

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung Bw, vertreten durch R.W., vom 27. Dezember 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See vom 26. November 2001 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für den Zeitraum 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 1999 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Jahre 1996 bis 1999 wird mit (gerundet) festgesetzt.	8.990,- € (123.705,- S)
Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag wird mit (gerundet) festgesetzt.	1.058,- € (14.570,- S)
Säumniszuschlag 2%	200,- €

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung L.R. ist zu 99% an dem Unternehmen beteiligt.

Im Zuge eines Lohnsteuerprüfungsverfahrens durch das Finanzamt für den Zeitraum 1.1.1996 bis 31.12.1999 wurden die Geschäftsführerbezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers für

die Jahre 1996 bis 1999 dem Dienstgeberbeitrag sowie dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterworfen.

Dagegen richtet sich die Berufung.

***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 1967 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. September 1996, 96/15/0121, und vom 20. November 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 im 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, 99/14/00339).

„Es mag zutreffen, dass die Geschäftsführer aufgrund ihrer Beteiligung keinen Weisungen unterliegen; es mag auch zutreffen, dass sie Hilfskräfte heranziehen, dass sie frei ihre Arbeitszeit einteilen und den Erholungspausen festlegen, - aber - wie oben ausgeführt, kommt es auf diese aus dem Beteiligungsverhältnis resultierende Weisungsfreiheit nicht an (VwGH v. 20.11.1996, ZI. 96/15/0094)“.

Selbst wenn kein Anspruch auf jeglichen arbeitsrechtlichen Schutz besteht, so ist das Fehlen dieser Ansprüche insofern unbeachtlich, als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht davon abhängen, ob ein Dienstverhältnis im Sinne des Arbeitsrechtes gegeben ist. Der VwGH stellt im Erkenntnis vom 18.9.1996, ZI. 96/15/0121, klar, dass Einkünfte im Sinne

des § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 erzielt werden.

*Entscheidend ist vielmehr, ob der Gesellschafter-Geschäftsführer in der Art eines Dienstnehmers tätig ist.*

Wenn die Bw nun in ihren Berufungsausführungen das Fehlen der Weisungsgebundenheit bzw. eine Unterstellung unter die Leitung eines Arbeitgebers für den Gesellschafter-Geschäftsführer und damit das Fehlen der für das Vorliegen einer Dienstnehmereigenschaft wesentliche Kriterien aufzeigt, so gehen diese nach obigen Ausführungen ins Leere.

Wenn sich die Bw nun auf die vertraglichen Vereinbarungen (die zum Teil der Behörde in schriftlicher Form vorgelegt wurden) zwischen der Bw und der Einzelfirma L. R. beruft, so ist ihr zu entgegnen, dass der VwGH immer wieder die Rechtsanschauung ausdrückt, dass die zivilrechtliche Form, in welcher die Leistungsbeziehung zwischen dem wesentlich Beteiligten und der Gesellschaft gekleidet ist, für die Beurteilung der steuerrechtlichen Qualifikation der Einkünfte aus den gewährten Vergütungen ohne Aussagekraft ist, und dass es entscheidend jeweils nur auf die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit und die tatsächlich gewährte Vergütung, somit auf die nach außen in Erscheinung tretende tatsächliche Abwicklung der Leistungsbeziehung ohne Bedachtnahme auf die vertragliche Vereinbarungen ankommt.

Der wesentlich beteiligte Geschäftsführer einer GmbH bezieht dann Einkünfte nach § 22 Z. 2 Teilstich 2 EStG 1988 ist, wenn - 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 seiner Gesellschaft eingegliedert ist,

dass ihn weder das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben trifft und dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält:

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist 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 Körperschaftsteuer21, § 19 Anm. 72f). 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).

Es wurde auch klargestellt, dass es der Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht entgegensteht, wenn er die Tätigkeit für das Unternehmen nicht in dessen

Räumlichkeiten verrichtet und Geschäftsführerfunktionen auch für andere Gesellschaften übernommen hat.

Im vorliegenden Fall übt der über 90% des Stammkapitals verfügende Geschäftsführer der Bw seien Geschäftsführertätigkeit in dem oben erforderlichen Maße aus, sodass das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus zweifelsfrei gegeben ist.

