



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Reinhardt Hopf, 1130 Wien, Eduard Kleingasse 11, gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vom 4.7.2002 für den Zeitraum 1/1997-12/2001 des Finanzamtes Wien 1 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 (Bw.) ist Immobilientreuhänderin in Wien.

Hinsichtlich der Jahre 1/1997 bis 12/2001 fand bei der Bw. eine Prüfung der Aufzeichnungen gem. § 151 BAO in Verbindung mit § 86 EStG 1988 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag statt.

Wie der Lohnsteuerprüfer in seinem abschließenden Bericht vom 26.6.2002 festhielt, sei der Geschäftsführer A zu 100% an der Bw. beteiligt und seien nach dem Steuerreformgesetz 1993 (AÖFV vom 6.10.1994) auch die Personen Dienstnehmer im Sinne des § 41 (2) FLAG 1967, die am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft zu mehr als 25% beteiligt seien.

Dabei müssten die Merkmale eines Dienstverhältnisses- ausgenommen der persönlichen Weisungsgebundenheit- gegeben sein. Dies werde aber dann immer der Fall sein, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer in den betrieblichen Organismus des Unternehmens eingegliedert sei und eine regelmäßige Entlohnung erhalte.

Sei der Beteiligte in der Vergangenheit als Bezieher von Einkünften im Sinne des § 22 Z 2 zweiter Teilstich EStG 1988 behandelt worden und seien in der Art der Beschäftigung keine wesentlichen Änderungen eingetreten, dann könne davon ausgegangen werden, dann könne davon ausgegangen werden, dass für die folgenden Jahre Dienstgeberbeitrags- und Dienstgeberbeitragszuschlagspflicht bestünde. (alle Beträge in ATS):

<u>Jahr</u>	<u>Bemessung</u>	<u>DB</u>	<u>DZ</u>
2000	1.000.000,00	45.000,00	5.200,00
2001	300.000,00	13.500,00	1.530,00

Weiters sei dem Gesellschafter-Geschäftsführer ein firmeneigener PKW zur Privatnutzung zur Verfügung gestanden. Da kein Fahrtenbuch geführt worden sei, sei der volle Sachbezugswert dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterzogen worden. (alle Beträge in ATS):

<u>Monate</u>	<u>Sachbezugswert PKW</u>	<u>Basis</u>	<u>DB</u>	<u>DZ</u>
48	7.000,00	336.000,00	15.120,00	1.781,00

Die weiteren Feststellungen des Lohnsteuerprüfers betreffen einzelne Arbeitnehmer der Bw. und sind im zweitinstanzlichen Verfahren nicht strittig.

Gegen den mit 4.7.2002 datierten Haftungs- und Abgabenbescheid für den Zeitraum 1/1997-12/2001, der den Feststellungen der Lohnsteuerprüfung Rechnung trug (dem steuerlichen Vertreter der Bw. am 15.7.2002 zugestellt) erhob der steuerliche Vertreter der Bw. am 14.8.2002 das Rechtsmittel der Berufung.

Die Berufung richte sich gegen die Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen und Zuschlägen von Dienstgeberbeiträgen für die Jahre 2000 und 2001 für die an den Gesellschafter-Geschäftsführer A verrechneten Honorare.

Begründend werde angeführt:

Die Tätigkeit des A erfolge auf Basis des der Lohnsteuerprüfung vorgelegten Werkvertrages unter Übernahme des vollen Unternehmerwagnisses. Weiters sei die die Honorarabrechnung fallweise erfolgt. Die Beanspruchung sei projektbezogen erfolgt und habe keine strikte Eingliederung in den geschäftlichen Organismus bedingt.

Es werde beantragt, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Die Berufung wurde vom Finanzamt für den 1. Bezirk in Wien der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt und unter anderem ausgeführt:

„Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 7. März 2001, GZ G 110/00 — 7, den Antrag des Verwaltungsgerichtshofes abgewiesen, mit dem dieser die Aufhebung jener Wortfolgen im § 41 Abs. 2 und Abs. 3 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 (FLAG 1967) begehrt hat, die eine Dienstgeberbeitragspflicht für an einer Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligte im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988) normieren.

