



GZ. RV/0164-G/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Gert Sommerauer, gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag über den Zeitraum 1.1.1996 bis 31.12.1997 des Finanzamtes Graz-Stadt entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer unter anderem fest, dass für die im strittigen Zeitraum dem zu 100 % an der Berufungswerberin, einer GmbH, beteiligten Geschäftsführer vergüteten Bezüge kein Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für

Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag abgeführt wurde. Das Finanzamt erließ daraufhin den gegenständlich angefochtenen Bescheid.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde ausgeführt, dass die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers bei einem zu 100 % beteiligten Geschäftsführer wohl denkunmöglich sei. Dieses Kriterium umfasse neben der Unterwerfung unter die betrieblichen Ordnungsvorschriften (Arbeitszeit-, Arbeitspausenregelung), der Unterwerfung unter die betriebliche Kontrolle (Überwachung der Arbeit durch Dienstgeber und Aufsichtsperson) auch die disziplinarische Verantwortlichkeit des Dienstnehmers (von der Ermahnung bis zur Entlassung). Die einzelnen Bestimmungen der Geschäftsführervereinbarung bezüglich Dienstort, Dienstzeit und Diensteinteilung, der Nichtanwendbarkeit des Arbeitsrechtes (insb. des Urlaubsgesetzes und des Arbeitsverfassungsgesetzes) würden diesem Umstand Rechnung tragen, entsprechend der tatsächlichen Gebarung in der Lohnverrechnung (kein Abfertigungsanspruch, kein Urlaubsentgelt etc.). Auch von einem Fehlen der Vertretungsbefugnis als Kennzeichen eines Dienstverhältnisses im Sinne einer Verpflichtung zur persönlichen Erbringung der Arbeitsleistung könne nicht gesprochen werden. Das Dienstnehmerkriterium eines fehlenden Unternehmerrisikos werde ebenfalls nicht gegeben sein. Alle vertraglichen Vereinbarungen würden für das Vorliegen des Unternehmerrisikos sprechen.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung kam das Finanzamt zu dem Ergebnis, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer, ohne in die Organisation eingegliedert zu sein, seine Tätigkeit nicht ausüben könne und die Art der Entlohnung und der Auslagenersatz das Fehlen des Unternehmerrisikos dokumentieren würde. Beim Arbeitsverhältnis des Geschäftsführers würden die Merkmale eines Dienstverhältnisses nach § 47 EStG 1988 überwiegen.

Dagegen wurde der Vorlageantrag eingebracht.

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.

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 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.

Wie der Verwaltungsgerichtshof seit den Erkenntnissen vom 18.9.1996, 96/15/0121, und vom 20.11.1996, 96/15/0094, in ständiger Rechtsprechung erkennt, ist dem in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 enthaltenen Tatbestandsmerkmal "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" das Verständnis beizulegen, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssen. Dabei ist allerdings das Vorliegen der auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlenden Weisungsgebundenheit anzunehmen. Sodann ist zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbstständigkeit oder jene der Selbstständigkeit im Vordergrund stehen (vgl. VwGH vom 10.5.2001, 2001/15/0061).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. hierzu die im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, G 109/00, zitierte hg. Judikatur) stellt das steuerliche Dienstverhältnis auf die Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sowie des Fehlens des Unternehmerwagnisses ab; nach dieser Rechtsprechung ist in Zweifelsfällen zudem auf weitere Kriterien (wie beispielsweise laufenden Arbeitslohn, Pflicht zur persönlichen Arbeitsleistung, fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, feste Urlaubseinteilung) abzustellen. Der Begriff des steuerlichen Dienstverhältnisses ist somit ein durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneteter Typusbegriff. Solchen Typusbegriffen sind die realen Erscheinungen an Hand einer Mehrzahl von Merkmalen zuzuordnen, wobei nicht stets alle Merkmale in gleicher Intensität ausgebildet sein müssen und die Entscheidung letztlich nach dem Gesamtbild zu erfolgen hat (vgl. nochmals das Erk. des Verfassungsgerichtshofes G 109/00).

