

GZ. RV/1596-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch K-H Wirtschaftstreuhand GmbH, gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und den Gerichtsbezirk Purkersdorf in Wien betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1997 bis 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

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

Strittig ist, ob die Bw für die Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers (Ges-Gf) DB zu entrichten hat, weil diese Bezüge zu Einkünften im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 führen.

Herr A war seit 29. November 1990 Geschäftsführer (Gf) der Bw und hielt laut Firmenbuchauszug vom 29. Mai 2000 einen Anteil am Stammkapital von 55 %.

Bei der Bw fand für den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 1999 eine Lohnsteuerprüfung statt, wobei davon ausgegangen wurde, dass der Gf, Dienstnehmer im Sinne des § 41 FLAG (Familienlastenausgleichsgesetz) iVm § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 sei.

Da der Ges-Gf keine Gf-Bezüge erhielt, wurde von dem im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung erklärten Sachbezug für die private Benutzung eines im Betriebsvermögen der Bw befindlichen Personenkraftwagens in Höhe von 84.000 S (1997) bzw 42.000 S (1998 und 1999) 4,5 % DB, das sind 5.580 S (1997) bzw 8.640 S (1998 und 1999) mit Bescheid vom 5. Juni 2000 als Nachzahlung festgesetzt.

Die dagegen erhobene Berufung begründete die Bw damit, dass kein einziges Merkmal eines Dienstverhältnisses vorliege und dem Vertragsverhältnis zwischen der Bw und Herrn A eine ehrenamtliche Tätigkeit zugrunde liege. Es erfolge keinerlei Vergütung für die übernommene handelsrechtliche Geschäftsführerfunktion und es bestünden keinerlei Vereinbarungen über Urlaub, Krankenstand, Einbindung in den geschäftlichen Organismus der Bw, Barauslagenersatz und Entlohnung wie es typischerweise für ein Dienstverhältnis zutreffe. Da Herr A den im Betriebsvermögen der Bw befindlichen Personenkraftwagen zeitweise für private Zwecke benützte, würden ausschließlich zur Vermeidung einer verdeckten Gewinnausschüttung "Einkünfte aus selbständiger Arbeit" für den Gf erklärt, die sich an den Sachbezugswerten laut Lohnsteuerrichtlinien orientierten.

Die Berufung wurde – ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung – der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grund gelegt:

- Der Gf ist zu 55 % am Stammkapital der Bw beteiligt und seit 29. November 1990 als ihr Gf tätig.
- Der Gf erhielt in den Streitjahren keinen Gf-Bezug und es bestanden keinerlei Vereinbarungen über Urlaub, Krankenstand, Einbindung in den geschäftlichen Organismus der Bw, Barauslagenersatz und Entlohnung wie es typischerweise für ein Dienstverhältnis zutrifft.
- Für die zeitweise private Benützung eines sich im Betriebsvermögen der Bw befindlichen Personenkraftwagens erklärte der Gf im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 84.000 S (1997) bzw 42.000 S (1998 und 1999) von denen 4,5 % als DB, das sind 5.580 S (1997) bzw 8.640 S (1998 und 1999) als Nachzahlung festgesetzt wurden.

Diese Feststellungen ergeben sich aus dem Bericht über das Ergebnis der abgeschlossenen Lohnsteuerprüfung, dem Arbeitsbogen des Lohnsteuerprüfers, dem Einkommensteuerakt des Gf und den Ausführungen der Bw und ihrer steuerlichen Vertreterin.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

§ 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. I Nr. 818/1993, normiert u.a.:

Dienstnehmer im Sinne der Regelungen betreffend den Dienstgeberbeitrag sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF StRefG 1993, BGBl. I Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage).

Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur ausführt, ist § 41 Abs. 2 FLAG dahingehend auszulegen, dass der Verweis auf § 22 Z 2 EStG 1988 lediglich den zweiten Teil (Teilstreich) der letztgenannten Bestimmung erfasst.

§ 22 Z 2 zweiter Teilstreich EStG 1988 normiert u.a.:

Unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit fallen nur 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 Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 % beträgt.

§ 47 Abs. 2 EStG 1988 normiert u.a.:

Ein Dienstverhältnis liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet für die Streitjahre 1997 und 1998 § 57 Abs. 7 und 8 des Handelskammergesetzes (HKG), ab 1999 § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Zur Auslegung der in der Vorschrift des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG angeführten Bestimmung des § 22 Z 2 zweiter Teilstreich 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 Teilstreich EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GmbH dann erzielt, wenn – bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse – feststeht,

- dass der Gesellschafter-Gf 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 – 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. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit 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-Erkenntnis vom 24.10.2002, 2002/15/0160).

