



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat Graz 6

GZ. RV/0049-G/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Feilenreiter & CO, gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid über den Prüfungszeitraum 1.1.1995 bis 31.12.1998 hinsichtlich Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag des Finanzamtes Liezen 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

Die Berufungswerberin ersuchte mit Schreiben vom 5.3.1999 für die Zeiträume 4-12/1996, 1-12/1997 und 1-02/1998 um Gutschrift des abgeführten Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe in Höhe von S 49.599,- und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von S 5.842,-. Im Zuge einer daraufhin durchgeführten Lohnabgabenprüfung stellte der Prüfer unter anderem fest, dass für die im strittigen Zeitraum dem Gesellschafter-Geschäftsführer vergüteten Bezüge in Höhe von insgesamt S 2.787.929,- die Verpflichtung besteht, den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag abzuführen. Das Finanzamt erließ daraufhin unter Hinweis auf § 41 Abs. 2 FLAG 1967 einen Haftungs- und Abgabenbescheid, mit dem unter anderem der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Geschäftsführerbezüge festgesetzt und das Ansuchen vom 5.3.1999 abgewiesen wurde. Begründend wurde nach Erörterung der Rechtslage unter Hinweis auf den Geschäftsführervertrag zusammengefasst ausgeführt, dass aus den vorliegenden Vereinbarungen und der tatsächlichen Ausübung der Geschäftsführung geschlossen werden könne, dass diese Tätigkeit ohne weiteres mit der in einem Dienstverhältnis tätigen leitenden Angestellten vergleichbar sei. Auslagen des Geschäftsführers, Reisekosten und die Sozialversicherungsbeiträge würden zur Gänze von der Gesellschaft übernommen werden. Die vorliegende erfolgsabhängige Entlohnung könne wohl als eine dem Unternehmerrisiko zuzuordnende Komponente gewertet werden. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse würden jedoch nicht jene Elemente überwiegen, die für eine nicht selbstständige Tätigkeit sprechen würden.

Nach der dagegen erhobenen Berufung stellt sich das maßgebliche und auch vorhandene Unternehmerrisiko zusammengefasst wie folgt dar: Der Geschäftsführer falle nicht unter zahlreiche Schutzbestimmungen des Arbeitsrechtes wie das Arbeitsruhegesetz und das Arbeitszeitgesetz und sei vom Anspruch auf Insolvenzausfallgeld ausgeschlossen. Auch in den Haftungsregelungen des § 25 GmbHG unmittelbar gegenüber der Gesellschaft sowie gegenüber außenstehenden Dritten komme die Übernahme wirtschaftlichen Risikos zum Ausdruck. Hingewiesen werde auf die Sonderhaftungstatbestände gemäß § 9 BAO und § 67 ASVG. Der Geschäftsführer werde völlig erfolgsabhängig entlohnt und erhalte im schlimmsten Fall für seine Tätigkeit überhaupt keine Entlohnung. Im Vergleich zu ihm als Gesellschafter-Geschäftsführer werde bei Fremdgeschäftsführern häufig ein Teil des Gehalts als Fixum ausbezahlt. Ein Gesellschafter-Geschäftsführer, der neben seiner Tätigkeit noch die Beteiligung halte, aus der Dividenden erfließen bzw. deren Wertsteigerung er lukrieren könne,

sei mit einem Fremdgeschäftsführer nicht vergleichbar. Sofern eine Kollektivvertragsangehörigkeit nicht gegeben sei, stehe einer freien Vereinbarung ohne Fixum und ohne regelmäßige Ausbezahlung nichts entgegen. Als ausschlaggebender Faktor komme der herrschaftsrechtliche Aspekt (Geltendmachung von Einfluss) innerhalb der Gesellschaft hinzu. Der wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer habe das Weisungsrecht, wenn er über die Mehrheit in der Generalversammlung verfüge und sei daher viel eher bereit, auch für den Erfolg des Unternehmens einzustehen und nach dem Erfolg bezahlt zu werden. Dies gelte umso mehr, wenn es sich um eine Einpersonen-GmbH oder um eine weniggliedrige GmbH im Familienkreis handle. Die erfolgsabhängige Gestaltung des Entgelts von Gesellschafter-Geschäftsführern sei jedenfalls zulässig.

