

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der NWM GmbH, WH, vertreten durch Unitax Wirtschaftstreuhand GmbH, 1210 Wien, Angererstraße 22, vom 17. Jänner 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 27. Dezember 2004 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid für den Zeitraum 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die NWM GmbH (Berufungserwerberin, Bw.) mit Sitz in WH wurde für den Zeitraum 1.1.2000 bis 31.12.2003 einer Prüfung der Lohnabgaben gem. § 150 BAO iVm § 86 EStG unterzogen.

Im Zuge dieser Überprüfung wurde der Geschäftsführer der Bw. Herr Martin Geiger als in einem Dienstverhältnis gem. § 47 EStG zur Bw stehend eingestuft und dementsprechend Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfond und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag in folgender Höhe festgesetzt:

Zeitraum	L	DB	DZ
2000	€	<b>274,70</b>	<b>31,74</b>
	öS	3.779,95	436,75
2001	€	<b>2.037,03</b>	<b>230,86</b>
	öS	28.030,14	3.176,70

2002	€		<b>2.336,48</b>	<b>228,46</b>
2003	€		<b>2.702,21</b>	<b>252,21</b>
Summe	€		<b><u>7.350,42</u></b>	<b><u>743,27</u></b>

In der rechtzeitig einbrachten Berufung wird die DB und DZ- Pflicht des Geschäftsführers bestritten, da Herr MG aufgrund eines Werkvertrages tätig geworden sei.

Mit Vorhalt ersuchte das Finanzamt um Vorlage des Werkvertrages der Bw mit dem Geschäftsführer bzw. Mitteilung der Rahmenbedingungen im Fall eines mündlichen Werkvertrages. Weiters wird ersucht die ungefähre Stundenanzahl, welche dem Vertragsentgelt zugrunde liege mitzuteilen. Ausserdem seien die Werkvertragshonorare vom Geschäftsführer als Einkünfte aus Gewerbebetrieb und nicht als Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu erklären gewesen.

In der Vorhaltsbeantwortung wird mitgeteilt, dass ein mündlicher Werkvertrag über die Geschäftsführungstätigkeit abgeschlossen worden sei aufgrund dessen Herr MG die lt.GmbH-Gesetz notwendigen Geschäftsführungsagenden bestmöglich nach den Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit zu besorgen habe. Er sei dabei an keine feste Arbeitszeit oder an Weisungen gebunden, er könne sich eines geeigneten Vertreters bedienen, wobei er dessen Kosten selbst zu tragen habe.

Da Herr MG überwiegend im Aussendienst tätig sei und auch an keine Arbeitszeit gebunden sei, könne eine Stundenschätzung nicht abgegeben werden. Hinsichtlich der Behandlung der Einkünfte als Einkünfte aus selbständiger Arbeit und nicht als gewerbliche Einkünfte werde auf das Erkenntnis des VwGH (VwGH 21.3.1995, 90/14/0233) verwiesen.

Auf einen weiteren Fragenvorhalt des Finanzamts antwortete die Bw, dass der Werkvertrag mit dem Geschäftsführer vor Aufnahme der Geschäftsführertätigkeit für einen unbestimmten Zeitraum mit beiderseitiger Kündigungsmöglichkeit abgeschlossen worden sei. Die Höhe des Werkvertragshonorars richte sich nach dem wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens. Dementsprechend betragen die Honorare 2001 öS 480.000.-, 2002 € 37.500.- und 2003 €45.500.-.

Zur Erledigung der Tätigkeit würden gewöhnliche in jedem Haushalt vorhandene Kommunikations (Telefon, Personalcomputer) - und Beförderungsmittel benötigt. Die Kosten dieser Arbeitsmittel würden vorab von der Bw getragen. Diese Vereinbarung sei im Hinblick auf die vereinfachte Honorarabrechnung und vereinfachte Steuererklärung (kein Ansatz von Betriebsausgaben) erfolgt.

Herr MG erhalte für seine Aussendiensttätigkeit keine pauschalen Aufwandsentschädigungen, die Aufwendungen für das KfZ würden von der Bw getragen. Dieses firmeneigene Fahrzeug

---

stehe dem Geschäftsführer zwar auch für private Fahrten zur Verfügung werden jedoch fast ausschließlich für geschäftliche Fahrten verwendet; Kilometeraufzeichnungen lägen jedoch nicht vor.

