



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HE über die Berufung der Bw, vom 19. Dezember 2002 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Judenburg vom 8. Dezember 2002 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1/1998 bis 12/2001 nach der am 25. Juli 2006 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, in Abwesenheit der Berufungswerberin durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Lohnabgabenprüfung stellte der Prüfer unter anderem fest, dass für die Bezüge des mit 50 % an der Berufungswerberin beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers kein DB und DZ abgeführt wurde. Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid und begründete dies damit, dass sich die Prüfungsorgane des Finanzamtes von der organisatorischen Eingliederung des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers in das Unternehmen – er würde die Geschäftsführung im Ganzen besorgen – sowohl bei der Betriebs- als auch bei der Lohnsteuerprüfung überzeugen hätten können. Eine regelmäßige – wenn auch nicht notwendig monatliche – Entlohnung sei gegeben. Das Vorliegen eines Unternehmerrisikos wurde ebenfalls bestritten.

In der dagegen erhobenen Berufung wird eingewendet, dass das vom VwGH geforderte Vorliegen „sonst aller Merkmale eines Dienstverhältnisses“ nicht gegeben sei. Das Vorliegen

eines Unternehmerrisikos wurde bejaht. Richtig sei, dass dem Geschäftsführer seitens der Gesellschaft ein Büro zur Verfügung gestellt werde. Das Vorliegen dieses einen Merkmals sei wohl ungleich dem Vorliegen „sonst aller Merkmale eines Dienstverhältnisses“. Die Stellung eines wesentlich beteiligten Geschäftsführers in einer GmbH bringe es mit sich, dass er alle Tätigkeiten an sich reißen oder aber auch Kompetenzen verteilen könne. Diese Annahme sei wohl allgemein gültig und spreche für sich alleine nicht für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses und dem damit verbundenen „Schulden der Arbeitskraft“. Wesentlich erscheine vielmehr die betriebliche Organisation der Arbeiten und der Arbeitsabläufe. In der Gesellschaft seien die Arbeiten sozusagen ständig delegiert. Die Gesellschaft sei also immer, auch bei Abwesenheit des Geschäftsführers in Bezug auf alle notwendigen Tätigkeiten handlungsfähig. Lediglich in besonderen Fällen würden Arbeiten vom Geschäftsführer selbst durchgeführt werden. Richtlinien, wann der Geschäftsführer einzubinden sei, gebe es nicht. Das liege im Ermessen des Geschäftsführers bzw. des zuständigen Sachbearbeiters. Auch die betriebliche Organisation spreche gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Folgende Punkte würden ebenfalls gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen: Keine erzwingbare Verschwiegenheitspflicht. Es obliege dem Geschäftsführer, unternehmensinterne Sachverhalte extern zu diskutieren oder nicht. Selbstzahlung der GSVG-Beiträge vom Geschäftsführer. Keinerlei Bindung an betriebliche Ordnungsvorschriften (etwa Arbeitszeit, Arbeitsbeginn und –ende, Pensionsregelung, usw.). Keinen Anspruch auf Aufwandsvergütung. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse könne also nicht von einem Dienstverhältnis ausgegangen werden.

In der am 25. Juli 2006 abgehaltenen von der Berufungswerberin beantragten mündlichen Berufungsverhandlung hat der Amtsbeauftragte des Finanzamtes unter Hinweis auf die eindeutige Judikatur erneut die Abweisung der Berufung gefordert.

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.

Die Verpflichtung den DZ abzuführen gründet sich ab dem Jahr 1998 auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998 (WKG) in der jeweils geltenden Fassung.

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 Eingliederung des gegenständlichen Gesellschafter-Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens der Berufungswerberin ist auszuführen, dass laut Firmenbuchauszug der Geschäftsführer die Gesellschaft seit 17.11.1997 selbstständig

vertritt. Das Finanzamt hat in der Begründung zum angefochtenen Bescheid ausgeführt, dass sich die Prüfungsorgane des Finanzamtes von der organisatorischen Eingliederung des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers in das Unternehmen – er würde die Geschäftsführung im Ganzen besorgen – sowohl bei der Betriebs- als auch bei der Lohnsteuerprüfung überzeugen hätten können. 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. Auch wenn dem Gesellschafter-Geschäftsführer für seine Tätigkeit von der Berufungswerberin kein Büro zur Verfügung gestellt wird hat dies keinerlei Auswirkungen auf die Beurteilung der organisatorischen Eingliederung in das Unternehmen der Berufungswerberin, da der Tätigkeitsort kein heranziehbares Unterscheidungskriterium darstellt.

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 auf Grund der eindeutigen Erkennbarkeit der Eingliederung des Geschäftsführers in den Organismus des Betriebes der Berufungswerberin 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 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 und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag abzuführen.

Es war daher wie aus dem Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 26. Juli 2006