



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der GmbH, vom 1. September 2000, gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 16. August 2000, betreffend die Festsetzung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum vom 1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 1999, entschieden:

Der Berufung wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 5. Mai 2004 Folge gegeben.

Im Übrigen wird die Berufung jedoch als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden entsprechend der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 5. Mai 2004 abgeändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich der bei der Berufungswerberin durchgeführten Außenprüfung wurde vom prüfenden Organ festgestellt, dass für die Bezüge des wesentlich beteiligten Gesellschafters und Geschäftsführers der Berufungswerberin, Herrn W. C., kein Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und keine Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag (DZ) entrichtet worden waren, obwohl "*seine Tätigkeiten ... die gleichen wie die, als er mit 25 % beteiligt und Dienstnehmer war*", waren, und "*die Geschäftsführung überwiegend in den Räumen der GesmbH ausgeübt wird und die Zahlungen der Geschäftsführerbezüge laufend erfolgt*". Der Prüfer schloss daraus die Abgabepflicht für die im Bericht näher dargestellten Bezüge in der Gesamthöhe von 6.017.632,00 ATS und errechnete auf dieser Grundlage für

den Prüfungszeitraum eine Nachforderung an DB in der Gesamthöhe von 270.793,00 ATS und an DZ eine solche von 31.893,00 ATS (Bericht vom 16. August 2000).

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfers und setzte mit den im Spruch genannten Bescheiden Abgabennachforderungen in der genannten Höhe fest.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung vom 1. September 2000 verneint die Berufungswerberin das Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen für die Abgabepflicht. Zur Höhe der vom Prüfer festgestellten Geschäftsführervergütung des Jahres 1999 von insgesamt 1.690.000,00 ATS wurde festgestellt, dass diese richtig nur 1.070.000,00 ATS betragen habe.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 5. Mai 2004 hat das Finanzamt dieser Berufung hinsichtlich der Höhe der Geschäftsführervergütung des Jahres 1999 Folge gegeben und die Abgabensatzung entsprechend abgeändert. Im Übrigen wurde die Berufung abgewiesen. Sie gilt jedoch zufolge des fristgerecht eingebrachten Vorlageantrages wiederum als unerledigt.

Im Schriftsatz vom 27. Mai 2004 wird von der Berufungswerberin im Wesentlichen ausgeführt, dass zur Frage, ob in einem bestimmten Fall ein Dienstverhältnis vorliegt oder nicht, alle Umstände des Einzelfalles zu berücksichtigen seien. Wörtlich wird ausgeführt:

„Wir erblicken eine denkumögliche Auslegung des Gesetzeswortlautes darin, dass lediglich einige wenige, wenn auch entscheidende Merkmale des Dienstverhältnisses herausgegriffen werden und an diesen allein die DB-Pflicht aufgehängt wird. Schließlich verlangt der Gesetzestext nicht, dass die wesentlichen Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen müssen, sondern eben alle Merkmale eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssen, damit Dienstgeberbeitragspflicht für derartige Geschäftsführerbezüge bestehen kann.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG 1967, in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818, sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinn des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinn des § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG, idF BGBl. 818/1993, ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b

ESTG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinn des § 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.

Die Verpflichtung zur Entrichtung des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag (DZ), der von der in § 41 FLAG 1967 festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, gründet sich auf § 57 Abs. 7 und 8 Handelskammergesetz, idF BGBl. Nr. 661/1994, und für Zeiträume ab 1. Jänner 1999 auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes seit dem 18. September 1996 (vgl. z.B. die Erkenntnisse vom 18.9.1996, 96/15/0121, und vom 20.11.1996, 96/15/0094) werden Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer Ges.m.b.H. dann erzielt, wenn, bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse, feststeht,

- dass der Gesellschafter-Geschäftsführer zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes seiner Gesellschaft eingegliedert ist,
- dass ihn unter Bedachtnahme auf die Einnahmen- bzw. Ausgabenschwankungen kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft und
- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält (vgl. z.B. die Erkenntnisse vom 23.4.2001, 2001/14/0054, 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, vom 18.7.2001, 2001/13/0063, und vom 18.9.2003, 2001/15/0151).

