



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Architekt DI A. ZT GmbH in XY., vertreten durch Feilenreiter & Co WTH GmbH, 8962 Gröbming, Wiesackstr. 624, vom 24. Jänner 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Liezen vom 17. Jänner 2001 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid für den Zeitraum 1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

Hinsichtlich der Jahre 1995 bis 1999 fand bei der Bw. eine Prüfung der Aufzeichnungen gemäß § 151 BAO in Verbindung mit § 86 EStG 1988 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag statt.

Wie der Lohnsteuerprüfer in seinem abschließenden Bericht vom 17.1.2001 festhielt, ist der Geschäftsführer ab Oktober 1998 zu 100% (vorher zu 51%) an der Bw. beteiligt.

Mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 17. Jänner 2001, wurde vom Finanzamt Liezen ua. der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (betreffend Geschäftsführer) festgesetzt.

Die weiteren Feststellungen des Lohnsteuerprüfers sind im zweitinstanzlichen Verfahren nicht strittig.

Die Bw. brachte mit schriftlicher Eingabe vom 24. Jänner 2001 eine Berufung gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid vom 17. Jänner 2001 über die Prüfung der Lohnabgaben für den Zeitraum 1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 1999 ein.

Begründet wurde die Berufung wie folgt:

Betreffend der DB-Pflicht von Geschäftsführerentschädigungen hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung folgendes festgestellt:

Erkenntnis vom 18. 9. 1996, 96/15/0121

Als wichtigstes Merkmal für die Beurteilung führt der VwGH in diesem Erkenntnis an, dass insbesondere das Fehlen eines Unternehmerrisikos für ein Dienstverhältnis spricht.

Erkenntnis vom 26. 11. 1996, 96/14/0028

Zur Abgrenzung zum Dienstnehmer spricht der VwGH vom relevanten Merkmal des Unternehmerrisikos.

Erkenntnis vom 18. 2. 1999, 97/15/0175

Der VwGH erkennt, dass neben dem Vorliegen weiterer Merkmale, die für ein Dienstverhältnis sprechen, den wesentlich Beteiligten kein Unternehmerrisiko trifft.

Erkenntnis vom 27. 7. 1999, 99/14/0136

Der VwGH erkennt, dass dem Vorliegen bzw. Fehlen des Unternehmerwagnisses wesentliche Bedeutung zukommt und dass das Unternehmerwagnis nur dann gegeben ist, wenn es sich auf die Eigenschaft als Geschäftsführer bezieht.

Erkenntnis vom 21. 12. 1999, 99/14/0255

Trifft einen Gesellschafter-Geschäftsführer infolge eines erfolgsabhängigen Honorars ein Unternehmerrisiko, ist auch dann nicht von einem Dienstverhältnis und damit von einer Dienstgeberbeitragspflicht auszugehen, wenn er ansonsten in den betrieblichen Organismus eingegliedert ist.

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass der VwGH nicht auf ein "Überwiegen" von Merkmalen abstellt, sondern dass das Fehlen eines Unternehmerrisikos das maßgebende Kriterium für die DB-Pflicht darstellt.

Für Herrn DI A. stellt sich das maßgebliche und auch vorhandene Unternehmerrisiko nun wie folgt dar:

1.) Der Geschäftsführer fällt nicht unter zahlreiche Schutzbestimmungen des Arbeitsrechts wie z.B. des ArbeitsruheG und des ArbeitszeitG (siehe Runggaldier/Schima, Die Rechtsstellung von Führungskräften 43 f). Daraus wird ersichtlich, dass es das Gesetz dem Geschäftsführer selbst überläßt, seine Arbeitskapazität einzusetzen und danach entlohnt zu werden, ohne dabei das Sicherheitsnetz für abhängige und der Betriebsorganisation sowie dem Dienstregime

eingegliederte Arbeitnehmer in Anspruch nehmen zu können. Allein darin liegt ein nicht zu vernachlässigendes Risiko des Geschäftsführers, zumal damit jedes Mehrentgelt bei Überstunden oder höherer Arbeitsbelastung entfällt.

2). Ein weiterer Aspekt, der die Risikogeneigtheit der Tätigkeit des Geschäftsführers zeigt, liegt darin, dass gemäß

§ 1 Abs. 6 Z 2 IESG die Mitglieder des gesetzlichen Vertretungsorgans einer Gesellschaft, d.h. auch die Geschäftsführer, vom Anspruch auf Insolvenzausfallgeld ausgeschlossen sind (Runggaldier/ Schima, Die Rechtsstellung von Führungskräften, 263 ff; Schima, ZAS 1989, 37 ff.). D.h. gerade bei mangelndem Erfolg bekommt der Geschäftsführer tatsächlich überhaupt keine Entlohnung, für ihn ist das soziale allgemeine Sicherheitsnetz nicht eingezogen.

3.) Deutlich kommt die Übernahme wirtschaftlichen Risikos auch in den Haftungsregelungen gemäß § 25 GmbHG zum Ausdruck. Während "gewöhnliche Dienstnehmer" ebenso wie leitende Angestellte, insbesondere auch Prokuristen, nur nach den allgemeinen zivilrechtlichen Haftungsregelungen für die gewöhnlich vorausgesetzte Sorgfalt gegenüber dem Dienstherrn haften (Runggaldier/Schima, Die Rechtsstellung von Führungskräften 237), unterliegt der Geschäftsführer dem strengen objektiven Sorgfaltsmaßstab gemäß § 25 GmbHG, der insbesondere durch die Beweislastumkehr von Verschulden und Rechtswidrigkeit an Schärfe gewinnt. Die Nichtanwendbarkeit des haftungserleichternden Dienstnehmerhaftpflichtgesetzes auf den Geschäftsführer (Kastner/Doralt/Nowotny, Gesellschaftsrecht, 399) ist ein weiteres Kriterium, das zeigt, wie sehr der Geschäftsführer dem Haftungsrisiko und damit auch dem persönlichen unternehmerischen Risiko ausgesetzt ist. Während das DHG nämlich dem Richter für fahrlässige Handlungen ein weitreichendes Mäßigungsrecht einräumt, kommt der Geschäftsführer für seine Handlungen (insbesondere für sein rechtsgeschäftliches Verhalten) nicht in diese Haftungserleichterung. Mit Ausnahme des Sonderhaftungstatbestandes nach § 22 UnternehmensreorganisationsG (URG) , der eine Haftungsgrenze von immerhin auch S 1 Mio vorsieht, kennt das GmbH-Recht für die Haftung des Geschäftsführers gegenüber der eigenen Gesellschaft keine Haftungsgrenzen, sodass jeweils das gesamte persönliche Vermögen des Geschäftsführers zur Disposition steht.

