



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

Außenstelle Graz
Senat 6

GZ. RV/0186-G/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Erhard Lackner, gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag über den Zeitraum 1.1.1995 bis 31.1.1999 des Finanzamtes Graz-Stadt 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

Im Zuge einer Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer unter anderem fest, dass für die im strittigen Zeitraum dem zu 100 % an der Berufungswerberin beteiligten Geschäftsführer vergüteten Bezüge kein Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag abgeführt wurde. Das Finanzamt erließ daraufhin den gegenständlich angefochtenen Bescheid.

In der dagegen erhobenen Berufung wird ausgeführt, dass der Geschäftsführer neben seiner Geschäftsführertätigkeit noch hauptberuflich als Pilot beschäftigt sei. Er übe daher teilweise die Geschäftsführertätigkeit von seiner Wohnung in I aus, wofür ihm von der Gesellschaft keine Betriebsmittel zur Verfügung gestellt worden seien. Im Übrigen hätte er einen Prokuristen als Vertreter bestellt gehabt, welcher ihn in der Ausübung seiner Tätigkeit vertreten hätte. Die Geschäftsführerhonorare seien erfolgsabhängig in unterschiedlicher Höhe ausbezahlt worden. Die Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft werde nicht von der Gesellschaft, sondern vom Geschäftsführer selbst getragen. Alle sonst möglichen Merkmale eines Dienstverhältnisses, wie zum Beispiel Einhaltung einer Arbeitszeit, Urlaubsanspruch, Geld im Krankheitsfall, Abfertigungsanspruch, usw. würden nicht vorliegen. Der Geschäftsführer schulde der Gesellschaft auch nicht seine Arbeitskraft. Er führe den Betrieb nach eigenem Gutdünken gleich einem Einzelunternehmer und es hänge von seiner Geschicklichkeit ab, ob der Betrieb einen Gewinn erwirtschaften würde oder nicht, was sich wiederum auf die Höhe der Geschäftsführerbezüge auswirken würde.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung verweist das Finanzamt nach Darlegung der Sach- und Rechtslage darauf, dass eindeutig die zur Verfügung gestellte Arbeitskraft und nicht die Herstellung eines Werkes entlohnt werde. Beim Arbeitsverhältnis des Geschäftsführers würden die Merkmale eines Dienstverhältnisses nach § 47 EStG 1988 überwiegen.

Dagegen wurde der Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zur Entscheidung eingebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

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, BGBl. Nr. 818, 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.

Gem. § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gem. § 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 zweiter Teilstrich EStG 1988 fallen unter die Einkünfte 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 § 57 Abs. 4 und 5 HKG idF BGBl. 958/1993 bzw. § 57 Abs. 7 und 8 HKG idF BGBl. 661/1994.

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 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 gesellschaftsrechtlichen 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).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. hiezu die im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, G 109/00, zitierte hg. Judikatur) stellt das steuerliche Dienstverhältnis auf die Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sowie des Fehlens des Unternehmerwagnisses ab; nach dieser Rechtsprechung ist in Zweifelsfällen zudem auf weitere Kriterien (wie beispielsweise laufenden Arbeitslohn, Pflicht zur persönlichen Arbeitsleistung, fixe Arbeitszeit, fixer 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 Erk. des Verfassungsgerichtshofes G 109/00).

Der Verfassungsgerichtshof hat in dem oben 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. 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. 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 vom 27.7.1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (Erk. vom 30.11.1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (Erk. vom 24.2.1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (Erk. vom 26.4.2000, 99/14/0339, und vom 27.1.2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (Erk. vom 26.4.2000, 99/14/0339).

Zusammenfassend kann somit, wie der Verwaltungsgerichtshof im Erk. vom 23.4.2001, 2001/14/0054, 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: die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses. Von Bedeutung ist noch das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung.

Bei der Anwendung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ist 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. die hg. Erk. vom 23.4.2001, 2001/14/0054, und 2001/14/0052).

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 Vordergrund steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich – in seiner Stellung als Geschäftsführer - das Wagnis ins

Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. Auf ein Wagnis aus der Stellung als Gesellschafter oder gar auf das Unternehmerwagnis der Gesellschaft kommt es nicht an.

In der Berufung wird festgehalten, dass die Geschäftsführerhonorare erfolgsabhängig in unterschiedlicher Höhe ausbezahlt worden wären. Auf das Ersuchen in einem Vorhalt vom 14.4.2004, die Höhe der Geschäftsführerhonorare in Abhängigkeit von der Ertragslage oder dem Erfolg der Gesellschaft konkret darzulegen, gibt der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin bekannt, dass es für die Berechnung der Geschäftsführerbezüge keine feste Berechnungsformel geben würde, jedoch seien die Vergütungen infolge des Auslaufens des Geschäfts drastisch reduziert und ab 2000 auf Null gestellt worden. Im Schreiben vom 4.3.2001 wird bekannt gegeben, dass dem Geschäftsführer Reisekosten als Aufwandsentschädigung gewährt wurden. Bezuglich der Geschäftsführerhonorare wurden weiters die jeweiligen Buchhaltungskonten der geprüften Jahre und eine im Anschluss wiedergegebene Entwicklung der Umsätze und Gewinne bzw. Verluste übermittelt. Wie daraus ersehen werden könne, seien die Umsätze der letzten drei Jahre total abgefallen. Anfang des Jahres 1999 sei der Handel sodann zur Gänze eingestellt worden.

