



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. , vertreten durch Mag. Florian Fuchs, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldbach betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid über die Nachforderung von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1.1.1996 bis 31.12.1998 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 den Zeitraum 1.1.1996 bis 31.12.1998 umfassenden Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer unter anderem fest, dass für die Geschäftsführerbezüge des mit 100 % bzw. 76% an der Berufungswerberin beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nicht

entsprechend der ab 1994 geänderten Gesetzeslage abgeführt wurde. Der Prüfer zog im strittigen Zeitraum Geschäftsführerbezüge in Höhe von insgesamt S 1.320.000.- als Bemessungs- bzw. Beitragsgrundlage heran.

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

Mit diesem Bescheid wurde dem Steuerpflichtigen eine DB- und DZ-Nachforderung in Höhe von S 66.394,-- vorgeschrieben. Zu dieser Nachforderung ist es auf Grund einer Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum 01.01.1996 bis 31.12.1998 gekommen. Bei dieser wurde festgestellt, dass das Auftragsverhältnis zwischen dem im Prüfungszeitraum zu 100 bzw. zu 75% beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer Herrn L. E. und der L. GmbH. in der Zeit von 01.01.1996 bis 28.02.1997 derart gestaltet war, dass die Geschäftsführer Honorare der DB- und DZ-Pflicht unterliegen. Mit 01.01.1997 und mit Wirkung ab dem 01.03.1997 bis laufend (Wirtschaftsjahr der Firma L. GmbH. läuft von 01.03. bis 28.02.) wurde ein neuer Werkvertrag zwischen Herrn L.E. und der L. GmbH. abgeschlossen, aus dem hervorgeht, dass Herr L. ab 01.03.1997 als vollständig wirtschaftlich selbständiger Geschäftsführer der GmbH. tätig ist.

In diesem Vertrag befinden sich keinerlei Vereinbarungen, aus denen man ein arbeitnehmerähnliches Verhältnis ableiten bzw. konstruieren könnte; vor allem das Unternehmerwagnis wird zur Gänze vom Geschäftsführer selbst getragen (vollständige erfolgsabhängige Entlohnung bemessen am Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der GmbH.; vierteljährliche Honorarzahlungen an Geschäftsführer mit der Verpflichtung, bei Feststehen des jährlichen EGT's etwa zuviel ausbezahlte Beträge an die GmbH. rückzuerstatten bzw. mit künftigen Honoraransprüchen gegen zu verrechnen, etc.). Eine Kopie des mit 01.03.1997 wirksamen Auftragsverhältnisses wird dieser Berufung beigelegt.

Im vom Finanzamt erlassenen Bescheid sind nun die GF-Honorare für den gesamten Zeitraum 01.01.1996 bis 31.12.1998, DB- und DZ- pflichtig behandelt worden (Bemessungsgrundlagen für 1996 S 420.000,--; für 1997 S 450.000,--; für 1998 S 450.000,--). Richtigerweise hätten aber nur die Zahlungen des Jahres 1996 (BMG S 420.000,--) und die Zahlungen für Jänner und Februar 1997 (jeweils S 30.000,--, gesamt also S 60.000,--) der DB- und DZ-Pflicht unterzogen werden dürfen. Ab 01.03.1997 wurde der GF ja erfolgsabhängig honoriert, sodass ihm laut EGT des Wirtschaftsjahres 1997/1998 ein Gesamthonoraranspruch von S 450.000,-- + Umsatzsteuer zugestanden ist (Berechnung: EGT vor GF-Honorar des

Wirtschaftsjahres 1997/1998 laut Bilanz = S 2.830.600,22 x 16 % = S 452.896,--, abgerundet auf volle S 10.000,-- S 450.000,--.

Ich beantrage daher, lediglich die GF-Honorare für den Zeitraum 01.01.1996 bis 28.02.1997 in Höhe von S 420.000,-- für 1996 und S 60.000,-- für 1997 DB- und DZ- pflichtig zu behandeln und die übrigen Honorare für den Zeitraum 01.03.1997 bis 31.12.1998 DB- und DZ- frei zu stellen und den bekämpften Bescheid dementsprechend abzuändern.