4.) Abgesehen von der Haftung unmittelbar gegenüber der Gesellschaft unterliegt der Geschäftsführer einer gerade in der Praxis vielfach gelebten Haftung gegenüber außenstehenden Dritten, obwohl er selbst nicht mit ihnen vertraglich verbunden ist. Während der gewöhnliche Arbeitnehmer oder der Prokurist einem Geschäftspartner nur deliktisch haften würde, verschärft sich die Haftung des Geschäftsführers oftmals einfach dadurch, dass er den außenstehenden Dritten gegenüber Schutzgesetze gemäß § 1311 ABGB einzuhalten hat. Da die Schutzgesetze (z.B. § 69 KO Konkursantragungspflicht; § 159 StGB fahrlässige

Krida; § 122 GmbHG unrichtige bilanzielle Darstellung) dem Außenstehenden eine einfache Klagsmöglichkeit bieten (Ersatz des reinen Vermögensschadens, Beweis nur der Verletzung des Gesetzes mit Verschuldensvermutung), ist der Geschäftsführer der ständigen Gefahr derartiger Haftungsprozesse ausgesetzt, was auch die Zahl der auf diesen Grundlagen geführten Prozesse eindrucksvoll belegt (siehe nur die Angaben bei Kastner/Doralt/Nowotny, Gesellschaftsrecht, 398). Auch diese Haftung ist nicht betragsmäßig begrenzt, sodass der Geschäftsführer auch nach außen mit dem gesamten Vermögen einzustehen hat. Die Gefahr ist besonders groß, da weder soziale noch persönliche Rücksichtnahmen bestehen, zudem der Außenstehende - außer bei Interesse an der Aufrechterhaltung der Geschäftsbeziehungen - nicht um die negative Publicity des Unternehmens fürchten muss und schließlich weil ein Konkurs-Masseverwalter jedenfalls zur Klagsführung verpflichtet ist. Der Geschäftsführer haftet zudem nach außen auch dann, wenn er "bloß" eine Weisung der Gesellschafter befolgt hat (I), die Berufung auf die Weisung befreit ihn nicht von der Schuld, vielmehr bleibt ihm nur der schwierige Regressweg gegenüber den Gesellschaftern. Ergänzend ist noch auf die Sonderhaftungstatbestände gemäß § 9 BAO und § 67 ASVG hinzuweisen.

5.) Die Geschäftsführerentschädigung gemäß der Honorarvereinbarung bedeutet für Herrn DI A., dass er völlig erfolgsabhängig entlohnt wird und er im schlimmsten Fall für seine Tätigkeit überhaupt keine Entschädigung erhält. Dies stellt wohl in eindrucksvoller Art und Weise das ABSOLUTE UNTERNEHMERRISIKO VON HERRN DI A. dar.

Die Begründung des Haftungs- und Zahlungsbescheides, dass die Schwankungen der Bezüge nicht deutlich ins Gewicht fallen, kann nicht geteilt werden.

Aufgrund des vorliegenden Geschäftsführungsvertrages kann die Höhe des Geschäftsführerbezuges zwischen

ÖS 900.000,-- und ÖS 0,-- schwanken. Auch in den einzelnen Jahren war die Höhe des Geschäftsführergehaltes unterschiedlich.

1995 ÖS 573.900,--

1996 ÖS 908.000,-- (Steigerung um rund 60 % gegenüber dem Vorjahr)

1997 ÖS 712.122,-- (Reduktion um 21 % gegenüber dem Vorjahr)

1998 ÖS 724.490,-- (unverändert)

1999 ÖS 900.000,-- (Steigerung um 24 %)

(Die Ziffern sind dem Prüfungsbericht entnommen)

Desweiteres wird dabei nicht berücksichtigt, dass die Kosten der Sozialversicherung von Herrn DI A. selbst zu bezahlen sind, was einen wesentlichen Aufwandsfaktor darstellt.

Zusätzlich ist es bei der Beurteilung des Vorliegens eines Unternehmerrisikos unzulässig, eine

Ex Nunc Betrachtung anzustellen. Nur weil im Nachhinein betrachtet die Schwankungen nicht mehr als 60 % betragen haben (meines Erachtens mit Sicherheit wesentlich), kann nicht vom Fehlen eines Unternehmerrisikos gesprochen werden. Bei der Beurteilung des Unternehmerrisikos ist nur eine Ex Tunc Betrachtung zulässig. Bei dieser Betrachtungsweise muss erkannt werden, dass ein vollkommenes Risiko gegeben ist, da der Geschäftsführergehalt sich zwischen ÖS 0,-- und ÖS 900.000,-- bewegen kann. Im Vorhinein weiß man nie, wie sich die Ergebnisse der A. ZT-GmbH entwickeln, so kann jederzeit zB ein Großkunde ausfallen und sich das Bilanzergebnis sehr stark verschlechtern, mit dem weiteren Ergebnis, dass Herr DI A. kein Geschäftsführergehalt bezieht.

