



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Dr. Peter Dösinger, gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag über den Zeitraum 1.1.1993 bis 31.12.1998 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 Lohnabgabenprüfung stellte der Prüfer unter anderem fest, dass für die im Zeitraum vom 1.1.1994 bis 31.12.1997 dem zu 75 % an der Berufungswerberin beteiligten Geschäftsführer vergüteten Bezüge kein Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag abgeführt wurde, obwohl der Geschäftsführer durch seine persönliche Mitarbeit voll in den Organismus des Betriebes integriert gewesen sei und weiters die Geschäftsführerbezüge laufend gewährt worden wären.

In der dagegen erhobenen Berufung wird ausgeführt, dass der Geschäftsführer zu diesem Zeitpunkt zu 75 % beteiligt und handelsrechtlicher alleiniger Geschäftsführer gewesen sei, sowie er selbst das einzig weisungsbefugte Organ der GmbH, die Generalversammlung, repräsentieren würde. Er unterliege keinerlei Regelungen über Arbeitstage, Arbeitszeit, Arbeitspausen oder Arbeitsort und disziplinärer Verantwortlichkeit gegenüber dem Arbeitgeber. Es stehe ihm völlig frei, sich qualifizierter Hilfskräfte zu bedienen oder sich vertreten zu lassen. Das gesetzliche Erfordernis der Erfüllung aller Merkmale eines Dienstverhältnisses sei daher keineswegs gegeben. Der Ausschluss wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer von den Lohnsteuervorteilen einerseits, die Einbeziehung dieser Geschäftsführervergütungen in die Bemessungsgrundlage für lohn- und gehaltsabhängige Abgaben andererseits stelle eine unsachliche Diskriminierung dar und verstöße somit gegen das Gleichheitsgebot.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung verwies das Finanzamt darauf, dass vom Gesamtbild der Verhältnisse auszugehen sei, ob ein Dienstverhältnis vorliege, wobei eine Weisungsgebundenheit nicht vorliegen müsse. Für ein Dienstverhältnis spreche die laufende Gehaltszahlung, das fehlende Unternehmerwagnis und die organisatorische Eingliederung in den Betrieb.

Dagegen wurde der Vorlageantrag erhoben und ergänzend ausgeführt, dass der Geschäftsführer im streitgegenständlichen Zeitraum überwiegend nicht in den Räumen des Betriebes, sondern auf Baustellen im Ausland seine Geschäftsführertätigkeit ausgeübt habe. Das Unternehmerrisiko treffe den Geschäftsführer durch die Abhängigkeit der Auszahlung des Geschäftsführerbezuges von der Liquiditätslage der Gesellschaft. Die Höhe der Geschäftsführerbezüge weise im Prüfungszeitraum zum Teil beträchtliche Schwankungen auf. Weiters könne der Geschäftsführer in vielen Fällen zur Haftung herangezogen werden. Zudem habe der Geschäftsführer keinen arbeitsrechtlichen Anspruch auf Entlohnung sowie keinen Anspruch auf Insolvenz-Ausfallsgeld. Weiters sei der Geschäftsführer von den

gesetzlichen Schutzbestimmungen des Arbeitsverfassungsgesetzes ausgeschlossen. Die Beschäftigung des Geschäftsführers weise sonst keine Merkmale eines Dienstverhältnisses auf.

***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, BGBI. 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 BGBI. 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. 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 Aufwändungen 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 erläutert, dass der Geschäftsführer in der Leitung des Unternehmens in Abhängigkeit seiner persönlichen Tüchtigkeit, seines Fleißes und seines persönlichen Geschickes sowohl ein- als auch ausgabenseitig den finanziellen sowie wirtschaftlichen Erfolg der GmbH und damit die Höhe seiner Tantiemen und somit verbunden auch seine persönliche Entlohnung beeinflussen würde. Der Geschäftsführer bestimme Höhe sowie Auszahlungszeitpunkt seines Verdienstes je nach wirtschaftlichem Erfolg und Liquiditätslage der GmbH. Des Weiteren vermindere sich sein Entgelt beträchtlich, falls er – aus welchen Gründen auch immer – verhindert sei, seine Geschäftsführertätigkeit wahrzunehmen. Ein konkreter Zusammenhang der Höhe der Geschäftsführerbezüge mit dem Erfolg der GesmbH wurde nicht dargelegt.

