



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat Graz 6

GZ. RV/0367-G/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Raimund Zotter, gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Weiz betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag über den Zeitraum 1.1.1997 bis 31.12.2000 samt Säumniszuschlag 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 den Zeitraum 1997 bis 2000 umfassenden Lohnabgabenprüfung stellte der Prüfer unter anderem fest, dass für die im strittigen Zeitraum dem Geschäftsführer vergüteten Bezüge kein Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum

Dienstgeberbeitrag abgeführt wurde. Das Finanzamt erließ daraufhin den gegenständlich angefochtenen Bescheid.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde ausgeführt, dass es sich beim vorliegenden Unternehmen um einen Handelsbetrieb handeln würde, dessen Betriebsleistung zur Gänze vom Umsatz abhängig sei, da der Rohaufschlag kaum Schwankungen unterliegen würde. Somit werde das Betriebsergebnis direkt über den Umsatz bestimmt. Der Umsatz, somit der Hauptbestandteil des Betriebsergebnisses, sei es auch, auf den die Geschäftsführerentlohnung aufbauen würde. Es werde darauf hingewiesen, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer mit seinem Privatvermögen für die Firmenkredite haften würde. Der Geschäftsführer entscheide selbst, ob und wann er seinen Arbeitstag beginnen, wann er ihn unterbrechen und auch wann er ihn beenden würde. Seine Arbeitszeit sei völlig unregelmäßig, oft nicht am Tag, sondern in der Nacht, besonders wenn es um Bereiche der Unternehmenskontrolle und Planung gehe. Die Leistungen des Geschäftsführers seien am ehesten mit den Leistungen von voll haftenden Gesellschaftern einer Personengesellschaft zu vergleichen, die einen Gewinn vorweg beziehen und am Ende eines Geschäftsjahres eine entsprechende Abrechnung vornehmen würden.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung kam das Finanzamt zu dem Ergebnis, dass ein einnahmen- und ausgabenseitiges Unternehmerrisiko nicht vorliegen würde. Der Geschäftsführer sei in den geschäftlichen Organismus eingegliedert und es sei nicht ersichtlich, worin das einzelne Werk bestehen sollte.

Dagegen wurde der Vorlageantrag eingebracht und um die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung ersucht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Dem Begehr, die Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen, konnte aus folgenden Gründen nicht entsprochen werden:

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, BGBI. 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 Aufwendungen selbst aufkommen

muss (vgl. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054, und 2001/14/0052). Im Vordergrund steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich – in seiner Stellung als Geschäftsführer - das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. Auf ein Wagnis aus der Stellung als Gesellschafter oder gar auf das Unternehmerwagnis der Gesellschaft kommt es nicht an.

Hinsichtlich der Vergütung an den Geschäftsführer wird in der Berufung ausgeführt, dass die Gesellschafter im Umlaufwege das Geschäftsführerentgelt mit 2 % vom Umsatz festgelegt haben. Dieser Betrag werde in Form von monatlichen Akontozahlungen von S 35.000,- ausbezahlt. Einmal pro Jahr erfolge eine genaue Abrechnung, wobei der sich ergebende Differenzbetrag ausgeglichen werde. Der Umlaufbeschluss garantire dem Geschäftsführer in keiner Weise einen bestimmten Bezug oder eine Prämie bei Erfolg. Werden die zur Deckung des monatlichen Akontos nötigen Umsätze nicht erzielt, also ein schlechteres Betriebsergebnis erreicht, sei der Geschäftsführer verpflichtet, entsprechende Rückzahlungen an das Unternehmen zu leisten.

Die Berufungswerberin hat in den strittigen Jahren folgende Umsätze erklärt und dem Geschäftsführer folgende Bezüge vergütet:

Jahr	Umsätze	Geschäftsführerbezug
1997	13.950.678	240.000
1998	21.935.229	482.523
1999	23.572.825	561.107
2000	24.737.174	491.300

In dieser Gestaltung der Entlohnung des Gesellschafter-Geschäftsführers kann ein wesentliches einnahmeseitiges Unternehmerrisiko aus folgenden Gründen nicht erblickt werden:

Der VwGH fordert ein Unternehmerrisiko, wie es für Unternehmer eigentümlich ist (vgl. VwGH vom 25.1.2001, 2001/14/0066). Dieses Risiko beinhaltet nach dem Verständnis des UFS nicht nur jenes Risiko, das sich auf Grund von Schwankungen des Umsatzes ergeben kann,

sondern auch jedes Risiko, wonach dem Unternehmer unter anderem die Übernahme von Verlusten zukommt. Der gegenständliche Geschäftsführer trägt lediglich das Risiko der schwankenden Umsätze, wobei in der Rückzahlung von erhaltenen Vorauszahlungen, zu der es nach den Feststellungen des Prüfers ohnehin nie gekommen ist, ein Unternehmerrisiko nicht erblickt werden kann. Die Entlohnung in Anlehnung an die Umsätze kommt einer Entlohnung entsprechend der Ertragslage gleich, die jedoch 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 ist (VwGH vom 27.7.1999, 99/14/0136 und vom 26.4.2000, 99/14/0339). Daran ändert auch der Einwand in der Berufung nichts, dass es sich beim vorliegenden Unternehmen um einen Handelsbetrieb handeln würde, dessen Betriebsleistung zur Gänze vom Umsatz abhängig sei, da nach den tatsächlichen Verhältnissen, außer im Jahr 1997, für welches noch kein Gesellschafterbeschluss betreffend die Geschäftsführerentlohnung aus dem Akt ersichtlich ist, die gegenständliche Vereinbarung über die Vergütung von 2 % der Umsätze im Prüfungszeitraum eine stabile Grundlage für ein konstant und stetig steigendes Gehalt darstellt.