Desweiteres möchte ich ausführen, dass, sollte Herr DI A. sein Architekturbüro als Einzelunternehmen führen und dieses Architekturbüro 5 Jahre hindurch jedesmal exakt ÖS 1 Million Jahresergebnis erzielen, niemand auf die Idee kommt zu sagen, dass jetzt der Einzelunternehmer DI A. kein Unternehmerrisiko mehr hat. Schon aus diesem Beispiel ist ersichtlich, dass die Aussage, dass kein wesentliches Unternehmerrisiko vorliegt, nicht geteilt werden kann. Genausogut wie der Einzelunternehmer DI A. ein Unternehmerrisiko trägt, ist dieses Unternehmerrisiko auch in der DI A. ZT-GmbH gegeben. Aufgrund des abgeschlossenen Geschäftsführungsvertrages überträgt sich dieses Unternehmerrisiko der A. ZT-GmbH 1:1 auf die Bezüge von Herrn DI A. .

Desweiteres ist auch die Behauptung, dass eine Pensionsrückstellung nur bei Dienstnehmern üblich ist, schlichtweg nicht den Tatsachen entsprechend. Im Übrigen fehlt für diese Aussage eine Begründung bzw. eine Erklärung, wie die zuständige Behörde zu dieser Auffassung gelangt.

Bei Durchsicht unserer Mandanten muss gesagt werden, dass Pensionszusagen in 90 % der Fälle an wesentlich beteiligte Gesellschafter gegeben wurden.

Desweiteres wird in sämtlichen Aussendungen von Pensionsvorsorgeanstalten auf die Möglichkeit hingewiesen, Pensionszusagen an wesentlich beteiligte Gesellschafter zu geben. Daraus lässt sich ableiten, dass die Aussage, dass eine Pensionszusage nur für Dienstnehmer üblich ist, falsch ist. Desweiteres verweise ich auf Doralt Einkommensteuergesetzkommentar Band I RZ 46/2 zu § 14 Einkommensteuergesetz aus welchem hervorgeht, dass die Regeln für die Bildung einer Pensionsrückstellung auch für Pensionszusagen an Personen die nicht Dienstnehmer sind, gelten. Auch aus dieser Randziffer kann abgeleitet werden, dass eine Pensionszusage bei Nichtdienstnehmer sehr wohl üblich ist.

Zusätzlich wird auf die Argumente des Verwaltungsgerichtshof verwiesen, mit dem dieser beim Verfassungsgerichtshof den Antrag gestellt hat, den entsprechenden Bestimmungen im FLAG als verfassungswidrig aufzuheben. Der zur Behandlung einer Beschwerde hinsichtlich DB zuständige Senat gelangte zur Überzeugung, dass es den vom Gesetzgeber in der

Bestimmung des § 22 Zif. 2 Teilstrich 2 EStG konstruierten Beschäftigungstypus nicht gibt. Die Voraussetzungen für diesen Typ sind im Gesetz nämlich so beschrieben, dass sie sich gegenseitig ausschließen. Eine weisungsfrei ausgeübte Beschäftigung kann eben nicht "alle" Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisen. Es resultiert aus der Statuierung der Dienstgeberbeitragspflicht nach § 41 FLAG einerseits ein Verstoß gegen das Determinierungsgebot des Artikel 18 Abs. 1 B-VG; andererseits wird zu Lasten des betroffenen Personenkreises das verfassungsmäßig gewährleistete Gleichheitsgebot mit dem Ergebnis einer deshalb auch gegen Artikel 5 StGG verstoßenden Besteuerung verletzt. Mit der Einbeziehung des Personenkreises weisungsfrei tätiger Gesellschafter Geschäftsführer in den Kreis jener Beschäftigten, für die vom "Arbeitgeber" von ihren "Arbeitslohn" Dienstgeberbeitrag nach § 41 Abs. 1 FLAG zu entrichten ist, wird Ungleiches gleich behandelt, indem eine sonst nur aus den Arbeitslöhnen für Dienstnehmer geschuldete Abgaben ausnahmsweise und systemwidrig auch aus den Vergütungen statuiert wird, welche an Personen gezahlt werden, die nach allen außersteuerlichen Vorschriften der Rechtsordnung keine Dienstnehmer sind und die auch nach der das steuerrechtliche Dienstverhältnis bestimmenden Vorschrift des § 47 Abs. 2 zweiter Satz EStG keine Dienstnehmer sind. Aus der Sicht des betroffenen Personenkreises resultiert aus einer solchen Regelung, dass der Gesellschafter Geschäftsführer in seiner Eigenschaft als Gesellschafter die Minderung des Betriebsergebnis seiner Gesellschaft durch die Dienstgeberbeitragspflicht für seine Geschäftsführerbezüge hinnehmen muss, ohne dass ihm auf der anderen Seite in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer die lohnsteuerlichen Begünstigungen (§ 67 Abs. 1 EStG 1988) zugute kämen (Siehe auch Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 26.10.2000 2000/13/0048,0074.) Da die Gesellschafter-Geschäftsführerstellung von Herrn DI A., wie oben dargestellt mit absoluten Unternehmerrisiko behaftet ist und auch keine Einbindung von ihm in den Arbeitsablauf gegeben ist, zusätzlich selbst der Verwaltungsgerichtshof Bedenken gegen die Bestimmungen hat, wird beantragt, den oben angeführten Bescheid aufzuheben und gemäß den obigen Ausführungen neu zu erlassen.

Das Finanzamt Liezen erließ mit 15. Mai 2002 eine abweisende Berufungsvorentscheidung. Darin verwies das Finanzamt zusammenfassend darauf, dass nach der Aktenlage Herr Dipl. Ing. X. eine Arbeitskraft ersetzt. Dadurch ergibt sich das Bild eines leitenden Angestellten. Es überwiegen demnach aus steuerrechtlicher Sicht die Merkmale eines Dienstverhältnisses und es ist gemäß § 41 FLAG 1967 von einer DB- und DZ-Pflicht auszugehen.