Jahr	Umsätze	Ergebnisse		Geschäftsführerbezug
1995	21.939.785,06	Gewinn	125.338,00	330.000
1996	20.856.320,50	Verlust	-107.316,00	230.000
1997	14.140.018,15	Gewinn	156.198,00	360.000
1998	5.198.090,70	Gewinn	55.760,00	60.000
1999	1.505.351,46	Verlust	-118.206,00	80.000

Aus den buchhalterischen Geschäftsführerentgeltskonten sind folgende Verbuchungen zu ersehen:

1995: 11x30.000,-

1996: 1x30.000,-, 11x10.000,-, 1x90.000,-

1997: 1x100.000 und 1x260.000,-

1998: 1x60.000,-

1999: 1x40.000,- und 1x65.445,20

Dem Erfordernis einer laufenden Lohnauszahlung ist auf Grund der Verbuchung der Geschäftsführerbezüge jedenfalls Genüge getan, da es für die Annahme einer laufenden Entlohnung (noch) ausreicht, wenn die Geschäftsführervergütung dem Verrechnungskonto jährlich gut geschrieben wird (vgl. VwGH vom 18.9.2003, 2001/15/0151).

Ein wesentliches einnahmenseitiges Unternehmerrisiko kann bei dieser Gestaltung der Bezüge des Geschäftsführers aus folgenden Gründen nicht erblickt werden:

Wie aus der Zusammenstellung oben zu ersehen ist, hat der Geschäftsführer auch in den Jahren, in denen die Gesellschaft Verluste erwirtschaftet hat, einen Geschäftsführerbezug erhalten. Die Judikatur des VwGH geht von einem Unternehmerrisiko aus, wie es für Unternehmer eigentlichlich ist (vgl. VwGH vom 25.1.2001, 2001/14/0066). Nach dem Verständnis des unabhängigen Finanzsenates liegt kein derartiges Wagnis vor, wenn die

Berufungswerberin zwar auf das Risiko der Gesellschaft verweist, der Geschäftsführer aber im Hinblick auf seine Tätigkeit kein entsprechendes Risiko zu tragen hat. Auch der Vergleich, dass der Geschäftsführer den Betrieb nach eigenem Gutdünken gleich einem Einzelunternehmer führen würde, verhilft der Berufung nicht zum Erfolg, da die Rechtsordnung der Berufungswerberin als GesmbH eigene Rechtspersönlichkeit zubilligt und infolge des Trennungsprinzips auch steuerlich wirksame Leistungsbeziehungen zwischen dem Gesellschafter (auch dem Mehrheitsgesellschafter) und der Kapitalgesellschaft ermöglicht (vgl. VwGH vom 18.7.2001, 2001/13/0150).

Durch den Umstand, dass die Gesellschaft die Geschäftstätigkeit mit Anfang 1999 eingestellt hat und die Vergütungen infolge des Auslaufens des Geschäftes drastisch reduziert und ab 2000 auf Null gestellt worden sind, wird ebenfalls kein Unternehmerrisiko aufgezeigt, da auch nicht selbstständige Arbeitnehmer davon betroffen sein können, ihren Arbeitsplatz bzw. ihre Entlohnung auf Grund der Einstellung der Geschäftstätigkeit durch den Arbeitgeber zu verlieren.

Das Gehalt des Gesellschafter-Geschäftsführers unterliegt nicht nachvollziehbaren Schwankungen, für die es laut Vorhaltsbeantwortung vom 20.6.2004 keine feste Berechnungsformel gibt. Eine auf Grund der Schwankungen unterstellte, aber nicht nachgewiesene, erfolgsabhängige Entlohnung entsprechend der Ertragslage, stellt nach der Verkehrsauffassung auch bei Dienstverhältnissen, vor allem bei Arbeitnehmern in leitender Position, wie auch die Delegierung von Arbeit und die Heranziehung von Hilfskräften beim leitenden Führungspersonal eine nicht unübliche Vorgangsweise und kein spezifisches Merkmal einer selbstständigen Tätigkeit dar (VwGH vom 27.7.1999, 99/14/0136 und vom 26.4.2000, 99/14/0339).

Hinsichtlich des Vorbringens, der Geschäftsführer hätte einen Prokuristen als Vertreter bestellt, welcher ihn in der Ausübung seiner Tätigkeit vertreten hätte, wird darauf hingewiesen, dass die Entlohnung des Prokuristen nicht vom Geschäftsführer sondern von der Gesellschaft getragen wurde.

