



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der EOGmbH, vertreten durch Mag. Jörg Zangrando und Mag. Hermann Jaklitsch, Wirtschaftstreuhänder, Steuerberater und Beeid. Buchprüfer, 8720 Knittelfeld, Gaalerstraße 5, vom 15. November 2000 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Judenburg vom 7. November 2000 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) samt Säumniszuschlägen für den Zeitraum 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 1999 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 100 % an der Berufungswerberin beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers kein DB und DZ abgeführt wurde. Im Bericht zur Lohnsteuerprüfung führte der Prüfer begründend zusammengefasst aus, dass nach dem Gesamtbild den Elementen einer nicht selbstständigen Tätigkeit – wie Nutzung der Infrastruktur, über Jahre hindurch gleich bleibendes pauschales Entgelt, organisatorische Eingliederung, zumindest z.T. zwangsläufige Bindung an den Arbeitsort, fehlendes Unternehmerrisiko, Dauerschuldverhältnis, Schulden der Arbeitskraft – nur jene Elemente – wie Weisungsfreiheit und freie Zeiteinteilung gegenüber stehen würden, die jedoch überwiegend aus der Stellung des Geschäftsführers als Gesellschafter und nicht als Geschäftsführer entspringen würden. Demnach entspreche das Arbeitsverhältnis des

Gesellschafter-Geschäftsführers eher dem eines nicht Selbstständigen als einem Selbstständigen.

In der dagegen erhobenen Berufung werden auf Grund der Einleitung eines Gesetzesprüfungsverfahrens unter der Geschäftszahl des VfGH G 110/00 erhebliche Zweifel an der Gesetzmäßigkeit der Vorschreibung bekundet. Die Berufung gegen den Säumniszuschlag wird damit begründet, dass die allfällige Säumnis im Einzelfall den Betrag von S 10.000,- unterschritten habe und der Säumniszuschlag lediglich durch die komprimierte Vorschreibung entstanden sein könne.

Im Vorlageantrag wird ergänzend vorgebracht, dass der Geschäftsführer ein hohes Maß an Unternehmerwagnis selbst zu tragen und bei entsprechendem Erfolg eine maßgebliche Gewinnbeteiligung zu erwarten habe. Überdies habe er die Sozialversicherungsbeiträge sowie die Reisekosten bei betrieblichen Reisen selbst getragen.

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 bzw. ab 1999 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 Gesellschafter-Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens der Berufungswerberin ist auszuführen, dass nach den Angaben im "Geschäftsführer-Werkvertrag" der Geschäftsführer bereits seit 27.9.1996 zum Geschäftsführer bestellt wurde. Nach § 4 dieses Vertrages obliegt dem Geschäftsführer die Lenkung und Überwachung des Unternehmens der Berufungswerberin im Ganzen. Er hat besonders für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft Sorge zu tragen. Auf Grund dieser kontinuierlichen und über einen längeren Zeitraum andauernden 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 wurde, ist von einer Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin unabdingbar auszugehen.

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 erzielte aus der Geschäftsführertätigkeit demnach Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988. Dies löst die Pflicht aus, von den Bezügen des Geschäftsführers gemäß § 41 Abs. 2 FLAG in der ab dem Jahr 1994 anzuwendenden Fassung den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe samt Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nach § 57 Abs. 4 und 5 Handelskammergesetz, bzw. ab 1999 nach § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 abzuführen.

Bezüglich der Berufung gegen den Säumniszuschlag ist auf § 221 Abs 2 zweiter Satz BAO hinzuweisen, wonach bei den vom abgabenrechtlich Haftungspflichtigen selbst zu berechnenden und zum selben Fälligkeitstag zu entrichtenden Abgaben derselben Art für die Anwendung des ersten Satzes die Summe der Bemessungsgrundlagen dieser Abgaben maßgebend ist, soweit die Gebarung dieser Abgaben nicht getrennt voneinander zu verbuchen ist.

Es war daher wie aus dem Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 19. Juli 2005