Die Bw. brachte mit Schriftsatz vom 3. Juni 2002 den Antrag auf Vorlage an die Abgabenbehörde II. Instanz ein und führte dazu Folgendes aus:

Die Berufung vom 24. Jänner 2001 wird wie folgt ergänzt:

Fehlendes Unternehmerrisiko

Laut ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt ein Unternehmerrisiko dann vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit und daher auch die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit, sowie von den Zufälligkeiten des wirtschaftlichen Lebens abhängig ist. Sämtliche angeführten Voraussetzungen werden im vorliegenden Fall als gegeben anzunehmen sein.

Die Einnahmen von Herrn DI. A. sind direkt proportional zu seiner persönlichen Tüchtigkeit, zum Fleiß und der Ausdauer, zu seiner persönlichen Geschicklichkeit, da der Werkvertrag, welcher mit der DI. A. GmbH abgeschlossen ist, zu 100 % erfolgsabhängig ist.

Steigert oder vermindert Herr DI. A. seinen Zeitaufwand, seinen Fleiß oder seine Tüchtigkeit, steigt oder fällt im gleichen Ausmaß sein Honorar aus seiner Tätigkeit.

Dies kann so weit führen, dass seine Entschädigung sich auf Null reduziert. Herr DI. A. erhält keine Entlohnung, sobald die Bemessungsgrundlage (Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit vor Geschäftsführerentlohnung) unter öS 600.000,-- fällt.

Auch durch diese sehr hohe Grenze zeigt sich das Unternehmerrisiko von Herrn DI. A., da die Bemessungsgrundlage (z. B. durch Ausfall einer Kundenforderung oder einer schlechteren Auftragslage) sehr leicht durch Zufälligkeiten der Wirtschaftslage unter öS 600.000,-- fallen kann. Die Bemessungsgrundlage entspricht dem Gewinn eines Einzelunternehmens. Durch die bewusst hohe Grenze wurde absichtlich ein hoher Leistungsanreiz geschaffen.

Hinsichtlich der Ausgabenseite hat der Geschäftsführer Sozialversicherungsausgaben von öS 10.000,-- pro Monat zu leisten. Diesbezüglich kann wohl auch nicht von Seiten der Behörde behauptet werden, dass er keine ins Gewicht fallende Ausgaben zu tragen hat. Zusätzlich hat der Geschäftsführer noch Aufwendungen, die er der Einfachheit halber mit einer Betriebsausgabenpauschale abgedeckt. Die Einführung der Betriebsausgabenpauschale hatte den Sinn einer Verwaltungsvereinfachung und war sicherlich nicht dazu gedacht, als Argument für die Verwaltungsbehörde zu dienen, dass ein Abgabepflichtiger keine besonders ins Gewicht fallende Betriebsausgaben hat. Inklusive Betriebsausgabenpauschale betragen somit die Betriebsausgaben des Geschäftsführers öS 180.000,-- pro Jahr, somit öS 15.000,-- pro Monat. Somit kann gesagt werden, dass einerseits die Einnahmen des Geschäftsführers ausschließlich erfolgsabhängig sind und er auch Ausgaben von ca. öS 15.000,-- pro Monat selbst zu tragen hat, was wohl eine ins Gewicht fallende Größe ist.

Unseres Erachtens liegt ein Unternehmerrisiko dann vor, wenn jemand Schwankungen seines Einkommens, sowohl nach oben, als nach unten ausgesetzt ist. Das Unternehmerrisiko ist sowohl positiv, als auch negativ besetzt. Aus der Tatsache, dass es zu Erhöhungen der

Entschädigung gekommen ist, kann nicht geschlossen werden, dass kein Unternehmerrisiko vorliegt. Ganz im Gegenteil muss gesagt werden, dass die Steigerung der Entschädigung nicht zuletzt auf einen erhöhten Arbeitseinsatz und erhöhten Fleiß des Geschäftsführers zurückzuführen ist. Hier ist die Begründung der Berufungsvorentscheidung in sich unschlüssig, da einerseits festgehalten wird, dass Unternehmerrisiko vorliegt, wenn die Einnahmen von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß und der persönlichen Geschicklichkeit abhängig sind, andererseits aber, wenn durch erhöhten Fleiß, etc. die Entschädigung steigt, dies nicht als ein Fall des Vorliegens von Unternehmerrisiko anerkannt wird.

Daher müssen folgende Schwankungen der Entschädigung festgehalten werden.

1996 plus 60 %

1997 minus 21 %

1998 unverändert

1999 plus 24 %

Des weiteren ist es unseres Erachtens unzulässig, das Vorliegen von Unternehmerrisiko ex post festzustellen. Richtigerweise müsste von der Behörde eine Einschätzung des Unternehmerrisikos ex tunc durchgeführt werden, wo durch Befragung des Geschäftsführers, Durchsicht der Geschäftsunterlagen oder Erkundigungen in der Branche, Risikogründe analysiert und festgehalten werden. Diese Ursachenanalyse wurde seitens der Behörde nicht durchgeführt und es liegt somit ein Verfahrensmangel vor.

Weiters behauptet die Behörde, dass dem Geschäftsführer kein größeres Unternehmerrisiko als einem leitenden Angestellten mit ähnlichen Konditionen in seinem Beschäftigungsverhältnis zukommt. Die Behörde wird nunmehr aufgefordert darzulegen, welcher leitende Angestellte eine diesbezüglichen Vertrag abgeschlossen hat, welcher das Risiko beinhaltet, bei einem Unterschreiten des EGT vor Geschäftsführerentlohnung in Höhe von öS 600.000,-- (entspricht dem Ergebnis eines Einzelunternehmers) keinen Bezug zu erhalten. Abgesehen davon wäre dies schon aus kollektivvertraglichen Gründen undenkbar. Uns ist in der Praxis kein Fall bekannt, wo ein leitender Angestellter derartige Verträge akzeptiert, wo er realistischerweise keinen Bezug erhält bzw. wo es zu Schwankungen bis zu 60 % kommt.

