



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

Außenstelle Graz
Senat Graz 6

GZ. RV/0115-G/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung vom 10.4.2000 der Bw. gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Voitsberg betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag über den Zeitraum 1.1.1998 bis 31.12.1999 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 der mit 100 % an der Berufungswerberin beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführerin vergüteten Bezüge in Höhe von insgesamt S 463.000,- kein Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag abgeführt wurde. Den diesbezüglich vom Finanzamt erlassenen, nunmehr angefochtenen, Bescheid bekämpfte die Berufungswerberin zusammengefasst mit der Begründung, dass zwar die Mitarbeit im Betrieb, der Ersatz einer Arbeitskraft und die Eingliederung in den Organismus des Betriebes vorhanden sei, ansonsten weise die Stellung der Geschäftsführerin keine überwiegenden Merkmale eines Dienstverhältnisses auf. Die Geschäftsführerin sei frei in ihrer Arbeitszeitgestaltung, sei an Dienstorte und Dienstzeiten nicht gebunden und erhalte im Gegensatz zu allen Mitarbeitern keine Sonderzahlungen ausbezahlt. Auch würden die Geschäftsführerbezüge nicht regelmäßig ausbezahlt werden, sondern würden die aufwandsmäßige Erfassung des Geschäftsführerbezuges durch Einbuchung eines Jahreshonorars erfolgen.

Das Finanzamt begründete seine abweisende Berufungsvorentscheidung im Wesentlichen damit, dass neben der regelmäßigen Mitarbeit im Betrieb (8.00 Uhr – 12.00 Uhr und 13.00 Uhr – 17.00 Uhr) die Eingliederung in den Organismus des Betriebes gegeben sei. Unabhängig vom Geschäftserfolg und von einigen Ausnahmen abgesehen, sei die Auszahlung des Geschäftsführergehaltes im Jahr 1999 regelmäßig erfolgt (S 15.000,-).

Dagegen wurde der Vorlageantrag unter Hinweis auf die Begründung in der Berufung eingebbracht.

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 BGBI. 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 Teilstreich 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 BGBI. 958/1993 bzw. § 57 Abs. 7 und 8 HKG idF BGBI. 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 Teilstreich 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. hiezu 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 gekennzeichneter 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 Delegierung 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 Aufwändungen selbst aufkommen muss (vgl. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054, und 2001/14/0052).

Aus dem Geschäftsführerentgeltkonto für 1999 ist ersichtlich, dass die Geschäftsführerin in den Monaten Jänner, Feber, März, und Dezember jeweils S 15.000,-, in den Monaten Mai und Juli jeweils S 25.000,- im Monat August S 30.000,-, im Monat September S 45.000,- und in den Monaten April, Juni, Oktober und November kein Entgelt, somit insgesamt S 185.000,- erhalten hat. Für das Jahr 1998 stellte der Prüfer ein Geschäftsführergehalt in Höhe von S 110.000,- fest. Zusätzlich wurde ein Sachbezug für ein Kraftfahrzeug in Höhe von S 7.000,- pro Monat für 24 Monate angesetzt. Unabhängig davon, ob das Geschäftsführergehalt monatlich in gleich beliebenden Beträgen vergütet wurde, hat die Berufungswerberin nichts vorgebracht, was auf ein wesentliches Unternehmerrisiko hindeuten würde. Hingegen kann von einer laufenden Entlohnung ausgegangen werden, wenn, wie oben dargestellt mehrere Male jährlich ein Bezug vergütet wird.

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 die Geschäftsführerin die Berufungswerberin seit 17.3.1997. Die gesetzlichen Pflichten eines Geschäftsführers, dazu gehören unter anderem die Buchführung und Bilanzierung, die Erstellung der Berichte nach § 28 a und 30 j GmbH-Gesetz, die Einberufung der Generalversammlung, die Mitteilung von Beschlüssen, die Anmeldungen zum Firmenbuch sowie der Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens, setzen eine funktionale Einbindung des Geschäftsführers in den Organismus der Berufungswerberin eindeutig voraus. Es ist daher von einer Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin auszugehen. Eine freie Arbeitszeitgestaltung, keine Bindung an den Dienstort und Dienstzeiten sowie keine Sonderzahlungen sind Merkmale, die vor dem Hintergrund der Weisungsgebundenheit ihre Indizwirkung verlieren und für die Frage, ob nach dem

Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen, unbrauchbar (vgl. das oben zitierte Erkenntnis des VfGH vom 1.3.2001, G 109/00).

Im Ergebnis wird die Auffassung vertreten, dass die Beschäftigung der Geschäftsführerin ungeachtet ihrer gleichzeitigen Eigenschaft als wesentlich beteiligte Gesellschafterin mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist. Die Gesellschafter-Geschäftsführerin erzielte aus der Geschäftsführertätigkeit demnach Einkünfte nach § 22 Z. 2 Teilstreich 2 EStG 1988, weshalb sie iSd Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG in der ab dem Jahr 1994 anzuwendenden Fassung Dienstnehmerin ist. Dies löst die Pflicht aus, von den Bezügen der Geschäftsführerin den Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag abzuführen. Die Berufung war daher vollinhaltlich abzuweisen.

Graz, 5.3.2003