Nach Lehre und Rechtsprechung kommt bei der Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit neben dem Merkmal der Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers in den Organismus der Kapitalgesellschaft –wie oben bereits ausgeführt – auch der Frage nach dem Vorliegen bzw. dem Fehlen des Unternehmerwagnisses Bedeutung zu.

Ein gegen die Erzielung von Einkünften im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 sprechendes Unternehmerwagnis liegt nur dann vor, wenn es sich auf die Eigenschaft als Geschäftsführer bezieht. Auf das Wagnis aus der Stellung als Gesellschafter oder auf das Unternehmerwagnis der Gesellschaft kommt es dabei nicht an.

Von einem Unternehmerrisiko ist dann auszugehen, wenn der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen, und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend selbst gestalten kann (vgl. VwGH 24.2.1999, 98/13/0014).

*Dabei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an.* Im Vordergrund dieses Merkmals steht die Frage, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einkommensschwankungen trifft.

Ein Gesellschafter-Geschäftsführungsvertrag wurde nach eigenen Angaben nicht abgeschlossen und konnte daher der Behörde auch nicht vorgelegt werden.

Wesentliches Merkmal eines Dienstverhältnisses ist, dass der Arbeitnehmer für seine Dienstleistungen laufend ein angemessenes Entgelt erhält:

Die Bw führt in den Berufungsausführungen dazu aus, dass ein Unternehmerwagnis schon bzw. gerade deshalb gegeben sei, weil ein Anspruch auf laufende Auszahlung eines entsprechenden Gehaltes nicht gegeben sei. Die Auszahlungen würden unregelmäßig erfolgen und seien der Höhe nach abgestimmt auf den Anspruch an Provisionen aus der Vereinbarung mit der GmbH. Die Bw legte in diesem Zusammenhang dem Unabhängigen Finanzsenat eine Vertragsvereinbarung, abgeschlossen zwischen dem Gesellschafter-Geschäftsführer und der Bw, über zu erhaltende Provisionen vor, die nach einer Umsatzstaffel errechnet werden würden und zwar:

0,00 bis 500.000,00	40% von gesamten Provisionen
500.000,00 bis 1,500.00,00	52% von gesamten Provisionen
1,500.000,00 bis 2,000.000,00	60% von gesamten Provisionen

Sollten die vereinnahmten Provisionen den Betrag von S 2,000.00,00 übersteigen, so würde für diesen Fall die Provisionsstaffel neu verhandelt werden.

Ein Vergleich der laut Vertragsvereinbarung nach obiger Umsatzstaffel zu zahlenden "Provisionen" mit den tatsächlich an den Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlten "Provisionen" brachte das Ergebnis, dass die tatsächlich erhaltenen "Provisionen" von der Vertragsvereinbarung wesentlich abwichen. Die von der Bw an den Gesellschafter-Geschäftsführer tatsächlich ausbezahlten Beträge überstiegen die laut Vereinbarung zu zahlenden beträchtlich:

Gegenüberstellung der Provisionsabrechnung laut Vereinbarung zwischen L.R. und Bw (siehe oben) und der tatsächlich geleisteten Vergütungen:

KJ	Umsatz	0-500.000	500.001-1,500.00	Summe	tat. erh.Prov.
1996	763.726,00	200.00,00	137.137,52	337.137,52	0,00
1997	1,450.157,00	200.00,00	494.081,64	694.081,64	754.081,49
1998	1,478.579,00	200.00,00	508.861,08	708.861,08	860.000,00
1999	1,429.107,00	200.00,00	483.135,64	683.135,64	820.000,00

Das Vorliegen eines einnahmeseitigen Unternehmerwagnisses setzt voraus, dass ein Entlohnungssystem vorliegt, welches einen nachvollziehbaren Zusammenhang mit den wirtschaftlichen Parametern der Gesellschaft herstellt. Ein Schwanken der Jahresbezüge, das einen konkreten Zusammenhang zwischen der Höhe der Entlohnung und dem Betriebsergebnis der Gesellschaft nicht erkennen lässt, bewirkt kein Unternehmerrisiko.