Zur in der Berufungsvorentscheidung angesprochenen Pensionszusage sei erwähnt, dass diese ohne Auszahlung ab des schlechten Bilanzbildes (buchmäßige Überschuldung) per 31. 03. 2001 aufgekündigt wurde.

Schulden der Arbeitskraft

Es ist völlig falsch, wenn die Behörde behauptet, der Geschäftsführer schuldet der Gesellschaft seine Arbeitskraft. Auch wie die Behörde zu dem Schluss kommt, dass der Geschäftsführer verpflichtet ist, seine überwiegende Arbeitskraft der Gesellschaft zur

Verfügung zu stellen, ist nicht nachvollziehbar.

Hier liegt ein Verfahrensmangel vor, da diese Behauptung weder begründet wurde, noch sonst nachvollziehbar ist.

Fest steht nur, dass der Geschäftsführer die Erfüllung von gewissen Aufgabengebieten übernommen hat. Ob er diesbezüglich fremde Arbeitskräfte oder Dienstleistungsunternehmen zur Aufgabenerfüllung heranzieht, bleibt ihm überlassen. Des weiteren ist es ihm völlig freigestellt, ob er andere Tätigkeiten ausübt. Weiters wird auch der Behauptung widersprochen, dass größtenteils bei Verträgen mit leitenden Angestellten diese an keinem bestimmten Arbeitsort und auch an keine bestimmte Arbeitszeit gebunden sind. Bei den überwiegenden Verträgen mit leitenden Angestellten sind diese sehr wohl zur Aufgabenerfüllung in einer bestimmten Arbeitszeit und an einen bestimmten Arbeitsort gebunden. Auch diesbezüglich ist die Aussage der Behörde unrichtig.

Beim Kapitel "Eingliederung in den betrieblichen Organismus" schreibt die Behörde, dass die Tätigkeit, die der Geschäftsführer im Betrieb wahrnimmt, nicht unbedingt von einem Geschäftsführer ausgeübt werden müssen.

Im nächsten Abschnitt wird geschrieben, dass ein Schulden der Arbeitskraft vorliegt. Diese beiden Aussagen der Behörde sind konträr widersprüchlich und zeigen die Unschlüssigkeit der Begründung auf. Es widerspricht den Denkgesetzen, dass man einerseits die Arbeitskraft schuldet, andererseits die Tätigkeit nicht selbst ausüben muss.

Der Gesellschaftergeschäftsführer hat gewisse Aufgabengebiete im Werkvertrag zur Erfüllung übernommen. Es ist unbestritten, dass auch Dienstleistungsverpflichtungen im Werkvertrag erfüllt werden können. Wenn der Gesellschaftsgeschäftsführer diese Tätigkeit selbst ausführt, dann nur in der Absicht, seine Entschädigung zu maximieren, indem er seinen persönlichen Arbeitseinsatz erhöht. Daraus kann jedoch nicht das Schulden der Arbeitskraft oder die Verpflichtung, seine überwiegende Arbeitskraft der Gesellschaft zur Verfügung zu stellen, geschlossen werden, sondern es kann nur auf das Vorliegen eines Unternehmerrisikos geschlossen werden.

Eingliederung in den betrieblichen Organismus

Fest steht, dass der mehrheitsbeteiligte Geschäftsführer weder an eine fixe Arbeitszeit, noch an einen fixen Arbeitsort gebunden ist. Er arbeitet oft in seinen privaten Räumlichkeiten bzw. auch an den Wochenenden. Der mehrheitsbeteiligte Geschäftsführer ist derjenige, der den betrieblichen Organismus bestimmt. Aus diesem Grund ist es unmöglich denkbar, dass der Geschäftsführer ein Teil des von ihm bestimmten Organismus ist.

Dies ist ein wesentlicher Unterschied zu leitenden Angestellten, welche, wie es sich schon aus der Begriffsbestimmung ergibt, fremdbestimmt sind. Im vorliegenden Fall ist der Geschäftsführer niemandem Rechenschaft über sein Betriebsergebnis schuldig und damit auch

nicht über die Art seiner Betriebsführung, ganz im Gegenteil zu dem von der Behörde angeführten leitenden Angestellten. Aus diesen Gründen geht der Vergleich mit einem leitenden Angestellten ins Leere.

Unbestimmter Gesetzesbegriff

Vom Gesetzgeber wurden auch an Kapitalgesellschaften wesentlich beteiligte Geschäftsführer in die DB-Pflicht miteinbezogen, ohne eine klare Definition zu geben, wann dies zutrifft. Statt dessen müssen unbestimmte Gesetzesbegriffe zur Prüfung herangezogen werden. Es ist aus Sicht des Steuerpflichtigen unmöglich zu erkennen, ob DB- Pflicht vorliegt. Dies wiegt umso schwerer, da es sich dabei um keine Beträge von untergeordneter Bedeutung handelt. Erschwerend hinzu kommt noch, dass auch die zuständige Finanzbehörde nicht in der Lage ist, klare und eindeutige Aussagen zu machen und somit Hilfestellungen zu geben. Eine derartige Vorgangsweise des Gesetzgebers widerspricht dem Verfassungsrecht eines Rechtsstaates.

Der Gesetzgeber hat dafür Sorge zu tragen, dass seine Gesetze klar, eindeutig und verständlich sind.

So kristallisiert sich erst ca. sieben Jahren nach Gesetzeswerdung eine gewisse höchstgerichtliche Judikaturlinie heraus, welche den Stellenwert des Unternehmerrisikos hervorhebt. Jedoch ist bis zum heutigen Tag unklar, wann genau ein Unternehmerrisiko, welches die DB-Pflicht ausschließt vorliegt.

