



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der AMGesmbH, vertreten durch Gert Sommerauer, Steuerberater und Wirtschaftstreuhänder, 8010 Graz, Schönaugasse 49, vom 10. Jänner 2001 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 11. Dezember 2000 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Lohnabgabenprüfung stellte der Prüfer fest, dass für die Bezüge des mit 60 % an der Berufungswerberin beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers kein DB und DZ abgeführt wurde. Das Finanzamt nannte als Begründung in dem nunmehr mit Berufung bekämpften Bescheid den Bericht des Prüfers, in welchem die diesbezüglichen gesetzlichen Bestimmungen erläutert werden.

Die dagegen erhobene Berufung verweist zusammengefasst darauf, dass die für ein Dienstverhältnis typischen Merkmale, wie geregelter Urlaubsanspruch, Abfertigungsanspruch oder geregelte Arbeitszeit und, vor allem auch ohne schriftliche Regelung, kein Unternehmerrisiko, vorliegen würden und somit nicht die Voraussetzungen für eine "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung" gegeben seien.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes verweist unter anderem darauf, dass das Erfordernis der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus erfüllt sei, da der Geschäftsführer neben den durch das GmbHG schon verpflichtend vorgegebenen Agenden nach seinen Angaben laufend mit Kundenkontakten, Kontrolltätigkeit und Bankangelegenheiten betraut wäre. Einkauf und Personaleinteilung seien an Herrn AJun. delegiert worden. Weiters wird das Vorliegen eines Unternehmerrisikos in Abrede gestellt.

In dem nach Stattgabe eines Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand eingebrachten Vorlageantrag werden die in der Berufung dargelegten Standpunkte wiederholt und darauf hingewiesen, dass der Geschäftsführer weisungsfrei arbeite, seinen eigenen Betrieb organisiere, keiner persönlichen Leistungspflicht unterliege und vor allem ein Unternehmerrisiko trage, das sich durch die unterschiedliche Höhe der Entlohnung widerspiegeln würde. Gegenüber der Bank hafte der Geschäftsführer persönlich mit einem Vermögen von € 872.000,00.

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.

Die Verpflichtung den DZ abzuführen gründet sich auf § 57 Abs. 4 und 5

Handelskammergesetz bzw. ab 1999 auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998 (WKG) in der jeweils geltenden Fassung.

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 der Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens der Berufungswerberin ist auszuführen, dass nach dem Firmenbuch der Geschäftsführer die Berufungswerberin in der Zeit vom 8.7.1995 bis 31.5.2002 selbstständig vertreten hat. 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 (vgl. den in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes dargestellten Aufgabenbereich des Gesellschafter-Geschäftsführers), mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft sowohl durch ihre Führung als auch durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld verwirklicht wurde, ist von einer Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin unabdingbar auszugehen.

Hinsichtlich der 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 - Weisungsungebundenheit 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 des Geschäftsführers ungeachtet seiner gleichzeitigen Eigenschaft als wesentlich beteiligter Gesellschafter mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" aufweist. Der Gesellschafter-Geschäftsführer erzielte aus der Geschäftsführertätigkeit demnach Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988. Dies löst die Pflicht aus, von den Bezügen des Geschäftsführers 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 Handelskammergesetz, bzw. ab 1999 nach § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 abzuführen.

Es war daher wie aus dem Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 20. Juli 2005