

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch N.H., vom 4. Juli 2003 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 16. Juni 2003 für die Zeiträume vom 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2000, 1. Jänner 2001 bis 31. Dezember 2001 sowie 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2002 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den Erstbescheiden zu entnehmen.

Entscheidungsgründe

Die berufungswerbende Gesellschaft (Bw.) wurde im September 1991 errichtet. Im Streitzeitraum war an der Bw. L.K. zu 75 % beteiligt und übte gleichzeitig die Funktion des Geschäftsführers aus. Anlässlich einer bei ihr durchgeführten Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer fest, dass der Geschäftsführer L.K. in den Jahren 2000 bis 2002 Vergütungen erhalten hat (2000 S 800.000,-; 2001 S 817.000,-; 2002 € 58.160,-).

Mit den Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 16. Juni 2003 schrieb das Finanzamt der Bw. Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (2000 S 35.999,97; 2001 S 36.765,04; 2002 € 2.617,20) sowie Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag (2000 S 4.160,01; 2001 S 4.167,03; 2002 € 273,32) vor.

Dagegen wurde Berufung erhoben. Die schriftliche Vereinbarung zwischen der Bw. und dem Gesellschafter und Geschäftsführer L.K. enthalte ausschließlich Bestimmungen, die eine

Zuordnung des Vertragsverhältnisses zu einem, einem Dienstverhältnis ähnlichen, wie es in § 47 Abs. 2 EStG umschrieben werde, ausschließe. Wie die nachfolgende Auflistung zeige, wiesen alle Merkmale eindeutig auf den Beschäftigungstyp freier Dienstvertrag hin:

- a) Es ist keine persönliche Abhängigkeit gegeben.
- b) L.K. kann sich jederzeit nach eigenem Ermessen und auf eigenes Risiko durch einen geeigneten Dritten vertreten lassen und auch aussenstehende Personen für die Erledigung diverser Tätigkeiten beiziehen.
- c) Er hat das Recht, im Rahmen der übernommenen Gesamtpflicht einzelne Dienstleistungen sanktionslos abzulehnen.
- d) Er bezieht keine Vergütung im Krankheitsfall und hat keinen Anspruch auf bezahlten Urlaub.
- e) Er bezieht kein laufendes Gehalt, sondern eine ertragsabhängige Jahrespauschale und hat keinen Anspruch auf Sonderzahlungen oder Abfertigung.
- f) Er hat volles Einkommensrisiko im Krankheitsfall und Insolvenzfall.
- g) Er hat keinerlei arbeitsrechtliche Vertretung.
- h) Er ist weder an Ordnungsvorschriften noch an eine vorgegebene Arbeitszeit gebunden.
- i) Er ist vollkommen weisungsfrei im Arbeitsablauf und im arbeitsbezogenen Verhalten.
- k) Er hat einerseits bei schlechtem Betriebsergebnis einen drastisch reduzierten Bezug und andererseits bei gutem Betriebsergebnis eine nach oben offene Bezugserhöhung.
- l) Er agiert bei seinen Handlungen wie ein Einzelunternehmer und er wird auch als solcher besteuert.
- m) Sein soziales Netz entspricht exakt dem eines Unternehmers.
- n) Im Rahmen der sonstigen Rechtsordnung wird er wie ein Unternehmer behandelt".

Der Gesetzgeber habe sowohl im Steuerrecht als auch im ASVG der Existenz des freien Dienstvertrages Rechnung getragen, das bedeute, dass diese Art des Beschäftigungsverhältnisses neben dem Werkvertrag und dem echten Dienstvertrag als weitere Möglichkeit existiere. Insbesondere werde auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, G 109/00 verwiesen, mit welchem das Höchstgericht dezidiert zum Ausdruck bringe, dass nicht schlechthin Beschäftigungsvergütungen jeder Art an wesentlich beteiligte Gesellschafter in die DB-, DZ- und Kommunalsteuerbemessungsgrundlage einbezogen würden, sondern nur Vergütungen für die Beschäftigung, die die Merkmale eines Dienstvertrages aufwiesen. Sollte jedoch – etwa als Folge der Höhe der Beteiligung – neben der Weisungsungebundenheit auch die übrigen Merkmale eines (echten) Dienstverhältnisses nicht mehr erkennbar sein, so sei bereits einkommensteuerrechtlich kein Fall des § 22 Z. 2 EStG und daher auch keine Abgabepflicht gegeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

§ 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. I Nr. 818/1993, normiert u.a.:

Dienstnehmer im Sinne der Regelungen betreffend den Dienstgeberbeitrag sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF StRefG 1993, BGBl. I Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage).

Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur ausführt, ist § 41 Abs. 2 FLAG dahingehend auszulegen, dass der Verweis auf § 22 Z 2 EStG 1988 lediglich den zweiten Teil (Teilstreich) der letztgenannten Bestimmung erfasst.

§ 22 Z 2 zweiter Teilstreich EStG 1988 normiert u.a.:

Unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit fallen nur 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.

Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 % beträgt.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet ab 1. Jänner 1999 § 122 Abs. 7 und 8 WKG 1998.

Einleitend ist zunächst festzuhalten, dass das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen ist, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen; entscheidend ist das tatsächlich verwirklichte Geschehen. Die Bezeichnung der Vereinbarung als "Dienstvertrag", "freier Dienstvertrag" oder "Werkvertrag" ist irrelevant.

Nach der (bisherigen) Rechtsprechung des VwGH (Erkenntnisse vom 18.9.1996, 96/15/0121, sowie 20.11.1996, 96/15/0094 und den zuletzt veröffentlichten Erkenntnissen wie 24.10.2002, 2002/15/0160, 25.11.2002, 2002/14/0080, 26.11.2002, 2002/15/0178 und 28.11.2002, 2001/13/0117, 19.02.2004, 2004/15/007, 22.03.2004, 2001/14/0063, 24.02.2004, 2001/14/0062, 31.03.2004, 2004/13/0021 uam.) werden Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstreich 2

EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer Ges.m.b.H. dann erzielt, wenn - bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse - feststeht,

- dass der Gesellschafter-Geschäftsführer zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes seiner Gesellschaft eingegliedert ist,
- dass ihn unter Bedachtnahme auf die Einnahmen- bzw. Ausgabenschwankungen kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft und
- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält (vgl. die Erkenntnisse vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, vom 18.7.2001, 2001/13/0063, und vom 18.9.2003, 2001/15/0151).

Mit dem Erkenntnis vom 10. 11. 2004, Zl. 2003/13/0018, hat der VwGH seine bisherige Rechtsprechung wie folgt revidiert:

"Eine Überprüfung der Rechtsanschauungen, die der Verwaltungsgerichtshof zu den Voraussetzungen einer Erzielung von Einkünften nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in der referierten Judikatur geäußert hat, gibt – auch im Lichte der daraus gewonnenen Erfahrungen – dazu Anlass, die bisher vertretene Rechtsauffassung dahin zu revidieren, dass in Abkehr von der Annahme der Gleichwertigkeit der zu Punkt 3.3 genannten Merkmale 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."

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 weisungsgebundenen 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 verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem Folgende (vgl. hierzu auch Arnold, ÖStZ 2000, 639f): fixe Arbeitszeit (vgl. VwGH 22.9.2000, 2000/15/0075, 30.11.1999, 99/14/0270 und 27.7.1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (vgl. VwGH 30.11.1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (vgl. VwGH 24.2.1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (vgl. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339, und 27.1.2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der

Delegierung von bestimmten Arbeiten (vgl. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339).

In Entsprechung der dargelegten Rechtslage kommt somit dem Umstand der Eingliederung des Gesellschafters in den geschäftlichen Organismus entscheidende Bedeutung zu. Mit dieser Voraussetzung hat sich der Verwaltungsgerichtshof insbesondere in seinem Erkenntnis vom 23.4.2001, 2001/14/0054, auseinandergesetzt. Danach 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 Körperschaftsteuer, § 19 Anm. 72f). Die Judikatur des VwGH ist von einem funktionalen Verständnis des Begriffes der Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der GmbH geprägt. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. VwGH 21.12.1999, 99/14/0255, 27.1.2000, 98/15/0200 und 26.4.2000, 99/14/0339).

