



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der S.H. a. RNF n. H. A. GmbH in XY., vertreten durch Feilenreiter & Co WTH GmbH, 8962 Gröbming, Wiesackstr. 624, vom 19. Juni 2000 gegen den Bescheid des Finanzamtes Liezen vom 13. Juni 2000 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid für den Zeitraum 1. Jänner 1999 bis 31. März 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

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

Anlässlich der durchgeführten Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum 1.1.1999 bis 31.12.1999 wurde festgestellt, dass die Bezüge des zu 100% an der Bw. wesentlich beteiligten S.H. für den oa. Zeitraum nicht in die DB- DZ- Bemessung einbezogen worden waren.

Die GmbH wurde laut Generalversammlungsbeschluss vom 19. Oktober 2001 gemäß §§ 2 ff UmwG umgewandelt und auf den alleinigen Gesellschafter übertragen.

Mit Haftungs- und Abgabenbescheid, 13. Juni 2000, wurde vom Finanzamt Liezen für oa. Zeitraum der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag festgesetzt.

In der Berufung vom 19. Juni 2000 gegen den diesbezüglich vom Finanzamt erlassenen Haftungs- und Abgabenbescheid brachte die Berufungswerberin Folgendes vor:

Gegen den Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für

Familienbeihilfen für die Kalendermonate 1-3/99 und gegen den Bescheid über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Kalendermonate 1-3/99 vom 13. Juni 2000 wird

BERUFUNG eingebracht und wie folgt begründet:

Betreffend der DB- und DZ-Pflicht von Geschäftsführerentschädigungen hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtssprechung folgendes festgestellt:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1. Der Geschäftsführer fällt nicht unter zahlreiche Schutzbestimmungen des Arbeitsrechts wie z.B. des ArbeitsruheG und des ArbeitszeitG (siehe Runggaldier/Schima, Die Rechtsstellung von Führungskräften 43 f). Daraus wird ersichtlich, dass es das Gesetz dem Geschäftsführer selbst überläßt, seine Arbeitskapazität einzusetzen und danach entlohnt zu werden, ohne dabei das Sicherheitsnetz für abhängige und der Betriebsorganisation sowie dem Dienstregime eingegliederte Arbeitnehmer in Anspruch nehmen zu können. Allein darin liegt ein nicht zu vernachlässigendes Risiko des Geschäftsführers, zumal damit jedes Mehrentgelt bei Überstunden oder höherer Arbeitsbelastung entfällt.

2) Ein weiterer Aspekt, der die Risikogeneigntheit der Tätigkeit des Geschäftsführers zeigt, liegt darin, daß gemäß § 1 Abs. 6 Z 2 IESG die Mitglieder des gesetzlichen Vertretungsorgans einer Gesellschaft, d.h. auch die Geschäftsführer, vom Anspruch auf Insolvenzausfallgeld ausgeschlossen sind (Runggaldier/Schima, Die Rechtsstellung von Führungskräften, 263 ff;

Schima, ZAg 1989, 37 ff.). D.h. gerade bei mangelndem Erfolg bekommt der Geschäftsführer tatsächlich überhaupt keine Entlohnung, für ihn ist das soziale allgemeine Sicherheitsnetz nicht eingezogen.

