



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Schwarz + Partner WP und StB GmbH, 4020 Linz, Hamerlingstraße 40, vom 24. Jänner 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 19. Dezember 2006 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2005 bis 31. Dezember 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, dass die Nachforderung an Lohnsteuer entfällt. Hinsichtlich des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Im Zuge einer bei der Berufungserberin über die Jahre 2003 bis 2005 durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurde unter anderem festgestellt, dass von den Bezügen des ab 1.7.2005 zum zweiten Geschäftsführer bestellten E., die er für diese Tätigkeit erhielt, weder Lohnsteuer noch der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag abgeführt wurde. Der Prüfer vertrat die Ansicht, dass die Tätigkeit im Rahmen eines normalen Dienstverhältnisses ausgeübt wurde, und errechnete für das Jahr 2005 eine auf diese Bezüge entfallende Nachforderung an Lohnsteuer von 36 €, an Dienstgeberbeitrag von 189 € und an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag von 15,12 €. Über die Geschäftsführerbestellung lag ein als „Freier Dienstvertrag“ bezeichneter schriftlicher Vertrag

---

vor, der die wesentlichen Vereinbarungen über die Geschäftsführerbestellung, die sich daraus ergebenden Pflichten und Verantwortlichkeiten, Regelungen bezüglich Vertragskündigung und Honorierung enthielt, und überdies die Vereinbarung enthielt, dass der Geschäftsführer weiters im Einvernehmen mit der Generalversammlung die Werkleistung der Durchführung von Einreichungen übernehme.

Das Finanzamt schloss sich der Rechtsansicht des Prüfers an und forderte mit Haftungs- und Abgabenbescheid für das Jahr 2005 neben den auf andere Feststellungen entfallenden Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag auch die vom Prüfer errechneten Beträge nach.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung führte die Berufungswerberin sinngemäß aus: Anlässlich der Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben sei unter anderem festgestellt worden, dass E Dienstnehmer sei und gemäß § 4 Abs. 2 ASVG mit einem monatlichen Bezug von 600 € nachzuversichern sei, es sei weiters festgestellt worden, dass seine Anmeldung gemäß § 4 Abs. 2 ASVG unterlassen wurde. Aufgrund dieser Feststellung seien auch die Beträge an Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag vorgeschrieben worden. Diese Feststellung sei jedoch unrichtig, da kein Dienstverhältnis vorliege, sondern ein Werkvertrag, wobei die Bezüge des gewerberechtlichen und organschaftlichen Geschäftsführers der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft unterliegen bzw. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit vorliegen würden, sodass weder Lohnsteuer- noch DB- oder DZ-Pflicht vorliege. E sei seit 1.7.2005 Geschäftsführer und an der Gesellschaft nicht beteiligt. Er besitze die Baumeisterkonzession und sei auch gewerberechtlicher Geschäftsführer der Gesellschaft. Er sei nicht weisungsgebunden. Die Berufungswerberin sei Mitglied der Wirtschaftskammer, womit automatisch Pflichtversicherung gemäß § 2 Abs. 1 Z 3 GSVG vorliege, somit einer allfälligen ASVG-Versicherung vorgehe. Auch sonst würden keine Merkmale eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses vorliegen, bloß organschaftliches Tätigwerden. E sei auch nicht in den betrieblichen Organismus des Unternehmens eingegliedert.

Das Finanzamt erließ eine teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung, mit der die Nachforderung an Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag aufrecht erhalten wurde, da nach der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 ein Dienstverhältnis vorliege, jedoch die Nachforderung an Lohnsteuer gestrichen wurde, da bei der Höhe der Geschäftsführervergütung im Jahr 2005 keine Lohnsteuer angefallen wäre.

Mit einem Vorlageantrag beantragte die Berufungswerberin Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, und übermittelte in der Folge ergänzend eine

---

Entscheidung des OGH vom 18.4.2007, 8 ObS 3/07k, in der dieser die fehlende Arbeitnehmereigenschaft eines gewerberechtlichen Geschäftsführers feststellte.

Im Zuge des weiteren Berufungsverfahrens stellte der Unabhängige Finanzsenat an die Berufungswerberin mittels Vorhalt verschiedene Fragen bezüglich der praktischen Abwicklung der Geschäftsführung. Der Vorhalt wurde folgendermaßen beantwortet: Tatsächlich würden sämtliche Geschäfte vom anderen Geschäftsführer wahrgenommen. Er nehme keinen konkreten Teil der Aufgaben wahr, er habe lediglich einmal im Jahr im Rahmen der Bilanzerstellung eine relativ kurze Besprechung mit dem anderen Geschäftsführer zwecks Unterschriftenleistung auf der Bilanz und dem Anzeigeformular für das Handelsgericht. Sonst gebe es praktisch keinerlei Aufgaben, die mit der Geschäftsführung in Zusammenhang stünden. Dadurch würden auch keine Kontakte oder Absprachen hinsichtlich der Urlaubsabwicklung bestehen. Er besitze im Unternehmen keinen eigenen Arbeitsplatz, die Besprechungen würden üblicherweise bei ihm zu Hause stattfinden. Er unterliege auch keinem Wettbewerbsverbot.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinn des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinn des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988. Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht.