In der die Berufung als unbegründet abgewiesenen Berufungsvorentscheidung verweist das Finanzamt im Wesentlichen darauf, dass es auf die Weisungsgebundenheit nicht ankommt und der Gesellschafter-Geschäftsführer in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft eingegliedert ist. Weiters kommt das Finanzamt zu dem Ergebnis, dass der Geschäftsführer der Berufungswerberin seine Arbeitskraft schuldet. Ein wesentliches Unternehmerrisiko komme dem Gesellschafter-Geschäftsführer nicht zu, da zu prüfen sei, ob das Wagnis tatsächlich zutrefte, oder ob in Wahrheit – etwa im Hinblick auf die Gewinnentwicklung der Gesellschaft – kein oder nur ein geringes Wagnis vorliege. Demnach komme dem Gesellschafter-Geschäftsführer in seiner Funktion kein größeres Unternehmerrisiko zu als einem leitenden Angestellten.

In dem dagegen erhobenen Vorlageantrag bringt die Berufungswerberin ergänzend vor, dass sich das Entgelt sogar bis auf S 0,- reduzieren könne, was eindeutig für ein Unternehmerrisiko spreche, da kein leitender Angestellter einen derartigen Vertrag unterzeichnen würde. Die erwähnte positive Gewinnentwicklung sei einzig und allein dem Geschäftsführer zu verdanken und nicht der Gesellschaft. Aus der bisherigen kurzen Geschäftstätigkeit des Unternehmens könne nicht behauptet werden, dass auf Grund der bisherigen Gewinnentwicklung kein oder nur ein geringes Wagnis vorliegen würde.

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. hierzu 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 gekennzeichneteter 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 Delegation 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 Aufwendungen selbst aufkommen muss (vgl. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052). Im Vordergrund steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich – in seiner Stellung als Geschäftsführer - das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. Auf ein Wagnis aus der Stellung als Gesellschafter oder gar auf das Unternehmerwagnis der Gesellschaft kommt es nicht an.

Aus § 3 des Geschäftsführervertrages vom 31.3.1998 (mündlich abgeschlossen am 1.4.1996) ergibt sich, dass der Geschäftsführer ein erfolgsabhängiges Entgelt in Höhe von 20 % des Betriebserfolges des Unternehmens gemäß § 231 (2) 9. HGB erhält. Der Geschäftsführer ist berechtigt, unterjährige Akontozahlungen je nach wirtschaftlicher Lage des Unternehmens zu beheben. Nach Fertigstellung der Bilanz erfolgt eine Jahresabrechnung, die mit den geleisteten Akontozahlungen aufzurechnen ist.

Nach dem Schreiben vom 6.7.2000 hat der Geschäftsführer im Jahr 1996 Akontozahlungen in Höhe von S 462.192,- erhalten. Im Jahr 1997 Akontozahlungen in Höhe von S 560.000,- und eine Nachzahlung aus der Abrechnung gem. § 3 des GF-Vertrages für das Wirtschaftsjahr 1997 in Höhe von S 695.808,- und für 1998 Akontozahlungen in Höhe von S 1.068.000,- und eine Nachzahlung in Höhe von S 1.949,-. Aus dem Betriebssummenblatt für das Wirtschaftsjahr 1997 (April 1996 bis März 1997) ist unter anderem zu ersehen, dass die Bezüge des Geschäftsführers in gleich bleibenden Beträgen in Höhe von S 40.000,- monatlich, im September und Dezember 1996 jeweils in Höhe von S 73.096,-, verrechnet wurden. Ebenso wurde das Geschäftsführergehalt im Wirtschaftsjahr 1998 (April 1997 bis März 1998) monatlich in Höhe von S 40.000,- (mit Ausnahme der Monate Juni und November in Höhe von S 80.000,-) verrechnet. Daraus lässt sich eine laufende Entlohnung des Geschäftsführers ableiten.

