



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch GfB Treuhand Ges. für Betriebswirtschaft Judenburg GmbH, gegen den Abgaben- und Haftungsbescheid des Finanzamtes Judenburg betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag über den Zeitraum 1.1.1996 bis 31.12.1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

Im Zuge einer den Zeitraum 1.1.1996 bis 31.12.1999 umfassenden Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer unter anderem fest, dass für die Geschäftsführerbezüge des mit 65 % 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 incl. Tantieme in Höhe von insgesamt 2,779.333,00 S als Bemessungs- bzw. Beitragsgrundlage heran.

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

*1. Darstellung der wirtschaftlichen und rechtlichen Situation des Berufungswerbers:  
Herr F.M., wohnhaft G. Straße in K., ist seit 09.01.1992 bei der Physikalisches Ambulatorium K: GmbH als handelsrechtlicher und gewerberechtlicher Geschäftsführer tätig. An dieser Gesellschaft (kurz PAK K. genannt) ist Herr F.M. im Ausmaß von 65% und die Sparkasse der Stadt K. AG im Ausmaß von 35% beteiligt. Dieses Beteiligungsverhältnis besteht seit 04.03.1997. Vor dem 04.03.1997 waren die Beteiligungsverhältnisse am PAK K., wie aus dem beiliegenden Firmenbuchauszug zu ersehen ist, anders aufgeteilt (Anlage 1).*

*Im Zeitraum 1992 bis Ende 1997 befanden sich die Betriebsräumlichkeiten des PAK K. in der Bahnstraße 4, K.. Herr F.M. war trotz Stellung eines Geschäftsführers in die betriebliche Organisation eingegliedert und betreute die ihm zugeteilten Patienten wie ein normaler Angestellter. Aufgrund dieser Situation war Herr F.M. im Angestelltenverhältnis tätig.*

*Im Jahre 1997 erfolgte eine totale Umstrukturierung des Betriebes, die aufgrund der geänderten Verhältnisse notwendig wurde.*

*a) Herr F.M. beendete Ende 1996 die Ausbildung zum Physiotherapeuten. Durch diese Ausbildung war es Herrn F.M. nun möglich, freiberuflich ohne Gewerbeschein tätig zu werden.*

*b) Die Räumlichkeiten in der Bahnstrasse 4, in denen die Therapien und sonstigen Tätigkeiten durchgeführt wurden, entsprachen nicht mehr dem erforderlichen Standard und waren für gebrechliche Personen schwer zu erreichen. Weiters war die Miete im Verhältnis zum Platzangebot überhöht.*

*Um dem drohenden Abgang des Geschäftsführers Herrn F.M. zu verhindern (Kündigung von seiten des Dienstnehmers), einigten sich die Gesellschafter darauf, dass ab 1997 Herr F.M. nicht mehr als Angestellter, sondern als freier Dienstnehmer im Rahmen eines freien Dienstvertrages für das PAK Knittelfeld tätig sein sollte. Der Abschluss des freien Dienstvertrages mit den entsprechenden persönlichen Freiheiten für Herrn F.M. war für diesen die Grundbedingung und Voraussetzung, dass er einem Konkurrenzverbot (siehe - freier Dienstvertrag § 6 Anlage 2) hinsichtlich seiner Person zustimmte. Das Konkurrenzverbot lag naturgemäß im Interesse des 2. Gesellschafters, der Sparkasse K. AG. Weiters erwarb Herr F.M. im Jahre 1997 das Grundstück des ehemaligen Autohauses T. in der G. Straße 69, K. um der räumlichen und finanziellen Situation der alten Räumlichkeiten zu entgehen und tätigte Umbaumaßnahmen zur Schaffung geeigneter Räumlichkeiten für das PAK K. Die Liegenschaft wird seit 01.01.1998 von Herrn F.M. an das PAK K. gegen angemessenes Entgelt vermietet.*

