



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., K.,M-Straße, vertreten durch GMC-Unitreu Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, 1041 Wien, Schwindgasse 7, vom 19. Jänner 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 17. Dezember 2003 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Sie ist Komplementärin der A-GmbH&CoKG.

Geschäftsführer der Bw. ist Herr H.M., der zu 100% an der Bw. beteiligt ist.

Im Zuge einer den Streitzeitraum 1998 bis 2002 umfassenden Lohnsteuerprüfung stellte die Prüferin fest, dass für die Geschäftsführerbezüge Dienstgeberbeitrag nicht entsprechend der ab 1994 geänderten Rechtslage abgeführt worden war. Es wurde daher für folgende Beträge die im Spruch angeführte Abgabe nachgefordert:

Jahr	Bemessungsgrundlage	DB in ATS	DB in Euro
1999	ATS 1,400.000,-	63.000,-	4.578,39
2000	ATS 1,500.000,-	67.500,-	4.905,42

2001	ATS 1.500.000,-	67.500,-	4.905,42
2002	€ 109.009,20		4.905,41
Summe		333.000,09	24.200,06

In der gegen den Abgabenbescheid eingebrachten Berufung führte die steuerliche Vertreterin der Bw. aus, im vorliegenden Fall liege kein dienstnehmerähnliches Vertragsverhältnis vor, da die wesentlichen Merkmale eines Dienstverhältnisses nicht gegeben seien.

Herr H.M. sei handelsrechtlicher Geschäftsführer der Bw. und erhalte für seine Tätigkeit auf Grundlage eines Geschäftsführer-Werkvertrages eine erfolgsabhängige Entlohnung. Die Bw. sei ein Dienstleistungsunternehmen und somit sei der Umsatz (= Dienstleistung) der logische Erfolgsmaßstab. Der Umsatz definiere sich in diesem Fall als die um die durchlaufenden Posten (Lkw-Aufwand, Bahnleistungen, Schiffsfrachten, Hafengebühren, etc) reduzierten Bruttoumsatzerlöse. Betriebswirtschaftlich sei somit eher vom Rohertrag als Bemessungsgrundlage für die Geschäftsführerentlohnung zu sprechen.

Bezugnehmend auf das VwGH-Erkenntnis vom 29.1.2003, 2002/13/0186, sei der Abzug direkter Kosten (Einzelkosten) als wichtiges Indiz für die Erfolgsabhängigkeit der Entlohnung anzusehen. Durch die direkte Zurechnung eines Teiles der Einzelkosten am Umsatzanteil könne ein Unternehmerwagnis nachgewiesen werden. Im vorliegenden Fall würden die dem Umsatz zugewiesenen Einzelkosten rund 50% der Gesamtkosten betragen. Das Vorliegen des Unternehmerwagnisses werde dadurch bestärkt, dass der Geschäftsführer sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich beeinflussen könne und somit den materiellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend selbst gestalte. Im Fall eines nicht die direkten Kosten deckenden Auftrages erhalte der Geschäftsführer kein Entgelt.

Ferner sei festzustellen, dass die Bw. in den in der Vergangenheit bearbeiteten klassischen Geschäftsbereichen immer stärker unter Druck gerate. Aus diesem Grund müssten neue Dienstleistungen angeboten und somit neue Kunden akquiriert werden. Diese Akquisitionstätigkeit stelle die Haupttätigkeit des Geschäftsführers dar. Da der Tätigkeitsschwerpunkt in der Akquisition liege, könne auch keine Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bw. vorliegen. Zu berücksichtigen sei auch, dass die Bw. keine Dienstnehmer beschäftige, lediglich der Geschäftsführer sei für die Bw. im Rahmen seines Geschäftsführer-Werkvertrages tätig. Dieser Vertrag sei jährlich nach einem bestimmten Procedere zu verlängern.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Behörde nahm folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Herr H.M. ist an der Bw. zu 100% beteiligt und nimmt die Aufgaben der Geschäftsführung sei 1989 wahr.

