

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Gaedke & Partner GmbH, Steuer-Beratung, 8010 Graz, Elisabethstraße 46, vom 23. Februar 2000 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 14. Februar 2000 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1. Jänner 1993 bis 31. Dezember 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden entsprechend der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 14.10.2002 abgeändert.

### **Entscheidungsgründe**

Im Zuge einer Prüfung der lohnabhängigen stellte der Prüfer unter anderem fest, dass für die Jahre 1997 und 1998 von den Bezügen des Geschäftsführers kein Dienstgeberbeitrag und kein Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag errechnet und abgeführt wurde, obwohl der Geschäftsführer durch seine persönliche Mitarbeit voll in den Organismus des Betriebes integriert gewesen und weiters die Geschäftsführerbezüge laufend gewährt worden seien. Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ die nunmehr angefochtenen Bescheide.

In der dagegen erhobenen Berufung wird bemängelt, dass nicht ausgeführt worden sei, warum das Finanzamt zu der Auffassung gelangt sei, dass es sich bei den Bezügen um Vergütungen im Sinne des § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG handeln würde. Nach Erörterung der

Rechtslage wird darauf hingewiesen, dass gerade der Wortfolge „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ die entscheidende Bedeutung zukomme. Nur eine Auslegung, nämlich, dass alle Merkmale – mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit – eines Dienstverhältnisses vorliegen müssten, um die Tätigkeit des wesentlich beteiligten Gesellschafters hinsichtlich seiner Vergütung als Einkünfte gem. § 22 Z 2 2. Teilstrich zu qualifizieren, sei durch den Wortlaut des Gesetzes gedeckt.

Der Geschäftsführer sei zu 75 % am Stammkapital beteiligt und damit in der Lage, sämtliche relevanten Entscheidungen zu treffen. Er sei weisungsfrei und trage Unternehmerrisiko. Es bestehe für den Gesellschafter-Geschäftsführer das Recht, sich bei der Ausübung seiner Tätigkeit ohne Zustimmung der Gesellschaft vertreten zu lassen. Die Arbeitsleistung als Geschäftsführer werde grundsätzlich selbst und ohne Regelung von Urlaubsansprüchen erbracht. Weder Arbeitsort, Arbeitszeit noch Gestaltung des Arbeitsablaufes würden irgendeiner Regelung unterliegen. Gesamt gesehen agiere der Geschäftsführer wie ein Einzelunternehmer.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung gelangte das Finanzamt zu dem Schluss, dass die Tätigkeit des Geschäftsführers dienstnehmerähnlich und die Vorschreibung der Lohnabgaben zu Recht erfolgt sei. Durch die Berichtigung der Höhe der Geschäftsführerbezüge entsprechend des Jahresabschlusses der Gesellschaft und der Einbeziehung der von der Gesellschaft für den Geschäftsführer bezahlten Sozialversicherungsbeiträge ergab sich der gegenüber dem angefochtenen Bescheid in der Berufungsvorentscheidung festgesetzte Mehrbetrag an DB und DZ.

In dem dagegen erhobenen Vorlageantrag wurde ergänzend vorgebracht, dass bei der Beurteilung, ob die Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers unter § 22 Z 2 1. oder 2. Teilstrich EStG fallen würden, es wesentlich darauf ankommen würde, ob der Gesellschafter-Geschäftsführer Unternehmerrisiko tragen würde oder nicht, wobei die tatsächlichen Verhältnisse im Vordergrund stehen würden.

### ***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, 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.

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.

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 gegenständlichen Gesellschafter-Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens der Berufungswerberin ist auszuführen, dass er laut Firmenbuchauszug ab 28.12.1992 die Gesellschaft selbstständig vertritt.

Auf Grund der jahrelangen Tätigkeit als Geschäftsführer der Berufungswerberin ist die Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin im Zusammenhalt mit der auf Dauer angelegten nach außen hin erkennbaren Tätigkeit als Betriebsleiter, mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft durch die Führung der Gesellschaft und dem operativen Betätigungsfeld des Geschäftsführers verwirklicht wird, als jedenfalls gegeben anzusehen.

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 - 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. 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.

Hinsichtlich des Einwandes der Berufungswerberin, die Einkünfte des Gesellschafter-Geschäftsführers würden unter § 22 Z 2 Teilstrich 1 EStG 1988 zu subsumieren sein, wird darauf hingewiesen, dass entscheidend für die Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 das Vorliegen einer Beschäftigung des wesentlich Beteiligten für die Gesellschaft ist, welche die von der Judikatur der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechtes entwickelten Kriterien erfüllt (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 26.11.2003, 2001/13/0219

---

und die dort zitierte Judikatur). Dass diese Voraussetzungen zur Gänze erfüllt werden ergibt sich aus den bisherigen Ausführungen.

Auch der Vergleich, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer mit und zu seinem Unternehmen „Gesellschaft“ wie ein Einzelunternehmer agiere und das unternehmerische Monopol für die Tätigkeit besitzen würde 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).

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. Der Ansicht der Berufungswerberin, die Einkünfte des Gesellschafter-Geschäftsführers unter § 22 Z 2 Teilstrich 1 EStG zu subsumieren, ist nicht zu folgen.

Es war daher wie aus dem Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 3. Mai 2006