

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der PGmbH, vertreten durch Schäning & Stocker Wirtschaftstreuhandgesellschaft m.b.H., Steuerberatungsgesellschaft, 8530 Deutschlandsberg, Poststraße 5, vom 2. September 2003 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Deutschlandsberg vom 25. August 2003 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Lohnabgabenprüfung stellte der Prüfer fest, dass für die Bezüge der beiden je zur Hälfte an der Berufungserwerberin beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer kein DB und DZ abgeführt wurde. Im Prüfungsbericht wurde begründend zum angefochtenen Bescheid ausgeführt, dass auch, wenn ein Werkvertrag abgeschlossen worden sei, die Einkünfte von an Kapitalgesellschaften Beteiligten einer DB-Berechnung zu unterziehen seien.

In der dagegen erhobenen Berufung wird die Tätigkeit der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer als in der Form, dass diese Beschäftigung sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisen würde, bestritten. Die Geschäftsführer würden für sämtliche der Gesellschaft zur Verfügung gestellten Darlehen und Kredite persönlich haften und bei ihrer Tätigkeit keinerlei Weisungen unterliegen. Auf Grund des zwischen der Berufungserwerberin und den Geschäftsführern abgeschlossenen Vertrages seien diese nicht an

Ordnungsvorschriften wie Arbeitszeit, Arbeitsort und dergleichen gebunden und würden auch keiner disziplinären Verantwortlichkeit unterliegen. Beide Geschäftsführer würden auf Grund ihrer Tätigkeit als Geschäftsführer für die Berufungswerberin eindeutig ein Unternehmerrisiko tragen und sich jederzeit von einem außenstehenden Dritten vertreten lassen können.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung wird erörtert, dass der im Zuge der Prüfung vorgelegte Werkvertrag keine für einen Werkvertrag erforderlichen oder typischen Erfordernisse beinhalten würde. Die Eingliederung der Gesellschafter-Geschäftsführer in den geschäftlichen Organismus der GmbH ergebe sich aus der kontinuierlichen, über einen längeren Zeitraum andauernden erbrachten Geschäftsführertätigkeit. Das Vorliegen eines Unternehmerrisikos wird in Abrede gestellt.

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 Handelskamergesetz bzw. ab 1999 auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskamergesetz 1998 (WKG) in der jeweils geltenden Fassung.

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 des Gesellschafter-Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens der Berufungswerberin ist auszuführen, dass nach dem Firmenbuch beide Geschäftsführer die Berufungswerberin seit 6.11.1985 selbstständig vertreten. 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 (vgl. Punkt I des "Werkvertrages", wonach sich die Geschäftsführer verpflichten, die Geschäftsführungsaufgaben der Gesellschaft im Rahmen des Unternehmensgegenstandes unter Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften und Beachtung der Wirtschaftlichkeit zu übernehmen), mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft sowohl durch ihre Führung als auch durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld verwirklicht wurde, ist von einer Eingliederung der Geschäftsführer in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin unabdingbar auszugehen.

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 - 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 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 Geschäftsführer ungeachtet ihrer gleichzeitigen Eigenschaft als wesentlich beteiligte Gesellschafter mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" aufweist. Die Gesellschafter-Geschäftsführer erzielten aus der Geschäftsführertätigkeit demnach Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988. Dies löst die Pflicht aus, von den Bezügen der Geschäftsführer 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 2. August 2005