



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 10. März 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 24. Februar 2004 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für den Zeitraum 1. Jänner 2003 bis 31. Dezember 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung über die Jahre 1999 bis 2003 wurden unter anderem folgende Feststellungen getroffen: R ist bei der Berufungswerberin als Tankwart in einem nichtselbständigen Arbeitsverhältnis beschäftigt. Gleichzeitig ist er seit dem Jahr 1999 Geschäftsführer und bezog für diese Tätigkeit zusätzlich zu seinen Einkünften als Tankwart ein monatliches Honorar von 5.000 ATS bzw. nunmehr 363 €. R ist an der Gesellschaft nicht beteiligt. Die Berufungswerberin vertrat die Ansicht, dass die Honorare für die Geschäftsführertätigkeit Einkünfte aus selbständiger Arbeit seien und berücksichtigte sie (teilweise) am Lohnkonto nicht mit. Dagegen vertrat der Lohnsteuerprüfer die Ansicht, dass Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorlagen, und errechnete die Lohnsteuer, den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unter Einbeziehung dieser Honorare neu.

Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen an und forderte mit Haftungs- und Abgabenbescheid die vom Prüfer errechneten Mehrbeträge nach.

Die gegen den Bescheid eingebrachte Berufung wurde im Wesentlichen folgendermaßen begründet: Bei Abgrenzungsfragen zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit seien wesentliche Merkmale das Vorliegen von Unternehmerwagnis, von Weisungsgebundenheit, die die Entschlussfreiheit über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus beschränke, sowie der organisatorischen Eingliederung in den Betrieb. Unabdingbare Voraussetzung für die Nichtselbständigkeit sei die Weisungsgebundenheit. Könne jemand zu einem Handeln gegen seinen Willen nicht verhalten werden, liege kein Dienstverhältnis vor. Die Anstellung des Geschäftsführers einer GesmbH könne auf Grund eines Dienstvertrages, eines freien Dienstvertrages oder eines Werkvertrages erfolgen. R sei hinsichtlich seiner Geschäftsführungstätigkeit an keine feste Arbeitszeit gebunden, er entscheide frei darüber, wann seine Anwesenheit notwendig sei, habe keinen Urlaubsanspruch, könne sich vertreten lassen und habe bei Beendigung dieser Tätigkeit keinerlei Ansprüche. Insbesondere die freie Entscheidung über die Zeit spreche gegen ein Dienstverhältnis.

Zu dieser Berufung wurde seitens der Betriebsprüfung eine Stellungnahme abgegeben, in der sinngemäß Folgendes ausgeführt wurde: R sei als Tankwart und als Geschäftsführer für die Berufungswerberin tätig. Eine schriftliche Vereinbarung über die Geschäftsführertätigkeit liege nicht vor. Mit Dauerauftrag würden für diese Tätigkeit seit dem 1.9.1998 monatlich 5.000 ATS (363,36 €) überwiesen, wobei ein Teil dieser Beträge bei der Abrechnung der Lohnsteuerpflichtigen Bezüge seitens des Unternehmens berücksichtigt wurde. So wurden sie z.B. mit Ausnahme des Jahres 2001 in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag einbezogen, in einzelnen Monaten auch in die Lohnsteuerbemessungsgrundlage, wobei nicht geklärt werden konnte, warum die Beträge in einigen Monaten berücksichtigt wurden, in einigen nicht. Zur Tätigkeit war festzustellen, dass eine Trennung zwischen Geschäftsführertätigkeit und der Tätigkeit als Tankwart weder sachlich noch zeitlich möglich war. Als Geschäftsführer sei er für das Waren- und Personalmanagement, die Buchhaltung und Organisation sowie Vertretung der Gesellschaft nach außen zuständig. Die Tätigkeit als Tankwart sei auch nach dem Willen der Vertragsparteien der nichtselbständigen Sphäre zuzuordnen. Die im Wirtschaftsleben üblichere Vertragsgestaltung betreffend die Ausübung einer Geschäftsführertätigkeit sei die eines Dienstvertrages. Werden Werkverträge oder ähnliche Vereinbarungen abgeschlossen, müssten diese eindeutig dokumentiert und die Rechte und Pflichten in einer Art festgehalten sein, die nachvollziehbar und kontrollierbar ist. Insbesondere spreche auch die gleichzeitige Anstellung als Tankwart für die Nichtselbständigkeit des gesamten Vertragsverhältnisses, da die einzelnen Tätigkeiten im Geschäftsbetrieb so ineinander greifen, dass eine klare Trennung nicht möglich sei. Auch überwiege die zeitliche Inanspruchnahme als Tankwart weitaus. Es bestehe zwar kein enger

