



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung vom 11. November 2002 der Bw., vertreten durch PWB Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, 2380 Perchtoldsdorf, Ketzergasse 253, gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid vom 18. Oktober 2002 des Finanzamtes für den 1. Bezirk betreffend Haftung für Lohnsteuer (L), Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2001 wie folgt entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid wie folgt abgeändert:

	laut Bescheid		laut Berufungsentscheidung	
	ATS	€	ATS	€
L	31.454,00	2.285,85	0,00	0,00
DB	386.595,00	28.094,96	379.836,00	27.603,76
DZ	36.368,00	2.642,97	32.567,00	2.366,74

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer bei der Berufungswerberin (Bw.) durchgeführten Lohnsteuerprüfung stellte das Prüfungsorgan

1. Abfuhrdifferenzen für das Kalenderjahr 1998 (L: 31.454,00 ATS, DB: 6.759,00 ATS, DZ: 3.801,00 ATS) fest und vertrat

2.1. die Ansicht, dass die Bw. die folgenden an ihre zu 75% an der Bw. beteiligten Geschäftsführerin ausbezahlten Vergütungen (in ATS)

Kalenderjahr	akonto für das laufende Jahr	Nachzahlung für das Vorjahr	Summe der im Kalenderjahr ausbezahlten Geschäftsführerbezüge
1997	623.000,00	520.000,00	1.143.000,00
1998	1.063.000,00	497.000,00	1.560.000,00
1999	1.332.000,00	308.000,00	1.640.000,00
2000	1.511.000,00	379.000,00	1.890.000,00
2001	2.080.000,00	-180.000,00	1.900.000,00

zu Unrecht nicht in die Bemessungsgrundlage für den DB und den DZ einbezogen habe. Dies nach Auffassung des Prüfungsorgans deshalb zu Unrecht, da die Tätigkeit der Geschäftsführerin sämtliche Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweise.

2.2. Weiters sei der Gesellschaftergeschäftsführerin im Prüfungszeitraum ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug zur Privatnutzung zur Verfügung gestanden, weshalb der entsprechende Sachbezugswert in die Bemessungsgrundlage für den DB und den DZ mit einzubeziehen sei.

Das Finanzamt folgte diesen Feststellungen dadurch, dass es die Bw. mit Bescheid vom 18. Oktober 2002 zur Haftung für Lohnsteuer heranzog und den DB samt DZ nachforderte.

In ihrer Berufung vom 11. November 2002 führt die Bw.

zu 1. aus, dass die vorgeschriebenen lohnabhängigen Abgaben ordnungsgemäß gemeldet und entrichtet worden seien und

zu 2.1. dass das Beschäftigungsverhältnis der Gesellschaftergeschäftsführerin nicht alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweise. Insbesondere spreche dagegen:

- persönliche Weisungsfreiheit
- freie Zeiteinteilung bei Urlaub und Arbeitszeit
- keine Pflicht zur persönlichen Leistung, Vertretungsbefugnis
- Tragen des Unternehmerrisikos, die Entlohnung sei mit einem Prozentsatz des Gewinnes festgelegt
- keine Erfolgsgarantie, persönliche Haftung für Verbindlichkeiten der GmbH (=Bw.)
- Werkzeuge und Arbeitsmittel würden auf eigene Kosten organisiert und eingesetzt

- Kosten- und Auslagenersätze seien als Leistungsentgelt zu versteuern

Das Finanzamt erließ keine Berufungsvorentscheidung sondern legte die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ad 1.: Aufgrund einer Stellungnahme des Prüfungsorganes führte das Finanzamt in seinem Vorlagebericht aus, dass es sich bei der Vorschreibung der genannten Abfuhrdifferenzen um einen Irrtum handle. Der Berufung war daher in diesem Punkt stattzugeben.

Ad 2.: Gemäß § 41 Abs. 1 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 (FLAG) haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. Nr. 818/1993 ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden ist, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 57 Abs. 7 und 8 HKG idF BGBl. 661/1994.

Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus selbständiger 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) aufweisende Beschäftigung gewährt wird.

In seinem Erkenntnis vom 10. November 2004, Zl. 2003/13/0018, eines verstärkten Senates legte der Verwaltungsgerichtshof die Rechtsanschauung zu Grunde, dass Einkünfte nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GmbH dann erzielt werden, wenn - bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse - feststeht,

- dass der Gesellschafter-Geschäftsführer zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes seiner Gesellschaft eingegliedert ist,

- dass ihn weder das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben trifft und
- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.