Zusammenfassung

Im vorliegenden Fall liegt sowohl einnahmenseitig ein Unternehmerrisiko vor (Schwankungen von über 60 %), auch sind vom Geschäftsführer ausgabenseitig nicht unbeträchtliche Beträge zu bezahlen. Dass ein leitender Angestellter einen ähnlichen Vertrag abgeschlossen hätte, wurde bisher nur von der Behörde behauptet, entspricht jedoch nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens.

Des weiteren muss gesagt werden, dass von einem Schulden der Arbeitskraft des Geschäftsführers keine Rede sein kann. Diesbezüglich ist es unergründlich, wie die zuständige Finanzbehörde zu dieser Aussage kommt. Auch die Behauptung der Eingliederung in den betrieblichen Organismus erscheint äußerst zweifelhaft.

Zusätzlich ist unbestritten, dass der Geschäftsführer freie Zeiteinteilung und freie Arbeitsplatzwahl genießt. Des weiteren ist unbestritten, dass er sich jederzeit vertreten lassen kann und niemanden über seine Tätigkeit Rechenschaft schuldig ist. Weiters hat der Geschäftsführer - wie schon in der Berufung angeführt - umfangreiche Haftungsrisiken zu tragen, sodass insgesamt gesagt werden muss, dass keine Dienstnehmerähnlichkeit vorliegt. Abschließend sei noch auf verfahrensrechtliche Mängel hingewiesen.

Mit Bericht vom 9. Juli 2002 legte das Finanzamt Liezen die Berufung der Finanzlandesdirektion für Steiermark zur Entscheidung vor. Bis 31. Dezember 2002 erfolgte keine Erledigung der Berufung durch die Finanzlandesdirektion.

Gemäß § 323 Abs. 10 iVm § 260 BAO ist zur Entscheidung über die Berufung nunmehr der unabhängige Finanzsenat zuständig.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 (kurz 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 gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

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.

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.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung erkennt, ergibt sich aus der Entstehungsgeschichte des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 und aus dem Zusammenhang mit der Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988, dass der Formulierung "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" in § 22 Z 2 das Verständnis beizulegen ist, dass es auf die Weisungsgebundenheit nicht ankommt, wenn diese wegen der Beteiligung an der Gesellschaft nicht gegeben ist, im Übrigen aber nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssen. Dabei ist die auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlende Weisungsgebundenheit hinzuzudenken und dann zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbstständigkeit oder jene der Selbstständigkeit im Vordergrund stehen. Dem Vorliegen bzw. dem Fehlen des Unternehmerwagnisses kommt in diesem Zusammenhang wesentliche Bedeutung zu (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 27.

Juli 1999, 99/14/0136). Es kommt daher nicht darauf an, dass der gegenständlich zu 100% beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer auf Grund seiner Beteiligung weisungsungebunden ist (vgl. weiters VwGH vom 28.10.1997, 97/14/0132).

Ein Dienstverhältnis liegt nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 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. Dabei ist für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit maßgebend (VwGH 25.10.1994, 90/14/0184). Nach Lehre und Rechtsprechung sind für die Abgrenzung zwischen selbstständiger und nichtselbstständiger Tätigkeit das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses, die (gegenständlich nicht relevante) Weisungsgebundenheit und die organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Arbeitgebers wesentliche Merkmale. Unter diesen Gesichtspunkten ist das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbstständigkeit oder jene der Unselbstständigkeit überwiegen (vgl. VwGH vom 22.2.1996, 94/15/0123, und die dort zitierte Judikatur).

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 21.12.1999, 99/14/0255, liegt ein Unternehmerwagnis vor, wenn der Steuerpflichtige sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich beeinflussen und damit den materiellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend selbst gestalten kann. Dabei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an: Im Vordergrund dieses Merkmales steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft (vgl. VwGH 25.11.2002, 2002/14/0080). In diese Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen bei nicht überwältzbaren Ausgaben ergeben.

In dem neuen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10.11.2004, Zl. 2003/13/0018, welches in einem nach § 13 Abs. 1 Z 1 VwGG gebildeten Senat getroffen wurde, ist der Verwaltungsgerichtshof hinsichtlich der Auslegung der Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 im Hinblick auf § 47 Abs. 2 EStG 1988 in Abkehr von der bisher vertretenen Rechtsauffassung in Punkt 5.2. zu folgender Ansicht gelangt:

"5. 2. Die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 beschreibt das steuerrechtliche Dienstverhältnis allerdings mit zwei Merkmalen, nämlich der Weisungsgebundenheit einerseits und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers andererseits. Diese beiden Merkmale gehen nach der vom Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 1. März 2001 zum Ausdruck gebrachten Sichtweise, der sich der Verwaltungsgerichtshof anschließt, nicht in einem Oberbegriff der Weisungsunterworfenheit

auf. In den hg. Erkenntnissen vom 17. Mai 1989, 85/13/0110, Slg. NF. Nr. 6.403/F (zitiert im genannten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes), vom 31. Juli 1996, 95/13/0220, Slg. NF. Nr. 7.111/F, vom 9. Juli 1997, 95/13/0289, vom 23. Mai 2000, 97/14/0167, vom 20. Dezember 2000, 99/13/0223, Slg. NF. Nr. 7.569/F, vom 25. Jänner 2001, 95/15/0074, und zuletzt vom 24. Juni 2004, 2001/15/0113, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass (nur) in Fällen, in denen die im Gesetz festgeschriebenen Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen ist.

Wird das in § 47 Abs. 2 EStG 1988 normierte Tatbestandselement der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck "sonst" in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigt (oder im Verständnis des oben referierten hg. Erkenntnisses vom 23. April 2001, 2001/14/0054, "hinzugedacht"), dann kann sich der Ausdruck "alle" in derselben - auf die gesetzliche Definition des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG verweisenden - Vorschrift damit (primär) nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers beziehen. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann in einer dem Gesetzeswortlaut verpflichteten Auslegung Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nur noch in solchen Fällen zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre.

