



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 6

GZ. RV/0492-G/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der KGesmbH, vom 18. September 2000 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Liezen vom 13. September 2000 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer den Zeitraum 1.1.1995 bis 31.12.1999 umfassenden Lohnabgabenprüfung stellte der Prüfer fest, dass für die Geschäftsführerbezüge der mit 50 % an der Berufungswerberin beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführerin der DB und DZ nicht entsprechend der ab 1994 geänderten Gesetzeslage abgeführt wurde. Der Prüfer erhöhte die Beitragsgrundlage für den DB und DZ für die Jahre 1995 bis 1999 um die Geschäftsführerbezüge in Höhe von insgesamt S 749.000,-. Begründend wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, dass die gewährten Entschädigungen unabhängig vom Beteiligungsausmaß in die Beitragsgrundlage gemäß § 41 FLAG einzubeziehen seien, wenn ein Geschäftsführer seine Arbeitskraft schuldet, in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft eingegliedert ist und die Tätigkeit ohne Unternehmerrisiko erfolgt.

In der dagegen erhobenen Berufung wird vorgebracht, dass die Geschäftsführerin das volle Unternehmerrisiko treffen würde, wie dies auch bereits in der Vergangenheit in der KG

gewesen sei, bei welcher sie als Komplementärin bereits die völlig identische Tätigkeit ausgeübt habe.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt hinsichtlich der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Berufungswerberin unter anderem aus, dass die Geschäftsführerin keine eigene Infrastruktur für eine selbstständige Tätigkeit betreibe, womit klar zum Ausdruck komme, dass sie mit den von der Gesellschaft zur Verfügung gestellten Arbeitsmitteln ihrer Tätigkeit nachgehen würde. Sie habe als handelsrechtliche Geschäftsführerin für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft Sorge zu tragen und sei demnach für die gesamte Organisation sowie für die kaufmännische Leitung des Unternehmens zuständig und berechtigt und verpflichtet, Ordnungsvorschriften für die Dienstnehmer der Gesellschaft zu erlassen und deren Einhaltung zu überwachen. Darüber hinaus würden von der Geschäftsführerin auch Arbeiten in der Backstube durchgeführt werden, sie wirke im Verkauf und gelegentlich auch bei Zustellungen mit. Die organisatorische Eingliederung der Geschäftsführerin in den Betrieb werde daher insbesondere dadurch dokumentiert, dass sie eine Arbeitskraft ersetzen würde, die ohne Eingliederung in den Organismus des Unternehmens nicht tätig sein könne.

Dagegen erhob die Berufungswerberin den Vorlageantrag.

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 Rechtsprechung 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 Eingliederung der Gesellschafter-Geschäftsführerin in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens der Berufungswerberin ist nach der Rechtsprechung auf Grund der kontinuierlichen und über einen längeren Zeitraum andauernden Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung gegeben (vgl. beispielsweise 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). Nach dem Firmenbuch vertritt die Geschäftsführerin die Berufungswerberin seit 28.1.1993 selbstständig und ist damit kontinuierlich und über einen längeren Zeitraum als Geschäftsführerin der Berufungswerberin tätig. Es ist daher eindeutig von einer Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin auszugehen.

Darüber hinaus hat der VfGH in seinem Erkenntnis vom 1.3.2001, G 109/00, darauf hingewiesen, dass 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: 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 der Geschäftsführerin ungeachtet ihrer gleichzeitigen Eigenschaft als wesentlich beteiligte Gesellschafterin mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist. Die Gesellschafter-Geschäftsführerin erzielt aus der Geschäftsführertätigkeit demnach Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, weshalb sie iSd Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG in der ab dem Jahr 1994 anzuwendenden Fassung Dienstnehmerin ist. Dies löst die Pflicht aus, von den Bezügen der Geschäftsführerin den Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag abzuführen.

Die Berufung war daher, wie aus dem Spruch ersichtlich, vollinhaltlich abzuweisen.

Graz, am 22. Februar 2005