

GZ. RV/1398-W/03

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Wolfgang Valentin, Argentinerstrasse 35, 1040 Wien, gegen die Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 1/1998-12/2001 vom 10.6.2003 des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosteuerneuburg entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben 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.) betreibt ein Optikfachgeschäft in Wien.

Im Zuge einer Prüfung der Aufzeichnungen gem. § 151 in Verbindung mit § 86 EStG 1988 für den Zeitraum 1/1998 bis 12/2001 traf der Lohnsteuerprüfer folgende Feststellung:

*„Die Bezüge des wesentlich beteiligten Geschäftsführers waren auf Grund der Bestimmungen des § 41 Abs 2 FLAG dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu unterziehen.*

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Lohnsteuerprüfung und erließ am 10.6.2003 Bescheide, mit denen der Bw. der auf die Geschäftsführerbezüge (1998: ATS 341.100,00, 1999: ATS 342.200,00, 2000: ATS 348.200,00, 2001: ATS 348.600,00) entfallende Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1.1.1998-21.12.2001 vorgeschrieben wurde.

Am 14.7.2003 erhob der steuerliche Vertreter der Bw. gegen die Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vom 10.6.2003, das Rechtsmittel der Berufung.

Das Rechtsmittel richte sich gegen die Einbeziehung der Geschäftsführerentlohnung in die Abgabenpflicht.

Es werde ersucht, die Begründung bis 18.7.2003 nachreichen zu dürfen.

Am 22.7.2003 reichte der steuerliche Vertreter die Begründung zur eingebrochenen Berufung wie folgt nach:

Folgenden Feststellungen der Prüfung sei zu widersprechen:

- Es läge kein Unternehmerwagnis vor, die Bezüge würden regelmäßig ausbezahlt.

Als weiterer Punkt sei vorzubringen:

- Wesentliche Elemente einer organisatorischen Eingliederung fehlen

Im Zuge der Prüfung seien Vereinbarungen über erfolgsabhängige Geschäftsführerentlohnungen vorgelegt worden, auf die unter Hinweis auf die im Prüfungszeitraum feststellbare regelmäßige Auszahlung von Bezügen nicht eingegangen worden sei.

Wie aus den Verträgen hervorgehe, erfolge eine erfolgsabhängige Entlohnung für einen mehrere Jahre umfassenden Zeitraum, welcher sich aus heutiger Sicht bis einschließlich 2003 erstrecke

Die Auszahlungen einzelner Jahre seien im Rahmen dieser Vereinbarung zu verstehen und unterliegen einer noch ausstehenden Endabrechnung.

Die Bezüge seien, wenn auch nicht im Prüfungszeitraum, über die Jahre hinweg auch Schwankungen unterlegen.

---

Sie seien am zu erwarteten wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens orientiert und es bestünde somit laufend eine Abhängigkeit vom Unternehmenserfolg und somit ein auf den Geschäftsführungsbezug durchschlagendes Unternehmerrisiko.

Sollte sich dieser Erfolg nicht einstellen, würde der Bezug im nach hinein gekürzt werden. Daran ändere auch die regelmäßige Verbuchung und Behebung von Akontobeträgen nichts. Diese Vorgangsweise sei lediglich zur Übersichtlichkeit und Aussagefähigkeit des Rechnungswesens gewählt und die laufende Auszahlung aliquoter Teile der Jahresentlohnung stelle einen leicht überprüfbaren Indikator für die kurzfristige Unternehmenslage dar.

Eine laufende Verbuchung der Geschäftsführerbezüge werde ab 2002 nicht mehr vorgenommen, eine regelmäßige Auszahlung läge ebenfalls nicht mehr vor. Diesbezügliche Buchhaltungskonten seien beigeschlossen.

Weiters sei grundsätzlich Kritik an der Auslegung durch die Rechtsprechung der vom Gesetzgeber gewählten Formulierung "sonst aller Merkmale eines Dienstverhältnisses" gemäß § 22 Z 2 EStG zu üben.

