



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle XY  
Senat 3

GZ. RV/0235-I/03

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vertreten durch Z., vom 30. September 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes XY vom 2. August 2002 betreffend Haftung und Zahlung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zu diesem Beitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Als Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung schrieb das Finanzamt der Steuerpflichtigen für den Zeitraum 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 2001 mit Bescheid vom 2. August 2002 folgende Beträge zur Haftung und Zahlung vor:

Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen	€	21.317,63
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	€	2.486,79

Die Vorschreibung beruhte auf der Einbeziehung der Geschäftsführerbezüge und der von der Steuerpflichtigen für den wesentlich beteiligten Geschäftsführer bezahlten Sozialversicherungsbeiträge in die Beitrags- bzw. Bemessungsgrundlage. Begründet wurde diese Vorschreibung damit, dass durch die im Wesentlichen durchgehende Tätigkeit im Rahmen der betrieblichen Strukturen und die Auszahlung der Geschäftsführerbezüge in monatlich gleich bleibender Höhe unabhängig vom wirtschaftlichen Erfolg der GmbH sowie der Zahlung von Spesen- bzw. KFZ-Pauschalien nach dem Gesamtbild der Verhältnisse bei

Hinzudenken der auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Beziehungen fehlenden Weisungsgebundenheit ein Dienstverhältnis vorläge.

In der – nach Verlängerung der Rechtsmittelfrist – rechtzeitigen Berufung vom 30. September 2002 und dem ergänzenden Schriftsatz vom 1. Oktober 2002, eingebracht am 4. Oktober 2002, wendete sich die Steuerpflichtige durch ihren steuerlichen Vertreter gegen die Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zu diesem Beitrag für den Zeitraum Jänner 1996 bis Dezember 2001. Zwischen der GmbH und dem wesentlich beteiligten Geschäftsführer (90%) sei ein Werkvertrag abgeschlossen worden. Vereinbart sei, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer für seine Tätigkeit Anspruch auf einen Geschäftsführerbezug hätte, sofern die Höhe des vereinbarten Bezuges durch das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der GmbH gedeckt sei. Bei Nichtdeckung bestehe kein Anspruch auf einen Geschäftsführerbezug, da das vereinbarte Geschäftsziel nicht erreicht worden wäre. Zudem bestehe weder Anspruch auf Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, noch leite sich aus der Tätigkeit als Geschäftsführer ein Urlaubsanspruch ab. Das vereinbarte Entgelt für die Geschäftsführung der GmbH beziehe sich einzig und allein auf die erbrachte Leistung. Aus diesem Grunde sei der Geschäftsführer auch verpflichtet, im Verhinderungsfall Ersatz zu stellen.

Der Verwaltungsgerichtshof habe in seiner jüngsten Rechtsprechung zur DB-Pflicht von GF-Bezügen drei Merkmale eines Dienstverhältnisses hervorgehoben, die alle drei vorhanden sein müssten:

- die organisatorische Eingliederung
- das Fehlen des Unternehmerwagnisses
- eine regelmäßige laufende Entlohnung

Bei Wegdenken der wesentlichen Beteiligung müsse ein Dienstverhältnis klar erkennbar sein. Dabei genüge es nicht, dass nur ein Merkmal in Richtung Dienstverhältnis weise, andere Merkmale aber klar gegen ein Dienstverhältnis sprechen würden (vgl. auch Artikel von Beiser in SWK Heft 20/21 vom 15. Juli 2002, S 541). Beiser ziehe zur Abgrenzung Arbeitnehmer und Selbständiger/Unternehmer u.a. folgende Kriterien für das Vorliegen eines Unternehmers heran:

Unternehmer

- würden dem Auftraggeber eine bestimmte Leistung schulden
- würden weisungsfrei arbeiten (persönliche Weisungsfreiheit; sachliche Auftragsvorgaben würden die zu erbringende Leistung bestimmen)

- würden ihren eigenen Betrieb organisieren, der Leistungsauftrag verbinde sie zwar mit den Auftraggebern, gliedere sie jedoch nicht in deren Betriebsorganisation ein
- hätten keine Pflicht zur persönlichen Leistung, sofern dies nicht zur Auftragsbedingung gemacht werde
- würden Unternehmerrisiko tragen und von realisierten Gewinnchancen profitieren; Teilnahme an Gewinnen und Verlusten; Haftung; kein Erfolgsgarantie
- vereinbarte Kosten- und Auslagenersätze wären Leistungsentgelt

Dass ein Gesellschafter-Geschäftsführer in den "geschäftlichen Organismus" eingebunden sei bzw. eingebunden sein müsse, ergäbe sich aus der Tätigkeit als Geschäftsführer. Wäre er nicht in den Organismus der GmbH eingebunden, würde er die Tätigkeit eines Geschäftsführers gar nicht ausüben können. Aus dieser organisatorischen Eingliederung bei einer Kapitalgesellschaft sogleich die Merkmale eines Dienstverhältnisses abzuleiten sei ganz einfach falsch und fern jeder Praxis.