Daher ersucht das Finanzamt an der DB- und DZ-Bemessung der Bezüge des zu 100% am Stammkapital beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers Herrn A festzuhalten. Die DB- und DZ-Bemessung erfolgte im Rahmen der Lohnsteuerprüfung für die Jahre 2000 und 2001 (Bl. 4).

Aufgrund der zwischenzeitig erfolgten o.a. VfGH-Judikatur wird zur Rechtsproblematik um Erlassung einer abweisenden Berufungsentscheidung gebeten.

Dem Geschäftsführer stand auch ein Firmen-PKW zur Privatnutzung zur Verfügung. Der dafür vorgesehene Sachbezugswert gem. § 15 EStG 1988 wurde in die DB- und DZ-Basis eingerechnet.

Lt Bl.4 des Prüfungsberichtes beträgt der Ingesamtsstreitwert DB € 5.350,29 und DZ € 618,53, welcher bis zur Erlassung einer Berufungsentscheidung gem. § 212 a BAO zur Aussetzung gebracht wird.“

Am 14.11. 2002 erging an den steuerlichen Vertreter der Bw. durch den damaligen Referenten der Finanzlandesdirektion ein Fragenvorhalt folgenden Inhaltes:

Der steuerliche Vertreter habe den Geschäftsführerbezug in Höhe von ATS 1.000.000,00 als Aufwand in der G+V Rechnung des Jahres 2000 ausgewiesen und "Beratung" hinzugefügt. Auf "die Kommentarstelle bei Reich-Rohrwig" werde hingewiesen. Der steuerliche Vertreter werde daher eingeladen, die Entgelte für Beratungsleistungen nach Art der erbrachten Leistungen aufzuschlüsseln und zu kalkulieren. Die Kalkulationsgrundlagen seien anzuschließen. Auch sei schlüssig darzulegen, weshalb die Beratungsleistung mit der

Geschäftsführertätigkeit nichts zu tun habe. Bei "Nichtnachkommen" werde von der Richtigkeit der Bemessungsgrundlagen des Finanzamtes ausgegangen.

Beigefügt war folgender Auszug aus *Reich-Rohrwig*, Kommentar zum GmbH-Gesetz, 225:

„...“

6. Vertragliche Regelung des Anstellungsverhältnisses

Die vertragliche Regelung und Gestaltung der Rechte und Pflichten zwischen GmbH und Geschäftsführer haben Einfluß auf die rechtliche Einordnung von Dienstverhältnissen und die daraus resultierenden Rechtsfolgen. Der GmbH und ihrem Geschäftsführer steht es frei, durch ausdrückliche Vereinbarung einen Anstellungsvertrag abzuschließen und ihre Rechtsverhältnisse vertraglich zu regeln.

*Auch wenn die für die gesetzliche Anwendung des AngG wesentliche Unterordnung und Abhängigkeit des Geschäftsführers nicht vorliegt, kann die Anwendung des AngG vereinbart werde; das AngG gilt dann als *lex contractus*⁴⁰⁾. Soweit das AngG nicht schon kraft Gesetzes zwingend anwendbar ist, können auch Vereinbarungen geschlossen werden, die dem AngG nicht (voll) entsprechen. etwa die Zuerkennung einer geringeren Abfertigung, als es dem § 23 AngG entsprechen würde.*

Die kollektivvertraglichen Rechte von Geschäftsführern sind zu beachten (s Rz 2/104).

Zum Wettbewerbsverbot s Rz2/290ff41); zum Abschluß des Anstellungsvertrages s bereits Rz 2/77.

