



GZ. RV/3706-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Wolfgang Kainz, gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ), entschieden:

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 Bw betreibt in der Rechtsform einer GmbH den Handel mit Werbeartikeln. Für den Zeitraum 4/2000 bis 12/2001 wurde vom Finanzamt eine Lohnsteuerprüfung durchgeführt. Dabei wurden im Wesentlichen folgende Feststellungen getroffen:

Nach dem Steuerreformgesetz 1993 seien auch die Personen Dienstnehmer iS des § 41 FLAG, die am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft zu mehr als 25 % beteiligt sind. Die Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers BS, dar zu 100 % am Stammkapital

der Bw beteiligt sei, seien nicht in die DB- und DZ-Bemessungsgrundlage einbezogen worden. Die Regelung der Bezüge sei aufgrund jährlich abgeschlossener Werkverträge erfolgt. Der Annahme der jährlich abgeschlossenen Werkverträge stünde jedoch die wirtschaftliche Betrachtungsweise entgegen, dass von einem Dauerschuldverhältnis auszugehen sei. Aufgrund der regelmäßigen Entlohnung sei wirtschaftlich ein dienstnehmerähnliches Verhältnis nicht nur beabsichtigt sondern wirtschaftlich gewollt gewesen. Die Geschäftsführerbezüge seien daher dem DB und DZ zu unterwerfen. (4/2000 bis 12/2001: DB €2.966,36; DZ €340,18).

Gegen den den Prüfungsfeststellungen entsprechend ergangenen Bescheid des Finanzamtes brachte die Bw Berufung ein. Diese wurde im Wesentlichen damit begründet, dass im gegenständlichen Fall einjährige Werkverträge vorliegen würden, die die Besorgung der Geschäftsführung der Bw regelten. Das Zustandekommen eines Dienstverhältnisses sei, da von den Parteien nicht gewollt, ausgeschlossen. Es würden sich daher keine Vereinbarungen betreffend Urlaub, Krankheit etc finden. Es werde lediglich festgehalten, dass der Auftragnehmer (BS) an keine festen Dienstzeiten gebunden sei.

Die Qualifizierung der Geschäftsführervergütung durch die Finanzverwaltung als regelmäßige Entlohnung würde nicht berücksichtigen, dass der Geschäftsführer lediglich eine monatliche Akontozahlung erhalte, die am Jahresende mit der tatsächlich zustehenden Vergütung gegenzurechnen sei. Dies ginge aus den Werkverträgen ausdrücklich hervor. Diese Regelung würde eindeutig auf ein Unternehmerwagnis zielen, welches vorliege, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Abgabepflichtigen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhänge und der Abgabepflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen müsse. Es könne auf Grund der Unregelmäßigkeiten der Entlohnung (schwankende Einnahmen) und des Unternehmerwagnisses von keinem dienstnehmerähnlichen Verhältnis gesprochen werden. Die Gesamtbetrachtung des Vertragsverhältnisses ergebe unter den Gesichtspunkten: freie Entscheidung über die Zeit, erfolgsbezogene Vergütung, jährlich abzuschließende Verträge eindeutig, dass ein Dienstverhältnis nicht vorliege und auch wirtschaftlich nicht gewollt gewesen sei.

Aus diesen Gründen werde um Stattgabe der Berufung und Festsetzung der Dienstgeberbeiträge und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag mit Null ersucht.

Die Bw wurde vom UFS ersucht, die eine rechnerische Darstellung der Ermittlung der Geschäftsführerbezüge vorzulegen, und anzugeben ob und gegebenenfalls für welche Zeiträume und in welcher Höhe vom Geschäftsführer Differenzbeträge zurückzuzahlen gewesen sind.

