



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch V, vom 19. Februar 2002 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Bregenz vom 21. Jänner 2002 für den Zeitraum 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Bw. wurde über den Zeitraum 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 2000 eine Lohnsteuerprüfung durchgeführt und hiebei folgendes festgestellt:

Laut Firmenbuch sei Herr K in den Jahren 1997 und 1998 Geschäftsführer der F (Bw) gewesen. Eine wesentliche Beteiligung habe nicht bestanden (6 v.H.). Während dieses Zeitraumes sei Herr K nach U entsendet worden. Dort sei er für den Aufbau und die Überwachung der u Tochterfirma der F verantwortlich gewesen. Laut Werkvertrag vom 8. April 1994 habe er eine pauschale Abgeltung für die Geschäftsführung und ein Spesenpauschale erhalten. Diese Vergütungen seien von der F ausbezahlt und mit der Tochterfirma in U verrechnet worden. Bei dieser Tätigkeit – Geschäftsführung nach außen hin und Entsendung nach U – könne ein deutlich ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko nicht angenommen werden, da ein fixes Honorar und ein Spesenpauschale ausbezahlt worden seien. Desweiteren sei Herr K gegenüber der Generalversammlung der GmbH weisungsgebunden. Ein Werkvertragsverhältnis liege somit nicht vor. Gemäß § 41 FLAG 1967 bestehe für diese Bezüge Dienstgeberbeitragspflicht.

Der Bw. wurde daher mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 21. Jänner 2002 ein Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe in Höhe von € 17.488,00 zur Haftung und Zahlung vorgeschrieben.

Gegen diesen Bescheid berief der steuerliche Vertreter der Bw. und führte hiezu aus, dass die Bw. bis zum 24. Mai 2001 unter der Firma F firmiert habe. Sie sei eine reine Beteiligungsgesellschaft (Holdinggesellschaft), somit selbst nicht operativ tätig. Seit 1990 halte sie Beteiligungen an drei u Regionaltageszeitungen und zwar an der E, an der KE und an der N. Die ungarische KFT entspreche unserer Rechtsform der GmbH. Ursprünglich sei die F an diesen drei Gesellschaften zu je 80 % beteiligt, die restlichen 20 % seien Mitarbeiterbeteiligungen. Inzwischen seien von der F einzelne Mitarbeiteranteile aufgekauft worden. Die Anteile der F würden inzwischen daher über 80 % liegen. Zudem sei sie seit 1990 100 %-Eignerin der IF, B. Diese Gesellschaft betreibe eine Druckerei, eine Redaktion, eine Anzeigen- und Werbeagenturabteilung und einen Zeitungsvertrieb. Diese Gesellschaft erbringe zentrale Dienstleistungen an die drei oben angeführten Zeitungsunternehmen sowie zunehmend auch an Dritte. Weiters sei die Bw. zu 100 % an der NP beteiligt. Über diese Stiftung würden Wohnungskredite an Mitarbeiter, Mitarbeiterkreditrückzahlungen und die Ankäufe von Mitarbeiteranteilen laufen.

Herr K sei selbständiger Unternehmensberater mit Berufs- und Hauptwohnsitz in Deutschland. Er sei bis zum 5. Mai 1997 geschäftsführender Gesellschafter der F und an dieser ursprünglich zu 7,73 %, später zu 5,53 % beteiligt gewesen. Er habe als selbständiger Unternehmensberater für die F den Aufbau und die Leitung der Zeitungsverlage in U vor Ort wahrgenommen. Er sei zu mehr als 90 % direkt in U tätig gewesen, habe sich mehr als 183 Tage im Jahr in U aufgehalten und sei nur sporadisch an den Sitz der F nach D gekommen. Der Beratungsauftrag an Herrn K sei aus fremdenpolizeilichen Gründen nicht direkt von den u Tochtergesellschaften der F an ihn erteilt worden. Ein ausländischer Geschäftsführer hätte nämlich in U sowohl eine Aufenthalts- als auch eine Beschäftigungsbewilligung benötigt. Diese Bewilligungen seien damals in U kaum zu bekommen gewesen. Herr K habe als selbständiger Unternehmensberater der F für seine Geschäftsführungs- und Beratungstätigkeit Honorarnoten gestellt. Die Honorarabrechnungen seien nach Tagsätzen erfolgt. Im Sommer 1998 sei die Firma F durch die Großbetriebsprüfung des Finanzamtes einer Betriebsprüfung unterzogen worden. Der Prüfungszeitraum habe die Wirtschaftsjahre 1993 bis 1996 umfasst. Im Zuge der Betriebsprüfung sei auch untersucht worden, ob das Geschäftsführungsverhältnis von Herrn K nicht als inländisches Dienstverhältnis einzustufen sei. Nach genauer Erhebung des Sachverhaltes sei von der Betriebsprüfung aber festgestellt worden, dass kein Dienstverhältnis, jedenfalls nicht in Österreich, und damit keine Lohn- bzw. Einkommensteuerpflicht in Österreich vorlag.

