



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 9

GZ. RV/4699-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der P, vertreten durch A, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, in W, vom 24. Juli 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 1. Bezirk vom 10. Juli 2002 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

Geschäftsführerin der Bw. ist Frau C, die zu 100 Prozent an der Bw. beteiligt ist. Frau C übt die Geschäftsführung laut Firmenbuchauszug seit 1986 aus.

Im Zuge einer den Streitzeitraum 1997 bis 2001 umfassenden Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer fest, dass für die Geschäftsführerbezüge Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nicht entsprechend der ab 1994 geänderten Rechtslage abgeführt worden waren. Für das von der Bw. der Geschäftsführerin zur Verfügung gestellte Kraftfahrzeug wurde der Kfz-Sachbezugswert ebenfalls in die Bemessungsgrundlage mit einbezogen. Es wurden daher für folgende Beträge die genannten Abgaben nachgefordert (alle Beträge in S):

Jahr	Bemessungsgrundlage	DB	DZ
1997	360.802	16.236	1.912
1998	340.552	15.325	1.805
1999	337.544	15.189	1.789
2000	351.841	15.833	1.829
2001	387.157	17.422	1.974
Kfz 1997 bis 2001	118.753	5.344	629
Summe		85.349	9.938

In der gegen den Abgabenbescheid eingebrachten Berufung rügte die steuerliche Vertretung Verletzung von Verfahrensvorschriften und Rechtswidrigkeit des Inhaltes des bekämpften Bescheides. Sie führte aus, dass das Prüfungsorgan nicht in den vorgelegten Bericht des Kommunalsteuerprüfers, der die Kommunalsteuerpflicht des Geschäftsführerhonorars verneint hatte, Einsicht genommen hätte und den Werkvertrag nur kurz überflogen hätte. Der Prüfer habe sich nicht mit den vom steuerlichen Vertreter angebotenen Beweismitteln auseinander gesetzt.

Die Geschäftsführerin sei mit 40 Stunden wöchentlich beim N vollbeschäftigt. Auf Grund dieser Vollbeschäftigung übe sie ihre Geschäftsführertätigkeit nicht regelmäßig aus, sie erbringe ihre Leistungen unregelmäßig nach eigener Einteilung und jeweiliger Notwendigkeit am Wochenende und am Abend. Sie sei in ihrer Tätigkeit weder zeit- noch ortsgebunden. Objektbesichtigungen mit Kunden könne sie nur am Wochenende und am Abend vornehmen. Den administrativen Teil der Tätigkeit erledige Frau C überwiegend von zu Hause aus. In den Büroräumlichkeiten sei sie nur gelegentlich zwecks Besprechungen anwesend. Der Geschäftsführerin stünde im Büro kein eigener Arbeitsplatz zur Verfügung. Es bestünde keine Urlaubsregelung und keine Regelung für den Krankheitsfall. Auch nach Beendigung ihrer Geschäftsführertätigkeit habe sie keine einem Dienstverhältnis entsprechenden Ansprüche auf Abfertigung oder Zahlungen für nicht konsumierte Urlaube. Der Berufung der Geschäftsführerin läge ein Werkvertrag zu Grunde, der 1995 abgeschlossen worden sei. Der

Werkvertrag werde mit der Gesellschaft jeweils für die Dauer eines Jahres abgeschlossen. Das Entgelt sei ausschließlich erfolgsbezogen.

Die Geschäftsführerin sei in Ausübung ihrer Tätigkeit weder zeit- noch ortsgebunden, sie entscheide frei darüber, wann ihre Anwesenheit notwendig und zweckmäßig sei. Sie sei an keinerlei Weisungen gebunden. Tatsächlich beziehe Frau C hauptberuflich ihre Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit beim N, folglich sei sie weder wirtschaftlich noch persönlich abhängig. Von einer Eingliederung könne daher keinesfalls gesprochen werden.