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

4. Abgesehen von der Haftung unmittelbar gegenüber der Gesellschaft unterliegt der Geschäftsführer einer gerade in der Praxis vielfach gelebten Haftung gegenüber außenstehenden Dritten, obwohl er selbst nicht mit ihnen vertraglich verbunden ist. Während der gewöhnliche Arbeitnehmer oder der Prokurist einem Geschäftspartner nur deliktisch haften würde, verschärft sich die Haftung des Geschäftsführers oftmals einfach dadurch, dass er den außenstehenden Dritten gegenüber Schutzgesetze gemäß § 1311 ABGB einzuhalten hat. Da die Schutzgesetze (z.B. § 69 KO Konkursantragungspflicht; § 159 StGB fahrlässige Krida; § 122 GmbHG unrichtige bilanzielle Darstellung) dem Außenstehenden eine einfache Klagsmöglichkeit bieten (Ersatz des reinen Vermögensschadens, Beweis nur der Verletzung des Gesetzes mit Verschuldensvermutung), ist der Geschäftsführer der ständigen Gefahr derartiger Haftungsprozesse ausgesetzt, was auch die Zahl der auf diesen Grundlagen geführten Prozesse eindrucksvoll belegt (siehe nur die Angaben bei Kastner/Doralt/Nowotny, Gesellschaftsrecht, 398). Auch diese Haftung ist nicht betragsmäßig begrenzt, sodaß der Geschäftsführer auch nach außen mit dem gesamten Vermögen einzustehen hat. Die Gefahr ist besonders groß, da weder soziale noch persönliche Rücksichtnahmen bestehen, zudem der Außenstehende - außer bei Interesse an der Aufrechterhaltung der Geschäftsbeziehungen - nicht um die negative Publicity des Unternehmens fürchten muss und schließlich weil ein Konkurs-Masseverwalter jedenfalls zur Klagsführung verpflichtet ist. Der Geschäftsführer haftet zudem nach außen auch dann, wenn er "bloß" eine Weisung der Gesellschafter befolgt

hat (I), die Berufung auf die Weisung befreit ihn nicht von der Schuld, vielmehr bleibt ihm nur der schwierige Regressweg gegenüber den Gesellschaftern. Ergänzend ist noch auf die Sonderhaftungstatbestände gemäß § 9 BAO und § 67 ASVG hinzuweisen.

5. Die Geschäftsführerentschädigung gemäß § 3 (1) des Geschäftsführervertrages bedeutet für Herrn A. , dass er völlig erfolgsabhängig entlohnt wird und er im schlimmsten Fall für seine Tätigkeit überhaupt keine Entlohnung erhält. Dies stellt wohl in eindrucksvoller Art und Weise das ABSOLUTE UNTERNEHMERRISIKO VON HERRN A. dar.

Betreffend der Bestimmung des GmbHG, wonach ein Geschäftsführer Anspruch auf eine angemessene Entlohnung hat, ist jedenfalls ein Fremdgeschäftsführer von einem Gesellschafter-Geschäftsführer klar zu unterscheiden, nämlich:

Bei Fremdgeschäftsführern wird viel häufiger, wenn nicht im Regelfall ein Teil des Gehalts als Fixum, das regelmäßig in Teilbeträgen auszuzahlen ist, vereinbart, um dem Fremdgeschäftsführer, dessen einzige Basis oft (wenn faktisch nicht überhaupt im Regelfall) in seiner Tätigkeit liegt, nicht vollständig vom Erfolg des Unternehmens abhängig zu machen. Insofern ist ein Geschäftsführer, der selbst nicht an dem Unternehmen beteiligt ist, nicht in einer vollkommen vergleichbaren Situation im Verhältnis zu einem Gesellschaftergeschäftsführer, der jedenfalls neben seiner Tätigkeit noch die Beteiligung hält, aus der Dividenden erfließen bzw. deren Wertsteigerung er lukrieren kann. Daher kann er schon aus diesen Gründen nicht als unmittelbarer oder alleiniger Vergleichsmaßstab zu einem Gesellschafter-Geschäftsführer herangezogen werden. Hinzu kommt, dass Fremdgeschäftsführer als Arbeitnehmer unter den Geltungsbereich von jenen Kollektivverträgen fallen, die von der Gewerkschaft abgeschlossen werden (Reich-Rohrwig, GmbH-Recht Rz 2/104, Runggaldier/Schima, Die Rechtstellung von Führungskräften 145 f) und ihnen auch deshalb ein Fixgehalt zu bezahlen ist. Der Höhe der Bezüge eines gesellschaftsfremden Geschäftsführers sind bis zur Sittenwidrigkeit zu Lasten des Geschäftsführers einerseits, zu Lasten der Gesellschaft andererseits, keine Grenzen gesetzt (siehe noch unten Gleichbehandlung und Verbot der Einlagenrückgewähr).