Für die Beurteilung der Stellung des Geschäftsführers sind folgende Punkte des jeweils für ein Jahr abgeschlossenen Geschäftsführer-Werkvertrages wesentlich:

- Dem Geschäftsführer obliegt die Geschäftsführung der Bw. nach Maßgabe der Gesetze und des Gesellschaftsvertrages sowie nach Maßgabe der Wirtschaftlichkeit (Punkt I).
- Die Einteilung der Tätigkeit hinsichtlich Arbeitszeit und Arbeitsort obliegt dem freien Ermessen des Geschäftsführers. In diesem Zusammenhang wird ausdrücklich festgehalten, dass dem Geschäftsführer kein eigener Urlaubsanspruch zusteht (Punkt II).
- Bei der Erfüllung der Aufgaben darf sich der Geschäftsführer eines geeigneten Vertreters bedienen, es dürfen der Bw. jedoch in diesem Zusammenhang keine zusätzlichen Kosten erwachsen. Andere Tätigkeiten dürfen nur insoweit ausgeübt werden, als dadurch nicht die Geschäftsführertätigkeit bei der Bw. beeinträchtigt wird (Punkt III).
- Für die unter Punkt I bis III beschriebene Tätigkeit erhält der Geschäftsführer eine erfolgsabhängige Geschäftsführerentschädigung. Die Höhe dieser Geschäftsführerentschädigung beträgt 2,5% der im Jahresabschluss für das abgelaufene Geschäftsjahr ausgewiesenen Umsatzerlöse. Als Umsatzerlöse gelten jene im Sinne des § 232 Abs. 1 HGB. Für den Fall, dass der Geschäftsführer nicht während des ganzen Geschäftsjahres für die Gesellschaft tätig war, wird die Bemessungsgrundlage (=Umsatzerlöse) entsprechend aliquotiert. Die Feststellung des Erfolges der Tätigkeit erfolgt spätestens zwei Wochen nach Feststellung des Jahresabschlusses des vorangegangenen Geschäftsjahres. Bis zum Zeitpunkt der Neufestsetzung werden in Abhängigkeit von den laufenden Umsatzerlösen entsprechende Akontierungen ausgezahlt und auf die neu festzusetzende Geschäftsführerentschädigung angerechnet (Punkt IV).
- Sämtliche Vorschriften des Dienstnehmerschutzes (insbesondere im Zusammenhang mit Erkrankungen, Arbeitszeitregelungen, Urlaubsanspruch und Kündigungsfristen bzw. -schutz) finden auf diesen Vertrag keine Anwendung (Punkt VII).

Der Geschäftsführer erhielt in den Streitjahren folgende Bezüge:

1998	ATS 1,400.000,- (€ 101.741,97)
1999	ATS 1,500.000,- (€ 109.009,20)
2000	ATS 1,500.000,- (€ 109.009,20)
2001	ATS 1,500.000,- (€ 109.009,20)
2002	ATS 1,500.000,- (€ 109.009,20)

Auf diese Beträge erhielt der Geschäftsführer in den Streitjahren monatliche Akontozahlungen in Höhe von ATS 125.000,- (€ 9.084,10).

Die Bw. erzielte in den Jahren 1998 bis 2002 die in der folgenden Tabelle dargestellten Umsatzerlöse:

1998	ATS 70,410.478,62 (€ 5,116.929,04)
1999	ATS 62,181.837,85 (€ 4,518.930,39)
2000	ATS 60,749.720,59 (€ 4,414.854,37)
2001	ATS 66,645.268,83 (€ 4,843.300,57)
2002	ATS 70,401.204,23 (€ 5,116.255,04)

Bei der Ermittlung des Geschäftsführerbezuges wurden folgende Abwesenheitstage berücksichtigt:

1998:	53
1999:	9
2000:	3
2001:	26
2002:	38

Diese Feststellungen gründen sich auf die im Akt befindlichen Unterlagen, auf den Bericht der Prüferin und die Bilanzen der Bw. und sind insoweit unstrittig.

In rechtlicher Hinsicht war der Sachverhalt wie folgt zu beurteilen:

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

Entsprechend der Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 geltenden Fassung BGBl. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis i.S.d. § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen i.S.d. § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art i.S.d. § 22 Z 2 EStG 1988.

Nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus selbständiger 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.

Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt (§ 22 Z 2 EStG 1988).

Der Verfassungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 1.3.2001, 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 – 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. Der Verfassungsgerichtshof hat aufgezeigt, dass dies insbesondere für die Merkmale der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens und des Fehlens des Unternehmerwagnisses nicht zutreffe. 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 (VwGH vom 22.9.2000, 2000/15/0075, VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0270, und VwGH vom 27.7.1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (VwGH vom 24.2.1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (VwGH vom 26.4.2000, 99/14/0339, VwGH vom 27.1.2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten (VwGH v. 26.4.2000, 99/14/0339).

Im Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, stellte der Verwaltungsgerichtshof klar, dass bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 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 zu erkennen wäre.

Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. des 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 die Eingliederung (vgl. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052). Unerheblich ist, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist.

Wenn in der Berufung die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw. mit der Begründung verneint wird, die Bw. gerate in den klassischen Geschäftsbereichen immer mehr unter Druck, weshalb neue Dienstleistungen angeboten werden müssten und die Aufgabe des Geschäftsführers nunmehr in der Akquisition neuer Kunden bestehe, kann diesem Vorbringen in Anbetracht der oben angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Eingliederung nicht gefolgt werden.

