

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb, vom 10. September 2002 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk vom 3. September 2002 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ), entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruchs.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Lohnsteuerprüfung der Bw, der Lato Reisen GmbH, wurden im Wesentlichen folgende Feststellungen getroffen: Es seien nur die Bezüge 2001 des zu 100% an der Bw beteiligten Geschäftsführers Leonides Kades dem DB und DZ unterworfen worden, nicht jedoch die Bezüge für die Jahre 1998 bis 2000, da diese laut Auskunft des steuerlichen Vertreters aufgrund von jährlichen Werkverträgen geregelt worden seien. Der Annahme von jährlichen Werkverträgen stehe nach Ansicht der Betriebsprüfung jedoch entgegen, dass der Gegenstand des Vertrages die auf Dauer und damit zeitraumbezogene Erbringung von Leistung sei. Der "einjährigen" Dauer eines solchen Vertrages stünde die wirtschaftliche Betrachtungsweise entgegen, dass von einem dauernden Schulden der Arbeitskraft auszugehen sei. Aufgrund der regelmäßigen Entlohnung könne auch von keinem Unternehmerwagnis gesprochen werden, sodass letztlich wirtschaftlich ein dienstnehmerähnliches Verhältnis anzunehmen gewesen sei. Aus diesem Grund hätten auch die Geschäftsführerbezüge 1998 bis 2000 in die DB- und DZ-Beitragsgrundlage einbezogen werden müssen.

Weiters habe es im Firmenvermögen folgende Kraftfahrzeuge gegeben: 1 Opel Astra während des Zeitraumes 1/1998 bis 11/2000, Anschaffungswert neu ATS 220.000,--; 1 BMW 316 Coupe, ab 12/2000, Anschaffungswert neu ATS 373.000,--. Diese Kfz seien vom Geschäftsführer LK auch in eingeschränktem Maße privat benutzt worden. Hiefür sei das Verrechnungskonto des LK mit 20% der angefallenen Kfz-Aufwendungen belastet worden. Dies werde von der Betriebsprüfung akzeptiert, doch sei unter den gegebenen Umständen beim DB und DZ zumindest der halbe Sachbezugswert anzusetzen.

Das Finanzamt folgte den Prüfungsfeststellungen und erließ einen entsprechenden Haftungs- und Abgabenbescheid.

Gegen diesen Bescheid wurde von der Bw rechtzeitig Berufung erhoben. Diese wurde im Wesentlichen damit begründet, dass aus den vorgelegten Verträgen hervorgehe, dass sämtliche vom VwGH für das Vorliegen eines Werkvertrages geforderten Kriterien erfüllt seien. Dies seien insbesondere die Weisungsfreiheit, keine Eingliederung in die Organisation des Unternehmens, gewinnabhängige Entlohnung, Tragung des Unternehmerrisikos, etc. Aus dem vorgelegten Werkvertrag ginge hervor, dass die Verträge jeweils für ein Jahr geschlossen worden seien. Wenn ein Auftraggeber mit der Erfüllung des Werkes des Auftragnehmers zufrieden sei, entspreche es – auch aus wirtschaftlicher Betrachtungsweise – durchaus den Erfahrungen des täglichen Lebens, diesen mit weiteren Leistungen zu beauftragen. Aus den Konten der Buchhaltung ginge hervor, dass auch keine regelmäßige Entlohnung vorgelegen sei, da der tatsächliche Bezug erst am Ende des Geschäftsjahres abgerechnet worden sei und während einzelner Geschäftsjahre in unregelmäßigen Abständen Akontozahlungen geleistet worden seien. Weiters wurde in der Berufung ausgeführt, dass jedenfalls die Benutzung des Kfz keinen Vorteil aus dem Vertragsverhältnis darstellen würde. Leonides Kades habe für die – nur in untergeordnetem Ausmaß - erfolgte Nutzung des PKW aus seinen bereits versteuerten Einkünften ein fremdübliches Entgelt zahlen müssen.