Sofern aber die Kollektivvertragsangehörigkeit nicht gegeben ist (durch Ausschluss im Kollektivvertrag -Reich-Rohrwig, Rz 2/105) oder bei mangelnder Arbeitnehmerqualifikation gerade wegen der maßgeblichen Beteiligung (Weisungsrecht der Generalversammlung mit maßgeblichem Einfluss des Gesellschafters), steht einer freien Vereinbarung, d.h. ohne Fixum und ohne regelmäßige Ausbezahlung, nichts entgegen.

Entscheidend ist nun die Frage, ob rechtliche Hindernisse einer Vereinbarung entgegenstehen, die die Tätigkeit des Geschäftsführers ausschließlich oder deutlich überwiegend vom wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens abhängig machen.

Wie bereits dargestellt, hindert die Erfolgsabhängigkeit die Entgeltlichkeit der Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht, er erbringt seine Arbeitsleistung daher nicht unentgeltlich.

Eine Vereinbarung, das Entgelt ausschließlich oder überwiegend vom Erfolg des Unternehmens abhängig zu machen, ist bei Gesellschafter-Geschäftsführern eher üblich als bei Fremdgeschäftsführern, da dieses Entgelt (1) konzeptionell nicht die einzige Einkommensquelle des Gesellschafter-Geschäftsführers darstellt, sondern er daneben noch die

Dividende und eine allfällige Wertsteigerung lukrieren kann. Während diese vermögensrechtlichen Gründe nur eine zusätzliche wirtschaftliche Komponente darstellen, kommt als ausschlaggebender Faktor (2) der herrschaftsrechtliche Aspekt (Geltendmachung von Einfluß) innerhalb der Gesellschaft hinzu, die es dem Gesellschafter-Geschäftsführer ermöglicht, die Voraussetzungen dafür zu schaffen, dass er als Geschäftsführer frei und auf Erfolgserzielung ausgerichtet wirken kann. Zu denken ist dabei einerseits an Grundlagenentscheidungen wie etwa die Gesellschaftsvertragsänderung oder die Beschlussfassung über eine weitere Eigenkapitalzufuhr. Von herausragender Bedeutung ist aber neben dem Zustimmungsrecht gemäß § 35 GmbHG (neben den dort genannten Angelegenheiten sind auch alle sonstigen wesentlichen Fragen der Geschäftspolitik zustimmungspflichtig) vor allem das Weisungsrecht gemäß § 20 GmbHG. Der wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer hat dieses Weisungsrecht, wenn er über die Mehrheit in der Generalversammlung verfügt (hier gegeben). Entscheidend ist nun nicht für seine Geschäftsführerstellung, daß er dieses Recht hat, sondern vielmehr der Umstand, dass er auf diesen Einflusshebel in seiner Gesellschafterstellung zurückgreifen kann und er deshalb viel eher bereit ist, auch für den Erfolg des Unternehmens einzustehen und nach dem Erfolg bezahlt zu werden. Dies läßt sich derart veranschaulichen: Ein Geschäftsführer ist gemäß § 20 GmbHG an die Weisungen der Generalversammlung jedenfalls gebunden, unabhängig davon, ob er selbst so entschieden hätte und unabhängig davon, ob diese Weisung betriebswirtschaftlich unsinnig ist, einzig an rechtswidrige Anordnungen ist der Geschäftsführer nicht gebunden (siehe nur Koppensteiner, GmbHG § 20 RZ 9). Während ein Fremdgeschäftsführer kraft des Weisungsrechts ohne weiteres um die Früchte seiner Arbeit gebracht werden könnte, einfach weil er den Weisungen, die dem Erfolg des Unternehmens und damit seiner Entlohnung abträglich sind (z.B. Aufrechterhaltung eines verlustbringenden Teilbetriebs, Unterlassung notwendigen Arbeitskräfteabbaus; Eingehen risikoreicher Geschäfte mit Unbekannten Vertragspartnern; Gewährung von Zahlungszielen, die sich später als uneinbringliche Forderungen darstellen etc.), jedenfalls unterliegt, ist der Gesellschafter-Geschäftsführer gerade dieser Gefahr und diesem persönlichen Risiko nicht ausgesetzt. Da es tatsächlich seine Arbeitskraft, seine Leistung und sein unternehmerisches Geschick sind, die für den Erfolg des Unternehmens verantwortlich sind und er es maßgeblich mitgestalten kann, ist er auch ohne weiteres bereit, gerade danach remuneriert zu werden. Dies gilt umso mehr, wenn es sich um eine Einpersonen-GmbH oder um eine weniggliedrige GmbH im Familienkreis handelt (hier gegeben).