*Aus dieser Sachverhaltsdarstellung ist ersichtlich, dass sich die wirtschaftlichen und rechtlichen Rahmenbedingungen der Geschäftsführung des PAK K. ab 1997 entscheidend geändert haben. Da der Geschäftsführer F.M. ab 1997 in der Lage gewesen wäre, eine selbständige Tätigkeit als Physiotherapeut durchzuführen und dies auch wünschte und bekannt gab, erfolgte eine Änderung in den wirtschaftlichen Rahmenbedingungen des Geschäftsführerdienstvertrages. Dies lag naturgemäß im Interesse des zweiten Gesellschafters der Sparkasse der Stadt K. AG, da bekannt ist, dass Herr M. als Geschäftsführer das PAK K. aufgebaut hat. Als Konsenslösung wurde somit ein freier Dienstvertrag zwischen Geschäftsführer und Gesellschaft vereinbart, der dem Geschäftsführer einen entsprechenden Freiraum einräumt, welcher für die Beurteilung der vorliegenden Berufung von Bedeutung ist. Der Geschäftsführer F.M. musste sich im Gegenzug zur Vereinbarung eines Konkurrenzverbotes, d.h., den Ausschluss einer selbständigen Tätigkeit auf eigene Rechnung, verpflichten.*

*Unter dem Hintergrund dieser getroffenen Vereinbarungen im Zusammenhang mit dem freien Dienstvertrag des Geschäftsführers ab 1997 und seiner Tätigkeiten im Zusammenhang mit seinem freien Dienstvertrag sind nunmehr die nachstehenden Ausführungen zur Frage des Bestehens einer DB- und DZ-Pflicht zu sehen.*

**2. Einwendungen gegen die einzelnen Feststellungen des Prüfungsberichtes bezüglich des Vorliegens eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 22 Zi. 2 EStG in Verbindung mit § 47 Abs. 2 EStG**

**2.1. Einbindung in die Organisation des Betriebes**

*Herr M. ist grundsätzlich nicht in die Organisation des Betriebes eingegliedert. Grundsätzlich*

erfolgt die Kontaktaufnahme von den Patienten mit dem Ambulatorium zwecks Durchführung einer Behandlung telefonisch oder durch Vorsprache. Dabei erfolgt diese Kontaktaufnahme ohne Einfluss oder Zutun von Herrn Moser durch das Sekretariat des Unternehmens. Vom Sekretariat wird der jeweilige Patient direkt an einen Behandler zugewiesen. Dies erfolgt ebenfalls ohne Zutun und Wissen von Herrn Franz M.

Die Behandlungsmethode des einzelnen Patienten wird vom überweisenden Arzt festgelegt und obliegt nicht Herrn Franz Moser.

Die Überprüfung der Mitarbeiter durch den Geschäftsführer erfolgt fallweise, aber nicht regelmäßig. Im Fall, dass medizinische Probleme oder medizinische Fragen auftreten, wird der ärztliche Leiter (Dr. Kerngast) konsultiert.

Die Zuteilung von Behandlungen an den Geschäftsführer selbst erfolgt nur auf dessen ausdrückliche Anweisung. Das Sekretariat hat keine Berechtigung, eine Zuteilung des Geschäftsführers nach eigenem Ermessen durchzuführen. Dazu werden folgende Personen zur Einvernahme über diesen Sachverhalt als Zeugen beantragt:

Frau Susanne K. per Adresse B. Gasse 5,

Frau Michaela J. per Adresse U. 22,

Bezüglich der internen Struktur des Ambulatoriums ist folgendes festzuhalten:

Für das Personal existieren fixe Dienstzeiten, welche über EDV kontrolliert werden.

Dienstbeginn ist um 8 Uhr und Dienstschluss um 16 Uhr. Jeder Mitarbeiter holt sich seinen Dienstplan bei der Rezeption ab, welche vom Sekretariat erstellt und gewartet wird. Aus diesem Dienstplan ist ersichtlich, wann welcher Patient eingeteilt ist und welche Therapien der Patient erhält.

Herr F.M. erhält ebenfalls einen Dienstplan, in dem die Termine eingetragen sind, die ihm auf seine Anweisung zugeteilt wurden. Ein Dienstplan liegt zur Beweiswürdigung bei (Anlage 3). Es ist in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass sich Herr F.M. in erster Linie um die wirtschaftlichen Belange des Unternehmens kümmert und daher grundsätzlich nicht in den Arbeitsablauf des PAK K. eingebunden ist.

Die Erledigung der wirtschaftlichen Agenden für das PAK sind jedoch weder räumlich, noch zeitlich, noch örtlich auf den Betrieb des PAK selbst beschränkt: Siehe dazu Punkt 2.3 "fester Arbeitsort".

