



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der NN-GmbH, vom 14. April 1999 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 10. März 1999 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe für den Zeitraum

1. April 1997 bis 31. Dezember 1997 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

Die Berufungswerberin betreibt den Geschäftszweig der Steuerberatung. Im Zuge einer Lohnabgabenprüfung stellte der Prüfer fest, dass die Geschäftsführerbezüge des im Prüfungszeitraum mit 80 % beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers sowie die Bezüge der jeweils mit 10 % beteiligten Gesellschafter und Prokuristen und weiters die Sachbezugswerte für die private Nutzung gesellschaftseigener Fahrzeuge für alle Gesellschafter nicht in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) einbezogen worden waren.

In der Beilage zum Prüfungsbericht führte der Prüfer aus, dass auf Grund der Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers sich das Bild eines leitenden Angestellten ergebe. Die Urlaubskonsumation, die freie Gestaltung der Arbeitszeit und die Vertretung durch Betriebsangehörige würde nicht gegen die Nichtselbstständigkeit sprechen. Die Entlohnung erfolge in monatlich gleichen Beträgen, allenfalls würden Erfolgsprämien ausgezahlt werden. Auslagenersätze würden von der Gesellschaft gewährt werden, ein Fahrzeug würde für betriebliche Fahrten zur Verfügung gestellt werden. Die Art der Entlohnung sowie des Auslagenersatzes offenbare das Fehlen des Unternehmerrisikos im Zusammenhang mit den Geschäftsführerbezügen (kein Bezug zum Betriebsergebnis). Mangels Fahrtenbücher hätte der Umfang der Privatfahrten nicht festgestellt werden können. Der Sachbezugswert sei daher in voller Höhe anzusetzen gewesen.

Im Falle der beiden jeweils mit 10 % beteiligten Gesellschafter seien Arbeitsverträge zwischen den Gesellschaftern und der Gesellschaft abgeschlossen worden, die als freie Dienstverträge deklariert worden wären. Dem Inhalt nach handle es sich jedoch um Dienstverträge, die überwiegend Merkmale nichtselbstständiger Tätigkeit zum Inhalt hätten. Die Urlaubskonsumation, die freie Gestaltung der Arbeitszeit und die Vertretung durch Betriebsangehörige würde nicht gegen die Nichtselbstständigkeit sprechen. Die Entlohnung erfolge in monatlich gleichen Beträgen. Auslagenersätze würden von der Gesellschaft gewährt und ein Fahrzeug für betriebliche Fahrten zur Verfügung gestellt werden. Die Art der Entlohnung sowie des Auslagenersatzes offenbare das Fehlen des Unternehmerrisikos im Zusammenhang mit den Bezügen (nicht das Werk werde entlohnt, sondern die innerhalb der betrieblichen Organisation eingebrachte Arbeitskraft). Mangels Fahrtenbücher hätte der Umfang der Privatfahrten nicht festgestellt werden können. Der Sachbezugswert sei daher in voller Höhe anzusetzen gewesen.

Das Finanzamt erließ daraufhin den gegenständlich angefochtenen Bescheid.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde hinsichtlich der DB-Pflicht der Geschäftsführervergütungen nach Erörterung der Rechtslage zusammengefasst vorgebracht,

dass der Wortfolge im Gesetz "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" entscheidende Bedeutung zukommen würde und dass tatsächlich alle Merkmale – mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit – vorliegen müssten. In die berufungswerbende Gesellschaft sei per 1.4.1997 die SBW Nfg KG eingebracht worden. Der Geschäftsführer sei bis 31.3.1997 einziger Komplementär der eingebrachten KG gewesen, die GmbH sei im Zuge der Einbringung erst errichtet worden. Am Status des Unternehmers des Geschäftsführers hätte sich durch die Rechtsformänderung des wirtschaftlich betrachtet ein- und desselben Unternehmens überhaupt nichts geändert. Als sonstige Kriterien werden genannt, dass der Geschäftsführer vertraglich das Recht habe, sich vertreten zu lassen, die Arbeitsleistungen als Geschäftsführer grundsätzlich selbst und ohne Regelung von Urlaubsansprüchen erbracht werden würden und dass weder Arbeitsort, Arbeitszeit noch die Gestaltung des Arbeitsablaufes irgendeiner Regelung unterliegen würden. Insgesamt agiere der Gesellschafter-Geschäftsführer wie ein Einzelunternehmer und besitze das unternehmerische Monopol für die Tätigkeit.