Allein die Möglichkeit die Grundlagen bzw. die konkrete Ausrichtung aufgrund der Gesellschafterstellung herzustellen, berührt aber die Tätigkeit als Geschäftsführer nicht unmittelbar, sondern bildet nur ein Element, das den Gesellschafter-Geschäftsführer von einem Fremdgeschäftsführer unterscheidet und weshalb diese beiden Typen von Geschäftsführern in der Frage der Bereitschaft, ein ausschließlich oder weitaus überwiegend erfolgsabhängiges Entgelt zu akzeptieren, nicht unmittelbar miteinander verglichen werden können. Insofern ist ein Vergleich, ob ein bestimmter Gesellschafter, der zugleich Geschäftsführer der Gesellschaft ist, bereit ist, die Erfolgsabhängigkeit seiner Entlohnung zu akzeptieren, immer mit anderen selbst Beteiligten, nicht aber mit Personen zu machen, die nur ihre Arbeitskraft zur Verfügung stellen (vgl. schon oben).

Dass eine erfolgsabhängige Entlohnung grundsätzlich zulässig ist, ergibt sich aus folgenden Tatsachen:

Ein Blick auf die einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen belegt, daß der Gesetzgeber der Erfolgsbeteiligung und damit der Übernahme unternehmerischen Risikos positiv gegenübersteht.

Der Gesetzgeber zeigt gerade -insbesondere im Aktienrecht im Zusammenhang mit der Neuregelung des zulässigen Erwerbs eigener Aktien durch die Gesellschaft -, dass er die Erfolgsbeteiligung des Vorstands, Aufsichtsrats oder der leitenden Angestellten anerkennt und dafür eigene Regelungen vorsieht. Zu nennen sind etwa: § 65 Abs. 1 Z 5 AktG (i.d.F. EU-GesRÄG 1996) und § 65 Abs. 1 Z 9 AktG (i.d.F. AktienrückerwerbsG 1999). Als weitere Bestimmung ist etwa § 77 AktG zu nennen, die die Beteiligung des Vorstands ausdrücklich normiert und an den Anteil am Jahresüberschuss (i.d.F. RLG 1990) knüpft. Aus der mangelnden Regelung im GmbH-Recht darf nicht der Gegenschluss gezogen werden, dass für Geschäftsführer Erfolgsbeteiligungen nicht zulässig sind, vielmehr ist die positive Wertung des Gesetzgebers des Aktienrechts zu übernehmen. Klar zeigt sich dies etwa in der rechnungslegungsrechtlichen Bestimmung von § 239 HGB, wonach gemäß Abs. 1 Z 4 lit. a die Angabe der Gesamtbezüge insbesondere auch die Gewinnbeteiligungen der geschäftsführenden Organe anzugeben sind. Das HGB differenziert nicht zwischen AG und GmbH.

Die Regelungen beziehen sich darauf, wie weit die Gesellschaft (vorübergehend) eigene Anteile erwerben darf, sie legen aber in keiner Weise fest, wie weit diese Erfolgsbeteiligung gehen darf und wie sehr der Berechtigte (Vorstand) dem Risiko ausgesetzt werden darf, dass er nur dann eine seiner Arbeitsleistung entsprechende Remuneration erhält, wenn sich die Kurse der ihm eingeräumten Papiere (Aktien, Anleihen, Genussrechte) entsprechend entwickeln.