7. Höhe des Geschäftsführerbezuges

Der Entlohnungsanspruch des Geschäftsführers ergibt sich soweit kein Dienstvertrag ausdrücklich abgeschlossen wurde — bei konkludentem Vertragsabschluß zumeist aus der Vermutung der Entgeltlichkeit: Denn wenn sich der bestellte Geschäftsführer durch Annahme der Bestellung zur Übernahme der Geschäftsführerplichten bereit erklärt und dann tatsächlich auch die damit verbundenen Dienstleistungen erbringt, so ist mit der Annahme der Bestellung idR wohl auch die stillschweigende Übernahme der Verpflichtung zur Erbringung von Dienstleistungen gemeint und gilt ein angemessenes Entgelt als bedungen (1152 ABGB)⁴²⁾.

Ein Entgeltanspruch kann sich auch auf Grund des § 1004 ABGB nach dem Stand des Beauftragten (Rechtsanwalt. Steuerberater). über Bereicherungsrecht oder aus dem Kollektivvertrag ergeben⁴³⁾.

40) Schrammel. Der Angestellte ex contractu, ZAS 1973. 163ff; OGH EvBI 1977/112— HS 9624: SZ 28 156.

41) Siehe Schuster-Bonnott, Kastner-FS (1972) 437f; Peter Doralt in Kastner/ Stoll2, 259 mwN: OGH ArbSlg 9538.

42) Koziol//Welser°. 1. 399: Wilhelm, Entgeltliche und unentgeltliche Arbeitsverhältnisse. in Tomandl. Entgeltsprobleme aus arbeitsrechtlicher Sicht (1979) 1ff; OGH JBI 1987, 802: DRdA 1990. 210 (Apathy). Die Bedenken von Torggler, GesRZ 1974, 46f, ob ein Geschäftsführer, auch wenn er Gesellschafter ist, grundsätzlich Anspruch auf Entgelt habe, vermag ich nicht zu teilen. Denn gerade diesen Fall hat § 50 Abs 2 -- der von der Entgeltlichkeit der Geschäftsführertätigkeit ausgeht vor Augen.

43) Vgl OGH JBI 1962. 393: Mayer-Maly, Osterr Arbeitsrecht (1970) 41; Paul Doralt in Kasiner Stoll-. 322; Floretta/Spielbüchler/Strasser, Arbeitsrecht 113.“

Der steuerliche Vertreter ersuchte mehrfach um Fristverlängerung.

Mit 1.1.2003 ging die Zuständigkeit zur Entscheidung als Abgabenbehörde zweiter Instanz auf den Unabhängigen Finanzsenat über.

Auch nach dem 1.1.2003 wurden Fristverlängerungsansuchen an die Finanzlandesdirektion zu Händen des vormaligen Sachbearbeiters gerichtet.

Mit Schreiben vom 30.4.2003 an die Finanzlandesdirektion übermittelte der steuerliche Vertreter „dem dortigen Finanzamt“ folgende Unterlagen:

„1.) Honorarvereinbarung

2.) Leistungsabrechnung – Honorarabrechnung“.

Die vorgelegte „Honorarvereinbarung“ hat folgenden Wortlaut:

„LEISTUNGSANGEBOT - HONORARE

PERSONALBEDECKUNG

Die nachstehend angebotenen Leistungen - ausgenommen Rechtsberatung, örtliche Bauaufsicht und Technisch Geschäftliche Oberleitung — können durch die eigene oder verbundene Firmen bedeckt werden. insgesamt steht hierfür ein Personal entsprechend dem im Zeitgrundhonorar definierten Qualifikationsstandard von 18 Personen zur Verfügung.

EINSATZGEBIET

Die Firma arbeitet österreichweit mit Ausnahme Vorarlberg, vorrangig jedoch im Gebiet zwischen Wien, Salzburg und Klagenfurt. Ebenso ist es uns möglich, Leistungen im Raum Slowenien, Kroatien und Ungarn mit den jeweils einschlägigen Sprachkenntnissen anzubieten.