Weiters ist in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass Herr M. neben seiner Tätigkeit als Geschäftsführer des PAK K. Vorträge hält und weiters am BFI K. unterrichtet. Die Vorbereitungsarbeiten für diese Vorträge und die Unterrichtstätigkeit nehmen im Monat rund 25 Stunden in Anspruch.

Dazu kommen Fahrten nach Graz zu Verhandlungen mit den Kassen betreffend die

*Vertragsgestaltung der Kassen mit den Ambulatorien, welche intensiv und zeitaufwendig sind. Zusätzlich ist Herr F.M. im Fachgremium der Wirtschaftskammer für private Krankenanstalten als Vertreter der physikalischen Ambulatorien tätig.*

## **2.2. Feste Arbeitszeit**

*Herr M. hat keine feste Arbeitszeit, da er seine Termine selbst einteilt. Wie bereits unter Punkt 2.1. angeführt, unterliegen die übrigen Angestellten des PAK fixen Dienstzeiten, die für Herrn F.M. nicht zutreffen. Diesbezüglich wird auf den beiliegenden Arbeitsplan verwiesen (Anlage 3).*

## **2.3. Fester Arbeitsort**

*Aufgrund des unter Punkt 1. angeführten Konkurrenzverbotes im Dienstvertrag ist es Herrn F.M. nur möglich, seine physiotherapeutischen Behandlungen in den Räumlichkeiten des PAK Knittelfeld auszuführen.*

*Hinsichtlich der administrativen Arbeiten werden diese zum größten Teil von Herrn F.M. in dessen Privatwohnung erledigt. Das Büro des PAK K., welches sich im 1. Stock des Ambulatoriums befindet, wird praktisch nur von der Sekretärin verwendet.*

*Folgende organisatorischen Arbeiten werden in der Privatwohnung von Herrn M. erledigt:*

*Kontrolle der Buchhaltung*

*Kontrolle der betriebswirtschaftlichen Entwicklung, Kontrolle der Dienstpläne*

*Kontrolle der Abrechnungen an die GKK*

## **2.4. Laufendes Gehalt**

*Es ist richtig, dass im Jahr 1997 die Auszahlungen der Geschäftsführergehälter zumeist regelmäßig erfolgte. Dies ist darauf zurückzuführen, dass sich, wie unter Punkt 1. bereits angeführt wurde, der Betrieb im Jahr 1997 in einer Umstrukturierungsphase befand und die Art der Abrechnung zwischen Herrn F.M. und dem PAK K. noch nicht vollständig geklärt war (siehe Anlage 4 Abrechnungen zwischen Herrn F.M. und dem*

*PAK K.; Kontoblätter der GfB Ju. der Jahre 1997 -1999 mit den entsprechenden Verbuchungen der Honorarnoten).*

*Hingegen erfolgten die Abrechnungen in den Jahren 1998 und 1999 eindeutig unregelmäßig, wobei im Jahr 1998 die Hauptabrechnungen im Juli und Dezember und im Jahr 1999 die Hauptabrechnungen im März, Juli und Dezember erfolgten. Zwischenzeitlich wurden Akontozahlungen geleistet, die auf die Hauptabrechnungen angerechnet wurden.*

*Es ist darauf hinzuweisen, dass die Liquiditätslage des Unternehmens in den Jahren 1997 bis*

1999 es ständig zugelassen hat, dass die Akontozahlungen und Hauptabrechnungen ausbezahlt wurden. In der Anlage 5 ersieht man aus den Finanzflussrechnungen (nach SFAS 95 erstellt C für das PAK K.) für die Jahre 1997 bis 1999, dass in den einzelnen Jahren die notwendige Liquiditätslage gegeben war.

#### 2.5. Weiterverrechnung im Krankheitsfall

Im freien Dienstvertrag existiert keine Bestimmung, aus der hervorgeht, dass Herr F.M. im Krankheitsfall seine Bezüge weiter erhält.

#### 2.6. Abfertigungsanspruch

Aufgrund des Beteiligungsverhältnisses im Ausmaß von 65% besteht für Herrn F.M.

kein gesetzlicher Abfertigungsanspruch. Daher wurde auch kein Verzicht auf Abfertigungsanspruch in den freien Dienstvertrag aufgenommen.

#### 2.7. Sonderzahlungen

Wie bereits unter Punkt 2.6. angeführt, besteht aufgrund des Beteiligungsverhältnisses auch kein Anspruch auf steuerbegünstigte Sonderzahlungen. Daher wurde auch der Verzicht auf Sonderzahlungen nicht in den freien Dienstvertrag aufgenommen.