Wenn Herr MG sich auf seine Kosten von einem geeigneten Vertreter vertreten lassen wolle, müsse dieser die entsprechende fachliche Qualifikation aufweisen, gemäß den Weisungen der Generalversammlung eine Kapitalgesellschaft handelsrechtlich vertreten zu können (adäquate Ausbildung oder berufliche Erfahrung) und das Vertrauen des Vertretenen genießen. Von der Vertretungsmöglichkeit sei jedoch nie Gebrauch gemacht worden.

Aufgrund der schlechten Ertragslage sei für das Jahr 2000 kein Geschäftsführerhonorar vereinbart worden, obwohl Herr MG seit Oktober 1997 alleiniger Geschäftsführer der Bw gewesen war.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung führt das Finanzamt begründend aus, dass nach Ansicht der Behörde ein Dienstverhältnis gem. § 47 Abs. 2 EStG vorliege. Bei Abwägung der wesentlichen Merkmale für die Abgrenzung zum Werkvertrag sei ein Unternehmerrisiko erforderlich. Die von der Bw behauptete Abhängigkeit der Entlohnung vom wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens sei nicht nachvollziehbar. Weder aus dem Umsatz noch aus dem steuerlichen Betriebsergebnis sei ein Zusammenhang zur Höhe der Entlohnung ableitbar gewesen. Ausgabenseitig habe den Geschäftsführer kein Unternehmerrisiko getroffen, da die Aufwendungen für die Arbeitsmittel von der Bw. übernommen worden seien.

Hinsichtlich des Merkmals der Weisungsgebundenheit sei zu sagen, dass sich bei leitenden Angestellten, so auch Geschäftsführern, die Weisungen des Arbeitgebers auf grundsätzliche Fragen beschränkten. Weisungsunterworfenheit bestünde hier nur gegenüber der Generalversammlung.

Die Eingliederung in den betrieblichen Organismus sei allein schon aus der über einen längeren Zeitraum ausgeübten Geschäftsführertätigkeit abzuleiten. Eine überwiegende Aussendiensttätigkeit stehe der Eingliederung nicht entgegen.

Im Vorlageantrag wird die Berufungsvorentscheidung als unrichtig bekämpft, da nach Ansicht der Bw 3 Merkmale bei der Abgrenzung Dienstvertrag-Werkvertrag zu prüfen seien:

1. Dauerschuldverhältnis – Zielschuldverhältnis
2. Weisungsgebundenheit
- 3 Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers

Unter Hinweis auf die Judikatur (VwGH 15.7.1998, 97/13/0169) wird ausgeführt, dass ein Werk auch die Besorgung der Geschäftsführung einer Kapitalgesellschaft darstellen könne.

Obwohl eine Weisungsgebundenheit des Geschäftsführers gegenüber der Generalversammlung bestünde, könne man hier nicht von dienstnehmertypischer Weisungsgebundenheit sprechen. Die Tätigkeit von Herrn MG sei dadurch gekennzeichnet, dass sie eigenverantwortlich ausgeübt worden sei und keinerlei Kontrolle unterworfen gewesen sei. Es habe auch keine zeitlichen und örtlichen Vorgaben gegeben.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus sei im Sinne der Abhängigkeit vom Auftraggeber zu verstehen. Sie zeige sich in der Vorgabe von Arbeitszeit, -ort und –mittel, sowie der unmittelbaren Einbindung der Tätigkeit in die betrieblichen Abläufe des Arbeitgebers.

Bei Beurteilung des Unternehmerwagnisses habe die erste Instanz außer Acht gelassen, dass für 2000 kein Geschäftsführerhonorar ausbezahlt worden war, weil es die wirtschaftliche Entwicklung des Unternehmens nicht zugelassen hätte.

Die Merkmale eines Dienstverhältnisses würden daher nicht erfüllt, wenn die Behörde eine Einstufung als Werkvertrag ablehne bleibe daher noch immer die Behandlung als freier Dienstvertrag als einzige zulässige und nachvollziehbare Konsequenz. In diesem Fall lägen aber auch selbständige Einkünfte vor, die weder zu einer DB- noch zu einer DZ-Pflicht führen würden.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 41 Abs 1 und Abs 2 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag haben alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen.

Nach § 47 Abs. 2 EStG 1972 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Nach ständigen Rechtsprechung des VwGH zu Geschäftsführern einer GmbH kann der Anstellung des Geschäftsführers sowohl ein Dienstvertrag als auch ein Werkvertrag oder ein bloßes Auftragsverhältnis zu Grunde liegen (VwGH 15.7.1998, 97/13/0169).