Vor dem Hintergrund des vom Verwaltungsgerichtshof 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 (VwGH v. 23.11.2004, 2004/15/0068). Eine Änderung des Tätigkeitsbereiches in inhaltlicher Hinsicht bewirkt nicht, dass der Geschäftsführer nicht mehr in den geschäftlichen Organismus eingegliedert ist. Den Sachverhaltskomponenten, dass der Geschäftsführer Arbeitszeit und Arbeitsort frei wählen kann, keinen Urlaubsanspruch hat, sich eines Vertreters bedienen kann und die Vorschriften des Dienstnehmerschutzes (insbesondere im Zusammenhang mit Erkrankungen, Arbeitszeitregelungen, Urlaubsanspruch und Kündigungsfristen bzw -schutz) keine Anwendung finden, ist keine wesentliche Bedeutung beizumessen (VwGH v. 16.6.2001, 2001/14/0103).

Das im oben zitierten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes neben der Eingliederung in den betrieblichen Organismus genannte Kriterium des fehlenden Unternehmerwagnisses ist im vorliegenden Fall ebenfalls erfüllt. Ein Unternehmerwagnis ist nämlich nur dann zu bejahen, 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).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in den Erkenntnissen vom 21.12.1999, 99/14/0255, und vom 26.7.2000, 2000/14/0061, ausgesprochen hat, steht im Vordergrund dieses Merkmales, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. In die Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen bei nicht überwältzbaren Ausgaben ergeben.

Der Geschäftsführer erhielt in den Streitjahren (mit Ausnahme des Jahres 1998) gleich hohe Geschäftsführerentschädigungen. Ein Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen ist daher nicht zu bejahen. Darüberhinaus hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung judiziert, dass eine Bindung der Bezüge an die Ertragslage der Gesellschaft noch keinen Rückschluss auf die tatsächliche Erfolgsabhängigkeit der Entlohnung zulässt (vgl. 26.2.2004, 2001/15/0192).

Die laut Punkt IV des Geschäftsführer-Werkvertrages vorzunehmenden Aliquotierungen der Bemessungsgrundlagen entsprechend der tatsächlichen Anwesenheit des Geschäftsführers zeigen, dass gerade in Jahren mit höheren Abwesenheitszeiten höhere Nettoumsatzerlöse erzielt wurden, die Bezüge aber durch die höhere Zahl von Abwesenheitstagen völlig gleich blieben. Damit wird aber die Bindung der Geschäftsführerentlohnung an die Nettoumsatzerlöse, die an sich schon keine Erfolgsabhängigkeit begründet, noch weiter relativiert bzw in Frage gestellt.

Im Erkenntnis vom 26.11.2003, 2001/13/0219, verneinte der Verwaltungsgerichtshof das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses mit der Begründung, eine Entlohnung nach den erforderlichen Arbeitsstunden indiziere, dass der Geschäftsführer der Gesellschaft seine Arbeitskraft und nicht einen bestimmten Leistungserfolg schulde. Gleiches gilt nach Ansicht der Behörde auch für eine Entlohnung, die sich –wie im vorliegenden Fall - an der tatsächlichen Anwesenheit des Geschäftsführers orientiert.

Der Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.1.2003, 2002/13/0186, ist ebenfalls nicht geeignet, der Berufung zum Erfolg zu verhelfen. Diesem Erkenntnis lag ein Sachverhalt zu Grunde, bei dem auch ein Verlust aus der Tätigkeit als Geschäftsführer entstehen konnte und auch in einem Jahr tatsächlich entstand. Der Geschäftsführer hatte nämlich neben den ihm direkt zurechenbaren Einzelkosten jedenfalls – auch bei einem niedrigen Umsatzanteil – einen Gemeinkostenanteil von 20% zu tragen. Dass im vorliegenden Fall die laut Berufungsvorbringen dem Umsatz zugewiesenen Einzelkosten 50% betragen

hätten, wurde bei der Ermittlung der Höhe der Geschäftsführerbezüge in den Streitjahren in keiner Weise berücksichtigt.

Dass sich Wagnisse aus der Schwankung bei den Ausgaben ergeben hätten, wurde von der Bw. nicht behauptet (im Zuge der Einkommensteuererklärungen betreffend die Streitjahre machte der Geschäftsführer lediglich das 6%ige Betriebsausgabenpauschale bei Ermittlung seiner Einkünfte aus selbständiger Arbeit geltend).

Die Berufung war daher in Anbetracht obiger Ausführungen als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 18. März 2005