BEAUFTRAGUNG GEM. ZEITGRUNDHONORAR

angebotener Leistungsumfang:

(gem. HOB, Pkt. 7. Projektsteuerung und Projektmanagement)

- *Pkt. 7.3. HOB: Auswählen und Empfehlen von Vertragsformen und Vertragsbedingungen*
- *Pkt. 7.4. HOB: Aufstellung und Überwachung von Termin- und Zahlungsplänen, bezogen auf Projekt und Projektbeteiligte*
- *Pkt. 7.5. HOB: Koordinierung und Kontrolle der Projektbeteiligten und deren Arbeitseinsatz im Hinblick auf Kostenrahmen, mit Ausnahme der ausführenden Firmen*
- *Pkt. 7.6. HOB: Fortschreibung der Planungsziele und Klärung von Zielkonflikten, insbesondere betreffend Qualität*
- *Pkt. 7.7. HOB: laufende Information des Auftraggebers über Projektabwicklung und rechtzeitiges Herbeiführen von Entscheidungen des Auftraggebers*

Verrechnung der beauftragen Leistungen:

(gem. HOB Pkt. 13. Zeithonorar)

Für Beschäftigungsgruppe A3:

Zeitgrundhonorar je angefangener halben Stunde, pro Stunde: ATS 800, --

Tagessatz (für 7,5 Std. zwischen 9:00 und 17:00 Uhr, Mo-Fr): ATS 6.000, --

Da die Leistungen der Fa. A einem Verantwortungsgrad der Beschäftigungsgruppe A4 entsprechen, wird auf das Zeitgrundhonorar ein Aufschlag von 50% verrechnet.

Für Leistungen außerhalb der betriebsüblichen Arbeitszeit wird auf das Honorar ein Zuschlag von einem Drittel, bei Leistungserbringung zwischen 20 und 6 Uhr sowie an Sonn- und Feiertagen ein Zuschlag von zwei Drittel verrechnet.

Voraussetzung für eine Beauftragung nach dem Zeitgrundhonorar ist ein Leistungsumfang in vollen Tagessätzen.

Reisekosten:

Fahrtkosten:

- bei Beförderung mit öffentlichen Verkehrsmitteln, wird jene für die höchste auf der gegebenen Strecke geführte Klasse verrechnet
- eigenes Auto: Kilometergeld in Höhe v. ATS 4,90 / km

GESAMTPROJEKTBEAUFTRAGUNG

Je nach Projekterfordernis bieten wir Leistungen der Begleitenden Kontrolle oder der Projektsteuerung an.

Die angebotenen Leistungen werden in 5 Projektphasen erbracht, die wie folgt definiert sind:

PPH 1 Projektvorbereitung

PPH 2 Planung

PPH 3 Ausführungsvorbereitung

PPH 4 Ausführung

PPH 5 Projektabschluss

In jeder dieser Projektphasen umfasst die Erfüllung der Grundleistungen folgende Handlungsbereiche:

A Organisation, Information, Koordination und Dokumentation

B Qualitäten und Quantitäten

C Kosten und Finanzierung

D Termine und Kapazitäten

Begleitende Kontrolle:

Die begleitende Kontrolle erbringt Leistungen für den AG bei der Entwicklung, Planung und Ausführung eines Bauprojektes als unabhängige Kontrollinstanz im Sinne eines fachlichen Vier-Augen-Prinzips.

Die begleitende Kontrolle überprüft laufend, unmittelbar und projektbegleitend die Projektdaten. stellt Abweichungen unverzüglich fest und meldet diese dem AG in Form von anlassbezogenen Stellungnahmen und periodischen Berichten.

Projektsteuerung:

Die Projektsteuerung bezieht sich z.B. auf folgende delegierbare Bauherrenleistungen:

- Klärung der Aufgabenstellung, sowie Koordination und Überwachung des Grundlagenprogrammes vom ersten Schrift der Planung bis zur Baufertigstellung.
- Klärung der Voraussetzungen für den Einsatz von Planern und anderer fachlich Beteiligter. Klärung der Schnittstellen und Einsatzpunkte.