Frau C erhalte von der Gesellschaft ausschließlich ein erfolgsbezogenes Honorar. Der Honoraranspruch entstehe erst, wenn ein Umsatz von mehr als brutto 5.000.000,00 S erreicht werde. Hat die Gesellschaft einen niedrigeren Umsatz oder ein negatives Betriebsergebnis, dann erhalte die Geschäftsführerin überhaupt kein Entgelt. Die Kosten für die Sozialversicherung trage sie selbst. Die Geschäftsführerin entnehme unterjährig nach Maßgabe ihres Finanzbedarfs unterschiedlich hohe Akontobeträge. Nach Erstellung des Jahresabschlusses werde von ihr eine Abschluss Honorarnote über ihren Anspruch laut Werkvertrag gelegt. Aus der Tatsache, dass die Jahresentgelte ähnlich hoch seien, könne nicht darauf geschlossen werden, dass ein Dienstverhältnis vorliege. Vielmehr sei es dem Fleiß und der Tüchtigkeit von Frau C und den von ihr ausgewählten Mitarbeitern zuzuschreiben, dass die Gesellschaft über Jahre hinweg gute und stabile Umsatzzahlen aufweise.

Die zwischen Frau C und der Gesellschaft 1995 abgeschlossene Vereinbarung sowie die tatsächlichen Verhältnisse zeigten deutlich den Werkvertragscharakter und ließen keinen Schluss auf das Vorliegen eines Dienstverhältnisses zu. Die fehlende Urlaubs- und Krankheitsregelung sowie der Umstand, dass die Vereinbarung zwischen der Gesellschaft und der Geschäftsführerin jeweils nur für ein Jahr gelte, deuteten auf das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses auf Seiten der Geschäftsführerin hin. Die Beschäftigung der Mehrheitsgesellschafterin weise kein Merkmal auf, das für ein Dienstverhältnis typisch sei. Vielmehr lägen auf Grund des Werkvertrages, des Unternehmerrisikos und des Fehlens jeglichen dienstnehmerähnlichen Kriteriums Einkünfte aus der Verwaltung von Vermögen im Sinne des § 22 Z. 2 Teilstrich 1 vor.

Von einem Prüfungsorgan des Magistrats betreffend Kommunalsteuer sei der Sachverhalt bereits untersucht und entsprechend den beiliegenden Unterlagen nicht beanstandet worden. Da die gesetzlichen Grundlagen hinsichtlich DB-, DZ- und Kommunalsteuerpflicht identisch seien, sei von einer hiezu berufenen Behörde bereits eine Vorentscheidung getroffen worden. Der Berufung beigelegt waren eine Kopie der Geschäftsführungsvereinbarung und Unterlagen betreffend die angesprochene Kommunalsteuerprüfung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Sachverhalt:

Frau C ist an der Bw. zu 100 Prozent beteiligt. Sie nimmt die Aufgaben der Geschäftsführung für die Bw. seit 1986 wahr.

Für die Beurteilung der Stellung der Geschäftsführerin als Dienstnehmerin der Bw. sind folgende Punkte der Geschäftsführervereinbarung wesentlich:

Laut der Präambel der Vereinbarung ist Frau C die alleinige Geschäftsführerin. In dieser Eigenschaft hat sie eigenverantwortlich die gesamte Geschäftsführung inklusive sämtlicher organisatorischen, finanziellen und sonstigen Belange über. Zwecks Erhaltung der Liquidität der Gesellschaft besteht kein Anspruch auf Fixhonorierung, sondern nach Maßgabe der Umsatzentwicklung und insbesondere der Auftragslage ist ein angemessenes Erfolgshonorar festzulegen.

Laut § 1 wird die Geschäftsführerin die GmbH unter voller Wahrung ihrer wirtschaftlichen und rechtlichen Selbstständigkeit in sämtlichen rechtlichen und wirtschaftlichen Belangen beraten, insbesondere Aufträge für die GmbH akquirieren.

Laut § 2 ist die Geschäftsführerin in Ausübung ihrer Tätigkeit weder zeit-, noch orts- noch weisungsgebunden. Sie ist daher berechtigt, ihre Agenden ganz oder teilweise von ihrem Wohnort aus zu erledigen. Allfällige hierfür entstehende Kosten werden von der GmbH nicht vergütet, sondern gelten mit dem Honorarentgelt als abgegolten.

Die Geschäftsführerin hat ihre Tätigkeit mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes im Sinne des HGB zu erfüllen.

Laut § 3 gilt die Vereinbarung jeweils für die Dauer eines Jahres. Erfolgt keine fristgerechte Kündigung, so wird die gegenständliche Vereinbarung fortgesetzt.

