



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch WT, vom 31. Dezember 2001 gegen Haftungs- und Abgabenbescheid 1/1997 bis 12/1999 des Finanzamtes Amstetten vom 20. Dezember 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Lohnsteuerprüfung der der GBGmbH (Bw), wurden ua folgende Feststellungen getroffen:

Geschäftsführer der Bw sei GB (Gf). Der Gf sei an der Bw zu 100 % beteiligt. Für die Geschäftsführerbezüge seien im Prüfungszeitraum (1/1997 bis 12/1999) weder der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) noch der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) abgeführt worden. Der Gf Bezug habe jährlich jeweils ATS 900.000,-- betragen. Der Nachforderungsbetrag betrage daher jährlich ATS 40.500,-- an DB und ATS 4.770,-- an DZ.

Das Finanzamt folgte den Prüfungsfeststellungen und erließ einen entsprechenden Haftungs- und Abgabenbescheid über den Prüfungszeitraum von 1/1997 bis 12/1999.

Gegen diesen Bescheid wurde von der Bw Berufung erhoben. Diese wurde im Wesentlichen damit begründet, dass der Gf aus abgabenrechtlicher Sicht nicht in einem Dienstverhältnis zur Bw stünde. Die sonst für ein Dienstverhältnis notwendigen Merkmale iS des § 41 FLAG seien im vorliegenden Fall nicht erfüllt, da ein Unternehmerwagnis (erfolgsabhängiges Entgelt) nicht

bestünde, eine Vertretungsmöglichkeit vorliege und keine laufende Auszahlung der Vergütung erfolge.

Die Berufung wurde vom Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung im Wesentlichen mit dem Hinweis auf 2 Erkenntnisse des VfGH (1. und 7. März 2001) und darauf folgende 2 Erkenntnisse des VwGH (23. April 2001) als unbegründet abgewiesen.

Die Bw stellte darauf den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Begründend wurde ausgeführt, dass der Geschäftsführervertrag ab 1.1.1997 in einem wesentlichen Punkt geändert worden sei. Demnach sei ab 1.1.1997 geregelt, dass die Auszahlung der Geschäftsführervergütung nur bei Erreichen eines bestimmten Geschäftsergebnisses erfolge. Werde ein geringeres bzw negatives Ergebnis erzielt, so komme nur eine geringere bzw eine Mindestvergütung zur Auszahlung. Damit sei ein Unternehmerrisiko für den Gf gegeben. Außerdem müsse der Gf die Sozialversicherung für den Gf Bezug, sämtliche Reisekosten und sonstige Auslagen tragen; die Kosten von Privatnutzungen würden an ihn verrechnet. Die Gf Vergütung würde im Fall eines Verlustes nur mehr rund 44 % betragen, sodass den Gf das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen treffen würde. Zur laufenden Auszahlung sei zu bemerken, dass die Zahlungen an den Gf in unregelmäßigen Abständen als Akontozahlungen auf den Jahresbezug ausbezahlt würden. Eine DB und DZ Pflicht sei nicht gegeben, weil aufgrund des vorliegenden Sachverhalts nicht alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (ohne Berücksichtigung der Weisungsgebundenheit) vorliegen würden. Durch die Neuordnung der Gf Vergütung liege ein Unternehmerrisiko vor und es sei auch keine laufende Entlohnung erfolgt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auszugehen ist von nachstehendem unstrittigen Sachverhalt:

Georg Buchner ist zu 100 % an der Bw beteiligt. Er ist seit 1. Oktober 1993 zum alleinigen Geschäftsführer bestellt. Grundlage für die Geschäftsführertätigkeit ist der Geschäftsführervertrag vom 1.10.1993. Demnach ist der Gf berechtigt und verpflichtet, die Gesellschaft nach Maßgabe des Gesellschaftsvertrages und einer etwaigen Geschäftsordnung allein zu vertreten und die Geschäfte der Gesellschaft allein zu führen. Dem Gf obliegt die Leitung und Überwachung des Unternehmens im Ganzen. Er hat insbesondere für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft in bestmöglicher Weise Sorge zu tragen.

In den Jahren 1997 bis 1999 erhielt der Gf Geschäftsführerbezüge in Höhe von jeweils ATS 900.000,--. Die Höhe der Jahresvergütung entspricht der Ergänzung bzw Änderung des § 4

des Geschäftsführervertrages vom 28. November 1997 mit Wirksamkeit ab 1.1.1997. Diese Beträge wurden nicht in die DB- und DZ Bemessungsgrundlagen einbezogen.

Die Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus dem Firmenbuch (Anteilsverhältnis, Geschäftsführer), dem Geschäftsführervertrag vom 1.1.1993 und dessen Ergänzung bzw. Änderung vom 28.11.1997 und sind insoweit unstrittig.

Rechtlich folgt daraus:

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 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.

Gem § 41 Abs 3 FLAG ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gem § 25 Abs 1 Z1 lit a und b EStG sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG.

Nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG fallen unter die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte (zu mehr als 25 %) für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs 2 EStG) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 % beträgt.

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 Handelskammergesetz (HKG) bzw § 57 Abs 7 und Abs 8 HKG.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs seit den Erkenntnissen vom 18.9.1996, 96/15/0121, und vom 20.11.1996, 96/15/0094, 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 vom 10.5.2001, 2001/15/0061).

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, G 109/00, wird unter Anführung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebun-

denen Tätigkeit Anzeichen für ein Dienstverhältnis seien, im Fall 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 Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung zur Bestimmung des durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten Typusbegriffes des steuerlichen Dienstverhältnisses verlieren, gehören vor allem: eine feste Arbeitszeit, ein fester Arbeitsort, die arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Arbeits- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten (vgl. VwGH 24.10.2002, 2002/15/0160).

Im Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, stellte der VwGH klar, dass bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z Teilstich 2 EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen des Unternehmerwagnisses oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes nicht klar erkennbar wäre.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für diese Eingliederung. Unerheblich ist es, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist.

Im vorliegenden Fall war der Gf für die Bw als alleiniger Geschäftsführer tätig, leitete die Geschäfte und war für alle Geschäftsbereiche verantwortlich. Er hatte die Bw "allein zu vertreten und die Geschäfte der Gesellschaft allein zu führen" (Gf Vertrag). Dem Gf oblag "die Leitung und Überwachung des Unternehmens im Ganzen. Er hatte insbesondere für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft in bestmöglicher Weise Sorge zu tragen" (Gf Vertrag).

Vor dem Hintergrund des vom VwGH vertretenen funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist durch die unbestritten kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für

den Geschäftsführer das Merkmal der Eingliederung ohne Zweifel gegeben. Die Argumente, wonach die Vergütung nicht regelmäßig erfolgt sei, Vertretungsmöglichkeit vorliegen würde und eine erfolgsabhängige Entlohnung und damit die Tragung des Unternehmerrisikos gegeben sei, gehen mangels rechtlicher Relevanz ins Leere. Ausschlaggebend ist, dass der Gf tatsächlich und ohne Unterbrechung als Geschäftsführer tätig war.

Wien, am 9. November 2005