Über die Berufung wurde erwogen

Auszugehen ist von nachstehendem unstrittigen Sachverhalt:

Herr LK ist seit 13.11.1997 zu 100% an der Bw beteiligt. Seit 13.11.1997 ist er als Geschäftsführer auf Basis eines Werkvertrages tätig gewesen. Seit 1.1.2001 ist Grundlage für die Geschäftsführertätigkeit ein "Geschäftsführer-Dienstvertrag".

Der vom Werkvertrag umfasste Tätigkeitsbereich lag in der handelsrechtlichen als auch gewerberechtlichen Geschäftsführung. Insbesondere hatte LK die Aufgabe, durch seine Geschäftskontakte zu Fluglinien und Hotels in Griechenland sowie zu den Reisebüros in Österreich den Einkauf für den Auftraggeber durchzuführen, den Katalog zu erstellen und das Produkt auf dem österreichischen Markt zu vertreiben. Diese Tätigkeiten wurden von LK frei von persönlicher Abhängigkeit ausgeübt. Es konnten ihm keine Weisungen erteilt werden. An

betriebliche Ordnungsvorschriften wie Arbeitsort, Arbeitszeit, arbeitsbezogenes Verhalten war er nicht gebunden, jedoch war er berechtigt und verpflichtet, diese Ordnungsvorschriften für etwaige Arbeitnehmer der Gesellschaft zu erlassen und deren Einhaltung zu überwachen. LK hatte für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft in bestmöglicher Weise Sorge zu tragen bzw die Einhaltung der gewerberechtlichen Vorschriften zu überwachen. Insbesondere hatte er den Produkteinkauf und die Erstellung des Katalogs zeitgerecht in geeigneter Art und Weise durchzuführen und den Verkauf durch entsprechende Maßnahmen wie Reisebürobesuche, Präsentationen etc durchzuführen. Er hatte sich bei dieser Aufgabe am Wohl des Unternehmens als oberste Richtlinie zu orientieren. LK hatte sich mit aller Energie, jedoch in eigener Zeitdisposition um die Interessen der Gesellschaft zu kümmern und alle von der Gesellschaft im einzelnen vorgegebenen Termine und Fristen zu wahren, insbesondere das Erscheinungsdatum des Katalogs einzuhalten. Bei längerer Abwesenheit hatte er für geeignete Vertretung zu sorgen (Werkvertrag vom 16.1.1998).

LK erhielt für diese Tätigkeit ein Honorar iHv 1,5% des Nettoumsatzes der Gesellschaft, höchstens jedoch ATS 180.000,-- im Geschäftsjahr (Werkvertrag vom 16.1.1998).

Der Werkvertrag wurde erstmals befristet bis zum Ablauf des Geschäftsjahres 1998 abgeschlossen und wurde jährlich bis Ende 2000 verlängert.

In den Jahren 1998 bis 2000 erhielt LK Geschäftsführerbezüge in folgender Höhe: 1998 – ATS 122.200,--; 1999 – ATS 180.000,--; 2000 – ATS 240.000,--. Diese Beträge wurden nicht in die DB- und DZ Bemessungsgrundlagen einbezogen.

Ab dem Geschäftsjahr 2001 wurde mit LK ein "Geschäftsführer Dienstvertrag" abgeschlossen. Die 2001 ausbezahlten Geschäftsführerbezüge iHv ATS 360.000,-- wurden in die DB- und DZ Bemessungsgrundlagen einbezogen.

Im Firmenvermögen waren im Berufungszeitraum folgende Kraftfahrzeuge: 1/1998 bis 11/2000: 1 Opel Astra, Teilwert 12/1997 ATS 85.000,--, Anschaffungswert neu ATS 220.000,-- ; ab 12/2000: 1 BMW 316 Coupe, Kaufpreis ATS 230.000,--, Anschaffungswert neu ATS 373.000,--. Diese Kfz wurden vom Geschäftsführer LK auch privat benutzt. Die Kfz sind sämtlichen – im Berufungszeitraum sechs - Dienstnehmern und freien Mitarbeitern für Botendienste, Kundenbesuche etc zur Verfügung gestanden und wurden von diesen auch verwendet. Die Schlüssel wurden nach Beendigung dieser Tätigkeiten wieder an LK zurückgestellt. Die Kfz wurden auch von LK für Dienstfahrten und im Ausmaß von 20% für Privatfahrten genutzt. Hierfür wurde das Verrechnungskonto des LK mit 20% der angefallenen KfZ-Aufwendungen belastet. Im Jahr 1998 waren das beispielsweise ATS 15.917,62 (Verrechnungskonto). Ein Fahrtenbuch wurde von LK nicht geführt. Für Privatfahrten hatte LK auch das Kfz seiner Lebensgefährtin zur Verfügung.