Hinsichtlich des Tragens eines Unternehmerragnisses habe der VwGH in seinem Erkenntnis vom 20.12.2000, 99/13/0223, festgestellt, dass ein Unternehmerragnis dann vorliege, "wenn ein Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcher Art den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend selbst gestalten kann".

Das Unternehmerrisiko komme auch darin zum Ausdruck, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit habe, im Rahmen seiner Tätigkeit Aufträge anzunehmen oder abzulehnen und solcher Art den Umfang seines Tätigwerdens bzw. dessen wirtschaftlichen Erfolg selbst bestimmen könne. Gerade dieses vom VwGH aufgestellte Merkmal für das Vorliegen eines Unternehmerrisikos liege im vorliegenden Fall vor.

Der Gesellschafter sei alleiniger Geschäftsführer der GmbH. Er allein entscheide über die Unternehmensziele der GmbH; er allein entscheide über die Unternehmensziele der GmbH; er allein entscheide, welche Aufträge zu welchen Konditionen angenommen und ausgeführt würden; er allein entscheide über Personalfragen und –entlohnung; er allein sei verantwortlich für das Erreichen des Unternehmenszieles; er allein trage das Unternehmerrisiko.

Von einem Fehlen des Unternehmerrisikos zu sprechen sei im vorliegenden Fall ganz einfach falsch und gehe an der Realität vorbei.

Die Firma der Berufungswerberin sei unternehmerisch tätig. Daraus folge, dass auch für sie ein Unternehmerrisiko bestehe, das nicht von einer physischen Person, sondern von einer natürlichen Person getragen werden müsse. Wer, wenn nicht Herr X., trage das Unternehmerrisiko ?

Somit fehle im vorliegenden Fall ein ganz wesentliches Merkmal, das für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen würde. Daher könnten die Bezüge, die Herr X. für seine Tätigkeit in der GmbH erhalte, aber auch nicht DB- bzw. DZ-pflichtig sein.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 26. März 2003 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Der zu 90% am Stammkapital der Berufungswerberin beteiligte Geschäftsführer hätte hinsichtlich seiner Tätigkeit einen Werkvertrag abgeschlossen. Er sei organisatorisch in den Organismus der Berufungswerberin eingegliedert, weil er auf Dauer angelegte Leistungen zu erbringen hatte. Auch würde er einen Fixbezug erhalten, wobei eine allfällige Bezugskürzung bei einer negativen allgemeinen Wirtschaftsentwicklung kein unternehmensspezifisches Risiko darstelle. Ausgabenseitig bestehe ebenfalls kein Unternehmerrisiko, da dem Geschäftsführer sämtliche Arbeitsmittel für seine Tätigkeit gestellt würden und die Tätigkeit meistens in Räumlichkeiten der Berufungswerberin durchgeführt worden sei.

Daraufhin beantragte die Einschreiterin die Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte aus, dass das Finanzamt auf die in der Berufung vorgebrachten Argumente in keiner Weise eingegangen sei. Der VwGH habe in seinem Erkenntnis vom 29.1.2003, 2002/13/0186, die DB-/DZ-Pflicht für wesentlich beteiligte GmbH-Geschäftsführer verneint und dabei die erfolgsabhängige Vergütung, die Abhängigkeit der GF-Vergütung vom erzielten Umsatz sowie der verursachten Kosten und das Verlustrisiko als Merkmale einer unternehmerischen Tätigkeit angeführt. Im GF-Vertrag von Herrn X. sei festgehalten, dass er einen Werklohn nur dann erhalte, wenn dieser durch den Jahresgewinn und zwar das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit nach handelsrechtlichen Bestimmungen gedeckt sei. Beim Fehlen der Deckung sei der Fehlbetrag vom Werklohn in Abzug zu bringen. Im Falle der Verhinderung habe Herr X. einen geeigneten Ersatz zu stellen. Mit diesen Bestimmungen im GF-Vertrag seien die Kriterien für den Bezug der Geschäftsführervergütung noch enger gezogen als im zitierten Erkenntnis.

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

Nach § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.

§ 41 Abs. 2 FLAG 1967 bestimmt weiter, dass Dienstnehmer Personen sind, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z2 EStG 1988.

Nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 sind 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, Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

Der Beitrag des Dienstgebers ist nach § 41 Abs. 3 FLAG 1967 von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Nach § 41 Abs. 5 FLAG 1967 beträgt der Beitrag 4,5 v.H. der Beitragsgrundlage.

§ 57 Abs. 7 Handelkammergesetz (HKG), BGBl. 1994/661, bzw. § 122 Abs. 7 Wirtschaftskammergesetz 1998 (WKG), BGBl. 1998/103, bestimmt, dass die Landeskammer zur Bedeckung ihrer Ausgaben festlegen kann, dass die Kammermitglieder eine weitere Umlage zu entrichten haben. Diese ist beim einzelnen Kammermitglied von der Summe der in seiner Unternehmung (seinen Unternehmungen) nach § 3 Abs. 2 HKG bzw. § 2 WKG anfallenden Arbeitslöhne zu berechnen, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG 1967 in der jeweils gültigen Fassung gilt (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag).

