



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 6

GZ. RV/0352-G/02

zHd

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X-GesmbH, vom 23. Mai 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Y vom 2. Mai 2001 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid für den Zeitraum 1995 bis 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung und betreibt lt. Firmenbuchauszug einen Großhandel mit Papierwaren. An ihr sind beteiligt mit 25 % der Geschäftsführer, dessen Gehalt über ein Lohnkonto abgerechnet wird, und mit 75 % eine weitere Gesellschafterin, die für die Berufungswerberin tätig ist und deren Bezüge steuerrechtlich als gewerbliche Einkünfte erklärt wurden.

Im Zuge einer Lohnabgabenprüfung stellte der Prüfer fest, dass für die Bezüge der zu 75 % an der Berufungswerberin beteiligten Gesellschafterin kein DB und DZ abgeführt wurde. Das Finanzamt erließ daraufhin den gegenständlich angefochtenen Bescheid.

In der dagegen erhobenen Berufung wird eingewendet, dass die Gesellschafterin zwar zu 75 % an der Berufungswerberin beteiligt sei, jedoch keine Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit beziehen würde. Sie sei im Werkvertrag für das Lagermanagement zuständig, habe dafür einen Gewerbeschein gelöst und beziehe Einkünfte aus Gewerbebetrieb, welche bis einschließlich 1999 auch bereits ordnungsgemäß veranlagt worden seien. Für die Gesellschafterin sei von vornherein keine dienstnehmerähnliche Tätigkeit geplant gewesen.

Sie sei in ihrer Tätigkeit nicht weisungsgebunden, unterliege keiner festen Arbeitszeit, habe keinen eigenen Urlaubsanspruch und habe das Recht, sich vertreten zu lassen. Ihre Abrechnung mit der GmbH erfolge monatlich per Rechnungslegung. Dass dabei der Betrag über mehrere Monate gleich bleibe, könne nicht wie eine gleichmäßige Gehaltszahlung gewertet werden, sondern sei ein vereinbartes Pauschalhonorar, das heutzutage in der Praxis üblich sei (z.B. EDV-Wartungen, uä).

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung kommt das Finanzamt zu dem Ergebnis, dass eindeutig die zur Verfügung gestellte Arbeitskraft und nicht die Herstellung eines Werkes entlohnt werde. Beim Arbeitsverhältnis der wesentlich beteiligten Gesellschafterin würden die Merkmale eines Dienstverhältnisses überwiegen, weshalb aus steuerrechtlicher Sicht von der Pflicht zur Leistung vom Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag auszugehen sei.

In dem dagegen erhobenen Vorlageantrag wird vorgebracht, dass auf die Tatsache, dass die wesentlich beteiligte Gesellschafterin Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen würde, in der Berufungsvorentscheidung nur unzureichend eingegangen worden sei. Diese Einkünfte seien von § 41 FLAG definitiv nicht erfasst.

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 BGBI. 958/1993, bzw. § 57 Abs. 7 und 8 HKG idF BGBI. 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. hierzu 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 Teilstich 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 Teilstich 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 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.

Nach den Aufzeichnungen des Prüfers hat die wesentlich beteiligte Gesellschafterin im Jahr 1996 6 mal S 33.000,-, in den Jahren 1997 und 1998 ebenfalls je 12 mal S 33.000,-, im Jahr 1999 6 mal S 35.000,- und 6 mal S 37.000,- und im Jahr 2000 ebenfalls 12 mal S 37.000,- erhalten. Damit hat die Gesellschafterin im Jahr 1996 Bezüge in Höhe von S 198.000,-, in den Jahren 1997 und 1998 je S 396.000,-, im Jahr 1999 S 432.000,- und im Jahr 2000 S 444.000,- erhalten. Weiters wurden die Aufwendungen für die Sozialversicherung für die wesentlich beteiligte Gesellschafterin von der Gesellschaft getragen.

Nachdem die Bezüge der Gesellschafterin monatlich und regelmäßig vergütet wurden, ist von einer laufenden Entlohnung auszugehen. Die Höhe der gleichmäßig und fortlaufend vergüteten Entlohnung, die unabhängig von Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens in Jahres- oder Halbjahresschritten mäßig ansteigt, lässt den Schluss auf ein wesentliches einnahmenseitiges Unternehmerrisiko nicht zu. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes lassen frei verfügte Schwankungen der Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers entsprechend der Ertragslage der Gesellschaft noch keinen Rückschluss auf eine auf ein Unternehmerwagnis deutende tatsächliche Erfolgsabhängigkeit der Entlohnung eines Geschäftsführers zu (vgl. etwa das Erkenntnis vom 30. Oktober 2003, 2003/15/0089). Dies gilt in gleicher Weise für mehrheitlich an der Gesellschaft beteiligte Gesellschafter, die nicht Geschäftsführer sind, wenn sie für die Gesellschaft tätig sind und dafür Vergütungen erhalten.