Wiederholt würden lediglich 3 Merkmale hervorgehoben:

- Organisatorische Eingliederung
- Unternehmerwagnis
- Regelmäßige laufende Entlohnung

Das Gesetz fordere eine umfassende Abgrenzung; die wesentliche Beteiligung sei wohl auszublenden; im übrigen müssten alle Merkmale eines Dienstverhältnisses erfüllt sein.

Aus den Geschäftsführervereinbarungen ginge hervor, dass folgende Merkmale nicht einem Dienstverhältnis entsprechend ausgeprägt seien:

- Keine Bindung an Arbeitsort
- Keine Bindung an Arbeitszeit
- Vertretungsbefugnis
- Kein festgesetztes Ausmaß für Arbeitszeit
- Eigene Kostentragung
- Keine Überstunden-, Nacht-, Feiertagszuschläge
- Erfordernis der persönlichen Organisation mehrerer Geschäftsführeraufträge entspricht nicht einer Eingliederung in die betriebliche Organisation

Wenn der Gesetzgeber "sonst alle Merkmale" fordere, dürfe sich der Gesetzesanwender nicht mit einigen /wenigen/sonst nur 3 Merkmalen begnügen.

Weiters sei anzumerken, dass A (Mit) Kreditnehmer für Betriebskredite sei. Der OGH habe mit Entscheidung vom 11.2.2002, 7 Ob 315/01 a ausgesprochen, dass dain eine unternehmerische handlung zu sehen sei und damit ein Unternehmerrisiko vorläge.

Bis Mitte 1998 war A auch maßgeblich gestalterisch in einen Brillengroßhandel involviert, den seine Ehegattin bis zu ihrer Pensionierung inne hatte.

Die Tatsache, dass dieses Unternehmen über Jahre hinweg völlig losgelöst von den beiden anderen Firmen existiert habe, unterstreiche dessen völlig eigenständigen Charakter, der zusätzlich durch die vollkommen unterschiedliche Struktur (Kunden, Lieferanten, Organisation) nachvollzogen werden kann. Der Brillengroßhandel sei per Mitte 1998 in die Bw eingegliedert worden.

A habe demnach in seiner Eigenschaft als zweifacher handelsrechtlicher Geschäftsführer drei voneinander klar abgrenzbare Betriebe zu leiten gehabt. Diese Aufgabe könne nicht unter dienstnehmerähnlichen Verhältnissen erfüllt werden, sondern sei dafür eine unabhängige Position Voraussetzung die es ihm ermöglichte, nach eigenem Ermessen über seine Zeit und seinen Einsatz zu disponieren. Insoferne bestünde keine organisatorische Eingliederung in einen der Betriebe, sondern sei die Position als übergeordnet zu betrachten.

Aus den dargelegten Gründen werde die Auffassung vertreten, dass die Remuneration des A nicht der Abgabenpflicht für Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterliege und die Aufhebung der Abgabennachforderung beantragt.

Dem Finanzamt wurde eine undatierte Vereinbarung, abgeschlossen zwischen der Bw. in der Folge "Gesellschaft" bezeichnet, und A, in der Folge "Geschäftsführer" bezeichnet, vorgelegt.

A sei zu 100% an der Gesellschaft beteiligt und als Gesellschafter-Geschäftsführer zur Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft berufen. Die Vereinbarung werde auf unbestimmte Dauer abgeschlossen und behielte auch im Falle von Gesellschafterwechseln ihre Gültigkeit, soferne nichts anderes vereinbart werde..

Der Geschäftsführer sei weder an feste Arbeitszeiten, sowohl hinsichtlich Ausmaß als auch hinsichtlich zeitlicher Lagerung, noch an einen festen Arbeitsort gebunden. Eine Mindestarbeitszeit sei nicht vereinbart. Es obliege dem Geschäftsführer lediglich, im Sinne eines Auftrages die Geschäftsführung ordnungsgemäß zu besorgen. In der Ausübung seiner

Tätigkeit sei er an keinerlei Weisungen gebunden.