Hievon wird in aller Regel aber nicht auszugehen sein, weil die Frage nach der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft weiterhin nach jenem zu Punkt 4.1. referierten Verständnis von diesem Tatbestandsmerkmal zu beantworten ist, zu dem der Verwaltungsgerichtshof in seiner bisherigen Rechtsprechung gefunden hat. Nach diesem Verständnis wird dieses für die Erfüllung des Tatbestandes der Einkünfteerzielung nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 notwendige Merkmal durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird, ohne dass dabei von Bedeutung wäre, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde. Mit der Erzielung von Einkünften aus Vergütungen im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 werden zufolge der Qualität dieser Vorschrift als *lex specialis* gegenüber anderen Einkünfteerzielungen diese nämlich - wie dies

der Verwaltungsgerichtshof schon in seinem bereits zitierten Erkenntnis vom 26. November 2003, 2001/13/0219, so entschieden hat - durch eine solche Tätigkeit rechtlich verdrängt, welche durch einen Steuerpflichtigen in seiner Eigenschaft als Gesellschafter jener Gesellschaft gegenüber erbracht wird, an der er im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 wesentlich beteiligt ist."

In Punkt 4.1. des zitierten Erkenntnisses wird hinsichtlich des Kriteriums der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes folgende Ansicht wiedergegeben:

"4.1. Die Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft hat der Verwaltungsgerichtshof in einem funktionalen Verständnis dieses Begriffes mit einer auf Dauer angelegten kontinuierlichen Leistung des Gesellschafters entweder in der Geschäftsführung oder im operativen Bereich der Gesellschaft als verwirklicht angesehen.

Das Überwiegen der Tätigkeit im operativen Bereich der Gesellschaft über die Aufgaben der Geschäftsführung hat der Verwaltungsgerichtshof mit der Begründung als bedeutungslos beurteilt, dass die Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 an den Inhalt der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten und an seine handelsrechtliche Stellung nicht anknüpft, weshalb der Annahme einer Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft auch der Umstand nicht entgegen steht, dass der Gesellschafter nicht handelsrechtlicher Geschäftsführer der Gesellschaft ist. Im hg. Erkenntnis vom 26. November 2003, 2001/13/0219, hat der Verwaltungsgerichtshof entschieden, dass es der Beurteilung der Einkünfte als solcher nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht entgegensteht, wenn die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft erbracht werden, sonst eine andere Qualifizierung der daraus erzielten Einkünfte, etwa als solcher nach § 22 Z 1 EStG 1988, geböte.

Vor dem Hintergrund des funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft wurden in der genannten Judikatur den Sachverhaltskomponenten der Anwesenheit des Gesellschafters in den Betriebsräumlichkeiten der Gesellschaft, der Vorgabe eines festen Arbeitsplatzes und einer festen Arbeitszeit und des Unterworfenseins unter betriebliche Ordnungsvorschriften keine Bedeutung zugebilligt und wurde ausgesprochen, dass es der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht entgegensteht, wenn dem Geschäftsführer in den Räumlichkeiten der Gesellschaft kein Büro eingeräumt ist, wenn er die Tätigkeit für das Unternehmen nicht in dessen Räumlichkeiten verrichtet und Geschäftsführungsfunktionen auch für andere Kapitalgesellschaften übernommen hat. Auch eine größere Entfernung des Wohnsitzes oder des Ortes einer weiteren Betätigung des Geschäftsführers vom Sitz der

Gesellschaft hat der Gerichtshof der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft als nicht hinderlich beurteilt."

Entsprechend diesen im zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes getroffenen Ausführungen ist es vollkommen unerheblich, welche Leistungen durch den Gesellschafter-Geschäftsführer für die Bw. erbracht wurden. Da der Gesellschafter-Geschäftsführer seit 1995 sowohl mit der Führung der Geschäfte der Bw. (Vertretung der Gesellschaft nach außen, alle Maßnahmen und Vorkehrungen organisatorischer, finanzieller, wirtschaftlicher und personeller Art, die im Interesse der Gesellschaft liegen) als auch mit diversen Tätigkeiten eines Zivil Technikers bzw. Architekten betraut ist, ist von einer auf Dauer angelegten kontinuierlichen Leistung des Gesellschafter-Geschäftsführers für die Bw. auszugehen.

Nach dem Erkenntnis des VwGH 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 21, § 19 Anm. 72 f). Die Judikatur des VwGH ist von einem funktionalen Verständnis des Begriffes der Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der GmbH geprägt. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. VwGH 21.12.1999, 99/14/0255, 27.1.2000, 98/15/0200 und 26.4.2000, 99/14/0339).

Zum Vorliegen der Merkmale bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer gibt es eine Vielzahl von Entscheidungen des VwGH; auf die Zusammenfassung in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 22 Anm. 139 ff, darf verwiesen werden.

Mit Schriftsatz von 11. Mai 2006 wurde eine Ergänzung zum eingebrachten Rechtsmittel vorgelegt in dem die handelsrechtlichen Jahresfehlbeträge von 1995 bis 1999 aufgelistet worden sind.

Weiters wurde zusammenfassend festgehalten, dass die Geschäftsführerentlohnung inkl. der Pensionszusage wesentlich überhöht und nicht angemessen seien. Somit stellen diese überhöhten Bezüge eine verdeckte Gewinnausschüttung dar.

Als Schlussfolgerung wurde ausgeführt, dass ein angemessenes Gehalt unter Berücksichtigung der Pensionszusage zu ermitteln ist und der dieses angemessene Gehalt übersteigende Betrag stellt laut Körperschaftsteuerrichtlinien Einkünfte aus Kapitalvermögen dar. Es ist auch unstrittig, dass Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht DB-pflichtig sind.