Bezüglich der DB-Pflicht der Bezüge der beiden mit 10 % beteiligten Gesellschafter wird nach Erörterung der Rechtslage darauf hingewiesen, dass sie an keine Weisungen des Auftraggebers Gesellschaft, vertreten durch den Geschäftsführer, gebunden seien.

Andererseits würden überwiegend Merkmale der Selbstständigkeit vorliegen, die sich in freier Gestaltung von Arbeitsort, -zeit und -ablauf, in fehlenden Urlaubsregelungen, in zwar nicht dokumentierter, jedoch faktischer Abhängigkeit des Bezugs vom Unternehmenserfolg und damit des Tragens von Unternehmerrisiko etc. widerspiegeln würde. Auch der Wille der Vertragsparteien sei bei der gewählten Formulierung "freier Dienstvertrag" zu würdigen. Die Voraussetzungen des § 47 Abs. 2 EStG 1988 würden nicht vorliegen.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung kommt das Finanzamt bezüglich der DB-Pflicht der Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers zu dem Ergebnis, dass beim Arbeitsverhältnis des Geschäftsführers die Merkmale eines Dienstverhältnisses nach § 47 EStG 1988 überwiegen würden. Bezüglich der Bezüge der beiden zu 10 % beteiligten Gesellschafter wird ausgeführt, dass es unerheblich sei, ob die Gesellschafter auf Grund gesellschaftsvertraglicher oder dienstvertraglicher Bestimmungen weisungsfrei seien. Weder im einen noch im anderen Fall würde von vornherein Selbstständigkeit anzunehmen sein. Vielmehr müsse auch hier das Gesamtbild der Arbeitsverhältnisse ausschlaggebend sein. Arbeitseinteilung und – durchführung in Eigenverantwortung begründe für sich allein keine Selbstständigkeit. Ein sehr streng geregeltes Konkurrenzverbot – wie in den vorliegenden Verträgen – sei in der Hauptsache in nichtselbstständigen Bereichen zu finden. Die Verträge seien auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und würden eine Kündigungsfrist beinhalten. Die Entlohnung erfolge in zwölf gleichen Monatsbeträgen, ein auftraggebereigenes Fahrzeug werde sowohl für die dienstliche, als auch für die private Verwendung zur Verfügung gestellt. Spesen würden

vergütet werden, die Sozialversicherungsbeiträge zur Gänze von der Gesellschaft getragen. Wie die Höhe der Bezüge vom unternehmerischen Erfolg abhängig sein sollte, sei aus den Arbeitsverträgen nicht erkennbar. Es fehle das Unternehmerrisiko. Flexible Arbeits- und Urlaubszeiten seien in Dienstnehmerbereichen durchaus üblich.

In dem dagegen erhobenen Vorlageantrag wird grundsätzlich daran festgehalten, dass die vom VwGH der Wortfolge "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" beilegte Bedeutung, dass nicht auf alle sondern nur auf das Überwiegen der Merkmale abzustellen wäre, falsch und nicht gesetzeskonform sei. Die Entwicklung der jährlich unterschiedlichen Geschäftsführerbezüge zeige die Bezugsabhängigkeit von der Qualität der Tätigkeit bzw. des Betriebsergebnisses. Es gebe nachvollziehbare Rückzahlungen von Überbezügen (also erfolgsabhängige, letztlich nicht zustehende Bezugsakontierungen) des Geschäftsführers in die Gesellschaft. Diese sehr wohl ins Gewicht fallenden Einnahmenschwankungen seien das entscheidende Indiz dafür, dass den Geschäftsführer ein Unternehmerrisiko treffe.

