



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Baumgartner & Grienschgl GMBH, gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag über den Zeitraum 1.1.1994 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 Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer unter anderem fest, dass für die im strittigen Zeitraum 1997 und 1998 dem ab 1997 zu 100 % an der Berufungswerberin, einer GmbH, 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 wurde ausgeführt, dass der Geschäftsführer seit 2.1.1997 nicht mehr Dienstnehmer der GesmbH sei. Das Dienstverhältnis sei mit Wirksamkeit 2.1.1997 einvernehmlich aufgelöst worden und er erhalte als Geschäftsführer künftig ein Honorar, das sich wie folgt zusammensetzt:

- a) fixer Honorarbetrag in Höhe von S 160.000,- p.m., zahlbar für die ersten 11 Monate des jeweiligen Wirtschaftsjahres
- b) 1 % des in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Jahresumsatzes
- c) 5 % des jährlichen EGT (vor Geschäftsführerhonorar).

Es werde die Auffassung vertreten, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Tätigkeit als Geschäftsführer nicht als sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung eingestuft werden könne, da der Geschäftsführer ein Unternehmerrisiko trage, keine feste Arbeitszeit und keinen Urlaubsanspruch habe, keine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers, wie z.B. Überwachung der Arbeit durch den Dienstgeber, Regelung der Arbeitstage und der Arbeitspausen gegeben sei, kein Anspruch auf 13. und 14. Gehalt bestehe und kein Ersatz von Kosten (zB. berufliche Gespräche vom Privattelefon) geleistet werde.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung kam das Finanzamt zusammengefasst zu dem Ergebnis, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer, ohne in die Organisation eingegliedert zu sein, seine Tätigkeit nicht ausüben könne und die Art der Entlohnung und der Auslagenersatz das Fehlen des Unternehmerrisikos dokumentieren würde. Beim Arbeitsverhältnis des Geschäftsführers würden die Merkmale eines Dienstverhältnisses nach § 47 EStG 1988 überwiegen.

Dagegen wurde der Vorlageantrag eingebracht. In einer ergänzenden Begründung wird hinsichtlich der Feststellung des Finanzamtes, dass sich bei der Tätigkeit des Geschäftsführers das Bild eines leitenden Angestellten ergeben würde, erläutert, dass der Geschäftsführer das

vertretende und verwaltende Organ der Gesellschaft sei. Seine Befugnisse würden von einem förmlichen Bestellungsakt abgeleitet werden. Der Geschäftsführer sei somit Organ der Gesellschaft und nicht nur deren Bevollmächtigter. Die Aufgabe des Geschäftsführers bestehe jedoch nicht nur in der Vertretung der Gesellschaft nach außen, sondern auch in der entsprechenden Kontrolle des Personals bzw. der anfallenden Geschäftsfälle. Aus der Tatsache, dass gewisse Kontrollen vom Geschäftsführer persönlich durchgeführt werden würden, könne jedoch nicht geschlossen werden, dass er als leitender Angestellter gelte.

Bezüglich der weiteren Feststellung des Finanzamtes, dem Geschäftsführer fehle das Unternehmerrisiko, wird vorgebracht, dass die Höhe der Geschäftsführerentschädigung vom Umsatz als auch vom jährlichen EGT abhängen würde. So betrage die umsatz- und erfolgsabhängige Prämie für das Wirtschaftsjahr 3/1999 S 1.038.393,- und könne sicher nicht mehr von einem untergeordneten Betrag gesprochen werden.

### ***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. 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 gekennzeichneteter 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 Delegation 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.

Wie in der Berufung dargestellt erhält der Geschäftsführer nach dem Gesellschafterbeschluss vom 3.2.1997 künftig ein Honorar, das sich wie folgt zusammensetzt:

- a) Fixer Honorarbetrag in Höhe von S 160.000,- p.m., zahlbar für die ersten elf Monate des jeweiligen Wirtschaftsjahres
- b) 1 % des in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Jahresumsatzes

- c) 5 % des jährlichen EGT (vor Honorar)
- d) Eine etwaige gesetzliche Umsatzsteuer

Die Honorarabrechnung erfolge jährlich im Nachhinein nach Vorliegen des festgestellten bzw. geprüften Jahresabschlusses des Vorjahres. Weiters werden dem Geschäftsführer Akontozahlungen gewährt, wobei der als Fixhonorar geltende Honorarbestandteil wertgesichert nach dem Verbraucherpreisindex 1996 ist.

