

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A. GesmbH, XY., vertreten durch Dr. Hermann Pucher, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, 8010 Graz, Rechbauerstraße 31, vom 17. Februar 2000 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 12. Jänner 2000 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid für den Zeitraum 1. Jänner 1994 bis 31. Dezember 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

Im Zuge einer den Zeitraum 1.1.1996 bis 31.12.1998 umfassenden Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer unter anderem fest, dass für die Geschäftsführerbezüge des mit 100% an der Bw. beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nicht entsprechend der ab 1994 geänderten Gesetzeslage abgeführt wurde. Der Prüfer zog im strittigen Zeitraum Geschäftsführerbezüge in Höhe von insgesamt 5.400.000,00 S als Bemessungs- bzw. Beitragsgrundlage heran.

In der Berufung gegen den diesbezüglich vom Finanzamt erlassenen Haftungs- und Abgabenbescheid brachte die Bw. Folgendes vor:

Im gegenständlichen Bescheid wurden von den Bezügen des Geschäftsführers Herrn S., welcher zu 100 % an der Gesellschaft beteiligt ist, DB in Höhe von ATS 243.000,00 und DZ in Höhe von ATS 27.372,00 nachverrechnet.

Dagegen richtet sich die Berufung und wird als Begründung folgendes höflichst ausgeführt:

Gem. § 41 Abs 3 FLAG unterliegen u.a. Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 dem Dienstgeberbeitrag und in weiterer Folge dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag.

Nach herrschender Lehre und jüngster Rechtssprechung fallen Bezüge eines zu über 25 % beteiligten Geschäftsführers dann unter die o.a. Gesetzesbestimmung, wenn dessen Beschäftigung **mit Ausnahme des Merkmals der Weisungsgebundenheit** überwiegend die Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist. Vgl dazu Sedlacek "Das Anstellungsverhältnis des GmbH- (Gesellschafter-) Geschäftsführer", SWK 1997, S 225, Eduard Müller "Zur Dienstgeberbeitrags- und Kommunalsteuerpflicht von Gesellschafter-Geschäftsführern und Vorstandsmitgliedern"; SWK 1999, S 426; VwGH vom 24.2.1999, 97/13/0146; VwGH vom 24.2.1999, 98/13/0118; VwGH vom 24.2.1999, 98/13/0159; VwGH vom 24.2.1999, 97/13/0234,0235.

Daß im vorliegenden Fall der zu 100 % beteiligte Geschäftsführer nicht weisungsgebunden ist, steht außer Zweifel.

Dies ist jedoch nach den obigen Ausführungen nicht relevant, sondern ist zu untersuchen, ob die anderen Merkmale eines Dienstverhältnisses gegeben sind.

Diese sind: Vgl. dazu auch SWK Sonderheft vom Juni 1999, Christian Fritz "Der GmbH-Geschäftsführer"; Ausführungen zur gleichgelagerten Rechtslage bei der Kommunalsteuer, S 93 ff und Sedlacek; ÖStZ 1997, S 89.

- 1) Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft
- 2) Fehlen der Vertretungsbefugnis
- 3) Fehlen des Unternehmerrisikos

Zwischen der o.a. GmbH und dem Geschäftsführer S. besteht ein Geschäftsführervertrag, welcher dem Lohnsteuerprüfer bereits zur Kenntnis gebracht wurde. Im folgenden soll nun anhand der dort enthaltenen Bestimmungen überprüft werden, ob die o.a. Merkmale vorliegen.

Zu 1)

Dieses Merkmal ist **nicht** erfüllt, wenn der Geschäftsführer hinsichtlich Ort, Zeit und Inhalt der Geschäftsführung frei disponieren kann, wenn er freie Arbeitszeiten hat, keine Überstundenvergütungen bekommt und in Organisation und Durchführung der Tätigkeit selbstständig ist.

Gem. § 5 Geschäftsführervertrag ist Herr S. nicht an eine feste Arbeitszeit und an keinen festen Arbeitsort gebunden. Er hat keinen Urlaubsanspruch, eine Überstundenvergütung ist

im Vertrag nicht vorgesehen. Zum Inhalt seiner Tätigkeit führt § 4 ganz allgemein aus, daß er diese im Rahmen des Unternehmensgegenstandes nach den Grundsätzen eines ordentlichen Kaufmanns im Rahmen der gesetzlichen Möglichkeiten bestmöglich zu besorgen hat und läßt ihm so größtmögliche inhaltliche Gestaltungsfreiheit und Selbständigkeit.

Das erste Merkmal ist daher nicht erfüllt.

Zu 2)

Gem. § 5 Punkt 3 kann sich Herr S. eines "geeigneten Vertreteres bedienen, allerdings dürfen daraus dem Unternehmen keine Kosten erwachsen".

Da eine Vertretungsbefugnis eindeutig vorgesehen ist, ist auch das 2. Merkmal nicht erfüllt.