Der zwischen der Bw und dem Geschäftsführer auf unbestimmte Zeit abschlossene, jederzeit einseitig kündbare mündliche Vertrag beinhaltet im Wesentlichen folgende Punkte:

Der Geschäftsführer unterliegt bei seiner Tätigkeit keinen inhaltlichen Weisungen. Er hat seine Aufgaben nach den Grundsätzen der rechtlichen Zulässigkeit und der wirtschaftlichen

---

Sinnhaftigkeit bestmöglich zu besorgen. Es bestehen keine Regelungen über Mindestarbeitszeiten oder Anwesenheitspflichten, ebenso wenig wie ein Anspruch auf Urlaub bzw. Entgeltszahlung im Krankheitsfall. Der Geschäftsführer kann sich auf eigene Kosten vertreten lassen; von dieser Regelung wurde unstrittig nie Gebrauch gemacht. Dem Geschäftsführer steht für die Aussübung seiner vorwiegend im Außendienst erbrachten Tätigkeit ein KfZ der Bw zur Verfügung, welches er auch für private Zwecke verwenden darf und auch verwendet, wobei über das Ausmaß der Nutzungsverteilung keine Nachweise erbracht werden konnten.

Der vorliegende Vertrag beeinhaltet sowohl Merkmale die für einen Werkvertrag sprechen, als auch Merkmale die für einen Dienstvertrag typisch sind. Nach Lehre und Rechtsprechung sind bei der Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit wesentliche Merkmale einerseits das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses, andererseits das Vorliegen einer Weisungsgebundenheit, d.h. die Verpflichtung einer natürlichen Person, bei ihrer Tätigkeit die Weisungen eines anderen – des Dienstgebers – zu befolgen, sowie die organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Dienstgebers. Es ist daher das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen. Hierbei kommt es auf die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen an (VwGH 5.10.1994, 92/15/0230).

Zur Frage der Weisungsunterworfenheit ist zu sagen, dass sich bei leitenden Angestellten, wie Geschäftsführern, die Weisungen schon aufgrund der Tätigkeit als leitende Organe auf grundsätzliche Fragen beschränken (VwGH 30.11.1993, 89/14/0300). Im Vorlageantrag wird ausdrücklich darauf verwiesen, dass der Geschäftsführer der Generalversammlung gegenüber weisungsgebunden sei. Durch die tätigkeitsbedingt zwangsläufig große Unabhängigkeit, kann die Frage der Weisungsgebundenheit und Erfüllung von Anwesenheitspflichten bei Geschäftsführern nicht als wesentliches Kriterium für die Abgrenzung zwischen Dienstvertrag und Werkvertrag herangezogen werden, da auch Geschäftsführern im unstrittigen Dienstverhältnis diese weitgehende Weisungsfreiheit zukommt. Überdies ist festzuhalten, dass die fehlende Vereinbarung über „Pflichtanwesenheitszeiten“ auch bei nicht leitenden Angestellten im Aussendienst üblich ist.

Unternehmerrisiko liegt vor, wenn der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend selbst zu gestalten (VwGH 24.2.1999, 98/13/0014).

Da kein schriftlicher Vertrag zwischen der Bw und ihrem Geschäftsführer vorliegt ist das Rechtsverhältnis daher nach der tatsächlichen Ausgestaltung, insbesondere unter

---

Berücksichtigung der Beantwortung der Fragen vorhalte des Finanzamts durch den steuerlichen Vertreter der BW vom 24.2.2005 (S 48 L-Akt) und 28.4.2005 (S 58 L-Akt) zu beurteilen.

Die Entlohnung richtet sich im vorliegenden Fall entsprechend dem mündlichen Vertrag nach dem wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens. Die Gewinn- und Umsatzentwicklung der Bw stellt sich folgendermaßen dar:

Jahr	Umsatz ger. €	Gewinn ger. €	Geschäftsführer- Bezug in €
2000	460.000.-	-73.000.-	0,00
2001	703.000.-	74.000.-	34.883.-
2002	748.000.-	-22.000.-	37.500.-
2003	719.000.-	76.000.-	45.000.-

Im Jahr 2000 bei niedrigem Umsatz und hohem Verlust wurde unstrittig kein Honorar an den Geschäftsführer ausbezahlt, sondern nur die Kosten für den PKW übernommen, wobei die Privatnutzung des PKW nicht eingeschränkt war oder zu einer Ersatzforderung geführt hat. In den Jahren 2001 bis 2003 wurden allerdings jährlich steigende Honorare von € 34.883.- bis € 45.500.- ausbezahlt, wobei auffallend ist, dass trotz Vorliegen eines Verlustes (aber Steigerung des Umsatzes) im Jahr 2002 ein Entgelt für die Geschäftsführertätigkeit ausbezahlt wurde. Im Jahr 2003 kam es zu einem Umsatzrückgang aber einer Rückkehr in die Gewinnzone und zu einer neuerlichen Erhöhung des Honorars.

