



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 20. März 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 14. Februar 2006 betreffend Haftung nach § 82 EStG 1988 hinsichtlich Lohnsteuer für den Zeitraum 1. Jänner 2005 bis 31. Dezember 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben stellte der Prüfer unter anderem fest, dass für den ab 1.1.2003 mit 25% an der Berufungserberin beteiligten gewerberechtlichen und handelsrechtlichen Geschäftsführer auf Grund eines Werkvertrages ab 1.1.2005 keine Lohnsteuer abgeführt wurde.

Das Finanzamt folgte dieser Feststellung des Prüfers und fordert mit dem angefochtenen Bescheid für das Jahr 2005 Lohnsteuer in Höhe von € 5.001,48 nach.

In der dagegen erhobenen Berufung wird zusammengefasst vorgebracht, dass der Geschäftsführer mit einer Beteiligung von genau 25 % nicht wesentlich beteiligt sei. Allerdings würden die Merkmale eines Dienstverhältnisses nicht vorliegen. Beim Geschäftsführer liege kein Überwiegen der Voraussetzungen nach § 25 und § 47 EStG vor, welches für die

Annahme eines Dienstverhältnisses sprechen würde. Die objektiven Kriterien, die eindeutig gegen ein Dienstverhältnis sprechen würden, seien seitens der Prüferin nicht kontrolliert worden.

Seinem Wesen nach stelle das Dienstverhältnis ein Dauerschuldverhältnis dar. Demgegenüber handle es sich bei einem Werkvertrag, bei dem ein bestimmter Arbeitserfolg oder ein Werk zugesagt werde, um ein Zielschuldverhältnis, das häufig auch durch die Stellung eines Vertreters oder durch die Beziehung von Hilfskräften erbracht werden könne. Nach der Vertreterregelung im GF-Werkvertrag stehe es dem Geschäftsführer völlig frei, Hilfskräfte beizuziehen oder sich bei seiner Arbeitsleistung vertreten zu lassen.

Was die Weisungsgebundenheit betreffe, werde darauf hingewiesen, dass der Geschäftsführer keinem persönlichen Weisungsrecht unterliegen würde. Von ihm selbst werde die zeitliche Einteilung, der Einsatz der Arbeitsmittel usw. frei durchgeführt.

Bezüglich der organisatorischen Eingliederung unterliege der Geschäftsführer bei seiner Tätigkeit keiner Fremdbestimmung bezüglich Arbeitszeit und Arbeitsort. Seine Einteilung werde von ihm selbst eigenverantwortlich durchgeführt. Weiters fehle auch eine unmittelbare Einbindung in die Betriebsabläufe der Berufungswerberin. Die für die Arbeiten benötigten Arbeitsmittel würden vom Geschäftsführer selbst angeschafft werden.

Die Bezahlung des Geschäftsführers durch die Berufungswerberin erfolge in der Form, dass monatlich eine Akontozahlung für die Betätigung des Geschäftsführers bezahlt werden würde. Abschließend erfolge eine Abrechnung, mit der auftretende Differenzen ausgeglichen würden. Ein fixes monatliches Gehalt werde nicht bezahlt. Im Falle einer Krankheit, bzw. für die Zeit eines Urlaubes verliere er seinen Entgeltsanspruch. Die mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen (z.B. Fahrtkostenersätze, Arbeitsmittel, usw.) würden vom Auftraggeber nicht ersetzt werden.

Beim Geschäftsführer würden daher Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 23 EStG 1988 vorliegen, da alle der in den Einkommensteuerrichtlinien genannten Voraussetzungen wie Selbstständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnerzielungsabsicht und der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr vorliegen würden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 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. Ein Dienstverhältnis ist weiters dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b vorliegen.

Gem. § 22 Z 2 Teilstrich 2 2. Satz EStG 1988 ist eine Person dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

Gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn): Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt sind, auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehlt.

In dem oben zitierten § 47 Abs. 2 EStG 1988 werden die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers und die Weisungsgebundenheit als Voraussetzungen für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses genannt. Den von der Berufungswerberin in ihrer Begründung dargelegten Ausführungen, wonach beide Merkmale nicht vorliegen würden, kann sich der UFS aus folgenden Gründen nicht anschließen:

Der VwGH geht bei der Eingliederung von Geschäftsführern in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers von einem funktionalen Verständnis aus. Demnach wird die Eingliederung durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt 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 (z.B. VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018). Durch eine kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung ist das Merkmal der Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers zweifelsfrei hergestellt (VwGH 26.1.2006, 2005/15/0152). Da der Gesellschafter-Geschäftsführer die Berufungswerberin seit 1.1.2003 selbständig vertritt, ist bereits aus diesem Grund von einer Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin einzugehen.

