

GZ. RV/0254-L/03

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat 2 der Außenstelle Linz am 9. November 2004 über die Berufung der Bw., vertreten durch Ratzinger Gstöttner & Partner, gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für die Jahre 1997 bis 2001 nach in Linz durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung 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

Anlässlich einer bei der Bw. durchgeföhrten Lohnsteuerprüfung über die Jahre 1997 bis 2001 wurde unter anderem festgestellt, dass die Bezüge der zu 80% an der Gesellschaft beteiligten

Geschäftsführerin M. nicht in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag einbezogen wurden. Insgesamt erhielt M. in diesem Zeitraum folgende Bezüge: 1997 210.000 S, 1998 235.000 S, 1999 350.000 S, 2000 395.000 S und 2001 225.000 S. Die Auszahlung erfolgte unregelmäßig in mehreren Teilbeträgen.

Im Übrigen wurden in diesem Zusammenhang folgende Feststellungen getroffen: M. ist seit März 1994 Geschäftsführerin der Firma, die Funktion wurde mit Mai 2002 gelöscht. Die Höhe des Geschäftsführerentgeltes wurde jährlich neu festgesetzt. Ab 1999 lagen die jährlichen Geschäftsführerverträge in schriftlicher Form vor. Die Verträge waren als "Werkverträge" bezeichnet, die im Wesentlichen gleichbleibenden Bestimmungen lauteten: *1. M. übernahm es, bis ..... die Geschäftsführungsagenden der Gesellschaft im Rahmen des Unternehmensgegenstandes nach den Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit bestmöglich zu besorgen. 2. M. ist dabei an keinerlei Weisungen hinsichtlich der einzelnen zu ergreifenden Maßnahmen gebunden. 3. M. ist an keine feste Arbeitszeit gebunden und entscheidet frei darüber, wann ihre Anwesenheit notwendig und zweckmäßig ist. 4. Demzufolge steht ihr auch kein Urlaubsanspruch zu, vielmehr steht es ihr frei, sich in Zeiträumen zu erholen, in denen die Anwesenheit nach eigener Einschätzung nicht erforderlich ist. 5. Bei der Erfüllung der Aufgaben kann sich M. eines geeigneten Vertreters bedienen, allerdings dürfen daraus dem Unternehmen keine Kosten erwachsen. ..... 7. M. wird bis zum 30.11. bekanntgeben, ob sie für das Folgejahr für einen neuen Werkvertrag zur Verfügung steht.*

Die Entgeltvereinbarungen der einzelnen Jahre lauteten:

1999: *Der Geschäftsführer erhält als Entgelt für die gesamte Tätigkeit ATS 300.000 + 50.000 Erfolgsprämie bei einem positiven Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit für den Zeitraum 1.1.1999 bis 31.12. 1999.*

2000 und 2001: *Der Geschäftsführer erhält als Entgelt für die gesamte Tätigkeit ATS 320.000 für den Zeitraum 1.1.2000 (bzw. 2001) bis 31.12.2000 (bzw. 2001). Das vereinbarte Entgelt ist in der Form erfolgsabhängig, dass dem Geschäftsführer neben dem ..... Honorar ein Zusatzhonorar im Ausmaß von 10% des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Gesellschaft zusteht.*

Das Finanzamt erliess auf Grund der Feststellungen der Lohnsteuerprüfung einen Haftungs- und Zahlungsbescheid und forderte unter anderem den auf die Geschäftsführerbezüge entfallenden Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nach.

