



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der DG, vertreten durch WTH, vom 22. Dezember 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 1. Dezember 2003 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Der Geschäftsführer (GF) der Bw. ist an dieser im Streitjahr 2002 zu 100 Prozent beteiligt.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass für die Geschäftsführerbezüge des Alleingeschäftlers und Geschäftsführers der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nicht abgeführt worden waren. Es wurden daher 2.024,87 € an Dienstgeberbeitrag und 206,99 € an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mittels Haftungs- und Abgabenbescheid nachgefordert.

Gegen diesen Bescheid wurde Berufung erhoben. Die Bw. brachte darin vor, dass der GF kein Dienstnehmer sei und daher auch keine Lohnabgaben entrichtet worden seien. Die Vergütungen beruhten auf einem befristeten Werkvertrag, welcher auch der Abgabenbehörde im Rahmen der Prüfung vorgelegt worden sei. Nur Vergütungen für jene Beschäftigungen, wo alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vorlägen, unterliegen dem Dienstgeberbeitrag bzw. dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag. Dass alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen müssten, bedeute, dass das Dienstverhältnis des GF bei Wegdenken der

wesentlichen Beteiligung klar und eindeutig erkennbar sein müsse. Der Verwaltungsgerichtshof habe in seiner jüngsten Rechtsprechung vor allem drei Merkmale eines Dienstverhältnisses hervor. Dem Verwaltungsgerichtshof sei beizupflichten, dass diese drei Kriterien für die Qualifikation bedeutend und hilfreich seien. Wolle man jedoch dem Begriffsverständnis des Verfassungsgerichtshofes (VfGH 1.3.2001, G 109/00, G 110/00) gerecht werden, so erfordere dies eine umfassende Abgrenzung an Hand aller zur Verfügung stehenden Merkmale.

Es sei daher ausdrücklich festzuhalten, dass die Gesellschafter-Geschäftsführervergütung des GF keinesfalls unter die Vergütung für ein Arbeitsverhältnis subsumiert werden könne. Der GF genieße Unternehmerstellung. Aus den vorgelegten Unterlagen, den beantworteten Fragebögen, dem vorgelegten Werkvertrag und auf Grund der tatsächlichen Gegebenheiten ließe sich eindeutig ableiten, dass nicht alle für ein Dienstverhältnis sprechenden Merkmale vorlägen. Von einer organisatorischen Eingliederung in die Betriebsstruktur eines Arbeitgebers, wie sie für ein Dienstverhältnis Voraussetzung sei, könne im vorliegenden Fall auch nicht ausgegangen werden. Für den GF bestünde keine Bindung an betriebliche Ordnungsvorschriften wie Arbeitszeit, Vertretungsbefugnis, kein Urlaubsanspruch und betriebliche Eingliederung. Vielmehr sei ihm eigenes Unternehmerwagnis zu unterstellen. Es werde daher der Antrag gestellt, der Berufung stattzugeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Sachverhalt:

Für die Beurteilung des GF als Dienstnehmer der Bw. waren folgende Fakten entscheidungswesentlich:

Der GF hielt im Streitzeitraum unbestrittenmaßen 100 Prozent der Anteile.

Der GF übte die Geschäftsführung auf Grund eines Werkvertrages aus. Dieser regelte den Aufgabenbereich und die Ausführung der Tätigkeit wie folgt (Punkte 1 bis 9 des Werkvertrages vom 17. September 1999):

Der GF übernimmt die Besorgung der Geschäftsführung der Bw. Er ist dabei an keinerlei Weisungen gebunden. Er ist an keine feste Arbeitszeit gebunden. Es steht ihm kein Urlaubsanspruch zu. Zur Erfüllung seiner Aufgaben darf er sich eines Vertreters bedienen, sofern der Bw. daraus keine Kosten erwachsen. Ausdrücklich wurde vereinbart, dass die Bw. zu keinen Spesenersätzen verpflichtet ist (Sozialversicherung, Taggelder, Weiterbildung etc.). Vorschriften betreffend Dienstnehmerschutz insbesondere für den Krankheitsfall finden keine Anwendung, da es sich um einen Werkvertrag handelt.

Der Geschäftsführerbezug hängt vom Cash flow (= handelsrechtlicher Gewinn zuzüglich

unbarer Aufwendungen und abzüglich unbarer Erträge) insofern ab, als bei einem negativen Cash flow die Vergütung 0,00 S beträgt, im Falle eines positiven Cash flow ab 1 Million bis zu 1,4 Millionen S stehen 120.000,00, ab 1,4 bis 2 Millionen S stehen 300.000,00 S, ab 2 Millionen Cash flow stehen 460.000,00 S Vergütung zu. Für den Fall, dass der Cash flow weniger als 1 Million S beträgt, erhält der GF einen entsprechend verringerten Geschäftsführerbezug.

