

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag über den Prüfungszeitraum 1.1.1994 bis 31.12.1998 des Finanzamtes Graz-Stadt 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

Im Zuge einer Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer unter anderem fest, dass für die im strittigen Zeitraum der bis 30.6.1996 zu 55 % an der Berufungswerberin beteiligten Geschäftsführerin und dem ab 1.7.1996 zu 65 % an der Berufungswerberin beteiligten

Geschäftsführer vergüteten Bezüge kein Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag abgeführt wurde. Das Finanzamt erließ daraufhin den gegenständlich angefochtenen Bescheid und der Prüfer führte begründend in der Beilage zum Prüfungsbericht zusammengefasst aus, dass auf Grund der Tätigkeit der Geschäftsführer sich das Bild leitender Angestellter ergebe (Eingliederung in die betriebliche Organisation, Benützung von Arbeitsräumen und -mittel der Gesellschaft, Personalanweisung und -überwachung). Die Urlaubskonsumation, die freie Gestaltung der Arbeitszeit, die Vertretung durch Betriebs- oder Familienangehörige spreche nicht gegen die Nichtselbstständigkeit. Die Entlohnung erfolge in gleichen Beträgen (Erhöhung ab 1999). Allfällige Erfolgsprämien seien auch in nichtselbstständigen Bereichen üblich. Die Art der Entlohnung offenbare das Fehlen des Unternehmerrisikos im Zusammenhang mit den Geschäftsführerbezügen (Fixbezug plus Prämie). Die aus Anlass des Ausscheidens der wesentlich beteiligten Geschäftsführerin bezahlte Abfertigung sei daher ebenso als Einkünfte aus sonstiger Tätigkeit der Bemessung zum DB und DZ zuzurechnen gewesen.

Weiters rechnete der Prüfer eine an den Dienstnehmer S.E. bezahlte "Schutzmeistergebühr" zur Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag hinzu. Nach dem Ausscheiden des Herrn S.E. im Jahr 1996 sei ihm eine freiwillige und gesetzliche Abfertigung zur Gänze ausbezahlt worden. In weiterer Folge sei wiederum – unter geänderten Voraussetzungen – ein Dienstverhältnis mit Herrn S.E. begründet worden. Der Lohn sei für teilzeitliche Tätigkeit gewährt worden. Darüber hinaus sei Herrn S.E. für die Zurverfügungstellung der Gewerbeberechtigung eine "Schutzmeistergebühr" bezahlt worden, die jedoch nicht lohnversteuert, sondern zur Einkommensteuer erklärt worden sei. Gemäß § 9 der Gewerbeordnung könnten juristische Personen Gewerbe ausüben, müssten aber eine befähigte (natürliche) Person einsetzen, die nach Abs. 1 der besagten Ordnung 1. dem zur gesetzlichen Vertretung berufenen Organ der juristischen Person angehören oder 2. ein mindestens zur Hälfte der wöchentlichen Normalarbeitszeit im Betrieb beschäftigter, nach den Bestimmungen des Sozialversicherungsrechts voll versicherungspflichtiger Arbeitnehmer sein. Ein Beschäftigungsnachweis, der eine (natürliche) Person zur Ausübung eines Gewerbes berechtige, sei als besondere Qualifikation dieser Person anzusehen und stelle kein gesondertes Wirtschaftsgut dar. Werde ein Dienstnehmer für diese Qualifikation zusätzlich entlohnt, seien die dafür erhaltenen Bezüge trotzdem Teil seiner Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit.

In der dagegen erhobenen Berufung wird hinsichtlich der Schutzmeistergebühr die Meinung vertreten, dass sie keinen wie immer gearteten Bezug für egal welche Leistungen darstellen würde. Für seine Tätigkeiten im Unternehmen beziehe Herr S.E. ein Gehalt und stehe hier somit richtig und unbestritten in einem Dienstverhältnis. Die Schutzmeistergebühren erhalte Herr S.E. jedoch für die Hingabe seiner Gewerbeberechtigung d.h. Konzession, ohne die das Unternehmen gewerberechtlich so nicht geführt werden dürfe. Dieser Entschädigungszahlung stehe keine Leistung gegenüber, sondern werde diese für die Gewährung bzw. Einräumung eines Rechtes gewährt, nämlich die der Konzessionsausübung.