Gegen diesen Bescheid wurde Berufung eingebracht und im Wesentlichen eingewendet: Nach herrschender Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes sei davon auszugehen, dass die Anstellung eines GesmbH-Geschäftsführers auf Grund eines Dienstvertrages, eines freien Dienstvertrages oder Werkvertrages erfolgen könne. M. hätte für den Zeitraum 1997 bis 2001 Werkverträge geschlossen. Unter einem Werk könne auch die Besorgung der Geschäftsführung einer Kapitalgesellschaft gemeint sein. Es treffe nicht zu, dass der Geschäftsführer grundsätzlich seine Arbeitskraft und nicht seinen Arbeitserfolg schulde. Auch würden die Urlaubs-, Krankheits- und Vertretungsregelungen im jeweiligen Jahresvertrag sowie die Umstände, dass jährlich neue Werkverträge begründet würden, auf das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses auf Seiten des Geschäftsführers hindeuten. Diese und die weiteren Bestimmungen der jeweiligen Verträge lassen bei der erforderlichen Gesamtbetrachtung des Werkvertrages erkennen, dass ein Dienstverhältnis bzw. sonstige Vergütungen gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 des Geschäftsführers nicht vorliegen könnten und somit keine DB-Pflicht eintrete. Im Übrigen seien in Prüfbericht und Bescheid VwGH-Erkenntnisse zitiert worden, die erst 1999 ergangen wären. Deshalb dürfte jedenfalls in den Jahren 1997, 1998 und 1999 auf Grund der erst später erfolgten Rechtssprechung keine DB-Pflicht gegeben sein.

Schließlich stellte die Berufungswerberin mit Schreiben vom 27.1.2003 einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat und Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Zu der am 9. November 2004 durchgeführten mündlichen Verhandlung ist die Berufungswerberin nicht erschienen. Der Vertreter des Finanzamtes verwies im Wesentlichen auf die bisherigen Bescheidausführungen.

***Der Senat hat erwogen:***

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 in der seit 1.1.1994 geltenden Fassung sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinn des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinn des § 22 Z.2 EStG 1988.

Nach Absatz 3 der zitierten Gesetzesstelle ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Absatz 1 genannten Dienstgeber gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der

Einkommensteuer unterliegen oder nicht. Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit.a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinn des § 22 Z 2 leg.cit.

Gemäß § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 fallen unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger 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) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Für die Frage, ob "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" gegeben sind, ist eine auf Grund des Beteiligungsverhältnisses fehlende Weisungsgebundenheit fiktiv hinzuzudenken und sodann nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu prüfen, ob die Voraussetzungen eines steuerlichen Dienstverhältnisses gegeben sind (vgl. VwGH 20.11.1996, 96/15/0094). Hierbei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse, nicht auf die vom Steuerpflichtigen gewählte Form der Bezeichnung an. In diesem Sinn ist es jedenfalls unerheblich, dass der schriftliche Geschäftsführervertrag als "Werkvertrag" bezeichnet ist.

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung von Beschwerden, die sich gegen die Einbeziehung der Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinn des § 22 Z 2 EStG 1988 in den Dienstgeberbeitrag nach dem FLAG richteten, abgelehnt (VfGH 9.6.1998, B 286/98 und vom 24.6.1998, B 998/98 und B 999/98) und weiters auch die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes mit den Erkenntnissen vom 1.3.2001, G 109/00 und vom 7.3.2001, G 110/00 abgewiesen.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, G 109/00, wird unter Zitierung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass im Fall der auf die gesellschaftsrechtlichen Beziehungen zurückzuführenden Weisungsgebundenheit verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses ihre Indizwirkung für die Lösung der Frage verlieren, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sind. Dies trifft vor allem auf folgende zu: fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Arbeits- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung bestimmter Arbeiten etc. Insoweit sich die Berufungswerberin daher auf das Vorhandensein oder Nichtvorhandensein derartiger Merkmale beruft, ist dies für die vorliegende Entscheidung ohne Bedeutung.

Insgesamt stellt das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen "sonst aller Merkmale eines Dienstverhältnisses" auf die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos ab. Von Bedeutung ist auch noch das Vorliegen einer laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung.

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 dieses Organismus ausüben muss. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für diese Eingliederung. Da M. diesen laut Vertrag zu erfüllenden Aufgaben unbestrittenmaßen durch mehrere Jahre auch tatsächlich nachgekommen ist, kann die faktische Eingliederung in den betrieblichen Ablauf auch nicht in Abrede gestellt werden.