In Beantwortung dieses Vorhaltes wurden die Berechnungen der Geschäftsführerbezüge mit Schreiben vom 23.6.2004 bekanntgegeben. Es habe auf Grund der vorliegenden Berechnungen keine Rückzahlung von Differenzbeträgen gegeben. Die Akontozahlungen seien jährlich im Zuge der Vertragsvereinbarungen festgelegt worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auszugehen ist von nachstehendem unstrittigem Sachverhalt:

Die Bw ist eine GmbH, deren Betriebsgegenstand der Handel mit Werbeartikeln ist. Die Erklärung über die Errichtung der GmbH erfolgte am 4. 4. 2000. An der Bw ist BS als alleiniger Gesellschafter zu 100 % beteiligt. BS ist alleiniger Geschäftsführer der Bw. Zwischen BS (Auftragnehmer) und der Bw (Auftraggeber) wurde am 26. 5. 2000 ein Werkvertrag über die Übernahme der Geschäftsführung abgeschlossen. Der vom Werkvertrag umfasste Tätigkeitsbereich des BS liegt in der gerichtlichen und außergerichtlichen Vertretung der Bw nach außen, sowie in der Unternehmensleitung. BS ist ausdrücklich an keinerlei Weisungen

gebunden und hat sich lediglich den durch Generalversammlungs- Umlaufbeschluss getroffenen Anordnungen zu unterwerfen (§ 3 Werkvertrag). Als Entgelt wurde vereinbart, dass BS am Ersten eines jeden Monats im vorhinein einen Betrag von ATS 30.000,-- als Akontozahlung erhält (12x jährlich ergibt insgesamt ATS 360.000,--). Das Entgelt orientiert sich am Erfolg des Unternehmens. Daher wurde vereinbart, dass BS jährlich 18 % vom Bruttogewinn vor Dotierung der Geschäftsführervergütung als Geschäftsführervergütung erhält. Die bezogenen Akontozahlungen sind auf die berechnete Geschäftsführervergütung anzurechnen. (Differenzen sind nachzuzahlen bzw mit den laufenden Akontozahlungen zu verrechnen. Bei Reisetätigkeiten in das Ausland sind vereinbarungsgemäß die Flug- und Aufenthaltskosten zur Verrechnung zu bringen. Sonstige Spesen sind nicht zu ersetzen. Abgaben und Sozialversicherungsbeiträge hat BS aus Eigenem abzuführen (§ 4 Werkvertrag). Eine feste Dienstzeit ist nicht vereinbart (§ 5 Werkvertrag). Durch die Werkvertragsvereinbarung soll ausdrücklich kein Dienstverhältnis geschlossen werden (§ 7 Werkvertrag). Der Werkvertrag war ursprünglich auf unbestimmte Zeit abgeschlossen (§ 8 Werkvertrag), wurde durch einen Zusatz aber insofern abgeändert, dass er jeweils für die Dauer eines Jahres abgeschlossen wird, wobei BS bis zum 31. 5. des Geschäftsjahres bekannt zu geben hat, ob er ein weiteres Jahr zur Geschäftsführung zur Verfügung steht. Die Gesellschafter haben bis zum 15. 6. bekannt zu geben, ob sie mit der Verlängerung einverstanden sind (Zusatz zum Werkvertrag vom 7. 6. 2000).

Der Werkvertrag wurde bislang immer verlängert. BS war durchgehend alleiniger Geschäftsführer der Bw.

Im Berufungszeitraum 4/2000 bis 12/2001 hat BS insgesamt € 65.819,50 als Vergütung für die Geschäftsführertätigkeit erhalten. Davon entfielen auf das Kalenderjahr 2000 € 40.120,64 und auf 2001 € 25.798,86. An Akontozahlungen waren 2000 umgerechnet € 19. 985,10 und 2001 € 28.798,90 geleistet worden.

