

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Fa. Calcula Treuhand WTH GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Liezen betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid über den Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1.1.1994 bis 31.12.1997 entschieden:

Der Berufung wird bezüglich der Urlaubsentschädigung stattgegeben.

Hinsichtlich der DB- und DZ-Pflicht der Geschäftsführerentschädigung sowie der Prämien für Verbesserungsvorschläge wird sie abgewiesen.

Im Übrigen erfolgt in puncto der Berufungsvorentscheidung keine Änderung.

### 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 eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

Im Zuge einer den Zeitraum 1.1.1994 bis 31.12.1997 umfassenden Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer unter anderem fest, dass für die Geschäftsführerbezüge der mit 75% an der Berufungswerberin beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführerin 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 1.191.474,00 S als Bemessungs- bzw. Beitragsgrundlage heran. Weiters wurden die Prämien für Verbesserungsvorschläge des H.M. in Höhe von 30.000,00 S sowie die Urlaubsabfindung in Höhe von 40.913,00 S der A.M. nachversteuert.

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

### *1. DB- DZ- Pflicht der Geschäftsführerentschädigungen:*

*Die Berufung richtet sich dagegen, dass die Behörde die Vergütung an die geschäftsführende Mehrheitsgesellschafterin A.M. der DB/DZ-Pflicht unterzogen hat. Dies mit der Begründung, es handle sich um eine an Kapitalgesellschaften beteiligte Person im Sinne des § 22 Z. 2/2 EStG 1988, bei der die Voraussetzungen für die DB/DZ-Pflicht der wesentlich beteiligten Gesellschafter an Kapitalgesellschaften gegeben sei, weil die Tätigkeit die Merkmale eines Dienstverhältnisses "abgesehen vom fehlenden Merkmal der Weisungsgebundenheit" aufweise. Insbesondere schulde die Geschäftsführerin ihre Arbeitskraft, sie sei auch in den betrieblichen Organismus eingegliedert und erfolge die Tätigkeit ohne Unternehmerrisiko.*

*Lehre und Rechtsprechung fassen folgende wesentliche Merkmale eines Dienstverhältnisses zusammen:*

- a) Weisungsgebundenheit*
- b) Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers*
- c) Fehlen des Unternehmerwagnisses*
- d) Fehlen der Vertretungsbefugnis*
- e) Anspruch auf laufende Auszahlung des Lohnes*

### *Zu a) Weisungsgebundenheit:*

*Nachdem die VwGH - Judikatur die Kommunalsteuerpflicht und somit auch die DB/DZ- Pflicht auch bei Fehlen dieses Merkmals bejaht, wird auf die Weisungsgebundenheit nicht näher eingegangen.*

Zu b) Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers:

*Lehre und Rechtsprechung zählen dafür folgenden Merkmale auf:*

- 1. Unterwerfung unter die betrieblichen Ordnungsvorschriften (Regelung der Arbeitstage, der Arbeitszeit, der Arbeitspausen, der Abrechnung und Auszahlung des Entgeltes);*
- 2. Unterwerfung unter die betriebliche Kontrolle (Überwachung der Arbeit durch Dienstgeber und Aufsichtsperson);*
- 3. die disziplinäre Verantwortlichkeit des Dienstnehmers (von der Ermahnung bis zur Entlassung).*

*Nach anerkannter Lehre (siehe Haidinger, SWK-Heft 34/1994, Seite A 733; Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung bei GmbH, GmbH & Co KG, 1992, Seite 22 ff;*

*Reich-Rorwig, das Österreichische GmbH-Recht, Seite 105; Haidinger Rechtsformgestaltung 11, Wien 1994, Seite 193 ff und dort zitierte Literatur; Hollig, SWK-Heft 12/1995, Seite A 358; Quantschnig/Schuch, ESt-Handbuch 1992, Tz 18 zu § 47 EStG) könne ein mehrheitsbeteiligter Geschäftsführer einer GmbH in seinen eigenen Willen sich nicht eingliedern, er könne sich nicht selbst Arbeitszeit, Arbeitsort etc. vorschreiben und sich dann noch selbst überwachen. Das Vorliegen einer Eingliederung in den geschäftlichen Organismus ist entsprechend den oben angeführten Wesensmerkmalen denkunmöglich.*

Zu c) Fehlen des Unternehmerwagnisses:

*Unter Unternehmerwagnis versteht Zorn (Besteuerung der Geschäftsführung bei GmbH etc., Wien 1992), wenn "unter weitgehender Abhängigkeit von persönlicher Tüchtigkeit, Fleiß, Ausdauer, persönlicher Geschicklichkeit, Auswahl der Hilfskräfte und der Organisation der Tätigkeit" sowohl die Ausgaben- als auch die Einnahmenseite maßgeblich beeinflusst und damit der finanzielle Erfolg der Tätigkeit weitgehend selbst gestaltet werden kann. Hiezu sei zunächst auf den Gesetzeswortlaut des § 22 Z. 2/2 EStG hingewiesen, wonach die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft einer unmittelbaren Beteiligung gleichsteht. Nach einer solchen wirtschaftlichen Betrachtungsweise trägt der Mehrheitsgesellschafter - wenn er nicht durch eine Sperrminorität von Minderheitsgesellschaftern behindert wird - allein die Verantwortung und das Risiko, nicht nur für den Erfolg der Gesellschaft sondern auch für seine Entlohnung.*