Hinsichtlich der Geschäftsführerbezüge wird vorgebracht, dass der Geschäftsführer als Verwalter der GmbH im Jahr 1997 und 1998 jeweils aufgrund der Gesellschafterbeschlüsse S 385.000,- (11 x S 35.000,-) jährlich erhalten habe und stünden ihm diese Entgelte schon als Konsequenz des Bestellungsaktes für die Tätigkeit als Vermögensverwalter zu. Die Gewährung eines Sockelbetrages als Vergütung für die Übernahme der Funktion des Geschäftsführers gem. GmbHG führe beim Geschäftsführer zu Einkünften gem. § 22 Z 2 erster Teilstrich EStG (vermögensverwaltende Tätigkeit), wodurch ebenfalls keine Dienstgeberbeitrags- und DB Zuschlagspflicht ausgelöst werde.

Hinsichtlich des verbleibenden Differenzbetrages zu den Geschäftsführerbezügen für 1997 und für 1998 handle es sich um Entschädigungen, welche der Geschäftsführer kraft obgenannter Gesellschafterbeschlüsse für seine Leistungen bei entsprechendem Erfolg, und nur dann, erhalte. Ausdrücklich werde festgehalten, dass der Geschäftsführer verpflichtet sei, auf eigene Rechnung für adäquaten personellen Ersatz zu sorgen, sollte er seinen Verpflichtungen, insbesondere die der Geschäftsanbahnung und ertragreicher Abschlüsse von Aufträgen, nicht nachkommen können, keine Sonderzahlungen oder Abfertigung erhalte, keinen Urlaubsanspruch habe und auch kein Urlaubsgeld erhalte, Reisekosten, dh. alle anfallenden Spesen, selbst zu tragen habe, für seine Sozialversicherung selbst aufzukommen habe, kein Firmenfahrzeug zur Verfügung gestellt werde und die Ausübung seiner Tätigkeit mit eigenem PKW zu erfolgen habe, sein Tätigkeitsort nicht in der Firma sei und nicht in einem eigenen Büro sondern vielmehr im Außendienst liege, keine Nutzung der Infrastruktur des Betriebes gewährt werde (eigenes Telefon und eigener Laptop) und zu keiner expliziten Arbeits- oder Einsatzbereitschaft verpflichtet sei, sondern vielmehr, egal wie, für Umsatz und Ertrag des Unternehmens zu sorgen habe. Hinsichtlich der Hinzurechnung der Bezüge der bis 30.6.1996 als Geschäftsführerin tätigen Gesellschafterin zur Beitragsgrundlage für den DB und DZ wurden keine Einwendungen erhoben.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt nach Darstellung der Rechtslage und Judikatur bezüglich der Geschäftsführerbezüge zusammengefasst darauf hin, dass beim Arbeitsverhältnis des Geschäftsführers die Merkmale eines Dienstverhältnisses überwiegen würden. Hinsichtlich der in Frage stehenden Schutzmeistergebühren könne der Meinung der Berufungswerberin ebenfalls nicht gefolgt werden.

In dem daraufhin erhobenen Vorlageantrag wird bezüglich der Schutzmeistergebühren vorgebracht, dass Herr S.E. mit 5% am Unternehmen beteiligt sei. Seine Qualifikation sei, wie sie sei, und er bekomme dafür eine adäquate Entlohnung. Es könne unterstellt werden, dass es bei einer Beschäftigung in einem anderen Unternehmen nicht anders wäre. Nachdem Herr S.E. bei einem anderen Unternehmen als Miteigentümer aber ein eminentes Interesse am Fortbestehen des Unternehmens habe, stelle er als Miteigentümer die Konzession zur Verfügung und habe sich für das Risiko persönlicher Haftung eine monatliche Entschädigung ausbedungen. Diese Entschädigung sei in keiner Weise mit seiner Tätigkeit als Dienstnehmer verbunden und erlöse diese in dem Moment, wo Herr S.E. seine Gewerbeberechtigung zurücklege. Das Dienstverhältnis würde weiterbestehen.

