

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der LGBGesmbH, vertreten durch Michael Haberl, Wirtschaftstreuhänder, Buchprüfer und Steuerberater, 8970 Schladming, Salzburgerstraße 24, vom 19. Mai 2000 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Liezen vom 26. April 2000 betreffend Nachforderung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer fest, dass für die Bezüge der beiden mit 60 bzw. mit 40 % an der Berufungswerberin beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer kein DB und DZ abgeführt wurde. Laut dem mit den beiden Geschäftsführern abgeschlossenen Geschäftsführervertrag vom 14.2.1995 war beabsichtigt, den Holzbaubetrieb und den Baumarkt mit Wirkung 1.1.1996 aus der Berufungswerberin auszugliedern und den mit 60 % beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer FL zum alleinigen Geschäftsführer des Baubetriebes zu bestellen und den mit 40 % an der Berufungswerberin beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer LL zum alleinigen Geschäftsführer des Holzbaubetriebes zu bestellen. Der mit 40 % beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer hat seine Anteile an der Berufungswerberin, wie im Geschäftsführervertrag angekündigt, an den mit 60 % beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer abgetreten und seit 11.12.1996 vertritt dieser Gesellschafter nach den Angaben im Firmenbuch die Berufungswerberin nunmehr selbstständig als Geschäftsführer.

In der Begründung zum angefochtenen Bescheid wird ausgeführt, dass die gewährten Entschädigungen unabhängig vom Beteiligungsmaß 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 zusammengefasst ausgeführt, dass die Feststellung des Finanzamtes, die Tätigkeit des Geschäftsführers erfolge ohne Unternehmerrisiko, unrichtig sei.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes wird zusammengefasst damit begründet, dass nach dem Gesamtbild der Tätigkeit der Geschäftsführer die Merkmale eines (steuerlichen) Dienstverhältnisses überwiegen würden. Zur Eingliederung in den betrieblichen Organismus wird ausgeführt, dass die Geschäftsführer alle Tätigkeiten wahrzunehmen hätten, zu denen sie auf Grund der gesetzlichen Bestimmungen verpflichtet seien. Ihnen obliege somit die Leitung des gesamten Unternehmens in allen Bereichen. Insbesondere hätten sie für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft in bestmöglichster Weise im Interesse der Gesellschaft Sorge zu tragen. Sei seien 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. Es ergebe sich das Bild von leitenden Angestellten. Sie würden 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 würden und somit voll in den Organismus der Gesellschaft eingegliedert seien. 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.

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 des Vorliegens der Eingliederung der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens der Berufungswerberin ist auszuführen, dass nach den Geschäftsführerverträgen die Geschäftsführer die Gesellschaft bereits seit 14.2.1995 gemeinsam vertreten haben. Nach dem Ausscheiden eines Gesellschafter-Geschäftsführers hat der andere nunmehr 100 % beteiligte Gesellschafter die Berufungswerberin als

Geschäftsführer 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, mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft sowohl durch ihre Führung als auch durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsgebiet (vgl. die Beschreibung der Tätigkeiten in der Berufungsvorentscheidung) verwirklicht wurde, ist von einer Eingliederung der beiden Geschäftsführer in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin unabdingbar auszugehen. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass der mit 40 % an der Berufungswerberin beteiligte Geschäftsführer aus der Gesellschaft ausgeschieden ist, da er zumindest vom 14.2.1995 bis 11.12.1996 und laut Firmenbuch vorher bereits seit 27.3.1974 als Geschäftsführer für die Berufungswerberin tätig war.

Hinsichtlich der eventuellen 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 beiden 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 Handelskammergegesetz abzuführen.

Es war daher wie aus dem Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 12. Juli 2005