Hinsichtlich der Bezeichnung des Anstellungsverhältnisses der Gesellschafterin als Werkvertrag ist anzumerken, dass der Fall eines Werkvertrages dann angenommen werden kann, wenn die Verpflichtung zur Herbeiführung eines bestimmten Erfolges, etwa in Form eines durch die Geschäftsführung abzuwickelnden konkreten Projektes, vereinbart ist, nicht aber wenn Gegenstand des Vertrages die auf Dauer angelegte und damit zeitraumbezogene Erbringung von Leistungen ist (vgl. Reich/Rohrwig, GmbH-Recht I², Rz 2/83). Während beim Werkvertrag ein bestimmter Erfolg geschuldet wird, ist beim Dienstvertrag und beim freien Dienstvertrag die Arbeit selbst Leistungsinhalt (vgl. Krejci in Rummel², Rz 117 zu §§ 1165, 1166 ABGB). Aus dem Berufungsvorbringen ist nicht ersichtlich, worin im konkreten Fall das einzelne Werk (im Sinne des geschuldeten Erfolges) bestehen sollte, welches eine kontinuierliche Entlohnung des Geschäftsführers rechtfertigen würde. Der Umstand, dass das Leistungsverhältnis der Gesellschafterin zur Kapitalgesellschaft auf einem zivilrechtlichen Vertragstyp mit der Bezeichnung "Werkvertrag" beruht, steht der Qualifizierung der Einkünfte aus dieser Tätigkeit als solche nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht entgegen (vgl. VwGH 24.9.2003, 2001/13/0258).

Das im vorliegenden Fall bereits über Jahre andauernde Vertragsverhältnis spricht für ein Dauerschuldverhältnis, nicht aber für einen Werkvertrag als Zielschuldverhältnis.

Ausgabenseitig ist anzuführen, dass die Gesellschafterin in ihren Einkommensteuererklärungen mit dem Zeitpunkt, ab dem sie ihre Vergütungen von der Berufungswerberin als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt hat (ab Juni 1996) das Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 12 % gem. § 17 EStG 1988 geltend gemacht hat. Ein wesentliches, 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 betreffende Gesellschafterin war bereits im Jahr 1995 bis Juni 1996 nichtselbstständig für untergeordnete Bürotätigkeiten (Schreibarbeiten, etc.) bei der Berufungswerberin beschäftigt. Danach wurden im weiteren Streitzeitraum Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt. Auf Grund der jahrelangen ununterbrochenen Beschäftigung der Gesellschafterin bei der Berufungswerberin ist nach der oben zitierten Definition von einer Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin auszugehen. Hinzu kommt, dass weitere Tätigkeiten im Hinblick auf das Lagermanagement bei anderen Auftraggebern nicht aktenkundig sind.

Über die Art der Tätigkeit der betreffenden Gesellschafterin ist den handschriftlichen Unterlagen des Prüfers zu entnehmen, dass sie für den Einkauf zuständig sei und die Bestellungen, die über Vertreter hereinkommen, bearbeiten würde. Nach den Angaben in der Berufung ist die Gesellschafterin im Werkvertrag für das Lagermanagement zuständig und habe dafür einen Gewerbeschein gelöst. Der dieses Arbeitsverhältnis regelnde Vertrag wurde nach der Vorhaltsbeantwortung vom 20.7.2004 mündlich abgeschlossen. Zusammengefasst ist zu erkennen, dass eine derartige Tätigkeit der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft nicht entgegensteht.

Wie bereits oben dargestellt, hindert die freie Gestaltung der Arbeitszeit bzw. eine fehlende Urlaubsregelung die Zuordnung zu den Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht (vgl. VwGH vom 12.9.2001, 2000/13/0219, 2001/13/0038).

Zum Vorbringen, dass die Gesellschafterin das Recht habe, sich vertreten zu lassen, hat der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt darauf hingewiesen, dass es nicht unüblich ist und einem Dienstverhältnis nicht entgegensteht, wenn sich leitende Angestellte bei bestimmten Verrichtungen vertreten lassen können (VwGH vom 19.12.2001, 2001/13/0242). Darüber hinaus hat die Berufungswerberin konkrete Vertretungshandlungen nicht dargelegt.

Hinsichtlich des Einwandes der Berufungswerberin dahingehend, die Gesellschafterin beziehe Einkünfte aus Gewerbebetrieb, welche von § 41 FLAG definitiv nicht erfasst seien, ist anzumerken, dass entscheidend für die Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 das Vorliegen einer Beschäftigung des wesentlich Beteiligten für die Gesellschaft ist und sowohl § 41 Abs. 2 FLAG als auch § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten abstehen (vgl. VwGH vom

26.11.2003, 2001/13/0219). Soweit daher ein an einer Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligter von der Gesellschaft für eine Tätigkeit für die Gesellschaft Vergütungen erhält, kann zur Auslegung des strittigen Tatbestandsmerkmals "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Auslegung der in der Vorschrift des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG angeführten Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 herangezogen werden. Nach dem Ergebnis dieser oben dargestellten Beurteilung wird die Auffassung vertreten, dass die Beschäftigung der wesentlich beteiligten Gesellschafterin mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist. Einkünfte aus Gewerbebetrieb liegen demnach nicht vor. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die Einkünfte der Gesellschafterin als gewerbliche Einkünfte erklärt wurden. Auch eine Eintragung in das Firmenbuch oder wie im gegenständlichen Fall das Vorliegen einer Gewerbeberechtigung sind nicht entscheidend (VwGH vom 18.10.1989, 88/13/0035).

Die Gesellschafterin erzielt aus ihrer Tätigkeit für die Gesellschaft sohin Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, weshalb sie iSd Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG in der ab dem Jahr 1994 anzuwendenden Fassung Dienstnehmerin ist. Dies löst die Pflicht aus, von den Bezügen der Gesellschafterin den Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag abzuführen.

Die Berufung war daher wie aus dem Spruch ersichtlich vollinhaltlich abzuweisen.

Graz, am 2. November 2004