



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., W.,B-Straße, vertreten durch Siart + Team Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, 1160 Wien, Enenkelstraße 26, vom 21. Oktober 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13., 14. und 23. Bezirk vom 20. September 2002 betreffend Festsetzung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. August 2002 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

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

Der Geschäftsführer, Herr Ing.H., war ab dem 29.2.2000 an der Bw. zu 30,25% beteiligt.

In einer den Zeitraum Jänner 1998 bis August 2002 umfassenden Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass für die Geschäftsführerbezüge des Ing. Johann Hiessberger für den Zeitraum 2000 bis August 2002 Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nicht entsprechend der ab 1994 geänderten Rechtslage abgeführt worden waren. Es wurden daher für folgende Beträge (inklusive der für die private Kfz-Nutzung angesetzten Werte) die im Spruch des Bescheides genannten Abgaben nachgefordert:

Zeitraum	Bemessungsgrundlage	DB	DZ
2000	1.134.000,00 S (82.410,99 €)	51.030,00 S (3.708,49 €)	5.897,00 S (428,55 €)

2001	1,994.000,00 S (144.909,63 €)	89.730,00 S (6.520,93 €)	10.169,00 S (739,01 €)
2002	1,366.118,00 S (99.279,67 €)	61.475,00 S (4.467,59 €)	6.011,00 S (436,84 €)

In den dagegen erhobenen Berufungen wurde vorgebracht, auf Grund der konkreten vertraglichen und faktischen Ausgestaltung der vom Geschäftsführer ausgeübten Tätigkeit, die mit einem wesentlichen Unternehmerwagnis verbunden sei, sei kein DB und kein DZ vorzuschreiben. Im Einzelnen wurde ausgeführt:

- Aus den §§ 3 und 4 des Werkvertrages ergebe sich, dass der zu 30,25% beteiligte Geschäftsführer nicht einmal den Weisungen der Gesellschafterversammlung folgen müsse.
- Der vorliegende Vertrag sei ein Werkvertrag. Es ergebe sich daraus in keiner Weise, dass ein Dienstverhältnis gegeben sein könne.
- Die Geschäftsführeragenden würden nur einen geringen Teil der erbrachten Leistungen einnehmen. Im Wesentlichen sei der Geschäftsführer "operativ" tätig und führe typische Ingenieurstätigkeiten wie Planung und Erstellung von technischen Anlagen aus.
- Den Geschäftsführer treffe die volle Haftung für von ihm zu verantwortende Planungsfehler. Er trage somit ein enormes Unternehmerrisiko.

Im Übrigen wurde vorgebracht, für den Honorarteil, der auf die weitaus überwiegend erbrachten Ingenieurstätigkeiten entfalle, könne keinesfalls DB und DZ festgesetzt werden.

Im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde der Bw. mitgeteilt, dass die Bestimmungen des § 41 Abs. 2 FLAG und die Vorschrift des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten abstellen.

In einer dazu eingebrachten Stellungnahme führte die Bw. aus, im Hinblick auf die neuere Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes teile sie die Ansicht, dass eine Aufteilung der Tätigkeit bzw des Entgeltes in einen DB/DZ-pflichtigen und einen DB/DZ-freien Teil nicht in Betracht komme.

Im Übrigen vertrat sie die Meinung, dass sich aus dem Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018, ergebe, dass § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG auf den gegenständlichen Sachverhalt nicht anwendbar sei. Der Geschäftsführer sei mit 30,25% an der Bw. beteiligt, eine Sperrminorität bestehe nicht. Aus der Gesellschafterstellung ergebe sich daher keine Weisungsungebundenheit.

Aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23.2.2005, 2001/14/0015, gehe hervor, dass § 25 Abs. 1 Z 1 lit b EStG und § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG nur dann anwendbar seien, wenn aus der Gesellschafterstellung eine Weisungsungebundenheit resultiere. Liege dieser spezielle Fall nicht vor, habe die Beurteilung des Vorliegens eines Dienstverhältnisses immer nur an Hand der sich aus § 47 Abs. 2 EStG ergebenden Kriterien Weisungsgebundenheit und Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes zu erfolgen.