§ 57 Abs. 8 HKG bzw. § 122 Abs. 8 WKG enthalten gleichartige Bestimmungen für die Bundeskammer.

Im gegenständlichen Berufungsfall steht folgender Sachverhalt auf Grund der Aktenlage unbestritten fest:

- Der Geschäftsführer ist im Berufszeitraum zu 90% an der Gesellschaft beteiligt.
- Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung wurde folgender schriftlicher Geschäftsführervertrag vorgelegt:

*I.*

*Herr XX. übernimmt per 1. Jänner 1995 die Geschäftsführung der Fa. XX.GmbH auf Basis des gegenständlichen Geschäftsführervertrages.*

*Die gegenständliche Geschäftsführung wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, wobei beiden Vertragsteilen die Möglichkeit offen steht, das gegenständliche Geschäftsführerverhältnis unter Einhaltung einer Kündigungszeit von 3 Monaten auf den Letzten eines Monats mittels eingeschriebenen Schreibens zu kündigen, wobei*

die Kündigung dann rechtzeitig ist, wenn das Kündigungsschreiben am Letzten des Monats dem anderen Vertragsteil zukommt.

Die Vertragsteile halten fest, daß die Anstellung des Geschäftsführers im Rahmen des vorliegenden Werkvertrages erfolgt.

## II.

Herr XX. erhält für seine Tätigkeit als Geschäftsführer einen Werklohn in Höhe von ATS 70.000,-- monatlich.

Ein Anspruch auf den vereinbarten Werklohn entsteht nur dann, wenn dieser durch den Jahresgewinn und zwar durch "das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit" nach handelsrechtlichen Bestimmungen gedeckt ist. Fehlt diese Deckung, so ist der Fehlbetrag vom Werklohn in Abzug zu bringen.

Desweiteren erhält der Geschäftsführer ein Spesenpauschale von monatlich ATS 2.500,- sowie eine PKW-Pauschale von monatlich ATS 4.500,--.

## III.

Herr XX. wird im Rahmen seiner Geschäftsführertätigkeit unter Berücksichtigung des Gesellschaftsvertrages und der Geschäftsordnung nachstehende Tätigkeit übernehmen:

- a) Die Akquisition von .....
- b) die Akquisition von .....
- c) die Erstellung von .....
- d) die Führung von .....
- e) die Führung der .....
- f) die Akquisition von .....
- g) die Vermittlung von .....
- h) die Setzung von Werbeaktivitäten in Bezug auf .....
- i) die Erstellung des Budgets
- j) die Leitung der Verwaltung
- k) die Durchführung des Rechnungs- und Buchhaltungswesens.

## IV.

Der Geschäftsführer nimmt zur Kenntnis, daß er zumindest 20 Stunden pro Woche der Fa. XX.GmbH zur Verfügung zu stehen hat. Eine einzuhaltende Arbeitszeit wird nicht vereinbart.

Bei Arbeitsverhinderung wird Herr XX. einen geeigneten Ersatz stellen. Die Möglichkeit der Kündigung durch beide Vertragsteile gemäß Punkt I. dieses Vertrages wird davon nicht berührt.

## V.

*Dem Geschäftsführer werden aufgrund seiner übernommenen Tätigkeit bei der Fa. XX.GmbH vertrauliche Informationen bekannt und ist er daraus zur umfassenden Verschwiegenheit verpflichtet.*

*Bei Beendigung des gegenständlichen Geschäftsführerverhältnisses mit dem Unternehmen der Fa. XX.GmbH verpflichtet er sich, die ihm anvertrauten Geschäftspapiere und sonstigen Gegenstände unverzüglich an die Fa. XX.GmbH zurückzugeben.*

*Es wird ihm untersagt, von irgendwelchen geschäftlichen Schriftstücken für Privatzwecke Abschriften zu machen und an dritte Personen weiterzugeben, so dies nicht für die Erreichung des Geschäftserfolges der Gesellschaft notwendig ist.*

## VI.

*Dem Geschäftsführer ist es gestattet, im Rahmen des gegenständlichen Geschäftsführerverhältnisses einer nebenberuflichen Tätigkeit nachzugehen, soweit hiedurch die Aktivitäten in der gegenständlichen Gesellschaft nicht beeinträchtigt werden.*

*Weiters muß jedoch sichergestellt sein, daß der Geschäftsführer mindestens 20 Arbeitsstunden für die Gesellschaft aufwendet.*

## VII.

*Neben diesen im Rahmen des gegenständlichen Vertrages getroffenen Verpflichtungen bestehen keine sonstigen schriftlichen Vereinbarungen.*

*Abänderungen und Ergänzungen der vorliegenden Vereinbarung bedürfen zu ihrer Gültigkeit der Schriftform.*

## VIII.

*Ausdrücklich wird zwischen den Vertragsteilen vereinbart, daß auf den gegenständlichen Vertrag österreichisches Recht zur Anwendung zu gelangen hat.*