Von dieser ständig vertretenen Rechtsauffassung ist der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, insoweit abgegangen, 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 Verwaltungsgerichtshof 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. Beispielsweise spricht die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für die Eingliederung (vgl. die Erkenntnisse vom 21. Dezember 1999, 99/14/0255, vom 27. Jänner 2000, 98/15/0200, und vom 26. April 2000, 99/14/0339).

Im vorliegenden Fall steht fest, dass der (seit November 1993) wesentlich beteiligte Gesellschafter W. C. die Gesellschaft seit 19. Februar 1990 als alleiniger selbstständiger (handelsrechtlicher) Geschäftsführer vertritt. Auf Grund dieser jahrelangen Tätigkeit als Geschäftsführer ist die Eingliederung des Gesellschafters in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin im Zusammenhalt mit der auf Dauer angelegten nach außen hin erkennbaren Tätigkeit als Betriebsleiter, mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft durch die Führung der Gesellschaft und dem operativen Betätigungsfeld des Geschäftsführers verwirklicht wird, jedenfalls als gegeben anzunehmen. Unwidersprochen blieb auch die Feststellung des Finanzamtes, dass *„seine Tätigkeiten ... die gleichen“* waren *„wie die, als er mit 25 % beteiligt und Dienstnehmer war“*. Aktenkundig sind für die Zeit vor der wesentlichen Beteiligung des Geschäftsführers sogar erhebliche Überstundenleistungen des damaligen Arbeitnehmers. Die Berufungswerberin gesteht dies im Wesentlichen in der Berufungsschrift für die Zeit bis einschließlich Februar 1996 im Punkt 6. der Berufungsschrift in Verbindung mit dem Eventualantrag lit. b) auch zu.

Im Punkt 7. der Berufungsschrift wird von der Berufungswerberin darauf hingewiesen, dass der Geschäftsführer ab dem Jahr 1996 andere geschäftliche Aktivitäten gesetzt habe und er ab 1997 als Dienstnehmer bei einer anderen Gesellschaft *„halbtätig tätig war“*. Im selben Jahr habe er auch mit anderen Partnern eine Gesellschaft gegründet, mit der eine „branchenfremde Betätigung“ vorgelegen sei, die mit dem Betriebsgegenstand der Berufungswerberin nichts zu tun gehabt habe.

Die Berufungswerberin übersieht dabei, dass der Frage, ob ein wesentlich an der Gesellschaft Beteiligter dieser Gesellschaft seine gesamte Arbeitskraft zur Verfügung steht oder gar von ihr abhängig ist, keine Bedeutung zukommen kann. Entscheidend ist ausschließlich, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der

Gesellschaft eingegliedert ist. Diese Voraussetzung ist, wie bereits ausgeführt wurde, bei der jahrelangen Tätigkeit als Geschäftsführer jedenfalls erfüllt.

Im Erkenntnis vom 1.3.2001, G 109/00, hat der Verfassungsgerichtshof darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, im Falle der, auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden, Weisungsungebundenheit 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 Unterworfensein 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.

Aber auch die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerrisikos und der laufenden Entlohnung müssen demnach in den Hintergrund treten und es kommt ihnen daher keine entscheidende Bedeutung zu (vgl. dazu abermals das Erkenntnis des VwGH vom 10.11.2004, 2003/13/0018), sodass sich der unabhängige Finanzsenat mit dieser Frage im gegenständlichen Verfahren nicht näher auseinanderzusetzen braucht.

Im Ergebnis vertritt der unabhängige Finanzsenat die Auffassung, dass die Beschäftigung des wesentlich beteiligten Gesellschafters und Geschäftsführers der Berufungswerberin mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist. Er erzielte aus seiner Beschäftigung für die Gesellschaft demnach Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, weshalb er im Sinn des § 41 Abs. 2 FLAG 1967, 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 Familienbeihilfen und in der Folge den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu entrichten.

Der Berufung konnte daher in diesem Punkt kein Erfolg beschieden sein.

Ihr war aber hinsichtlich der Korrektur der Bemessungsgrundlagen Folge zu geben.

Diesbezüglich wird auf die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 5. Mai 2004 verwiesen.

Insgesamt war der Berufung daher, wie im Spruch geschehen, teilweise Folge zu geben.

Graz, am 13. September 2006