Die bestehende Bestellung zur Geschäftsführung einer weiteren Gesellschaft werde zustimmend zur Kenntnis genommen und bedürfe auch die Aufnahme allfälliger weiterer Tätigkeiten keiner Genehmigung durch die Gesellschaft. Es gelte dadurch als ausdrücklich durch die Gesellschaft genehmigt, dass die persönliche Disposition des Geschäftsführers unter Bedachtnahme auf diese sonstigen Tätigkeiten erfolge und ausschließlich durch ihn selbst zu erfolgen habe.

Im Rahmen dieser Dispositionsfreiheit habe der Geschäftsführer auch über Ausmaß und zeitliche Lagerung seines Urlaubskonsums aus eigenem zu entscheiden.

Der Geschäftsführer sei berechtigt, sich in seinen Obliegenheiten vertreten zu lassen. Dies gelte nicht nur für längere Abwesenheiten, wie z.B. durch Urlaub oder Krankheit, sondern auch im Hinblick auf seine vorerwähnte Dispositionsfreiheit. Für die Kosten einer derartigen Vertretung habe der Geschäftsführer aus eigenem aufzukommen.

Bei den Beträgen würden Bruttobezüge verstanden, die gegenwärtig ohne Einbehalt gesetzlicher Abzüge ausbezahlt würden.. Für die ordnungsgemäße Abfuhr der Einkommensteuer und Sozialversicherungsbeiträge habe der Geschäftsführer aus eigenem Sorge zu tragen.

Der Geschäftsführer sei berechtigt, die Einrichtungen der Gesellschaft einschließlich Fuhrpark im Rahmen seiner Tätigkeit für die Gesellschaft zu nutzen. Er erkläre sich einverstanden, dass im Falle einer Fahrzeugnutzung für abgabenrechtlich Zwecke unabhängig von einer tatsächlichen privaten Nutzung ein angemessener Sachbezug in Ansatz gebracht werde.

Alle darüber hinaus erwachsenden Kosten habe der Geschäftsführer aus eigenem zu tragen und bestünde keine Berechtigung, diese der Gesellschaft anzulasten. Dazu zählten insbesondere:

Einsatz eines persönlichen Vertreters,

Beratungsleistungen auf den Gebieten Reorganisation, Restrukturierung und Logistik,

Unterhaltung eines eigenen Büros,

persönliche Pflichtbeiträge zu Interessensvertretung und Sozialversicherung,

Fortbildung,

Repräsentationen,

Reisekosten wie Diäten, Trennungsgelder,...

Kosten im Zusammenhang mit Innungs- oder Kammertätigkeit, selbst wenn die nachweislich zum Vorteil der Gesellschaft dienten.

Das Vertragsverhältnis ende durch Kündigung.

Das Vertragsverhältnis ende, auch ohne Erfordernis einer vorherigen Kündigung, sobald der Geschäftsführer die persönlichen Voraussetzung für den Antritt der gesetzlichen Alterspension erfülle, und eine einvernehmliche Fortsetzung nicht erfolge.

Erfolge eine Auflösung vor Ablauf des mehrjährigen Durchrechnungsschemas gemäß § "Entlohnung/A", sei die Berechnung sinngemäß bis zum Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Auflösung durchzuführen. Falle der Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Auflösung nicht mit dem Ende eines Geschäftsjahres zusammen, sei die Berechnung für die vollendeten Jahre durchzuführen und daraus ein Durchschnittswert zu ermitteln, der für die vollendeten Jahre gebühre. Für das Jahr der Auflösung gebühre der Durchschnittswert pro rata temporis.