Laut § 4 erhält die Geschäftsführerin ein erfolgsbezogenes Honorar, das spätestens im Zuge der Bilanzerstellung unwiderruflich zu ermitteln ist. Der jährliche Honoraranspruch beträgt sechs Prozent der Betriebsleistung des Geschäftsjahres, vorausgesetzt der Umsatz in Höhe von 5 Mio. S wurde überschritten. Unterjährige Akontierungen sind unter Rücksichtnahme auf die Liquiditätslage der Gesellschaft möglich. Seitens der GmbH wird der Geschäftsführerin ein Dienstfahrzeug zur Verfügung gestellt, welches sie auch privat nutzen darf, wobei für die anteilige Privatnutzung ein Fixbetrag von 24.000,00 S vom Honorar einbehalten wird.

Laut § 5 besteht kein Regelungsbedarf hinsichtlich Urlaub, Stellvertretung, Krankenstand etc.

Entgegen dem Vorbringen in der Berufung und der Regelung in der Geschäftsführungsvereinbarung erhielt die Geschäftsführerin im Streitzeitraum nachstehende Bezüge, und zwar auch in jenem Jahr, in dem der Umsatz unter die 5 Mio. – Grenze sank (sämtliche Beträge in S):

	1997	1998	1999	2000	2001
Honorar	360.802	340.552	337.544	351.841	387.157
Umsätze	5.550.805	5.239.254	4.822.052	5.026.298	5.646.213
	6,5 %	6,5%	7 %	7 %	6,86 %

Diese Feststellung ergibt sich aus den im Steuerakt aufliegenden Bilanzen und dem Bericht des Lohnsteuerprüfers und ist insoweit unstrittig.

Rechtliche Würdigung:

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).

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich für die Jahre 1997 und 1998 in § 57 Abs. 7 und 8 des Handelskammergesetzes (HKG), ab dem Jahr 1999 in § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Der Verfassungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 1.3.2001, G 109/00, darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer wei-

sungsgebundenen 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 Teilstich 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.

Im vorliegenden Fall wird in der Berufung vorgebracht, dass die Geschäftsführerin beim N mit 40 Stunden wöchentlich beschäftigt sei und auf Grund dieser Beschäftigung die Geschäftsführungstätigkeit nicht regelmäßig ausübe. Sie sei in ihrer Tätigkeit weder zeit- noch

ortsgebunden und erbringe ihre Leistungen nach eigener Einteilung am Wochenende und am Abend.

Vor dem Hintergrund des vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist durch die unbestritten kontinuierlich und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für die wesentlich beteiligte Geschäftsführerin das Merkmal der Eingliederung zweifelsfrei gegeben (VwGH 23.11.2004, 2004/15/0068). Dem Umstand, dass die Geschäftsführerin infolge der fehlenden Weisungsgebundenheit an keine betrieblichen Ordnungsvorschriften (Dienstort, Dienstzeit) gebunden und keinen Anspruch auf Urlaub oder Abfertigung hat, ist keine wesentliche Bedeutung beizumessen (VwGH 16.6.2001, 2001/14/0103).

Dass die Geschäftsführerin beim N beschäftigt ist, schließt ein weiteres Dienstverhältnis nicht aus (vgl. VwGH 27.1.2000, 98/15/0200).

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.

Die Geschäftsführerin erhielt im Streitzeitraum jährliche Vergütungen, es lagen keine ins Gewicht fallenden Einnahmenschwankungen vor. Weiters erhielt sie auch in jenem Jahr, in dem die Umsatzerlöse unter die in der Vereinbarung festgelegte 5 Mio. - Grenze gesunken waren, ein Honorar etwa im Ausmaß der Vorjahre, nämlich 7 Prozent der Umsatzerlöse.

Die Bw. bringt weiters vor, dass das Prüfungsorgan des Magistrats bei der Prüfung der Bemessungsgrundlagen für die Kommunalsteuer den vorliegenden Sachverhalt nicht beanstandet hätte. Dass die zur Erhebung der Kommunalsteuer berufene Abgabenbehörde zu einer abweichenden Rechtsansicht gelangt war, ist ohne Bedeutung, weil gemeindebehördliche Kommunalsteuerbescheide für die Abgabenbehörden des Bundes bei

der Beurteilung der Dienstgeberbeitragspflicht gewährter Vergütungen keine Bindungswirkung entfalten (VwGH 15.12.2004, 2002/13/0118).

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

Wien, am 23. Februar 2005