## IX.

*Sollte eine Bestimmung dieses Vertrages unwirksam sein oder werden, sind die Vertragsschließenden verpflichtet, eine dem wirtschaftlichen Ergebnis der unwirksamen Bestimmung möglichst nahe kommende wirtschaftliche Bestimmung zu vereinbaren. Im Übrigen bleibt die Wirksamkeit des Vertrages dadurch unberührt.*

- Dem Verrechnungskonto des Gesellschaftergeschäftsführers wurden in den Streitjahren folgende Beträge gutgeschrieben:

Jahr	Datum	Zahlungsgrund	Betrag (in ATS)
1996	31.1.	1/96	92.400,00
	29.2.	2/96	92.400,00
	1.4.	GF/SP.P./KFZ P 3/96	77.000,00
	30.4.	4/96	77.000,00
	31.5.	GF HN/SPE.P. 5-95	77.000,00
	30.6.	GF/SPE 6/96	77.000,00
	31.7.	GF/SPE 7-96	77.000,00
	31.8.	GF/SPE.P/KFZ.P. 8-96	77.000,00
	30.9.	GF/SPE.+KFZ P. 9-96	77.000,00
	31.10.	GF/SPE- +KFZ.P.10/96	77.000,00
	29.11.	GF/SPE.+KFZ P. 11-96	77.000,00



	31.12.	GF/SPE.P./KFZ P.	77.000,00
		Gesamtsumme	954.800,00

Zusätzlich wurden 1996 ATS 33.892,68 an Sozialversicherungsbeiträgen von der GmbH für den Geschäftsführer bezahlt.

Jahr	Datum	Zahlungsgrund	Betrag (in ATS)
1997	31.1.	UB v.20802 a.3651	77.000,00
	28.2.	X. Feb 97	77.000,00
	31.3.	X. Mrz 97	77.000,00
	30.4.	X. Apr 97	77.000,00
	30.5.	X. Mai 97	77.000,00
	30.6.	X. Jun 97	77.000,00
	31.7.	X. Jul 97	77.000,00
	31.8.	X. Aug 97	77.000,00
	30.9.	X. Sep 97	77.000,00
	31.10.	X. Okt 97	77.000,00
	30.11.	X. Nov 97	77.000,00
	30.12.	X. Dez 97	77.000,00
		Gesamtsumme	924.000,00

Zusätzlich wurden 1997 ATS 102.358,98 an Sozialversicherungsbeiträgen von der GmbH für den Geschäftsführer bezahlt.

Jahr	Datum	Zahlungsgrund	Betrag (in ATS)
1998	30.1.	X. Jän 98	77.000,00
	27.2.	X. Feb 98	77.000,00
	30.3.	X. Mrz 98	77.000,00
	30.4.	X. Apr 98	77.000,00
	31.5.	X. Mai 98	77.000,00
	30.6.	X. Jun 98	77.000,00
	31.7.	X. Jul 98	77.000,00
	31.8.	X. Aug 98	77.000,00
	30.9.	X. Sep 98	77.000,00
	30.10.	X. Okt 98	77.000,00
	30.11.	X. Nov 98	77.000,00
	30.12.	X. Dez 98	77.000,00
		Gesamtsumme	924.000,00

Zusätzlich wurden 1998 ATS 139.775,00 an Sozialversicherungsbeiträgen von der GmbH für den Geschäftsführer bezahlt.

Jahr	Datum	Zahlungsgrund	Betrag (in ATS)
1999	31.1.	Jän 99	97.000,00
	28.2.	Feb 99	97.000,00
	31.3.	Mrz 99	97.000,00
	30.4.	Apr 99	97.000,00
	7.5.	Mai 99	97.000,00
	30.6.	Jun 99	97.000,00
	30.7.	Jul 99	97.000,00
	31.8.	Aug 99	97.000,00
	30.9.	Sep 99	97.000,00
	29.10.	Okt 99	97.000,00
	30.11.	Nov 99	97.000,00
	31.12.	Dez 99	97.000,00
Gesamtsumme			1,164.000,00

Zusätzlich wurden 1999 ATS 141.775,40 an Sozialversicherungsbeiträgen von der GmbH für den Geschäftsführer bezahlt.

Jahr	Datum	Zahlungsgrund	Betrag (in ATS)
2000	31.3.	GF.,GFBezug 03/00	97.000,00
	30.4.	GF. ,GFBezug 04/00	97.000,00
	31.5.	GF. ,GFBezug 05/00	97.000,00
	1.7.	GF 6/00	97.000,00
	31.7.	GF 7/00	97.000,00
	31.8.	GF 8/00	97.000,00
	30.9.	GF 9/00	97.000,00
	31.10.	GF 10/00	97.000,00
	30.11.	GF 11/00	97.000,00
	22.12.	GF 12/00	97.000,00
Gesamtsumme			970.000,00

  

Jahr	Datum	Zahlungsgrund	Betrag (in ATS)
2001	31.1.	GF	97.000,00
	28.2.	GF	97.000,00
	31.3.	GF	97.000,00
	30.4.	GF	97.000,00

	31.5.	GF 5/01	97.000,00
	29.6.	GF	97.000,00
	31.7.	GF	97.000,00
	31.8.	GF 8/01	97.000,00
	31.8.	GF 9/01	97.000,00
	31.10.	GF 10/01	97.000,00
	7.11.	GF 11/01	97.000,00
	1.12.	GF 12/01	97.000,00
		Gesamtsumme	1,164.000,00

In den Jahren 2000 und 2001 wurden nach dem Inhalt des Verwaltungsaktes keine Sozialversicherungsbeiträge für den Geschäftsführer von der GmbH bezahlt.