Zu 3)

Für ein Unternehmerwagnis des Geschäftsführers würde sprechen: Ein erfolgsabhängiges Honorar, kein Anspruch auf Entgelteleistungen im Krankheitsfall und weiters, daß der Auftraggeber zumindest nicht alle mit der Tätigkeit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen ersetzt.

Gem. § 6 Geschäftsführervertrag erhält Herr S. "jährlich einen Betrag von 960.000,00 S. Weiters kann eine Tantieme für Zielerreichung beschlossen werden". Gem. § 5 Punkt 2 ist eine Fortzahlung im Krankheitsfall ausgeschlossen. Schließlich trägt Herr S. einen wichtigen Teil seiner im Zusammenhang mit der Geschäftsführertätigkeit anfallenden Ausgaben, nämlich die Sozialversicherung, selbst.

Das dritte Merkmal eines Dienstverhältnisses ist daher, weil meines Erachtens die wesentlichen Teile eines Unternehmerwagnisses vertraglich vereinbart sind und auch praktiziert werden, ebenfalls nicht erfüllt.

Da die o.a. Merkmale eines Dienstverhältnisses im vorliegenden Fall nicht gegeben sind, ist von den Geschäftsführerbezügen der Jahre 1994 bis 1998 kein DB und DZ zu bemessen.

Es wird daher beantragt, den DB für die Jahre 1994 bis 1998 um den auf die Geschäftsführerbezüge entfallenden Teil von ATS 243.000,00 und den DZ um ATS 27.372,00 zu vermindern.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 25. Jänner 2001 führte das Finanzamt zusammenfassend aus, dass aus der Aktenlage und den bisherigen Darstellungen ersichtlich ist, dass beim Arbeitsverhältnis des Geschäftsführers die Merkmale eines Dienstverhältnisses nach § 47 EStG 1988 überwiegen und somit aus steuerrechtlicher Sicht von der Pflicht zur Leistung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag auszugehen ist.

Mit Schriftsatz vom 1. Februar 2001 wurde von der Bw. ohne weitere Begründung der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz gestellt.

Mit Bericht vom 21. März 2001 legte das Finanzamt Graz-Stadt die Berufung der Finanzlandesdirektion für Steiermark zur Entscheidung vor. Bis 31. Dezember 2002 erfolgte keine Erledigung der Berufung durch die Finanzlandesdirektion.

Gemäß § 323 Abs. 10 iVm § 260 BAO ist zur Entscheidung über die Berufung nunmehr der unabhängige Finanzsenat zuständig.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 (kurz 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.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 57 Abs. 4 und 5 HKG idF BGBl. 958/1993 bzw. § 57 Abs. 7 und 8 HKG idF BGBl. 661/1994.

Nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 fallen unter die Einkünfte 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 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung erkennt, ergibt sich aus der Entstehungsgeschichte des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 und aus dem Zusammenhang mit der Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988, dass der Formulierung "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" in § 22 Z 2 das Verständnis beizulegen ist, dass es auf die Weisungsgebundenheit nicht ankommt, wenn diese wegen der Beteiligung an der Gesellschaft nicht gegeben ist, im Übrigen aber nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssen. Dabei ist die auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlende Weisungsgebundenheit hinzuzudenken und dann zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit im Vordergrund stehen. Dem Vorliegen bzw. dem Fehlen des Unternehmerwagnisses kommt in diesem Zusammenhang wesentliche Bedeutung zu (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom

27. Juli 1999, 99/14/0136). Es kommt daher nicht darauf an, dass der gegenständlich zu 100 % beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer auf Grund seiner Beteiligung weisungsungebunden ist (vgl. weiters VwGH vom 28.10.1997, 97/14/0132).

Ein Dienstverhältnis liegt nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 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. Dabei ist für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit maßgebend (VwGH 25.10.1994, 90/14/0184). Nach Lehre und Rechtsprechung sind für die Abgrenzung zwischen selbstständiger und nichtselbstständiger Tätigkeit das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses, die (gegenständlich nicht relevante) Weisungsgebundenheit und die organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Arbeitgebers wesentliche Merkmale. Unter diesen Gesichtspunkten ist das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbstständigkeit oder jene der Unselbstständigkeit überwiegen (vgl. VwGH vom 22.2.1996, 94/15/0123, und die dort zitierte Judikatur).

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 21.12.1999, 99/14/0255, liegt ein Unternehmerwagnis vor, wenn der Steuerpflichtige sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich beeinflussen und damit den materiellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend selbst gestalten kann. Dabei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an: Im Vordergrund dieses Merkmals steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft (vgl. VwGH 25.11.2002, 2002/14/0080). In diese Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben.