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob E, der gemeinsam mit dem zu 100% an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführer als handelsrechtlicher und gewerberechtlicher Geschäftsführer bestellt ist und die Geschäftsführung in Kollektivvertretungsbefugnis mit diesem ausübt, mit dieser Tätigkeit in einem Dienstverhältnis zur Berufungswerberin im Sinn des Einkommensteuergesetzes steht, sodass von den hiefür erhaltenen Bezügen der Dienstgeberbeitrag abzuführen ist. In der Berufung wird erklärt, dass kein Dienstverhältnis,

---

sondern ein Werkvertrag vorliege, der schriftliche Vertrag wird als „freier Dienstvertrag“ tituliert.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es richtig, dass die Tätigkeit eines Geschäftsführers im Rahmen eines Dienstvertrages, freien Dienstvertrages oder Werkvertrages ausgeübt werden kann. Die im Wirtschaftsleben üblichere Vertragsgestaltung ist jedoch die eines Dienstvertrages. Der seltene Fall eines Werkvertrages kann dann angenommen werden, wenn etwa die Verpflichtung zur Herbeiführung eines bestimmten Erfolges vereinbart wird, nicht wenn Gegenstand des Vertrages die zeitraumbezogene Erbringung von Leistungen ist. Im Übrigen ist zum Begriff „freier Dienstvertrag“ festzuhalten, dass das Einkommensteuergesetz diesen nicht kennt und lediglich unterscheidet, ob eine selbständige oder nichtselbständige Tätigkeit vorliegt.

Vorweg wird bemerkt, dass der Begriff des Dienstverhältnisses im Sinn des § 47 Abs. 2 EStG ein eigenständiger Begriff des Steuerrechtes ist; er deckt sich weder mit dem Arbeitsrecht noch mit dem Sozialversicherungsrecht. Für ein steuerrechtliches Dienstverhältnis ist es nicht maßgebend, ob auch ein Dienstverhältnis im Sinn des bürgerlichen Rechts vorliegt, auch der Abschluss eines formellen Dienstvertrages ist nicht Voraussetzung. Entscheidend ist nur, ob die ausgeübte Tätigkeit dem „Tatbild“ des § 47 EStG entspricht (Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, Tz 14 – 19 zu § 47 und die dort zitierte Judikatur des VwGH). Aus diesem Grund ist es auch unerheblich, dass im schriftlichen Vertrag festgehalten wurde, dass vom Entgelt weder Lohnsteuer noch Sozialversicherung in Abzug gebracht werde und der Geschäftsführer verpflichtet sei, selbst den Meldeverpflichtungen nachzukommen.

Die Legaldefinition des § 47 EStG fordert, dass der Arbeitnehmer einem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet, und enthält zwei Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus. Wenn beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit ermöglichen, ist anhand weiterer Merkmale zu beurteilen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder der Unselbständigkeit überwiegen. In zahlreichen Erkenntnissen hat der Verwaltungsgerichtshof auch dem Umstand, ob der Steuerpflichtige mit der ausgeübten Tätigkeit ein Unternehmerrisiko trägt, ebenso wesentliche Bedeutung beigemessen wie den beiden Kriterien der Legaldefinition. Weitere Merkmale für die Nichtselbständigkeit wären das Fehlen von Vertretungsbefugnis oder das Vorliegen laufender Lohnzahlungen. Entscheidend ist das Gesamtbild der Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist.

Bezüglich des Merkmals der Weisungsgebundenheit ist zunächst festzuhalten, dass die Stärke des geforderten Weisungsrechtes abhängig von der Art der Tätigkeit ist, insbesondere bei höher qualifizierten Leistungen tritt die Weisungsgebundenheit in den Hintergrund. Bei leitenden Angestellten reicht es aus, wenn sich die Weisungsgebundenheit auf die grundsätzliche Erfüllung der Leitungsaufgaben beschränkt. Das persönliche Weisungsrecht, das für ein Dienstverhältnis spricht, ist auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und charakteristisch dafür, dass der Arbeitnehmer seine Arbeitskraft schuldet. Wenn nun in der Berufung erklärt wird, dass der Geschäftsführer nicht weisungsgebunden sei, so liegen dennoch keine Hinweise für diese Annahme vor. Der Geschäftsführer hat laut Vertragstext (§ 1 Z 3) die Generalversammlungsbeschlüsse und sachlichen Weisungen der Generalversammlung zu befolgen. Er ist der Gesellschaft gegenüber verpflichtet, bei der Geschäftsführung die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes anzuwenden. Für den Verwaltungsgerichtshof ist allein diese sogenannte „stille Autorität“ der Generalversammlung ausreichend, um einen GmbH-Geschäftsführer auf Grund des Anstellungsvertrages als weisungsunterworfen anzusehen.