- Vertragsbearbeitung mit Planern und Ausführenden.
- Aufstellen und Überwachung von Organisations-, Termin- und Zahlungsplänen bezogen auf das Gesamtprojekt und die Projektbeteiligten.
- Koordinierung und Kontrolle der Projektbeteiligten, also der Planenden und Ausführenden.
- Fortschreibung der Planungsziele und Klärung von Zielkonflikten.
- Koordinierung und Bearbeitung von Genehmigungsverfahren.
- Versicherungsbearbeitung: Bauwesen-, Haftpflichtversicherung, kombinierte Versicherungen.
- Kosten und Finanzierung: Kostenermittlung, -verfolgung, -kontrolle, Finanzierung.
- Klärung der Organisations- und Informationsstruktur.
- Definition, Sicherstellung und Überwachung von Qualitätsvorgaben, Ausstattung, Materialien und Produkten. Überwachung und Koordinierung von Ausführungsänderungen.
- Dokumentation des Gesamtprojektes: Sammeln, Aufbereiten und Ordnen aller projektrelevanten Dokumente, Pläne, Verträge und des Schriftverkehrs.
- Terminplanung: Aufstellung und Zusammenfassung aller Vorgänge und Tätigkeiten.
- Terminüberwachung: periodische Ablaufkontrollen, Checklisten, Veranlassen und Durchführen von Soll/Ist-Vergleichen, Maßnahmen bei Terminüberschreitungen bzw. -veränderungen.

Sämtliche Ergebnisse der Projektsteuerungsleistungen erfordern vor Freigabe und Umsetzung die vorherige Abstimmung mit und Freigabe durch den Auftraggeber.

Honorar für Begleitende Kontrolle und Projektsteuerung:

Als Honorarbemessungsgrundlage werden die Errichtungskosten gem. ÖNorm B 1801-1 (Stand 1.5.1995) herangezogen. Diese beinhalten die Gesamtkosten eines Projektes exkl. Grundkauf und Finanzierungskosten.

Ausgehend von einer durchschnittlichen bis hohen Projektanforderung ergeben sich die in der nachstehenden Tabelle dargestellten Prozentsätze für die Honorarbemessung.

[Tabelle nicht dargestellt]

NEBENKOSTEN:

Sofern nicht anders vereinbart, werden nachstehende Nebenkosten — unabhängig von der Beauftragungsart — gesondert verrechnet:

- Kosten für die Beschaffung von zur Leistungserbringung erforderlichen Unterlagen, die nicht zur Verfügung gestellt wurden, werden nach tatsächlichem Aufwand verrechnet, das gleiche gilt für behördliche Kommissionsgebühren, Rechtsgebühren, Verwaltungsabgaben u.ö.
- Vervielfältigung von Schriftstücken, Zeichnungen, Plandrucken u. dgl., die an den AG od. an vom AG benannte Dritte zu übergeben sind.
- Vom AG geforderte besondere Planausfertigungen, Präsentationen und sonstige Dokumentationen.
- Wegzeiten und Fahrtkosten außerhalb der Gemeindegebiete Wien und Klagenfurt. Bei Leistungserbringung nach Zeitaufwand auch innerhalb jener Gemeindegebiete.

- Bei Verrechnung noch Zeitaufwand werden weiters Wartezeiten und Sondererstattungen (z.B. Erschwerniszulage, Nächtigungsgelder u.ä.) in Rechnung gestellt.
- Die Berufshaftpflichtversicherung ist im Umfang enthalten, allfällig darüber hinausgehender Versicherungsschutz wird gesondert verrechnet.

Zu diesen Nebenkosten wird zur Deckung der anteiligen Geschäftsunkosten ein Zuschlag von 15% verrechnet.