Besonders deutlich kommt die Zulässigkeit der Erfolgsbeteiligung auch bei der Ausgabe von Aktienoptionen (mit oder ohne Unterlegung von Wandelanleihen) zum Ausdruck (nackte Option/naked warrant), deren Entwicklungspotential, Wert und damit Teil der Remuneration für den Berechtigten ganz entscheidend von der Ertragsentwicklung des Unternehmens abhängt.

Im übrigen ist es heute weit geübte Praxis, bei der Entlohnung des Geschäftsführers eine Erfolgskomponente aufzunehmen, unabhängig davon, ob es sich um einen Fremd- oder Gesellschaftergeschäftsführer handelt (Reich-Rohrwig, Rz 2/96; Runggaldier/Schima 133 ff; OGH ecolex 1994, 778; Winkler, ecolex 1995, 280 f). Die arbeitsteilige Wirtschaft verlangt zunehmend flexible Entgeltformen, was aber bereits in § 15 GmbHG angelegt ist. Dort ist allein der gesellschaftsrechtliche Bestellungsakt ausdrücklich geregelt und sind die dafür erforderlichen Voraussetzungen festgelegt, die Vereinbarung der allgemeinen schuld- oder vertragsrechtlichen Beziehung zwischen der Gesellschaft und dem Geschäftsführer ist frei gestaltbar und bleibt den beiden genannten Rechtsträgern überlassen: Zur Verfügung stehen ganz allgemein der Dienstvertrag, der Auftrag und der Werkvertrag. Während der Dienstvertrag darauf ausgerichtet ist, nur die Arbeitsleistung zu erbringen und zu entlohnen, bildet der Auftrag das flexiblere Instrument, das auch erfolgsabhängige Komponenten in viel

stärkerem Maß zuläßt, während der Werkvertrag überhaupt erfolgsabhängig konzipiert ist und dem Werkunternehmer (der die Leistung erbringt) das wirtschaftliche Risiko auflädt.

Die Erfolgsabhängigkeit des Entgelts hindert die Einstufung der Tätigkeit als entgeltlich nicht, sodass der daraus mögliche Einwand, die Vereinbarung wäre mangels Entgeltlichkeit sittenwidrig gemäß § 879 ABGB, entfällt. Die Erfolgsabhängigkeit ist unterschiedlich definiert, maßgebliche Kennzahlen sind u.a. der Cash-Flow oder der Jahresüberschuss (Runggaldier/Schima 134).

Im Rahmen der gegebenen Möglichkeit der erfolgsabhängigen Entlohnung wird nachfolgend der mögliche Rahmen der Geschäftsführer-Remunerierung dargelegt, der noch zusätzlich die Möglichkeit der erfolgsabhängigen Remunerierung untermauern soll:

Abgesehen von gesellschaftsvertraglichen Grenzen unterliegt der Entgeltsanspruch eines Gesellschaftergeschäftsführers nur zwei Grenzen, nämlich:

Dem Gleichbehandlungsgebot (Willkürverbot gegenüber anderen Gesellschaftern) und dem Verbot der Rückgewähr von Einlagen gern. § 82 GmbHG wegen überhöhter Festlegung. Um das Verbot der Einlagenrückgewähr nicht zu verletzen, darf daher die Entlohnung des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht zu marktunüblichen, d.h. zu deutlich zu hohen Bedingungen festgelegt werden, die einem Drittvergleich nicht mehr standhalten, d.h. die ein anderes Unternehmen in einer vergleichbaren Situation für die vergleichbare Arbeitsleistung nicht bezahlen würde. Die Akzeptanz allein der anderen Gesellschafter ist unerheblich, da es sich um eine zwingende Gläubigerschutzvorschrift handelt. Die erfolgsabhängige Entlohnung des Gesellschafter-Geschäftsführers kann aber durchaus höher als die eines fix und regelmäßig bezahlten Geschäftsführers sein, einfach weil die Möglichkeit des Ausfalls einer Entlohnung wegen mangelnden Erfolgs ebenso gesondert abzugelten ist wie die Ungewißheit der Bezahlung als solche (aufschiebende Bedingung), weshalb die Bezahlung bei Erreichen der vorgegebenen Zahlen höher sein kann. Keineswegs unzulässig ist es aber bei Einhaltung der beiden genannten Grenzen, das Entgelt der Geschäftsführer vom Erfolg der Gesellschaft abhängig zu machen. Anders als bei (kollektivvertragsunterworfenen)