Wenn die Berufungswerberin vorbringt, dass der Geschäftsführer völlig erfolgsabhängig entlohnt werde und im schlimmsten Fall für seine Tätigkeit überhaupt keine Entlohnung erhalte und sich das Entgelt sogar bis auf S 0,- reduzieren könne, was eindeutig für ein Unternehmerrisiko spreche, da kein leitender Angestellter einen derartigen Vertrag unterzeichnen würde, wird auf die Rechtsprechung des VwGH verwiesen, wonach es auf die tatsächlich realisierte Art der Vergütung der Geschäftsführertätigkeit des wesentlich beteiligten Alleingesellschaftergeschäftsführers ankommt (vgl. VwGH vom 12.9.2001, 2001/13/0101). Im

Schreiben vom 23.4.1999 gibt die steuerliche Vertretung der Berufungswerberin bekannt, dass die Berechnung des Geschäftsführerbezuges in Höhe von 20% des Betriebserfolges vor Geschäftsführerentlohnung erfolgen würde. Der Betriebserfolg in der jeweiligen Bilanz beläuft sich für das Wirtschaftsjahr 1996 auf S 2.047.834,82, für das Wirtschaftsjahr 1997 auf S 4.968.998,95 und für das Wirtschaftsjahr 1998 auf S 2.087.797,05. Laut Einkommensteuerbescheid 1996 hat der Geschäftsführer Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit in Höhe von S 406.729,-, 1997 in Höhe von S 1.235.660,- und 1998 in Höhe von S 1.051.875,- erzielt, wobei das Entgelt für 1996 erst im Jahr 1997 endgültig abgerechnet und versteuert wurde. Damit unterliegt das Gehalt des Geschäftsführers zwar einer gewissen Schwankungsbreite, ist jedoch weit davon entfernt, bis auf S 0,- reduziert worden zu sein, weshalb im strittigen Zeitraum kein wesentliches einnahmenseitiges Unternehmerrisiko erkennbar ist.

Der weiteren Argumentation der Berufungswerberin dahingehend, dass aus der bisherigen kurzen Geschäftstätigkeit des Unternehmens nicht behauptet werden könne, dass auf Grund der bisherigen Gewinnentwicklung kein oder nur ein geringes Wagnis vorliegen würde, ist entgegenzuhalten, dass der Betriebserfolg gemäß Bilanz im Wirtschaftsjahr 1999 S 3.984.247,79, im Wirtschaftsjahr 2000 S 2.837.928,45, im Wirtschaftsjahr 2001 S 1.285.368,29 und im Wirtschaftsjahr 2002 € 257.978,63 (d.s. S 3.549.786,-) beträgt. Dem stehen die Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit laut Einkommensteuerbescheid 1999 in Höhe von S 813.421,-, 2000 in Höhe von S 1.109.803,- und 2001 in Höhe von S 1.030.476,- gegenüber. Es ist daher auch aus diesem Blickwinkel angesichts der unerheblichen Schwankungen kein Argument für ein wesentliches einnahmenseitiges Unternehmerrisiko der Entlohnung des Geschäftsführers zu ersehen. Mit dem Einwand, die erwähnte positive Gewinnentwicklung sei einzig und allein dem Geschäftsführer zu verdanken und nicht der Gesellschaft, verliert die Berufungswerberin die notwendige Trennung der Gesellschafter- und Geschäftsführersphäre aus den Augen, wonach der Geschäftsführer auch als Mehrheitsgesellschafter nicht für seinen, sondern für den Betrieb der Berufungswerberin, der eine eigene Rechtspersönlichkeit bildet, tätig ist.

Des Weiteren stellt die Bemessung der Höhe der Geschäftsführervergütung in Abhängigkeit von der Ertragslage allein noch kein wesentliches Unternehmerrisiko dar, da die Entlohnung entsprechend der Ertragslage nach der Verkehrsauffassung auch bei Dienstverhältnissen, vor allem bei Arbeitnehmern in leitender Position, wie auch die Delegation von Arbeit und die Heranziehung von Hilfskräften beim leitenden Führungspersonal eine nicht unübliche

Vorgangsweise ist und kein spezifisches Merkmal einer selbstständigen Tätigkeit darstellt (VwGH vom 27.7.1999, 99/14/0136 und vom 26.4.2000, 99/14/0339).