Sollten einzelne Bestimmungen dieser Vereinbarung nicht rechtswirksam sein bzw. ungültig werden, so berühre dies die Wirksamkeit der übrigen Bestimmungen nicht.

Die Vertragsparteien verpflichteten sich, an Stelle der unwirksamen Bestimmungen unverzüglich solche zu vereinbaren, die dem wirtschaftlichen Zweck der unwirksamen Bestimmungen und der Zielsetzung der Vertragsparteien am nächsten kämen.

Die Entlohnung des Geschäftsführers sei erfolgsabhängig wie folgt:

Aufgrund der Umstrukturierungs-Maßnahmen, welche sich voraussichtlich über die Jahre 1998-2002 erstreckten, insbesondere für den Aufbau eines Großhandels-Netzes und den damit einhergehenden Investitionen, erfolge eine Endabrechnung für diesen Zeitraum erst, wenn diese Maßnahmen als abgeschlossen anzusehen seien, voraussichtlich daher nach Vorliegen des Jahresabschlusses 2002.

Bis dahin würden jährlich Akontierungen, jeweils zu Jahresbeginn, in Abhängigkeit von den Aussicht für das Geschäftsjahr festgesetzt.

Bei Erstellung des Jahresabschlusses des betreffenden Jahres sei jeweils zu beachten, dass das buchmäßige Eigenkapital nicht das aufgebrachte Stammkapital unterschreite. Sei dies bei einer Geschäftsführerentlohnung in Höhe der vor veranschlagten Akontierungen nicht möglich, werde die Geschäftsführungs-Entlohnung rückwirkend mit Beginn des Geschäftsjahrs entsprechend gekürzt und ein Überbezug an behobenen Akontierungen sei vom Geschäftsführer an die Gesellschaft rückzuerstatten.

Im Jahr 2002 werde die Endabrechnung des Zeitraumes 1998-2002 unter Bedachtnahme auf

die Liquidität und die Ertragslage des Unternehmens wie folgt vorgenommen:

Im Regelfall 50% der Ergebnisse der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit vor Berücksichtigung der Geschäftsführerentlohnung (EGT) 1998–2002;

Im Fall des besonderen Erfolges eine Zusatzprämie von weiteren 10% der EGT 1998-2002. Als besonderer Erfolg gelte, wenn die EGT 1998-2002 einen durchschnittlichen Jahresbetrag von ATS 1.000.000,00 überschritten.

In beiden Fällen höchstens jedoch soviel, dass ein positiver Cash-Flow nach Investitionen und Steuern für 1998-2002 nach folgender Formel verbleibe:

EGT nach Geschäftsführerentlohnung

Abzgl. Steuern vom Einkommen und Ertrag

Zzgl. Abschreibung vom Anlagermögen

Abzgl. Anschaffungskosten von Investitionen

= Cash-Flow nach Investitionen und Steuern --positiv

Seien die Umstrukturierungs-Maßnahmen Ende 2002 noch nicht als abgeschlossen anzusehen, werde die Regelung einmalig um 1 Jahr erstreckt und erfolge eine Endabrechnung erst per Ende des Geschäftsjahres 2003. Eine weitere Erstreckung komme nicht in Betracht.

Nach Ablauf der Regelung erfolge die Berechnung der Geschäftsführerentschädigung ausschließlich auf jährlicher Basis nach der Regelung wie oben.

Die Vereinbarung werden in je einem Exemplar für den Geschäftsführer und für die Gesellschaft ausgefertigt.

Nebenabreden, Ergänzung und Änderungen der Vereinbarung bedürften für ihre Rechtswirksamkeit der Schriftform. Mündliche Nebenabreden beständen nicht.

Sämtliche für die Errichtung der Vereinbarung verbundenen Kosten, Gebühren und Abgaben trage die Gesellschaft.

