



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der HBGesmbH, vertreten durch Mag. Maier Andrea, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, 8042 Graz, Handelstraße 55a, vom 10. Jänner 2000 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Feldbach vom 10. Dezember 1999 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Oktober 1999 entschieden:

Der Berufung wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 2.4.2002 teilweise stattgegeben. Im Übrigen wird die Berufung abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer fest, dass die Bezüge des mit 100 % an der Berufungswerberin beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers nicht in die Bemessungsgrundlage für den DB und der DZ miteinbezogen worden waren. Der Begründung des angefochtenen Bescheides ist sinngemäß zu entnehmen: Schuldet ein Geschäftsführer seine Arbeitskraft und erfolgt die Tätigkeit ohne Unternehmerrisiko und ist er, wenn auch auf Grund des Beteiligungsausmaßes nicht weisungsgebunden, in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft eingegliedert, sind die Gehälter und sonstigen Vergütungen unabhängig vom Beteiligungsausmaß (somit auch bei 100 %iger Beteiligung) in die Beitragsgrundlage einzubeziehen.

In der dagegen erhobenen Berufung wird die Dienstnehmereigenschaft des Gesellschafter-Geschäftsführers bestritten. Das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses (insbesondere die

rein erfolgsabhängige Entlohnung und das Fehlen eines Spesenersatzes) sowie die unregelmäßige Arbeits- und Urlaubszeit, würden dagegen sprechen.

In der Berufungsvorentscheidung wird der Berufung auf Grund geringfügiger Verminderungen der Beitragsgrundlage teilweise stattgegeben. Das Finanzamt hat als Beitragsgrundlage die Einkommensteuererklärungen 1997 – 1999 des Gesellschafter-Geschäftsführers herangezogen.

In dem dagegen erhobenen Vorlageantrag wird auf die in der Berufung vorgebrachten Argumente, vor allem auf das Fehlen des Unternehmerrisikos, hingewiesen. Betrachte man zusammenfassend die vorliegende Tätigkeit des Geschäftsführers, sei festzuhalten, dass mit Ausnahme der naturgemäßen Eingliederung in den Betrieb der GmbH, so wie sie bei einem Einzelunternehmen auch vorliegen würde, kein Merkmal auf das Vorliegen eines steuerlichen Dienstverhältnisses hindeuten würde. Er sei weder weisungsgebunden, trage volles Unternehmerrisiko, empfangen keine laufende gleich bleibende Entlohnung, könne sich vertreten lassen, habe sich keiner fixen Arbeitszeit noch einem fixen Arbeitsort zu unterwerfen, noch sei er an eine feste Urlaubseinteilung gebunden.

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.

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 des Vorliegens der Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens der Berufungswerberin ist auszuführen, dass nach der Eintragung im Firmenbuch der Geschäftsführer die Gesellschaft bereits seit 30.1.1976 selbstständig vertritt. 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, 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. Im Übrigen wird die Eingliederung auch gar nicht bestritten.

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. für 1999 nach § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG) abzuführen. Es war daher wie aus dem Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 14. Juli 2005