



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Graz  
Senat 6

GZ. RV/0591-G/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BGesmbH, vertreten durch Steirische Wirtschaftstreuhand GmbH, Steuerberatungsgesellschaft, 8010 Graz, Leonhardstraße 109, vom 4. Juli 2002 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Liezen vom 29. Mai 2002 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer unter anderem fest, dass die Bezüge der mit 100 % an der Berufungswerberin beteiligten Geschäftsführerin, weiters ein Sachbezugswert für die Überlassung einer firmeneigenen Wohnung sowie die von der Berufungswerberin getragenen Sozialversicherungsbeiträge nicht in die Bemessungsgrundlage für den DB und DZ einbezogen worden waren.

In der Begründung zum angefochtenen Bescheid wird ausgeführt, dass die gewährten Entschädigungen unabhängig vom Beteiligungsausmaß in die Beitragsgrundlage gemäß § 41 FLAG einzubeziehen seien, wenn ein Geschäftsführer seine Arbeitskraft schulden würde, er in den betrieblichen Organismus eingegliedert sei und die Tätigkeit ohne Unternehmerrisiko erfolgen würde.

---

In der dagegen erhobenen Berufung wird entgegengehalten, dass die Eingliederung in den betrieblichen Organismus die dauerhafte Erfüllung von bestimmten Funktionen und Aufgaben durch verschiedene im Umfang festgelegte Leistungen seitens des Arbeitgebers bedeuten würde. Der Gesellschafter-Geschäftsführer habe zwar die ihm nach GmbH-Gesetz oder auch vertraglich auferlegte Funktionen zu erfüllen; den Umfang seiner Leistungserbringung, den Zeitpunkt dafür, den Arbeitsort und auch die Vertretung in der Leistungserbringung durch Dritte bestimme jedoch er selbst und in voller Eigenverantwortung. Eine Eingliederung in den betrieblichen Organismus scheine somit in nur sehr geringem Umfang, nämlich nur in Bezug auf wenige Tätigkeiten, die im Betrieb und unter Rücksichtnahme auf den dortigen zeitlichen und organisatorischen Ablauf zu erbringen seien, gegeben. Dass das Geschäftsführerhonorar mit einem vollen Unternehmerrisiko behaftet sei, gehe eindeutig aus der Regelung im Geschäftsführervertrag hervor.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes wird zusammengefasst damit begründet, dass nach dem Gesamtbild der Tätigkeit der Geschäftsführerin die Merkmale eines (steuerlichen) Dienstverhältnisses überwiegen würden. Zur Eingliederung in den betrieblichen Organismus wird ausgeführt, dass die Geschäftsführerin alle Tätigkeiten wahrzunehmen hätte, zu denen sie auf Grund der gesetzlichen Bestimmungen verpflichtet sei. Ihr obliege somit die Leitung des gesamten Unternehmens in allen Bereichen. Insbesondere hätte sie für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft in bestmöglichster Weise im Interesse der Gesellschaft Sorge zu tragen. Sie sei demnach für die Organisation sowie für die kaufmännische Leitung des Unternehmens zuständig und berechtigt bzw. verpflichtet, Ordnungsvorschriften für die Dienstnehmer der Gesellschaft zu erlassen und deren Einhaltung zu überwachen. Darüber hinaus würden von der Geschäftsführerin nach Bedarf auch Arbeiten im Restaurant durchgeführt werden. Diese Tätigkeiten, die die Geschäftsführerin im Betrieb wahrnehmen würde, müssten nicht unbedingt von der Geschäftsführerin ausgeübt werden. Sie ersetze dadurch eine Arbeitskraft, die ohne Eingliederung in den Organismus des Unternehmens nicht tätig sein könnte. Es ergebe sich das Bild einer leitenden Angestellten. Sie würde keine eigene Infrastruktur für eine selbstständige Tätigkeit betreiben, womit klar zum Ausdruck komme, dass sie mit den von der Gesellschaft zur Verfügung gestellten Arbeitsmitteln ihrer Tätigkeit nachgehen würde und somit voll in den Organismus der Gesellschaft eingegliedert sei. Ein wesentliches Unternehmerrisiko könne aus dem gegenständlichen Vertragsverhältnis nicht erblickt werden.

### ***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).

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 der Gesellschafter-Geschäftsführerin in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens der Berufungswerberin ist auszuführen, dass nach der Eintragung im Firmenbuch die Geschäftsführerin die Gesellschaft bereits seit 15.1.1997 selbstständig vertritt. 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 (vgl. die im Geschäftsführervertrag vereinbarten und in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes wiedergegebenen Tätigkeiten der Gesellschafter-Geschäftsführerin), ist von einer Eingliederung der Geschäftsführerin in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin unabdingbar auszugehen. Im Vorlageantrag wird diesbezüglich ausgeführt, dass auch ein Geschäftsführer naturgemäß in den betrieblichen Organismus eingegliedert sei, da er nicht nur eine von außen ausgeübte Beratungsfunktion, sondern eine im Innenverhältnis wirksame leitende Funktion ausüben würde.

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 - Weisungsgebundenheit 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 der Geschäftsführerin ungeachtet ihrer gleichzeitigen Eigenschaft als wesentlich beteiligte Gesellschafterin mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" aufweist. Die Gesellschafter-Geschäftsführerin erzielte aus der Geschäftsführertätigkeit demnach Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988. Dies löst die Pflicht aus, von den Bezügen der Geschäftsführerin, den Vorteilen aus der Überlassung einer firmeneigenen Wohnung und der Tragung der Sozialversicherungsbeiträge durch die Berufungswerberin 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.

Es war daher wie aus dem Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 18. Juli 2005