



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 22. Oktober 2003 über die Berufung der Bw., vertreten durch Gerald Braitenberg-Zennenberg, gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf in Wien, vertreten durch ADir. Robert Nemeth, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2001 nach in Wien durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung 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 (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH). Gesellschafter sind laut Firmenbuch Herr A mit 50%, sowie Herr B und Frau B mit jeweils 25%. Strittig ist, ob die Bw. für die Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführer (GF) A Dienstgeber-

beiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB), sowie Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag (DZ) zu entrichten hat.

Anlässlich einer die Jahre 1997 bis 2001 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung gem. § 151 BAO in Verbindung mit § 86 EStG 1988 betreffend Lohnsteuer, DB und DZ wurde u.a. festgestellt, dass auch die Bezüge des GF A in die Bemessungsgrundlage des DB und DZ einzubeziehen sind.

- Die berufungsgegenständlichen Beträge an Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag wurden wie folgt festgestellt:

Jahr	Bezüge GF A	DB in ATS	DB in €	DZ in ATS	DZ in €
1999	238.000,00	10.710,00	778,33	1.261,00	91,64
2000	252.000,00	11.340,00	824,11	1.310,00	95,20
2001	258.000,00	11.610,00	843,73	1.316,00	95,64
Summe		33.660,00	2446,17	3887,00	282,48

Mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 26.11.2002 wurden die entsprechenden Beträge als Nachzahlung vorgeschrieben.

In der dagegen innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist fristgerecht eingebrachten Berufung brachte die Bw. im Wesentlichen Folgendes vor:

- Die Berufung richte sich gegen die Festsetzung von DB 1999-2001 in Höhe von insgesamt € 2.446,17 und DZ für den selben Zeitraum im Ausmaß von insgesamt € 282,48 für die an A geleisteten Zahlungen.
- Richtigerweise habe die Lohnsteuerprüfung festgestellt, dass die Gesellschaft an Herrn A Zahlungen geleistet habe. Diese Zahlungen seien jedoch nicht Ausfluss der Tätigkeit des Herrn A als Geschäftsführer, sondern seien aufgrund eines dem Lohnsteuerprüfer vorliegenden Werkvertrages erfolgt.
- In diesem Werkvertrag seien die Aufgaben des Herrn A genau definiert. Soweit Herr A diese Aufgaben leiste, erhalte er von der Gesellschaft das vereinbarte Honorar. Die Zahlungen seien daher wie einem Betriebsfremden gegenüber von der erbrachten Leistung abhängig. Herr A erbringe sie im Rahmen der ihm zur Verfügung stehenden Zeit, die keinesfalls von der Gesellschaft vorgegeben sei.
- Seine Barauslagen würden von ihm – wie auch von jedem fremden Leistungserbringer – der Gesellschaft weiterverrechnet.
- Die Zahlungen an Herrn A seien vom Ergebnis der Gesellschaft unabhängig – ebenso wie die Honorare allfälliger Berater.

- Die Begrenzung der Honoraransprüche des Herrn A (lt. Werkvertrag ATS 20.000,00 im Jahr 1999) sei auf Wunsch der Gesellschaft erfolgt, um die anfallenden Kosten unter Kontrolle zu halten.

Der Lohnsteuerprüfer führte in seiner Stellungnahme zur Berufung folgende Argumente an, die für die Einbeziehung der Bezüge des Herrn A in die Bemessungsgrundlage für DB und DZ sprechen:

- Der GF erhalte die Geschäftsführervergütung regelmäßig und monatlich ausbezahlt.
- Seine Barauslagen würden von ihm – wie von jedem anderen Dienstnehmer auch – der Gesellschaft weiter verrechnet.
- Die Reisediäten und Kilometergelder würden ebenfalls der Gesellschaft weiter verrechnet.
- Die Zahlungen an den Geschäftsführer seien vom Ergebnis der Gesellschaft unabhängig.
- Die Begrenzung der Vergütung des Geschäftsführers sei auf Wunsch der Gesellschaft erfolgt. Sehr viele Dienstnehmer arbeiteten mehr als wofür sie dann tatsächlich honoriert würden. Hier gäbe es ebenfalls keine außergewöhnlichen Abweichungen zu einem Dienstnehmer.
- Die im "Werkvertrag" des GF angeführten Tätigkeiten hingen ursächlich mit jenen eines GF zusammen. Immerhin hafte der GF für die Abfuhr der aufgezählten Abgaben (USt, Sozialversicherung, etc.). Wenn kein eigener Dienstnehmer oder ein steuerlicher Vertreter damit beauftragt werde, sei es nun einmal eben die Aufgabe des GF dafür Sorge zu tragen, dass diese Arbeiten durchgeführt würden, und die Abgaben berechnet und abgeführt würden. Auch die Bauaufsicht und die Mitarbeit bei der Erstellung und Verbesserung firmenspezifischer Software falle in die Kompetenz eines GF. Nur er habe als oberstes Organ der Gesellschaft die Erfahrung und den Überblick wie eine firmenspezifische Software ausschauen und funktionieren solle.

Im übrigen verwies der Prüfer auf die ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu dieser Problematik.

In seiner Replik zur Stellungnahme des Lohnsteuerprüfers hielt der steuerliche Vertreter der Bw. Folgendes fest:

- Dass Barauslagen auch an Unternehmer und nicht nur an Dienstnehmer erstattet würden, sei üblich und auch notwendig. Wäre dies nicht der Fall, würde jeder Unternehmer aus versteuerten Geldern Betriebsausgaben bestreiten.
- Das Gleiche gelte selbstverständlich auch für den Ersatz von Reise- und Fahrtkosten.

- Die in den Raum gestellte Behauptung, dass sehr viele Dienstnehmer mehr arbeiteten als sie tatsächlich honoriert bekämen, sei in Anbetracht der in Österreich herrschenden Rahmenbedingungen als eher unwahrscheinlich zu bezeichnen.
- Zu den im Werkvertrag des GF angeführten Tätigkeiten sei bemerkt, dass diese Tätigkeiten durchaus auch solche seien, die ursächlich nicht einem GF zuzuordnen seien, z.B. Lohnverrechnung, Korrespondenz, aushilfsweises Arbeiten auf Baustellen, Erstellung und Bearbeitung von Formularen und Führen der Buchhaltung.

Mit Berufungsvorentscheidung gem. § 276 BAO vom 25. April 2003 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde die Abweisung dahingehend, dass im vorliegenden Fall – unabhängig von der Bezeichnung der Leistungsvereinbarung als "Werkvertrag" - die in der Stellungnahme der Lohnsteuerprüfung vom 26.3.2003 festgestellten Rechtsfolgen,

- *"dass Einkünfte nach § 22 Z.2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten GF einer GmbH dann erzielt werden, wenn – bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse feststeht,*
- *dass der Gesellschafter-Geschäftsführer zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes seiner Gesellschaft eingegliedert ist,*
- *dass ihn weder das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben trifft und*
- *dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendige monatliche Entlohnung erhält,"* zuträfen.

Mit Schriftsatz vom 28.4.2003 beantragte der steuerliche Vertreter der Bw. gem. § 276 Abs. 2 BAO die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, sowie die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung.

In der antragsgemäß durchgeführten mündlichen Verhandlung brachte der steuerliche Vertreter der Bw. vor, dass einige Punkte des vorgelegten Werkvertrages vom GF A nicht erfüllt worden seien, nämlich:

- Erstellung und Verbesserung firmenspezifischer Software,
- Einschulung und Betreuung der Software
- Bauaufsicht, Besprechungen und Abwicklung von Hallenprojekten in Absprache mit Herrn B
- Aushilfsweise Arbeiten auf Baustellen

Herrn A seien auch keine Arbeitsmittel zur Verfügung gestellt worden. Dieser arbeite mit der von ihm selbst hergestellten Software in der eigenen Wohnung.