---

sachlicher Zusammenhang zwischen der Tätigkeit eines Geschäftsführers und der eines Tankwartes, es liege jedoch eine funktionelle und zeitliche Überschneidung der gegenüber demselben Auftraggeber durchgeführten Tätigkeiten vor.

Eine Abwägung der einzelnen Merkmale der Gesamtaktivität des Geschäftsführers ergebe folgendes Bild: Da der Geschäftsführer auf Grund seiner Stellung als Gesellschaftsfremder keinen Einfluss auf die Willensbildung habe, sei er in letzter Konsequenz dem Willen der Gesellschafter unterworfen. Eine Vereinbarung, wonach er ausschließlich einen bestimmten Erfolg schulde, existiere zumindest in schriftlicher Form nicht. Auch von der Berufungswerberin werde eingeräumt, dass ein Unternehmerwagnis fehle. Dies ergebe sich einerseits aus der gleichbleibenden Entlohnung, andererseits auch daraus, dass er die mit der Tätigkeit zusammenhängenden Aufwendungen nicht aus eigenem zu tragen hätte. Eine organisatorische Eingliederung in den Betrieb liege jedenfalls vor. Auch wenn man in Hinblick auf die Bedeutung der Stellung eines Geschäftsführers die Ansicht vertreten sollte, dass die Tätigkeit als solche eine Haupttätigkeit sei, könne man mit Recht nicht behaupten, dass insgesamt eine selbständige Tätigkeit vorliege. Eine Aufteilung der Tätigkeiten in einen selbständigen und einen unselbständigen Teil sei jedoch wegen der sachlichen und zeitlichen Verschränkung nicht möglich.

Zu dieser Stellungnahme gab die Berufungswerberin folgende Gegenäußerung ab: Die Abgabenbehörde setze sich im Wesentlichen nur mit der Frage der Zuordnung von Haupttätigkeit und Nebentätigkeit auseinander und gehe in keiner Weise auf die Frage einer weisungsfreien und entschlussfreien Handlungsmöglichkeit des Geschäftsführers ein, die ja einen wesentlichen Bestandteil für die Beurteilung als unternehmerische Tätigkeit bilde. Es könne nicht mit zweierlei Maß gemessen werden, denn wäre im gegenständlichen Fall der Geschäftsführer eine betriebsfremde Person, hätte die Abgabenbehörde dieselbe Tätigkeit als unternehmerische bewertet. Die zufällige Personenidentität könne nicht der ausschlaggebende Grund für die Aberkennung der unternehmerischen Tätigkeit sein.

In Zuge des weiteren Berufungsverfahrens wurde der Geschäftsführer mittels Vorhalt aufgefordert, die Tätigkeiten als Tankwart und als Geschäftsführer näher darzustellen. Insbesondere wurde um Vorlage allfälliger schriftlicher Vereinbarungen zu beiden Tätigkeiten und um Darstellung der Aufgaben als Geschäftsführer und Schilderung des Arbeitsablaufes in der Praxis (zeitlich und örtlich) ersucht. Der Vorhalt wurde nicht beantwortet. Auch ein weiterer Vorhalt, in dem der Geschäftsführer darauf hingewiesen wurde, dass in Ermangelung von schriftlichen Vereinbarungen der in der Berufung zum Ausdruck gebrachte Standpunkt ohne Beantwortung der gestellten Fragen nicht nachvollziehbar sei, wurde blieb unbeantwortet.

---

**Über die Berufung wurde erwogen:**

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 leg.cit. enthält somit zwei Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Es gibt jedoch Fälle, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbstständig und einer nichtselbstständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen. So wird insbesondere bei höher qualifizierten Leistungen die Weisungsgebundenheit in Bezug auf Art und Inhalt der ausgeübten Tätigkeit häufig in den Hintergrund treten, oder es wird der zeitlichen und organisatorischen Eingliederung in den Betrieb dann keine wesentliche Bedeutung zukommen, wenn die Arbeitsleistung überwiegend außerhalb örtlicher Einrichtungen, die dem Arbeitgeber zuzurechnen sind, erbracht wird. Für die Annahme eines Dienstverhältnisses ist schließlich auch noch wesentlich, dass die tätige Person kein Unternehmerwagnis trägt (vgl. z.B. VwGH 22.2.1989, 84/13/0001).

