



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAAT

---

Außenstelle Graz  
Senat 6

GZ. RV/0163-G/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Gernot Schleich, gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Graz-Stadt betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag über den Zeitraum 1.1.1994 bis 31.12.1998 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 der mit 100 % an der Berufungswerberin beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführerin vergüteten Bezüge (einschließlich der von der Berufungswerberin übernommenen Beiträge an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft) in Höhe von insgesamt S 798.060,- kein Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag abgeführt wurde. Das Finanzamt erließ daraufhin den gegenständlich angefochtenen Bescheid und führte begründend aus, dass sich auf Grund der Tätigkeit der Geschäftsführerin das Bild einer leitenden Angestellten ergebe (Eingliederung in die betriebliche Organisation, Benützung von Arbeitsräumen und -mittel der Gesellschaft, Personalanweisung und –überwachung). Die Urlaubskonsumation, die freie Gestaltung der Arbeitszeit, die Vertretung durch Betriebs- oder Familienangehörige spreche nicht gegen die Nichtselbstständigkeit. Die Entlohnung erfolge in gleichen garantierten Mindestbeträgen, allenfalls würden Erfolgsprämien ausgezahlt werden. Kürzungen seien vertraglich unter bestimmten Gegebenheiten nicht vorgesehen. Die Sozialversicherung werde von der Gesellschaft getragen. Die Art der Entlohnung offenbare das Fehlen des Unternehmerrisikos im Zusammenhang mit den Geschäftsführerbezügen (kein Bezug zum Betriebsergebnis hinsichtlich der garantierten Beträge).

In der dagegen eingebrachten Berufung wird ausgeführt, es gehe um die leidige Frage, ob neben dem Fehlen der Weisungsgebundenheit im wesentlichen die Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen würden. Der VwGH habe in seiner Entscheidung vom 15.7.1998 bestätigt, dass sehr wohl die Anstellung des Geschäftsführers einer GmbH auch auf Grund eines "freien Dienstvertrages", eines "Werkvertrages" oder eines bloßen Auftrages erfolgen könne. Hinsichtlich der Frage, ob nun die wesentlichen Merkmale für oder gegen ein Dienstverhältnis in Sinne des § 47 Abs. 2 EStG sprechen würden, stütze sich die Behörde nun auf zwei Punkte: Die Geschäftsführerin arbeite mit und erhalte eine Entlohnung; wobei fragwürdigerweise sogar das Unternehmerrisiko ausschließlich in Zusammenhang mit der Entlohnung angesehen werde. Es stelle sich die Frage, warum alle anderen Merkmale, die eindeutig gegen das Vorhandensein eines Dienstverhältnisses sprechen würden, als unwesentlich abgetan würden: ausschließlich bedarfsabhängige Arbeitszeit, freie Urlaubsgestaltung, keine Auslagenersätze, Vertretungsbefugnis und allein die Tatsache, dass durch die 100 %ige Beteiligung gar keine andere, wie immer geartete Einflussnahme erfolgen könne. Dass sich das Unternehmerrisiko nur auf die Entlohnung beziehen solle, sei nicht denkbar. Die Geschäftsführerin hafte für Verbindlichkeiten des Unternehmens in vielen

Bereichen und hinsichtlich der Bankschulden sogar als Gemeinschuldnerin. Darin müsse auch ein echtes Unternehmerrisiko gesehen werden, das nicht für sondern gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses spreche.

Gegen die abweisende Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes, in der im Wesentlichen die in der Bescheidbegründung verwendeten Argumente wiedergegeben werden, brachte die Berufungswerberin unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 26.9.2000 den Vorlageantrag ein.

***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. hiezu 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 Delegierung 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 Aufwändungen selbst aufkommen muss (vgl. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054, und 2001/14/0052).

In der Beilage zum Prüfungsbericht hat der Prüfer festgehalten, dass die Entlohnung in gleichen garantierten Mindestbeträgen erfolge, allenfalls würden Erfolgsprämien ausgezahlt werden. Kürzungen seien vertraglich unter bestimmten Gegebenheiten nicht vorgesehen. Die Sozialversicherung werde von der Gesellschaft getragen. Nach den Feststellungen des Prüfers beläuft sich die Höhe der Geschäftsführerbezüge im Jahr 1994 auf S 120.000,-, 1995 auf S 126.000,-, 1996 auf S 132.000, 1997 auf S 108.000,- und 1998 auf S 80.000,-. In der Vorhaltsbeantwortung vom 18.10.1999 gibt die Berufungswerberin bekannt, dass der Jahresbezug für die Geschäftsführung erst mit Jahresabschluss endgültig festgelegt werde. Es würden keine regelmäßigen Auszahlungen erfolgen, sondern nur A-conto-Zahlungen in unregelmäßigen Abständen. Mit verbesserten Betriebsergebnissen würden auch Zuschläge in der Festsetzung des Jahresgehaltes erfolgen, die im Umlaufbeschluss durch die

Gesellschafter bestätigt werden. Aus den im Prüfungsakt aufliegenden Werkverträgen für 1998 und 1999 ergibt sich, dass die Geschäftsführerin als Honorar garantiert eine Entlohnung in Höhe von S 108.000,- zuzüglich ihrer Beiträge an die Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft erhält.