Der Geschäftsführer sei auf Grund des zwischen ihm und der Bw. abgeschlossenen Werkvertrages bei der Ausübung seiner Tätigkeit an keine Weisungen gebunden. Auf Grund dieser tätigkeitsbezogenen Weisungsungebundenheit, die sich nicht schon aus der Gesellschafterstellung ergebe, liege kein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG vor und sei § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG nicht anwendbar.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Behörde nahm folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Herr Ing.H. war ab 29.2.2000 zu 30,25% an der Bw. beteiligt und nahm die Aufgaben der Geschäftsführung seit 16.7.1986 wahr.

Folgende Punkte des zwischen der Bw. und dem Geschäftsführer am 10.6.2000 abgeschlossenen Werkvertrages sind für die Entscheidung wesentlich:

§ 3 Der Geschäftsführer ist in seiner Tätigkeit eigenverantwortlich und frei von persönlicher Abhängigkeit. Er übernimmt es, die Geschäftsführungsagenden im Rahmen des Unternehmensgegenstandes nach den Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit bestmöglich zu besorgen.

Er ist an betriebliche Ordnungsvorschriften wie Arbeitsort, Arbeitszeit, arbeitsbezogenes Verhalten nicht gebunden.

§ 4 Dem Geschäftsführer obliegt die Lenkung und Überwachung des Unternehmens.....Er ist dabei an keinerlei Weisungen hinsichtlich der einzelnen zu ergreifenden Maßnahmen gebunden.

§ 6 Der Geschäftsführer ist in Ausübung seiner Tätigkeit an keine feste Arbeitszeit gebunden. Bei längerer Abwesenheit hat er für geeignete Vertretung zu sorgen. Allfällige Kosten der Vertretung hat er aus eigenem zu tragen.

§ 7 Der Werklohn des Geschäftsführers wird mit einem Bruttopauschalhonorar von 1,860.000,00 pro Jahr zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer vereinbart.

§ 8 Dem Geschäftsführer steht bei für die Gesellschaft durchgeführten Geschäftsreisen entstehende Auslagen kein Ersatz zu. Die Gesellschaft stellt dem Geschäftsführer für die Dauer des abgeschlossenen Werkvertrages einen Mittelklasse-Pkw der Marke BMW Typ 535 i oder einen gleichwertigen Pkw kostenlos zur Verfügung.

§ 9 Dem Geschäftsführer steht kein eigener Urlaubsanspruch zu.

Die Auszahlung der Bezüge erfolgte – von zwei Ausnahmen abgesehen – monatlich.

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 zutreffen. 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 Ing.H. die Geschäftsführung seit 16.7.1986 aus.

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, keinen Anspruch auf Urlaub hat

und sich vertreten lassen kann, sind 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.

Im vorliegenden Fall erhielt der Geschäftsführer folgende Bezüge (exklusive der für die private Kfz-Nutzung angesetzten Beträge):

2000	2001	1-8/2002
1,085.000,00 S	1,910.000,00 S	1,310.118,00 S

Ein mit der Tätigkeit des Geschäftsführers für die Bw. einnahmenseitig verbundenen Unternehmerwagnis kann in Anbetracht der tatsächlich ausbezahlten Bezüge nicht bejaht werden.

Dass sich ein Unternehmerwagnis aus Schwankungen bei nicht überwältzbaren Ausgaben ergeben hätte, wurde in der Berufung nicht vorgebracht.

Zum Vorbringen in der Stellungnahme vom 18. Mai 2006 wird angemerkt:

Dem Erkenntnis vom 23.2.2005, 2001/14/0015, lag ein nicht vergleichbarer Sachverhalt zu Grunde. Die Geschäftsführer waren in diesem Fall nicht wesentlich beteiligt. Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung die Auffassung (vgl. ua VwGH 18.7.2001, 2001/13/0063, VwGH 22.4.2004, 2002/15/0104), dass die Höhe der Beteiligung eines Geschäftsführers an seiner Gesellschaft ausschließlich für die Frage Bedeutung hat, ob der Gesellschafter in seinem Handeln einem fremden Willen unterworfen ist, und damit allein maßgebend ist für die Frage der Weisungsgebundenheit, die aber in der Beurteilung der Einkünfteerzielung nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 keine Rolle spielt. In diesem

Zusammenhang wird auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 31.3.2005, 2002/15/0029, verwiesen, in dem u.a. die Dienstgeberbeitragspflicht von Geschäftsführerbezügen eines zu 30% an einer GmbH Beteiligten dem Grunde nach bejaht wurde.

Die Berufungen waren daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 30. Mai 2006