Maßgebend für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis sind nicht die vertraglichen Abmachungen, sondern stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist.

Im gegenständlichen Fall ist lediglich strittig, ob R seine Tätigkeit als Geschäftsführer der Berufungswerberin selbstständig ausübt oder ebenso wie mit seiner Tätigkeit als Tankwart als deren Arbeitnehmer in einem nichtselbstständigen Arbeitsverhältnis steht. So ist nun zunächst zur Tätigkeit als Geschäftsführer grundsätzlich zu bemerken:

Richtig ist, dass die Anstellung des Geschäftsführers einer GesmbH nicht nur auf Grund eines Dienstvertrages, sondern auch etwa auf Grund eines "freien Dienstvertrages", eines Werkvertrages oder eines bloßen Auftrags erfolgen kann. Tatsächlich wird jedoch im Wirtschaftsleben die Anstellung auf Grund eines Dienstvertrages die üblichere Vertragsgestaltung sein. Bestehen dennoch Zweifel, ist daher maßgeblich, ob die Merkmale, die für ein Dienstverhältnis sprechen, überwiegen.

Bei dieser Betrachtung kann nun zunächst grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass eine organisatorische Eingliederung in den Betrieb gegeben ist. Diese liegt allein schon dann vor, wenn der Geschäftsführer durch einen längeren Zeitraum hindurch im Interesse der Berufungswerberin tätig wird und die ihm übertragenen Geschäftsführungsaufgaben im

---

Betrieb erfüllt, was im gegenständlichen Fall jedenfalls durch die jahrelange Tätigkeit dokumentiert ist. Außer Streit kann auch gestellt werden, dass der Geschäftsführer kein Unternehmerrisiko trägt, da er eine gleichbleibende Entlohnung für seine Tätigkeit erhält und auch allfällige Ausgaben nicht selbst zu tragen hat. Dass kein Unternehmerrisiko besteht, wurde selbst von der Berufungswerberin eingeräumt.

Die Berufungswerberin vermeint jedoch, dass das zwingend erforderliche Kriterium der Weisungsgebundenheit beim gegenständlichen Auftragsverhältnis fehle, da der Geschäftsführer an keine feste Arbeitszeit gebunden sei, frei über seine Anwesenheit entscheiden könne, keinen Urlaubsanspruch habe, sich vertreten lassen könne. Dem ist nun zunächst entgegenzuhalten, dass es insbesondere bei Arbeitnehmern, die in leitender Funktion tätig sind, üblich ist, dass sich die Weisungen des Arbeitgebers auf grundsätzliche Fragen beschränken und dem Arbeitnehmer weitgehende Entscheidungsfreiheit eingeräumt ist (vgl. VwGH 30.11.1993, 89/14/0300). Wenn aus diesem Grund die Weisungsgebundenheit stärker in den Hintergrund tritt, kommt den anderen Kriterien mehr Bedeutung zu.

Wesentlich ist im gegenständlichen Fall jedoch vor allem, dass auch keinerlei nachvollziehbare Hinweise vorhanden sind, dass das Auftragsverhältnisses tatsächlich auf die geschilderte Weise verwirklicht wird. Ein schriftlicher Vertrag, in dem Rechte und Pflichten des Geschäftsführers festgehalten wären, existiert nicht. Aus der tatsächlichen Handhabung der Geschäftsführungstätigkeit kann wiederum die Richtigkeit der Ausführungen deshalb nicht nachvollzogen werden, da der Geschäftsführer gleichzeitig als nichtselbständig tätiger Arbeitnehmer mit allen Konsequenzen einer zeitlichen und örtlichen Bindung im selben Betrieb die Aufgaben eines Tankwartes erfüllt. Wenn durch diese Anstellung als Tankwart die persönliche Anwesenheit des Geschäftsführers im Betrieb ohnehin zu bestimmten Zeiten erforderlich ist, dann liegt es auf der Hand, dass die Schilderung einer freien Zeiteinteilungsmöglichkeit betreffend die Geschäftsführung eine inhaltsleere Aussage bleibt, da es gar nicht möglich ist, die Aufgaben, zu denen die Geschäftsführung verpflichtet, zur Gänze zeitlich von den Aufgaben als Tankwart abzugrenzen.