Für die Beurteilung, ob bei den nicht wesentlich beteiligten Gesellschaftern ein Dienstverhältnis vorliege oder nicht, seien die allgemeinen Bestimmungen des § 47 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 2 EStG 1988 anzuwenden. Irrelevant sei § 47 Abs. 2, 3. Satz, da eben keine Weisungsgebundenheit auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmungen gegeben sei. Die Gesellschafter würden weisungsfrei und selbstständig arbeiten, wie auch die Beurteilung nach dem UStG beweise: beide seien umsatzsteuerpflichtig. Eine selbstständige Tätigkeit könne aber kein Dienstverhältnis sein. Wenn von der Behörde in der Berufungsabweisung sinngemäß geschrieben werde, dass "aus den Arbeitsverträgen nicht erkennbar" sei, wie die Höhe der Bezüge vom unternehmerischen Erfolg abhängig sein solle, so müsse auf die von der Behörde auch sonst angewendeten Grundsätze des Steuerrechts – nämlich die wirtschaftliche Betrachtungsweise und der wahre Gehalt – verwiesen werden. Aus der tatsächlichen Abwicklung der Vertragsverhältnisse und den schließlich ausbezahlten Honoraren sei sehr wohl eine Erfolgsabhängigkeit der Bezüge nachvollziehbar, deren endgültige Höhe tatsächlich in der Gesellschafterversammlung, abhängig von der Erfolgs- und Liquiditätssituation der Gesellschaft, beschlossen werde. Die beiden Gesellschafter hätten sich auch des Vorteils begeben, ein Sechstel ihrer Bezüge steuerbegünstigt ausbezahlt zu bekommen. Diese Ausführungen seien aus der Buchhaltung nachvollziehbar und die vorliegenden Umstände seien dem Prüfer eindringlich geschildert worden. Die persönlichen Einkommensteuererklärungen und die über den Prüfungszeitraum hinausgehenden Zeiträume würden die Richtigkeit dieser Darstellungen bestätigen. Weiters werde der Antrag auf Beweisaufnahme zum Thema gestellt, ob beim Gesellschafter-Geschäftsführer alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen bzw. die beiden mit 10 % beteiligten Gesellschafter

dienstnehmerähnlich arbeiten würden, in dem die Mitarbeiter der Berufungswerberin einvernommen werden.

Im Zuge eines am 20.9.2004 stattgefundenen Erörterungsgesprächs werden im Wesentlichen die Argumente der Berufung und des Vorlageantrages präzisiert und erörtert. Der bereits in der Berufung vorgebrachte Antrag auf Einvernahme von Zeugen über die Tätigkeit der Gesellschafter wird bekräftigt. Unter Hinweis auf die 6. EG-Richtlinie wird auf das Buch von Caroline Phillip, Sphären im Umsatzsteuerrecht, Seite 12 und 13, verwiesen.

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.

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 Ausführungen im Schreiben vom 23.9.2004, worin es darum geht, die Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers als zur Gänze den Einkünften aus der Berufstätigkeit der Wirtschaftstreuhänder gemäß § 22 Z 1 lit b EStG 1988 zuzuordnen, sind damit widerlegt. 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 von der Berufungswerberin bestrittenen Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens der Berufungswerberin ist auszuführen, dass laut Geschäftsführervertrag der Geschäftsführer mit Wirksamkeit ab 16.7.1997 in das Vertragsverhältnis zur Gesellschaft tritt. Die Dauer des Vertragsverhältnisses richtet sich nach der derzeit noch bestehenden Zugehörigkeit als Beteiligter zur Gesellschaft und endet gleichzeitig mit der Abgabe der letzten Anteile an der Gesellschaft. Auf Grund der jahrelangen Tätigkeit als Geschäftsführer der Berufungswerberin ist von einer Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin auszugehen. Das Vorbringen im Schreiben vom 17.10.2001, dass die eigentliche Geschäftsführertätigkeit für die Berufungswerberin bloß untergeordnet sei, weil der Geschäftsführer schriftstellerische und Vortragsleistungen sowie die Funktionärstätigkeit für die Kammer der Wirtschaftstreuhänder erbringt, ist unbeachtlich, da auch bei im Spitzenmanagement tätigen Fremdgeschäftsführern, die Arbeitnehmer sind, eine Unregelmäßigkeit in der Arbeitserbringung im Hinblick auf weitere Funktionen (etwa in Aufsichtsräten) nicht unüblich ist (vgl. VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0270 sowie VwGH vom 27. März 2003, 2001/15/0135, und die dort zitierte Judikatur).