Der Verfassungsgerichtshof hat in dem oben zitierten Erkenntnis G 109/00 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. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsgebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem folgende (vgl. hierzu auch Arnold, ÖStZ 2000, 639f): fixe Arbeitszeit (VwGH vom 22.9.2000, 2000/15/0075, VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0270, und vom 27.7.1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (Erk. vom 30.11.1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (Erk. vom 24.2.1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (Erk. vom 26.4.2000, 99/14/0339, und vom 27.1.2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten (Erk. vom 26.4.2000, 99/14/0339).

Zusammenfassend kann somit, wie der Verwaltungsgerichtshof im Erk. vom 23.4.2001, 2001/14/0054, erkannt hat, festgestellt werden, dass 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 folgende Kriterien abstellt: die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses. Von Bedeutung ist noch das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung.

Bei der Anwendung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ist ausgehend (vor allem) von den im letzten Absatz genannten Kriterien zu beurteilen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die für ein Dienstverhältnis sprechenden Kriterien im Vordergrund stehen (vgl. die hg. Erk. vom 23.4.2001, 2001/14/0054, und 2001/14/0052).

Ein Unternehmerwagnis liegt vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss (vgl. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054, und 2001/14/0052). Im Vordergrund steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich – in seiner Stellung als Geschäftsführer - das Wagnis ins

Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. Auf ein Wagnis aus der Stellung als Gesellschafter oder gar auf das Unternehmerwagnis der Gesellschaft kommt es nicht an.

Nach § 3 der Geschäftsführervereinbarung vom 20.10.1996 gebührt dem Geschäftsführer eine jährliche Geschäftsführerentschädigung in Höhe von ca S 1.000.000,-. Weiters heißt es dort:

Diese Geschäftsführerentschädigung ist im direkten Zusammenhang mit dem Geschäftsergebnis zu stellen und stehen dem Geschäftsführer insoweit Akontozahlungen auf das voraussichtliche Ergebnis zu, welche aufgrund der derzeitigen Liquiditätslage des Unternehmens zulässig und nachvollziehbar sind. Die entgültige Höhe der Geschäftsführerentschädigung ist nach Vorliegen des Jahresabschlusses unter Berücksichtigung des Fremdvergleiches festzulegen.

Verschlechtert sich die Liquiditätslage der Gesellschaft auf derart drastische Art und Weise, dass eine Geschäftsführerentschädigung im Sinne vorsichtiger Akontozahlungen auf das voraussichtliche Ergebnis in der vereinbarten Höhe von ca. S 1.000.000,- für das Unternehmen insolvenzgefährdend sein würde, so sind diese zu kürzen und erneut festzusetzen. Die Höhe der neuerlichen Festsetzung hat unter dem Blickwinkel der Vermeidung eines insolvenzrechtlichen Tatbestandes zu erfolgen und bedarf als Zusatz dieses Vertrages der Schriftform.

Weiters wird dem Geschäftsführer ein Dienstwagen der gehobenen Mittelklasse von der Gesellschaft zur Verfügung gestellt, einschließlich der Verwendungsberechtigung auch für private Zwecke. Alle mit diesem Fahrzeug verbundenen Ausgaben werden von der Gesellschaft getragen. Sämtliche andere mit seiner Tätigkeit als Geschäftsführer verbundenen Aufwendungen, wie Tages- und Nächtigungsgelder, Reisekostenentschädigung, Kosten einer eventuellen Berufsbildung, werden von der Gesellschaft nicht ersetzt.