Der Werkvertrag wurde befristet auf 4 Jahre abgeschlossen, wobei der GF bis zum 30.10 des Jahres bekannt geben würde, ob er für das Folgejahr zur Verfügung stünde.

Die tatsächliche Abwicklung der Leistungsbeziehung zwischen der Bw. und dem GF geschah wie folgt:

Die Bw. trug für den GF die Kosten der Sozialversicherung in der Höhe von 4.927,07 € (Beweis: Konto Pflichtbeiträge Sozialversicherung).

Die Bw. stellte dem GF einen PKW zur Verfügung. Weiters leistete sie Auslagenersätze für Diäten, Fahrtkosten und Telefon (Beweis: Angaben des GF zum Fragebogen Abgrenzung Dienstvertrag – Werkvertrag vom 4.11.2003).

Der GF erhielt im Jahr 2002 in den Monaten Jänner bis November einen Geschäftsführerbezug von 1.450 €, im Dezember 6.000 €, im April zusätzlich einen Betrag von 10.000 € und im August zusätzlich einen Betrag von 2.000 € (Beweis: Verrechnungskonto Geschäftsführerbezüge). Nach den Angaben des GF zum Fragebogen vom 4.11.2003 betrug die Entlohnung 2.500 bis 3.000 € an laufenden Bezügen, wobei diese nicht regelmäßig bezahlt wurden. Sonstige Bezüge wurden keine bezahlt. Die Entlohnung war nicht erfolgsabhängig.

Die Arbeitszeit betrug täglich ca. 10 Stunden. Der Arbeitsort befand sich am Betriebsort der Bw. (Beweis: Angaben des GF zum Fragebogen vom 4.11.2003).

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 iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 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 iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Nach § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften 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.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Wie der Verwaltungsgerichtshof seit den Erkenntnissen vom 18.9.1996, 96/15/0121, und vom 20.11.1996, 96/15/0094, in ständiger Rechtsprechung erkennt, ist dem in § 22 Z 2 Teilstich 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 gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlenden Weisungsgebundenheit anzunehmen. Sodann ist zu beurteilen, ob die Voraussetzungen der Unselbstständigkeit oder jene der Selbstständigkeit im Vordergrund stehen (vgl. VwGH vom 10.5.2001, 2001/15/0061).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. dazu die im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, G 109/00, zitierte Judikatur) stellt das steuerliche Dienstverhältnis auf die Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sowie das des Fehlens des Unternehmerwagnisses ab; nach dieser Rechtsprechung ist in Zweifelsfällen zudem auf weitere Kriterien (wie beispielsweise laufenden Arbeitslohn, fixen 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 (vgl. nochmals das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes G 109/00).

Der Verfassungsgerichtshof hat im zitierten Erkenntnis 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 – 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 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 Delegierung von bestimmten Arbeiten (VwGH v. 26.4.2000, 99/14/0339).

Ebenso hat der Verfassungsgerichtshof aufgezeigt, dass dies insbesondere für die Merkmale der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens und des Fehlens des Unternehmerwagnisses nicht zutrifft.

Zusammenfassend kann somit, wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 23.4.2001, 2001/14/0054, zu Recht erkannt hat, festgestellt werden, dass 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 folgende Kriterien abstellt:

- Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft
- Fehlen des Unternehmerwagnisses
- laufende (wenn auch nicht notwendig monatliche) Entlohnung.

Bei der Anwendung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ist daher ausgehend (vor allem) von den im letzten Absatz genannten Kriterien zu beurteilen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die für ein Dienstverhältnis sprechenden Kriterien im Vordergrund stehen (vgl. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052).

Das Vorbringen der Bw., dass nach dem Begriffsverständnis des Verfassungsgerichtshofes eine Abgrenzung an Hand **aller** zur Verfügung stehenden Merkmale erforderlich sei, vermag der Berufung daher nicht zum Erfolg zu verhelfen.

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. Eine kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung des GF in den geschäftlichen Organismus der Bw. (vgl. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052).