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 hätten den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Als im Bundesgebiet beschäftigt gelte ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zu Dienstleistungen ins Ausland entsendet wird. Abgesehen davon, dass im Anlassfall überhaupt kein Dienstverhältnis vorlag, wäre eine Entsendung eines Dienstnehmers nur dann gegeben, wenn er höchstens 183 Tage im Jahr im Ausland tätig wäre.

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG 1967 seien Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Im Zuge der Betriebsprüfung im Sommer 1998 sei festgestellt worden, dass zwischen Herrn K und der F kein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 bestanden hat. Folglich habe in Österreich weder Lohnsteuer- noch Einkommensteuerpflicht bestanden.

Die Dienstnehmer-Fiktion des § 22 Z 2 EStG 1988 gelte nur für wesentlich beteiligte Gesellschaftergeschäftsführer und scheide somit im Anlassfall aus.

Nachdem Herr K weder Arbeitnehmer im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 gewesen sei, noch unter die Fiktion des § 22 Z 2 EStG 1988 falle, sind die gesetzlichen Tatbestandsvoraussetzungen für den Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds nicht erfüllt. Die Festsetzung und Vorschreibung des angefochtenen Dienstgeberbeitrages sei somit nicht gerechtfertigt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 27. Februar 2002 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und hiezu ausgeführt, dass der steuerliche Vertreter in seiner Berufungsschrift davon ausgehe, dass den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten hätten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gelte ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist. Der Beitrag des Dienstgebers sei von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die in Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Nach den erläuternden Bemerkungen obliege die Verpflichtung zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen allen Dienstgebern, die im Inland Dienstnehmer beschäftigen, wobei es auch nicht erforderlich ist, dass die Arbeitslöhne im Inland gezahlt werden. Als im Inland beschäftigt gelte ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist, wenn das Dienstverhältnis im Inland eingegangen worden ist und darauf inländische Rechtsvorschriften anwendbar sind. Bezüge der ins Ausland entsendeten Dienstnehmer seien auch dann

beitragspflichtig, wenn die Dienstnehmer im Ausland einen Wohnsitz oder den gewöhnlichen Aufenthalt haben (siehe dazu: "die Lohnsteuer in Frage und Antwort", Ausgabe 2001, Sailer, Bernold, Mertens und Kranzl im Selbstverlag, S. 1042).

Im vorliegenden Fall sei Herr K unbestritten laut Berufungsschrift mit einer geringen Beteiligung (6 – 7 %) als geschäftsführender Gesellschafter für die F tätig gewesen und habe für seine Geschäftsführungs- und Beratungstätigkeit Honorarabrechnungen nach Tagessätzen (= pauschal) plus Spesen gestellt. Durch diesen Abrechnungsmodus sei ein Unternehmerrisiko nicht gegeben. Bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer mit einer geringen Beteiligung lägen Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit vor, wenn die allgemeinen Merkmale eines Dienstverhältnisses erfüllt sind (siehe dazu o.a.O. S 410). Durch die mehrjährige Tätigkeit von Herrn K als Geschäftsführer, die er persönlich zu erbringen hatte, sei ein Dauerschuldverhältnis gegeben und durch seine 90%ige Tätigkeit direkt vor Ort in U sei eine organisatorische Eingliederung in den Betrieb seines Arbeitgebers zweifelsfrei gegeben gewesen (s.u.).

Ein Einblick in die in der Berufungsschrift angesprochene Betriebsprüfung ergebe auszugsweise aus der Aktennotiz der Gesellschafterversammlung vom 5. Mai 1997 folgenden Sachverhalt:

"Anhand dieser Unterlagen erläutert Dr. K die aktuelle Situation und das Ergebnis "Erstes Quartal 1997". ... Über Befragen erklärt Dr. K, dass die G u V-Zahlen richtig sind, nur in den Mengen könnten sich noch Veränderungen ergeben. ...