Mit der Vereinbarung eines fixen Honorarbetrages in Höhe von S 160.000,- pro Monat hat der Geschäftsführer der Berufungswerberin Anspruch auf ein Fixgehalt und es ist auf Grund der gleich bleibenden Akontozahlungen von einer laufenden Entlohnung auszugehen. Ein derartiger Mindestfixbezug steht der Annahme eines relevanten Unternehmerwagnisses nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes allerdings entgegen (vgl. das Erkenntnis vom 18.12.2001, 2001/15/0070). Der weitere erfolgsabhängige Gehaltsbestandteil ändert grundsätzlich an dieser Beurteilung nichts, da dies einer teilweisen Auszahlung der Geschäftsführervergütung in Abhängigkeit von der Ertragslage gleichkommt. Die Entlohnung entsprechend der Ertragslage ist nach der Verkehrsauffassung auch bei Dienstverhältnissen, vor allem bei Arbeitnehmern in leitender Position, wie auch die Delegation von Arbeit und die Heranziehung von Hilfskräften beim leitenden Führungspersonal eine nicht unübliche Vorgangsweise und kein spezifisches Merkmal einer selbstständigen Tätigkeit (VwGH vom 27.7.1999, 99/14/0136 und vom 26.4.2000, 99/14/0339).

Der Einwand, dass die umsatz- und erfolgsabhängige Prämie für das Wirtschaftsjahr 3/1999 S 1.038.393,- betragen würde und nicht mehr von einem untergeordneten Betrag gesprochen werden könnte, ist nicht entscheidungswesentlich, da der Geschäftsführer auf Grund dieser Vereinbarung nie den fixen Bestandteil seiner Vergütung verlieren kann. Nach den Aufzeichnungen des Prüfers haben die Geschäftsführerbezüge im Jahr 1997 S 2.402.100,- und im Jahr 1997, annähernd gleich hoch, S 2.413.600,- betragen. Hinzu kommt der Sachbezug in Höhe von S 84.000,- pro Jahr für die private Benützung des dem Geschäftsführer zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeuges. Daraus ist abzuleiten, dass die Gewinnentwicklung der Gesellschaft annähernd gleich verläuft. Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 21.12.1999, 99/14/0255, ausgesprochen, dass es darauf ankommt, ob den Geschäftsführer tatsächlich das Wagnis der Einnahmenschwankungen trifft oder ob in Wahrheit – etwa im Hinblick auf die Gewinnentwicklung der Gesellschaft – kein oder nur ein geringes Wagnis vorliegt. Auf Grund der oben dargestellten Entwicklung der (gewinnabhängigen) Entgelte des Geschäftsführers

kann ein tatsächlich ins Gewicht fallendes einnahmenseitiges Unternehmerrisiko des Gesellschafter-Geschäftsführers gesamt gesehen nicht festgestellt werden.

Ausgabenseitig ist anzuführen, dass der Geschäftsführer in seinen Einkommensteuererklärungen für die strittigen Jahre (ebenso in den Folgejahren) neben den Beiträgen an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft lediglich das Betriebsausgabenpauschale gem. § 17 Abs. 1 EStG 1988 geltend gemacht hat, wobei die Aufwendungen für den Dienstwagen, einschließlich der Verwendungsberechtigung für private Zwecke, von der Gesellschaft getragen werden. Ein wesentliches 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 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 5.11.1993.

Gemäß Punkt 7 des Gesellschafterbeschlusses vom 3.2.1997 entspricht der Aufgabenbereich des Geschäftsführers, der diese Tätigkeit auch im gewerberechtlichen Sinne ausübt, den gesetzlich aufgetragenen Tätigkeiten, und zwar insbesondere jenen nach dem HGB und dem GmbH-Gesetz. Nach den Feststellungen des Prüfers obliegen dem Geschäftsführer neben der Vertretung der Gesellschaft nach außen alle Maßnahmen und Vorkehrungen organisatorischer, finanzieller, wirtschaftlicher und personeller Art (Personalkontrolle, Bauleiter im Speziellen und Bürokräfte) Akquisition von Aufträgen, Problemlösungen mit Kunden entweder telefonisch oder vor Ort und dgl.). Diese Tätigkeiten des Geschäftsführers setzen unter Berücksichtigung der jahrelangen Dauer eine funktionale Einbindung des Geschäftsführers in den Organismus der Berufungswerberin eindeutig voraus. Daran ändert auch der Einwand der Berufungswerberin dahingehend nichts, aus der Tatsache, dass gewisse Kontrollen vom Geschäftsführer durchgeführt werden würden, könnte nicht geschlossen werden, dass er als

leitender Angestellter gelte. Es ist daher von einer Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin auszugehen.

Der Umstand, dass der Geschäftsführer nicht in seiner Arbeit überwacht wird und damit in freier Zeiteinteilung kontroll- und weisungsfrei tätig ist, ist – wie oben dargestellt – im gegebenen Zusammenhang nicht von Bedeutung.

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, 11.5.2004