



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vom 20. November 2002 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Leibnitz vom 12. November 2002 über den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2001 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Lohnsteuerprüfung stellt der Prüfer fest, dass für die Bezüge des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers kein Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) abgeführt wurde. Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und begründete den angefochtenen Bescheid damit, dass zufolge des mit dem Steuerreformgesetz 1993, BGBl Nr. 818/1993, neu formulierten § 41 Abs. 2 FLAG 1967 und der nunmehrigen Definition des „Arbeitslohnes“ im § 41 Abs. 3 leg. cit. die Einkünfte von Personen, die an einer Kapitalgesellschaft wesentlich, nämlich zu mehr als 25 % beteiligt sind, deren Beschäftigung aber sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 des Einkommensteuergesetzes 1988 aufweist, zur Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag gehören. Die Einkünfte dieser Personen würden auch dann zur Beitragsgrundlage gehören, wenn dem Anstellungsverhältnis ein Werkvertrag zugrunde liegen würde.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung wird darauf hingewiesen, dass der geschäftsführende Gesellschafter für sämtliche der Gesellschaft zur Verfügung gestellten

Darlehen und Kredite durch die Geldinstitute persönlich haften würde. Der Geschäftsführer unterliege keinerlei Weisungen und sei berechtigt, die Höhe seines Bezuges entsprechend selbst festzulegen. Die Auszahlung der Bezüge erfolge unregelmäßig und sei auch veränderlich. Es bestehe kein Urlaubsanspruch und der Geschäftsführer müsse während seiner Abwesenheit für die Regelung der Geschäftsführung selbst Sorge tragen. Der Geschäftsführer sei nicht an betriebliche Ordnungsvorschriften wie Arbeitszeit, Arbeitsort und dergleichen gebunden. Er unterliege auch keiner Kontrolle, sondern habe sich am Wohl der Gesellschaft zu orientieren. Auf Grund des Werkvertrages unterliege der Geschäftsführer keiner disziplinären Verantwortung. Das Vorliegen der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft wird in Abrede gestellt. Der Geschäftsführer trage ein Unternehmerwagnis und könne jederzeit von einem außenstehenden Dritten vertreten werden. Der Geschäftsführer erhalte seinen Geschäftsführerbezug 12-mal im Jahr und habe weder Anspruch auf eine Entschädigung im Krankheitsfall, noch auf Auszahlung des Entgelts für Urlaub. Darüber hinaus stehe kein Abfertigungsanspruch zu. Es liege daher keine laufende Entlohnung vor.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes wird nach Aufgliederung der Geschäftsführerbezüge, des EGT und der Erlöse zusammengefasst das Vorliegen eines Unternehmerrisikos, ebenso wie die organisatorische Eingliederung in den Betrieb der Gesellschaft und eine laufende Entlohnung, verneint.

In dem dagegen erhobenen Vorlageantrag wird ergänzend darauf hingewiesen, dass der Geschäftsführer nunmehr kein Entgelt mehr erhalte, weil er auf Grund der prekären Situation des Unternehmens gezwungen gewesen wäre, sich eine andere Betätigung zu suchen. Seit Jahresbeginn 2003 sei der Geschäftsführer Vertragslehrer an der einschlägigen Berufsschule in Graz.

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 auf § 57 Abs. 4 und 5 Handelskammergesetz und ab 1999 auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz.

Wie der Verwaltungsgerichtshof seit den Erkenntnissen vom 18. September 1996, 96/15/0121, und vom 20. November 1996, 96/15/0094, in ständiger Rechtsprechung zu Recht erkennt, ist dem in § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 enthaltenen Tatbestandsmerkmal "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" das Verständnis beizulegen, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssen. Dabei ist allerdings das Vorliegen der auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlenden Weisungsgebundenheit anzunehmen. Sodann ist zu beurteilen, ob die Voraussetzungen der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit im Vordergrund stehen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. hiezu die im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, G 109/00, zitierte hg. Judikatur) stellt das steuerliche Dienstverhältnis auf die Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sowie das des Fehlens des Unternehmerwagnisses ab.

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 ausschlaggebend, dass laut Firmenbuch der hier in Rede stehende Geschäftsführer die Gesellschaft seit 8.2.1993 selbstständig vertritt. Nach Punkt I des als „Werkvertrag“ bezeichneten Geschäftsführervertrages vom 31.10.1993 verpflichtet sich der Geschäftsführer bzw. übernimmt er die Geschäftsführungsaufgaben der Gesellschaft im Rahmen des Unternehmensgegenstandes unter Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften und Beachtung der Wirtschaftlichkeit. Auf Grund der mehrjährigen Tätigkeit als Geschäftsführer für die Berufungswerberin und der laut Geschäftsführervertrag übernommenen Aufgaben 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 verwirklicht wird, als jedenfalls gegeben anzusehen.

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.

Das Kriterium des Fehlens eines Unternehmerrisikos, auch wenn der Geschäftsführer ab 2003 kein Entgelt erhalten hat, und das Kriterium 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 aufgewiesen hat. 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 war. Dies löste 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 13. Oktober 2006