Hinsichtlich der DB- und DZ-Pflicht für die Geschäftsführerbezüge verwies die Berufungswerberin ergänzend auf das Sonderrundschreiben der Kammer der Wirtschaftstreuhänder Nr. 17/2000 betreffend den Antrag des VwGH an den VfGH.

#### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

##### **Hinzurechnung der "Schutzmeistergebühr" zur Beitragsgrundlage für den DB und DZ:**

Aus § 9 Abs. 1 GewO 1994 ergibt sich unter anderem, dass juristische Personen, Gewerbe ausüben können, jedoch einen Geschäftsführer oder Pächter (§§ 39 und 40) bestellt haben müssen. Nach § 39 Abs. 1 GewO kann der Gewerbeinhaber für die Ausübung seines Gewerbes einen Geschäftsführer bestellen, der dem Gewerbeinhaber gegenüber für die fachlich einwandfreie Ausübung des Gewerbes und der Behörde (§ 333) gegenüber für die Einhaltung der gewerberechtlichen Vorschriften verantwortlich ist. Gemäß § 39 Abs. 2 GewO muss der Geschäftsführer den für die Ausübung des Gewerbes vorgeschriebenen persönlichen Voraussetzungen entsprechen, seinen Wohnsitz im Inland haben und in der Lage sein, sich im Betrieb entsprechend zu betätigen. Handelt es sich um ein Gewerbe, für das die Erbringung eines Befähigungsnachweises vorgeschrieben ist, so muss der gemäß § 9 Abs. 1 GewO zu bestellende Geschäftsführer einer juristischen Person außerdem

1. dem zur gesetzlichen Vertretung berufenen Organ der juristischen Person angehören oder, wie im gegenständlichen Fall,
2. ein mindestens zur Hälfte der wöchentlichen Normalarbeitszeit im Betrieb beschäftigter, nach den Bestimmungen des Sozialversicherungsrechtes voll versicherungspflichtiger Arbeitnehmer sein.

Unstrittig ist, dass der als gewerberechtlicher Geschäftsführer bestellte S.E. mit 5% am Unternehmen beteiligt ist und "für seine Tätigkeit im Unternehmen ein Gehalt bezieht und somit richtig und unbestritten in einem Dienstverhältnis steht" (vgl. die Ausführungen in der Berufung). Der weiteren Rechtsmeinung der Berufungswerberin, die Schutzmeistergebühren erhalte Herr S. E. für die Hingabe seiner Gewerbeberechtigung d.h. Konzession, ohne die das Unternehmen gewerberechtlich so nicht geführt werden dürfe, sowie, dieser Entschädigungszahlung stehe keine Leistung gegenüber, sondern werde diese für die Gewährung bzw. Einräumung eines Rechtes gewährt, nämlich die der Konzessionsausübung, steht die oben zitierte gesetzliche Bestimmung des § 39 Abs. 1 GewO entgegen, in der ausdrücklich auf die Arbeitszeit hingewiesen wird, nämlich "mindestens zur Hälfte der wöchentlichen Normalarbeitszeit", und darauf, dass es sich nach den Bestimmungen des Sozialversicherungsrechtes um einen voll versicherungspflichtigen Arbeitnehmer handeln muss.