Ebenso steht das Vorbringen, dass die Bezüge des Geschäftsführers in einen (überwiegenden) Teil "Steuerberaterleistungen" des selbstständigen Steuerberaters XY und in einen (geringen) Teil "Geschäftsführerleistungen" aufzugliedern seien, einer Übernahme der in der Judikatur

erarbeiteten Grundsätze betreffend die Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 durch den wesentlich beteiligten Geschäftsführer nicht entgegen, weil die Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG und die Vorschrift des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten nicht abstellen. Entscheidend für die Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ist das Vorliegen einer Beschäftigung des wesentlich Beteiligten für die Gesellschaft, 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), was nach den bisherigen Darstellungen eindeutig gegeben ist.

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 – 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 demnach in den Hintergrund und kommt ihnen keine entscheidende Bedeutung zu.

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 zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe abzuführen.

Dienstgeberbeitragspflicht für die Bezüge der beiden nicht wesentlich beteiligten Prokuristen:

Bezüglich der Arbeitsverhältnisse zwischen den beiden weiteren Gesellschaftern und der Berufungswerberin wurde dem Finanzamt ein "Freier Dienstvertrag" vorgelegt. Der Vertrag ist datiert vom 2. Mai 1997 und lautet wie folgt:

1. Vorbemerkung

Der Auftragnehmer ist mit 30. April 1997 aus dem Dienstverhältnis zur Gesellschaft ausgeschieden. Zum rechtlichen Erfordernis für die Berufsausübung des Wirtschaftstreuhandlers gemäß § 28 WTBO, dass die wirtschaftstreuhandischen Tätigkeiten eigenverantwortlich und unabhängig zu erbringen sind, kommt der faktische Umstand, dass der Auftragnehmer auch persönlich und wirtschaftlich selbstständig ist. Die Tätigkeit des Auftragnehmers wird daher ab 1. Mai 1997 im freien Dienstverhältnis ausgeübt. Es wird ausdrücklich festgehalten, dass ein Dienstverhältnis im Sinne des § 4 Abs. 1 bzw. 2 ASVG bzw. § 47 Abs. 2 EStG nicht erwünscht ist.

2. Pflichten

Der Auftragnehmer ist bei der Ausübung seiner Tätigkeit an keine Weisungen gebunden. Die Gesellschaft hat insbesondere auf die Art der Durchführung bzw. zeitliche Lagerung seiner Tätigkeit als Auftragnehmer keinen Einfluss. Der Auftragnehmer hat sämtliche ihm übertragene Aufgaben mit der Sorgfalt eines Wirtschaftstreuhandlers bzw. eines ordentlichen Kaufmannes auszuführen. Die Inanspruchnahme des Urlaubes liegt – nach zeitlicher Lagerung und Umfang – im alleinigen Ermessen des Auftragnehmers, unter Rücksichtnahme auf die Erfordernisse des Geschäftsbetriebes.

3. Entlohnung

Der Geschäftsführer (Anmerkung: wohl der Auftragnehmer gemeint) erhält bis auf weiteres von der Gesellschaft für seine Tätigkeit ein Entgelt von S 58.333,33 zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer, 12 mal jährlich, zahlbar am Letzten jeden Monats.

Dem Auftragnehmer im Zusammenhang mit der Tätigkeit als Steuerberater (Wirtschaftstreuhandler) vorgeschriebene Sozialversicherungsbeiträge der gewerblichen Wirtschaft werden ebenfalls von der Gesellschaft zu Gänze übernommen. Des Weiteren

werden dem Auftragnehmer Aufwendungen, die er in seinem Namen für die Gesellschaft tätigt, in voller Höhe ersetzt.

Dem Auftragnehmer wird von der Gesellschaft für seine Dienste für die Gesellschaft ein Pkw zur Verfügung gestellt, dessen Anschaffungskosten maximal S 470.000 betragen. Dieser Pkw darf auch privat genutzt werden.

4. Dauer

Der freie Dienstvertrag beginnt mit 1. Mai 1997 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Der Vertrag kann von beiden Seiten unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 1 Monat zum Ende eines jeden Kalendermonats gekündigt werden.

5. Konkurrenzverbot

Der Auftragnehmer verpflichtet sich, für die Dauer seiner Beschäftigung für die Gesellschaft keine wirtschaftstreuhandischen Tätigkeiten auf eigene oder fremde Rechnung, mit Ausnahme für die Gesellschaft, auszuüben. Weiters dürfen Klienten der Gesellschaft innerhalb eines Zeitraumes von 3 Jahren nach Beendigung des Vertragsverhältnisses vom Auftragnehmer nur dann persönlich oder über eine Gesellschaft, an der der Auftragnehmer beteiligt ist, in wirtschaftstreuhandischen Angelegenheiten betreut werden, wenn Sie der Gesellschaft abgelöst werden. Als Ablöse wird schon jetzt einvernehmlich der durchschnittliche Jahresumsatz der letzten 3 Jahre aus Leistungen der Gesellschaft gegenüber dem Klienten vereinbart.