Fremd-Geschäftsführern ist insbesondere die regelmäßige Fixzahlung, sofern sie sich nur innerhalb der genannten Grenzen bewegt, nicht einzuhalten.

Die Erfolgsabhängigkeit des Entgelts des Geschäftsführers bewirkt nicht nur die Ungewißheit einer Bezahlung, d.h. die Aufgabe des Fixentgelts, das sonst jedenfalls ohne Einfluß auf den Unternehmenserfolg - allein wegen der Zurverfügungstellung der Arbeitskraft anfallen würde - , sondern zugleich auch die Aufgabe der Regelmäßigkeit der Entgeltszahlung, weil ja das Entgelt aufschiebend bedingt vom Erreichen des jeweils vereinbarten Erfolgskriteriums ist. Aufschiebend bedingt bedeutet, dass die Fälligkeit einer Leistung nicht im vorhinein fix bestimmt ist, sondern erst bei Eintritt der vereinbarten Bedingung gegeben ist. Zwar kann der Geschäftsführer kraft seiner Tätigkeit den Eintritt der Bedingung mitbeeinflussen, was aber in der Vereinbarung der Erfolgsabhängigkeit angelegt ist und die Bedingung dadurch nicht unzulässig macht.

Die eben angestellten Überlegungen zeigen, dass eine erfolgsabhängige Entlohnung des Gesellschafter-Geschäftsführers bei Einhaltung des Gleichbehandlungsgebots und des Verbots

der Einlagenrückgewähr zulässig ist. Die Ungewissheit der Entgeltleistung wegen der aufschiebenden Bedingung des Erreichens des Erfolgs macht die Vereinbarung nicht unzulässig.

Aufgrund der obigen Ausführungen ist die erfolgsabhängige Gestaltung des Entgelts von Gesellschafter-Geschäftsführern jedenfalls zulässig.

Als Vergleichsmaßstab der Zulässigkeit kann nicht ein sonstiger Fremdgeschäftsführer herangezogen werden, sondern nur andere Gesellschafter-Geschäftsführer, da nur sie in einer vergleichbaren Situation sind, da sie die Rollen des Risikokapitalgebers und des Arbeitsleistenden verbinden. Abgesehen von vermögensrechtlichen Aspekten ist es vor allem das Weisungsrecht, das für sie die erfolgsabhängige Entlohnung zumutbar und attraktiv macht.

Ein Vergleich kann zusätzlich mit einem die Dienstleistung der Geschäftsführung anbietenden Unternehmer angestellt werden, der auf der Grundlage eines Werkvertrages tätig wird. Der Geschäftsführer trägt typischerweise ein hohes Maß an unternehmerischem Risiko, was sich insbesondere an Beispielen des Arbeits- und Haftungsrechts zeigen läßt - im speziellen kommt bei Herrn A. die absolut erfolgsabhängige Entlohnung hinzu.

Da die Gesellschafter-Geschäftsführer-Stellung von Herrn A. wie oben dargestellt mit absolutem Unternehmerrisiko behaftet ist und der Geschäftsführeranspruch auf eine angemessene Entlohnung nur für Fremdgeschäftsführer gilt, wird beantragt, die oben genannten Bescheide aufzuheben und gemäß den obigen Ausführungen neu zu erlassen.

