

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch GfB Treuhand Gesellschaft für Betriebswirtschaft Liezen StB GmbH, 8940 Liezen, Richard-Steinhuber-Straße 10, vom 9. Jänner 2003 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Liezen vom 13. Dezember 2002 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Lohnabgabenprüfung stellte der Prüfer unter anderem fest, dass für die Geschäftsführerbezüge der bis Juli 2000 mit 75 % beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführerin und des ab August 2000 mit 100 % beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers kein Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) abgeführt wurde.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ die nunmehr angefochtenen Bescheide. Mit der dagegen erhobenen Berufung bekämpft die Berufungswerberin die Einbeziehung der ab August 2000 dem Gesellschafter-Geschäftsführer vergüteten Bezüge und bringt vor, dass man bereits zu Prüfungsbeginn eine Vereinbarung zwischen dem Gesellschafter-Geschäftsführer und der Berufungswerberin vorgelegt habe, aus der hervorgehe, dass der Geschäftsführerbezug jährlich auf Basis der Gewinn- bzw. Liquiditätslage

des Unternehmens festgesetzt werde. Im Falle eines Verlustes habe der Geschäftsführer Einzahlungen in Höhe von 10 % des entstandenen Verlustes zu leisten. Im Zuge einer im August 2002 stattgefundenen Kommunalsteuerprüfung sei der Gemeindebund zu dem Ergebnis gelangt, dass eine Dienstnehmerähnlichkeit beim Gesellschafter-Geschäftsführer nicht vorliegen würde und es sei von einer Vorschreibung der Kommunalsteuer abgesehen worden.

Weiters wird vorgebracht, dass die Tätigkeit des Geschäftsführers nicht in den Räumlichkeiten der Gesellschaft ausgeführt werde. Es habe dort weder ein Büro noch einen Arbeitsplatz zur Verfügung. Hinsichtlich seiner Tätigkeit gebe es weder zeitliche noch örtliche Vorschriften von Seiten der Gesellschaft. Der Geschäftsführer könne seine Tätigkeit frei gestalten und dementsprechend das Ergebnis der Gesellschaft beeinflussen. Er sei in keiner Weise weisungsgebunden und könne sich vollkommen nach eigener Willkür vertreten lassen. Er vertrete die Gesellschaft seit 10.8.2000 selbstständig und es könne daher auf Grund der kurzen Zeitdauer bis 31.12.2001 nicht von einer Eingliederung in den geschäftlichen Organismus gesprochen werden.

Im Vorlageantrag bemängelt die Berufungswerberin neben ihren Ausführungen zum Unternehmerrisiko, dass in der Berufungsvorentscheidung die in der Berufung vorgebrachten Argumente nicht gewürdigt worden seien. Die standardmäßige Aneinanderreihung von Ausschnitten aus VwGH-Entscheidungen stelle einen Verfahrensmangel dar.

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 ab dem Jahr 1998 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 laut Firmenbuchauszug der Geschäftsführer der in Streit stehenden Bezüge die Gesellschaft ab 10.8.2000 bis 31.12.2004 selbstständig vertreten hat. Bereits ab 21.2.1992 hat der gegenständliche Geschäftsführer die Berufungswerberin gemeinsam mit einer anderen Person als Geschäftsführer vertreten. In diesem Zusammenhang kann nach Ansicht des UFS nicht von einer „kurzen Zeidauer“ der Tätigkeit des Geschäftsführers für die Berufungswerberin

gesprochen werden. Das Finanzamt hat in seiner Berufungsvorentscheidung vom 2.6.2003, von der Berufungswerberin im Vorlageantrag unwidersprochen geblieben, ausgeführt, dass der Geschäftsführer alle Tätigkeiten wahrzunehmen habe, zu denen er auf Grund der gesetzlichen Bestimmungen (vor allem GmbHG, HGB) verpflichtet sei. Insbesondere habe der Geschäftsführer als handelsrechtlicher und gewerberechtlicher Geschäftsführer für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft in bestmöglicher Weise im Interesse der Gesellschaft Sorge zu tragen. Er sei demnach auch für die gesamte Organisation sowie für die kaufmännische Leitung des Unternehmens zuständig und berechtigt bzw. verpflichtet, Ordnungsvorschriften für die Dienstnehmer der Gesellschaft zu erlassen und deren Einhaltung zu überwachen. Nach einer beim Finanzamt am 28.2.2002 einlangenden Vorhaltsbeantwortung beinhaltet die Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers die Akquisition von Kunden, Kundenbetreuung, Bauaufsicht, Bauverhandlungen, Vertretung der GmbH nach innen und nach außen.

Wenngleich der Zeitraum der Einbeziehung der Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers in die Beitragsgrundlage für den DB und DZ lediglich vom 10.8.2000 bis 31.12.2001, somit nicht einmal 2 Jahren umfasst hat, ist zu berücksichtigen, dass der Geschäftsführer bereits vorher seit 21.2.1992 gemeinsam mit einer anderen Person mit einem Gesellschaftsanteil von 25 % als Geschäftsführer tätig war. Zu berücksichtigen ist weiters, dass der Geschäftsführer bis 31.12.2004, also lange über den Prüfungszeitraum hinaus, als Geschäftsführer der Berufungswerberin tätig war. Auf Grund der so gesehen mehrjährigen Tätigkeit als Geschäftsführer für die Berufungswerberin ist die Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin, vor allem durch die dadurch erkennbare auf Dauer angelegte nach außen hin in Erscheinung tretende Tätigkeit (Akquisition von Kunden, Kundenbetreuung, Bauaufsicht, Bauverhandlungen, Vertretung der GmbH nach innen und nach außen), mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft durch die Führung der Gesellschaft und dem operativen Betätigungsfeld des Gesellschafter-Geschäftsführers verwirklicht wird, als jedenfalls gegeben anzusehen. Dabei spielt es auch keine Rolle, dass der Geschäftsführer seine Tätigkeit nicht in den Räumlichkeiten der Gesellschaft ausübt und er dort weder ein Büro noch einen Arbeitsplatz zur Verfügung hat, da der Tätigkeitsort kein heranziehbares Unterscheidungskriterium darstellt.

Hinsichtlich der weiteren Argumentation (Beantwortung des Fragebogens des Finanzamtes) 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 auf Grund der eindeutigen Erkennbarkeit der Eingliederung des Geschäftsführers in den Organismus des Betriebs der Berufungswerberin in den Hintergrund und kommt ihnen keine entscheidende Bedeutung zu.

Was den Hinweis betrifft, im Zuge einer im August 2002 stattgefundenen Kommunalsteuerprüfung sei der Gemeindebund zu dem Ergebnis gelangt, dass eine Dienstnehmerähnlichkeit beim Gesellschafter-Geschäftsführer nicht vorliegen würde und es sei von einer Vorschreibung der Kommunalsteuer abgesehen worden, wird darauf verwiesen, dass gemeindebehördliche Kommunalsteuerbescheide für die Beurteilung der Dienstgeberbeitragspflicht der an wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer gewährten Vergütungen durch die Abgabenbehörden des Bundes keine Bindungswirkung entfalten, was umgekehrt in gleicher Weise zutrifft (VwGH 15.12.2004, 2002/13/0118).

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, 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 zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag abzuführen.

Es war daher wie aus dem Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 5. Mai 2006