Die Geschäftsführerbezüge berechneten sich wie folgt:

	2000 in ATS
Einnahmen der Schrecks Goodies GmbHq	7.282.847,44
Wareneinsatz	- 4.721.356,26
Löhne und Gehälter	- 605.532,94
per 30.6.2000	1.955.958,24
davon 18%	352.072,00

Geschäftsführerbezug per 30.6.2000	352.072,00
Akonto 1.10.1999 – 30.6.2000	- 75.000,00
Nachverrechnung	277.072,00

	2001 in ATS
Einnahmen der Schrecks Goodies GmbHq	12.075.814,66
Wareneinsatz	- 8.019.102,44
Löhne und Gehälter	- 1.292.779,74
per 30.6.2001	2.763.932,48
davon 18%	497.507,85
Geschäftsführerbezug per 30.6.2001	497.507,85
Akonto 1.7.2000 – 30.6.2001	- 375.000,00
Nachverrechnung	122.507,85

	2002 in EUR
Einnahmen der Schrecks Goodies GmbHq	1.139.623,90
Wareneinsatz	-778.613,97
Löhne und Gehälter	-97.156,79
per 30.6.2002	263.853,14
davon 18%	47.493,57
Geschäftsführerbezug per 30.6.2002	47.493,57
Akonto 1.7.2001 – 30.6.2002	-28.081,00
Nachverrechnung	19.412,57

Die Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus dem Firmenbuch (Anteilsverhältnis, Geschäftsführer), dem Werkvertrag vom 26. 5. 2000 samt Zusatz vom 7.6. 2000, und den Jahresabschlüssen samt den zugrundeliegenden Buchhaltungskonten (monatliche Auszahlungen) sowie der Vorhaltsbeantwortung der Bw vom 23.6.2004 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 Z 1 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.

Wie der Verwaltungsgerichtshof seit den Erkenntnissen vom 18.9.1996, 96/15/0121, und vom 20.11.1996, 96/15/0094 erkennt, 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 gesellschaftlichen 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).

Das steuerliche Dienstverhältnis stellt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf die Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sowie des Fehlens des Unternehmerwagnisses ab. In Zweifelsfällen ist zudem auf weitere Kriterien (wie beispielsweise laufenden Arbeitslohn,

Pflicht zur persönlichen Arbeitsleistung, fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, feste Urlaubseinteilung) abzustellen. Der Begriff des steuerlichen Dienstverhältnisses ist somit ein durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneter Typusbegriff. Solchen Typusbegriffen sind die realen Erscheinungen an Hand einer Mehrzahl von Merkmalen zuzuordnen, wobei nicht stets alle Merkmale in gleicher Intensität ausgebildet sein müssen und die Entscheidung letztlich nach dem Gesamtbild zu erfolgen hat.

Zur Auslegung der in der Vorschrift des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG angeführten Bestimmung des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 wird auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, und vom 18.7.2001, 2001/13/0063, verwiesen.

Wie den Gründen der genannten Erkenntnisse entnommen werden kann, werden Einkünfte nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GmbH 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.

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 - 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 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 Delegierung von bestimmten Arbeiten (vgl VwGH 24.10.2002, 2002/15/0160).

Insgesamt stellt das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses - abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit - vor allem auf die Kriterien der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses ab.

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 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 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 BS von Beginn an für die Bw als Geschäftsführer tätig, leitete die Geschäfte und war dabei für sämtliche Betriebsbereiche verantwortlich.

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. Dem Umstand allein, dass der Werkvertrag über die Übernahme der Geschäftsführung jährlich neu abzuschließen kommt für das Merkmal der Eingliederung keine Relevanz zu. Ausschlaggebend ist der Umstand, dass der Abschluss regelmäßig erfolgte und BS tatsächlich und ohne Unterbrechung als Geschäftsführer tätig war und kontinuierlich Geschäftsführerbezüge erhalten hat. Den Sachverhaltskomponenten, dass der Geschäftsführer an keine feste Arbeitszeit und keinen festen Arbeitsort gebunden ist, ist keine Bedeutung beizumessen. Ebenso gehen die vorgebrachten Argumente, wonach die Vergütung Geschäftsführers erfolgsbezogen erfolge,

die Entlohnung unregelmäßig erfolge und schwankende Einnahmen vorliegen würden mangels rechtlicher Relevanz ins Leere.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 15. April 2005