6. Sonstiges

Dem Auftragnehmer werden ein Büro und Arbeitsmittel zur Verfügung gestellt.

Der von der Berufungswerberin vertretenen Rechtsansicht, dass die "allgemeinen" Bestimmungen des EStG zum Dienstverhältnis heranzuziehen seien, insbesondere aber nicht § 22 Z 2, 2. Teilstrich, EStG (da keine wesentliche Beteiligung) und § 25 Abs. 1 Z 1 lit b EStG (da kein Fehlen der Weisungsgebundenheit auf gesellschaftsvertraglicher Ebene) und damit nicht die Wortfolge "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" maßgeblich sei, wird nicht entgegengetreten.

Das Einkommensteuergesetz kennt den Begriff des "Freien Dienstverhältnisses" nicht und unterscheidet lediglich dahingehend, ob eine selbstständige oder eine nichtselbstständige

Tätigkeit vorliegt. Für die Abgrenzung zwischen selbstständiger und nichtselbstständiger Tätigkeit sind wesentliche Merkmale das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses, einer Weisungsgebundenheit und der organisatorischen Eingliederung in den Betrieb des Arbeitgebers (VwGH 22.2.1996, 94/15/0123). Es ist das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbstständigkeit oder jene der Unselbstständigkeit überwiegen (VwGH vom 24. September 2003, Zl. 2000/13/0182). Für die Frage nach dem Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung wie Dienstvertrag oder Werkvertrag an. Vielmehr sind die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen entscheidend (vgl. das hg Erkenntnis vom 2. Juli 2002, 99/14/0056, mwN).

Nach der Legaldefinition des § 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.

In der Berufung wird die Rechtsmeinung vertreten, dass es an der Weisungsbindung der beiden Prokuristen gegenüber der Gesellschaft, wie aus dem freien Dienstvertrag ersichtlich, fehlen würde. Unter Hinweis auf Doralt, Kommentar zum EStG, § 47, Rz 33, schließe das Fehlen einer Weisungsgebundenheit das Vorliegen einer Nichtselbstständigkeit, und damit auch das Vorliegen eines Dienstverhältnisses aus.

Hinsichtlich der Weisungsgebundenheit als Voraussetzung für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist zu berücksichtigen, dass die Stärke des geforderten Weisungsrechtes von der Art der Tätigkeit abhängig ist. Insbesondere tritt bei höher qualifizierten Leistungen und Tätigkeiten – so wohl auch bei Wirtschaftstreuhandern – die Weisungsgebundenheit in Bezug auf Art und Inhalt der ausgeübten Tätigkeit in den Hintergrund (vgl. Doralt, Kommentar zum EStG, § 47, Rz 34 und das dort zitierte Erkenntnis des VwGH vom 17. Mai 1989, 85/13/0110). Dabei ist nicht die naturgemäß bei den einen Werkvertrag erfüllenden Unternehmern im Vordergrund stehende sachliche Weisungsgebundenheit entscheidend, sondern das persönliche Weisungsrecht, welches einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit fordert.

Die beiden mit 10 % an der Berufungswerberin beteiligten Gesellschafter verpflichten sich in Punkt 2 des vorgelegten Vertrages, sämtliche ihnen übertragenen Aufgaben mit der Sorgfalt eines Wirtschaftstreuhanders bzw. eines ordentlichen Kaufmannes auszuführen. Die Auftragnehmer haben demnach keine Möglichkeit, Aufträge der Berufungswerberin abzulehnen. Weiters verpflichten sie sich, für die Dauer ihrer Beschäftigung für die

Gesellschaft keine wirtschaftstreuhandischen Tätigkeiten auf eigene oder fremde Rechnung, mit Ausnahme für die Gesellschaft, auszuüben. Damit sind die beiden Prokuristen persönlich und wirtschaftlich von der Berufungswerberin abhängig. Nebentätigkeiten als Autoren oder Vortragende sind für eine nichtselbstständige Tätigkeit nicht schädlich.