Der Umstand, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer die Beiträge an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft selbst trägt ist für die Frage des Vorliegens eines Unternehmerrisikos für sich allein nicht von Bedeutung (vgl. VwGH vom 19. Dezember 2001, 2001/13/0085, und die dort zitierte Judikatur). Das ist schon deswegen einleuchtend, weil auch nicht selbstständige Arbeitnehmer Sozialversicherungsbeiträge zu leisten haben.

Ausgabenseitig ist anzuführen, dass der Geschäftsführer nach den Angaben in der Vorhaltsbeantwortung vom 20.6.2004 es in den Einkommensteuererklärungen mit dem Betriebsausgabenpauschale bewenden habe lassen. Ein wesentliches und konkretes, ausgabenseitiges Wagnis kann daraus nicht abgeleitet werden.

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054, ist die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss (vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer²¹, § 19 Anm. 72f). Die Judikatur des VwGH ist von einem funktionalen Verständnis des Begriffes der Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der GesmbH geprägt. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 21. Dezember 1999, 99/14/0255, vom 27. Jänner 2000, 98/15/0200, und vom 26. April 2000, 99/14/0339). Laut Firmenbuch hat der Geschäftsführer die Berufungswerberin seit 7.6.1988 selbstständig vertreten.

Die Tätigkeit des Geschäftsführers besteht laut Vorhaltsbeantwortung vom 4.3.2002 insbesondere darin, die Gesellschaft in allen wirtschaftlichen, organisatorischen und finanziellen Angelegenheiten zu vertreten. Die Abwicklung sämtlicher Geschäftsfälle, der Personalbereich sowie die Wahrnehmung aller finanztechnischen Belange wie überhaupt die gesamte Disposition des Unternehmens gehört zu seinen Obliegenheiten. Im Zusammenhang mit der jahrelangen Dauer der Geschäftsführertätigkeit ist eine funktionale wie auch zeitliche Einbindung des Geschäftsführers in den Organismus der Berufungswerberin eindeutig gegeben. Dem Hinweis, der Geschäftsführer übe teilweise die Geschäftsführertätigkeit von seiner Wohnung in I aus und erbringe somit die Geschäftsführertätigkeit auch außerhalb der Räumlichkeiten der Gesellschaft, steht der Eingliederung des Geschäftsführers mit "auswärtigem Wohnsitz" in den Organismus der Gesellschaft nicht entgegen (vgl. VwGH vom 28. November 2001, 2001/13/0099, und die dort zitierte Judikatur). Es ist daher von einer Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin auszugehen.

Zum Vorbringen, alle sonst möglichen Merkmale eines Dienstverhältnisses, wie zum Beispiel Einhaltung einer Arbeitszeit, Urlaubsanspruch, Geld im Krankheitsfall, Abfertigungsanspruch usw. würden nicht vorliegen, wird auf die diesbezüglich ergangene Judikatur des VwGH vom 25.9.2001, 2001/14/0117, verwiesen, wonach Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 nicht davon abhängig sind, ob ein Arbeitsverhältnis iSd Arbeitsrechtes gegeben

ist. Eine Tätigkeit kann daher auch dann unter diese Bestimmung fallen, wenn arbeitsrechtliche Vorschriften bzw. gesetzliche Vorschriften, die an (bestimmte) Arbeitsverhältnisse iSd Arbeitsrechtes anknüpfen, keine Anwendung finden (vgl. VwGH vom 29.5.2001, 2001/14/0077). Das Fehlen eines „arbeitsrechtlichen Schutzes“ im Sinne der vorstehenden Ausführungen ist nicht einem Unternehmerwagnis gleichzuhalten. Die freie Gestaltung der Arbeitszeit hindert die Zuordnung zu den Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht (vgl. VwGH vom 12.9.2001, 2000/13/0219).

Das weitere von der Berufungswerberin ins Treffen geführte Vorbringen, der Geschäftsführer sei neben seiner Geschäftsführertätigkeit noch hauptberuflich Pilot, vermag der Berufung ebenfalls nicht zum Erfolg zu verhelfen, da der VwGH wiederholt ausgesprochen hat, dass weitere Tätigkeiten für die Einstufung der Tätigkeit des Geschäftsführers unter die Bestimmung des § 22 Abs. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht ausschlaggebend sind (vgl. VwGH vom 27. März 2003, 2001/15/0135, und die dort zitierte Judikatur).

Im Ergebnis wird die Auffassung vertreten, dass die Beschäftigung des Geschäftsführers ungeachtet seiner gleichzeitigen Eigenschaft als wesentlich beteiligter Gesellschafter mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist. Der Gesellschafter-Geschäftsführer erzielt aus der Geschäftsführertätigkeit demnach Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, weshalb er iSd Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG in der ab dem Jahr 1994 anzuwendenden Fassung Dienstnehmer ist. Dies löste die Pflicht aus, von den Bezügen des Geschäftsführers den Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag abzuführen. Es war daher, wie aus dem Spruch ersichtlich, zu entscheiden.

Graz, 8. Juli 2004