*Unabhängig von vertraglichen Vereinbarungen und dem Auszahlungsmodus ist weiters:*

- 1. die Auszahlung einer Geschäftsführervergütung von der Liquiditätslage des Unternehmens und damit von dem wirtschaftlichen Erfolg abhängig;*

2. die Zahlung von Geschäftsführervergütungen bei drohender Insolvenz nach dem Gesellschafts- bzw. Strafrecht unter Sanktion gestellt;
3. der Geschäftsführer aus den gesetzlichen Schutzbestimmungen des Arbeitsverfassungsgesetzes explizit ausgeschlossen und
4. von einer Entgeltfortzahlung bei Insolvenz ausgeschlossen.

*Somit ist zumindest indirekt das Unternehmerrisiko - zumindest beim Mehrheitsgesellschafter-Geschäftsführer, der auch aktiv alle Weisungen allein geben kann, im vollen Ausmaß gegeben. Naturgemäß treffen den Geschäftsführer auch Ausgaben, welche er mit der Gesellschaft nicht verrechnen kann, weil er dafür keine Belege erhält (Trinkgelder, Parkgebühren etc.), was der Gesetzgeber auch durch ein Ausgabenpauschale berücksichtigt hat.*

*Hingewiesen sei auch auf die Geschäftsführer-Haftungsbestimmungen der BAO und des Handelsrechts, die den Allein-Geschäftsführer auch dann betreffen können, wenn er persönlich keine Pflichtverletzungen begangen hat, sondern möglicherweise nur seine Aufsichtspflicht verletzt hat oder ihn ein Auswahlverschulden trifft. Dasselbe trifft hinsichtlich nahezu aller Strafbestimmungen zu, nachdem die Gesellschaft als juristische Person einer strafbaren Handlung kaum bezichtigt werden kann und statt dessen die verantwortlichen Organe der Gesellschaft für dieselbe zur Verantwortung gezogen werden. So gesehen wird das Unternehmerrisiko der Gesellschaft auf seine Organe überbunden, was bei einem Allein-Geschäftsführer besonders ins Gewicht fällt.*

*Besonders deutlich wurde das vorhandene Unternehmerrisiko im vorliegenden Fall im Zusammenhang mit der schweren Erkrankung der Geschäftsführerin Anfang 1998.*

*Wäre sie eine Dienstnehmerin im Sinne der gesetzlichen Bestimmungen gewesen, so hätte sie während ihrer Erkrankung und der gesamten Rekonvaleszenz bis zur Erlangung der vollen Arbeitsfähigkeit Anspruch auf Entgeltfortzahlung bzw. Krankengeldanspruch gehabt. Im vorliegenden Fall musste sie jedoch infolge verminderter Einsatzfähigkeit die Halbierung ihrer Bezüge in Kauf nehmen. In diesem Fall ist also das Unternehmerrisiko nicht nur theoretisch und aus den Vertragsbestimmungen abzuleiten, sondern auch konkret und spürbar schlagend geworden.*

*i*

#### Zu d) Fehlen der Vertretungsbefugnis:

*Hiezu Zorn: "Kennzeichnung des Dienstverhältnisses ist die Verpflichtung zur persönlichen Erbringung der Arbeitsleistung. ... Kann sich der Auftragnehmer bei seiner Arbeitsleistung vertreten lassen und kann er über die Vertretung selbst bestimmen, so spricht dies gegen ein Dienstverhältnis." Dazu ist anzumerken, dass es wohl außer Streit steht, dass ein Mehrheitsgesellschafter - Geschäftsführer ohne Sperrminorität eines Minderheitspartners im Innen- aber auch im Außenverhältnis jederzeit über seine Vertretung zum Beispiel durch Bestellung eines Geschäftsführers oder Einsetzung eines Prokuristen selbst bestimmen kann.*

#### Zu e) Laufende Lohnauszahlung:

*Die Geschäftsführerin hat keinen Anspruch auf laufende Lohnauszahlung und auch keinen Anspruch auf Sonderzahlungen, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Insolvenzfall. Käme die Gesellschaft mit ihren Zahlungen überhaupt in Verzug oder müssten diese aus wirtschaftlichen Gründen eingestellt werden, so hätte die Geschäftsführerin lediglich die Möglichkeit, de facto gegen sich selbst Klage einzubringen. In einem solchen Szenario kommt die Absurdität einer Dienstnehmereigenschaft besonders deutlich zum Ausdruck.*