Mit Berufungsvorentscheidung, zugestellt am 14.2.2000, wurde die Berufung der Firma L. GmbH gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid vom 2.9.1999 mit folgender Begründung als unbegründet abgewiesen:

Der Bezug eines geschäftsführenden Gesellschafters einer GmbH unterliegt im Sinne des § 41 FLAG der DB- Pflicht, wenn dieser in der Art eines Arbeitnehmers tätig wird. Dies trifft aufgrund der Feststellungen des ho. LSt-Prüfers, festgehalten in einem eigen hiefür angefertigten "Fragenkatalog", im gegenständl. Falle für den gesamten Prüfungszeitraum zu. Eine anderslautende Sachlage konnte im frist- u. formgerechten Berufungsbegehren vom 17.9.1999 nicht dargebracht werden. Die ho. Ansicht wird durch die Ausführungen des Vertrages zwischen der Gesellschaft und des Geschäftsführers noch weitgehendst untermauert.

Gem. § 5 des ggst. Vertrages obliegt Herrn L. als Geschäftsführer die Leitung und Überwachung des gesamten Unternehmens, sowie die Vertretung der Gesellschaft nach Außen. Er hat insbesondere für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft Sorge zu tragen. Auch alle übrigen gesetzl. Aufgabenbereiche eines Geschäftsführers sind vertraglich verpflichtend. Weiters wird unter § 9 festgehalten, dass Herr L. seine Tätigkeit nicht als Gesellschafter, sondern als Geschäftsführer ausübt und in dieser Tätigkeit unternehmerisch agiert; das heißt, mit der Sorgfalt eines Unternehmers den Betrieb leitet. Er ersetzt somit durch sein Tätigwerden als Geschäftsführer eine Arbeitskraft. Schuldet nämlich ein Geschäftsführer seine Arbeitskraft und erfolgt die Tätigkeit ohne Unternehmerrisiko, ist er (wenn auch aufgrund des Beteiligungsausmaßes nicht weisungsgebunden) in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft eingegliedert, so sind die Gehälter und sonstigen Vergütungen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 unabhängig vom Beteiligungsausmaß (somit auch bei 100 %iger Beteiligung) in die Beitragsgrundlage gem. § 41 FLAG einzubeziehen. Das "Unternehmerrisiko", welches ein Geschäftsführer aufgrund seiner Beteiligung trägt, hängt nicht mit den Einkünften aus der Geschäftsführung zusammen, sondern vielmehr mit seiner Beteiligung und den daraus resultierenden Einkünften.

Dagegen wurde ein Vorlageantrag mit folgender Begründung eingebracht:

Im Auftrag und im Namen unseres Mandanten der Firma L. GmbH stellen wir nunmehr innerhalb offener Frist den Antrag auf Entscheidung über diese Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz (Vorlageantrag).

In Ergänzung zu diesem Vorlageantrag möchten wir noch folgende Feststellungen treffen:

Im ersten Teil der Begründung in dieser Berufungsvorentscheidung kommt die Abgabenbehörde zur Ansicht, dass der geschäftsführende Gesellschafter Herr L. in der Art eines Arbeitnehmers tätig wird und verweist in der Folge auf den durch den Lohnsteuerprüfer angefertigten Fragenkatalog. Zu diesem Fragenkatalog soll nun nochmals wie folgt Stellung genommen werden:

Zu Punkt 1) Dass die Tätigkeit im Betrieb den Haupterwerbszweig bildet ist deshalb nicht richtig, weil Herr L. neben dieser Tätigkeit noch ein Einzelunternehmen führt, aus dem er einen jährlichen Gewinn von ca. S 2 Mio. erwirtschaftet. Gleichzeitig hat er zusammen mit seiner Gattin noch 4 bis 5 Mietobjekte in Fehring, Ilz, Weiz und Graz zu verwalten, aus dem ihm nochmals im Durchschnitt S 800.000,-- jährlich als Ertrag verbleiben. Nachdem die Räumlichkeiten der Einzelunternehmung vom Betriebsstandort der Baustoff GmbH getrennt sind, ist der Tätigkeitsort sehr häufig auch der Betriebsstandort der Einzelunternehmung (Fehring, Bahnhofstraße) und nicht ausschließlich nur der Betriebsstandort der Baustoff GmbH.