Zu prüfen ist im gegenständlichen Fall, ob auf Grund des vorgelegten Vertrages, welcher im Übrigen im Verwaltungsakt nur in einer nicht unterzeichneten Kopie enthalten ist, und der tatsächlichen Gegebenheiten der Gesellschafter-Geschäftsführer als an einer Kapitalgesellschaft beteiligte Person im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 anzusehen ist. Ist eine derartige Einstufung zu treffen, liegt nach den oben angeführten Bestimmungen eine Verpflichtung zur Leistung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die in Rede stehenden Vergütungen vor.

Nach § 41 FLAG 1967 in Verbindung mit § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 sind in die Beitragsgrundlage zur Berechnung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich (mehr als 25% am Grund- oder Stammkapital) Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden, einzubeziehen.

Im Erkenntnis vom 1. März 2001, G 109/00, hat der Verfassungsgerichtshof den Antrag des Verwaltungsgerichtshofes auf Aufhebung bestimmter, auch im gegenständlichen Fall zur Anwendung kommender gesetzlicher Bestimmungen, insbesondere des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988, abgewiesen. Er hat dazu u. a. ausgeführt, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis seien, im Falle der - auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführende - Weisungsungebundenheit eines Gesellschafter-Geschäftsführers 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. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit ihre Indizienwirkung zur Bestimmung des durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten Typusbegriffes des steuerlichen Dienstverhältnisses verlieren,

gehören vor allem folgende: fixer Arbeitsort, fixe Arbeitszeit, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten (VwGH 19.2.2002, 2001/14/0173, und die darin angeführte Vorjudikatur).

Auf die diesbezüglich in der Berufung angezogenen Argumente ist daher nicht mehr weiter einzugehen.

Insgesamt stellt somit das in § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses - abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit - vor allem darauf ab, dass - bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse - feststeht, dass

- der Gesellschafter-Geschäftsführer zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft eingegliedert ist,
- er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält und
- ihn unter Bedachtnahme auf die Einnahmen- und Ausgabenschwankungen kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft (VwGH 17.12.2003, 2001/13/0200 und die darin angeführte Vorjudikatur).

## **1. organisatorische Eingliederung**

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft gegeben, wenn der Geschäftsführer auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausübt. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für diese Eingliederung, wobei es sogar auf einen allfällig jährlich neuen Abschluss eines "Werkvertrages" nicht ankommt (VwGH 18.12.2002, 2001/13/0202,0208). Der Umstand, dass der die Geschäftsführungstätigkeit über einen längeren Zeitraum ausübende Gesellschafter-Geschäftsführer diese nicht in den von der Gesellschaft zur Verfügung gestellten Betriebsräumen ausübt sondern über eigene Büroräume verfügt und eigene Arbeitsmittel benutzt, vermag an seiner Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft ebenso wenig zu verändern (VwGH 25.9.2001, 2001/14/0092) wie der Umstand, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer lediglich die essenziellen Führungsentscheidungen trifft und die Besorgung des "täglichen Betriebes" anderen Personen überlässt (s. nochmals VwGH 18.12.2002, 2001/13/0202,0208).

Hinsichtlich der organisatorischen Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin führt diese im Wesentlichen an, dass ein Gesellschafter-Geschäftsführer bei Ausübung seiner Tätigkeit jedenfalls in den geschäftlichen Organismus eingegliedert sei bzw. sein müsse, da ein entsprechendes Arbeiten anderenfalls überhaupt nicht möglich wäre. Aus dieser organisatorischen Eingliederung jedoch sogleich die Merkmale eines Dienstverhältnisses abzuleiten sei aber "ganz einfach falsch und fern jeder Praxis".

In Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 16.9.2003, 2003/14/0057, kann der unabhängige Finanzsenat hinsichtlich der Richtigkeit der Berücksichtigung des Merkmales der organisatorischen Eingliederung bei der Feststellung ob die Voraussetzungen für eine Dienstgeberbeitragspflicht für die Geschäftsführerbezüge gegeben sind die Bedenken der Berufungswerberin nicht teilen. Die Eingliederung des Geschäftsführers in den Betrieb der Gesellschaft stellt nämlich einerseits nur **ein** entscheidendes Kriterium dar und sind andererseits auch noch das Vorliegen einer laufenden Entlohnung und eines allfälligen Unternehmerrisikos zu prüfen. Zudem ist das Merkmal der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus nur dann erfüllt, wenn die Geschäftsführung kontinuierlich und über einen längeren Zeitraum ausgeführt wird. So könnte beispielsweise bei einem nur für einen kurzen Zeitraum zur Abwicklung eines konkreten Projektes oder einer notwendigen Unternehmenssanierung bestellten Geschäftsführer gerade dieses Merkmal gegen eine DB-Pflicht hinsichtlich der dafür erhaltenen Bezüge sprechen.