Das Finanzamt Liezen erließ mit 23. Mai 2002 eine abweisende Berufungsvorentscheidung, Darin verwies das Finanzamt zusammenfassend darauf, dass nach der Aktenlage Herr S.H. in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft eingebunden ist und es überwiegen aus steuerrechtlicher Sicht die Merkmale eines Dienstverhältnisses sodass gemäß § 41 FLAG 1967 von einer DB- und DZ- Pflicht auszugehen ist.

Die Bw. brachte mit Schriftsatz vom 28. Mai 2002 den Antrag auf Vorlage an die Abgabenbehörde II. Instanz ein und verwies nochmals auf das bestehende Unternehmerrisiko

Mit Bericht vom 12. November 2002 legte das Finanzamt Liezen die Berufung der Finanzlandesdirektion für Steiermark zur Entscheidung vor. Bis 31. Dezember 2002 erfolgte keine Erledigung der Berufung durch die Finanzlandesdirektion.

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

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 (kurz FLAG) haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gem. § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818, sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Gem. § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge 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.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 57 Abs. 4 und 5 HKG idF BGBl. 958/1993 bzw. § 57 Abs. 7 und 8 HKG idF BGBl. 661/1994.

Nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 fallen unter die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung erkennt, ergibt sich aus der Entstehungsgeschichte des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 und aus dem Zusammenhang mit der Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988, dass der Formulierung "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" in § 22 Z 2 das Verständnis beizulegen ist, dass es auf die Weisungsgebundenheit nicht ankommt, wenn diese wegen der Beteiligung an der Gesellschaft nicht gegeben ist, im Übrigen aber nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssen. Dabei ist die auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlende Weisungsgebundenheit hinzuzudenken und dann zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbstständigkeit oder jene der Selbstständigkeit im Vordergrund stehen. Es kommt auch nicht darauf an, dass der gegenständlich zu 100% wesentlich beteiligte Herr S.H. auf Grund seiner Beteiligung weisungsungebunden ist (vgl. weiters VwGH vom 28.10.1997, 97/14/0132).

Ein Dienstverhältnis liegt nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Dabei ist für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit maßgebend (VwGH 25.10.1994, 90/14/0184). Nach Lehre und Rechtsprechung sind für die Abgrenzung zwischen selbstständiger und nichtselbstständiger Tätigkeit das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses, die (gegenständlich nicht relevante) Weisungsgebundenheit und die organisatorische

Eingliederung in den Betrieb des Arbeitgebers wesentliche Merkmale. Unter diesen Gesichtspunkten ist das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbstständigkeit oder jene der Unselbstständigkeit überwiegen (vgl. VwGH vom 22.2.1996, 94/15/0123, und die dort zitierte Judikatur).

Der Verfassungsgerichtshof hat in den Erkenntnissen G 109/00 und G 110/00 jeweils vom 1.3.2001, mit dem die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes auf (teilweise) verfassungswidrige Aufhebung einiger Gesetzesbestimmungen des EStG 1988, des FLAG sowie des KommStG 1993 im Zusammenhang mit der Dienstgeberbeitrags- und Kommunalsteuerpflicht der an wesentlich Beteiligte gewährten Tätigkeitsvergütungen abgewiesen wurden, 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 - Weisungsungebundenheit 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.

Wie der Verwaltungsgerichtshof seit den Erkenntnissen vom 18.9.1996, 96/15/0121, sowie 20.11.1996, 96/15/0094 und den zuletzt veröffentlichten Erkenntnissen wie 24.10.2002, 2002/15/0160, 25.11.2002, 2002/14/0080, 26.11.2002, 2002/15/0178 und 28.11.2002, 2001/13/0117, in ständiger Rechtsprechung mit ausführlicher Begründung erkannt hat, stellt 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 ab:

die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und

das Fehlen des Unternehmerwagnisses (nicht mehr von entscheidender Bedeutung lt. VwGH v. 10.11.2004, 2003/13/0018).