Wenn die Geschäftsführerin Anspruch auf "garantierte" Jahresbeträge hat, kommt dies einem Fixbezug gleich. Ein derartiger Mindestfixbezug steht der Annahme eines relevanten Unternehmerwagnisses nach der Judikatur des VwGH allerdings entgegen (vgl. VwGH 18.12.2001, 2001/15/0070). Ein höherer Bezug bei entsprechendem Betriebsergebnis kommt einer teilweisen Auszahlung der Geschäftsführervergütung in Abhängigkeit von der Ertragslage gleich. Die Entlohnung entsprechend der Ertragslage ist nach der Verkehrsauffassung auch bei Dienstverhältnissen, vor allem bei Arbeitnehmern in leitender Position, wie auch die Delegierung 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).

Hinsichtlich des Vorbringens, dass die Geschäftsführerin für Verbindlichkeiten des Unternehmens in vielen Bereichen und hinsichtlich der Bankschulden sogar als Gemeinschuldnerin haften würde, ist auf das Trennungsprinzip zu verweisen. Die Gesellschafter-Geschäftsführerin ist nicht für den eigenen Betrieb, sondern für den der Kapitalgesellschaft und somit für einen fremden Betrieb tätig. Der VwGH hat diesbezüglich entschieden, dass das Risiko, welches ein Gesellschafter-Geschäftsführer im Falle der Übernahme einer Bürgschaft für Verbindlichkeiten der Gesellschaft trägt, der Gesellschaftersphäre zuzuordnen ist und damit kein Indiz für ein Unternehmerwagnis im Bereich der Geschäftsführungstätigkeit darstellt (vgl. Erk. vom 20.3.2002, 2001/15/0155, und die dort zitierte Judikatur).

Mit dem allgemeinen Vorbringen in der Vorhaltsbeantwortung vom 18.10.1999, Auslagenersätze würden keine gewährt werden, wird nicht aufgezeigt, in welchem Umfang die Geschäftsführerin ein ausgabenseitiges wesentliches Unternehmerrisiko tragen würde.

Bezüglich des Einwandes, dass durch die 100%-ige Beteiligung der Geschäftsführerin gar keine andere, wie immer geartete Einflussnahme erfolgen könne, wird darauf hingewiesen, dass die Höhe der Beteiligung eines Geschäftsführers an seiner Gesellschaft ausschließlich Bedeutung für die Frage hat, ob der Geschäftsführer in seinem Handeln einem freien Willen

unterworfen ist, und ist maßgebend damit allein für die Frage der Weisungsgebundenheit, welche in der Beurteilung der Einkünfteerzielung nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 aber keine Rolle spielt (vgl. VwGH vom 18.7.2001, 2001/13/0063).

Dass eine “bedarfsabhängige Arbeitszeit”, eine “freie Urlaubsgestaltung” so wie eine “Vertretungsbefugnis” zu den Merkmalen gehören, die vor dem Hintergrund der Weisungsgebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, wurde bereits oben erwähnt. Hingegen kann von einer laufenden Entlohnung ausgegangen werden, wenn, wie oben dargestellt mehrere Male jährlich, wenn auch in unregelmäßigen Abständen und in unterschiedlicher Höhe, ein Bezug vergütet wird.

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 die Geschäftsführerin die Berufungswerberin seit 9.2.1994. Das Tätigkeitsbild der Geschäftsführerin laut Vorhaltsbeantwortung vom 18.10.1999, wonach alle branchenbedingten Bereiche wie Einkauf, Kontrolle der Dienstnehmer, Aufzeichnungen zum Rechnungswesen und teilweise Tätigkeiten im Verkauf erfasst werden, setzt unter Berücksichtigung der gesetzlichen Pflichten eines Geschäftsführers, dazu gehören unter anderem Buchführung und Bilanzierung, Erstellung der Berichte nach § 28 a und 30 j GmbH-Gesetz, Einberufung der Generalversammlung, Mitteilung von Beschlüssen, Anmeldungen zum Firmenbuch sowie Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens, eine funktionale Einbindung der Geschäftsführerin 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<sup>1</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 9.2.1994 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 Geschäftsführerin ungeachtet ihrer gleichzeitigen Eigenschaft als wesentlich beteiligte Gesellschafterin mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist. Die Gesellschafter-Geschäftsführerin erzielt 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 Dienstnehmerin ist. Dies löst die Pflicht aus, von den Bezügen der Geschäftsführerin den Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag abzuführen. Die Berufung war daher vollinhaltlich abzuweisen.