*Der zitierten Judikatur seien die VwGH - Erkenntnisse vom 24.02.1999, 97/13/0146, vom 24.02.1999, 98/13/0118 und 98/13/0159 sowie 97/13/0234, 0235 entgegengehalten, durch welche die angefochtenen Bescheide jeweils aufgehoben worden sind.*

*Im Lichte der vorliegenden Ausführungen liegt im gegenständlichen Fall daher eindeutig eine selbständige Tätigkeit vor, weshalb die Voraussetzungen für eine DB/DZ- Pflicht nicht gegeben sind.*

## *2. Prämien für Verbesserungsvorschläge:*

*In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist der Behörde entgegenzuhalten, dass sich die von ihr angesprochene freie Beweiswürdigung nur auf die Beweise selbst bzw. deren Gewichtung bei widersprechender Beweislage beziehen kann. Die Frage der Dienstpflicht eines Arbeitnehmers kann jedenfalls keine solche der freien Beweiswürdigung sein.*

*Weder die Dienstpflichten nach dem Angestelltengesetz, um die es hier nur gehen kann, noch die rechtlichen Verpflichtungen eines Prokuristen (Handlungsbevollmächtigten) aus dem Handelsrecht sehen Verpflichtungen zu zeichnerischen Figurenentwürfen, die Probeanfertigung von Figuren und Wiedereinschmelzung derselben sowie Testreihen von Rezepturen sowie Probeverkostungen und systematische Auswertung derselben vor. Erfolgte eine solche Tätigkeit im Rahmen der Dienstpflichten, so wäre wohl im Umkehrschluss eine mit entsprechenden Konsequenzen behaftete Dienstpflichtverletzung gegeben, wenn ein Dienstnehmer zur Übernahme solcher Aufgaben nicht bereit bzw. nicht in der Lage wäre. Das ist wohl eindeutig nicht der Fall. Daran vermag auch der Hinweis auf eine VwGH - Judikatur, welche einen völlig anders gelagerten Fall zum Gegenstand hatte, nichts zu ändern. Tatsache ist (und wurde seitens der Behörde auch nicht in Abrede gestellt), dass der mit einer Entlohnung bedachte Dienstnehmer eine Reihe von Verbesserungsvorschlägen gemacht hat, die seitens des Unternehmens aufgegriffen, verwirklicht und (nachweisbar) ergebnisverbessernd umgesetzt worden sind. Die Versagung der Begünstigung gemäß § 67 Abs. 7 EStG ist daher rechtswidrig erfolgt.*

## *3. Urlaubsabfindung/Urlaubsentschädigung:*

*Bis zur Errichtung des Sacheinlagevertrages vom 23.05.1995 (Einbringung im Sinne des Artikel III des Umgründungssteuergesetzes) war Frau A.M. de facto Dienstnehmerin des Einzelunternehmens H.M.. Durch die Rückwirkungsfiktion des Umgründungssteuergesetzes, bezogen auf den Einbringungsstichtag 31.08.1994, musste das Dienstverhältnis von Frau A.M.; welche als Mehrheitsgesellschafterin der aufnehmenden Gesellschaft nicht mehr Dienstnehmerin im steuerrechtlichen Sinn sein konnte, ebenfalls fiktiv (und rückwirkend)*

*beendet werden. Sie hatte demnach keine Gelegenheit mehr, ihren gesetzlichen Urlaub zu konsumieren und hatte daher einen rechtlichen Anspruch auf die berechnete Entschädigung. Der Anspruch konnte jedoch erst mit dem Einbringungszeitpunkt, nicht jedoch mit dem rückwirkenden Einbringungsstichtag entstehen.*

*Es kann daher keine Frage sein, dass der Anspruch im ursächlichen Zusammenhang mit der (rechtlich zwingenden) Beendigung des Dienstverhältnisses steht. Abgesehen davon, dass die von der Behörde angesprochene Zwölfmonatsfrist nicht aus dem Gesetz, sondern lediglich aus den Lohnsteuerrichtlinien abzuleiten ist und sich zudem auf freiwillige Leistungen bezieht, ist sie im vorliegenden Fall darüber hinaus auch gewahrt, da sie sich logischerweise nur auf den Zeitpunkt der Anspruchsentstehung (23.05.1995) und nicht auf den (fiktiven) Einbringungsstichtag beziehen kann. Die Versagung der Begünstigung gemäß § 67 Abs. 6 EStG erfolgte daher rechtwidrig.*

*Wir stellen daher den Antrag auf ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides.*

Das Finanzamt Liezen hat der Berufung mittels Berufungsvorentscheidung vom 10. Jänner 2000 teilweise stattgegeben, wobei jedoch vom Finanzamt eine Reise nach Frankreich (Bordeaux) für H.M. als Vorteil aus dem Dienstverhältnis behandelt und in der Berufungsvorentscheidung der Nachversteuerung unterzogen wurde.