Ein wesentliches ausgabenseitiges Unternehmerrisiko ist angesichts dessen, dass sich die Gesellschaft in § 3 des Geschäftsführervertrages vom 31.3.1998 verpflichtet hat, dem Geschäftsführer alle Aufwendungen zu ersetzen, die er in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer zur Verwirklichung der ihm übertragenen Tätigkeiten hat, weiters für Dienstreisen Reisekostenentschädigungen einschließlich Tages- und Nächtigungsgelder zu leisten und alle sich auf Grund seines Anstellungsverhältnisses anfallenden Sozialversicherungsbeiträge zu leisten, nicht gegeben. In seiner Einkommensteuererklärung macht der Geschäftsführer lediglich das Betriebsausgabenpauschale für Geschäftsführer und die Beiträge an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft, die ihm von der Berufungswerberin vergütet werden und Teil seiner Vergütung sind, als Betriebsausgaben geltend.

Darauf, dass die Schutzbestimmungen des Arbeitsrechtes wie das Arbeitsruhegesetz, das Arbeitszeitgesetz und der fehlende Anspruch auf Insolvenzausfallgeld zu den Merkmalen gehören, die vor dem Hintergrund der Weisungsgebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, wurde bereits oben hingewiesen. Die angeführten gesetzlichen Haftungsrisiken im Zusammenhang mit einer schuldhaften Verletzung der Geschäftsführerplichten (§ 9 BAO, § 67 ASVG, § 25 GmbHG) begründen kein bedeutsames Unternehmerrisiko, da sie auch den nicht wesentlich beteiligten Geschäftsführer, der zur GesmbH in einem echten Dienstverhältnis steht, treffen.

In dem von der Berufungswerberin genannten Erkenntnis des VwGH vom 21.12.1999, 99/14/0255, wurde die Entscheidung der belangten Behörde wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Die belangte Behörde hat sich nämlich nicht damit auseinander gesetzt, ob den Geschäftsführer das in der Beschwerde dargestellte Wagnis der Einnahmenschwankungen tatsächlich trifft. Der VwGH hat nicht konkret ausgesprochen, dass bei dem diesem Erkenntnis zu Grunde liegenden Sachverhalt tatsächlich ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko gegeben ist.

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 Körperschaftsteuer²¹, § 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 der Geschäftsführer die Berufungswerberin bereits seit Gründung mit 10.8.1994. Das Tätigkeitsbild des Geschäftsführers laut Geschäftsführervertrag vom 31.3.1998, wonach er als Fachmann auf dem Gebiet von Bauunternehmen die Dienstnehmer der Gesellschaft bestmöglich in das Unternehmen einzuweisen und einzuschulen hat, weiters das Unternehmen mit der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmannes zu führen hat, wozu auch die Beschäftigung des notwendigen Personales und die Beendigung von Dienstverträgen gehört und ihm ferner die gesamte Beschlussfassung für alle im Unternehmensbereich erforderlichen Investitionen obliegt, setzt unter Berücksichtigung der gesetzlichen Pflichten eines Geschäftsführers vor allem nach GmbHG und HGB eine funktionale Einbindung des Geschäftsführers in den Organismus der Berufungswerberin eindeutig voraus.

Im Ergebnis wird die Auffassung vertreten, dass die Beschäftigung des Geschäftsführers ungeachtet seiner gleichzeitigen Eigenschaft als wesentlich beteiligter Gesellschafter mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist. Der Gesellschafter-Geschäftsführer erzielt aus der Geschäftsführertätigkeit demnach Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, weshalb er iSd Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG in der ab dem Jahr 1994 anzuwendenden Fassung Dienstnehmer ist. Dies löst die Pflicht aus, von den Bezügen des Geschäftsführers den Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag abzuführen. Die Berufung war daher vollinhaltlich abzuweisen.

Graz, 17.3.2004