



Außenstelle Graz
Senat 6

UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

GZ. RV/0036-G/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der R. GesmbH vom 21.10.1999 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Feldbach betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vom 5.10.1999 über den Zeitraum 1.1.1996 bis 31.12.1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, als sich die Bemessungs- bzw. Beitragsgrundlage hinsichtlich der Geschäftsführerbezüge für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 1996 von S 284.220,- um S 31.190,- auf S 315.410,-, für 1997 von Null auf S 34.456,- und für 1998 von S 300.000,- um S 34.993,- auf S 334.993,- erhöht. Dadurch erhöht sich die mit dem angefochtenen Bescheid festgesetzte Nachforderung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe von € 1.910,69 (S 26.292,-) auf € 2.239,72 (S 30.818,66,-) und die Nachforderung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag von € 225 (S 3.096,-) auf € 263,78 (S 3.629,75,-). Durch die Euro-Umrechnung kann es zu geringen Umrechnungsdifferenzen kommen.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht der Berufungswerberin 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. Das Recht, gegen die Entscheidung über eine Berufung durch den unabhängigen Finanzsenat wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes oder wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften Beschwerde gemäß Artikel 131 Abs. 2 Bundes-Verfassungsgesetz an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben, wird gemäß § 292 BAO auch der Abgabenbehörde erster Instanz (§ 276 Abs. 7) eingeräumt.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer den Zeitraum 1.1.1996 bis 31.12.1998 umfassenden Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer fest, dass für die Geschäftsführerbezüge des mit 75 % an der Berufungswerberin beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nicht entsprechend der ab 1994 geänderten Gesetzeslage für die Jahre 1996 und 1998 abgeführt wurde. Der Prüfer zog Geschäftsführerbezüge für 1996 in Höhe von S 284.220,- und für 1998 in Höhe von S 300.000,- zusätzlich als Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag heran. Begründend wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, dass die Gehälter und sonstigen Vergütungen unabhängig vom Beteiligungsausmaß in die Beitragsgrundlage gemäß § 41 FLAG einzubeziehen sind, wenn ein Geschäftsführer seine Arbeitskraft schuldet, die Tätigkeit ohne Unternehmerrisiko erfolgt und in den geschäftlichen Organismus des Gesellschaft eingegliedert ist, auch wenn er auf Grund des Beteiligungsausmaßes nicht weisungsgebunden ist.

In der dagegen erhobenen Berufung wird vorgebracht, dass der Geschäftsführer neben seiner Geschäftsführertätigkeit auch Einkünfte aus seinem persönlich geleiteten Einzelunternehmen erzielen würde, die betragsmäßig über seinen Geschäftsführerbezügen liegen würden. Der Geschäftsführer könne sich auf seine Kosten vertreten lassen und über seine Vertretung selbst bestimmen. Der Geschäftsführer ersetze keinen im Verkauf tätigen Handelsangestellten, sondern er sei gleich einem Einzelunternehmer leitend und überwachend tätig. Überstundenvergütungen an den Geschäftsführer seien als verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln. Kollektivvertragliche Ansprüche der Handelsangestellten, wie Jubiläumsgeld, Weihnachtsremuneration und Urlaubsbeihilfe würden dem Geschäftsführer nicht gewährt werden. Die wöchentliche Arbeitszeit im Handel betrage 38,5 Stunden. Die Normalarbeitszeit des Gesellschafter-Geschäftsführers betrage zwischen 60 und 65 Stunden; auch an Sonn- und

Feiertagen würde er regelmäßig in seinen Büroräumlichkeiten in Lichendorf 136 arbeiten. Auch eine Abfertigung und Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall würden dem Geschäftsführer nicht zustehen.

Auf Grund der räumlichen Trennung Handelsbetrieb und Büroräumlichkeiten sei der Geschäftsführer nur im Hinblick auf die Anleitung der Dienstnehmer gebunden, hinsichtlich der organisatorischen Tätigkeit sei er bei seiner Zeitplanung völlig frei. Sein Arbeitsort sei frei bestimbar.

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.

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. Rechtsanwälte, Betriebshygieniker und Wirtschaftstreuhänder werden in dieser Gesetzesstelle nicht genannt.

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.