Von Unternehmerrisiko kann dann gesprochen werden, wenn ein Steuerpflichtiger durch eigene Geschäftseinteilung bzw. mehr oder weniger zweckentsprechende Organisation den Ertrag seiner Tätigkeit maßgeblich beeinflussen kann, wenn also die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, der Ausdauer und von Zufälligkeiten des wirtschaftlichen Verkehrs abhängig ist. Dabei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an: Im Vordergrund dieses Merkmals steht, ob den Steuerpflichtigen in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer tatsächlich das Risiko ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft.

Im vorliegenden Fall wurden die Geschäftsführerentgelte jährlich neu festgesetzt. Wie den für die Jahre 1999 bis 2001 vorliegenden schriftlichen Verträgen zu entnehmen ist, gebührte der Geschäftsführerin jeweils ein fixes Jahresgehalt (300.000 bzw. 320.000 ATS) sowie ein erfolgsabhängiger Anteil. Eine Honorargestaltung in Form eines Fixbezuges stellt nach der ständigen Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes kein Unternehmerrisiko dar. Dass zusätzlich über einen Fixbezug hinausgehende Lohnbestandteile auch bei "klassischen" Dienstnehmern, insbesondere bei leitenden Angestellten, nicht unüblich sind und kein Unternehmerrisiko begründen, entspricht ebenfalls der ständigen Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. VwGH 18.2.1999, 97/15/0175 oder 25.9.2001, 2001/14/0051).

Über die Vorjahre sind schriftliche Vereinbarungen nicht vorhanden, doch lassen auch die tatsächlichen Zahlungen ein Unternehmerrisiko nicht erkennen. Die Geschäftsführerin erhielt im Jahr 1997 210.000 ATS, im Jahr 1998 235.000 ATS. Nach welchen Gesichtspunkten auch immer diese Beträge ermittelt wurden, ein Bezug zu wirtschaftlichen Parametern des

Unternehmens ist nicht herzustellen. Das Unternehmen wies im Jahr 1997 noch einen Gewinn von 1.360.983 ATS auf, im Jahr 1998 sank der Gewinn auf 705.127 ATS, 1999 weiter auf 255.908 ATS, um schließlich in den Folgejahren wieder auf 401.930 ATS und 463.104 ATS anzusteigen. Hingegen war im Jahr 1997 der Geschäftsführerbezug am niedrigsten, in den Folgejahren stieg er an. Auch hiezu hat der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach festgestellt, dass von Einnahmenschwankungen des Geschäftsführers nur dann auf ein Risiko geschlossen werden kann, wenn ein Zusammenhang zwischen diesen Schwankungen und wirtschaftlichen Parametern der Gesellschaft besteht. Vom Geschäftsführer frei verfügte Änderungen der Höhe seiner Bezüge haben mit einem Risiko, wie es für Unternehmer eigentümlich ist, nichts gemein (z.B. VwGH 18.12.2002, 98/13/0204 und die dort zitierte Vorjudikatur).

Zu bemerken bleibt noch, dass im Jahr 2001 ungeachtet der Vereinbarung im schriftlichen Vertrag tatsächlich nur 225.000 ATS als Geschäftsführerbezug ausbezahlt wurden. Auch dies ist aus der wirtschaftlichen Entwicklung der Gesellschaft nicht erklärbar, war doch der Gewinn in diesem Jahr jedenfalls gegenüber dem Jahr 1999 angestiegen.

Nicht nachvollziehbar sind die Überlegungen der Berufungswerberin, dass die zuvor getroffenen Feststellungen jedenfalls für die Jahre 1997 und 1998 wegen der erst später ergangenen Rechtssprechung noch nicht gelten dürften, da die gesetzliche Regelung, die der Beurteilung zu Grunde liegt, auch in den Jahren 1997 und 1998 bereits gültig war und der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtssprechung auch über diese Zeiträume in der angeführten Weise abgesprochen hat.

Auf Grund dieser Feststellungen weist die Tätigkeit der wesentlich beteiligten Geschäftsführerin somit – unter Außerachtlassung der Weisungsgebundenheit – die Merkmale eines Dienstverhältnisses auf, sodass die von der Gesellschaft bezogenen Vergütungen als Einkünfte im Sinn des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

Aus den angeführten Gründen war wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, 10. November 2004