



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., W.,F-Gasse, vertreten durch IB Interbilanz Wirtschaftstreuhand-Gesellschaft m.b.H., Steuerberatungsgesellschaft, 1040 Wien, Gußhausstraße 4, vom 1. Juli 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg vom 17. Mai 2004 betreffend Festsetzung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

Geschäftsführer der Bw. war im Streitzeitraum unter anderem der zu 29% an der Bw. beteiligte Herr R.V..

Im Zuge einer die Jahre 2000 bis 2003 umfassenden Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer fest, dass für die Geschäftsführerbezüge des R.V. Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nicht entsprechend der ab 1994 geänderten Rechtslage abgeführt worden waren. Es wurden daher für folgende Beträge die im Spruch des Bescheides genannten Abgaben nachgefordert:

	Gf-Bezug in ATS	Gf-Bezug in Euro	DB in ATS	DB in Euro	DZ in ATS	DZ in Euro
--	-----------------	------------------	-----------	------------	-----------	------------

2001	2,400.000,-	174.414,80	108.000,-	7.848,67	12.480,-	906,96
2001	2,400.000,-	174.414,80	108.000,-	7.848,67	12.240,-	889,52
2002		174.414,80		7.848,66		767,42
2003		174.414,80		7.848,66		732,54
Summe				31.394,66		3.296,44

In der dagegen erhobenen Berufung führte die steuerliche Vertreterin der Bw. aus, der Verfassungsgerichtshof vertrete die Auffassung, dass der Formulierung des § 22 Z 2 EStG "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" das Verständnis beizulegen sei, dass es zwar auf die Weisungsungebundenheit nicht ankomme, dass aber im Übrigen bei Hinzudenken einer allenfalls fehlenden Weisungsbindung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ein Dienstverhältnis vorliegen müsse.

Die Beurteilung des Vorliegens eines Unternehmerrisikos sei nur ein Merkmal für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Dass es auf Grund der Ertragssituation der Bw. zu keiner im Werkvertrag vereinbarten Kürzung gekommen sei, bedeute nicht, dass diese bei Vorliegen der Voraussetzungen nicht durchgeführt werde. Allein den Prüfungszeitraum als Entscheidungskriterium heranzuziehen erscheine für die Beurteilung der tatsächlichen Verhältnisse zu kurzfristig.

Zu untersuchen sei auch das Merkmal der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft und das Merkmal des Wettbewerbsverbots.

Als Geschäftsführer der Bw. sei Herr R.V. bereits durch das GmbH-Gesetz aus seiner Organstellung heraus verpflichtet, für die Gesellschaft tätig zu werden. Er sei jedoch, wie in Punkt 1 des Werkvertrages niedergelegt, zu keiner Arbeitszeit und Anwesenheit in der Gesellschaft verpflichtet. Er sei in der Einteilung und Organisation der ihm obliegenden Tätigkeiten frei.

Seine Tätigkeit richte sich in der Intensität nach dem Anfall von größeren Immobilienprojekten. Tatsächlich verbringe der Geschäftsführer einen Großteil seiner Zeit im Ausland, wo er sich um seine eigenen Immobilienprojekte kümmere. Von einer Eingliederung im Sinne eines Dienstnehmers könne auf Grund der tatsächlichen Gestaltung nicht ausgegangen werden.

Der Geschäftsführer unterliege keinerlei Wettbewerbsverbot seitens der Bw. Er sei im Betreiben seiner eigenen Immobilienprojekte völlig frei. Dieses mangelnde Wettbewerbsverbot widerspreche im höchsten Maß dem Vorliegen eines Dienstverhältnisses.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Behörde nahm folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Herr R.V. ist an der Bw. zu 29% beteiligt und nimmt die Aufgaben der Geschäftsführung seit 6.3.1986 wahr.

Für die Beurteilung der Stellung des Geschäftsführers als Dienstnehmer der Bw. sind folgende Punkte des Werkvertrages wesentlich:

- Der Geschäftsführer ist berechtigt und verpflichtet, die Geschäfte der Gesellschaft nach Maßgabe des Gesellschaftsvertrages unter Beachtung sämtlicher gesetzlicher Bestimmungen und Beschlüsse der Gesellschafter zu führen.

Der Geschäftsführer hat die von ihm zu entwickelnde Tätigkeit an keinem bestimmten Ort und während keiner bestimmten Zeit auszuüben. Es ist der Gesellschaft bekannt, dass Herr R.V. auch andere Immobilienprojekte im In- und Ausland betreibt.

Er ist in der Einteilung und Organisation der ihm obliegenden Tätigkeiten frei.

Der hierfür erforderliche Zeitaufwand und die Einteilung der Arbeitszeit werden vom Geschäftsführer eigenverantwortlich bestimmt (Punkt 1).

- Der Geschäftsführer unterliegt im Hinblick auf die betriebsgewöhnlich rechtsgeschäftlichen Handlungen und Maßnahmen, die mit dem Unternehmenszweck der Gesellschaft verbunden sind, weder Weisungen durch die Generalversammlung noch einzelne Gesellschafter (Punkt 2).

- Der Geschäftsführer erhält als Entgelt für seine gesamte Tätigkeit für die Gesellschaft jährlich ATS 2,400.000,00.

Der Geschäftsführer ist berechtigt das Jahresentgelt nach eigenem pflichtgemäßen Ermessen in Teilbeträgen zu beheben.

Das Entgelt steht in der festgesetzten Höhe nur dann zu, wenn der Jahresüberschuss nach Abzug des Geschäftsführerentgeltes positiv ist.

