

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der XYGesmbH, vom 12. Dezember 2001 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 12. November 2001 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer den Zeitraum 1.1.1996 bis 31.12.2000 umfassenden Lohnabgabenprüfung stellte der Prüfer unter anderem fest, dass für die Geschäftsführerbezüge des mit 80 % an der Berufungswerberin beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nicht entsprechend der ab 1994 geänderten Gesetzeslage abgeführt wurde. Der Prüfer erhöhte die hier strittige Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag im Streitzeitraum um die Geschäftsführerbezüge in Höhe von S 600.000,- für das Jahr 1996 und um jeweils S 720.000,- für die Jahre 1997 bis 2000, zuzüglich der von der Berufungswerberin für den Geschäftsführer bezahlten Beiträge an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ den gegenständlich angefochtenen Bescheid mit dem Hinweis, dass im gesamten Prüfungszeitraum die

Geschäftsführerbezüge als Einkünfte aus sonstiger selbstständiger Tätigkeit nicht in die DB-DZ-Bemessungsgrundlage einbezogen worden wären.

In der dagegen erhobenen Berufung wird zusammengefasst das Vorliegen eines Unternehmerrisikos im Zusammenhang mit der Auszahlung des Geschäftsführergehalts behauptet. Weiters bestehe keine Bindung an irgendwelche Dienstzeiten und keine Anwesenheitspflicht. Im Verhinderungsfall wäre der Geschäftsführer berechtigt und verpflichtet für eine Vertretung zu sorgen, für deren Entlohnung er selbst aufzukommen habe. Die Anwendung arbeitsrechtlicher Normen sei laut Geschäftsführervertrag ausgeschlossen. Es würden ausschließlich die Bestimmungen des GmbH-Gesetzes sowie des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches über den Werkvertrag subsidiär gelten.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung hielt das Finanzamt hinsichtlich der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Berufungswerberin dem Berufungsvorbringen der Berufungswerberin unter anderem entgegen, dass der Geschäftsführer neben der Vertretung der Gesellschaft nach außen alle Maßnahmen und Vorkehrungen organisatorischer, finanzieller, wirtschaftlicher und personeller Art, die im Interesse der Gesellschaft liegen, wahrnehmen würde. Es ergebe sich das Bild eines leitenden Angestellten. Dass der Geschäftsführer nicht an Dienstzeiten und an den Arbeitsort gebunden sei, wäre bei ambitionierten, insbesondere leitenden Angestellten durchaus nicht ungewöhnlich.

In dem dagegen erhobenen Vorlageantrag wurde ergänzend vorgebracht, dass es für ein Dienstverhältnis völlig unüblich sei, dass der "Dienstnehmer" sein zeitliches Engagement für die Gesellschaft selbst nach freiem Ermessen festlegen könne.

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 (vgl. das Erkenntnis vom 23.4.2001, 2001/14/0054), 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 in der Berufung bestrittene Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens der Berufungswerberin ist nach der Rechtsprechung schon 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 der Geschäftsführer die Berufungswerberin seit 20.7.1987 selbstständig und ist damit kontinuierlich und über einen

längerem Zeitraum als Geschäftsführerin der Berufungswerberin tätig. Es ist daher eindeutig von einer Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin auszugehen.

Hinsichtlich der Argumentation in der Berufung, es bestehe keine Bindung an irgendwelche Dienstzeiten und Anwesenheitspflicht und der Möglichkeit des Geschäftsführers sich vertreten zu lassen, wird auf das 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: 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 erzielt 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 ist. Dies löst die Pflicht aus, von den Bezügen des Geschäftsführers den Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag abzuführen.

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

Graz, am 17. Februar 2005