Welche konkreten Kriterien für den wirtschaftlichen Erfolg seitens der Bw angesetzt werden, wird von der Bw nicht ausgeführt und kann auch in keiner Weise erkannt werden. Nach Ansicht der erkennenden Behörde ist für die Frage des wirtschaftlichen Erfolges - und damit für die Höhe des an diesen Erfolg geknüpftes Honorar - eines Unternehmens in erster Linie der Gewinn oder Verlust ausschlagend. Wenn trotz Umsatzsteigerungen ein Verlust entsteht spricht dies nach den Erfahrungen des täglichen Lebens nicht für jene besonderen wirtschaftlichen Fähigkeiten/Erfolge eines Geschäftsführers, die eine Erhöhung der Entlohnung gegenüber dem Vorjahr rechtfertigen. Wäre tatsächlich anzunehmen, dass lediglich der wirtschaftliche Erfolg des Unternehmens (ausgelöst durch die Tätigkeit des Geschäftsführers) Maßstab für die Entlohnung des Geschäftsführers wäre, hätte dies im Jahr 2002 wohl zur Auszahlung eines gegenüber 2001 verminderten Honorars führen müssen. Da in den Jahren 2001 bis 2003 kein Zusammenhang zwischen der Höhe des ausbezahnten Entgelts und geschäftlicher Entwicklung vorlag ist anzunehmen, dass der Verzicht auf eine Geschäftsführerentlohnung bzw. die Nichtauszahlung eines Geschäftsführerhonorars im Jahr 2000 ebenfalls auf andere Gründe zurückzuführen ist, als den wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens sondern, dass hier ein zufälliges Zusammenfallen schlechter Betriebsergebnisse und anderer - tatsächlich ausschlaggebender - Gründe vorlag.

Ausgabenseitig ist zu erkennen, dass die mit der Tätigkeit im Aussendienst wesentliche Ausgabe, nämlich die Nutzung eines Fahrzeuges, nicht vom Geschäftsführer der Bw. selbst getragen wurde, sondern von der Bw zur Verfügung gestellt wurde. Die Aussendiensttätigkeit

des Herrn Martin Gaiger erfolgte wie aus seinem Veranlagungsakt ersichtlich offenbar innerhalb des räumlichen Einzugsbereiches der Bw bzw. seines Wohnortes, da keine pauschalen Reisekosten als Betriebsausgaben beantragt worden waren. Es ist daher anzunehmen, dass neben den unmittelbaren Transportkosten, die von der Bw durch Zurverfügungstellung eines PKW abgedeckt waren, keine weiteren reisebedingten Aufwendungen anfielen.

Überdies führt die Bw aus, dass die Kosten für die zur Erledigung der Tätigkeit notwendigen Arbeitsmittel **vorab** von der Bw getragen würden, da dies im Hinblick auf die vereinfachte Honorarabrechnung und vereinfachte Steuererklärung (kein Ansatz von Betriebsausgaben) sinnvoll sei. Diese Argumentation ist in sich nicht schlüssig. Es ist nicht erkennbar, weshalb die Kostenübernahme durch die Bw die Honorarabrechnung vereinfachen solle, umso mehr als es sich angeblich nur um eine Vorab-Übernahme handeln sollte. Wenn es tatsächlich eine Vorab-Kostenübernahme gewesen wäre, hätte sich die Honorarabrechnung dadurch eher schwieriger dargestellt (Vorstellbar ist hier nur ein Vorab-Pauschale mit nachfolgender Einzelverrechnung der Belege). Weiters wird aber in der Berufung auch darauf verwiesen, dass dann in der Steuererklärung (gemeint ist offenbar die Erklärung des Geschäftsführers) ein Ansatz von Betriebsausgaben unterbleiben könne. Dies widerspricht aber der Behauptung, es habe sich nur um eine Vorab-Kostenübernahme gehandelt. Aufgrund dieses Widerspruches geht die erkennende Behörde davon aus, dass auch die übrigen Kosten für die Tätigkeit endgültig von der Bw übernommen worden waren, weshalb auch ausgabenseitig kein Unternehmerrisiko des Geschäftsführers erkennbar ist.