In der Berufung wird weiters erläutert, dass der Geschäftsführer keinen arbeitsrechtlichen Anspruch auf Auszahlung des Geschäftsführerbezuges habe. Die Tatsache, dass unregelmäßige Akontozahlungen auf diese Gesamtjahresentlohnung ausbezahlt werden würden, unterstreiche zusätzlich das Nichtvorliegen des Merkmales „laufende Lohnzahlungen im Sinne von 14 Zahlungen (incl 13. und 14. Monatsgehalt)“. Nur wenn der wesentlich

beteiligte Geschäftsführer aufgrund eines schriftlichen Vertrages tatsächlich Anspruch auf Ersatz aller mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen sowie Anspruch auf bezahlten Urlaub und Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall hätte, wäre ein „Fehlen des Unternehmerrisikos auch beim wesentlich Beteiligten überhaupt denkbar. Daher habe die Prüfung im Einzelfall zu erfolgen. Haftungsbestimmungen in den einzelnen Gesetzen (§ 25 GmbHG, §§9 sowie 80 ff BAO, § 67 Abs. 10 ASVG etc.), wie auch das Nichtvorliegen eines Anspruches auf Insolvenzausfallsgeld (§ 1 Abs. 6 IESG) würden zusätzlich das tatsächliche Vorhandensein eines Unternehmerrisikos unterstreichen.

Nach den Feststellungen des Prüfers hat der Geschäftsführer im Jahr 1996 einen Bezug in Höhe von S 240.000,- und im Jahr 1997 in Höhe von S 930.000,- erhalten. Aus einem Schreiben vom 30.9.1996 geht hervor, dass rückwirkend zum Einbringungsstichtag, dem 31.1.1996, der Geschäftsführer sein nicht protokolliertes Einzelunternehmen mit allen Aktiva und Passiva, Forderungen und Verbindlichkeiten, Rechten und Pflichten auf der Grundlage der Einbringungsbilanz dieses Betriebes im Wege der Einbringung auf die im Firmenbuch protokollierte Berufungswerberin als übernehmende Gesellschaft überträgt. Der Geschäftsführer beziehe ab Oktober 1996 eine Geschäftsführerentschädigung in der Höhe von S 80.000,- monatlich. Dem Verdienst für die drei Monate in der Höhe von S 240.000,- stehe ein in der vorläufigen Bilanz zum 31.1.1996 als negatives Betriebsergebnis ausgewiesener Bilanzverlust in der Höhe von S 685.584,80 gegenüber. Daraus ergebe sich kein steuerpflichtiges Einkommen für den Veranlagungszeitraum 1996.

Demnach hat der Geschäftsführer entsprechend der Vereinbarung im Geschäftsführervertrag im Jahr 1997 eine Geschäftsführerentlohnung in Höhe von ca. S 1.000.000,- erhalten. Das in monatlichen Teilbeträge von S 80.000,- erhaltene Gehalt für drei Monate im Jahr 1996 entspricht ebenfalls auf ein Jahr hochgerechnet ca. dem im Geschäftsführervertrag vereinbarten Jahresgehalt. In welcher Art und Weise der Geschäftsführer nun ein konkretes einnahmenseitiges Unternehmerrisiko getragen hat wurde außer den geschilderten theoretischen Fällen der Verschlechterung der Liquiditätslage nicht näher ausgeführt. Die Vereinbarungen über die Höhe des Geschäftsführergehaltes im Falle einer Verschlechterung der Liquiditätslage sind derart vage und unbestimmt, dass der Geschäftsführer als beherrschender Gesellschafter gleichsam willkürlich über die Höhe seines Gehalts bestimmen kann. Darüber hinaus sind ausgehend von dem im Erkenntnis des VwGH vom 28.1.2003, 2001/14/0048, wiedergegebenen Grundsatz, wonach es bei der Beurteilung der Frage nach einem Unternehmerrisiko auf die tatsächlichen Verhältnissen ankommt, nach dem tatsächlich verwirklichten Sachverhalt keine derartigen Zusammenhänge der Entlohnung des Geschäftsführers mit der Ertragslage der Gesellschaft erkennbar, sodass ein wesentliches

einnahmenseitiges Unternehmerrisiko, wie es von Unternehmern getragen wird, festzustellen wäre.