Für die Weisungsbindung spricht auch, dass der Geschäftsführer im Außenverhältnis nur Kollektivvertretungsbefugnis zusammen mit dem zu 100% beteiligten ersten Geschäftsführer hat und daher keine Einzelzeichnungsbefugnis hat.

Schließlich vermag auch die Schilderung der tatsächlichen Geschäftsabwicklung diese Feststellungen nicht zu entkräften. Wenn sich auch die tatsächliche Arbeitsleistung als Geschäftsführer nur auf wenige Besprechungen und Unterschriftenleistungen im Jahr beschränken, so kann sich E dennoch diesen Aufgaben nicht entziehen und ist zur persönlichen Vornahme verpflichtet. Bezüglich des Hinweises, dass aus diesem Grund zwangsläufig auch keine Absprachen bezüglich Urlaub bestehen würden, ist auf den Vertragstext (§ 6) zu verweisen, laut dem der Geschäftsführer im Einvernehmen mit der Generalversammlung berechtigt ist, Urlaubsantritt und Urlaubsausmaß unter Bedachtnahme der Interessen der Gesellschaft selbst zu bestimmen.

Gegen die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin mag wohl die Tatsache sprechen, dass der Geschäftsführer für seine Aufgabenerfüllung keine Arbeitsmittel der Berufungswerberin bzw. keinen Arbeitsplatz in der Firma benötigt. Allerdings hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung festgestellt, dass beim Geschäftsführer einer GmbH in aller Regel von einer Eingliederung auszugehen sein wird, da dieses Merkmal bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft ist gegeben, wenn

---

der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse des Organismus ausüben muss.

Dies ist jedoch auch hier der Fall. Der Geschäftsführervertrag wurde auf unbestimmte Zeit geschlossen (§ 4 des Vertragstextes), auch ist nicht anzunehmen, dass der Geschäftsführer seine Verpflichtungen nicht wahrgenommen hätte.

Unter der Annahme, dass dennoch die Eingliederung nicht klar zu erkennen wäre, spricht für das Vorliegen eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses noch die unbestreitbare Tatsache, dass der Geschäftsführer mit dieser Tätigkeit keinerlei Unternehmerrisiko trägt. Ein Unternehmerrisiko besteht dann, wenn der Steuerpflichtige die Höhe seiner Einnahmen maßgeblich beeinflussen kann, wenn der Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, von Fleiß, Ausdauer und den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängig ist. Der Geschäftsführer erhält für die Wahrnehmung der mit der Geschäftsführung verbundenen Aufgaben und für die damit verbundene Verantwortlichkeit eine jährliche Vergütung von 8.400 €, unabhängig von einem Erfolg oder einem zeitlichen Aufwand. Dieses Entgelt wird monatlich akontiert und kommt damit einer laufenden Lohnzahlung nahe. Diese Honorierung ist im Vertrag unter § 5 Bezüge/Honorar klar abgegrenzt von den Honorarzahlungen für die Durchführung von Einreichungen, die erfolgsabhängig gestaltet sind, sich an der Honorarordnung für Baumeister orientieren und im Übrigen auch vom Finanzamt nicht den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zugerechnet wurden, da die Trennung zwischen diesen Aufgabenbereichen klar durchführbar ist.

Bezieht man in die Überlegungen weiters ein, dass der Geschäftsführer diese Aufgabe naturgemäß nur persönlich wahrnehmen kann, überwiegen nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Merkmale eines steuerlichen Dienstverhältnisses gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988. Auch wenn der zeitliche Einsatz, den die Geschäftsführertätigkeit erfordert, relativ gering ist, steht der Geschäftsführer dennoch der Berufungswerberin auf unbestimmte Zeit zur Wahrnehmung der damit verbundenen Verpflichtungen zur Verfügung. Das darauf entfallende Honorar wurde daher zu Recht in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen.

Wie bereits in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt, hatte jedoch die ebenfalls zur Nachzahlung vorgeschriebene Lohnsteuer von 36 € zu entfallen, da auf Grund der geringen Höhe der Geschäftsführervergütung im Berufungsjahr keine Lohnsteuer angefallen ist.

Aus den angeführten Gründen war wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 16. März 2009