In der ausführlichen Begründung zum Punkt Geschäftsführerentschädigungen stützt sich das Finanzamt im Wesentlichen darauf, dass bei einer überwiegend an einer Kapitalgesellschaft beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführerin Einkünfte nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG gegeben sind, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ein Dienstverhältnis vorliegt.

Zum Punkt Fortbildungsaufwand/Reisen wurde zusammenfassend festgehalten, dass für die Anerkennung von Studienreisen als Betriebsausgabe bzw. für Reisen des Arbeitnehmers im betrieblichen Interesse das Reiseprogramm derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Abgabepflichtigen abgestellt sein muss und jegliche Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierter Teilnehmer entbehrt.

Diese Voraussetzungen wurden vom Finanzamt verneint und festgehalten, dass eine Reise mit Mischprogramm vorliegt und daher die im § 26 Z. 3 EStG 1988 geforderten Tatbestände nicht erfüllt sind.

Bezüglich der Prämien für Verbesserungsvorschläge stellte das Finanzamt zusammenfassend fest, dass in der innerbetrieblichen Mitteilung vom 1. Juni 1996 als Kriterium angeführt ist, dass alle Bediensteten, die eine abgeschlossene Lehre und ein länger als drei Jahre dauerndes Dienstverhältnis bei der Bw. absolviert haben, eingeladen sind, Verbesserungsvorschläge vorzubringen, wobei der Arbeitnehmer H.M. diese Voraussetzung nicht erfüllt, weil er sich erst seit 1. September 1994 im Dienstverhältnis zur Bw. befindet. Auch sind die eingebrachten Verbesserungsvorschläge in den Dienstpflichten eines leitenden Angestellten begründet, der darüber hinaus noch Prokurst und Beteiligter der Bw. ist.

Der Streitpunkt Urlaubsentschädigung wurde vom Finanzamt zur Kenntnis genommen und die diesbezügliche Abgabenschuld auf Null gestellt.

Im Vorlageantrag wurde der gesamte Verfahrensablauf von Seiten des steuerlichen Vertreters dargestellt und abschließend schwere Bedenken hinsichtlich der Verböserung (Bordeaux-Reise) geäußert, weil eine solche Vorgangsweise aus dem Blickwinkel der Mandantschaft eine Strafsanktion der Behörde für die Ergreifung eines Rechtsmittels darstellen könnte.

Ergänzend wurde zu den einzelnen Punkten noch Folgendes vorgebracht:

#### *1. DB- DZ- Pflicht – Geschäftsführerentschädigungen:*

*Die diesbezüglichen Berufungsausführungen bleiben unverändert aufrecht. Ergänzend wird Folgendes vorgebracht:*

*a) Unter dem Begriff eines "Werkes" im Sinne des § 1165 ABGB ist nicht allein die Herstellung einer körperlichen Sache, sondern sind vielmehr auch ideelle "unkörperliche", also geistige Werke zu verstehen; mit einem solchen Werk kann somit auch die Besorgung der Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft als solche gemeint sein. Dass der Geschäftsführer grundsätzlich seine Arbeitskraft und nicht einen Arbeitserfolg schuldet, trifft somit nicht zu (VwGH vom 15.7.1998, 97/13/0169).*

*b) Eingliederung (in den betrieblichen Organismus) bedeutet nach überwiegender Auffassung nicht, dass auf örtliche Umstände (Arbeiten im oder außerhalb des Betriebsgeländes) abgestellt wird, sondern auf die funktionelle Einbindung in ein betriebliches Weisungsgefüge (funktionelle Autorität des Dienstgebers - vergleiche Sedlacek, ÖStZ 1997, 93). Eingliederung als für ein Dienstverhältnis maßgebliches Kriterium kann daher nur als Teil des für ein Dienstverhältnis charakteristischen Ein- und Unterordnungsverhältnisses gegenüber dem*

weisungsbefugten Arbeitgeber angesehen werden, mit anderen Worten ist sie nichts anderes als die Unterwerfung unter die funktionelle Autorität des Arbeitgebers. Letztlich kann sich jedoch niemand in seinen eigenen Willen eingliedern (vergleiche Heidinger SWK -Heft 4/1997, Seite S 84).