Unstrittig ist im vorliegenden Fall aber, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer die Geschäftsführertätigkeit bereits seit der Gründung der Gesellschaft und auch während des gesamten Prüfungszeitraumes, somit über viele Jahre, kontinuierlich ausübte. Somit steht eindeutig fest, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer nach der o.a. Judikatur in den Organismus der Berufungswerberin eingegliedert war und somit ein entscheidendes Merkmal für die Einordnung seiner Bezüge erfüllt ist.

## 2. laufende Entlohnung

Der Gesellschafter-Geschäftsführer erhielt für seine Geschäftsführungstätigkeit in den Kalenderjahren 1996 bis 2001 unbestritten die eingangs dargestellten Vergütungen. Diese wurden – wie aus den obigen Tabellen ersichtlich ist – im Wesentlichen monatlich dem Verrechnungskonto gutgeschrieben.

Eine derartige Vorgangsweise erfüllt jedenfalls das Merkmal von "laufenden Lohnzahlungen", da es für die Annahme einer laufenden Entlohnung sogar noch ausreichen würde, wenn die Geschäftsführervergütung dem Verrechnungskonto jährlich gut geschrieben wird (vgl. VwGH vom 18.9.2003, 2001/15/0151).

Dass die monatlichen Vergütungen – in offenkundiger Abänderung der Ausführungen im vorgelegten Geschäftsführervertrag, worüber jedoch entgegen der Bestimmung des Punktes VII. des Vertrages keine schriftliche Vereinbarung vorgelegt wurde – im Jahr 1999 von monatlich ATS 77.000,00 auf monatlich ATS 97.000,00 erhöht wurden, ändert nichts an deren laufenden Auszahlung. Zudem wurden seitens der Berufungswerberin auch keinerlei Argumente vorgebracht, die gegen eine laufende Lohnzahlung sprechen würden.

## 3. Unternehmerwagnis

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt Unternehmerwagnis vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von seinen unternehmerischen Fähigkeiten und seinem Fleiß sowie den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss (VwGH 29.1.2003, 2002/13/0186). Allerdings haben die Schwierigkeiten der Feststellung des tatsächlichen Sachverhaltes, die sich – wie im vorliegenden Fall – bei Leistungsverhältnissen zwischen einer Gesellschaft und ihrem wesentlich beteiligten Geschäftsführer insbesondere aus dem häufig vorzufindenden Umstand des Selbstkontrahierens ergeben, zur Folge, dass bei der Sachverhaltsfeststellung, um dem Objektivierungserfordernis hinreichend Rechnung zu tragen, der nach außen in Erscheinung tretenden tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehung die wesentliche Bedeutung beizumessen ist (VwGH 23.1.2002, 2001/13/0107).

Im vorliegenden Fall liegt eine schriftliche Vereinbarung in Form eines – wie oben erwähnt – nicht unterzeichneten Werkvertrages vor, durch welchen die Höhe der Geschäftsführerbezüge geregelt wurde. Aus dieser Vereinbarung ist ersichtlich, dass dem Gesellschafter-Geschäftsführer monatlich ein Betrag von ATS 70.000,00 für seine Geschäftsführertätigkeit zuzüglich einer Spesenpauschale von ATS 2.500,00 und einer PKW-Pauschale von ATS 4.500,00 zusteht. Der Gesamtbetrag von monatlich ATS 77.000,00 wurde in den Jahren 1996 bis 1998 auch dem Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers im Wesentlichen am Ende des jeweiligen Monats gutgeschrieben. Ab Jänner 1999 wurden bis

zum Ende des Prüfungszeitraumes mit Ausnahme der Monate Jänner und Feber 2000 monatlich ATS 97.000,00 gutgeschrieben. Auf Grund der nicht bestreitbaren tatsächlichen Verhältnisse erfolgte somit eine offensichtlich absolut erfolgsunabhängige Entlohnung. Diese Schlussfolgerung ergibt sich auch aus den von der Gesellschaft erwirtschafteten Jahresergebnissen. Diese betrugen

Jahr		Jahresergebnis	EGT
1996	ATS	91.919,01	138.405,58
1997	ATS	- 62.099,44	20.064,76
1998	ATS	- 72.987,64	18.662,36
1999	ATS	- 27.916,68	120.200,51
2000	ATS	- 282.297,33	29.328,67
2001	ATS	165.062,87	201.373,17