Wie der Verwaltungsgerichtshof seit den Erkenntnissen vom 18.9.1996, 96/15/0121, und vom 20.11.1996, 96/15/0094, in ständiger Rechtsprechung erkennt, ist dem in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 enthaltenen 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 das Vorliegen der auf

Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlenden Weisungsgebundenheit anzunehmen. Sodann ist zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbstständigkeit oder jene der Selbstständigkeit im Vordergrund stehen (vgl. VwGH vom 10.5.2001, 2001/15/0061).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. hiezu die im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, G 109/00, zitierte hg. Judikatur) stellt das steuerliche Dienstverhältnis auf die Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sowie des Fehlens des Unternehmerwagnisses ab; nach dieser Rechtsprechung ist in Zweifelsfällen zudem auf weitere Kriterien (wie beispielsweise laufenden Arbeitslohn, Pflicht zur persönlichen Arbeitsleistung, fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, feste Urlaubseinteilung) abzustellen. Der Begriff des steuerlichen Dienstverhältnisses ist somit ein durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneter Typusbegriff. Solchen Typusbegriffen sind die realen Erscheinungen an Hand einer Mehrzahl von Merkmalen zuzuordnen, wobei nicht stets alle Merkmale in gleicher Intensität ausgebildet sein müssen und die Entscheidung letztlich nach dem Gesamtbild zu erfolgen hat (vgl. nochmals das Erk. des Verfassungsgerichtshofes G 109/00).

Der Verfassungsgerichtshof hat im zitierten Erkenntnis G 109/00 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. 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 (VwGH vom 22.9.2000, 2000/15/0075, VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0270, und vom 27.7.1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (Erk. vom 30.11.1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (Erk. vom 24.2.1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (Erk. vom 26.4.2000, 99/14/0339, und vom 27.1.2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (Erk. vom 26.4.2000, 99/14/00339).

Zusammenfassend kann somit, wie der Verwaltungsgerichtshof im Erk. vom 23.4.2001, 2001/14/0054, zu Recht erkannt hat, festgestellt werden, dass 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 abstellt: die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses. Von Bedeutung ist noch das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung.

Bei der Anwendung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ist ausgehend (vor allem) von den im letzten Absatz genannten Kriterien zu beurteilen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die für ein Dienstverhältnis sprechenden Kriterien im Vordergrund stehen (vgl. die hg. Erk. vom 23.4.2001, 2001/14/0054, und 2001/14/0052).

Ein Unternehmerwagnis liegt vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwändungen selbst aufkommen muss (vgl. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054, und 2001/14/0052).

Die Bezahlung des Geschäftsführers erfolgt nach den Angaben in der Berufung zwar in gleich bleibenden Monatsbeträgen, sei aber insoweit erfolgsabhängig als sie aus dem nachhaltig zu erwartenden Ertragswert ermittelt worden sei, da bei Unangemessenheit des Gesamtanspruches im Hinblick auf Umsatz und Ertragslage des Unternehmens die Abgabenbehörde eine verdeckte Gewinnausschüttung unterstellen würde. Die Vergütung dürfe daher lt. Geschäftsführervertrag maximal 1 % der Umsatzerlöse der GmbH betragen. Auf Grund der Niederlassung eines Mitbewerbers hätten die erwarteten Umsätze 1996 und 1997 bei weitem nicht erreicht werden können. In Folge dessen sei im Jahr 1997 kein Geschäftsführerbezug zur Auszahlung gelangt. Erst nach dem positiven Weihnachtsgeschäft 1997 sei beschlossen worden, die Auszahlung des Bezuges wieder aufzunehmen.

Nach § 7 (Entgelt) des Geschäftsführervertrages vom 1.1.1990 wird die Vergütung des Gesellschafter-Geschäftsführers ab 1.1.1990 mit einem Bruttopauschalhonorar von S 20.000,- pro Monat, 12 x jährlich, zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer vereinbart. Zusätzlich trägt die Gesellschaft die anteilige Sozialversicherung, mindestens jedoch 1/4tel des vorgeschriebenen Betrages der gesetzlichen Sozialversicherung für den Auftragnehmer. Dieses Geschäftsführerhonorar wird auf den vom Österreichischen Statistischen Zentralamt

verlautbarten monatlichen Index der Verbraucherpreise 1986 wertbezogen. Maximal darf diese Vergütung 1 % der Umsatzerlöse betragen. Dem Geschäftsführer wird die Berechtigung eingeräumt für den Eigenbedarf, wie auch für den Bedarf seiner Familienangehörigen lt. konkreter Aufzeichnung, Waren zum Einstandspreis zu entnehmen.