Für die Beurteilung der Frage der wöchentlichen Normalarbeitszeit sind die einschlägigen Vorschriften, zu denen auch die Kollektivverträge gehören, maßgebend. Die im § 39 Abs. 2 Z 2 angeführte wöchentliche Normalarbeitszeit bemisst sich nach den arbeitsrechtlichen Vorschriften. Ein Arbeitnehmer, der zum gewerberechtlichen Geschäftsführer bestellt ist, gehört deswegen nicht dem zur gesetzlichen Vertretung berufenen Organ an; er unterliegt trotz seiner Stellung als gewerberechtlicher Geschäftsführer dem Weisungsrecht wie andere Arbeitnehmer. Welche Bedeutung dem Begriff "Arbeitnehmer" nach § 39 Abs. 2 Z 2 GewO zukommt, wird zwar im Gesetz nicht definiert. Im Hinblick darauf, dass dieser Begriff nur auf die Beschäftigung im Betrieb abstellt, ist im systematischen Zusammenhang davon auszugehen, dass es sich um einen Arbeitnehmer im Betrieb jener juristischen Person handeln muss, in deren Betrieb er zum Geschäftsführer bestellt werden soll.

Bezüglich der im Vorlageantrag geäußerten Rechtsmeinung, die Entschädigung sei in keiner Weise mit seiner Tätigkeit als Dienstnehmer verbunden und erlöse diese in dem Moment wo Herr S. E. seine Gewerbeberechtigung zurücklegen würde, das Dienstverhältnis würde

weiterbestehen, wird darauf hingewiesen, dass die Tatsache der Arbeitsleistung im Vordergrund steht, gleichgültig in welcher vertraglichen Hülle sie nach außen in Erscheinung tritt. Der nach § 39 Abs. 1 GewO vom Gewerbeinhaber für die Ausübung seines Gewerbes bestellte (gewerberechtliche) Geschäftsführer ist dem Gewerbeinhaber gegenüber für die fachlich einwandfreie Ausübung des Gewerbes und der Behörde (§ 333) gegenüber für die Einhaltung der gewerberechtlichen Vorschriften verantwortlich. Gemäß § 39 Abs. 2 GewO muss der Geschäftsführer den für die Ausübung des Gewerbes vorgeschriebenen persönlichen Voraussetzungen entsprechen, seinen Wohnsitz im Inland haben und in der Lage sein, sich im Betrieb entsprechend zu betätigen. Herr S. erhält die Entschädigung daher nicht nur bloß für die Zurverfügungstellung der Konzession sondern muss seinen Verpflichtungen gem. § 39 GewO nachkommen. Es reicht jedoch keine bloß faktische Arbeitsleistung aus, es muss sich vielmehr um eine in Abhängigkeit gegenüber diesem Betriebsinhaber geleistete Tätigkeit handeln (VwGH Slg 11.542 A (1984)).

Es ist mit dem abschließenden Hinweis in § 39 Abs. 1 GewO auf die Vollversicherungspflicht und den oben teilweise wiedergegebenen Zitaten der Fußnoten 46 bis 49 zu § 39 GewO, von Kinscher – Sedlak, GewO, 6. Auflage, unmissverständlich davon auszugehen, dass Herr S.E. nur im Rahmen eines Dienstverhältnisses als gewerberechtlicher Geschäftsführer tätig sein kann und daher seine gesamte Vergütung unter die Einkünfte aus nicht selbstständiger Tätigkeit zu subsumieren ist, weswegen diese gem. § 41 FLAG zur Beitragsgrundlage für den DB und DZ gehört.

### DB- und DZ-Pflicht der Geschäftsführer-Bezüge:

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. hiezu 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 gekennzeichneter 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 Delegierung 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 Teilstich 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 Aufwändungen 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 dem Gesellschafterbeschluss vom 29.12.1997 ist zu ersehen, dass der ab 1.7.1996 tätige Geschäftsführer ab 1.1.1998 für seine Geschäftsführertätigkeit ein Honorar erhält, dass sich wie folgt zusammensetzt:

- a) Fixer Honorarbetrag von S 35.000,- p.m., spätestens zum jeweiligen Monatsende auszahlbar. Dieser fixe Honorarbetrag steht jeweils für die ersten 11 Monate zu.
- b) 7 % des in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Jahresumsatzes bis zu einem Umsatz von S 10.000.000,-, vom übersteigenden Umsatz 2 %.
- c) 10 % des jährlichen EGT (Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit) vor Honorar.