Was die behauptete Vertretungsbefugnis anlangt, wurde festgestellt, dass eine derartige Vertretung auf eigene Kosten des Geschäftsführers tatsächlich nie erfolgte. Im Hinblick auf diese Unterbleiben und auf den Umstand, dass schriftliche Vereinbarungen über das Rechtsverhältnis zwischen dem Geschäftsführer und der Bw nicht vorliegen, wird in freier Beweiswürdigung angenommen, dass diese Regelung, wonach sich die Geschäftsführer auf eigene Kosten durch eine von ihm bestellte Personen in seiner Geschäftsführungstätigkeit vertreten zu lassen kann entweder nicht wirklich vereinbart war oder durch andere mündliche Vereinbarungen ausgeschlossen war.

Das Krankheits- oder Abwesenheitsrisiko trifft laut mündlichem Vertrag den Geschäftsführer. Dazu ist auf die ständige Judikatur des VwGH zu verweisen, wonach das Fehlen einer festen Arbeitszeit, eines Urlaubsanspruches oder einer Vereinbarung über die Entgeltszahlung im Krankheitsfall nichts zur Lösung der gegenständlichen Frage beiträgt (VwGH 16. 9 2003, 2003/14/0057).

Hinsichtlich der Eingliederung in den Organismus des Unternehmens ist nach Ansicht des VwGH eine über mehrere Jahre tatsächlich kontinuierlich ausgeübte Geschäftsführungstätigkeit als ausreichendes Indiz für eine Eingliederung anzusehen (VwGH 19.12.2000, 99/14/0166). Der Eingliederung steht nicht entgegen, wenn bei Tätigkeiten im Außendienst keine enge Bindung an Arbeitszeiten und Arbeitspausen gegeben gewesen sein sollte. Nach Absicht der erkennenden Behörde ist ein Hinweis auf eine organisatorische Eingliederung vor allem auch dann anzunehmen, wenn der Betrieb des Unternehmens von der Tätigkeit der entsprechenden Person unmittelbar abhängt. Kann die Person (im gegenständlichen Fall Herr MG) ohne wesentliche Auswirkungen auf den Betrieb ihre Tätigkeit auch nicht ausführen, fehlt die Eingliederung in den Organismus. Betrachtet man die vom Geschäftsführer ausgeführte Tätigkeit, ist zu erkennen, dass ohne ihn der Betrieb der Bw nicht ohne wesentliche Einschränkungen möglich gewesen wäre. Der Umstand, dass die Tätigkeit seit der Gründung der Bw über mehrere Jahre auch tatsächlich ohne Vertretung ausgeübt wurde, zeigt die Eingliederung des Geschäftsführers in den Organismus des Unternehmens der Bw.

Wenn die Bw in ihrem Vorlageantrag auf das Merkmal verweist, dass Werkverträge Zielschuldverhältnisse darstellen und Dienstverträge Dauerschuldverhältnisse sind, so verweist sie eben durch diese Formulierung auf das Vorliegen eines Dienstvertrages. Der Bw ist zuzustimmen, dass ein Werk grundsätzlich auch die Besorgung der Geschäftsführung einer Kapitalgesellschaft darstellen kann. Dieser Umstand macht aber ein Dauerschuldverhältnis noch nicht zu einem Zielschuldverhältnis. Es wird seitens der Bw nämlich ausdrücklich betont, dass der Vertrag auf unbestimmte Dauer mit jederzeitiger einseitiger Kündigungsmöglichkeit abgeschlossen wurde. Es liegt also unzweifelhaft ein Dauerschuldverhältnis vor, ein bestimmtes Ziel wurde nicht vereinbart, bzw. auch keine Auflösungsbestimmung bei Nichterreichen eines Ziels. Die diesbezügliche Argumentation der Bw geht daher ins Leere. Die Frage des Vorliegens eines Ziel- bzw. Dauerschuldverhältnis ist überdies nach Ansicht der erkennenden Behörde im gegenständlichen Fall nicht von entscheidender Bedeutung.

Entscheidungswesentlich erscheint bei der Frage der Einstufung eines Geschäftsführers als selbständig oder unselbständig lediglich, ob Unternehmerrisiko gegeben ist und ob eine Eingliederung in den unternehmerischen Organismus des Auftraggebers/Dienstgebers vorliegt. Da wie oben ausgeführt eine Eingliederung des Geschäftsführers MG in den Organismus des Unternehmens der Bw vorliegt und überdies weder einnahmen- noch ausgabenseitig Unternehmerrisiko erkannt werden kann, war der Berufung der Erfolg zu versagen.

Wien, am 26. März 2007