Die allgemeinen Unkosten — insbesondere ein Dokumentationsexemplar über die erbrachten Leistungen, die Personalkosten der allg. Administration, Kosten für Büro- und Zeichenmaterial, Porti, Telefon, Telefax und Datenüberfragungsgebühren sowie die Kosten für Druck und Vervielfältigung von Schriftstücken, Fotos u.ä. bis zu einem Format von A3, sofern sie den gängigen Aufwand bei einer Projektabwicklung nicht überschreiten — werden durch die Honorarsätze und den v.g. Zuschlag abgegolten.

Wir hoffen, Ihnen hiermit ein interessantes Angebot unterbreitet zu haben und sichern Ihnen im Falle einer Auftragserteilung eine qualitativ hochwertige und für Sie zufriedenstellende Betreuung zu.“

Der „Stundenaufwand“ des A für die Bw. wurde wie folgt dargestellt:

Leistungszeitraum	Projekt	Leistung	Std. -Aufwand Projekt	Std. -Aufwand Gesamt
Nov 99 – März 00	[einzelne Angaben]	Vorbereitung Einreichung	42	
		Planungsbesprechungen	18	
		Standortsuche	28	
		Bewertung, Beratung	56	
		Besichtigung, Erstbew.	37	
Zwischensumme Akkonto	2. Apr. 00	8,6%	200.000 ATS	217.200 ATS
Apr 00 – Mai 99	[einzelne Angaben]	Anrainerbesprechungen, Prüfung Rechtssituation	26	
		Prüfung+Bew Nutzererfordernisse	28	
		Projektaufnahme	10	
		Standortsuche	15	
		Standortvergleiche	25	
		Standortsuche und – bewertung	23	
		Beurteilung, Berichterstattung	21	
		Beratung f. Vermarktung	25	

Zwischensumme Akkonto	13. Jun. 00	5,00%	200.000 ATS	210.000 ATS
Juni 00 – Juli 00	[einzelne Angaben]	Anrainerproblematik, Proj.entw.	21	
		Ausmietung, Planungsbespr.	32	
		Standortsuche	15	
		Standortsuche	35	
		Standortbewertung	13	
		Standortanalyse	18	
		Bespr. Behörde, Planungsbespr.	18	
		Besichtigung, Standortgutachten	12	
		Besichtigung, Standortgutachten	15	
Zwischensumme Akkonto	01. Aug. 00	7,40%	200.000 ATS	214.800 ATS
Aug 00 – Sept 00	[einzelne Angaben]	Anrainerproblematik, Proj.entw.	18	
		Ausmietung, Bespr. Magistrate, Vertragsverhandlungen Leasing	43	
		Standortanalyse	30	
		Standortauswertungen, -vergleiche	18	
		Planungsbesprechungen	5	
		Bespr. Behörde, Planungsbespr.	13	
Zwischensumme Akkonto	25. Okt. 00	52,40%	100.000 ATS	152.400 ATS
Okt 00 – Nov 00	[einzelne Angaben]	Vergabegespräche	12	
		Ausmietung, Vorb. Bauverhandlung, Vertragsverhandlungen Leasing	53	

		Anbotserarbeitung	13	
		Verwertungskonzept	53	
		Standortbewertung	37	
Zwischensumme Akkonto	20. Nov. 00	0,80%	200.000 ATS	201.600 ATS
Dez 00	[einzelne Angaben]	Auftragsverhandlungen	10	
		Ausmietung, Ausschreibung, Vergabegespräche	47	
		div. Besprechungen	6	
		Standortbew.	5	
Zwischensumme Akkonto	27. Dez. 00	18,40%	100.000 ATS	81.600 ATS
Nov 99 – Dez 00	[einzelne Angaben]		131	
			0	
			221	
			55	
			13	
			127	
			66	
			46	
			77	
			93	
			12	
			15	
			42	
Gesamtaufwand				898
Schlussabrechnung		7,76%	1.000.000 ATS	1.077.600 ATS
Zeitgrundhonorar			800,00 ATS	
zzgl. 50%			400,00 ATS	

Aufschlag				
Leistungsaufwand gesamt			1.200,00 ATS	1.077.600 ATS
Sondernachlass		7,76%		-77.600 ATS
Gesamthonorar inkl. Nachlass				1.000.000 ATS

Laut Firmenbuch ist A seit 1998 Geschäftsführer.

