

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vom 27. November 2003 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 18. November 2003 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe für den Zeitraum 1.1.1998 bis 31.12.2002 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Lohnabgabenprüfung stellte der Prüfer fest, dass für die Geschäftsführerbezüge des mit 100 % beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers an der als Wirtschaftstreuhandgesellschaft tätigen Berufungswerberin kein Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) abgeführt wurde. Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ die nunmehr angefochtenen Bescheide zusammenfassend mit der Begründung, dass der Geschäftsführer vollständig in den Betrieb der GesmbH eingegliedert sei. Ein Risiko, wie es für Unternehmer typisch sei, könne nicht angenommen werden.

Mit der dagegen erhobenen Berufung bekämpft die Berufungswerberin die Einbeziehung der dem Gesellschafter-Geschäftsführer vergüteten Bezüge in die Bemessungsgrundlage für den DB und bringt vor, dass der Erfolg der Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängen würde und der Geschäftsführer für

die damit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen müsse. Der Geschäftsführer trage somit ein einnahmenseitiges Unternehmerwagnis, da ein Zusammenhang mit den wirtschaftlichen Parametern der Gesellschaft hergestellt worden sei und erfolgsbedingte Schwankungen des Geschäftsführerhonorars vorliegen würden. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung würden für die Eingliederung in das Unternehmen sprechen, könnte aber für sich alleine nie die Dienstnehmerpflicht auslösen, da auch alle anderen Kriterien erfüllt sein müssten.

Ergänzend wird mit Schriftsatz vom 4.12.2003 vorgebracht, dass sich die Tätigkeit des Geschäftsführers innerhalb der Berufungswerberin nur zu einem sehr geringen Teil auf die Geschäftsführung des Unternehmens beziehen würde. Zum weitaus überwiegenden Teil sei er in einem Unternehmen als selbstständiger Steuerberater und Buchprüfer tätig. Innerhalb dieses Tätigkeitsbereiches unterliege er der Wirtschaftstreuhänderberufsordnung und ab dem 1.7.1999 dem Wirtschaftstreuhänderberufsgesetz. Diese Gesetze würden den Berechtigungsumfang der Tätigkeiten als Steuerberater und als Buchprüfer (§ 3 und § 4) als Vorbehaltstätigkeiten regeln. Gemäß § 8 seien die allgemeinen Voraussetzungen für die öffentliche Bestellung und somit der Berufsausübung die volle Handlungsfähigkeit, die besondere Vertrauenswürdigkeit, geordnete wirtschaftliche Verhältnisse, eine aufrechte Vermögensschadenshaftpflichtversicherung und ein Berufssitz. Ferner sei die erfolgreiche Ablegung der Steuerberaterprüfung und der Fachprüfung für Buchprüfer (WTBO) erforderlich. Bei einer Kanzleigröße von sieben bis acht Mitarbeitern sei es darüber hinaus offenkundig, dass der Geschäftsinhaber, der in diesem Fall auch gleichzeitig der Geschäftsführer sei, seine Arbeitskraft zum weitaus überwiegenden Teil der Produktion und nicht der Geschäftsführung widme. Tatsächlich gäbe es auch keine Vergleichsbetriebe in dieser Größenordnung, die es sich leisten könnten einen qualifizierten Mitarbeiter zu beschäftigen, der überwiegend mit Geschäftsführung betraut sei. Aus diesen Gründen liege hier ein Beschäftigungsverhältnis vor, welches nur zu einem geringen Teil als Geschäftsführung angesehen werden könne. Die überwiegende Tätigkeit diene der Leistungserbringung (Produktion), welche zwingend nicht nur weisungsfrei sondern auch eigenverantwortlich und unabhängig zu erfolgen habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gem. § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818, sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Gem. § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 fallen unter die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Der VwGH hat seine bisher vertretene Rechtsauffassung, wonach das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit vor allem auf das Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses, weiters noch auf das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung abstellt, mit Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, dahingehend revidiert, als in Abkehr von der Annahme einer Gleichwertigkeit der oben genannten Kriterien die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung in den Hintergrund zu treten haben und entscheidende Bedeutung vielmehr dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist.