Im Folgenden werden die Geschäftsführergehälter im Vergleich zu den Umsätzen, dem Gewinn, dem Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (EGT) und der Zuweisung zum IFB im Prüfungszeitraum dargestellt:

	1995 (nicht Prüfungszeit -raum)	1996	1997	1998
Geschäftsführergehalt	284.220	284.220	0	300.000
Umsätze lt. Erklärung	35,96 Mio	40,82 Mio	48,59 Mio	52,50 Mio
Umsatzveränderungen im Vergleich zum Vorjahr	-0,82 Mio (-2,27%)	+4,86 Mio (+13,52%)	+7,77 Mio (+19,03%)	+3,91 Mio (+8,05%)
Gewinn lt. Erklärung	+917.209	-139.323	+1.273.182	+1.340.624
EGT lt. Bilanz	1.389.269	1.876.957	1.843.808	2.050.835
Zuweisung IFB	78.009	1.595.376	52.472	18.920

In der Vorhaltsbeantwortung vom 22.4.2002 wird die fehlende Geschäftsführerentlohnung im Jahr 1997 damit begründet, dass die durch den Umbau erhofften Umsatzsteigerungen durch das Auftreten eines Mitbewerbers nicht erreicht hätten werden können. Entgegen den Erwartungen der Gesellschafter hätte das Geschäftsjahr 1996 mit einem Verlust geschlossen. Aus diesem Grund sei 1997 auf Grund des Umlaufbeschlusses vom 10.1.1997 kein Geschäftsführerbezug ausbezahlt worden. Diese Sistierung sei nach dem Weihnachtsgeschäft 1997 (Umsatzsteigerung 1997 gegenüber 1996 rd. 9 Mio) nicht mehr verlängert worden.

Bezüglich der erwarteten Umsatzsteigerungen ist anzumerken, dass der Umsatz von dem nicht zum Prüfungszeitraum gehörenden Jahr 1995 in Höhe von S 35,96 Mio auf S 40,82 Mio

im Jahr 1996 gesteigert werden konnte, was einem Zuwachs von 13,52 % entspricht. Der Umsatz des Jahres 1995 in Höhe von S 35,96 Mio ist gegenüber dem Jahr 1994 in Höhe von S 36,14 Mio allerdings geringfügig um S 0,82 Mio (2,27%) gefallen, was jedoch nicht zu einer Reduzierung des Geschäftsführergehalts geführt hat. Im Jahr 1997, dem Jahr mit der im Vergleichszeitraum höchsten Umsatzsteigerung von S 7,77 Mio (19,03%) wurde dem Geschäftsführer kein Gehalt vergütet. Wie aus dieser Gegenüberstellung zu ersehen ist, kann ein Zusammenhang der Höhe der Geschäftsführergehälter mit den Umsätzen nicht hergestellt werden.

Der Bilanz ist weiters zu entnehmen, dass der Verlust für das Jahr 1996 auf die Inanspruchnahme des Investitionsfreibetrages in Höhe von S 1.595.376,- infolge der Investitionstätigkeit der Berufungswerberin und weniger auf das Nichteinreichen der durch den Umbau erhofften Umsatzsteigerungen durch das Auftreten eines Mitbewerbers zurückzuführen ist. Dadurch zeigt sich, dass der ausgewiesene Verlust nicht Ausdruck des schlechten Geschäftsganges sondern der Geltendmachung von Investitionsbegünstigungen ist. Vom Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (EGT) her bestätigt sich diese Schlussfolgerung, da in der Bilanz zum 31.12.1996 ein um rund 35 % höheres EGT im Vergleich zur Bilanz zum 31.12.1995 ausgewiesen wird.

Hinzu kommt, dass dem Geschäftsführervertrag eine derartige Vereinbarung nicht zu entnehmen ist und eine Relation zwischen dem Gewinn (Erfolg) der Berufungswerberin und der Höhe der Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers, wie oben dargestellt, nicht erkennbar ist.