Aus diesen Zahlen ist zu ersehen, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer trotz nicht unerheblicher Schwankungen des Jahresergebnisses und des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit regelmäßig gleichbleibende, ab dem Jahr 1999 sogar um 26% erhöhte monatliche Bezüge erhalten hat. Dass dabei in den Monaten Jänner und Feber 2000 keine Bezüge auf dem Verrechnungskonto gutgeschrieben wurden, kann ebenfalls nicht auf eine Erfolgsabhängigkeit hindeuten, da diesbezüglich keine Rückzahlung von Geschäftsführungsbezügen des Jahres 1999 erfolgte (in diesem Jahr stand der Geschäftsführerbezug nach den Ausführungen des vorgelegten Vertrages zur Gänze zu) und die Nichtauszahlung auch nicht im Zusammenhang mit einem allenfalls schlechteren Ergebnis des Jahres 2000 in Verbindung zu bringen ist, da dieses logischer Weise erst nach Ablauf des Jahres 2000 und nicht bereits im Jänner und Feber 2000 feststehen konnte.

Die Berufungswerberin leitet das Vorliegen eines Unternehmerrisikos beim Gesellschafter-Geschäftsführer im gegenständlichen Fall von der – laut Pkt. II des Geschäftsführervertrages – Vereinbarung ab, dass der Werklohn nur zustehe, wenn dieser "durch den Jahresgewinn und zwar durch das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit nach handelsrechtlichen Bestimmungen gedeckt" sei. Bei Fehlen dieser Deckung sei der Fehlbetrag vom Werklohn in Abzug zu bringen.

Diesem Argument ist zu entgegnen, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 30.10.2003, 2003/15/0089, und die dort zitierte Vorjudikatur) Schwankungen der Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers entsprechend der Ertragslage der Gesellschaft noch keinen Rückschluss auf eine tatsächliche Erfolgsabhängigkeit der Entlohnung des Geschäftsführers – in seiner Stellung als

Geschäftsführer – zulassen. In diesem Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass eine Bindung der Höhe des Geschäftsführerbezuges an das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit nach § 231 Abs. 2 HGB nicht bedeutet, dass auf der grundsätzlich von der Sphäre der Gesellschaft getrennt zu sehenden Ebene des Geschäftsführers ein Unternehmerwagnis gegeben ist. Im gegenständlichen Fall ist nach den tatsächlichen Gegebenheiten, den Ausführungen im Geschäftsführervertrag, in der Berufung und im Vorlageantrag jedenfalls nicht davon auszugehen, dass sich die Entlohnung des Geschäftsführers als Gewinn oder Verlust aus vom Geschäftsführer realisierten Projekten darstellt. Wenn nunmehr im gegenständlichen Fall die Bezüge des Geschäftsführers nicht **direkt** an das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gebunden sind, sondern der Anspruch auf die monatliche, an sich erfolgsunabhängige Entlohnung jedenfalls in voller Höhe besteht, so lange diese durch das von der Gesellschaft erzielte Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit nach handelsrechtlichen Vorschriften gedeckt ist, liegt ebenso wenig ein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko vor, wie in dem oben angeführten vom Verwaltungsgerichtshof zu beurteilenden Fall, in welchem der Geschäftsführerbezug an die Höhe von 70% des von der Gesellschaft erzielten Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit nach § 231 Abs. 2 HGB gebunden war. Zudem ist zu berücksichtigen, dass der Geschäftsführer nach den Vertragsbestimmungen lediglich eine Kürzung seiner Bezüge um den nicht durch das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gedeckten Teil zu befürchten, allfällige Verluste jedoch keinesfalls zu tragen hätte. Auch wäre es ihm als dominierender Gesellschafter gegebenenfalls möglich, die Bestimmungen des Geschäftsführervertrages zu verändern und dadurch Bezugseinbußen zu verhindern (VwGH 29.1.2002, 2001/14/0067). Gerade aus diesem Grund kommt den tatsächlichen Verhältnissen entscheidende Bedeutung zu. Diese zeigen, dass dem Gesellschafter-Geschäftsführer die laut Geschäftsführervertrag vereinbarten und die ab dem Jahr 1999 erhöhten Zahlungen regelmäßig zugeflossen sind und somit auch aus diesem Grund von einem einnahmenseitig bestehenden Unternehmerrisiko nicht ausgegangen werden kann, da die Vereinbarung zwischen der Berufungswerberin, vertreten durch den Gesellschafter-Geschäftsführer, und dem Gesellschafter-Geschäftsführer selbst offenbar so verfasst wurde, dass die Bezüge jährlich in voller Höhe zur Auszahlung gelangen können.