Der Vertrag wurde auf unbestimmte Zeit, unter Einhaltung einer 1-monatigen Kündigungsfrist, abgeschlossen. Das entspricht seinem Wesen nach einem Dienstverhältnis als Dauerschuldverhältnis, bei dem sich der Arbeitnehmer verpflichtet, die Arbeitsleistung persönlich zu erbringen (vgl. VwGH v 27. 6. 1989, ZI 88/14/ 0112). Die persönliche Arbeitsleistung äußert sich auch darin, dass nach der Aussage der Zeugin bei Urlaub und Krankheit der beiden Gesellschafter keine anderen Personen zur Vertretung herangezogen werden. In dringenden Angelegenheiten werden die Teamleiter der anderen Teams zu Rate gezogen.

Die von der Berufungswerberin sowohl in der Berufung als auch anlässlich des Erörterungstermins wiederholt beantragte und am 26.11.2004 durchgeführte Zeugeneinvernahme einer Mitarbeiterin des Unternehmens der Berufungswerberin "zum Umstand, dass die betroffenen Personen wie Unternehmer und nicht wie Dienstnehmer agieren", hat bezüglich der Weisungsgebundenheit ergeben, dass sich ab dem Zeitpunkt, ab dem die beiden Gesellschafter mit 10 % an der Berufungswerberin beteiligt waren (30.4.1997), ihre Arbeitsweise dahingehend geändert habe, dass sie ihre Beratungsfälle selbstständig zu erledigen gehabt hätten und nicht wie früher der Geschäftsführer der Berufungswerberin für gewisse Entscheidungen zuständig gewesen wäre. Es werde in Teams rund um den Geschäftsführer der Berufungswerberin und den beiden weiteren Gesellschaftern gearbeitet. Jedem dieser Teamleiter stehe eine gewisse Anzahl an Hilfspersonen, die alle Angestellte der Berufungswerberin seien, zur Verfügung.

Hiezu ist auszuführen, dass eine derartige Arbeitsweise nicht gegen eine nichtselbstständige Tätigkeit spricht. Die beiden Gesellschafter sind auf Grund ihrer hohen fachlichen Qualifikation in sachlicher Hinsicht weisungsungebunden, was aber nicht gegen eine nichtselbstständige Tätigkeit spricht. Persönlich und wirtschaftlich sind die beiden Gesellschafter voll und ganz auf Grund des Konkurrenzverbotes und der Vereinbarung im Vertrag vom 7.5.1997, keine Aufträge der Berufungswerberin ablehnen zu dürfen, von der Berufungswerberin abhängig.

Als weiteres Unterscheidungskriterium ist das Unternehmerrisiko zu beurteilen. Nach ständiger Rechtsprechung ist ein Unternehmerwagnis dann gegeben, wenn der Erfolg der Tätigkeit weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Leistende für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss. Im Vordergrund dieses

Merkmale steht, ob den Leistungserbringer tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft, wobei in die Überlegungen auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen aus nicht überwältzbaren Ausgaben ergeben, miteinzubeziehen sind (vgl. VwGH vom 2. Juli 2002, 99/14/0056).

Zur Frage des Vorliegens eines Unternehmerrisikos wird in der Berufung vorgebracht, dass zwar nicht in dokumentierter, jedoch faktischer Abhängigkeit des Bezugs vom Unternehmenserfolg das Tragen von Unternehmerrisiko gegeben sei. Hiezu ist anzumerken, dass die beiden Gesellschafter nach dem oben wiedergegebenen "Freien Dienstvertrag" ein monatlich gleich bleibendes Gehalt, und damit einen Fixbezug erhalten. Der Feststellung des Prüfers in der Beilage zum Prüfungsbericht, dass die Entlohnung in monatlich gleichen Beträgen erfolge, wurde nicht entgegengetreten. Der Prüfer hat im geprüften Zeitraum ein Entgelt von jeweils S 560.000,00, zuzüglich des Sachbezuges für ein Kraftfahrzeug, ermittelt und als Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe herangezogen. Ein Fixbezug stellt nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ein starkes Indiz gegen das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses dar (vgl. VwGH vom 26.4.2000, 99/14/0339). Eine faktische Abhängigkeit dieser Bezüge vom Unternehmenserfolg kann demnach nicht nachvollzogen werden. Auch wurde eine vom Erfolg abhängige Berechnung der Entgelte von der Berufungswerberin nicht dargelegt. Weiters kommt das Unternehmerrisiko auch darin zum Ausdruck, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit Aufträge anzunehmen oder abzulehnen und solcherart den Umfang seines Tätigwerdens bzw. dessen wirtschaftlichen Erfolg selbst zu bestimmen (vgl. das in der Berufung zitierte Erkenntnis des VwGH vom 17.5.1989, 85/13/0110). Dies ist jedoch, wie aus dem oben wieder gegebenen Vertrag ersichtlich, nicht der Fall.