Die Honorarabrechnung erfolgt jährlich im Nachhinein nach Vorliegen des festgestellten bzw. geprüften Jahresabschlusses des Vorjahres. Nach Maßgabe der wirtschaftlichen Situation der Gesellschaft und des voraussichtlich erzielten Ergebnisses ist es dem Geschäftsführer gestattet, unterjährig auch Akontozahlungen auf die Erfolgskomponenten zu begehrn, die sich, unter der Voraussetzung, dass das Ergebnis des laufenden Geschäftsjahres nicht schlechter sein wird, an den Ergebnissen der Vorjahre orientieren soll. Der als Fixhonorar geltende Honorarbestandteil ist wertgesichert nach dem Verbraucherpreisindex 1996.

Auf Grund dieser Vereinbarung ist von einer laufenden Lohnauszahlung auszugehen und erhält der Geschäftsführer einen fixen Jahreshonorarbetrag in Höhe von mindestens S 385.000,-. Ein derartiger Mindestfixbezug steht der Annahme eines relevanten Unternehmerwagnisses nach der Judikatur des VwGH allerdings entgegen (vgl. VwGH 18.12.2001, 2001/15/0070). Die weiteren Gehaltsbestandteile wie 7 bzw. 2% des in der

Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Jahresumsatzes und 10% des jährlichen EGT (vor Geschäftsführerhonorar) ändern an dieser Beurteilung nichts, da dies einer teilweisen Auszahlung der Geschäftsführervergütung in Abhängigkeit von der Ertragslage gleichkommt. Die Entlohnung entsprechend der Ertragslage ist nach der Verkehrsauffassung auch bei Dienstverhältnissen, vor allem bei Arbeitnehmern in leitender Position, wie auch die Delegierung von Arbeit und die Heranziehung von Hilfskräften beim leitenden Führungspersonal eine nicht unübliche Vorgangsweise und kein spezifisches Merkmal einer selbstständigen Tätigkeit (VwGH vom 27.7.1999, 99/14/0136 und vom 26.4.2000, 99/14/0339). Hinzu kommt, dass nach Punkt 4 dieses Gesellschafterbeschlusses der als Fixhonorar geltende Honorarbestandteil wertgesichert ist, was ebenfalls gegen eine ein wesentliche Unternehmerrisiko darstellende Entlohnung spricht.

Ausgabenseitig hat der Geschäftsführer in seiner Einkommensteuererklärung im Jahr 1996 lediglich das Betriebsausgabenpauschale gem § 17 EStG 1988 in Höhe von S 29.520,- geltend gemacht. Für 1997 hat der Geschäftsführer in seiner Einkommensteuererklärung einen PKW-Sachbezug in Höhe von S 14.040,- angesetzt und wiederum das Betriebsausgabenpauschale in Höhe von S 70.695,- geltend gemacht. Aus der Beilage zur Einkommensteuererklärung 1998 ist ersichtlich, dass der Geschäftsführer für die Privatnutzung des Firmen PKW's im Ausmaß von 12,54 % einen Sachbezug in Höhe von S 18.318,- angesetzt und so wie in den Jahren 1996 und 1997 das Betriebsausgabenpauschale in Höhe von S 67.508,- geltend gemacht hat. Daraus ist zu erkennen, dass den Gesellschafter-Geschäftsführer ein wesentliches ausgabenseitiges Unternehmerrisiko, auch wenn er behauptet, alle Spesen selbst tragen zu müssen, nicht trifft. Auch nichtselbstständige Arbeitnehmer haben häufig die Belastung ihrer beruflichen Reisetätigkeit selbst zu tragen, ohne deswegen ein wesentliches Unternehmerrisiko wie ein Unternehmer zu tragen. Darüber hinaus wurde dem Geschäftsführer entgegen der Angaben in der Berufung von der Berufungswerberin ein Firmen-PKW zur Verfügung gestellt.