Im Anspruch auf diese in den Jahren 1996 und 1998 unbestritten in gleich bleibenden Monatsbeträgen und damit fortlaufende gleichmäßige Entlohnung ist daher keine Zufälligkeit des geschäftlichen Verkehrs und damit kein einnahmenseitiges wesentliches Unternehmerrisiko zu erblicken und deutet auf eine unselbstständige Tätigkeit hin. Auch wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer durch entsprechenden Fleiß das Betriebsergebnis der Berufungswerberin zu beeinflussen in der Lage ist, auf seine Einkommenssituation wirkt sich dies bei der oben dargestellten Auszahlungsweise nur über die Beteiligung an der GesmbH und nicht über die Anstellung als Geschäftsführer aus. Daran würde auch eine Auszahlung der Geschäftsführervergütung in Abhängigkeit von der Ertragslage nichts ändern, da 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).

Ausgabenseitig ist ebenfalls kein konkretes Unternehmerrisiko erkennbar, da der Geschäftsführer in seinen Einkommensteuererklärungen lediglich das Betriebsausgabenpauschale bzw. die anteiligen Beiträge an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft geltend gemacht hat. Laut § 5 des Geschäftsführervertrages sind dem Geschäftsführer die bei für die Gesellschaft durchgeführten Geschäftsreisen entstehenden Auslagen zu den nach den steuerlichen Vorschriften zulässigen Bedingungen und Sätzen zusätzlich zum vereinbarten Honorar zu ersetzen. Dies gilt auch für im Interesse der Gesellschaft mit einem dem Gesellschafter-Geschäftsführer persönlich gehörigen PKW durchgeführten Fahrten. Was die Tragung der Betriebskosten für das Büro in Lichendorf 37 und der Kosten für einen Computer durch den Gesellschafter-Geschäftsführer betrifft, steht das einer nichtselbstständigen Tätigkeit nicht entgegen, da auch bei anderen Nichtselbstständigen derartige Werbungskosten anfallen können.

Zu dem in der Berufung angesprochenen Hinweis, der Geschäftsführer sei im Rahmen der ihm durch Gesetz auferlegten Sorgfaltspflicht gleich einem Einzelunternehmen leitend und überwachend tätig wird auf das Trennungsprinzip verwiesen. Demnach ist der Gesellschafter-Geschäftsführer nicht für den eigenen Betrieb, sondern für den der Kapitalgesellschaft und somit für einen fremden Betrieb tätig (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 20.3.2002, 2001/15/0155).

Zum Vorbringen, der Geschäftsführer habe keine kollektivvertraglichen Ansprüche der Handelsangestellten, wie Jubiläumsgeld, Weihnachtsremuneration und Urlaubsbeihilfe, gesetzlich fixierte Ansprüche der Dienstnehmer, wie Abfertigung und Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall würden ihm nicht zustehen, weiters kein Anspruch auf Überstundenabgeltung, wird auf die dahingehend ergangene Judikatur des VwGH vom 25.9.2001, 2001/14/0117, verwiesen, wonach Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht davon abhängig sind, ob ein Arbeitsverhältnis iSd Arbeitsrechtes gegeben ist. Eine Tätigkeit kann daher auch dann unter diese Bestimmung fallen, wenn arbeitsrechtliche Vorschriften, bzw. gesetzliche Vorschriften, die an (bestimmte) Arbeitsverhältnisse iSd Arbeitsrechtes anknüpfen, keine Anwendung finden (vgl. VwGH vom 29.5.2001, 2001/14/0077). Das Fehlen eines "arbeitsrechtlichen Schutzes" im Sinne der vorstehenden Ausführungen ist nicht einem Unternehmerwagnis gleichzuhalten.

Dem im Vorlageantrag dargestellten Haftungsrisiko ist entgegenzuhalten, dass zur persönlichen Haftung nach dem GmbH-Gesetz von Dritten auch ein Geschäftsführer, der kein Gesellschafter der GmbH ist, herangezogen werden kann.

Was den Einwand betrifft, dass der Geschäftsführer jederzeit über seine Vertretung selbst bestimmen könne, wird auf das Erkenntnis des VwGH vom 27.7.1999, 99/14/0136, und die dort zitierte Judikatur verwiesen, wonach es beim leitenden Führungspersonal eine nicht unübliche Vorgangsweise darstellt, Arbeit zu delegieren und Hilfskräfte heranzuziehen.