Eine Überprüfung der Rechtsanschauungen, die der Verwaltungsgerichtshof zu den Voraussetzungen einer Erzielung von Einkünften nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in der referierten Judikatur geäußert hat, gibt dazu Anlass, die bisher vertretene Rechtsauffassung dahin zu revidieren, dass in Abkehr von der Annahme einer Gleichwertigkeit der oben genannten Merkmale 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.

Auch im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, G 109/00, wird unter Anführung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Anzeichen für ein Dienstverhältnis seien, im Fall 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 Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung zur Bestimmung des durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten Typusbegriffes des steuerlichen Dienstverhältnisses verlieren, gehören vor allem eine feste Arbeitszeit, ein fester Arbeitsort, die arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Arbeits- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz.

Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung gehen die Ausführungen in der Berufung, die Geschäftsführerin sei nicht weisungsgebunden und sie sei an keine feste Arbeitszeit gebunden, ins Leere. Diese aus der Weisungsgebundenheit ableitbaren Merkmale sind für die Einstufung der Tätigkeit unter § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht maßgeblich (vgl. auch VwGH vom 5. Juni 2003, 2003/15/0040).

Die Delegation von Arbeit und die Heranziehung von Hilfskräften ist beim leitenden Führungspersonal eine nicht unübliche Vorgangsweise. Der Hinweis in der Berufung, dass für die Geschäftsführerin keine persönliche Leistungspflicht bestehe und sie sich vertreten lassen könne, besagt noch nicht, dass die Geschäftsführerin die ihr obliegenden Verpflichtungen nicht grundsätzlich persönlich auszuüben habe (vgl. auch VwGH vom 18. Februar 1999, 97/18/0175).

Dem sinngemäßen Vorbringen, die Geschäftsführerin sei in den geschäftlichen Organismus der Arbeitgeberin (= Bw.) nicht eingegliedert, ist entgegenzuhalten, dass die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung, welche von der Bw. nicht in Abrede gestellt wird, für eine Eingliederung spricht (VwGH vom 5. Juni 2003, Zl. 2003/15/0040).

Wenn die Bw. in der Berufung vorbringt, die Auszahlung der Geschäftsführervergütung sei von der Liquiditätslage des Unternehmens und vom wirtschaftlichen Erfolg abhängig, so ist ihr entgegen zu halten, dass das bloß allgemein behauptete Risiko einer Bezugskürzung bei einer Verlustsituation ebenso wenig ein unternehmerspezifisches Risiko bildet wie eine Kürzung der Bezüge bei einer negativen Wirtschaftsentwicklung (so auch: VwGH vom 18. Februar 1999, 97/15/0175). Wenn die Bw. ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko mit der Haftungsübernahme zu begründen versucht, so ist ihr entgegen zu halten, dass das Risiko, welches der Gesellschafter-Geschäftsführer im Falle der Übernahme einer Bürgschaft für Verbindlichkeiten der Gesellschaft trägt, der Gesellschafter - Sphäre zuzuordnen ist und damit kein Indiz für ein Unternehmerrisiko im Bereich der Geschäftsführertätigkeit darstellt (so auch: VwGH vom 18. Dezember 2001, 2001/15/0060). Unstrittig ist, dass die Geschäftsführerin – wie eingangs dargestellt - laufend Bezüge in steigender Höhe erhalten hat. Vor diesem Hintergrund vermag auch das bloß allgemein gehaltene Vorbringen, der Geschäftsführerin würden keine steuerfreien Auslagenersatzbezüge bezahlt in Anbetracht des Umstandes, dass die Bw. nicht einmal behauptet, dass der Geschäftsführerin tatsächlich ein mit der Geschäftsführung in Zusammenhang stehender Aufwand erwachsen sei, ein Unternehmerrisiko nicht zu begründen.

Im Hinblick auf die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus, das Fehlen eines relevanten Unternehmerrisikos und die laufende Entlohnung wurde die Betätigung der Geschäftsführerin zu Recht als solche im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 qualifiziert und daraus die Rechtsfolgen hinsichtlich Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag gezogen.

Der Berufung war daher in diesem Punkt der gewünschte Erfolg zu versagen und es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 13. Juli 2005