Über die Berufung wurde erwogen:

Aus den dem Unabhängigen Finanzsenat vorliegenden Akten ergibt sich, dass A seit 1998 alleiniger Geschäftsführer der Bw. ist, an der er im Streitzeitraum zu 100% beteiligt war.

A hat für die Bw. Projekte abgewickelt.

Für seine Leistungen hat er 2000 ATS 1.000.000,00, 2001 ATS 300.000,00 erhalten; zusätzlich stand ein Dienstwagen zur privaten Nutzung zur Verfügung.

Gemäß § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit:

„Die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt war. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind weiters Zuwendungen von Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11, soweit sie als Bezüge und Vorteile aus einer bestehenden oder früheren Beschäftigung (Tätigkeit) anzusehen sind.“

Nach ständiger Rechtsprechung ist dem Tatbestandsmerkmal „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ das Verständnis beizulegen, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssen. Dabei ist allerdings vom

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

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

1. dass er zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in das Unternehmen eingegliedert ist (bspw. VwGH 18. 7. 2001, 2001/13/0076; VwGH 17. 12. 2001, 2001/14/0194),
2. dass er eine laufende - wenn auch nicht notwendig monatliche (bswp. VwGH 18. 7. 2001, 2001/13/0150) - Entlohnung bezieht und
3. dass er kein deutlich ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko trägt, ihn also weder das ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben trifft (VwGH 21. 9. 1999, 99/14/0255; VwGH 26. 7. 2000, 2000/14/0061; VwGH 17. 10. 2001, 98/13/0185, s Anm 141 und 141b).

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

Zum Vorliegen dieser Merkmale bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer gibt es eine Vielzahl von Entscheidungen des VwGH; auf die Zusammenfassung in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 22 Anm. 139 ff, darf verwiesen werden.

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

Liegt bei der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft eine auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführende Weisungsungebundenheit vor, sind dem

Erkenntnis zufolge im Falle der klar erkennbaren Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft alle weiteren Merkmale, die vor dem Hintergrund einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären für das Vorliegen des Tatbestandes nach Z 2 Teilstrich 2 ebenso irrelevant wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung.

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

Wenngleich der A für die Bw. verschiedene Projekte (zeitüberschneidend) abwickelt, ergibt sich schon allein aus der laufenden Wahrnehmung der Aufgaben des alleinigen Geschäftsführers die Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bw.

Abgesehen davon, dass im Hinblick auf die bisherige Rechtsprechung des VwGH ein „volles Unternehmerwagnis“, nicht gegeben ist und die ebenfalls von der Bw. ins Treffen geführte „fallweise Honorarabrechnung“ der Rechtsprechung zufolge unmaßgeblich ist, sind diese Argumente vor dem Hintergrund der vorgenannten Entscheidung eines verstärkten Senates des VwGH unbeachtlich.

Die Bw. räumt selbst ein, dass der Geschäftsführer in den geschäftlichen Organismus eingegliedert ist, wenngleich ihrer Ansicht nach nicht „strikt“, da die Beanspruchung „projektbezogen“ erfolgt sei. Dass A durch die einzelnen von der Bw. abgewickelten Projekte unterschiedlich beansprucht worden ist, ist keine Besonderheit des gegenständlichen Vertragsverhältnisses – der Einsatz jedes Alleingeschäftsführers wird auch von der Auftragslage seiner Gesellschaft abhängen. Dies allein vermag jedoch eine Nichteingliederung nicht zu begründen, da A von der Bw. laufend für alle von ihr abgewickelten Projekte herangezogen worden ist.

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