Hinsichtlich der Eingliederung in den Organismus der Bw. werde festgehalten, dass mit Herrn A kein Dienst- sondern ein Werkvertrag abgeschlossen worden sei, und dass er auf Grund seiner anderen Aktivitäten, wie nichtselbständige Tätigkeit als Lehrer an einer HTL sowie unternehmerische Tätigkeit bei der Produktion von Software, nur zeitlich unregelmäßig für die Bw. tätig werde, insbesondere in der Nacht bzw. in der Freizeit.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Die Abgabenbehörde hat folgenden Sachverhalt als erwiesen angenommen:

Gesellschafter der GmbH sind lt. Firmenbuchauszug Herr A mit 50%, sowie Herr B und Frau B mit jeweils 25%. Handelsrechtliche Geschäftsführer sind in den Streitjahren die Gesellschafter Herr A und Herr B (siehe ABP Bl.3), jeder GF vertritt seit 26.11.1992 selbständig. Die Basis für die Tätigkeit des Gesellschafters A bildet ein Werkvertrag. Sowohl die Ausfertigung per 2. 1. 1994, als auch die Ausfertigung per 2. 1. 1999 liegen im Arbeitsbogen über die Lohnsteuerprüfung (siehe ABP Bl.6 und Bl.10) auf.

Entsprechend dieser Werkverträge (siehe ABP Bl. 6 u.10) aus dem Jahr 1994 und dem Jahr 1999 (wobei der inhaltliche Unterschied zwischen den beiden Verträgen lediglich in der Erhöhung des Stundensatzes von 150,-- S auf 300,-- S, sowie in einer Änderung der Textierung besteht, welche von *"vereinzelter Besuch und Beratung von speziellen Kunden"* auf *"Bauaufsicht, Besprechung und Abwicklung von Hallenprojekten in Absprache mit Herrn B"* geändert wurde) ist für die Beurteilung der Stellung des GF A als Dienstnehmer der GmbH von folgendem Sachverhalt auszugehen:

A hat lt. Werkvertrag für die Bw. folgende Tätigkeiten durchzuführen:

1. Organisation und Führung der laufenden Buchhaltung aufgrund erhaltener Belege
 2. Erstellung und Bearbeitung der monatlichen UVA aufgrund der Daten aus der Buchhaltung
 3. Erstellung und Bearbeitung aller notwendigen Formulare wie z.B. ARA, Intra-Stat, Straßenverkehrsabgabe, etc.,
 4. Div. Vorbereitungen bis zur Rohbilanz
 5. Monatliche Lohnverrechnung und Korrespondenz mit den Gebietskrankenkassen
 6. Erstellung und Verbesserung firmenspezifischer Software
 7. Einschulung und Beratung bei Standardsoftware
 8. Bauaufsicht, Besprechungen und Abwicklung von Hallenprojekten in Absprache mit Herrn B
 9. Aushilfsweises Arbeiten auf Baustellen
- Der GF erhält für diese Tätigkeiten einen Stundensatz iHv 300,-- S (bzw. 150,-- S), fällig nach Abrechnung maximal 20.000,-- S pro Monat.
 - Der GF erhält die für die Tätigkeiten notwendigen Arbeitsmittel von der Bw. zur Verfügung gestellt.

An Aufwandsersatz wird folgendes vereinbart:

- Für Tätigkeiten außerhalb des Büros werden Reisetundensätze in der Höhe von 30,-- S pro angefangener Stunde vereinbart.
- Für gefahrene Km mit dem PKW wird ein Km-Geld in der Höhe des jeweils gesetzlichen geltenden Km-Geldes vereinbart.
- Zur Verrechnung von Barauslagen wird eine eigene Firmenkassa in Wien geführt.

Die unter Punkt 6 bis 9 des Werkvertrages angeführten Tätigkeiten wurden von Herrn A niemals für die Bw. durchgeführt. Ebenso wurden dem GF für seine Tätigkeit keine Arbeitsmittel von der Bw. zur Verfügung gestellt, Arbeitsbehelfe – wie insbesondere PC und benutzte Software – befinden sich im Eigentum des Gf, der die Arbeiten für die Bw. im eigenen Wohnbereich erledigt (siehe Niederschrift über die mündliche Berufungsverhandlung).