Ausgabenseitig hat der Geschäftsführer im gegenständlichen Fall keine ins Gewicht fallenden Aufwendungen auf Grund seiner Geschäftsführertätigkeit zu tragen. Er erhält von der Gesellschaft sogar Pauschalien für Spesen und die betriebliche Benutzung eines Kraftfahrzeuges und es werden die Sozialversicherungsbeiträge (in den Jahren 1996 bis 1999) von der Gesellschaft getragen. Dazu ist anzumerken, dass die Auszahlung derartiger Pauschalien in keiner Weise zwingend den Schluss nach sich zieht, dass Aufwendungen in dieser Höhe tatsächlich entstanden sind. Ein diesbezügliches Vorbringen wurde auch nicht erstattet. Grundsätzlich wäre selbst in einer eigenständigen Tragung der



Sozialversicherungsbeiträge (vgl. VwGH 27.3.2002, 2001/13/0071) oder von Aufwendungen für Telefon, Büro, Fachliteratur oder Kosten für Berufsbildung (VwGH 16.9.2003, 2003/14/0057) kein relevantes ausgabenseitiges Unternehmerrisiko zu erblicken ist. Zudem wird weder in der Berufung noch im Vorlageantrag konkret auf das Bestehen eines ausgabenseitigen Unternehmerrisikos hingewiesen, obwohl in der Berufungsvorentscheidung seitens des Finanzamtes auf das Fehlen eines derartigen Risikos hingewiesen wurde, da die Tätigkeit im Wesentlichen in den Räumlichkeiten der Berufungswerberin ausgeübt worden sei und sämtliche Arbeitsmittel von der Berufungswerberin zur Verfügung gestellt werden. Abschließend ist anzumerken, dass die Gesellschaft entsprechend § 1014 ABGB verpflichtet ist, dem Geschäftsführer seine Barauslagen zu ersetzen (vgl. Reich-Rohrwig, Das österreichische GmbH-Recht 2/100).

Es ist daher auch in diesem Punkt dem Finanzamt beizupflichten, wenn es aus dem vorliegenden Sachverhalt kein ins Gewicht fallendes ausgabenseitiges Unternehmerrisiko erblickt.

Zu den Ausführungen der Berufungswerberin hinsichtlich der Möglichkeit im Rahmen seiner Tätigkeit Aufträge annehmen bzw. ablehnen zu können ist auszuführen:

Nach dem Geschäftsführervertrag und den einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen ist der Geschäftsführer verpflichtet die Geschäftsführungstätigkeit bis zur Beendigung des Vertragsverhältnisses sorgsam und pflichtbewusst auszuüben. Es besteht somit hinsichtlich der Geschäftsführungstätigkeit keine Möglichkeit, die vereinbarten Geschäftsführungstätigkeiten nicht auszuführen. Dass der Geschäftsführer sich dabei bei einzelnen Angelegenheiten vertreten lassen kann, ist Ausfluss der fehlenden Weisungsgebundenheit und daher für die Beurteilung der vorliegenden Rechtsfrage nicht von Bedeutung (VwGH 26.4.2000, 99/14/0339).

Sollte mit dem Hinweis auf die Möglichkeit der Annahme bzw. Ablehnung von Aufträgen jedoch gemeint sein, dass es dem Geschäftsführer möglich ist, in Rahmen seiner Geschäftsführertätigkeit über die Geschäftstätigkeit der Gesellschaft durch Annahme oder Ablehnung von Aufträgen von Kunden, Stellung von Angeboten, Erschließung neuer Geschäftsfelder usw. zu entscheiden, ergibt sich dadurch kein Unterschied zu einem nicht beteiligten (in einem Dienstverhältnis stehenden) Geschäftsführer und stellt dies eben genau die Tätigkeit dar, zu welcher er sich als Geschäftsführer verpflichtet hat. Dass er dabei an keine Vorgaben seitens der Unternehmensleitung gebunden ist, ergibt sich aus der fehlenden Weisungsgebundenheit auf Grund seiner Gesellschafterstellung. Sein Wirken hat aber direkt lediglich Ausfluss auf die Gewinnsituation der Gesellschaft und ist daher auf Grund des zu berücksichtigenden Trennungsprinzips für die Situation des Geschäftsführers nicht von Bedeutung.

Gleiches gilt für die Ausführungen zu der Entscheidung über Personalfragen und – entlohnung und der Erreichung des Unternehmenszieles.

Auch hinsichtlich der Tragung des Unternehmerrisikos durch die unternehmerische Tätigkeit der Berufungswerberin ist zwischen Gesellschafter und Geschäftsführer zu entscheiden. Das Unternehmerrisiko, welches durch die Tätigkeit der Gesellschaft zweifelsfrei vorhanden ist, trägt der Gesellschafter, nicht der Geschäftsführer. Dies auch dann, wenn der Gesellschafter und der Geschäftsführer in einer Person bestehen. Wiederum ist auf das oben angeführte Trennungsprinzip zu verweisen.

Zusammenfassend ist somit festzustellen, dass der an der Berufungswerberin wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer bei Ausübung seiner Geschäftsführungstätigkeit weder einnahmen- noch ausgabenseitig ein Unternehmerrisiko zu tragen hat. Weiters ist er in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin eingegliedert und erhält eine laufende Entlohnung. Die von der Berufungswerberin an ihn für die Besorgung seiner Tätigkeit ausbezahlten Entgelte und die für ihn bezahlten Sozialversicherungsbeiträge sind daher Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Sinne des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988, was ihre Hinzurechnung zur Bemessungsgrundlage für Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nach sich zieht.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 11. Oktober 2004