Zu Punkt 2) Im Punkt 6 des Auftragsverhältnisses wird eindeutig festgehalten, dass sich Herr L. in der Ausübung seiner Tätigkeit jederzeit durch eine dazu befähigte Person vertreten lassen kann, sodass von einer persönlichen Arbeitsverpflichtung nicht gesprochen werden kann.

In der Zusammenfassung dieses Fragebogens werden die Auswertungen der Punkte 3 bis 6 als Indizien für das Fehlen des Unternehmerrisikos gewertet. Dies ist aus folgenden Gründen unrichtig:

Eine vollständige vom EGT abhängige Honorargestaltung mit vierteljährlicher Akontierung und jährlicher Abrechnung, verbunden sogar mit einer Rückzahlungsverpflichtung zuviel akontierter Beträge, eine in Punkt 8 des Auftragsverhältnisses vereinbarte Verpflichtung zur Tragung von Reisespesen, Fortbildungskosten etc. durch den Geschäftsführer selbst, sowie das Fehlen eines Urlaubsanspruches und eines Entgeltzahlungsanspruches im Krankheitsfalle

sind ja nicht, wie im Fragebogen behauptet, Indizien für ein fehlendes Unternehmerrisiko, sondern sprechen im Gegenteil für das Tragen von unternehmerischem Risiko durch Herrn L.

So wird in ständiger Rechtsprechung Unternehmerrisiko immer dann vorliegen, wenn für den Geschäftsführer die Möglichkeit besteht, im Rahmen seiner Tätigkeit (und nicht im Rahmen der Stellung als Gesellschafter) die Einnahmen- und Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen. Im vorliegenden Fall ist nach o.g. Definition das Unternehmerrisiko eindeutig dadurch gegeben, dass einnahmenseitig eine vollständige Abhängigkeit vom EGT gegeben ist und ausgabenseitig der Geschäftsführer Reisekosten, Fortbildungskosten und vor allem aber auch die Sozialversicherungsbeiträge bei der gewerblichen Wirtschaft selbst zu tragen hat.

Auch die im Fragebogen angeführten Punkte 7 bis 10 sprechen im gegenständlichen Fall gegen das Vorliegen eines dienstverhältnisähnlichen Vertragsverhältnisses. Im vorliegenden Vertrag ist vereinbart, dass die Auflösung des Auftragsverhältnisses von beiden Parteien ohne Einhaltung irgendwelcher Fristen jederzeit möglich ist. Weiters ist der Geschäftsführer in keinerweise an die betrieblichen Arbeitszeiten oder an den Arbeitsort gebunden gewesen, sodass diesbezüglich absolut keine Ähnlichkeit zu einem echten Dienstverhältnis gegeben ist.

Zum weiteren wird in der Begründung der Berufungsvorentscheidung durch die Abgabenbehörde argumentiert, dass der Geschäftsführer zwar als Unternehmer den Betrieb leitet, dabei aber durch sein Tätigwerden eine Arbeitskraft ersetzt. Dem muss entgegengehalten werden, dass jeder Einzelunternehmer, der unternehmerisches Risiko trägt und die Aufgaben der Betriebsführung innehat, eine Arbeitskraft ersetzt.

Da im vorliegenden Fall nach der Beurteilung des Gesamtbildes kein Dienstverhältnis nach § 47/2 EStG 1988 vorliegt, beantragen wir nochmals die Korrektur der bekämpften Bescheide wie in der Berufung vom 17.9.1999 beschrieben und ersuchen gleichzeitig um Aussetzung der zu hoch vorgeschriebenen DB- und DZ-Nachzahlung in Höhe von S 42.250,-- bis zur Erledigung dieses Vorlageantrages.

Mit Bericht vom 28. März 2000 legte das Finanzamt Feldbach die Berufung der Finanzlandesdirektion Steiermark zur Entscheidung vor. Bis 31. Dezember 2002 erfolgte keine Erledigung 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:

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, BGBI. 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 BGBI. 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 BGBI. 958/1993 bzw. § 57 Abs. 7 und 8 HKG idF BGBI. 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. Dem Vorliegen bzw. dem Fehlen des Unternehmerwagnisses kommt in diesem Zusammenhang wesentliche Bedeutung zu (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 27. Juli 1999, 99/14/0136). Es kommt nicht daher darauf an, dass der gegenständlich zu 100 % bzw. 76% beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer auf Grund seiner Beteiligung weisungsgebunden 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 (vgl. zB die hg Erkenntnisse vom 25.10.1994, 90/14/0184, und vom 22.2.1996, 94/15/0123). 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).