ER beanstandet die ineffiziente Führung; es gebe keine operative Geschäftsführung vor Ort. Er beanstandet die fünfjährigen Direktorenverträge, die mangelnde Funktion dieser Direktoren, die schlechte hierarchische Gliederung, die mangelnde Umsetzung der immer wieder in den Gesellschafterversammlungen vorgetragenen Wünsche und Empfehlungen, er verlangt eine einschneidende Änderung in der Führung, vor allem eine radikale Umkehr der bisherigen Führungsstruktur. ER weist darauf hin, dass eine Sanierung nur dann gewährleistet ist, wenn in der "Spitze" ein Wechsel erfolgt, da es der derzeitigen Führung wohl nicht zumutbar und auch nicht zu erwarten ist, dass die Sanierungsmaßnahmen umgesetzt werden. ...Über Ersuchen des Dr. E. S hat Mag. JK die Situation vor Ort (in U) durchleuchtet und steht für einen Bericht zur Verfügung. Einstimmig wird Mag. JK um eine Darstellung ersucht. Er überreicht einen schriftlichen Bericht "Sanierungskonzept F – Unternehmensgruppe U" und erläutert diesen ausführlich. ... Dr. K erklärt seine Bereitschaft, als Geschäftsführer zurückzutreten. Er nimmt zur Kenntnis, dass sein Ausscheiden als Gesellschafter derzeit nicht zur Diskussion steht bzw nicht in Frage kommt. Dr. K macht seinen "Abtritt" als

Geschäftsführer davon abhängig, dass ausstehende "Gehälter" in einer Größenordnung von DM 500.000,00 bezahlt werden. Eine Klärung hierüber wird in Aussicht gestellt. ...

Sodann erklärt Dr. K seinen Rücktritt als Geschäftsführer, der einstimmig angenommen wird. Hierauf wird Mag. JK zum neuen Geschäftsführer einstimmig bestellt." ...

Aufgrund dieses Protokolles sei festzuhalten, dass Herr K gegenüber der Gesellschafterversammlung als Vertreter des Arbeitgebers in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer weisungsgebunden bzw verpflichtet war, den vorgegebenen Direktiven zu folgen. Hinsichtlich der in der Berufungsschrift neben der Geschäftsführungstätigkeit noch hinzukommenden Beratungstätigkeit sei zu sagen, dass diese nur untergeordnet gewesen ist bzw in der Geschäftsführertätigkeit inkludiert war, wie das o.a. Sanierungskonzept des Herrn JK, sowie die Honorarnoten von Herrn Dr. WG zeigen.

Zusammenfassend sei daher davon auszugehen, dass die Merkmale einer nichtselbständigen Tätigkeit bei Herrn Dr. K weitaus überwiegen und auf den Vertrag zwischen ihm und seinem österreichischen Arbeitgeber österreichisches Recht anzuwenden ist bzw auch tatsächlich angewendet worden ist. Bei dieser Betrachtungsweise seien die behaupteten ausländischen fremdenpolizeilichen Überlegungen des Arbeitgebers rechtlich nicht relevant, sondern die tatsächliche Geschäftsführung ausschlaggebend. Es seien daher für die Bezüge des Herrn K Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe zu entrichten und das, obwohl er mit seinen Bezügen aufgrund seines Hauptwohnsitzes im Ausland in Österreich nicht einkommensteuerpflichtig ist.

Mit Eingabe vom 27. März 2002 stellte der steuerliche Vertreter der Bw. den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Zum Berufungsschreiben vom 18. Februar 2002 wurde ergänzt, dass zum Begriff "ins Ausland entsendet" die Erläuterungen ausführten, dass eine Entsendung dann vorliegen würde, wenn das Dienstverhältnis im Inland eingegangen worden ist und darauf inländische Rechtsvorschriften anzuwenden sind (Wittmann/Galletta, Der Familienlastenausgleich, Wien 1999, § 41 Seite 4). Selbst wenn im Anlassfall ein Dienstverhältnis vorgelegen sei, so wäre es jedenfalls nicht den österreichischen Rechtsvorschriften und nicht der Besteuerung im Inland unterlegen. Eine Entsendung im Sinne des § 41 Abs. 1 FLAG 1967 sei begrifflich nur dann möglich, wenn sie aus einem Dienstverhältnis heraus erfolgt. Im Anlassfall habe aber in Österreich nie ein Dienstverhältnis bestanden.

In der Begründung zur Berufungsvorentscheidung werde festgestellt, dass auf den Vertrag zwischen dem

hier in Rede stehenden Geschäftsführer und der F österreichisches Recht angewendet worden sei. Das sei richtig. Die rechtliche Anwendung und die vertragliche Abwicklung hätten

sich aber auf ein selbständiges Auftragsverhältnis und nicht auf ein Dienstverhältnis bezogen. Auf ein Dienstverhältnis in der analogen Konstellation wäre ausländisches Recht anzuwenden gewesen.

