



GZ. RV/0112-G/02

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Josef Rauch, gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid über den Zeitraum 1.1.1996 bis 31.12.1999 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag des Finanzamtes Hartberg 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**

Die Berufungswerberin fungiert als alleinige Komplementärin einer KG. Im Zuge einer Lohnabgabenprüfung stellte der Prüfer fest, dass für die im strittigen Zeitraum den beiden mit 49 % und 51 % an der Berufungswerberin beteiligten Geschäftsführern vergüteten Bezüge in

Höhe von insgesamt S 2.024.100,- die Verpflichtung besteht, den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag abzuführen. Den diesbezüglich vom Finanzamt erlassenen, nunmehr angefochtenen, Bescheid bekämpfte die Berufungswerberin zusammengefasst mit der Begründung, dass die Voraussetzungen des § 41 Abs. 3 FLAG, § 22 Zif. 2 EStG 1988 und § 47 Abs. 2 EStG 1988 nicht vorliegen würden.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung verwies das Finanzamt zusammengefasst darauf, dass kein ausreichendes Unternehmerrisiko vorliegen würde, zumal ein fixer Bezug zustehe und wesentliche Kosten ersetzt würden. Weiters wurde auf die Einvernahme eines der beiden Geschäftsführer hingewiesen, wonach er als Buslenker tätig sei, Reparatur- und Büroarbeiten sowie alle mit dem Betrieb zusammenhängen Tätigkeiten verrichten würde. Die fehlende Weisungsgebundenheit und mangelnde Eingliederung würden an dieser Betrachtung nichts ändern.

Im Vorlageantrag entgegnete die Berufungswerberin, dass ein fixer Bezug, aber für eine nicht exakt definierte Arbeitszeit gewährt werde. Die Kernaussage des bereits in der Berufungsschrift erwähnten Erkenntnisses des VwGH bestehe darin, dass die Ausübung der Geschäftsführertätigkeit für eine Kapitalgesellschaft im Dienst- als auch im Werkvertrag erfolgen könne und es dabei nicht auf die Art der Tätigkeit sondern auf die rechtlichen Rahmenbedingungen ankomme.

### ***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. Rechtsanwälte, Betriebshygieniker und Wirtschaftstreuhänder werden in dieser Gesetzesstelle nicht genannt.

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 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 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.

Aus den Lohn- bzw. Gehaltskonten der beiden Geschäftsführer ergibt sich, dass sie ein laufendes monatliches Entgelt in Höhe von S 19.000,- bzw. S 20.000,- regelmäßig erhalten haben. Im Jahr 1996 und bis Mitte 1997 wurde daneben auch ein Urlaubs- und Weihnachtsgeld vergütet. Weiters erhielten die Geschäftsführer Reisekosten in nicht unbeträchtlicher Höhe ersetzt (zB im Jahr 1996 S 100.154,- und S 132.490,-).

Damit sind die Geschäftsführer mit einem nicht selbstständigen Arbeitnehmer voll und ganz vergleichbar, der ein fixes Gehalt bezieht. Ein derartiger Fixbezug steht der Annahme eines relevanten Unternehmerwagnisses nach der Judikatur des VwGH nämlich entgegen (vgl. VwGH 18.12.2001, 2001/15/0070). Daran ändert der Einwand im Vorlageantrag nichts, dass der fixe Bezug für eine nicht exakt definierte Arbeitszeit gewährt werde. Auch wenn die beiden Geschäftsführer nach den Äußerungen in der Niederschrift vom 25.8.2000 praktisch "rund um die Uhr" arbeiten, also eine zeitliche Begrenzung der Arbeitszeit fehlt, hindert dies, ebenso wie die mögliche Haftungsanspruchnahme eines Geschäftsführers, nicht die Zuordnung zu den Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 (vgl. VwGH vom 12.9.2001, 2000/13/0219).

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 vertreten die beiden Geschäftsführer die Berufungswerberin bereits seit 8.6.1995. Das Tätigkeitsbild der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer (vgl. die Angaben in der Niederschrift vom 25.8.2000), nämlich vom Buslenken, Arbeiten in der Werkstatt, Reparaturarbeiten, Büroarbeiten, Geschäftsführung, kleinste handwerkliche Tätigkeiten, bis hin zu allem was mit dem Betrieb zusammenhängt, setzt eine funktionale Einbindung der Geschäftsführer in den Organismus der Berufungswerberin eindeutig voraus. Es ist daher von einer Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin auszugehen.

Das Anstellungsverhältnis eines Geschäftsführers kann ein Dienstvertrag im Sinne der §§ 1151 ff ABGB, ein so genannter freier Dienstvertrag, ein Werkvertrag oder ein Auftrag sein

(vgl. das Erk. des VwGH vom 15.7.1998, 97/13/0169). Der Fall eines Werkvertrages wird dann angenommen werden können, 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 I<sup>2</sup>, 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 Rummel<sup>2</sup>, 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. Die im vorliegenden Fall gegebene ununterbrochene Vertretung der Berufungswerberin seit 8.6.1995 spricht eher für ein Dauerschuldverhältnis, nicht aber für einen Werkvertrag als Zielschuldverhältnis.

Darüber hinaus ist der nach außen in Erscheinung tretenden tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehung die wesentliche Bedeutung beizumessen, um dem gerade bei wesentlich beteiligten Gesellschaftern wegen des häufig vorzufindenden Umstandes des Selbstkontrahierens notwendigen Objektivierungserfordernis Rechnung zu tragen. Der strittige Steuertatbestand stellt nicht darauf ab, welchem Vertragstyp das Zivilrecht das konkrete Anstellungsverhältnis des Geschäftsführers zuordnet (vgl. VwGH vom 18.7.2001, 2001/13/0084).

Im Ergebnis wird die Auffassung vertreten, dass die Beschäftigung der Geschäftsführer ungeachtet ihrer gleichzeitigen Eigenschaft als wesentlich beteiligte Gesellschafter mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist. Die Gesellschafter-Geschäftsführer erzielen aus der Geschäftsführertätigkeit demnach 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 Dienstnehmer sind. Dies löst die Pflicht aus, von den Bezügen der Geschäftsführer den Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag abzuführen. Die Berufung war daher vollinhaltlich abzuweisen.

Graz, 2.3.2004