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 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 GesmbH geprägt. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 21. Dezember 1999, 99/14/0255, vom 27. Jänner 2000, 98/15/0200, und vom 26. April 2000, 99/14/0339). Laut Firmenbuch vertritt der Geschäftsführer die Berufungswerberin bereits seit 22.12.1989. Das Tätigkeitsbild des Gesellschafter-Geschäftsführers (vgl. § 4 des Geschäftsführervertrages), nämlich die Lenkung und Überwachung des Unternehmens des Auftraggebers im Ganzen, insbesondere die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft, sowie die Anleitung der Dienstnehmer (lt. Punkt 8 in der Berufung) setzt eine funktionale Einbindung des Geschäftsführers in den Organismus der Berufungswerberin eindeutig voraus.

Dass der Geschäftsführer neben seiner Geschäftsführtätigkeit auch Einkünfte aus seinem persönlich geleiteten Einzelunternehmen erzielt, schadet der Eingliederung nicht, weil auch im Spitzenmanagement tätige Fremdgeschäftsführer, die Dienstnehmer sind, häufig weitere Funktionen übernehmen, wenn sich ihre Dienstgeber nicht dagegen aussprechen (vgl. VwGH vom 28.11.2001, 2001/13/0114).

Der Umstand, dass die Büroräume nicht in den eigentlichen Betriebsstätten der GmbH, in denen sich das "Tagesgeschäft" ereignet, 8083 St. Stefan Gleichenbergerstraße 1 und Grazerstraße 1, sondern an seinem Wohnsitz 8083 St. Stefan, Lichendorf 136 (von der Gemeinde umbenannt in Lichendorf 37; lt. Firmenbuchauszug der Sitz der Berufungswerberin)

liegen, ist nach der Judikatur, die von einem funktionalen Verständnis des Begriffes der "Eingliederung in den betrieblichen Organismus" geprägt ist (vgl. VwGH vom 18.7.2001, 2001/13/0076), irrelevant.

Wenn die Normalarbeitszeit des Gesellschafter-Geschäftsführers zwischen 60 und 65 Stunden beträgt und er auch an Sonn- und Feiertagen regelmäßig in seinen Büroräumlichkeiten in Lichendorf 136 (jetzt 37) arbeitet, spricht das im Hinblick auf den zeitlichen Umfang eher für die Eingliederung in den betrieblichen Organismus als dagegen.

Erhöhung der Beitrags- bzw. Bemessungsgrundlage:

Zur Beitrags- bzw. Bemessungsgrundlage zählen grundsätzlich alle Arten von Vergütungen, die der Geschäftsführer als Gegenleistung (Entgelt) für seine Geschäftsführertätigkeit erhält. Ausser Ansatz bleiben dabei Zahlungen, die nicht Entgeltcharakter haben. Dazu zählt der Ersatz von Auslagen und Aufwändungen, die der Geschäftsführer unmittelbar im Interesse der Gesellschaft bzw. für diese tätig, wenn ihnen nicht Entgelt-, sondern bloßer Durchlaufcharakter im Sinne des § 26 Z 2 EStG 1988 zukommt. Die den Gesellschaftergeschäftsführer persönlich treffenden und zusätzlich zum Geschäftsführerbezug, teilweise von der Berufungswerberin getragenen Beiträge an die Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft für 1996 in Höhe € 2.266,67 (S 31.190, -), für 1997 in Höhe von € 2.504,02 (S 34.456, -) und für 1998 in Höhe von € 2.543,04 (S 34.993, -) hingegen sind zur Beitrags- bzw. Bemessungsgrundlage hinzuzuzählen, da der gesetzliche Beitragsschuldner der Gesellschaftergeschäftsführer und nicht die Berufungswerberin ist. Die Bemessungs- bzw. Beitragsgrundlage erhöht sich daher insgesamt für 1996 bis 1998 von € 42.456,92 (S 584.220, -) auf € 49.770,64 (S 684.859, -). Die Erhöhung der Bemessungsgrundlage ergibt sich aus der Vorhaltsbeantwortung vom 22.4.2002 und aus den Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen.

Im Ergebnis wird die Auffassung vertreten, dass die Beschäftigung des Geschäftsführers ungeachtet seiner gleichzeitigen Eigenschaft als wesentlich beteiligter Gesellschafter mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist. Der Gesellschafter-Geschäftsführer erzielt aus der Geschäftsführertätigkeit demnach Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, weshalb er iSd Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG in der ab dem Jahr 1994 anzuwendenden Fassung Dienstnehmer ist. Dies löst die Pflicht aus, von den Bezügen des Geschäftsführers den Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag abzuführen.

Die Berufung war daher vollinhaltlich abzuweisen.

Graz, am 12. März 2003