Von Bedeutung ist auch noch das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendigen monatlichen) Entlohnung. Ausgehend von den genannten Kriterien ist zu beurteilen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die für ein Dienstverhältnis sprechenden Kriterien im Vordergrund stehen.

Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem folgende (vgl. hierzu auch Arnold, ÖStZ 2000, 639f): Fixe Arbeitszeit (vgl. VwGH

22.9.2000, 2000/15/0075, 30.11.1999, 99/14/0270 und 27.7.1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (vgl. VwGH 30.11.1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (vgl. VwGH 24.2.1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (vgl. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339, und 27.1.2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (vgl. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339). Die diesbezüglichen Ausführungen der Bw. sind im gegebenen Zusammenhang daher nicht von entscheidender Bedeutung.

Nach dem Erkenntnis des VwGH 23.4.2001, 2001/14/0054, ist die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss (vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer 21, § 19 Anm. 72 f). Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben im Betriebsmanagement spricht für die Eingliederung (vgl. VwGH 21.12.1999, 99/14/0255, 27.1.2000, 98/15/0200 und 26.4.2000, 99/14/0339).

Dies wurde auch in der Vorhaltsbeantwortung vom 11. Oktober 1999 dokumentiert worin unter Punkt 1 ua. Folgendes ausgeführt wurde:

Ihm obliegt somit die Leitung des gesamten Unternehmens in allen Bereichen. Siehe hiezu auch den Geschäftsführervertrag § 2. Die Managementaufgaben von Herrn A. umfassen vor allem die Geschäftsabwicklung mit Lieferanten und Behörden und die Umsetzung von Kundenwünschen. Herr A. ist weiters mit dem Rechnungswesen und der Lohn- und Gehaltsabrechnung betraut. Im obliegt auch das gesamte Personalmanagement (u.a. Einschulung, Fortbildung und Überwachung).

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

Dazu wird darauf verwiesen, dass eine freie Zeitdisposition, das Fehlen der persönlichen Abhängigkeit und der Unterwerfung unter betriebliche Ordnungsvorschriften wie Arbeitsort, Arbeitszeit und arbeitsbezogenes Verhalten, Kontrolle und disziplinarische Verantwortlichkeit im Zusammenhang mit der auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Beziehung fehlenden Weisungsgebundenheit stehen und daher im gegebenen Zusammenhang nicht von entscheidender Bedeutung sind (vgl. VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0264, 25.11.1999,

99/15/0188 sowie 25.11.2002, 2002/14/0080 und die darin zitierte Vorjudikatur). Die Einordnung in das Angestelltengesetz, Anspruch auf Abfertigung, weiters die Geltung des ArbVG und Steuervergünstigung bei Überstunden, sowie Anspruch auf Urlaub und Weiterzahlung des Entgelts bei Krankheit sind Rechtsfolgen eines Arbeitsverhältnisses im Sinne des Arbeitsrechtes, welches jedoch bei unter § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 fallenden Personen häufig nicht vorliegt.

Damit ist klargestellt, dass Herr S.H. in den geschäftlichen Organismus der GmbH eingegliedert sein muss. Aus dem Berufungsvorbringen ist nicht ersichtlich, worin im konkreten Fall das einzelne Werk (im Sinne des geschuldeten Erfolges) bestehen sollte. Vielmehr kann aus der kontinuierlichen Tätigkeit wie Abwicklung der laufenden Lohn- und Gehaltsabrechnung das Schulden der persönlichen Arbeitskraft des zu 100% Beteiligten abgeleitet werden. Insbesondere zeugt die Art der Tätigkeit von einem Dauerschuldverhältnis, das wiederum ein typisches Merkmal einer nicht selbstständigen Tätigkeit, ebenso wie die gegenständlich vorliegende persönliche Abhängigkeit darstellt.

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

Die Berufung war daher, wie im Spruch angeführt, vollinhaltlich abzuweisen.

Graz, am 3. Oktober 2006