Im gegenständlichen Fall war der GF schon seit 1.1.1999, also im Streitzeitraum bereits im vierten Jahr, als GF der Bw. tätig. Dem GF wurde von der Bw. ein Arbeitsplatz und ein PKW zur Verfügung gestellt. Nach den eigenen Angaben des GF betrug die tägliche Arbeitszeit etwa 10 Stunden und befand sich der Arbeitsort am Betriebsort der Bw. Der GF hat daher die Aufgaben der Geschäftsführung über einen längeren Zeitraum kontinuierlich erfüllt, hat sich dabei eines Arbeitsplatzes am Betriebsort bedient und für die Geschäftsführung etwa 10 Stunden täglich aufgewandt. Unter diesen Umständen liegt nach der oben zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers vor. Der Umstand, dass der GF infolge der fehlenden Weisungsgebundenheit an keine Ordnungsvorschriften wie Dienstort oder Dienstzeit gebunden ist und nur sich selbst verantwortlich ist, verliert entsprechend den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit seine Indizwirkung und ist diesem daher für die Beurteilung der Eingliederung keine Bedeutung beizumessen.

Auch das Fehlen von arbeitsrechtlichem Schutz oder von einem Urlaubsanspruch, wie er Dienstnehmern gemeinhin zusteht und nach dem Vorbringen der Bw. ihrem GF nicht zusteht, ist insofern unbeachtlich, als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht davon abhängen, ob ein Dienstverhältnis im Sinne des Arbeitsrechtes gegeben ist.

Ein Unternehmerwagnis liegt vor, 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).

Im vorliegenden Fall wird im Werkvertrag zwar geregelt, dass die Entlohnung des GF vom Cash flow des Unternehmens der Bw. abhängen soll. Der GF hat jedoch über Befragen durch die Betriebspflege selbst angegeben, dass seine Entlohnung nicht erfolgsabhängig ist. Im Werkvertrag ist weiters geregelt, dass die Bw. zu keinen Spesenersätzen verpflichtet ist.

Tatsächlich ist den Konten jedoch zu entnehmen, dass die Bw. die Beiträge zur Sozialversicherung für den GF getragen hat. Den glaubwürdigen Angaben des GF zufolge wurden auch die Hotelkosten und Reisespesen laut Rechnungen von der Bw. bezahlt.

Zusammenfassend kann daher festgestellt werden, dass der GF laufend eine erfolgsunabhängige Entlohnung erhalten hat und ihm auch die mit seiner Tätigkeit zusammenhängenden Aufwendungen ersetzt wurden. Von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängige Einkommenschwankungen trafen den GF der Bw. nicht. Das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses muss im Lichte dieser Umstände daher verneint werden.

Weiteres wesentliches Merkmal eines Dienstverhältnisses ist, dass der Arbeitnehmer für seine Dienstleistungen laufend ein angemessenes Entgelt erhält.

Nach den Angaben des GF der Bw. erhielt dieser zwischen 2.500 bis 3.000 € monatlich für seine Tätigkeit, jedoch nicht regelmäßig. Aus dem Konto, auf dem die Geschäftsführerbezüge verrechnet wurden, ist ersichtlich, dass der GF monatlich 1.450 € erhielt. Daneben erhielt der GF noch zusätzliche Einmalzahlungen in der Höhe von 10.000 € im April und von 2.000 € im August. Im Dezember erhielt der GF eine Zahlung von 6.000 €. Damit wurde der GF insgesamt mit einem Betrag von 33.950 € im Jahr entlohnt. Dies ergibt einen monatlichen Durchschnittsbezug von 2.829 €, welcher sich innerhalb des vom GF angegebenen Rahmens hält. Wenngleich die Entlohnung zwar nicht monatlich in vollkommen gleich bleibenden Beträgen erfolgte, so erfolgte dennoch eine laufende Entlohnung der Arbeitsleistung des GF, wie sie der Entlohnung eines Arbeitnehmers in einem Dienstverhältnis vergleichbar ist.

Die Bw. bringt weiters vor, dass die an den GF bezahlten Vergütungen auf einem Werkvertrag beruhen. Der im gegenständlichen Fall anzuwendende Steuertatbestand stellt jedoch nicht darauf ab, welchem Vertragstyp das Zivilrecht das konkrete Anstellungsverhältnis des GF zuordnet (VwGH vom 29. Mai 2001, 2001/14/0077 mit Verweis auf VwGH vom 10. Mai 2001, 2001/15/0061).

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die Betätigung des GF der Bw. aufgrund der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw., des Fehlens eines relevanten Unternehmerrisikos und der laufenden, wenn auch nicht monatlich vollkommen gleich bleibenden Entlohnung als eine Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zu qualifizieren ist. Die Gehälter und sonstigen Vergütungen des GF sind daher unabhängig vom Beteiligungsausmaß (somit auch bei 100-prozentiger Beteiligung) in die Beitragsgrundlage gemäß § 41 FLAG einzubeziehen, woraus sich die Rechtsfolge der Dienstgeberbeitragspflicht für die Bezüge ableitet.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 3. November 2004