#### 2.8. Unternehmerrisiko

Laut Prüfungsbericht des Prüfers wird beanstandet, dass Herr F.M. bei seiner Einkommensteuererklärung 1998 das Ausgabenpauschale von 6% in Anspruch genommen hat.

Ein Unternehmerrisiko sei nicht gegeben, da Herr M. keine entsprechenden Aufwendungen zu tragen gehabt hätte.

Dazu wird festgestellt, dass es im Rahmen der steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten liegt, wenn ein Steuerpflichtiger das Ausgabenpauschale in Höhe von 6 % gern. § 17 Abs 1 EStG geltend macht. Es liegt in der Natur und Eigenschaft dieses Pauschales, dass daneben keine weiteren Aufwendungen geltend gemacht werden können. Dies bedeutet aber nicht, dass für den Geschäftsführer F.M. keine Aufwendungen angefallen wären.

Vielmehr hat Herr M. im Rahmen seiner Tätigkeit als Geschäftsführer eigene Kosten im Bereich Literatur, Seminare, Parkgebühren und Reiseaufwendungen selbst bezahlt. Steuerlich ist es für Herrn M. aber günstiger, das Ausgabenpauschale in Anspruch zu nehmen.

Im übrigen kann auf das Unternehmerrisiko verwiesen werden, als Herr F.M. jährlich einen sehr hohen Tantiemenbetrag erhält, der sich in Abhängigkeit der Gewinnsituation ergibt und daher kein Fixum darstellt.

Die Entwicklung der Tantiemen der einzelnen Jahre stellt sich wie folgt dar:

1997 ATS 0,00

1998 ATS 151.000,00

1999 ATS 411.000,00

Weiters ist auch zu untersuchen, wie sich die Tantieme im Verhältnis zum Gesamteinkommen entwickelt hat:

1997 0,0 % vom Gesamteinkommen 1998, 14,7 % vom Gesamteinkommen 1999, 29,08% vom Gesamteinkommen.

In der Anlage 6 befinden sich die Kontoblätter, auf denen die Tantiemen der einzelnen Jahre verbucht sind.

Zusammenfassung:

Aufgrund der unter Punkt 2 aufgezählten Sachverhalte gelangen wir zu folgender

Rechtsmeinung:

Es liegen Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit gern. § 22 Zi.2 EStG vor. Aber es überwiegen nicht die Merkmale eines Dienstverhältnisses gern. § 47 Abs. 2 EStG, sondern die Merkmale einer selbständigen Tätigkeit. Daher treffen auch nicht die Voraussetzungen gern. § 41 Abs. 2 FLAG zu, nach dem Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vorzuschreiben ist.

Aufgrund dieser Darstellung beantragen wir die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag mit 0,00 S.

Am 3. Jänner 2001 erließ das Finanzamt Judenburg eine abweisende Berufungs- vorentscheidung und führte zusammenfassend aus:

Nach dem Gesamtbild der in der Berufungsvorentscheidung sehr ausführlich dargestellten Verhältnisse stehen den Elementen einer nichtselbständigen Tätigkeit – wie fehlendes Unternehmerrisiko, organisatorische Eingliederung und Schulden der Arbeitskraft – nur jene Elemente wie Weisungsfreiheit, fehlende Einordnung in das Angestelltengesetz gegenüber, die jedoch überwiegend aus der Stellung des Geschäftsführers als Gesellschafter und nicht als Geschäftsführer entspringen oder für die Tätigkeit eines leitenden Angestellten typisch sind. Beim Arbeitsverhältnis des Gesellschaftergeschäftsführers überwiegen demnach aus steuerlicher Sicht die Merkmale der nichtselbständigen Tätigkeit iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988.

Mit Schriftsatz vom 9. Jänner 2001 (vom Finanzamt am 15. Jänner 2001 dem Einwurfkasten entnommen) beantragte der steuerliche Vertreter der Bw. die Vorlage an die 2. Instanz.

Im Vorlageantrag wurde die Verletzung von Verfahrensvorschriften gerügt, weil das Finanzamt sich nicht ausreichend mit der Begründung der Berufung auseinandersetzt habe.

Fest stehe auch, dass die Tantieme einen nicht unbeträchtlichen Teil des Geschäftsführerentgelts darstelle und daher sehr wohl geeignet ist, ein Unternehmerwagnis für den Geschäftsführer darzustellen.