An Tätigkeiten obliegt dem Gesellschafter-Geschäftsführer nach dem am 23.12.2002 abgeschlossenen „Werkvertrag“ die gesamte Leitung des Unternehmens, insbesondere die gewerberechtliche Leitung der Berufungswerberin. Er ist weiters berechtigt und verpflichtet die Organisation des gesamten Unternehmens zu gestalten, zu überwachen und zu

kontrollieren und alles zu unternehmen, was geeignet ist, die wirtschaftlichen Grundlagen des Unternehmens zu sichern und zu verbessern. Zu seinem Aufgabenbereich gehört es, die bestehenden Firmenrichtlinien auf Einhaltung zu überwachen, bei Bedarf zu erarbeiten, ergänzen und wenn erforderlich neu auszuarbeiten, wobei diese Änderungen der Gesellschafterversammlung vorzulegen sind. Das Finanzamt beschreibt die Tätigkeit des Geschäftsführers in seinem Antrag auf Abweisung der Berufung im Zuge des Vorlageberichtes insofern, als er als eigenständiger Unternehmer Kundenbesuche, Auftragsausschreibungen, Angebote, Vertretung gegenüber Banken durchführt. Aus der im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vom 10.7.2006 vorgelegten Rechnung vom 2.5.2006 ist ersichtlich, dass der Geschäftsführer im ersten Quartal 203 Stunden Baustellentätigkeit für die Berufungswerberin geleistet hat.

Dass bei diesen Tätigkeiten die unmittelbare Einbindung in die Betriebsabläufe der Berufungswerberin fehlen würde, kann nicht ersehen werden. Überdies ist nach der Rechtsprechung des VwGH die funktionale Einbindung und nicht die örtliche Anwesenheit ausschlaggebend. Unzweifelhaft lässt sich bei diesen Gegebenheiten die Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens der Berufungswerberin ableiten, auch wenn er nach den Angaben in der Berufung bei seiner Tätigkeit keiner Fremdbestimmung bezüglich Arbeitszeit und Arbeitsort unterliegt, was bei leitenden Angestellten nichts Ungewöhnliches darstellt.

Was die, nach Auffassung der Berufungswerberin, fehlende Weisungsgebundenheit betrifft hat der VwGH ausgesprochen, dass, von seltenen Ausnahmen abgesehen, auch bezüglich einer Beteiligung von 25% entscheidend ist, ob der Geschäftsführer in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist (z. B. VwGH 26.7.2007, 2007/15/0095). Der vom VwGH genannte seltene Ausnahmefall liegt nach dem Verständnis des UFS beim gegenständlichen Geschäftsführer nicht vor, da einerseits die Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin nach den vorangegangenen Ausführungen zweifelsfrei gegeben ist und andererseits aus dem Inhalt des Geschäftsführervertrages sich die Weisungsungebundenheit nicht ableiten lässt. So hat der Geschäftsführer nach den dortigen Vereinbarungen seine Aufgaben grundsätzlich am Ort des Unternehmenssitzes zu erbringen. Weiters hat er sich verpflichtet, seine gesamte Arbeitskraft dem Unternehmen der Berufungswerberin zu widmen, keine andere Tätigkeit welcher Art immer auszuüben und sich an keinem Unternehmen zu beteiligen. Die Anwesenheit bzw. die Erreichbarkeit des Geschäftsführers während der Betriebszeiten sowie der damit verbunden Leistungen ergibt sich aus der ihm obliegenden Verantwortung.

Mit dem vorgelegten Ausschreibungsangebot vom 5.5.2006 wird darüber hinaus deutlich, dass der Geschäftsführer im Geschäftszweig der Berufungswerberin nicht als Einzelunternehmer, sondern im Namen der Berufungswerberin nach außen hin auftritt. Die Art der Tätigkeiten des Geschäftsführers als Zielschuldverhältnis darzustellen ist daher nicht zutreffend.

Bezüglich des behaupteten Unternehmerrisikos des Gesellschafter-Geschäftsführers ist dem Geschäftsführer-Vertrag vom 23.12.2002 zu entnehmen, dass er ein monatliches Entgelt in Höhe von € 2.333,33 zuzüglich Umsatzsteuer erhält. Alle anfallenden Beträge an die Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft werden von der Berufungswerberin getragen. Zusätzlich entscheidet die Generalversammlung über eine Gewinntantieme. Zusätzliche Kosten des Geschäftsführers werden innerhalb von 14 Tagen ausbezahlt.

Der UFS kann ein Unternehmerrisiko nicht und zusammengefasst keinen Unterschied zu einem nicht selbständigen Arbeitnehmer erblicken, wenn ein fortlaufendes Entgelt ausbezahlt wird, die Sozialversicherungsabgaben vom Arbeitgeber übernommen und Auslagen ebenfalls ersetzt werden.

Da bereits nach diesen Ausführungen zusammengefasst von einer nichtselbständigen Tätigkeit ausgegangen werden muss, erübrigt es sich, auf die weiteren Argumentationen der Berufungswerberin einzugehen.

Bezüglich des im Schreiben vom 6.10.2006 gestellten Antrages, eine mündliche Verhandlung durchzuführen, wird auf § 284 Abs. 1 Z 1 BAO verwiesen, wonach unter anderem über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden hat, wenn es in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§258 Abs. 1) beantragt wird. Der gegenständliche Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung wurde weder in der Berufung noch im Vorlageantrag gestellt. Anträge, die erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (VwGH 11.5.2005, 2001/13/0039, zitiert in Ritz, BAO-Kommentar³, § 284, Tz 2).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 20. Juli 2009