Dem Argument des Finanzamtes, durch den Abrechnungsmodus nach Tagsätzen zuzüglich Spesen sei ein Unternehmerrisiko nicht gegeben, wird entgegnet, dass die Abrechnung nach Tagsätzen mit zusätzlicher Spesenverrechnung bei selbständigen Unternehmensberatern grundsätzlich üblich sei. In der Beilage würden Kopien von Monatsabrechnungen übersendet. Die Umstände der Auflösung des Auftragsverhältnisses von Herrn K in der Gesellschafterversammlung vom 5. Mai 1997 sprächen jedenfalls gegen ein Dienstverhältnis. Betreffend der organisatorischen Eingliederung sei festzuhalten, dass auch Auftragsverhältnisse von selbständigen Wirtschaftsanwälten, Steuerberatern, Wirtschaftsprüfern und Unternehmensberatern vielfach jahrelang bestehen und dass die persönliche Leistungsverpflichtung bei Freiberuflern nicht untypisch sei. Herr K sei engagiert und beauftragt worden, die u Gesellschaften und deren Betriebe zu organisieren. Er sei es gewesen, der organisiert, geformt und gestaltet hat. Im Gegensatz zu einem Dienstnehmer sei er den betrieblichen Organismen selbständig vorgestanden. Selbstverständlich habe er sich auch in die eigene Organisation einbringen müssen. Hier zeige sich, wie widersprüchlich zum Teil die Argumente in der Rechtsprechung zur DB-Pflicht von selbständigen Gesellschaftergeschäftsführern sind, auf die sich die Behörde in ihrer Berufungsvorentscheidung offensichtlich stützt.

In der Begründung zur Berufungsvorentscheidung werde darauf hingewiesen, dass in einem Protokoll zur Gesellschafterversammlung vom 5. Mai 1997 im Zusammenhang mit der Abberufung von Herrn K der Begriff "Gehälter" verwendet worden sei. Dazu dürfe er bemerken, dass man zweifellos überspannte Anforderungen an eine(n) Protokollführer(in) stellt, wenn man annimmt, dass jeder von ihm (ihr) verwendete Terminus rechtlich richtig sei. Die Berufung auf den protokollierten Begriff "Gehalt" passe zwar in die Argumentationskette der Behörde, sei aber in ihrer formalrechtlichen Auswertung mehr als fragwürdig.

Hingegen wäre es nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise bei einem Dienstverhältnis unüblich, dass Gehälter in der Größenordnung von DM 500.000,00 nicht laufend ausbezahlt worden wären.

In der Begründung zur Berufungsvorentscheidung argumentiere die Behörde, aus dem Protokoll der Gesellschafterversammlung vom 5. Mai 1997 ergebe sich, dass Herr K gegenüber der Gesellschafterversammlung als Vertreter des Arbeitgebers in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer weisungsgebunden bzw. verpflichtet war, den vorgegebenen Direktiven zu folgen. Dazu sei zu bemerken, dass es gerade im Wesen eines Auftrages

gelegen ist, dass Direktiven enthält. Notgedrungen sei auch ein Auftragnehmer im Rahmen eines selbständigen Auftragsverhältnisses an Direktiven und Zielvorgaben gebunden. Eine so weitgehende Weisungsgebundenheit – wie sie bei einem Dienstverhältnis üblich ist – sei im Anlassfall jedenfalls nicht gegeben und wäre faktisch gar nicht praktikabel gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Den Dienstgeberbeitrag haben gemäß § 41 Abs. 1 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 (FLAG) alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Bundesgesetzes BGBl.Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 in der ab dem Jahr 1994 anzuwendenden Fassung ist ein Dienstverhältnis auch dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 beteiligt ist – wie es auf den hier vorliegenden Berufungsfall zutrifft – die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 vorliegen.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) auch Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich beteiligt sind, auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmungen fehlt.

Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften 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) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage).

Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Aus den angeführten Bestimmungen ergibt sich, dass die Bezüge von Geschäftsführern, die – wie im Berufungsfall – an der Kapitalgesellschaft nicht wesentlich beteiligt, aber auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmungen nicht weisungsunterworfen sind (§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988), unter den gleichen Voraussetzungen dem Dienstgeberbeitrag (allenfalls dem Zuschlag) zu unterziehen sind, wie die Bezüge wesentlich beteiligter Geschäftsführer. Es kann daher zur Auslegung des im Berufungsfall strittigen Tatbestandsmerkmals "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Auslegung der in der Vorschrift des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG 1967 angeführten Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zurückgegriffen werden. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die Erkenntnisse vom 23. April 2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052, vom 10. Mai 2001, 2001/15/0061, und vom 18. Juli 2001, 2001/13/0063, verwiesen.

Wie den Gründen der genannten Erkenntnisse entnommen werden kann, stellt das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 (wie auch in § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988) normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit im Wesentlichen auf die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses ab (Erkenntnisse 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, 19.02.2004, 2004/15/007, 22.03.2004, 2001/14/0063, 24.02.2004, 2001/14/0062, 31.03.2004, 2004/13/0021 uam.). Von Bedeutung ist noch das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung (vgl. die Erkenntnisse vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, vom 18.7.2001, 2001/13/0063, und vom 18.9.2003, 2001/15/0151).

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, G 109/00, wird unter Anführung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Anzeichen für ein Dienstverhältnis seien, im Fall der - auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden - Weisungsungebundenheit 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. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit 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 Delegation von bestimmten Arbeiten (vgl. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339). .

Näher zu beleuchten wären somit folgende Kriterien:

a) Eingliederung in den geschäftlichen Organismus:

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, § 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).

Gerade diese Eingliederung erscheint im gegenständlichen Fall jedenfalls als gegeben, zumal der in Rede stehende Geschäftsführer die Bw. in den Jahren 1997 und 1998 laut Firmenbuch vertrat und somit die Aufgaben der Geschäftsführung über einen längeren Zeitraum andauernd und kontinuierlich erfüllt hat. Während dieses Zeitraumes wurde Herr K von der Bw nach U entsendet und war für den Aufbau und die Überwachung der u Tochterfirma der F verantwortlich.

Fest steht, dass für das Unternehmen der persönliche Arbeitseinsatz des Geschäftsführers z.B. bei der Leitung des Unternehmens, dem Aufbau bzw Überwachung obgenannter Firma etc. erforderlich war. Im Streitfall ist unter Berücksichtigung des "funktionalen" Verständnisses des Begriffes "Eingliederung in den betrieblichen Organismus" (VwGH 29.1.2002, 2001/14/0076) und unter Bedachtnahme auf den umfangreichen Tätigkeitsbereich eines Gesellschafter Geschäftsführers eine faktische Eingliederung derselben bei Erfüllung des von ihm übernommenen Tätigkeitsbereiches in den betrieblichen Ablauf der Bw. gegeben und zwar sowohl in zeitlicher, örtlicher als auch in organisatorischer Hinsicht.

Diesbezüglich verweist der steuerliche Vertreter in seiner Berufungseingabe vom 27. März 2002 (Vorlageantrag) selbst auf die Notwendigkeit des Geschäftsführers, sich in die eigene

Organisation einzubringen und die zum Teil widersprüchliche Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu diesem Punkt.

Aus dem Argument, dass auch Auftragsverhältnisse von selbständigen Wirtschaftsanwälten, Steuerberatern, Wirtschaftsprüfern und Unternehmensberatern vielfach jahrelang bestehen würden und dass die persönliche Leistungsverpflichtung bei Freiberuflern nicht untypisch sei, lässt sich nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates für den hier gegebenen Berufungsfall nichts gewinnen.

b) Unternehmerwagnis:

Von einem Unternehmerwagnis ist dann auszugehen, 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 Aufwendungen selbst aufkommen muss. Dabei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an: im Vordergrund dieses Merkmales steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft (VwGH 25.11.2002, 2002/14/0080). In diese Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen bei nicht überwältzbaren Ausgaben ergeben.

Ob bzw. in welcher Ausprägung im einzelnen Fall die maßgeblichen Kriterien, wie etwa Unternehmerwagnis vorliegen, ist eine Sachverhaltsfrage. Auf die besonderen Schwierigkeiten der Feststellung des tatsächlichen Sachverhaltes, die sich bei den in Rede stehenden Leistungsverhältnissen insbesondere aus dem dabei häufig vorzufindenden Umstand des Selbstkontrahierens ergeben, wurde bereits wiederholt in der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hingewiesen (vgl. das Erkenntnis vom 25.4.2002, 2001/15/0066). Dieser Aspekt hat zur Folge, dass bei der Sachverhaltsfeststellung, um dem Objektivierungserfordernis hinreichend Rechnung zu tragen, der nach außen in Erscheinung tretenden tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehung die wesentliche Bedeutung beizumessen ist (VwGH 31.3.2003, 2003/14/0023).