Ausgabenseitig war festzustellen, dass jeder der beiden Prokuristen das Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 EStG 1988 in seiner Einkommensteuererklärung geltend gemacht hat. Ein konkreter Nachweis eines ausgabenseitigen Unternehmerrisikos ist damit nicht gegeben, vor allem deswegen nicht, weil auch nichtselbstständig tätige Arbeitnehmer berufliche Aufwendungen steuermindernd als Werbungskosten geltend machen können. Weiters ist zu berücksichtigen, dass den beiden Gesellschaftern nach dem Vertrag vom 2. Mai 1997 ein Büro, Arbeitsmittel und ein Pkw für berufliche wie auch für private Fahrten zur Verfügung gestellt werden. Darüber hinaus werden die den beiden Gesellschaftern vorgeschriebenen Beiträge an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft von der Gesellschaft zur Gänze übernommen. Aufwendungen, die die Gesellschafter im Namen für die Gesellschaft tätigen, werden ihnen in voller Höhe ersetzt. Das spricht eindeutig für ein Dienstverhältnis.

Als weiteres Merkmal der Unterscheidung ist die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zu beurteilen. Die ins Treffen geführte weitgehende zeitliche Ungebundenheit der Tätigkeit der beiden Gesellschafter schließt bei höher qualifizierten Angestellten ein Dienstverhältnis nicht aus (VwGH 29.10.1969, 735/68). Wie aus dem Arbeitsvertrag vom 2. Mai 1997 ersichtlich, wird den beiden Gesellschaftern ein Büro, die Arbeitsmittel und weiters ein Pkw mit Befugnis zur privaten Benützung zur Verfügung gestellt. Damit benützen die beiden Prokuristen die gesamte Infrastruktur der Berufungswerberin, einschließlich des ihnen als Teamleiter zur Verfügung gestellten Hilfspersonals. Allein daraus und aus dem weiteren vertraglich vereinbarten Umstand, dass die beiden Gesellschafter in diesem Geschäftszweig nur für die Berufungswerberin tätig sein dürfen, und das über längere Dauer, ist eine unabdingbare Eingliederung in den geschäftlichen Organismus erkennbar.

Der von der Berufungswerberin vorgebrachte Einwand, das Entgelt für die beiden Prokuristen werde der Umsatzsteuer unterzogen, ist unbeachtlich, da dies eine Folge der unrichtigen rechtlichen Beurteilung des Arbeitsverhältnisses der beiden Prokuristen zur Berufungswerberin ist. Der im Erörterungsgespräch zitierten Literatur von Caroline Philipp ist diesbezüglich zuzustimmen, wenn auf Seite 13 ausgeführt wird, dass entscheidend für die Beantwortung der Frage, ob Selbstständigkeit oder Unselbstständigkeit vorliegen würde, das Gesamtbild der Verhältnisse sei, wobei die für und gegen die Selbstständigkeit sprechenden Verhältnisse gegeneinander abgewogen werden müssen.

Nachdem die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit und somit das verwirklichte Geschehen in seiner äußeren Erscheinungsform im Sinne des Erkenntnisses des VwGH vom 23.3.1983, 82/13/0063, nach den bisherigen Darstellungen überwiegend dem Tatbild für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses gemäß § 47 Abs 2 EStG 1988 entspricht, steht der Qualifikation der Einkünfte der beiden zu 10 % beteiligten Gesellschafter und Prokuristen als solche aus nichtselbstständiger Arbeit auch nicht entgegen, dass die Vertragspartner einen "freien Dienstvertrag" begründeten.

Der Sachbezug war entsprechend den Ausführungen im angefochtenen Bescheid anzusetzen und wurde im Berufungsverfahren nicht weiter bemängelt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 8. Februar 2005