Sollte ein Geschäftsjahr nach Abzug des Entgeltes für den Geschäftsführer einen Jahresverlust ausweisen, so ist das Entgelt pro ATS 100.000,00 Jahresverlust um je 2% (d.s. ATS 48.000,00) zu kürzen und sind gegebenenfalls zuviel entnommene Beträge zurückzuzahlen.

Im Falle einer solchen Reduktion beträgt das Entgelt des Geschäftsführers aber jedenfalls ATS 1,500.000,00, sodass eine Reduktion unter diesen Betrag nicht möglich ist (Punkt 4).

Der Geschäftsführer erhielt in den Streitjahren gleichbleibenden Bezüge in Höhe von ATS 2,400.000,- bzw. € 174.414,84.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die im Akt befindlichen Unterlagen, ist insoweit unstrittig und war rechtlich wie folgt zu beurteilen:

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

Nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus selbständiger 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.

Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt (§ 22 Z 2 EStG 1988).

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).

Der Verfassungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 1.3.2001, 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 – 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. Der Verfassungsgerichtshof hat aufgezeigt, dass dies insbesondere für die Merkmale der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens und des Fehlens des Unternehmerwagnisses nicht zutreffe. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit 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 Delegation von bestimmten Arbeiten (VwGH v. 26.4.2000, 99/14/0339).

Im Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, stellte der Verwaltungsgerichtshof klar, dass bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 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 zu erkennen wäre.

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. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052). Unerheblich ist, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist.

Entsprechend dem der Behörde vorliegenden Firmenbuchauszug übte Herr R.V. die Geschäftsführung seit 6.3.1986 aus, er ist laut Pkt 1 des Werkvertrages berechtigt und verpflichtet, die Geschäfte der Gesellschaft zu führen.

Vor dem Hintergrund des vom Verwaltungsgerichtshof 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 den Geschäftsführer das Merkmal der Eingliederung ohne Zweifel gegeben (VwGH v. 23.11.2004, 2004/15/0068). Den Sachverhaltskomponenten, dass der Geschäftsführer an keine feste Arbeitszeit gebunden ist und nicht zur Anwesenheit in der Gesellschaft verpflichtet ist, ist keine wesentliche Bedeutung beizumessen (VwGH v. 16.6.2001, 2001/14/0103).

Das im oben zitierten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes neben der Eingliederung in den betrieblichen Organismus genannte Kriterium des fehlenden Unternehmerwagnisses ist im vorliegenden Fall ebenfalls erfüllt. Ein Unternehmerwagnis ist nämlich nur dann zu bejahen,

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).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in den Erkenntnissen vom 21.12.1999, 99/14/0255, und vom 26.7.2000, 2000/14/0061, ausgesprochen hat, steht im Vordergrund dieses Merkmales, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. In die Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen bei nicht überwältzbaren Ausgaben ergeben.

Der Geschäftsführer erhielt in den Streitjahren Bezüge in gleichbleibender Höhe (ATS 2,400.000,- bzw. € 174.414,84). Das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit stellte sich wie folgt dar (alle Beträge in Euro):

2000	2001	2002	2003
231.818,09	1,000.829,59	19.759,35	1,262.670,41

Von einem mit der Tätigkeit des Geschäftsführers für die Bw. einnahmenseitig verbundenen Unternehmerwagnis kann angesichts der jährlich in gleich bleibender Höhe ausbezahlten Vergütungen nicht die Rede sein. Dies umso weniger, als das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit in den Streitjahren relativ hohen Schwankungen unterworfen war.

Aber selbst bei Eintreten einer Verlustsituation erhält er laut Punkt 4 des Werkvertrages Bezüge von jedenfalls ATS 1,500.000,-. Ein derartiger Fixbezug steht aber der Annahme eines relevanten Unternehmerwagnisses entgegen (vgl. VwGH v. 24.9.2003, 2001/13/0258).

Dass sich ein Unternehmerwagnis aus Schwankungen bei nicht überwältzbaren Ausgaben ergeben hätte, wurde in der Berufung nicht vorgebracht und ist auch aus den Einkommensteuererklärungen des Geschäftsführers nicht zu entnehmen, da dort bei der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit neben den Beiträgen zur gewerblichen Sozialversicherung lediglich das Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 6% in Abzug gebracht wurde.

Dem Berufungsbegehren, es erscheine zu kurzfristig, allein den Prüfungszeitraum als Entscheidungskriterium heranzuziehen, ist entgegenzuhalten, dass das Vorliegen der Voraussetzungen für jeden Besteuerungszeitraum gesondert zu beurteilen ist und dabei der nach außen in Erscheinung tretenden tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehung wesentliche Bedeutung beizumessen ist. Die Abwicklung der Leistungsbeziehung in den

Vorjahren bzw in Folgejahren kann somit keine unmittelbare Auswirkung auf die Beurteilung der Leistungsbeziehung in den Streitjahren haben.

Die Tatsache, dass der Geschäftsführer keinem Wettbewerbsverbot unterliegt und im Betreiben seiner eigenen Immobilienprojekte völlig frei ist, ist ebenfalls nicht geeignet, der Berufung zum Erfolg zu verhelfen. Auch im Spitzenmanagement tätige Fremdgeschäftsführer, die Dienstnehmer sind, übernehmen häufig weitere Funktionen, wenn sich ihre Dienstgeber nicht dagegen aussprechen (vgl. VwGH v. 28.11.2001, 2001/13/0114).

Die Berufung war daher in Anbetracht obiger Ausführungen als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 1. April 2005