Die Entscheidung über die offene Berufung wurde am 15.9.2003 dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

Am 15.9.2004 ersuchte die zuständige Referentin den steuerlichen Vertreter der Bw. schriftlich, die Verrechnungskonten des A sowie die Aufwandskonten „Geschäftsführerbezug“ für den Zeitraum 1998-2003 vorzulegen.

In einem ergänzenden Schreiben vom 21.9.2004 forderte die Referentin den steuerlichen Vertreter, da er A auch einkommensteuerlich vertrete, darüber hinaus auf, die Beiblätter zur

Einkommensteuererklärung des A (aus denen ersichtlich sei, wie sich der Gewinn aus sonstiger selbständiger Arbeit zusammensetzte) zu übersenden.

Laut der (undatierten) Vereinbarung würden bis zur endgültigen Abrechnung der Jahre 1998-2002 jährlich Akontierungen auf den Geschäftsführerbezug zu Jahresbeginn festgesetzt. Gäbe es über die jeweiligen Festsetzungen eine schriftliche Vereinbarung, bzw. seien Akontierungen in diesen Jahren rückgefordert worden, bzw. von A auch wiederum der Bw. rückgezahlt worden?

Des weiteren sollte anhand aller in der zwischen A und der Bw. getroffenen Vereinbarung angeführten Bezugsgrößen angeführt werden, wie die tatsächliche Endabrechnung der Jahre 1998-2002 erfolgt sei. Auch sollte bekannt gegeben werden, wie sich der Geschäftsführerbezug für das Jahr 2003 errechnet habe.

Nach diversen Fristverlängerungen übersendete der steuerliche Vertreter der Bw. dem Unabhängigen Finanzsenat am 29.10.2004 folgende Vorhaltsbeantwortung:

Das Gesellschafter- Verrechnungskonto des A und das Aufwandskonto „Geschäftsführerbezug“ des A für die Jahre 1999-2003 wurden in Kopie übersendet. Das Jahr 1998 befände sich nicht mehr im EDV-Zugriff des steuerlichen Vertreters, jedoch sei die gleiche Vorgangsweise wie 1998 zu unterstellen. Der Jahresabschluss 2003 sei noch nicht fertig gestellt. Da ab 2002 der Geschäftsführerbezug erst im Jahresabschluss gebucht werde, fehle diese Buchung 2003 noch.

Die Aufwandskonten „Geschäftsführerbezug“ weisen somit folgendes Bild auf: In den Jahren 1999,2000,und 2001 wurden monatlich ATS 25.000,00 auf das Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers gutgeschrieben. Zu Jahresende wurde ein Kfz-Privatanteil als Sachbezug in Ansatz gebracht. Im Jahr 2002 wurde ein Betrag von ATS 275.206,00 (20.000,00 €) dem Verrechnungskonto am Jahresende gutgeschrieben und wiederum ein entsprechender Sachbezugswert für die private Kfz Nutzung verrechnet. Die jährliche Summe wurde jeweils von der Lohnsteuerprüfung sowohl dem Dienstgeberbeitrag als auch dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterzogen.

Hinsichtlich der Bw. wurde folgende Berechnung vorgelegt:

	1998	1999	2000	2001	2002
EGT	37.671 €	42.119 €	-1573 €	35.260 €	20.749 €
zzgl. Gf.-Bezug	24.789 €	24.869 €	25.305 €	25.334 €	20.000 €
Zwischensumme	62.460 €	66.988 €	23.732 €	60.594 €	40.749 €

davon 50%	31.230 €	33.494 €	11.866 €	30.297 €	20.375 €
Differenz	- 6.441 €	- 8.625 €	+13.439 €	-4.963 €	-375 €

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

Aus den dem Unabhängigen Finanzsenat vorliegenden Akten ergibt sich, dass A seit 1991 und durchgehend im Berufungszeitraum alleiniger Geschäftsführer der Bw. war, an der er zu 100% beteiligt war.

A war ferner für eine weitere Gesellschaft als Geschäftsführer tätig; ein dritter Betrieb, den A leitete, wurde 1998 in die Bw. eingegliedert.

