



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der H-GmbH, vertreten durch Franz Krenn, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, 8960 Niederöblarn 56, vom 4. August 2000 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Liezen vom 21. Juli 2000 betreffend Nachforderung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1. August 1996 bis 31. Dezember 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer fest, dass für die Bezüge des mit 75 % an der Berufungswerberin beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers kein DB und DZ abgeführt wurde. In der Begründung zum angefochtenen Bescheid wird ausgeführt, dass die gewährten Entschädigungen unabhängig vom Beteiligungsausmaß in die Beitragsgrundlage gemäß § 41 FLAG einzubeziehen seien, wenn ein Geschäftsführer seine Arbeitskraft schulden würde, er in den betrieblichen Organismus eingegliedert sei und die Tätigkeit ohne Unternehmerrisiko erfolgen würde.

In der dagegen erhobenen Berufung wird vorgebracht, dass der Geschäftsführer keine Dienstzeit habe, keine Arbeitskraft schulde sondern Geschäftserfolg, nicht regelmäßig honoriert werde sondern 1x jährlich, das Honorar abhängig sei vom erwirtschafteten Geschäftserfolg, außer dem Honorar es keinerlei Entschädigungen wie Reisespesen gäbe, er sich jederzeit vertreten lassen könne und im Krankheitsfall sich vertreten lassen müsse.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes wird zusammengefasst damit begründet, dass nach dem Gesamtbild der Tätigkeit des Geschäftsführers die Merkmale eines (steuerlichen) Dienstverhältnisses überwiegen würden. Zur Eingliederung in den betrieblichen Organismus wird ausgeführt, dass der Geschäftsführer alle Tätigkeiten wahrzunehmen habe, zu denen er auf Grund der gesetzlichen Bestimmungen verpflichtet sei. Ihm obliege somit die Leitung des gesamten Unternehmens in allen Bereichen. Insbesondere habe er für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft in bestmöglicher Weise im Interesse der Gesellschaft Sorge zu tragen. Er sei demnach für die Organisation sowie für die kaufmännische Leitung des Unternehmens zuständig und berechtigt bzw. verpflichtet Ordnungsvorschriften für die Dienstnehmer der Gesellschaft zu erlassen und deren Einhaltung zu überwachen. Es ergebe sich das Bild eines leitenden Angestellten. Er betreibe keine eigene Infrastruktur für eine selbstständige Tätigkeit, womit klar zum Ausdruck komme, dass er mit den von der Gesellschaft zur Verfügung gestellten Arbeitsmitteln seiner Tätigkeit nachgehe und somit voll in den Organismus der Gesellschaft eingegliedert sei. Ein wesentliches Unternehmerrisiko könne aus dem gegenständlichen Vertragsverhältnis nicht erblickt werden.

In dem in der Folge erhobenen Vorlageantrag wird vorgebracht, dass die Berufungsvorentscheidung zwar richtig feststellen würde, dass eine Weisungsgebundenheit fehle, diesem Fehler werde aber keine Bedeutung beigemessen. Das Werk der GmbH Leitung sei zwar nicht angreifbar wie das Möbelstück eines Tischlers, bleibe aber dennoch ein Werk. Im Zusammenhang mit der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft wird wiederholt auf das Erkenntnis des VwGH vom 28.3.2000, 96/14/0070, verwiesen. Der dortige Vertreter sei in den betrieblichen Organismus seiner Auftraggeber mindestens genauso eingegliedert wie hier der Geschäftsführer und dennoch habe ihn der Gerichtshof als selbstständig eingestuft. Jeder, der laufende Leistungen für einen Betrieb erbringen würde, sei mehr oder weniger in den betrieblichen Organismus eingegliedert, sonst würde diese Leistung nicht benötigt werden. Zum Unternehmerrisiko wird ausgeführt, dass der Geschäftsführer jeweils im Folgejahr nach dem Ergebnis des vorangegangenen Geschäftsjahres erfolgsabhängig honoriert werde und die Unterschiede in den einzelnen Jahren keine einem Dienstnehmer entsprechende Entlohnung darstellen würde. Alle Ausgaben, die ein Geschäftsführer habe, seien niedriger als das vom Staat vorgesehene Pauschale: Terminplaner, Schreibmaterial, Papier, ev. EDV. Dies lasse nicht den Schluss zu, dass diese Ausgaben die GmbH trage. Das Abgabenrecht könne vorschreiben, dass jeder Geschäftsführer DB pflichtig sei. Eine Vorschrift, jeder Geschäftsführer sei Dienstnehmer gehe nicht.

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).

Bezüglich der von der Berufungswerberin bestrittenen Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens der Berufungswerberin ist auszuführen, dass laut Firmenbuch der Geschäftsführer die Gesellschaft seit 8.8.1996 selbstständig vertritt. Auf Grund dieser kontinuierlichen und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung und der nach außen hin auf Dauer angelegten erkennbaren Tätigkeit, mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft sowohl durch ihre Führung als auch durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld verwirklicht wird, ist von einer Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin unabdingbar auszugehen.

Das in der Berufung erwähnte Erkenntnis des VwGH vom 28.3.2000, 96/14/0070, betrifft keinen Gesellschafter-Geschäftsführer sondern einen für eine GesmbH tätigen Handelsvertreter. Im Unterschied zu dem hier betroffenen Gesellschafter-Geschäftsführer unterliegt ein Handelsvertreter nicht der Legaldefinition des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 (und der hiezu ergangenen Rechtsprechung) sondern ist nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 zu beurteilen. Das Gleiche trifft auf den im Vorlageantrag mit einem Rechtsanwalt aufgestellten Vergleich zu. Entscheidend für die Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ist das Vorliegen einer Beschäftigung des wesentlich Beteiligten für die Gesellschaft, welche die von der Judikatur der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechtes entwickelten Kriterien erfüllt (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 26.11.2003, 2001/13/0219 und die dort zitierte Judikatur), was nach dem vorliegenden Sachverhalt eindeutig gegeben ist.

Hinsichtlich der weiteren Argumentation wird auf das diesbezüglich ergangene 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 - 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.

Die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerrisikos und der laufenden Entlohnung treten demnach in den Hintergrund und kommt ihnen 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 erzielt aus der Geschäftsführertätigkeit demnach Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988. Dies löst gemäß § 41 Abs. 2 FLAG in der ab dem Jahr 1994 anzuwendenden Fassung die Pflicht aus, von den Bezügen des Geschäftsführers den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe samt den Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag abzuführen.

Es war daher wie aus dem Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 11. Juli 2005