Vor dem Hintergrund der oben angeführten Rechtsprechung gehen daher die Hinweise der Bw in Leere, zwischen dem Gf und der Bw hätten keinerlei Vereinbarungen über Urlaub und Krankenstand bestanden.

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.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitsgebers 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 die Eingliederung (vgl das Erkenntnis vom 23. April 2001, 2001/14/0054).

Die Abgrenzung zwischen Dienstvertrag und Werkvertrag erfolgt nach dem tatsächlich verwirklichten Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit. Während beim Werkvertrag ein bestimmter Erfolg geschuldet wird, ist beim Dienstvertrag die Arbeit selbst Leistungsinhalt. Beim Dienstvertrag steht somit eine auf Dauer angelegte Leistungserbringung im Vordergrund. Dass sich ein Gf durch einen anderen Gf vertreten lassen kann, ist nicht unüblich und steht einem Dienstverhältnis des Gf nicht entgegen. Leitende Angestellte können üblicherweise Arbeiten auch an andere Dienstnehmer delegieren. "Die Möglichkeit sich im Rahmen ihrer Tätigkeit vertreten zu lassen", ist somit durchaus auch im Rahmen eines Dienstvertrages üblich (vgl VwGH vom 26.4.2000, 99/14/0339, 22.9.2000, 2000/15/0089, 27.1.2000, 98/15/0200). Das Argument der Bw, wonach sich die Gf nach ihrem Gutdünken vertreten lassen könnten, geht somit auch ins Leere.

Im Hinblick auf das jahrelange Tätigwerden des Gf für die Bw. ist daher jedenfalls von einer Eingliederung in deren geschäftlichen Organismus auszugehen.

Unternehmerwagnis liegt vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von seinen unternehmerischen Fähigkeiten und seinem Fleiß sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss. Dabei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an: (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Dezember 2002, 2001/13/0179) Im Vordergrund dieses Merkmals steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. Von Bedeutung ist noch das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung. Eine laufende Entlohnung liegt auch dann vor, wenn der Jahresbezug nicht in monatlich gleich bleibenden Monatsbeträgen ausbezahlt wird (vgl Erkenntnis vom 23. April 2001, 2001/14/0054).

Der Umstand, dass der Gf für die private Benutzung eines sich im Betriebsvermögen der Bw befindlichen Personenkraftwagens in seiner Einkommensteuererklärung einen Sachbezug als "Einkünfte aus selbständiger Arbeit" in Ansatz gebracht hat, da er diesen offensichtlich regelmäßig nutzte, weist eindeutig darauf hin, dass das Merkmal der laufenden Entlohnung in Form einer regelmäßigen Entnahme des Personenkraftwagens vorlag. Da auch aus den Jahresabschlüssen kein Zusammenhang zwischen Umsatz- bzw Ertragsentwicklung und der Höhe der erklärten Sachbezüge erkennbar ist – was von der Bw aber auch nicht behauptet wurde – ist vom Vorliegen eines Unternehmerrisikos nicht auszugehen.

In die Überlegungen hinsichtlich eines etwaigen Unternehmerwagnisses sind auch Wagnisse einzubeziehen, die sich aus Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben. Da von der Bw diesbezüglich keine Aufwendungen, die der Gf. zu tragen gehabt hätte, angeführt hat, ist auch ein ausgabenseitiges Unternehmerrisiko jedenfalls auszuschließen.

Da die erforderliche tatsächliche Beeinflussung der Einnahmen- als auch der Ausgabenseite seitens des Gf von der Bw. nicht nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht werden konnte, war davon auszugehen, dass im gegenständlichen Fall die Merkmale der behaupteten Selbständigkeit aus den oben angegebenen Gründen nicht im Vordergrund standen (vgl VwGH vom 20.3.2002, 2001/15/0155).

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass aus folgenden Gründen davon auszugehen ist, dass die Voraussetzungen einer Betätigung im Sinne des § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 vorliegen:

- Aus der auf Dauer angelegten leitenden Tätigkeit für die Bw kann die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus abgeleitet werden.
- Im Hinblick auf die tatsächliche Entwicklung des Sachbezuges des Gf ist auszuschließen, dass Herr A in seiner Stellung als Gf ein tatsächliches, ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko getroffen hat.
Dass sich ein Unternehmerrisiko aus stark schwankenden und ins Gewicht fallenden Ausgaben ergeben hätte, das der Gf aus eigenem hätte tragen müssen, wird in der Berufung auch gar nicht behauptet.
- Die Tatsache der laufenden Entlohnung des Gf ergibt sich bereits aus dem in seinen Einkommensteuererklärungen in Ansatz gebrachten Sachbezug.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 23. März 2004