



GZ. RV/0491-L/03

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Fritz Reichinger, gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für die Jahre 1998 bis 2001 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. durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurde unter anderem festgestellt, dass die Bezüge des zu 100% an der Gesellschaft beteiligten Gf. nicht in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages und Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag einbezogen wurden. Zu den Honorarzahlungen wurden folgende Feststellungen getroffen:

Über das Geschäftsführungsverhältnis lag ein schriftlicher Vertrag mit folgender Honorarvereinbarung vor: *Dem Geschäftsführer gebührt eine Entschädigung in Höhe von 2,5% des auf volle Zehntausend Schilling (nach Euro-Umstellung Tausend Euro) gerundeten Umsatzes. Wird kein positives Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit erwirtschaftet, entfällt der Honoraranspruch. Spesenersätze hat der Geschäftsführer in diesem Fall insoweit zurückzuzahlen, als durch diese das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit negativ geworden ist..... Neben dem Honorar gebührt dem Geschäftsführer der Ersatz seiner Aufwendungen. Wenn der Geschäftsführer umsatzsteuerpflichtig ist, kann er die gesetzliche Umsatzsteuer zusätzlich in Rechnung stellen.....* In den Wirtschaftsjahren 1997/1998 und 1998/1999 wurden trotz eines negativen Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit Honorare ausbezahlt. Insgesamt wurden einschließlich der von der GmbH bezahlten GSVG-Beiträge folgende Zahlungen an den Geschäftsführer geleistet:

1997/1998: Honorare 151.750 S, GSVG-Beiträge 149.248,02 S, gesamt 300.998 S,

1998/1999: Honorare 400.750 S, GSVG-Beiträge 93.760,71 S, gesamt 494.511 S,

1999/2000: Honorare 506.000 S, GSVG-Beiträge 35.273,83 S, gesamt 541.274 S,

2000/2001: Honorare 472.000 S, GSVG-Beiträge 14.425,97 S, gesamt 486.426 S,

2001/2002: Honorare 447.209,75 S, GSVG-Beiträge 78.540,62 S, gesamt 525.750 S.

Auf Grund dieser Feststellungen forderte das Finanzamt mittels Haftungs- und Abgabenbescheid den auf diese Zahlungen entfallenden Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nach.

Gegen den Bescheid wurde Berufung eingebracht und im Wesentlichen ausgeführt, dass die Tätigkeit des Gf. alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisen müsse, damit der Rechtsansicht des Finanzamtes zu folgen wäre. Es würden jedoch wesentliche Merkmale vorliegen, die nicht einem Dienstverhältnis entsprechen. Diesbezüglich seien keine Ermittlungen angestellt oder Aussagen getroffen worden. Es werde daher beantragt, auch diese Gründe zu würdigen.

Nach abweisender Berufungsvorentscheidung stellte die Bw. einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Weitere Einwendungen wurden nicht vorgebracht.

***Über die Berufung wurde 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 Teilstrich 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. Für die Beurteilung des gegenständlichen Falles ist es daher unerheblich, dass der schriftliche Geschäftsführungsvertrag 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 daher die Bw. mit ihrem Hinweis in der Berufungsschrift, es lägen Merkmale vor, die nicht einem Dienstverhältnis entsprechen, auf solche Merkmale verweisen wollte, kann sie damit nichts für ihren Standpunkt gewinnen.

Insgesamt stellt das in § 22 Z 2 Teilstich 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. Treffen diese Merkmale zu, so sind weitere Ermittlungen entbehrlich.

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.

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. Entscheidend sind die tatsächlichen Verhältnisse. Im Vordergrund steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich – in seiner Stellung als Geschäftsführer – das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. In die Überlegungen einzubeziehen sind auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen nicht überwälzbarer Aufwendungen ergeben.