Die Frage nach dem Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft ist weiterhin nach jenem Verständnis von diesem Tatbestandsmerkmal zu beantworten, zu dem der VwGH in seiner bisherigen Rechtssprechung gefunden hat. Nach diesem Verständnis wird dieses Merkmal durch jede nach außen hin auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird, ohne dass dabei von Bedeutung wäre, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 21. Dezember 1999, 99/14/0255, vom 27. Jänner 2000, 98/15/0200, und vom 26. April 2000, 99/14/0339).

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer laut Firmenbuchauszug die Gesellschaft seit 7.12.1990 selbstständig vertritt. Nach dem im

Berufungsakt aufliegenden Geschäftsführervertrag obliegt dem Geschäftsführer die Leitung und Überwachung des Unternehmens im Ganzen. Er hat insbesondere für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft in bestmöglicher Weise Sorge zu tragen.

Auf Grund der mehrjährigen Tätigkeit als Geschäftsführer für die Berufungswerberin ist die Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin, vor allem durch die dadurch erkennbare auf Dauer angelegte nach außen hin in Erscheinung tretende Tätigkeit, mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft durch die Führung der Gesellschaft und dem operativen Betätigungsfeld des Gesellschafter-Geschäftsführers verwirklicht wird, als jedenfalls gegeben anzusehen.

Hinsichtlich des weiteren Einwandes, dass sich die Tätigkeit des Geschäftsführers innerhalb der Berufungswerberin nur zu einem sehr geringen Teil auf die Geschäftsführung des Unternehmens beziehe, zum weitaus überwiegenden Teil sei er als selbstständiger Steuerberater und Buchprüfer tätig, ist bereits aus dem Wortlaut des Gesetzes zu erkennen, dass eine Aufteilung der Bezüge des Geschäftsführers in solche aus der Geschäftsführung und solche als Steuerberater nicht möglich ist, da gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 unter die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art fallen, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Auch der VwGH hat im Zusammenhang mit der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens der Berufungswerberin ausgesprochen, dass diese durch jede nach außen hin auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird, ohne dass dabei von Bedeutung wäre, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde.

Der Vollständigkeit halber wird auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, G 109/00, hingewiesen, wonach verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, im Falle der - auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden - Weisungsgebundenheit ihre Unterscheidungskraft verlieren und daher für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen, nicht brauchbar sind. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsgebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes: das Unterwarfensein unter betriebliche Ordnungsvorschriften über Arbeitsort, Arbeitszeit und

"Arbeitsverhalten", das Unterliegen einer betrieblichen Kontrolle und Disziplinierung, der Anspruch auf Mindestentlohnung nach dem Kollektivvertrag, die Ansprüche auf Sonderzahlungen und auf Abfertigung, der Anspruch auf Urlaub, die Ansprüche auf Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, auf Arbeitslosenversicherung, auf Vorrechte im Konkurs des Arbeitgebers und auf Insolvenz-Ausfallgeld, der Schutz nach dem Arbeitsverfassungsrecht, die Begünstigung nach dem Dienstnehmerhaftpflichtgesetz und schließlich auch die Befugnis, sich in der Tätigkeit durch wen immer vertreten zu lassen.

Die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerrisikos und der laufenden Entlohnung treten auf Grund der eindeutigen Erkennbarkeit der Eingliederung des Geschäftsführers in den Organismus des Betriebes der Berufungswerberin in den Hintergrund und kommt ihnen daher keine entscheidende Bedeutung zu.

Im Ergebnis wird die Auffassung vertreten, dass die Beschäftigung des Geschäftsführers ungeachtet seiner gleichzeitigen Eigenschaft als wesentlich beteiligter Gesellschafter mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist. Der Gesellschafter-Geschäftsführer erzielte aus der Geschäftsführertätigkeit demnach Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, weshalb er iSd Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG in der ab dem Jahr 1994 anzuwendenden Fassung Dienstnehmer ist. Dies löst die Pflicht aus, von den Bezügen des Geschäftsführers den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe abzuführen.

Es war daher wie aus dem Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 13. Juli 2006