Die Bezüge des GF A setzen sich, wie den Kopien der GF-Konten (siehe ABP, Bl.7,8,9) der Jahre 2000 und 2001 sowie der Kopie (siehe ABP Bl. 11) der Einnahmen–Ausgabenrechnung des GF A für das Jahr 1999 zu entnehmen ist, aus regelmäßig bezogenen, leicht ansteigenden Beträgen zusammen. Die Zahlungen stellen sich in den berufsgegenständlichen Jahren folgendermaßen dar:

Im Jahr 1999 erhielt der GF im Jänner 18.000,-- S und in den folgenden elf Monaten jeweils 20.000,-- S. Das macht insgesamt 238.000,-- S.

Im Jahr 2000 betragen die Einnahmen des GF A monatlich 21.000,-- S netto (siehe ABP Bl.8,9), was zu einem Jahresbetrag von 252.000,-- S führt.

Im Jahr 2001 wurden von ihm monatlich 21.500,-- S netto (siehe ABP Bl.7) vereinnahmt, was einen Jahresbezug in Höhe von 258.000,-- S ergibt.

2) Dieser Sachverhalt war abgabenrechtlich wie folgt zu beurteilen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Entsprechend der Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 geltenden Fassung BGBl. Nr. 818/1993 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.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. Nr. 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. Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus 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 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt (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 § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes (WKG).

Zur Auslegung der in der Vorschrift des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG angeführten Bestimmung des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 wird auf die Erkenntnisse des Verfassungsgerichtshofes (siehe insbesondere das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, G 109/00) sowie auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. April 2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052, vom 10. Mai 2001, 2001/15/0061, und vom 18. Juli 2001, 2001/13/0063, sowie vom 12. September 2001, 2001/13/0203, verwiesen. Wie den Gründen der genannten Erkenntnisse entnommen werden kann (§ 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG), werden Einkünfte nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GmbH dann erzielt, wenn - bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse - feststeht, .

- dass der Gesellschafter-Geschäftsführer zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft eingegliedert ist,
- dass ihn unter Bedachtnahme auf die Einnahmen- bzw. Ausgabenschwankungen kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft und
- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.

Bei der Anwendung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ist ausgehend 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 VwGH 23.4.2001, 2001/14/0054, und 2001/14/0052). Ob bzw. in welcher Ausprägung und Intensität im konkreten Fall die einzelnen genannten Kriterien vorliegen, ist eine Sachverhaltsfrage.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054, und 2001/14/0052).

Im gegenständlichen Fall war der GF A laut Firmenbuchauszug bereits seit 1992 für die Bw. als handelsrechtlicher Geschäftsführer tätig.

Das Anstellungsverhältnis eines Geschäftsführers kann ein Dienstvertrag im Sinne der §§ 1151 ff ABGB, ein sogenannter freier Dienstvertrag, ein Werkvertrag oder ein Auftrag sein (VwGH 15.7.1998, 97/13/0169). Der - seltene - Fall eines Werkvertrages wird nur angenommen werden können, wenn die Verpflichtung zur Herbeiführung eines bestimmten Erfolges, etwa in Form eines durch die Geschäftsführung abzuwickelnden konkreten Projektes, vereinbart ist, nicht aber wenn Gegenstand des Vertrages die auf Dauer angelegte und damit zeitraumbezogene Erbringung von Leistungen ist (vgl. Reich/Rohrwig, GmbH-Recht I², Rz 2/83), wie dies lt. Werkvertrag des GF A der Fall ist. Während beim Werkvertrag ein bestimmter Erfolg geschuldet wird, ist beim Dienstvertrag und beim freien Dienstvertrag die Arbeit selbst Leistungsinhalt (vgl. Krejci in Rumme², Rz 117 zu §§ 1165, 1166 ABGB).

Der Geschäftsführer ist jenes Organ der Gesellschaft, welchem die Vertretung und Geschäftsführung obliegt. Unabhängig davon, ob ein Geschäftsführer an der GmbH beteiligt ist oder nicht, obliegt ihm daher die Leitungsfunktion. Dieser, bei jedem handelsrechtlichen Geschäftsführer vorliegende Umstand steht aber Einkünften iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht entgegen.