Gerade diese Eingliederung ist im gegenständlichen Fall gegeben. Die Bw. wurde im September 1991 errichtet. Seit diesem Zeitpunkt vertritt der Gesellschafter-Geschäftsführer L.K. laut Firmenbuch die Bw. selbständig. Das Vertragsverhältnis ist auf Dauer angelegt und besteht nicht in der Abwicklung eines z.B. konkreten Projektes. Die zwischen der Bw. und dem Gesellschafter-Geschäftsführer L.K. getroffene Vereinbarung sieht folgenden Leistungsumfang vor: " ...in dieser Eigenschaft (Geschäftsführer) umfasst die Leistung die Leitung des gesamten kaufmännischen und technischen Bereiches und die Wahrnehmung und Erfüllung aller im GmbH-Gesetz genannten Obliegenheiten eines Geschäftsführers. Der Geschäftsführer ist verpflichtet sein technisches Know-how und seine kaufmännische Erfahrung im vollen Umfang der genannten Firma zur Verfügung zu stellen und die Geschäftsführungsagenden nach den Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit und der Wirtschaftlichkeit bestmöglich zu besorgen".

Somit obliegt dem Bw. die gesamte Leitung des Unternehmens. Der aufgezeigte Tätigkeitsbereich – die Bw. legte die in Rede stehende Vereinbarung selbst vor - steht ausser Streit. Insbesondere wurde von der Bw. nicht vorgebracht, dass L.K., welcher ja auch eine angemessene Vergütung für seine Geschäftsführertätigkeit erhält, seinen Aufgaben als Geschäftsführer nicht nachkäme.

Aus dem umfangreichen Aufgabenbereich des Gesellschafter-Geschäftsführers und der Tatsache, dass er durchgehend (seit Errichtung der Gesellschaft) als Geschäftsführer der Bw. tätig war, ist auf dessen Eingliederung in den geschäftlichen Organismus zu schließen. Der Umstand, dass sich der Geschäftsführer durch Mitarbeiter vertreten lassen kann, vermag nichts an der Beurteilung der Eingliederung des Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus der Bw. zu ändern, denn die Delegierung von Arbeiten ist auch bei leitendem Führungspersonal keine unübliche Vorgangsweise. Es steht somit einem Dienstverhältnis

nicht entgegen, wenn sich leitende Angestellte, insbesondere Geschäftsführer, bei bestimmten Verrichtungen vertreten lassen können (VwGH 18.2.1999, 97/15/0175; 22. 4. 2004, 2002/15/0148, 0139).

Weiters kommen, wie eingangs bereits dargelegt, dem Fehlen einer fixen Arbeitszeit, eines fixen Arbeitsortes sowie einer arbeitsrechtlichen und sozialversicherungsrechtlichen Einstufung der Tätigkeit keine Bedeutung zu. Ebenso unerheblich ist die Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz.

Im Berufungsfall ist unter Berücksichtigung des "funktionalen" Verständnisses des Begriffes "Eingliederung in den betrieblichen Organismus" (VwGH 29.1.2002, 2001/14/0076) und unter Bedachtnahme auf den umfangreichen unstrittigen Tätigkeitsbereich des Gesellschafter-Geschäftsführers eine faktische Eingliederung desselben bei Erfüllung des von ihm persönlich übernommenen Tätigkeitsbereiches in den betrieblichen Ablauf der Bw. gegeben und zwar sowohl in zeitlicher, örtlicher als auch in organisatorischer Hinsicht.

In Entsprechung der neuesten Rechtsprechung des VwGH (10. 11. 2004, 2003/13/0018), kann bereits in Anbetracht der aufgezeigten Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers L.K. in den Organismus der Bw. der vorliegenden Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Der Vollständigkeit halber wird in der Folge noch auf das Unternehmerwagnis sowie auf den Umstand der laufenden Entlohnung eingegangen.

Von einem Unternehmerwagnis ist dann auszugehen, 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. Dabei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Im Vordergrund dieses Merkmals steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft (VwGH 25.11.2002, 2002/14/0080). In diese Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben.