- c) Die Auffassung der Behörde, die Regelung über die Weiterzahlung des Entgeltes bei Dienstunfähigkeit entspreche der eines leitenden Angestellten, ist irrig. Eine - wie im vorliegenden Fall vorliegende -Bindung des Entgeltfortzahlungsanspruches im Krankheitsfall an die Stellung eines entsprechenden Ersatzes wäre arbeitsrechtlich unmöglich bzw. nichtig.
- d) Unternehmerrisiko liegt dann vor, wenn der finanzielle Erfolg sowohl auf der Einnahmen-, als auch auf der Ausgabenseite selbst gestaltet werden kann. Unternehmerrisiko schließt ein Dienstverhältnis aus (Vergleiche Quatschnigg / Schuch, a. a. O., § 47 RZ 13). Für diese Betrachtung ist wesentlich, dass nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise der Mehrheitsgesellschafter - Geschäftsführer allein die Verantwortung und das Risiko, nicht nur für den Erfolg der Gesellschaft, sondern auch für seine Entlohnung trägt. Die Auszahlung der Geschäftsführervergütung ist von der Liquiditätslage des Unternehmens und damit vom wirtschaftlichen Erfolg abhängig. Letztlich sei daher Heidinger (SWK -Heft 4/1997, Seite S 85) und Sedlacek (ÖstZ 1997, 95 t) uneingeschränkt zuzustimmen, dass zumindest indirekt das Unternehmerrisiko beim Mehrheitsgesellschafter - Geschäftsführer immer im vollen Ausmaß gegeben sei (siehe Shubshizky -Stadler, SWK-Heft 27, Seite 1079 S 617).

Wie konkret das Unternehmerrisiko von der Mehrheitsgesellschafter-Geschäftsführerin im gegenständlichen Fall getragen wurde, mag die Tatsache verdeutlichen, dass sie während und nach einer im Jänner 1998 aufgetretenen Krankheit (und bis heute) vor dem Hintergrund beträchtlicher Verluste in der Gesellschaft bereit war, ihre Bezüge ab 1.3.1998 auf die Hälfte zu reduzieren (siehe Schriftsatz vom 9.3.1998 an das Finanzamt Liezen, Umlautbeschluss vom 27.5.1998, Schreiben an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft vom 16.3.1998). Wäre die Geschäftsführerin Dienstnehmerin gewesen, so hätte sie in einem solchen Fall Anspruch auf Entgeltfortzahlung gehabt. Wäre sie nicht auch für den Erfolg der Gesellschaft verantwortlich, hätte sie nicht an die Kürzung ihrer Bezüge denken müssen.

Damit dürfte wohl das Thema Unternehmerrisiko und der DB- (DZ- )Pflicht insgesamt ausreichend abgehandelt sein.

## 2. Dienstreise (Fortbildung):

Wie die dortige Behörde richtigerweise feststellt, ist die gegenständliche Frankreichreise von der Firma Wagner, Gmunden (Getränkegroßhandel), und nicht von einem herkömmlichen Reiseveranstalter organisiert worden. Ebenso liegt es auf der Hand, dass unter Berücksichtigung des Programms (zahlreiche Gala-Diners mit Weinverkostungen, Weinseminare, Besuch von sechs namhaften Chateaus in vier Tagen) ausschließlich in Zielrichtung Gastronomie gehen konnte. Zudem ist ein derartiges Programm (inklusive Flug und Nächtigung in einem Schlosshotel) wohl kaum um 5 9.000,-- pro Person abzuwickeln, weshalb es auf der Hand liegt, dass auch die Firma Wagner einen beträchtlichen Teil der Kosten übernommen haben dürfte. Dies wohl nicht deshalb, um die Reiseteilnehmer zu gesteigerten Getränkeumsätzen zu bewegen. Da im vorliegenden Fall beide Reiseteilnehmer

unbestritten erweise aus der Gastronomiebranche kommen, ist es auch unerheblich, ob andere Reiseteilnehmer von berufsfremden Personen begleitet wurden. Auch ein Ärztekongress wird nicht deshalb zu einem Hausfrauenkongress, weil manche Ärzte von ihren Gattinnen begleitet werden. Es ist somit das von der Behörde genannte Erfordernis, dass das Reiseprogramm derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der jeweiligen Berufsgruppe abgestellt sein muss, im vollen Umfang gegeben. Von einem Mischprogramm kann überhaupt keine Rede sein, da das Programm ausschließlich vom Thema "Wein" handelte. Zudem lagen die Weinumsätze im Wirtschaftsjahr 1.2.1997 bis 31.1.1998 (vor dem Weinseminar) bei 110.00000 S.; im Wirtschaftsjahr 98/99 bereits bei 148.000,00 S und im Jahr darauf bei 165.000,00 S. Dies entspricht einer Spartensteigerung von etwa 50%. So gesehen haben sich die Reisekosten bereits nach etwa einem halben Jahr selbst hereingebracht.

### 3. Verbesserungsvorschläge:

Die diesbezüglichen Berufungsausführungen bleiben unverändert aufrecht. Den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung, dass die formellen Voraussetzungen einer dreijährigen Dienstzeit nicht gegeben seien, ist entgegenzuhalten, dass dem Dienstnehmer H. M. (als Meister und gewerberechtlichem Geschäftsführer) Vordienstzeiten im Umfang von 14 Jahren angerechnet worden sind. Dies hat bereits in allen Bilanzen in Form der Abfertigungsrückstellung seinen Niederschlag gefunden.