Dem Erfordernis einer laufenden Lohnauszahlung ist auf Grund der monatlichen Akontozahlungen der Geschäftsführerbezüge jedenfalls Genüge getan, da es für die Annahme einer laufenden Entlohnung (noch) ausreicht, wenn die Geschäftsführervergütung dem Verrechnungskonto lediglich jährlich gut geschrieben wird (vgl. VwGH vom 18.9.2003, 2001/15/0151).

Der Hinweis darauf, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer mit seinem Privatvermögen für die Firmenkredite der Berufungswerberin haften würde (persönliche Haftung für Betriebsverbindlichkeiten), ändert nichts an der Beurteilung des fehlenden Unternehmerrisikos, da die Übernahme einer derartigen Haftung primär mit der Stellung des Geschäftsführers als Gesellschafter und nicht mit jener als Geschäftsführer zusammenhängt (vgl. VwGH vom 26.11.1996, 96/14/0028 und die dort zitierte Judikatur).

Auch der Vergleich, dass die Leistungen des Geschäftsführers am ehesten mit den Leistungen von voll haftenden Gesellschaftern einer Personengesellschaft zu vergleichen seien, verhilft der Berufungswerberin nicht zum Erfolg, da die Rechtsordnung der Berufungswerberin als GesmbH eigene Rechtspersönlichkeit zubilligt und infolge des Trennungsprinzips auch steuerlich wirksame Leistungsbeziehungen zwischen dem

Gesellschafter (auch dem Mehrheitsgesellschafter) und der Kapitalgesellschaft ermöglicht (vgl. VwGH vom 18.7.2001, 2001/13/0150).

Ausgabenseitig ist anzuführen, dass der Geschäftsführer in seinen Einkommensteuererklärungen für die strittigen Jahre nur das Betriebsausgabenpauschale gem. § 17 EStG 1988 und die von der Berufungswerberin an ihn vergüteten Beiträge an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft geltend gemacht hat. Ein wesentliches, konkretes, ausgabenseitiges Wagnis kann daraus nicht abgeleitet werden.

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 seit 26.7.1996 selbstständig, wobei keinerlei Einschränkungen hinsichtlich der Dauer des Verhältnisses vorgebracht wurden.

Die Tätigkeit des Geschäftsführers erstreckt sich laut Niederschrift vom 8.11.2001 vom Einkauf und Verkauf bis zur Verwaltung und teilweise sogar auf Reinigungsarbeiten. Unter weiterer Berücksichtigung der jahrelangen Dauer der Geschäftsführertätigkeit ist eine funktionale Einbindung des Geschäftsführers in den Organismus der Berufungswerberin eindeutig gegeben. Gerade die Tätigkeit in der Nacht, besonders wenn es um Bereiche der Unternehmenskontrolle und Planung geht, zeugt neben der funktionalen auch von der zeitlichen Einbindung des Geschäftsführers in das Unternehmen der Berufungswerberin. Es ist daher dementsprechend von einer Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin auszugehen.

Die freie Gestaltung der Arbeitszeit hindert im Übrigen die Zuordnung zu den Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht (vgl. VwGH vom 12.9.2001, 2000/13/0219, 2001/13/0038).

Die Berufungswerberin hat in ihrem Vorlageantrag vom 27.2.2002 um die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung ersucht. Zu diesem Vorbringen ist auf das Erkenntnis des

VwGH vom 16.9.2003, 2003/14/0057, zu verweisen, das nunmehr auszugsweise wieder-gegeben wird:

Bis zur Neuordnung des abgabenbehördlichen Rechtsmittelverfahrens durch das Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz (AbgRmRefG), BGBI. I Nr. 97/2002, war eine mündliche Verhandlung nur in den durch § 260 Abs. 2 BAO dem Berufungssenat zugewiesenen Fällen (wozu die Entscheidung über eine Berufung betreffend die Vorschreibung von Dienstgeberbeiträgen und Zuschlägen nicht zählt) anzuberaumen.

Gemäß § 260 BAO in der ab 1. Jänner 2003 geltenden Fassung des AbgRmRefG hat über Berufungen u.a. gegen von Finanzämtern erlassene Bescheide grundsätzlich der unabhängige Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zu entscheiden. Nach § 323 Abs. 10 BAO ist er auch für die am 1. Jänner 2003 unerledigten Berufungen zuständig. Für die hier interessierende Frage der Beantragung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem unabhängigen Finanzsenat sieht die Übergangsbestimmung des § 323 Abs. 12 BAO zum einen vor, dass nach § 284 Abs. 1 in der Fassung vor dem AbgRmRefG gestellte Anträge auf mündliche Verhandlung (was nach alter Rechtslage nur in Fällen möglich war, über welche der Berufungssenat zu entscheiden hatte) ab 1. Jänner 2003 als auf Grund des § 284 Abs. 1 Z. 1 gestellt gelten. Zum anderen wird für jene Berufungen, über die nach der vor dem 1. Jänner 2003 geltenden Rechtslage nicht durch den Berufungssenat zu entscheiden war, ein gesondert auszuübendes bis 31. Jänner 2003 befristetes Antragsrecht auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung eröffnet.

Vor dem Hintergrund der aufgezeigten Rechtslage vermittelte der im Jahr 2002 im Rahmen eines Vorlageantrages unzulässigerweise gestellte Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung der Berufungswerberin keinen Anspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem unabhängigen Finanzsenat.

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.

Es war daher, wie aus dem Spruch ersichtlich, zu entscheiden.

Graz, 5. Juli 2004