Entgegen der Behauptung der Bw. in Beantwortung der Stellungnahme der Lohnsteuerprüfung zur Berufung, dass die Tätigkeiten im Werkvertrag des GF A durchaus auch solche seien, die ursächlich nicht einem GF zuzuordnen seien, gelten nach Lehre und Rechtsprechung (vgl. Reich-Rohrwig, Das österreichische GmbH-Recht 2/268, und die dort zitierte Judikatur) folgende Aufgaben als einem GF zuzurechnen: Dem GF obliegt es, für die Buchführung Sorge zu tragen, und es obliegt ihm ferner die Erstellung, allenfalls Prüfung und Veröffentlichung des Jahresabschlusses. Der GF hat ferner auch die steuerlichen Pflichten der GmbH, wie z.B. die Abgabe von Steuererklärungen und Entrichtung der Abgaben aus dem Vermögen der GmbH, oder Einbehaltung und Abfuhr von Steuerabzugsbeträgen (z.B. Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer) zu erfüllen.

Ob der GF diese Agenden selbst übernimmt, oder an andere weitergibt, ist in diesem Zusammenhang nicht von Bedeutung. Da er aber unbestrittener Maßen seit 1992 dafür Sorge trägt, dass diese Tätigkeiten ordnungsgemäß abgewickelt werden, indem er diese Aufgaben selbst übernimmt, erfüllt er zweifelsohne seit 1992 durch sein Tätigwerden seinen ihm übertragenen Teil an der Geschäftsführung. Gerade jene Tätigkeiten lassen vor dem Hintergrund der o.a. Rechtsprechung, welche in einem funktionalen Verständnis des Begriffes der "Eingliederung in den betrieblichen Organismus" diese Eingliederung mit einer kontinuierlichen und über einen längeren Zeitraum andauernden Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung bereits

verwirklicht sieht, den Schluss zu, der damit betraute Geschäftsführer ist in den betrieblichen Organismus der Bw. eingegliedert.

Für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis ist somit das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeiten maßgebend, und das ist im gegenständlichen Fall jedenfalls jenes einer umfassenden und langfristigen Eingliederung in den betrieblichen Organismus. Für die Frage der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft ist dem Umstand, dass der Geschäftsführer infolge der fehlenden Weisungsgewalt in der Organisation seiner Arbeitsabläufe an keine betrieblichen Ordnungsvorschriften (Dienstort, Dienstzeit) gebunden und nur sich selbst verantwortlich ist, keine wesentliche Bedeutung beizumessen (VwGH 26.6.2001, 2001/14/0103). Entscheidend ist der im Geschäftsführervertrag festgelegte Tätigkeitsbereich des Geschäftsführers, der es bewirkt, dass der Geschäftsführer jedenfalls strukturell in den Organismus der Gesellschaft eingegliedert ist (VwGH 12.9.2001, 2001/13/0180).

Der Eingliederung eines Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft steht auch nicht entgegen, dass der Geschäftsführer an keine festen Arbeitszeiten gebunden ist oder daneben weitere Tätigkeiten (nichtselbständige Tätigkeit als HTL-Lehrer und Einzelunternehmer im Hinblick auf die Erstellung von Software) ausübt (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. 7. 2001, 2001/13/0082, vom 27. 1. 2000, 98/15/0200, und vom 28. 11. 2001, 2001/13/0114).

Wenn die Bw. einwendet, mit dem Herrn A übertragenen Aufgabenbereich hätte auch ein fremdes Unternehmen beauftragt werden können, so ist dies insofern nur teilweise zutreffend, als zwar die Buchhaltungsarbeiten durchaus auch ausgelagert hätten werden können, die Verantwortung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Buchhaltungsunterlagen und die ordnungsgemäße Abfuhr der Abgaben aber nicht hätte übertragen werden können. Daraus folgt, dass ein fremdes Unternehmen nur für die ordnungsgemäße Aufarbeitung der übergebenen Unterlagen haftet, der GF A aber auch für die Vollständigkeit und Richtigkeit der verarbeiteten Unterlagen sowie die ordnungsgemäße Abfuhr der Abgaben zur Haftung herangezogen werden kann.