Im Unternehmen ist der Dienstnehmer H. M. als Backstubenleiter beschäftigt und bekleidet die handelsrechtliche Funktion eines Prokuristen. Die Stellung als Prokurist erlaubt es ihm unter anderem, Personal in seinem Umfeld (Backstube, Reinigungspersonal) selbst aufzunehmen oder zu kündigen, Aufträge an Lieferanten selbst zu erteilen bzw. Ware zu übernehmen oder zurückzuweisen - ohne dass dafür das Einschreiten der Geschäftsführerin erforderlich ist. Für solche Tätigkeiten hat der Dienstnehmer keine Prämien bekommen. Ebenso hat Herr H.M. als Beteiligter keine "Dienstpflichten" zu erledigen.

Was als "Dienstpflichten" eines Angestellten zu bewerten ist, ist wohl weniger dem Ermessen der Behörde anheim gestellt, sondern viel mehr aus dem Arbeitsrecht abzuleiten. Den Denkgesetzen der Logik folgend geht eine erbrachte Leistung dann über die "Dienstpflichten" hinaus, wenn ohne sie eine Dienstpflichtverletzung im arbeitsrechtlichen Sinn nicht vorliegt. Danach kann wohl kein Dienstnehmer wegen Dienstpflichtverletzung zur Verantwortung gezogen werden, wenn er nicht selbst Figuren entwirft, neue Eiskreationen entwickelt, testet oder Verkostungen veranstaltet, Süßspeisen kreiert, Lebkuchenkreationen entwickelt, die Rezepturen auf Haltbarkeit testet und Verkostungen veranstaltet. Dies umso weniger, wenn der betreffende Dienstnehmer im gegenständlichen Zeitraum mit dem Kollektivvertragslohn von 21.281,00 S monatlich entlohnt wurde. Daran ändert auch seine Minderbeteiligung von 25% an der Gesellschaft nichts; besonders dann, wenn im Lichte des ausgewiesenen Bilanzverlustes ohnehin für Jahre hinaus an keine Gewinnausschüttung zu denken ist.

Über die Sinnhaftigkeit und Notwendigkeit von Verbesserungsvorschlägen aus dem Blickwinkel des Dienstgebers siehe auch Kleiner, SWK - Heft 18, Seite 762, W 84.

Mit Bericht vom 27. April 2000 legte das Finanzamt Liezen die Berufung der Finanzlandesdirektion für Steiermark zur Entscheidung vor. Bis 31. Dezember 2002 erfolgte keine Erledigung der Berufung durch die Finanzlandesdirektion.

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

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 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 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 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 Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit 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 daher nicht darauf an, dass die gegenständlich zu 75% beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführerin auf Grund ihrer 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 (VwGH 25.10.1994, 90/14/0184). Nach Lehre und Rechtsprechung sind für die Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger 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 Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen (vgl. VwGH vom 22.2.1996, 94/15/0123, und die dort zitierte Judikatur).

Zum Unternehmerrisiko wird festgestellt, dass die Entlohnung der Geschäftsführerin mit Monatspauschalentgelten von 25.000,00 S bzw. 12.500,00 S erfolgte.

Weiters besteht laut Geschäftsführervertrag auch Anspruch auf eine erfolgsbezogene Tantieme. Darüber hinaus können auch Mehrleistungen, die über das übliche Maß hinaus geleistet werden, gesondert vergütet werden.

Ausgaben im Zusammenhang mit Dienstreisen wurden zur Gänze von der GesmbH getragen. 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.

Zu der im Vorlageantrag ergänzend angeführten Argumentation, dass die Geschäftsführerin während und nach einer im Jänner 1998 aufgetretenen Krankheit vor dem Hintergrund beträchtlicher Verluste in der Gesellschaft bereit war, ihre Bezüge ab 1. März 1998 auf die Hälfte zu reduzieren, ist festzustellen, dass erstens dieser Zeitraum nicht in den Bescheidzeitraum fällt und zweitens 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 selbständigen 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).

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 Körperschaftsteuer 21, § 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).

Dem Geschäftsführervertrag vom 5. September 1994 ist zu entnehmen, dass der Geschäftsführerin die Leitung und Überwachung der Gesellschaft im Ganzen obliegt. Sie hat insbesondere für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft in bestmöglicher Weise Sorge zu tragen. Sie ist demnach auch für die gesamte Organisation sowie für die kaufmännische Leitung zuständig. Diese Tätigkeiten, die die Geschäftsführerin im Betrieb wahrnimmt, müssen daher nicht unbedingt von einem Geschäftsführer ausgeübt werden. Sie ersetzt dadurch aber eine Arbeitskraft, die ohne Eingliederung in den Organismus nicht tätig sein könnte. Somit ergibt sich daher für die Geschäftsführerin das Bild einer leitenden Angestellten.

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

Dem Einwand in der Berufung ist zu entnehmen, dass sich die Geschäftsführerin weder in ihren eigenen Willen eingliedern, noch eine Arbeitszeit oder einen Arbeitsort vorschreiben könne.