Die Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus dem Firmenbuch (Anteilsverhältnis, Geschäftsführer), dem Werkvertrag vom 16.1.1998, dem Geschäftsführer Dienstvertrag vom 25.1.2001, den Jahresabschlüssen samt Kontoauszügen (Höhe der Bezüge, Privatanteil für Kfz), den Lohnkonten der Angestellten (Anzahl der Beschäftigten) sowie der Vorhaltsbeantwortung der Bw vom 22.8.2002 (Art und Verwendung der Kfz). Dem nachvollziehbaren Vorbringen der Bw in der Vorhaltsbeantwortung vom 22.8.2002 wird auch was das Ausmaß der Privatnutzung der Kfz anbelangt Glauben geschenkt. Die Kfz wurden auch von zumindest sechs weiteren Personen betrieblich genutzt und LK hatte für Privatfahrten ein weiteres Fahrzeug (das seiner Lebensgefährtin) zur Verfügung.

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 Z1 lit a und b EStG sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2EStG.

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 geschäft-

lichen 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 Urlaubsteilung) 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 somit 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 LK von Beginn an für die Bw als gewerberechtlicher und handelsrechtlicher Geschäftsführer tätig, leitete die Geschäfte und war für alle Geschäftsbereiche 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 LK das Merkmal der Eingliederung ohne Zweifel gegeben. Dem Umstand allein, dass der Werkvertrag über die Übernahme der Geschäftsführung bis Ende 1999 jährlich neu abzuschließen war, kommt für das Merkmal der Eingliederung keine Relevanz zu.

Ausschlaggebend ist, dass der Abschluss regelmäßig erfolgte und LK tatsächlich und ohne Unterbrechung als Geschäftsführer tätig war. Eine Eingliederung ist unzweifelhaft gegeben.

Die Argumente, wonach die Vergütung nicht regelmäßig erfolgt sei, Weisungsfreiheit vorliegen würde und eine gewinnabhängige Entlohnung und damit die Tragung des Unternehmerrisikos gegeben sei, gehen mangels rechtlicher Relevanz ins Leere.

Eine Privatnutzung von Kfz stellt einen geldwerten Vorteil als Betriebseinnahme dar. Die entsprechenden Betriebseinnahmen sind, wenn entsprechende Aufzeichnungen fehlen, nach den allgemeinen Grundsätzen des § 184 BAO zu schätzen.

Der von der Bw angesetzte Privatanteil von 20% wird dabei, wie oben ausgeführt, als den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechend angesehen. LK hat allerdings durch die Verrechnung der von ihm privat veranlassten Kfz Kosten (auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers) keinen weiteren geldwerten Vorteil – dh keine weiteren Betriebseinnahmen als Geschäftsführer – erhalten. Die Kosten für die Privatnutzung der Kfz haben daher bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für den DB und DZ zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe außer Ansatz zu bleiben.

Die Bemessungsgrundlagen für den DB und DZ zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe werden dementsprechend abgeändert:

	Gf-Bezüge	DB	DZ
Nachforderung 1998:	ATS 122.000,00	€ 8.880,62	€ 399,63
Nachforderung 1999:	ATS 180.000,00	€ 13.081,11	€ 588,65
Nachforderung 2000:	ATS 240.000,00	€ 17441,48	<u>€ 784,87</u>
Summe:			€ 1.773,15
<u>Gesamtnachforderung:</u>	<u>€ 1.980,25</u>		€ 207,10

Für den Zeitraum 1.10.1997 bis 31.12.2001 wird

- der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe mit € 1.773,15;
 - der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit € 207,10
- festgesetzt.

Wien, am 2. August 2005