Mit Ausnahme des Jahres 1996 in welchem die Geschäftstätigkeit der GmbH erst im Laufe des Jahres aufgenommen wurde, betragen die Gehälter der Prüfungsjahre zwischen S 760.000,00 und 860.000,00, nämlich

1997 - S 754.081,00

1998 - S 860.000,00

1999 - S 820.000,00.

Damit steht fest, dass die Vergütungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer im Prüfungszeitraum nie unter S 750.000,00 betragen haben und keinen großen Schwankungen unterworfen waren. Von einem einnahmeseitigen Risiko kann somit nicht gesprochen werden.

Ob die jährliche Entlohnung in monatlichen Zahlungen oder in Teilbeträgen erfolgt, spielt für die Beurteilung keine Rolle.

In Anbetracht der annähernd gleich bleibenden Entlohnung über den gesamten Prüfungszeitraum, kann vom Fehlen eines Unternehmerwagnisses ausgegangen werden.

Wenn die Bw nun vermeint, dass das Unternehmerwagnis für den Gesellschafter-Geschäftsführer auch deshalb deutlich vorhanden sei, weil – "wenn er keine Versicherungsverträge für die GmbH abschließt, er auch keinen Anspruch auf Provision habe", so muss dem entgegengehalten werden, dass die von der Bw angesprochene Möglichkeit des Geschäftsführers, durch "Nichttätigwerden" einen geschäftlichen Misserfolg der Gesellschaft herbeizuführen, keine unternehmerische, sondern eine vertragswidrige - geschuldet wird die ordnungsgemäße Geschäftsführung - Verhaltensweise des L.R. ist.

Dem Gesellschafter-Geschäftsführer werden Arbeitsmittel und ein entsprechender Arbeitsplatz (Büro) zur Verfügung gestellt. Die Gestellung der Arbeitsgeräte und der Arbeitsmaterialien spricht gegen ein ausgabenseitiges Risiko und für ein Dienstverhältnis. Der unabhängige Finanzsenat sieht die obigen Ermittlungsergebnisse als Indizien für ein Fehlen eines Unternehmerrisikos bzw. Unternehmerwagnisses des Gesellschafter-Geschäftsführers.

Die entscheidungsrelevanten Feststellungen der Finanzbehörde I. Instanz (Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes der Bw, Fehlen des Unternehmerrisikos, Betriebsmittel werden zur Verfügung gestellt, laufende, annähernd gleich bleibende jährliche Gehaltszahlungen) lassen die Einkünfte des Herrn L.R. aus seiner Geschäftsführertätigkeit für die Bw als "Arbeitslöhne" im Sinne der Bestimmungen des § 41 FLAG 1967 erscheinen.

Im Zuge des Berufungsverfahrens wurde von der Behörde I. Instanz festgestellt, dass die vom Prüfer für die Jahre 1996 bis 1999 vom Finanzamt erfassten und aufgezeichneten Zuflüsse an den Gesellschafter-Geschäftsführer durch die GmbH insofern nicht richtig erfasst worden sind, als für das Jahr 1996 fälschlicherweise der Umsatz 1996 der Fa. L.R. Versicherungs GmbH dargestellt und dem DB und DZ unterworfen wurde:

Die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Nachforderung wurde richtig gestellt und lautet daher:

Nachberechnung:

	Bemessungsgrundlagen	Nachforderung	
		DB	DZ
1996 Geschäftsführer- Gesellschafter L.R.,	0,00	0,00	0,00

"Subprovisionen"			
1997 Geschäftsführer- Gesellschafter L.R., "Subprovisionen"	754.081,00	33.933,65	3.996,63
1998 Geschäftsführer- Gesellschafter L.R., "Subprovisionen"	860.000,00	38.700,00	4.558,00
1999 Geschäftsführer- Gesellschafter L.R., "Subprovisionen"	820.000,00	36.900,00	4.346,00
1997 DB- Freibetrag lt. Lohnverrechnung	60.000,00	2.700,00	318,00
1998 DB- Freibetrag lt. Lohnverrechnung	135.000,00	6.072,00	715,00
1999 DB- Freibetrag lt. Lohnverrechnung	120.000,00	5.400,00	636,00
<b>Summe</b>		<b>123.705,65</b>	<b>14.570,13</b>
Säumniszuschlag		<b>2.474,00</b>	<b>291,00</b>

Salzburg, am 16. März 2005