Bei der Beurteilung, ob ein Unternehmerrisiko vorliegt, kommt es - wie ausgeführt - auf die tatsächlichen Verhältnisse an: aus der Aktenlage ergibt sich, dass aufgrund der Werkvertragsvereinbarung vom 8. April 1994 zwischen dem in Rede stehenden Gesellschafter Geschäftsführer und der Bw. eine pauschale Abgeltung für die Geschäftsführung samt Spesenpauschale vereinbart worden ist. Diese Vergütungen seien laut Erhebungen des Finanzamtes von der Bw. ausbezahlt und mit der Tochterfirma in U verrechnet worden. Wie bereits in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt kann ein deutlich ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko bei einer Vereinbarung mit fixem Honorar und Spesenpauschale auch von

der Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht erkannt werden. Daran kann auch der Hinweis auf die Verrechnungsmodalitäten selbständiger Unternehmensberater in der Berufungsschrift nichts ändern. Auch die Umstände der Auflösung des "Auftragsverhältnisses" von Herrn K in der Gesellschafterversammlung vom 5. Mai 1997, sind nach der obangeführten Rechtsprechung nicht entscheidungsrelevant.

c) Laufende Entlohnung:

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnisse vom 23.4.2001, 2001/14/0054, und 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, vom 18.7.2001, 2001/13/0072 und 2001/13/0063, vom 18.7.2001, 2001/13/0082) steht der Annahme der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht entgegen, dass die Vergütung des Geschäftsführers ausschließlich in Form z.B. von vierteljährlich zufließender Zahlungen bewirkt wird, da diese Judikatur das Element laufender Lohnzahlung nicht an die Bedingung knüpft, dass die dem Geschäftsführer gewährten Vergütungen im Monatsrhythmus zufließen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes reicht es für die Annahme einer laufenden Entlohnung aus, wenn die Geschäftsführervergütung zB dem Verrechnungskonto jährlich gutgeschrieben wird (vgl. VwGH 27.8.2002, 2002/14/0094, 18.9.2003, 2001/15/0151).

Im Streitfall erfolgte die Entlohnung mittels Abrechnung laut den vorgelegten Honorarnoten des Geschäftsführers. Dem vom steuerlichen Vertreter ins Treffen geführten Argument, bei Vorliegen eines Dienstverhältnisses sei es unüblich, Gehälter in einer Größenordnung von DM 500.000,00 nicht laufend auszubezahlen kann nicht gefolgt werden und wären diese Ausführungen daher näher zu erläutern und zu begründen gewesen.

In der neuesten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. November 2004, 2003/13/0018, wird nunmehr revidierend wie folgt ausgeführt:

Eine Überprüfung der Rechtsanschauungen, die der Verwaltungsgerichtshof zu den Voraussetzungen einer Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in der referierten Judikatur geäußert hat, gebe – auch im Lichte der daraus gewonnenen Erfahrungen – dazu Anlass, die bisher vertretene Rechtsauffassung dahin zu revidieren, dass in Abkehr von der Annahme einer Gleichwertigkeit der zu obigen lit a bis c genannten Merkmale die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung in den Hintergrund zu treten haben und entscheidende Bedeutung vielmehr dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist.

Zu diesem Ergebnis ist der Verwaltungsgerichtshof aus nachstehenden Überlegungen gelangt:

Die Schwierigkeiten, welche die Auslegung der Vorschrift des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 bereitet, würden vornehmlich in der vom Gesetzgeber gebrauchten Wortfolge "sonst alle" wurzeln.

Dass der Gesetzgeber mit dem Wort "sonst" den Umstand der gesellschaftsvertraglich begründeten Freiheit des Geschäftsführers (oder in anderer Weise für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters) von jeder Fremdbestimmung ansprechen und damit das Merkmal der Weisungsgebundenheit als Tatbestandsvoraussetzung der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigen wollte, habe der Verwaltungsgerichtshof schon in seinen Erkenntnissen vom 18. September 1996, Slg. N.F. Nr. 7118/F, und vom 20. November 1996, Slg. N.F. Nr. 7143/F, ausgesprochen und an diesem Verständnis von der Bedeutung des Ausdrucks "sonst" auch in der Folge festgehalten. Der Verwaltungsgerichtshof bleibe bei diesem Verständnis.