In einem neuen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (verstärkter Senat) vom 10.11.2004, 2003/13/0018, wird zum Unternehmerwagnis Folgendes ausgeführt:

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 - auch im Lichte der daraus gewonnenen Erfahrungen - dazu Anlass, die bisher vertretene Rechtsauffassung dahin zu revidieren, dass in Abkehr von der Annahme der Gleichwertigkeit der zu Punkt 3.3 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.

Aus diesem Erkenntnis ist zu entnehmen, dass das Unternehmerwagnis nicht mehr von entscheidender Bedeutung ist und im gegenständlichen Fall auch nicht gegeben ist.

Der Verfassungsgerichtshof hat in den Erkenntnissen G 109/00 und G 110/00 jeweils vom 1.3.2001, mit dem die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes auf (teilweise) verfassungswidrige Aufhebung einiger Gesetzesbestimmungen des EStG 1988, des FLAG sowie des KommStG 1993 im Zusammenhang mit der Dienstgeberbeitrags- und Kommunalsteuerpflicht der an wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer gewährten Tätigkeitsvergütungen abgewiesen wurden, 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 - 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. Ebenso hat der Verfassungsgerichtshof aufgezeigt, dass dies insbesondere für die Merkmale der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens und des Fehlens des Unternehmerwagnisses nicht zutrifft.

Wie der Verwaltungsgerichtshof seit den Erkenntnissen vom 18.9.1996, 96/15/0121, sowie 20.11.1996, 96/15/0094 und den zuletzt veröffentlichten Erkenntnissen wie 24.10.2002, 2002/15/0160, 25.11.2002, 2002/14/0080, 26.11.2002, 2002/15/0178 und 28.11.2002, 2001/13/0117, in ständiger Rechtsprechung mit ausführlicher Begründung erkannt hat, stellt das in § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit vor allem auf folgende Kriterien ab:

- die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und
- das Fehlen des Unternehmerwagnisses (nicht mehr von entscheidender Bedeutung lt. VwGH v. 10.11.2004, 2003/13/0018).

Nach dem Erkenntnis des VwGH 23.4.2001, 2001/14/0054, ist die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss (vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer 21, § 19 Anm. 72 f). Die Judikatur des VwGH ist von einem funktionalen Verständnis des Begriffes der Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der GmbH geprägt. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. VwGH 21.12.1999, 99/14/0255, 27.1.2000, 98/15/0200 und 26.4.2000, 99/14/0339).

Fest steht, dass für das Unternehmen der persönliche Arbeitseinsatz des Geschäftsführers erforderlich war. Es ist daher nach der Aktenlage eine faktische Eingliederung des Geschäftsführers bei Erfüllung des von ihm persönlich übernommenen Tätigkeitsbereiches in

den betrieblichen Ablauf der Bw. gegeben, und zwar sowohl in zeitlicher und örtlicher als auch in organisatorischer Hinsicht.

Dazu wird darauf verwiesen, dass eine freie Zeitdisposition, das Fehlen der persönlichen Abhängigkeit und der Unterwerfung unter betriebliche Ordnungsvorschriften wie Arbeitsort, Arbeitszeit und arbeitsbezogenes Verhalten, Kontrolle und disziplinäre Verantwortlichkeit im Zusammenhang mit der auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Beziehung fehlenden Weisungsgebundenheit stehen und daher im gegebenen Zusammenhang nicht von entscheidender Bedeutung sind (vgl. VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0264, 25.11.1999, 99/15/0188 sowie 25.11.2002, 2002/14/0080 und die darin zitierte Vorjudikatur). Die Einordnung in das Angestelltengesetz, Anspruch auf Abfertigung, weiters die Geltung des ArbVG und Steuervergünstigung bei Überstunden, sowie Anspruch auf Urlaub und Weiterzahlung des Entgelts bei Krankheit, sind Rechtsfolgen eines Arbeitsverhältnisses im Sinne des Arbeitsrechtes, welches jedoch bei unter § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 fallenden Personen häufig nicht vorliegt.

Damit ist klargestellt, dass der Geschäftsführer leitend tätig ist und in den geschäftlichen Organismus der GmbH eingegliedert sein muss. Es kann aus der kontinuierlichen Geschäftsführertätigkeit das Schulden der persönlichen Arbeitskraft des Gesellschafter-Geschäftsführers abgeleitet werden. Insbesondere zeugt die Art der Tätigkeit von einem Dauerschuldverhältnis, das wiederum ein typisches Merkmal einer nicht selbstständigen Tätigkeit, ebenso wie die gegenständlich vorliegende persönliche Abhängigkeit darstellt.

Es wurde auch seitens der Bw. den ausführlichen Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung bezüglich der "Eingliederung in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft" nicht widersprochen.

Beim vorliegenden Arbeitsverhältnis des Geschäftsführers überwiegen demnach aus steuerrechtlicher Sicht die Merkmale von nicht selbstständig Tätigen im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988.

Die Berufung war daher, wie im Spruch angeführt, vollinhaltlich abzuweisen.

Graz, am 25. Jänner 2005