Die in der Berufung genannten unregelmäßigen Akontozahlungen stehen dem Merkmal der „laufenden Lohnzahlungen“ nicht entgegen, da es für die Annahme einer laufenden Entlohnung (noch) ausreicht, wenn die Geschäftsführervergütung dem Verrechnungskonto jährlich gut geschrieben wird (vgl. VwGH vom 18.9.2003, 2001/15/0151).

Ebenso begründen Haftungsrisiken des Geschäftsführers bei einer schuldhaften Verletzung der Geschäftsführerpflichten kein bedeutsames Unternehmerrisiko, da sie auch jenen Geschäftsführer treffen, der in einem „klassischen“ Dienstverhältnis zu einer GesmbH steht (vgl. VwGH vom 27.3.2003, 2001/15/0135). Der Ausschluss von gesetzlichen Schutzbestimmungen etwa nach dem Insolvenz-Entgeltsicherungsgesetz ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht entscheidungswesentlich (vgl. VwGH vom 16.9.2003, 2003/14/0057).

Ausgabenseitig ist anzuführen, dass der Geschäftsführer in seinen Einkommensteuererklärungen für 1996 und 1997 (ebenso in den Folgejahren 1998 und 1999) lediglich das Betriebsausgabenpauschale gem. § 17 Abs. 1 EStG 1988 geltend gemacht hat, wobei die Aufwendungen für den Dienstwagen der gehobenen Mittelklasse, einschließlich der Verwendungsberechtigung auch für private Zwecke, zusätzlich von der Gesellschaft getragen werden. Ein wesentliches ausgabenseitiges Wagnis kann daraus nicht abgeleitet werden.

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 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 Körperschaftsteuer²¹, § 19 Anm. 72f). Die Judikatur des VwGH ist von einem funktionalen Verständnis des Begriffes der Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der GesmbH geprägt. 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). Laut Firmenbuch vertritt der Geschäftsführer die Berufungswerberin seit 18.6.1996. Der Geschäftsführervertrag vom 30.10.1996 wurde ohne zeitliche Beschränkung abgeschlossen.

Gemäß § 2, Punkt 2, des Geschäftsführervertrages vom 30.10.1996 obliegt dem Geschäftsführer die Lenkung und Überwachung des Unternehmens im Ganzen. Er hat

insbesondere für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft in bestmöglicher Weise Sorge zu tragen und hat eigenverantwortlich alles zu veranlassen, was dem wirtschaftlichen Interesse der Gesellschaft im Sinne der Verwirklichung des Gesellschaftszweckes dient und somit seiner Pflicht zur Geschäftsbesorgung entspricht. Die Tätigkeit des Geschäftsführers setzt unter Berücksichtigung der gesetzlichen Pflichten eines Geschäftsführers, dazu gehören unter anderem Buchführung und Bilanzierung, Erstellung der Berichte nach § 28 a und 30 j GmbH-Gesetz, Einberufung der Generalversammlung, Mitteilung von Beschlüssen, Anmeldungen zum Firmenbuch sowie Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens, und der auf Dauer angelegten Tätigkeit des Geschäftsführers eine funktionale Einbindung des Geschäftsführers in den Organismus der Berufungswerberin eindeutig voraus. Es ist daher von einer Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin auszugehen.

Zur Frage der Vertretungstätigkeit hat der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt darauf hingewiesen, dass es nicht unüblich ist und einem Dienstverhältnis nicht entgegensteht, wenn sich leitende Angestellte, insbesondere Geschäftsführer, bei bestimmten Verrichtungen vertreten lassen können (VwGH vom 19.12.2001, 2001/13/0242). Dass dem Geschäftsführer diesbezüglich Aufwendungen erwachsen wären, wird im Berufungsvorbringen nicht erwähnt.

Dass die Einhaltung betrieblicher Ordnungsvorschriften sowie die Unterwerfung unter die betriebliche Kontrolle und die disziplinarische Verantwortlichkeit nach der Judikatur zu den Merkmalen gehören, die vor dem Hintergrund der Weisungsgebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, wurde bereits eingangs dargestellt.

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 vollinhaltlich abzuweisen.