Unternehmerwagnis liegt vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit und daher auch die Höhe der Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängig sind und die mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen nicht vom Auftraggeber ersetzt, sondern vom Unternehmer aus eigenem getragen werden müssen (VwGH 23.4.2001, 2001/14/0054, und 2001/14/0052). Wie der Verwaltungsgerichtshof in den Erkenntnissen vom 21.12.1999, 99/14/0255, und vom 26.7.2000, 2000/14/0061, erkannt hat, steht im Vordergrund dieses

Merkmale, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. In die Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben.

Im gegenständlichen Fall hat die Bw. in der Berufung vom 10.1.2003 die an den GF A geleisteten Zahlungen bestätigt. Eine Leistungsabhängigkeit der Zahlungen ist im Hinblick auf die im Streitzeitraum monatlich fast gleich bleibenden festen Bezüge - und auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse kommt es nach der Rechtsprechung entscheidend an – nicht erkennbar. Angesichts einer fixen monatlichen Entlohnung kann nicht von einem einnahmenseitigen Wagnis gesprochen werden, wie es für Unternehmer eigentümlich ist (u.a. VwGH 16.9.2003, 2003/14/0057).

Hinsichtlich ausgabenseitiger Wagnisse ist festzuhalten, dass dem GF A sowohl seine Reisekosten als auch seine Barauslagen ersetzt werden. Dass dem GF A aus der Benutzung seines eigenen PCs oder sonstige in ihren Auswirkungen erhebliche Kosten aus seiner Tätigkeit für die Bw. erwachsen seien, wurde im gesamten Verfahren nicht eingewandt.

Die ins Spiel gebrachten Haftungen (etwa nach § 9 BAO) treffen in gleicher Weise auch einen an der Gesellschaft nicht beteiligten Geschäftsführer und sind daher für ein Unternehmerrisiko nicht kennzeichnend (VwGH 20.3.2002, 2001/15/0064, und VwGH 24.10.2002, 2001/15/0077).

Wenn die Bw. in der Berufung einwendet, die Zahlungen der Bw. an den GF A seien nicht Ausfluss der Tätigkeit als GF sondern seien aufgrund des Werkvertrages erfolgt, so ist dem entgegenzuhalten, dass der im gegenständlichen Fall zur Anwendung kommende Steuertatbestand nicht darauf abstellt, welchem Vertragstyp das Zivilrecht das konkrete Anstellungsverhältnis des Geschäftsführers zuordnet (VwGH 10.5.2001, 2001/15/0061). Einkünfte im Sinne des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 hängen nicht davon ab, ob ein Arbeitsverhältnis im Sinne des Arbeitsrechtes gegeben ist. Im gegenständlichen Fall ist der Inhalt der dem GF A auferlegten Verpflichtungen nicht die Abwicklung eines konkreten (überschaubaren) Projektes, sondern eine auf Dauer angelegte Leistungserbringung. Die Arbeitsleistung im Rahmen eines Dauerschuldverhältnisses entspricht aber grundsätzlich - im Gegensatz zu jener im Rahmen eines Werkvertrages - der in § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 angesprochenen Betätigung.

Um dem gerade bei wesentlich beteiligten Gesellschaftern wegen des häufig vorzufindenden Umstandes des Selbstkontrahierens notwendigen Objektivierungserfordernis Rechnung zu tragen, ist der nach außen in Erscheinung tretenden tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehung die wesentliche Bedeutung zuzumessen (vgl. VwGH vom 29.1.2002, 2001/14/0073).

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass aus folgenden Gründen davon ausgehen ist, dass die Voraussetzungen einer Betätigung iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vorliegen:

- Aus der auf Dauer angelegten leitenden Tätigkeit für die Bw., kann die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus abgeleitet werden.
- Im Hinblick auf die tatsächliche Entwicklung der Jahresentlohnung des Geschäftsführers ist auszuschließen, dass den Gesellschafter A in seiner Stellung als Geschäftsführer ein tatsächliches, ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis getroffen hat. Dass sich ein Unternehmerrisiko aus stark schwankenden und ins Gewicht fallenden Ausgaben ergeben hätte, das der Geschäftsführer aus eigenem hätte tragen müssen, wird in der Berufung auch gar nicht behauptet. Die Tatsache der laufenden Entlohnung steht nicht in Streit.

Aus diesem Grund war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wien, 24. Oktober 2003