Dazu wird darauf verwiesen, dass eine freie Zeitdisposition, das Fehlen der persönlichen Abhängigkeit und der Unterwerfung unter betriebliche Ordnungsvorschriften wie Arbeitsort, Arbeitszeit und arbeitsbezogenes Verhalten, Kontrolle und 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.

Im Vorlageantrag verweist die Bw. darauf, dass unter dem Begriff eines "Werkes" im Sinne des § 1165 ABGB nicht alleine die Herstellung einer körperlichen Sache, sondern vielmehr auch ideelle "unkörperliche", also geistige Werke zu verstehen sind. Mit einem solchen Werk kann auch die Besorgung der Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft gemeint sein und sie verweist auf das VwGH Erkenntnis v. 15.7.1998, 97/13/0169.

In diesem Erkenntnis führt der Verwaltungsgerichtshof auszugsweise aus:

Nach herrschender Auffassung ist davon auszugehen, dass die – von der auf Gesellschafterbeschluss oder Gesellschaftsvertrag beruhenden Bestellung zu unterscheidende – Anstellung des Geschäftsführers einer GesmbH auf Grund eines Dienstvertrages aber auch

auf Grund eines sog. "freien Dienstvertrages, eines Werkvertrages oder eines bloßen Auftrages" erfolgen kann.

Aus diesem VwGH – Erkenntnis ist aber auch zu ersehen, dass der Geschäftsführerin keine Reisekosten ersetzt werden, dass sie keinen festen Arbeitsplatz hat und keine Dienstzeit besteht. In der Gesamtbetrachtung ist hierbei zu erkennen, dass kein Dienstverhältnis vorliegt, also für den vorliegenden Fall nicht herangezogen werden kann.

Wie die Bw. in der Tätigkeitsbeschreibung (Geschäftsführervertrag vom 5.9.1994) der Geschäftsführerin selbst darlegt, muss diese in vielseitiger Art und Weise für die Gesellschaft tätig werden. Aus dem umfangreichen Aufgabenbereich des Geschäftsführers und der Tatsache, dass sie durchgehend als Geschäftsführerin der Bw. tätig war, ist auf deren Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der GmbH zu schließen.

Damit ist klargestellt, dass die Geschäftsführerin 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 der Geschäftsführerin 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 selbständigen Tätigkeit, ebenso wie die gegenständlich vorliegende persönliche Abhängigkeit darstellt.

Beim vorliegenden Arbeitsverhältnis der Geschäftsführerin überwiegen demnach aus steuerrechtlicher Sicht die Merkmale von nicht selbständig Tätigen im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988.

Fortbildungsaufwand/Reisen:

Gemäß § 26 Z. 3 EStG 1988 zählen Beträge, die vom Arbeitgeber im betrieblichen Interesse für die Ausbildung oder Fortbildung des Arbeitnehmers aufgewendet werden, nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Aufwendungen des Arbeitgebers, die im primären Interesses des Arbeitnehmers stehen, stellen jedoch steuerpflichtigen Arbeitslohn dar.

In der Vorhaltsbeantwortung durch die Firma W. wurde das Reiseprogramm und eine Teilnehmerliste vorgelegt. Als Voraussetzung für die Teilnahme an der gegenständlichen Reise wurde Folgendes genannt:

1. Kunde der Firma W. (Wein – Kunde)
2. Interesse für Wein und Land
3. Ansonsten keine besonderen Voraussetzungen

Auf Grund der Angaben der Firma W. kann der unabhängige Finanzsenat bei dieser Reise nach Bordeaux für den Arbeitnehmer H.M. keine ausschließlich berufliche Veranlassung erkennen. Dies ist auch aus dem Teilnehmerkreis zu ersehen, der nicht derartig einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer aus der Berufsgruppe der Bw. abgestellt gewesen ist, so dass die Reise auf Berufsfremde keine Anziehungskraft gehabt hätte (siehe dazu das Erkenntnis des VwGH vom 17.10.1989, 86/14/0100). Es ist auch aus dem detaillierten Teil des vorliegenden Reiseprogramms zu erkennen, dass das vermittelte Wissen (Besuche verschiedener Chateaus, Weinverkostung, die Kunst Wein zu trinken, die Harmonie von Wein und Speisen, Verkostung von Verschnitt und eine Stadtbesichtigung) für jedermann, der am Allgemeinwissen über Wein, dessen Umgebung und der Verkostung interessiert ist, von Nutzen ist.

Nach der Rechtsprechung des VwGH muss gerade bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, ein strenger Maßstab angelegt und eine genaue Unterscheidung vorgenommen werden (z.B. VwGH vom 18. März 1992, 91/14/0171). Zur steuerlichen Anerkennung von Auslandsreisen hat der VwGH in ständiger Rechtsprechung (z.B. VwGH vom 19. Oktober 1999, 99/14/0131, und vom 24. April 1997, 93/15/0069) entschieden, dass Kosten einer Auslandsreise (Studienreise) eines Steuerpflichtigen grundsätzlich Aufwendungen für die Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 seien.

Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftszielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage zu prüfen ist, ob die Aufwendungen durch die Einkunftszielung oder durch die private

Lebensführung veranlasst worden sind, darf die Behörde nicht schon deshalb als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkunftszielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen bzw. beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung. Dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit eines Aufwandes ist dann keine entscheidende Bedeutung beizumessen, wenn ein Aufwand seiner Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lässt (VwGH vom 30.5.2001, 95/13/0288, mHa E 28.10.1998, 93/14/0195).

Die Teilnahme an dieser Reise mag für die Tätigkeit des H.M. als Angestellter der Bw. gewiss förderlich gewesen sein. Dies schließt nach § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 aber die Einordnung der darauf entfallenden Aufwendungen zu solchen für die Lebensführung nicht aus, wenn es sich dabei um eine Reise mit Mischprogramm im Sinne der verwaltungsgerichtlichen Judikatur handelt.

Die Aufwendungen erfüllen demnach nicht die im § 26 Z. 3 EStG 1988 geforderten Voraussetzungen. Der auf den Arbeitnehmer H.M. entfallende Anteil stellt daher einen steuerpflichtigen Arbeitslohn dar.

Prämien für Verbesserungsvorschläge:

Nach § 67 Abs. 7 EStG 1988 in der hier geltenden Fassung sind auf Grund lohngestaltender Vorschriften im Sinne des § 68 Abs. 5 Z. 1 bis 7 EStG gewährte Prämien für Verbesserungsvorschläge im Betrieb im Ausmaß eines Sechstels der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge, begünstigt zu versteuern.

Was unter einem Verbesserungsvorschlag im Betrieb zu verstehen ist, wird im Gesetz nicht definiert. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes müssen Verbesserungsvorschläge in diesem Sinne Sonderleistungen sein, die über die Dienstpflichten des Vorschlagenden hinaus gehen und - auch unter Berücksichtigung des jeweiligen Aufgabengebietes des Vorschlagenden - keine Selbstverständlichkeiten darstellen (vgl. VwGH 25.10.2001, 99/15/0198 u. 19.3.2002, 98/14/0193). Ist ein belohnungswürdiger Verbesserungsvorschlag zweifelhaft, muss er nachgewiesen werden. Solche Zweifel sind insbesondere dann am Platz, wenn die Vorschläge Selbstverständlichkeiten zum Inhalt haben

und noch dazu von Personen stammen, die in einem besonderen Naheverhältnis zum Arbeitgeber stehen (vgl. Hofstätter/Reichel, Tz. 4 zu § 67 Abs. 7 EStG 1988). Darüber hinaus enthält § 67 Abs. 7 leg. cit. die formale Voraussetzung, dass die Prämie auf Grund lohngestaltender Vorschriften im Sinne des § 68 Abs. 5 Z. 1 bis 7 leg. cit. gewährt werden muss. Diese lohngestaltende Vorschrift muss selbst die Höhe der Prämie zumindest bestimmbar festlegen (vgl. mit weiteren Nachweisen das schon angeführte VwGH - Erk. v. 25.10.2001).

Laut Berufungsschrift richtet sich das Rechtsmittel gegen Nichtanerkennung der Begünstigung des § 67 Abs. 7 EStG für die in der letzten Lohnzahlungsperiode 1997 an den Gatten der Geschäftsführerin geleistete Prämie für Verbesserungsvorschläge in Höhe von 30.000,00 S.

Im Vorlageantrag verweist die Bw. darauf, dass bezüglich der fehlenden formellen Voraussetzung einer dreijährigen Dienstzeit, dem Dienstnehmer H.M. (als Meister und gewerberechtlicher Geschäftsführer) Vordienstzeiten im Umfang von 14 Jahren angerechnet worden sind.

Die Begünstigung des § 67 Abs. 7 EStG kommt im vorliegenden Fall aus folgendem Grund nicht in Betracht:

Es gehört zur Aufgabe des Prokuristen, Meister und gewerberechtlichen Geschäftsführers, dass

- a) eine Reduktion von Verderb und Schädlingsbefall erfolgt
- b) Figurenentwürfe für Osterwaren umgesetzt werden
- c) neue Diensteinteilungen und eine Verlängerung der Öffnungszeiten erfolgen
- d) neue Eiskreationen in das Warenangebot aufgenommen werden
- e) eine Umgestaltung des Sitzgartens erfolgt ist
- f) neue Tortenkreationen umgesetzt werden.

Dabei handelt sich um Selbstverständlichkeiten und keinesfalls um Sonderleistungen, die über die Dienstpflichten des Vorschlagenden hinaus gehen (vgl. VwGH v. 25.10.2001, 99/15/0198).

Es war daher wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Graz, 12. März 2004