Ist die Bedeutung des Wortes "sonst" in der Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 klagestellt, dann gelte es, den Bedeutungsgehalt des Wortes "alle" in dieser Gesetzesvorschrift zu erforschen.

Der Verfassungsgerichtshof hat in seinem bereits anfangs erwähnten Erkenntnis vom 1. März 2001, G 109/00, VfSlg. Nr. 16.098, dargelegt, dass die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Abgrenzung selbständiger von nichtselbständiger Arbeit einem – vom Verfassungsgerichtshof geteilten – Verständnis der Gesetzeslage entspreche, welches die Begriffe der Selbständigkeit/Unselbständigkeit und des Dienstverhältnisses sowie des Arbeitnehmers im steuerlichen Sinn nicht als durch § 47 EStG 1988 abschließend definiert ansieht, sondern als durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten "Typusbegriff" deutet. Solchen "Typusbegriffen" seien die realen Erscheinungen nicht zu subsumieren, sondern an Hand einer Vielzahl von Merkmalen zuzuordnen, wobei nicht stets alle Merkmale in gleicher Intensität ausgebildet sein müssten und die Entscheidung letztlich nach dem Gesamtbild zu erfolgen habe, heisst es im genannten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes weiter. Der Verfassungsgerichtshof verstand unter dem in der Vorschrift des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gebrauchten Ausdruck "alle" in seinem Erkenntnis somit augenscheinlich die außerhalb der Weisungsgebundenheit – nach der Besonderheit des Leistungsverhältnisses eines Gesellschafters zu seiner Gesellschaft – noch in Betracht kommenden Merkmale eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses, wie sie von der Rechtsprechung als zu den gesetzlich durch § 47 Abs. 2 EStG 1988 definierten Tatbestandsvoraussetzungen hinzutretend entwickelt worden waren.

An dieser Auffassung hat sich die zu obigen Punkten (Unternehmerrisiko, Eingliederung in den geschäftlichen Organismus etc.) referierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes in der Folge orientiert und hat neben der Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft auch das Fehlen eines Unternehmerwagnisses aus der Tätigkeit für die Gesellschaft und das Element laufender Lohnzahlung als relevante Kriterien angenommen.

Die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 beschreibt das steuerrechtliche Dienstverhältnis allerdings mit zwei Merkmalen, nämlich der Weisungsgebundenheit einerseits und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers andererseits. Diese beiden Merkmale gehen nach der vom Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 1. März 2001 zum Ausdruck gebrachten Sichtweise, der sich der Verwaltungshof in seinem Erkenntnis vom 10. November 2004, 2003/13/0018, anschließt, nicht in einem Oberbegriff der Weisungsunterworfenheit auf. In den hg. Erkenntnissen vom 17. Mai 1989, 85/13/0110, Slg. NF. Nr. 6.403/F (zitiert im genannten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes), vom 31. Juli 1996, 95/13/0289, vom 23. Mai 2000, 97/14/0167, vom 20. Dezember 2000, 99/13/0223, Slg. NF. Nr. 7.569/F, vom 25. Jänner 2001, 95/15/0074, und zuletzt vom 24. Juni 2004, 2001/15/0113, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass (nur) in Fällen, in denen die im Gesetz festgeschriebenen Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen ist.

Wird das in § 47 Abs. 2 EStG 1988 normierte Tatbestandselement der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck "sonst" in § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigt (oder im Verständnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. April 2001, 2001/14/0054, "hinzugedacht"), dann kann sich der Ausdruck "alle" in derselben – auf die gesetzliche Definition des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 verweisenden – Vorschrift damit (primär) nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers beziehen. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann in einer dem Gesetzeswortlaut verpflichteten Auslegung Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nur noch in solchen Fällen zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre.

Hievon wird aber in aller Regel – wie es auch auf den Berufungsfall zutrifft – nicht auszugehen sein, weil die Frage, nach der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft weiterhin nach jenem bereits referierten Verständnis von

diesem Tatbestandsmerkmal zu beantworten ist, zu dem der Verwaltungsgerichtshof in seiner bisherigen Rechtsprechung gefunden hat. Nach diesem Verständnis wird dieses für die Erfüllung des Tatbestandes der Einkünfteerzielung nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 notwendige Merkmal durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird, ohne dass dabei von Bedeutung wäre, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde. Mit der Erzielung von Einkünften aus Vergütungen im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 werden zufolge der Qualität dieser Vorschrift als *lex specialis* gegenüber anderen Einkünftestatbeständen diese nämlich – wie dies der Verwaltungsgerichtshof schon in seinem Erkenntnis vom 26. November 2003, 2001/13/0219, so entschieden hat – durch eine solche Tätigkeit rechtlich verdrängt, welche durch einen Steuerpflichtigen in seiner Eigenschaft als Gesellschafter jener Gesellschaft gegenüber erbracht wird, an der er im Sinne des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 wesentlich beteiligt ist.