A erhielt Geschäftsführerbezüge wie folgt:

	1998	1999	2000	2001	2002
zzgl. Gf.-Bezug	24.789 €	24.869 €	25.305 €	25.334 €	20.000 €

Auf Grund des Geschäftsführervertrages steht A noch eine Forderung an die Gesellschaft an ausstehenden Geschäftsführerbezügen von insgesamt 6.955 € für die Jahre 1998 bis 2002 zu, die sich im einzelnen aus folgenden Beträgen zusammensetzt:

	1998	1999	2000	2001	2002
Differenz	- 6.441 €	- 8.625 €	+13.439 €	-4.963 €	-375 €

Gemäß § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus sonstiger 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) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt war. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind weiters Zuwendungen von Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11, soweit sie als Bezüge und Vorteile aus einer bestehenden oder früheren Beschäftigung (Tätigkeit) anzusehen sind.“*

Nach ständiger Rechtsprechung ist dem 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 vom Vorliegen einer - auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlenden - Weisungsgebundenheit auszugehen (für viele: VwGH 28. 11. 2001, 2001/13/0186) und sodann zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit im Vordergrund stehen (für viele VwGH 10. 5. 2001, 2001/15/0061; VwGH 29. 5. 2001, 2001/14/0077).

Der Gesellschafter-Geschäftsführer bezieht Einkünfte nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich, wenn bezogen auf die tatsächlichen Verhältnisse feststeht,

1. dass er zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in das Unternehmen eingegliedert ist (bspw. VwGH 18. 7. 2001, 2001/13/0076; VwGH 17. 12. 2001, 2001/14/0194),
2. dass er eine laufende - wenn auch nicht notwendig monatliche (bswp. VwGH 18. 7. 2001, 2001/13/0150) - Entlohnung bezieht und
3. dass er kein deutlich ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko trägt, ihn also weder das ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben trifft (VwGH 21. 9. 1999, 99/14/0255; VwGH 26. 7. 2000, 2000/14/0061; VwGH 17. 10. 2001, 98/13/0185).

Diese drei Merkmale mussten nach der Rechtsprechung bis zum Erkenntnis des VwGH vom 10. 11. 2004, 2003/13/0018, kumulativ gegeben sein und waren grundsätzlich als gleichwertig anzusehen.

Zum Vorliegen dieser 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.

So sind die von der Bw. für das Nichtvorliegen eines Dienstverhältnisses im gegenständlichen Fall ins Treffen geführten Merkmale von der Judikatur bei Gesellschafter-Geschäftsführern als unmaßgebend angesehen worden:

- Keine enge Bindung an Arbeitszeiten und Arbeitspausen (VwGH 19. 12. 2000, 99/14/0166), freie Zeiteinteilung (VwGH 10. 5. 2001, 2001/15/0061), fehlende fixe Arbeitszeit (VwGH 18. 7. 2001, 2001/13/0105).
- Andere haupt- oder nebenberufliche Tätigkeiten (VwGH 22. 9. 2000, 2000/15/0089), auch als Geschäftsführer anderer Gesellschaften (VwGH 3. 8. 2000, 2000/15/0097).

- Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, Kündigungsschutz (VwGH 10. 5. 2001, 2001/15/0061; VwGH 18. 7. 2001, 2001/13/0105), Entgeltfortzahlung im Insolvenzfall (VwGH 20. 3. 2002, 2001/15/0155) oder Arbeitszeithöchstgrenzen (VwGH 18. 7. 2001, 2001/13/0090).
- Die Haftung des Geschäftsführers für Bankkredite der Gesellschaft (VwGH 25. 11. 2002, 2002/14/0080; VwGH 18. 7. 2001, 2001/13/0090).
- Die Tragung bestimmter Aufwendungen – eine zahlenmäßige Darstellung erfolgte durch die Bw., nie – durch den Geschäftsführer selbst (VwGH 16. 9. 2003, 2003/14/0057; VwGH 12. 9. 2001, 2001/13/0045; VwGH 29. 1. 2002, 2001/14/0069).,
- Die Rückzahlungsverpflichtung der Differenz zwischen Akontozahlungen und dem vereinbarten Gehalt (VwGH 24. 6. 2003, 2003/14/0016).
- Die Bindung des Geschäftsführerbezuges an die Höhe des von der GmbH erzielten Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit nach § 231 Abs 2 HGB (VwGH 30. 10. 2003, 2003/15/0089).