Die Geschäftsführervereinbarung sieht nun eine Vergütung auf Basis des erzielten Umsatzes vor. Bei fehlendem positiven Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit sollte die Vergütung entfallen. Tatsächlich war das Geschäftsergebnis in den ersten beiden Wirtschaftsjahren negativ, dennoch wurde die Geschäftsführervergütung ausbezahlt. Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach festgestellt hat (z.B. Erk. vom 25.9.2001,

2001/14/0051), eignet sich zur Beurteilung, ob den Geschäftsführer ein Unternehmerwagnis trifft, im Hinblick auf die oftmals fehlende zivilrechtliche Wirksamkeit bei Insichgeschäften des Allein-Gesellschafter-Geschäftsführers in erster Linie die tatsächliche Abwicklung des Geschäftsführungsverhältnisses. Bei Betrachtung der tatsächlichen Abwicklung fällt nun vor allem diese Auszahlung eines Geschäftsführerhonorares selbst in Verlustjahren auf, was eindeutig gegen das Vorliegen von Unternehmerrisiko spricht.

Von einer laufenden Entlohnung kann jedenfalls bei dieser Sachlage ausgegangen werden, da entsprechend der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht erforderlich ist, dass die Entlohnung monatlich ausbezahlt wird. Auch eine einmal jährliche Auszahlung ist laufende Entlohnung.

Mit der (tatsächlich erfolgten) Berechnung der Geschäftsführervergütung auf Basis der Umsätze trägt der Gf. kein Risiko wesentlicher Honorarschwankungen. Die Gesellschaft wurde am 28.8.1997 errichtet, zuvor wurde mit diesem Geschäftsgegenstand ein Einzelunternehmen betrieben. Bereits beim damaligen Einzelunternehmen und in der Folge während des gesamten Prüfungszeitraumes war die Umsatzentwicklung des Unternehmens konstant, die Umsätze bewegten sich in den geprüften Wirtschaftsjahren zwischen 16.338.000 S und 20.240.000 S. Der Gf. konnte bei dieser Ertragslage mit einer relativ stabilen Einnahmenentwicklung rechnen, was letztlich auch durch die tatsächlichen Zahlungen bestätigt wird. Das für das Wirtschaftsjahr 1997/1998 verbuchte Geschäftsführerhonorar betrifft nur den Zeitraum von September 1997 bis Jänner 1998, sodass auch hier keine wesentliche Abweichung zu den Folgejahren gegeben ist.

Zu diesen Feststellungen kommt noch, dass die Bw. auch einen Teil der GSVG-Beiträge des Gf., jeweils in jährlich unterschiedlicher Höhe, übernommen hat, wobei auffällt, dass in den Jahren mit geringeren Honorarzahlungen ein höherer Beitragsanteil bezahlt wurde als in den Jahren mit höheren Honorarzahlungen. So wurde z.B. im Wirtschaftsjahr 1998/1999 die umsatzanteilige Vergütung mit 400.750 S errechnet, an GSVG-Beiträgen wurden 93.760,71 S bezahlt, hingegen betrug die umsatzanteilige Vergütung im Wirtschaftsjahr 2000/2001 472.000 S, an GSVG-Beiträgen wurden 14.425,97 S bezahlt. Mit dieser unterschiedlichen und offensichtlich willkürlichen Vorgangsweise bei den Beitragsersätzen wurden die Unterschiede in der Geschäftsführervergütung zusätzlich ausgeglichen.

Entsprechend § 1014 ABGB ist die GmbH verpflichtet, dem Geschäftsführer seine Barauslagen zu ersetzen (vgl. Reich-Rohrwig, Das österreichische GmbH-Recht 2/100). Auch im Geschäftsführervertrag ist vorgesehen, dass dem Gf. der Ersatz seiner Aufwendungen

gebührt. Im Zuge der Prüfung wurden zwar keine konkreten Spesenersätze festgestellt, jedoch hat die Bw. im Rahmen ihrer Ausführungen auch kein Risiko ins Gewicht fallender Schwankungen auf der Ausgabenseite dargelegt, sodass auch auf Grund allfälliger Ausgaben kein Unternehmerrisiko anzunehmen ist.

Auf Grund dieser Feststellungen weist die Tätigkeit des wesentlich beteiligten Geschäftsführers 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, 21. Oktober 2004