Das dem von der Rechtsprechung als zusätzlichem Hilfskriterium entwickelten Abgrenzungselement des Bestehens oder Fehlens eines Unternehmerrisikos bei der Betrachtung der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft auch in der praktischen Rechtsanwendung keine Bedeutung zukommt, zeigt übrigens die vom Verwaltungsgerichtshof aus seiner reichhaltigen Rechtsprechung gewonnene Erfahrung, nach der ein dem Gesellschafter-Geschäftsführer aus der Geschäftsführungstätigkeit erwachsenes und rechtlich dieser Tätigkeit zuzuordnendes Unternehmerwagnis bislang so gut wie nie erwiesen werden konnte, zumal in den wenigen Beschwerdefällen, in denen der angefochtene Bescheid aufzuheben war, der Aufhebungsgrund regelmäßig in Unzulänglichkeiten der Bescheidebegründung wurzelte.

Liegt bei der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft eine auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführende Weisungsungebundenheit vor, wie sie der Ausdruck "sonst" in der in Rede stehenden Vorschrift unterstellt, dann sind 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 (im Zweifelsfall zusätzlich heranziehbare) Indizien für ein Dienstverhältnis wären, für das Vorliegen des Tatbestandes nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ebenso irrelevant wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaft und tätigem Gesellschafter. Die gesetzlich begründeten Unterschiede zwischen der Rechtsstellung eines Gesellschafter-Geschäftsführers (oder in anderer Weise für die Gesellschaft Tätigen) zu der eines Arbeitnehmers haben ihren Grund in den Anknüpfungen der arbeits-, sozial- und

haftungsrechtlichen Schutzgesetze an das Vorliegen eines Rechtsverhältnisses im Sinne des Arbeitsrechtes, das zufolge der Eigenart der hier untersuchten Leistungsbeziehung häufig nicht vorliegt. Im vorliegenden Berufungsfall übte der Geschäftsführer der Bw seine Geschäftsführungstätigkeit in den Jahren 1997 und 1998 aus. Das Merkmal seiner Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft ist laut vorstehender Ausführungen somit zweifelsfrei gegeben.

Abschließend ist noch anzumerken, dass entgegen den Ausführungen des steuerlichen Vertreters der Bw in seinen Berufungsschriften, der Dienstgeberbeitrag **gleichgültig**, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht, von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen ist (siehe hiezu auch die erläuternde Begründung in der Berufungsvorentscheidung vom 27. Februar 2002). Die vom steuerlichen Vertreter in Punkt 3. der Berufungsschrift vom 18. Februar 2002 erwähnte Großbetriebsprüfung hat betreffend Vorliegens eines Dienstverhältnisses entgegen seinen Äußerungen keine Feststellungen getroffen. Dieser Punkt wurde auch im Vorlageantrag vom 27. März 2002 nicht mehr aufgegriffen.

Der steuerliche Vertreter hat weiters eingewandt, dass zum Begriff "ins Ausland entsendet" die Erläuterungen ausführten, dass eine Entsendung dann vorliegen würde, wenn das Dienstverhältnis im Inland eingegangen worden und darauf inländisches Recht anzuwenden gewesen wäre. Laut der vorliegenden Aktenlage wurde das Dienstverhältnis im Inland mit der Bw eingegangen und auf den "Vertrag" zwischen dem hier in Rede stehenden Geschäftsführer und der Bw ist übereinstimmend mit den Angaben des steuerlichen Vertreters im Vorlageantrag vom 27. März 2002 österreichisches Recht angewendet worden. Die Begründung, weshalb – wie vom steuerlichen Vertreter weiters ausgeführt – bei einem Dienstverhältnis in der analogen Konstellation nur ausländisches Recht anzuwenden gewesen wäre, ist der steuerliche Vertreter in seiner Argumentation jedoch schuldig geblieben.

Laut obstehender Ausführungen waren daher die vom Geschäftsführer in den genannten Jahren von der Bw erhaltenen Beträge in der vom Prüfer im Prüfungsbericht jährlich angegebenen Höhe gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 in die Beitragsgrundlage des DB einzubeziehen.

Der Berufung war daher abzuweisen und es war wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Feldkirch, am 15. Dezember 2004