Nach den Aufzeichnungen des Prüfers hat der Geschäftsführer im Jahr 1994 monatlich ein Entgelt von S 5.000,- (insgesamt S 60.000,-) erhalten. Von Jänner 1995 bis April 1997 betrug das regelmäßige monatliche Entgelt S 25.000,- und von Mai bis Dezember 1997 monatlich S 35.000,-. Eine derartige, ohne Zusammenhang mit dem Erfolg des Geschäftsführers, lediglich sprungweise ansteigende Entlohnung kommt einem Fixbezug gleich und steht der

Annahme eines relevanten Unternehmerwagnisses nach der Judikatur des VwGH allerdings entgegen (vgl. VwGH 18.12.2001, 2001/15/0070). Im Anspruch auf diese fortlaufende gleichmäßige Entlohnung ist keine Zufälligkeit des geschäftlichen Verkehrs und damit kein einnahmenseitiges wesentliches Unternehmerrisiko zu erblicken und deutet auf eine unselbstständige Tätigkeit hin. Auch wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer durch entsprechenden Fleiß das Betriebsergebnis der Berufungswerberin zu beeinflussen in der Lage ist, auf seine Einkommenssituation wirkt sich dies bei der oben dargestellten Auszahlungsweise nur über die Beteiligung an der GesmbH und nicht über die Anstellung als Geschäftsführer aus. Daran würde auch eine Auszahlung der Geschäftsführervergütung in Abhängigkeit von der Ertragslage nichts ändern, da die Entlohnung entsprechend der Ertragslage 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 ist und kein spezifisches Merkmal einer selbstständigen Tätigkeit darstellt (VwGH vom 27.7.1999, 99/14/0136 und vom 26.4.2000, 99/14/0339). Aus dem Vorbringen der Berufungswerberin ist nicht erkennbar, in welchem Zusammenhang die sprungweise Steigerung des Geschäftsführerbezuges mit dem wirtschaftlichen Erfolg der GesmbH steht. Die Auszahlung der Geschäftsführerbezüge in Abhängigkeit von der Liquiditätslage des Unternehmens begründet eine Erfolgsabhängigkeit der Vergütungen an den Geschäftsführer noch nicht (vgl. VwGH vom 27.3.2002, 2001/13/0254).

Wenn die Berufungswerberin darauf hinweist, dass der Geschäftsführer in vielen Fällen zur Haftung herangezogen werden könne (§§ 9 sowie 80 ff BAO, § 25 GmbHG, § 67 Abs. 10 ASVG, § 1295 ABGB), so ist dem entgegen zu halten, dass dies grundsätzlich auch für einen an der Gesellschaft nicht beteiligten Geschäftsführer zutrifft. Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 29.1.2002, 2001/14/0167, sieht die Rechtsordnung ganz allgemein das Einstehenmüssen für durch eigenes und rechtswidriges Verhalten verursachte Schäden vor. Derartiges ist daher nicht kennzeichnend für ein Unternehmerrisiko. Auch das Fehlen eines arbeitsrechtlichen Schutzes ist einem Unternehmerrisiko nicht gleichzuhalten.

Ausgabenseitig ist ein konkretes Unternehmerrisiko ebenfalls nicht erkennbar, da der Geschäftsführer in seinen Einkommensteuererklärungen lediglich das Betriebsausgabenpauschale oder die Beiträge an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft als Ausgaben geltend gemacht hat.

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 Körperschaftsteuer<sup>21</sup>, § 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 vertritt der Geschäftsführer die Berufungswerberin seit 28.12.1992.

Dem Geschäftsführer obliegt die Leitung und Überwachung des Unternehmens im Ganzen, insbesondere in wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belangen. Diese universelle Tätigkeit des Geschäftsführers setzt unter weiterer Berücksichtigung der gesetzlichen Pflichten eines Geschäftsführers, dazu gehören unter anderem Buchführung und Bilanzierung, Erstellung der Berichte nach § 28 a und 30 j GmbH-Gesetz, Einberufung der Generalversammlung, Mitteilung von Beschlüssen, Anmeldungen zum Firmenbuch sowie Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens, eine funktionale Einbindung des Geschäftsführers in den Organismus der Berufungswerberin eindeutig voraus. Es ist daher von einer Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin auszugehen.

Die Anmerkung im Vorlageantrag, dass der Geschäftsführer im streitgegenständlichen Zeitraum überwiegend nicht in den Räumen des Betriebes, sondern auf Baustellen im Ausland seine Geschäftsführertätigkeit ausgeübt habe, hindert unter Berücksichtigung der weiteren Tätigkeiten des Geschäftsführers ebenfalls nicht die Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Berufungswerberin, da auch bei im Spitzenmanagement tätigen Fremdgeschäftsführern, die Arbeitnehmer sind, eine Unregelmäßigkeit in der Arbeitserbringung im Hinblick auf weitere Funktionen (etwa in Aufsichtsräten) nicht unüblich ist (vgl. VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0270).

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 löst die Pflicht aus, von den Bezügen des Geschäftsführers den Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag abzuführen. Die Berufung war daher vollinhaltlich abzuweisen.

Graz, 21.4.2004