Die Berufungswerberin vermeint in ihrer oben angeführten Gegenäußerung, dass sich die Abgabenbehörde bei ihrer rechtlichen Beurteilung lediglich mit der Zuordnung der beiden Aufgabenbereiche zu einer Haupt- oder Nebentätigkeit auseinandergesetzt habe und bei Beurteilung der Geschäftsführungstätigkeit für sich zu einem anderen Ergebnis gekommen wäre. Auf Grund der zuvor getroffenen Feststellungen würden jedoch auch in diesem Fall die Merkmale eines Dienstverhältnisses bei weitem überwiegen.

Dessen ungeachtet spricht jedoch sehr wohl auch die inhaltliche und zeitliche Überschneidung der beiden Aufgabenbereiche für die Zuordnung der Einkünfte zu solchen aus

---

nichtselbständiger Arbeit. Wenn es auch möglich ist, dass ein Steuerpflichtiger aus ein- und demselben Beruf Einkünfte bezieht, die verschiedenen Einkunftsarten zuzuordnen sind, so ist in diesem Fall doch erforderlich, dass sich die beiden Tätigkeiten deutlich voneinander unterscheiden und je für sich zumindest überwiegend die Merkmale der betreffenden Einkunftsart erfüllen. Besteht jedoch zwischen den Tätigkeiten nicht nur ein persönlicher, sondern auch ein sachlicher (wirtschaftlicher) Zusammenhang – dies wird insbesondere der Fall sein, wenn sie sich wechselseitig fördern und ergänzen - ist zu prüfen, welche Tätigkeit die andere nach sich zieht. Danach liegt entweder überhaupt nur eine einheitliche Tätigkeit oder das Verhältnis Haupt- und Nebentätigkeit vor (vgl. Hofstätter-Reichel, Kommentar zum EStG 1988, Tz 12 zu § 2 und die dort zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Der sachliche Zusammenhang zwischen den beiden Aufgabenbereichen ist nun offensichtlich. Wenn R für den Betrieb der Berufungswerberin als Geschäftsführer das Waren- und Personalmanagement, die Buchhaltung und sonstige organisatorische Aufgaben erledigt und gleichzeitig im selben Betrieb auch die manipulativen Tätigkeiten eines Tankwerts vornimmt, so greifen unbestreitbar diese Tätigkeiten so ineinander über, dass es gar nicht möglich ist, jeden einzelnen Vorgang oder jede einzelne Arbeitsstunde einem bestimmten Bereich zuzuordnen. Nach den im Wesentlichen unwidersprochen gebliebenen Feststellungen der Lohnsteuerprüfung – seitens der Berufungswerberin wurde lediglich die rechtliche Beurteilung bemängelt und keine anders lautende Darstellung der Aufgabenerfüllung gegeben - und auf Grund der Höhe der Entlohnung ist davon auszugehen, dass die Tätigkeit als Tankwart den zeitlich größeren Umfang einnimmt. Andererseits kann wohl auch auf Grund der Stellung eines Geschäftsführers dessen Arbeit nicht als Nebentätigkeit zum Beruf des Tankwerts eingestuft werden. Dass jedoch auf Grund der inhaltlichen und zeitlichen Überschneidung der beiden für denselben Arbeitgeber übernommenen Aufgabenbereiche die Tätigkeit von R als einheitliche zu beurteilen ist, steht außer Zweifel.

Bei dieser Betrachtungsweise verlieren nun sämtliche von der Berufungswerberin gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses vorgebrachten Argumente allein schon deshalb an Grundlage, da die zeitlichen Bindungen, die für die Erfüllung der Geschäftsführungsaufgaben bestritten werden, für die Anstellung als Tankwart erwiesenermaßen gegeben sind. Es wurde daher die gesamte Entlohnung von R einschließlich des Anteils für die Geschäftsführertätigkeit zu Recht den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zugerechnet.

Aus den angeführten Gründen war wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 21. November 2005