Lt. Erkenntnis des VwGH vom 8.6.1967, 431/66, liegt ein Unternehmerwagnis unter anderem dann vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit und daher auch die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit, sowie von den Zufälligkeiten des wirtschaftlichen Verkehrs abhängig sind. Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 21.12.1999, 99/14/0255, liegt ein Unternehmerwagnis vor, wenn der Steuerpflichtige sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich beeinflussen und damit den materiellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend selbst gestalten kann. Dabei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an: Im Vordergrund dieses Merkmals steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft (vgl. VwGH 25.11.2002, 2002/14/0080). In diese Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben.

Unstrittig sind im vorliegenden Fall die Geschäftsführerhonorare für die Zeit von 1. Jänner 1996 bis 28. Februar 1997.

Streit besteht darüber, ob die von der Bw. im Zeitraum vom 1. März 1997 bis 31. Dezember 1998 auf Grund eines neu abgeschlossenen Werkvertrages zwischen der Bw. und E.L. für die Geschäftsführertätigkeiten an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlten Honorare als Einkünfte nach § 22 Z 2 EStG 1988 (zweiter Teilstrich) zu qualifizieren und folglich sowohl in die Beitragsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen als auch in die Beitragsgrundlage des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag mit einzubeziehen sind oder nicht.

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 beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer 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 - 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.

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.

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 Weisungsgebundenheit 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 Körperschaftsteuer21, § 19 Anm. 72f.). Die Judikatur des VwGH ist von einem funktionalen Verständnis des Begriffes der Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der GmbH geprägt. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung 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).

Zu der im Vorlageantrag angeführten Argumentation, dass die Auszahlung der Geschäftsführervergütung in Abhängigkeit von der Ertragslage, (sogar verbunden mit einer Rückzahlungsverpflichtung) und somit vom wirtschaftlichen Erfolg abhänge, ist festzustellen, dass die Entlohnung entsprechend der Ertragslage 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 ist und kein spezifisches Merkmal einer selbstständigen Tätigkeit darstellt (VwGH vom 27.7.1999, 99/14/0136 und vom 26.4.2000, 99/14/0339), wobei sich die Möglichkeit der Heranziehung von Hilfskräften gegenständlich auf die Weisungsfreiheit gründet (vgl. VwGH vom 20.11.1996, 96/15/0094).

Eine laufende Entlohnung liegt aber auch dann vor, wenn der Jahresbezug nicht in monatlich gleichbleibenden Monatsbeträgen ausbezahlt wird (vgl. VwGH 23.4.2001, 2001/14/0054).

Im Übrigen bildet das Risiko einer Bezugskürzung bei einer Verlustsituation der GmbH ebenso wenig ein unternehmerspezifisches Risiko der Geschäftsführerbezüge wie eine Kürzung der Geschäftsführergehälter bei einer negativen allgemeinen Wirtschaftsentwicklung (vgl. VwGH 10.2.1999, 97/15/0175, 24.9.2002, 2001/14/0106).

Was die Ausgabenseite anlangt, wird in der Berufung darauf verwiesen, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer die Sozialversicherungsbeiträge der gewerblichen Wirtschaft, Reisespesen und Fortbildungskosten selbst zu tragen hat. Wie der Verwaltungsgerichtshof etwa im hg Erkenntnis vom 30. November 1999, 99/14/0270, ausgesprochen hat, spricht dieser Umstand nicht für ein Unternehmerwagnis, weil Sozialversicherungsbeiträge in einer von vornherein absehbaren Relation zu den Geschäftsführerbezügen stehen und weil der Arbeitnehmeranteil der Sozialversicherungsbeiträge auch von "klassischen" Dienstnehmern getragen wird.

Dass der Geschäftsführer Reisekosten selbst tragen muss, vermag für den Standpunkt der Bw. nichts beizutragen, zumal derartige Aufwendungen kein relevantes unternehmerspezifisches Wagnis darstellen und ihm auch für betriebliche Fahrten ein Kraftfahrzeug von der L. GmbH zur Verfügung gestellt wird.

