



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

Außenstelle Graz
Senat 6

GZ. RV/0197-G/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Baumgartner & Grienschgl GmbH, gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag über den Zeitraum 1.1.1997 bis 31.12.1999 des Finanzamtes Leoben 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 seit Ende 1996 zu 75 % an der Berufungswerberin beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer vergüteten Bezüge kein Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag abgeführt wurde.

Das Finanzamt erließ daraufhin den gegenständlich angefochtenen Bescheid und führte begründend zusammengefasst aus, dass die Bezüge nicht vom Betriebserfolg abhängig wären und auf Grund der Zuständigkeit des Geschäftsführers für die Auftragsakquisition und die Bereisung und Betreuung der Kunden vollständig in den Betriebsablauf integriert sei.

In der dagegen erhobenen Berufung wird erläutert, dass der Geschäftsführer ein erfolgsabhängiges Honorar erhalten würde. Sämtliche mit der unmittelbaren Geschäftsführertätigkeit verbundenen Kosten seien vom Geschäftsführer zu tragen, insbesondere die gesetzliche Sozialversicherung. Ausdrücklich werde darauf hingewiesen, dass der Geschäftsführer Unternehmerrisiko trage, keine festen Arbeitszeiten und keinen Urlaubsanspruch habe, keine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus bestehe, wie zum Beispiel Überwachung seiner Arbeit durch den Dienstgeber, Regelung der Arbeitstage, der Arbeitspausen, kein Anspruch auf den 13. und 14. Gehalt bestehe und kein Ersatz von Kosten (z.B. berufliche Gespräche vom Privattelefon) geleistet werden würde.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung verweist das Finanzamt darauf, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die für ein Dienstverhältnis sprechenden Kriterien im Vordergrund stehen würden.

In dem dagegen erhobenen Vorlageantrag bringt die Berufungswerberin vor, dass eine Komponente des Geschäftsführergehaltes erfolgs- und umsatzabhängig sei und der Geschäftsführer, anders als ein in das Unternehmen eingegliederter Dienstnehmer, das Haftungsrisiko eines Geschäftsführers trage.

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. 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).

Nach dem Gesellschafterbeschluss vom 30.12.1996 erhält der Geschäftsführer ab 1.1.1997 einen fixen Honorarbetrag von S 20.000,- p.m. spätestens zum jeweiligen Monatsende ausbezahlt. Dieser fixe Honorarbetrag stehe nur für die ersten 11 Monate zu. Demnach ist von einer laufenden Lohnauszahlung auszugehen und erhält der Geschäftsführer einen fixen Jahreshonorarbetrag in Höhe von mindestens S 140.000,-. Ein derartiger Mindestfixbezug steht der Annahme eines relevanten Unternehmerwagnisses nach der Judikatur des VwGH allerdings entgegen (vgl. VwGH 18.12.2001, 2001/15/0070). Die weiteren Gehaltsbestandteile wie 0,3 % des in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Jahresumsatzes und 5 % des jährlichen EGT (vor Geschäftsführerhonorar) ändern an dieser Beurteilung nichts, da dies einer teilweisen Auszahlung der Geschäftsführervergütung in Abhängigkeit von der Ertragslage gleichkommt. Die Entlohnung entsprechend der Ertragslage ist nach der Verkehrsauffassung auch bei Dienstverhältnissen, vor allem bei Arbeitnehmern in leitender Position, wie auch die Delegierung von Arbeit und die Heranziehung von Hilfskräften beim leitenden Führungspersonal eine nicht unübliche Vorgangsweise und kein spezifisches Merkmal einer selbstständigen Tätigkeit (VwGH vom 27.7.1999, 99/14/0136 und vom 26.4.2000, 99/14/0339). Hinzu kommt, dass nach Punkt 6 dieses Gesellschafterbeschlusses der als Fixhonorar geltende Honorarbestandteil wertgesichert ist, was ebenfalls gegen eine ein wesentliches Unternehmerrisiko darstellende Entlohnung spricht. Mit der weiteren Vereinbarung laut Punkt 9 in dem oben erwähnten Gesellschafterbeschluss, wonach sämtliche mit der unmittelbaren Geschäftsführertätigkeit verbundenen Kosten, insbesondere die gesetzliche Sozialversicherung, vom Geschäftsführer zu tragen sind, wird ein wesentliches ausgabenseitiges Unternehmerrisiko weiters nicht aufgezeigt, da nicht relevant ist, wer die Sozialversicherungsbeiträge trägt, zumal sich deren Höhe von vornherein abschätzen und bei der Vereinbarung der Höhe der Entlohnung berücksichtigen lässt (vgl. VwGH vom 25.9.2001, 2001/14/0117). Im Übrigen erläutert der Geschäftsführer in der Niederschrift vom 20.4.2001, dass er lediglich die Aufwendungen für sein Arbeitszimmer in seinem Einfamilienhaus, welches er für Kundenbesuche an Wochenenden, für Anbotserstellungen und sonstige administrative Arbeiten verwende, zur Gänze von ihm getragen werden würden. Die Aufwendungen für Telefonkosten (Mobiltelefon) und die Kosten des Betriebsfahrzeuges

(Mercedes Benz) trage das Unternehmen. Die EDV-Ausstattung in seinem Arbeitszimmer gehöre ebenfalls zum Betriebsvermögen der GesmbH und er nutze diese unentgeltlich.

Hinsichtlich des im Vorlageantrag angesprochenen Haftungsrisikos eines Geschäftsführers wird auf die Judikatur des VwGH verwiesen, wonach die mögliche Haftungsinanspruchnahme eines Geschäftsführers die Zuordnung zu den Einkünften nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht hindert (vgl. VwGH vom 12.9.2001, 2000/13/0219, 2001/13/0038, und die dort zitierte Judikatur). Im gleichen Erkenntnis wird die Ausbezahlung der Bezüge "nur 12 x jährlich" und die fehlende Begrenzung der Arbeitszeit ebenfalls als nicht hinderlich für die Zuordnung zu den Einkünften nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG beurteilt.

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 bereits seit 1.6.1992. Das Tätigkeitsbild des Geschäftsführers laut Niederschrift vom 20.4.2001, wonach er fast ausschließlich die Kundenakquisition aber auch die Betreuung der Fahrer (Kontrolle über Sat-Navigationssystem) durchführe und die Dienstaufsicht ausschließlich ihm obliege, 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, eine funktionale Einbindung des Geschäftsführers in den Organismus der Berufungswerberin eindeutig voraus. Es ist daher entgegen der Argumentation in der Niederschrift vom 20.4.2001, wonach der Geschäftsführer sich seine Arbeitszeit frei einteile, er keinen Urlaub habe, kurzfristig auch von seiner Gattin vertreten werden könne und er weisungsgebunden sei, von einer Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin auszugehen.

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.

Graz, 11.3.2004