Weiters wurden verfassungsrechtliche Bedenken geäußert und darauf verwiesen, dass zur Zeit beim Verfassungsgerichtshof Anträge anhängig sind, die zu diesem Verfahren bezughabende Bestimmungen des FLAG im Zusammenhang mit § 22 Z. 2 des Einkommensteuergesetzes als verfassungswidrig aufzuheben. Diese Verfassungswidrigkeit der Norm des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 schlage auf die Bestimmungen des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG durch.

Am 18. Jänner 2001 legte das Finanzamt Judenburg 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:***

Gemäß § 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.

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. 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 65 % 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).

Das Schulden der Arbeitskraft ist im vorliegenden Fall als Indiz für ein Dienstverhältnis insofern zu sehen, dass aus den in der Anlage 3 vorgelegten Tagesplänen (jeweils 1 Woche

von den Monaten Jänner bis Mai 2000) ersichtlich ist, dass Herr F.M. jeden Tag am Vormittag und an zwei Tagen in der Woche (Montag und Donnerstag) auch am Nachmittag anwesend ist. Eine Ausnahme bildete lediglich die Woche im Februar, hier war der lange Tag ein Dienstag (8.Februar von 9.30 Uhr bis 18.00 Uhr).

Zur Diensteinteilung wird festgestellt, dass diese immer vierzehn Tage bis eine Woche im voraus durch die Kanzlei vorgenommen wurde. Herr F.M. teilte nur kurzfristig mit, wenn er einen eingeteilten Termin nicht einhalten konnte. Dieser Sachverhalt wurde von den angeführten Zeugen, Frau Susanne K und Frau Michaela J. im Telefonat vom 16. März 2004 bestätigt.

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.

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 in der Berufung angeführten Argumentation, dass die Auszahlung der Geschäftsführervergütung im Jahr 1997 noch regelmäßig, in den Jahren 1998 und 1999 eindeutig unregelmäßig und auch mit zwischenzeitigen Akontozahlungen und zusätzlicher Auszahlung von Tantiemen erfolgte, 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).

Ihrem Einwand 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 Teilstich 2 EStG 1988 fallenden Personen häufig nicht vorliegt.

Zur Arbeitszeit und zum Arbeitsort wird seitens des unabhängigen Finanzsenates noch angemerkt, dass die von der Bw. angegebenen Zeugen im Telefonat vom 16. März 2004 angegeben haben, dass der Geschäftsführer überwiegend immer am Vormittag und an zwei Tagen in der Woche (Montag und Donnerstag) auch am Nachmittag anwesend war. Diese Aussage wird auch durch die in der Anlage 3 vorgelegten Tagespläne des Herrn F.M. untermauert und bestätigt.

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 I<sup>2</sup>, 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 Rummel<sup>2</sup>, Rz 117 zu §§ 1165, 1166 ABGB).

Laut Firmenbuch vertritt der Geschäftsführer die Bw. bereits seit 9. Jänner 1992. Evident ist auch, dass die Tätigkeitsverpflichtung des Geschäftsführers nicht auf die Abwicklung eines konkreten (überschaubaren) Projektes abstellt. 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.

Fest steht, dass für das Unternehmen der persönliche Arbeitseinsatz des Geschäftsführers erforderlich war. Es ist daher nach der Aktenlage und der telefonischen Aussage der von der Bw. angeführten Zeugen (der Geschäftsführer war überwiegend anwesend und hat fast alle Arbeiten im Büro erledigt) 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.

Damit ist klargestellt, dass der Geschäftsführer leitend tätig ist und in den geschäftlichen Organismus der GmbH eingegliedert sein muss. 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.

Im Hinblick auf die behauptete Verfassungswidrigkeit der zitierten Gesetzesbestimmungen ist zu sagen, dass die Überprüfung von Gesetzen auf ihre Verfassungskonformität nicht den Verwaltungsbehörden und somit auch nicht dem unabhängigen Finanzsenat (§ 1 Abs. 1 UFSG), sondern unter Bedachtnahme auf Art. 144 Abs. 1 B-VG dem Verfassungsgerichtshof obliegt. Der unabhängige Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz hat die geltenden gesetzlichen Bestimmungen unabhängig von deren Verfassungskonformität zur Anwendung zu bringen.

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.

Graz, 18. März 2004