Auf Grund der bestehenden Sach- und Aktenlage ist daher auch kein ins Gewicht fallendes ausgabenseitiges Unternehmerwagnis beim Geschäftsführer zu erkennen.

Zur Frage der Vertretungsbefugnis ist fest zu halten, dass es nicht unüblich ist und einem Dienstverhältnis nicht entgegen steht, wenn sich leitende Angestellte, insbesondere Geschäftsführer, bei bestimmten Verrichtungen vertreten lassen können (vgl. VwGH vom 22.9.2000, 2000/15/0089).

Fest steht, dass für das Unternehmen der persönliche Arbeitseinsatz des Geschäftsführers erforderlich war. Es ist daher nach der Aktenlage eine faktische Eingliederung des

Geschäftsführers bei Erfüllung des von ihm persönlich übernommenen Tätigkeitsbereiches in den betrieblichen Ablauf der Bw. gegeben und zwar sowohl in zeitlicher, örtlicher als auch in organisatorischer Hinsicht.

Ihrem Einwand bzw. aus dem Werkvertrag ist zu entnehmen, dass der Geschäftsführer weder an eine Arbeitszeit oder an einen Arbeitsort gebunden ist; es 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 disziplinäre 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.

Das Anstellungsverhältnis eines Geschäftsführers kann ein Dienstvertrag im Sinne der §§ 1151 ff ABGB, ein so genannter freier Dienstvertrag, ein Werkvertrag oder ein Auftrag sein (vgl. das Erk. des VwGH vom 15.7.1998, 97/13/0169). Der Fall eines Werkvertrages wird dann 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). Während beim Werkvertrag ein bestimmter Erfolg geschuldet wird, ist beim Dienstvertrag und beim freien Dienstvertrag die Arbeit selbst Leistungsinhalt (vgl. Krejci in Rummel², Rz 117 zu §§ 1165, 1166 ABGB).

Laut Firmenbuch vertritt der Geschäftsführer die Bw. bereits seit 25. April 1988. Evident ist auch, dass die Tätigkeitsverpflichtung des Geschäftsführers nicht auf die Abwicklung eines konkreten (überschaubaren) Projektes abstellt. Wie die Bw. in der Tätigkeitsbeschreibung (Werkvertrag v. 1. Jänner 1997) des Geschäftsführers selbst darlegt, muss dieser in vielseitiger Art und Weise für die Gesellschaft tätig werden. Aus dem umfangreichen Aufgabenbereich des Geschäftsführers und der Tatsache, dass er durchgehend als

Geschäftsführer der Bw. tätig war, ist auf dessen Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der GmbH zu schließen. Es ist auch darauf hinzuweisen, dass sich an der durchgeführten bzw. durchzuführenden Tätigkeit des Geschäftsführers vor und nach Abschluss des Werkvertrages (mit Wirkung ab 1. März 1997) so gut wie nichts geändert hat.

Der Umstand, dass der Geschäftsführer seine Tätigkeiten nicht ausschließlich in den Räumlichkeiten der GmbH ausübt, ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, die von einem funktionalen Verständnis des Begriffes der "Eingliederung in den betrieblichen Organismus" geprägt ist (vgl. VwGH 29.1.2002, 2001/14/0076), irrelevant. Entscheidend ist vielmehr der umfangreiche, unstrittige Tätigkeitsbereich des Geschäftsführers, der es bewirkt, dass der Geschäftsführer jedenfalls auch strukturell in den Organismus der Bw. eingegliedert ist.

Damit ist klargestellt, dass der Geschäftsführer leitend tätig ist und 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, welches eine kontinuierliche Entlohnung des Geschäftsführers rechtfertigen würde. Vielmehr kann aus der kontinuierlichen Geschäftsführertätigkeit das Schulden der persönlichen Arbeitskraft des Gesellschafter-Geschäftsführers 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 Geschäftsführers überwiegen demnach aus steuerrechtlicher Sicht die Merkmale von nicht selbstständig Tätigen im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988.

Die Berufung war daher, wie aus dem Spruch ersichtlich, vollinhaltlich abzuweisen.