Mit der Tragung des Aufwandes für die gesetzliche Sozialversicherung wird vom Geschäftsführer ein wesentliches ausgabenseitiges Unternehmerrisiko ebenfalls nicht aufgezeigt, da nicht relevant ist, wer die Sozialversicherungsbeiträge trägt, zumal sich deren Höhe von vornherein abschätzen und bei der Vereinbarung der Höhe der Entlohnung berücksichtigen lässt (vgl. VwGH vom 25.9.2001, 2001/14/0117).

Die Ausbezahlung der Bezüge "nur 12 x jährlich" und damit das Fehlen von Sonderzahlungen und die fehlende Begrenzung der Arbeitszeit wird im Erkenntnis des VwGH vom 12.9.2001,

---

2000/13/0219, 2001/13/0038, und der dort zitierten Judikatur, als nicht hinderlich für die Zuordnung zu den Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG beurteilt.

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 Körperschaftsteuer<sup>21</sup>, § 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 seit 30.6.1996. Nach dem Gesellschafterbeschluss vom 29.12.1997 ist die Vereinbarung über das Honorar des Geschäftsführers auf die Dauer von 5 Jahren abgeschlossen worden. Der Aufgabenbereich des Geschäftsführers laut Punkt 6 des Gesellschafterbeschlusses vom 29.12.1997, der diese Tätigkeit auch im gewerberechtlichen Sinn ausübt, entspricht den gesetzlich aufgetragenen Tätigkeiten, und zwar insbesondere jener nach dem HGB und dem GmbH-Gesetz. Nach den Aufzeichnungen des Prüfers vertritt der Geschäftsführer die Berufungswerberin nach außen, ist weiters zuständig für die Auftragsanbahnung und –abschlüsse, fällt Personalentscheidungen und ist für Problemlösungen in allen Bereichen, technisch wie kaufmännisch, zuständig. Dies setzt unter Berücksichtigung der gesetzlichen Pflichten eines Geschäftsführers, dazu gehören unter anderem Buchführung und Bilanzierung, Erstellung der Berichte nach § 28 a und 30 j GmbH-Gesetz, Einberufung der Generalversammlung, Mitteilung von Beschlüssen, Anmeldungen zum Firmenbuch sowie Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens, eine funktionale Einbindung des Geschäftsführers in den Organismus der Berufungswerberin eindeutig voraus. Es ist daher entgegen der Argumentation in der Berufung, wonach der Geschäftsführer zu keiner expliziten Arbeits- und Einsatzbereitschaft verpflichtet sei, er keinen Urlaubsanspruch habe und auch kein Urlaubsgeld erhalte, der Tätigkeitsort nicht in der Firma und nicht in einem eigenen Büro sondern vielmehr im Außendienst liege und die Infrastruktur des Betriebes nicht nutze, von einer Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin auszugehen.

Die Ansicht der Berufungswerberin, dass die Gewährung eines Sockelbetrages als Vergütung für die Übernahme der Funktion des Geschäftsführers gem. GmbHG beim Geschäftsführer zu

Einkünften gem. § 22 Z 2, 1. Teilstreich, EStG 1988 (vermögensverwaltende Tätigkeit) führe, wodurch keine DB Zuschlagspflicht ausgelöst werde, ist entgegen zu halten, dass der, wie oben dargestellt, dienstnehmerähnlich tätige Mehrheitsgesellschafter-Geschäftsführer unter die Sondervorschrift für Gesellschafter-Geschäftsführer gem. § 22 Z 2 zweiter Teilstreich EStG 1988 fällt (VwGH 18.9.1996, 96/15/0121). Die Vergütung des Gesellschafter-Geschäftsführers für die Geschäftsführertätigkeit ist schon nach dem Gesellschafterbeschluss vom 19.12.1997 als eine Einheit zu betrachten und kann nicht in einen nach § 22 Z 2 erster Teilstreich EStG 1988 zu beurteilenden fixen Gehaltsbestandteil für eine vermögensverwaltende Tätigkeit und einen einkommensteuerrechtlich anders zu beurteilenden gewinnabhängigen Gehaltsbestandteil aufgeteilt werden, da sich auch die Tätigkeit des Geschäftsführers als eine Einheit darstellt.

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 Teilstreich 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, 29.3.2004