



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vom 29. Dezember 2003 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 15. Dezember 2003 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 1998 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer den Zeitraum vom 1.1.1998 bis 31.12.2001 umfassenden Lohnsteuerprüfung stellte die Prüferin fest, dass von den Bezügen des mit 100% an der Berufungswerberin beteiligten Geschäftsführers kein Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und ein Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) errechnet und abgeführt wurde. Die Auszahlung der Geschäftsführerbezüge sei nur im Jahr 1998 in Höhe von ATS 26.500,- pro Monat, sowie einer Sonderzahlung in Höhe von ATS 26.500,- zweimal im Jahr, erfolgt.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Prüferin und erließ die nunmehr angefochtenen Bescheide. In der dagegen erhobenen Berufung brachte der Rechtsnachfolger der mittlerweile aufgelösten und gelöschten Berufungswerberin vor, dass die Geschäftsführerbezüge mit Sonderzahlungen als Unternehmerlohn einkommenversteuert worden wären. Für die Sonderzahlungen hätte kein pauschalierter verminderter Steuersatz in Anspruch genommen werden können, daher handle es sich bei den Bezügen um keinen Lohn lt. § 47 Abs. 2 EStG 1988. Es sei auch keine Arbeiterkammerumlage entrichtet worden, daher sei auch eine

Wahlbeteiligung an der Arbeiterkammerwahl unmöglich. Bei einem Dienstverhältnis müssten diese Rechte gewährleistet sein. Da es sich bei dieser Vorgangsweise um eine wesentliche Ungleichbehandlung handeln würde, werde der Antrag gestellt, den gegenständlichen Bescheid aufzuheben.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 26.2.2004 wird ergänzend vorgebracht, dass es keinerlei Weisungsgebundenheit und Arbeitszeitregelungen gegeben hätte. Alle Tätigkeiten seien völlig selbstständig erfolgt. Die Sozialversicherungsbeiträge hätte der Geschäftsführer bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft eingezahlt. Für alle dienstlichen Fahrten hätte der Geschäftsführer ein Firmenfahrzeug verwendet. Für Privatfahrten sei ein Privatfahrzeug zur Verfügung gestanden. Reisekostenersätze seien nicht gewährt worden, lediglich Tagesdiäten für betriebliche Reisen seien in Anspruch genommen worden. Eine Dienstwohnung sei nicht zur Verfügung gestellt worden.

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.

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 auszuführen, dass laut Firmenbuch der Geschäftsführer die Gesellschaft seit 13.6.1988 selbstständig vertreten hat. In der Vorhaltsbeantwortung vom 26.2.2004 wurde ausgeführt, dass die Tätigkeit des Geschäftsführers darin bestanden hätte, die Gesellschaft in allen Belangen zu führen; sowohl in technischer als auch in kaufmännischer Hinsicht.

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 in technischer als auch in kaufmännischer Hinsicht 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.

Hinsichtlich des Vorbringens der Berufungswerberin es handle sich um eine Ungleichbehandlung, weil die Sonderzahlungen an den Geschäftsführer nicht begünstigt besteuert hätten werden können, wird darauf verwiesen, dass gegen § 22 Z 2 zweiter Teilstich EStG 1988 keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen (vgl. VfGH vom 1.3.2001, G 109/00). Es ist nicht unsachlich, wenn die nichtselbstständige Tätigkeit eines Gesellschafters im Hinblick auf seine wesentliche Beteiligung als selbstständige Tätigkeit

behandelt wird (Doralt, Kommentar zum EStG, Tz 141 zu § 22 und dem dortigen Hinweis auf Zorn). Dass der Geschäftsführer seine Beiträge an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft bezahlt ist ebenfalls unbeachtlich, da auch nicht selbstständige Arbeitnehmer einen Beitrag zur Sozialversicherung leisten müssen.

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 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 21. Juli 2006