Ein einnahmenseitiges Risiko wird vom VwGH nur dann bejaht, wenn die Bezüge nicht bloß schwanken, sondern mitunter gänzlich entfallen, sohin das Unternehmerrisiko tatsächlich schlagend wird und dem Objektivierungserfordernis (klare vertragliche Grundlage, Bindung des Bezuges an wirtschaftliche Parameter) entsprochen wird (Helmut Käferböck, Gesellschafter-Geschäftsführer und Lohnnebenkosten - eine Judikaturanalyse, ecolex 2002, 910).

Zum einnahmenseitigen Unternehmerwagnis ist auszuführen, dass der Bezug des Gesellschafter-Geschäftsführers im Streitzeitraum keinen wesentlichen Schwankungen unterlegen ist (2000 S 800.000,-; 2001 S 817.719,-; 2002 S (800.299,-). Da es bei der

Beurteilung, ob ein Unternehmerwagnis vorliegt, auf die tatsächlichen Verhältnisse ankommt und ein aus Punkt 3 der o.a. Vereinbarung zwischen der Bw. und dem Gesellschafter-Geschäftsführer L.K. ableitbares Risiko im gegenständlichen Zeitraum nicht schlagend geworden ist, vermag der UFS ein einnahmenseitiges Unternehmerwagnis nicht zu erkennen. Davon abgesehen sieht die in Rede stehende Vereinbarung einen Mindestbezug von jährlich S 400.000,- vor, der selbst für die tatsächliche Verwirklichung des Risikos dieses wesentlich begrenzt. Den bezughabenden Berufungseinwendungen, wonach den Gesellschafter-Geschäftsführer bei schlechtem Betriebsergebnis eine drastische Bezugsreduzierung treffe, geht somit an der Sache vorbei.

Ein ausgabenseitiges Unternehmerwagnis wurde von der Bw. nicht behauptet. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes besteht ausgabenseitig kein Unternehmerrisiko, es sei denn, den Gesellschafter-Geschäftsführer treffen unerwartet Kosten, die nicht überwältzt werden können. Aus den Einkommensteuererklärungen des Gesellschafters-Geschäftsführers für die Jahre 2000 bis 2002 können lediglich Sozialversicherungsbeiträge sowie Pauschalbeträge gemäß § 17 EStG ersehen werden, welche ohnehin in Relation zu den Einnahmen stehen und folglich berechenbar sind. Somit vermag der UFS auch ausgabenseitig kein Unternehmerwagnis zu erblicken.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnisse vom 23.4.2001, 2001/14/0054, und 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, vom 18.7.2001, 2001/13/0072 und 2001/13/0063, vom 18.7.2001, 2001/13/0082) steht der Annahme der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht entgegen, dass die Vergütung des Geschäftsführers ausschließlich in Form zB von vierteljährlich zufließender Zahlungen bewirkt wird, da diese Judikatur das Element laufender Lohnzahlung nicht an die Bedingung knüpft, dass die dem Geschäftsführer gewährten Vergütungen im Monatsrhythmus zufließen.

Es reicht für die Annahme einer laufenden Entlohnung aus, wenn die Geschäftsführervergütung dem Verrechnungskonto jährlich gutgeschrieben wird (vgl. VwGH 27.8.2002, 2002/14/0094, 18.9.2003, 2001/15/0151).

Nach der Aktenlage ist eine laufende Entlohnung im Sinne der oben zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung gegeben. Gegenteilige Berufungseinwendungen wurden nicht vorgebracht.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass mit Ausnahme der Weisungsungebundenheit alle Merkmale eines Dienstverhältnisses im Sinne der aufgezeigten Rechtsprechung vorliegen, weshalb die Voraussetzungen für die Qualifikation der Gehälter des wesentlich beteiligten Geschäftsführers nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 erfüllt sind. Die von der Bw. an den Geschäftsführer ausbezahlten Gehälter sind gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 sowohl in die Beitragsgrundlage des Dienstgeberbeitrages als auch in jene des Zuschlages zum Dientgeberbeitrag einzubeziehen. Die Berufung war somit als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, am 11. Jänner 2005