In der mündlichen Verhandlung am 24. Mai 2006 gab der Bw. an, dass sich seine Tätigkeit über Raumordnungsplanung, Sachverständigentätigkeit, Berichte für Gemeinden, Oberaufsicht über Baustellen, Erstellung von Entwurfskizzen und Geschäftsführertätigkeit erstreckt.

Dazu wurde vom steuerlichen Vertreter ausgeführt, dass die Tätigkeiten Raumordnungsplanung und Erstellung von Gutachten nicht in den Organismus der GmbH eingebettet sind, weil sie in seinen privaten Räumlichkeiten und ohne Zuhilfenahme von Kanzleipersonal erfolgen. Es erfolgt lediglich die Verrechnung aus haftungsrechtlichen Gründen über die GmbH.

Vom anwesenden Vertreter des Finanzamtes Liezen Judenburg wurde angegeben, dass für die Jahre 1996 bis 1998 zeitgleich mit der Lohnsteuerprüfung eine Betriebsprüfung durchgeführt wurde und dabei (trotz Berücksichtigung eines versicherungsmathematischen Gutachtens der Pensionszusage) keine verdeckte Gewinnausschüttung festgestellt wurde.

Der steuerliche Vertreter verwies nochmals darauf, dass die Bezüge von Dipl. Ing. X. überhöht und fremdunüblich sind. So würde bei handelsrechtlichen Verlusten kein Nichtgesellschafter als Geschäftsführer diese Bezüge erhalten. Es sei auch von der Behörde keine ausreichende Prüfung der Fremdüblichkeit der Bezüge durchgeführt worden und ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, war nie Thema einer Besprechung.

Im Betriebsprüfungsbericht vom 16. April 1999 wurde im Kapitel "Feststellungen" unter Tz 14 (Geschäftsführerbezug) Folgendes ausgeführt:

Die im Jahr 1996 als Betriebsausgaben abgesetzten Sozialversicherungsbeiträge wurden auf Grund eines Abgrenzungsfehlers zu hoch in Abzug gebracht. Weiters erhöht sich der Geschäftsführerbezug um die nicht anzuerkennenden Tagesdiäten (Nahbereich).

Vom Betriebsprüfer wurde auch unter Einbeziehung des versicherungsmathematischen Gutachtens keine verdeckte Gewinnausschüttung festgestellt.

Würde die verdeckte Gewinnausschüttung für die Jahre 1995 bis 1999 neu festgestellt, so wäre für die daraus resultierenden Einkünfte aus Kapitalvermögen, infolge Verjährung gem. § 207 BAO keine Versteuerung möglich.

Dazu hat der VwGH in einem ähnlich gelagerten Fall in seinem Erkenntnis vom 19.12.2001, 2001/13/0225, ausgeführt:

Die im Beschwerdefall von der beschwerdeführenden Partei verfolgte Strategie der Abgabenvermeidung besteht im Versuch, dem Mehrheitsgesellschafter auf der Basis der Abgabenerklärungen der Gesellschaft unter einem solchen Titel zugewendeten Beträge die der Gesellschaft den Abzug dieser Beträge als Betriebsausgaben und solcherart die Verminderung ihrer Körperschaftsteuerschuld ermöglichen, im Nachhinein einem anderen Titel zu unterstellen, mit dem der Bestand einer Abgabenschuld für diese Beträge auch nach §

41 FLAG iVm § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vermieden wäre.

Einer solchen Vorgangsweise kann kein Erfolg beschieden sein.

Zusammenfassend wird festgehalten, dass für das Unternehmen der persönliche Arbeitseinsatz des Geschäftsführers erforderlich war. Es ist daher nach der Aktenlage eine faktische Eingliederung des Geschäftsführers bei Erfüllung des von ihm persönlich übernommenen Tätigkeitsbereiches in den betrieblichen Ablauf der Bw. gegeben, und zwar sowohl in zeitlicher und örtlicher als auch in organisatorischer Hinsicht.

Dazu wird darauf verwiesen, dass eine freie Zeitdisposition, das Fehlen der persönlichen Abhängigkeit und der Unterwerfung unter betriebliche Ordnungsvorschriften wie Arbeitsort, Arbeitszeit und arbeitsbezogenes Verhalten, Kontrolle und disziplinarische Verantwortlichkeit im Zusammenhang mit der auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Beziehung fehlenden Weisungsgebundenheit stehen und daher im gegebenen Zusammenhang nicht von entscheidender Bedeutung sind (vgl. VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0264, 25.11.1999, 99/15/0188 sowie 25.11.2002, 2002/14/0080 und die darin zitierte Vorjudikatur). Die Einordnung in das Angestelltengesetz, Anspruch auf Abfertigung, weiters die Geltung des ArbVG und Steuervergünstigung bei Überstunden, sowie Anspruch auf Urlaub und Weiterzahlung des Entgelts bei Krankheit sind Rechtsfolgen eines Arbeitsverhältnisses im Sinne des Arbeitsrechtes, welches jedoch bei unter § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 fallenden Personen häufig nicht vorliegt.

Damit ist klargestellt, dass der Geschäftsführer leitend tätig ist und in den geschäftlichen Organismus der GmbH eingegliedert sein muss. 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. Vielmehr kann aus der kontinuierlichen Geschäftsführertätigkeit das Schulden der persönlichen Arbeitskraft des Gesellschafter-Geschäftsführers abgeleitet werden.

Insbesondere zeugt die Art der Tätigkeit von einem Dauerschuldverhältnis, das wiederum ein typisches Merkmal einer nicht selbstständigen Tätigkeit, ebenso wie die gegenständlich vorliegende persönliche Abhängigkeit darstellt.

Beim vorliegenden Arbeitsverhältnis des Geschäftsführers überwiegen demnach aus steuerrechtlicher Sicht die Merkmale von nicht selbstständig Tätigen im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Graz, am 1. Juni 2006