Der Geschäftsführer der Bw. hat während des Berufungszeitraums eine kontinuierliche Entlohnung erhalten. Auch die Bindung der Endabrechnung an das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Bw. vermag daran nichts zu ändern, zumal A zusätzlich zu den bereits erhaltenen Zahlungen in Summe noch eine Forderung gegenüber der Bw. zusteht.

Mit Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. 11. 2004, 2003/13/0018, hat der VwGH seine bis dahin vertretene Rechtsauffassung – auch im Lichte der bisher in zahlreichen Verfahren gewonnenen Erfahrungen – dahingehend revidiert, dass in Abkehr von der Annahme der Gleichwertigkeit der oben genannten Merkmale die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung in den Hintergrund zu treten haben und entscheidende Bedeutung vielmehr dem Umstand zukomme, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist.

Liegt bei der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft eine auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführende Weisungsgebundenheit vor, sind dem Erkenntnis zufolge im Falle der klar erkennbaren Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft alle weiteren Merkmale, die vor dem Hintergrund einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären für das Vorliegen

des Tatbestandes nach Z 2 Teilstrich 2 ebenso irrelevant wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung.

Die Eingliederung sieht der VwGH mit jeder nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbaren Tätigkeit gegeben, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken in ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird.

Dass der Eingliederung der Umstand, dass der Geschäftsführer auch in einer zweiten oder dritten Gesellschaft Geschäftsführertätigkeiten entfalle, nicht entgegensteht, hat der VwGH bereits – siehe oben – entschieden.

Es ist nicht ersichtlich, warum die Ausübung mehrerer Tätigkeiten der jeweiligen Eingliederung in den unternehmerischen Organismus hinderlich sein solle – auch ein Arbeitnehmer, der am Vormittag eine Supermarktkasse betreut und am Nachmittag in einem Möbelhaus Kunden berät, ist sowohl in den betrieblichen Organismus des Supermarkts als auch des Möbelhauses eingegliedert.

Was den Hinweis der Bw. auf das Urteil des OGH vom 11.2.2002, 7 Ob 315/01a anlangt, hat der OGH dort ausgesprochen, es sei nicht einzusehen, warum jemand, der die Organisationsform einer „Ein-Mann-GmbH“ gewählt hat, dann grundsätzlich nicht persönlich zu haften habe, wenn er hinsichtlich eines Unternehmenskredites neben der GmbH als Kreditnehmer auftritt, als Verbraucher anzusehen sein soll. Es müsse für den betreffenden Alleingesellschafter einsichtig sein, dass er als „Mitkreditnehmer“ eines Unternehmenskredites nicht als Verbraucher behandelt werden könne.

Nun ist die Anwendbarkeit von Vorschriften des Konsumentenschutzgesetzes nicht Gegenstand des vor dem Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Verfahrens; für die Lösung der steuerrechtlichen Frage der Subsumtion der Tätigkeit des Geschäftsführers unter § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 lässt sich aus diesem Urteil nichts ableiten.

Die Einkünfte des kontinuierlich arbeitenden Geschäftsführers der Bw. sind daher unter § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 zu subsumieren und lösen Kommunalsteuer- sowie Dienstgeberbeitrags- und Zuschlag zum Dienstgeberbeitragspflicht aus.

Wien, 12. April 2005