



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Steuerberatung Gaedke & Partner GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid 1996 bis 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer den Zeitraum 1.1.1996 bis 31.12.2000 umfassenden Lohnsteuerprüfung stellte die Prüferin unter anderem fest, dass für die Geschäftsführerbezüge des mit 100 % an der Berufungswerberin beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nicht entsprechend

der ab 1994 geänderten Gesetzeslage abgeführt wurde. Die Prüferin zog im strittigen Zeitraum Geschäftsführerbezüge in Höhe von insgesamt S 2,990.000.- als Bemessungs- bzw. Beitragsgrundlage heran.

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

Die Einbeziehung der Geschäftsführerbezüge in die Bemessungsgrundlage DB und DZ erfolgte mit folgender Begründung:

"Gemäß § 41 FLAG 1967 sind Bezüge von GF, die in einer Kapitalgesellschaft überwiegend beteiligt sind, DB- und DZ-pflichtig, wenn die Tätigkeit sonst die Merkmale (außer Weisungsgebundenheit) eines Dienstverhältnisses aufweist".

Die Begründung des Finanzamtes Graz-Umgebung entspricht insofern nicht den gesetzlichen Bestimmungen, da § 41 Abs. 2 FLAG auf § 22 Z. 2 EStG 1988 verweist und diese Bestimmung wie folgt lautet:

"Die Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst **alle** Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden". Wenn die Finanzverwaltung es als ausreichend ansieht, dass Bezüge von Geschäftsführern, die in einer Kapitalgesellschaft überwiegend beteiligt sind, DB- und DZ-pflichtig sind, die sonst die Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisen, entspricht dies nicht der zitierten Gesetzesstelle. Möglicherweise kann das eine oder andere Merkmal eines Dienstverhältnisses vorliegen, das Gesetz spricht aber ausdrücklich von **sonst allen** Merkmalen eines Dienstverhältnisses. Allein zu Folge dieser Ausführungen erweist sich der Haftungs- und Abgabenbescheid als rechtswidrig, da die Behörde bei der Beurteilung des Sachverhaltes nicht von den gesetzlichen Vorgaben ausgegangen ist.

Die Behörde hat es aber auch unterlassen auszuführen, welche der Merkmale im konkreten Fall zu einer DB-Pflicht des Geschäftsführerbezuges führen. Sie übersieht, dass die Begründung eines Bescheides Klarheit über die zum Bescheid führenden tatsächlichen Annahmen der Behörde und ihre rechtlichen Erwägungen zu schaffen hat. Die Begründung muss erkennen lassen, welchen Sachverhalt die Behörde ihrer Entscheidung zugrundegelegt hat und aus welchen Überlegungen sie zur Ansicht gelangt ist, dass dieser Sachverhalt (und

gerade dieser) vorliegt und dass dieser dem Tatbestand der in Betracht kommenden Norm entspricht oder nicht entspricht (VwGH 21.2.1989, 87/15/33).

Aufgrund der bisherigen Ausführungen erübrigt es sich, weitere Begründungen auszuführen. Festzuhalten ist, dass der Geschäftsführer die wesentlichen Merkmale eines Unternehmers bei seiner Tätigkeit für die Kapitalgesellschaft aufweist und insbesondere das Unternehmerrisiko trägt.

Da das Finanzamt den angefochtenen Bescheid mit Hinweis auf einen unrichtigen Gesetzestext begründet, belastet die Behörde den Bescheid mit einer Rechtswidrigkeit und wird der **Antrag**, auf ersatzlose Aufhebung gestellt.

Am 27. August 2001 erging vom Finanzamt ein Schreiben mit dem Ersuchen um Ergänzung mit folgenden Inhalt:

1. In der Berufung wird festgehalten, dass der Geschäftsführer die wesentlichen Merkmale eines Unternehmers bei seiner Tätigkeit für die Kapitalgesellschaft aufweist und insbesondere das Unternehmerrisiko trägt.

Im Zuge der stattgefundenen abgabenbehördlichen Prüfung wurde das Vorliegen derartiger wesentlicher Merkmale/eines derartigen Risikos als nicht gegeben festgestellt.

Sie werden um nähere Ausführungen zu diesem Berufungspunkt ersucht.

*2. Wann und auf welches Konto wurde der Geschäftsführerbezug für 12/2000 gebucht?
In welcher Höhe?*

Welche Gründe waren maßgeblich, dass die Buchung nicht so wie ansonsten gepflogen bereits zu Monatsbeginn erfolgt ist, sondern erst im folgenden Kalenderjahr?

Wurde der Geschäftsführerbezug für 12/2000 zwar nicht auf dem Konto "3 5070" gebucht, aber trotzdem in anderer Weise dem Geschäftsführer im Jahr 2000 verfügbar gutgeschrieben oder ausbezahlt?

3. Der Geschäftsführerbezug betrug in den Jahren 1997 – 2000 regelmäßig S 600.000,00, im Jahr 1996 aber S 640.000,00.

Welche (besonderen) Gründe lagen für diesen Mehrbetrag von S 40.000,00 vor?

4. Wurden die Geschäftsführerbezüge in den Jahren 1996 – 2000 regelmäßig ausbezahlt bzw. vom Verrechnungskonto entnommen?

Wenn nein: lagen die Gründe hierfür in der Liquiditätslage der Gesellschaft oder im Bereich der persönlichen Dispositionen des Geschäftsführers?

5. Im Zuge der Prüfung wurde hinsichtlich des Vorliegens der Merkmale eines Dienstverhältnisses (außer Weisungsgebundenheit) für Ing. H. (hier kurz zusammengefasst) festgestellt:

Büro im Betrieb, PC im Betrieb, Nutzung der übrigen Betriebsmittel der Gesellschaft, Erhalt von Spesenersatz wie die übrigen Dienstnehmer;

Tätigkeiten: Kalkulation, Auftragsvergabe, Geschäftsanbahnung, Einteilung der Produktion, Überwachung der Produktion– in den letzten Jahren persönlich, davor

Anweisung/Dienstaufsicht über die hiermit betrauten Dienstnehmer.

Es wird um Bestätigung dieser Kurzzusammenfassung ersucht.

Es steht Ihnen frei weitere/andere entscheidungsrelevante Umstände anzuführen.

6. Besteht die Möglichkeit, dass sich der Geschäftsführer im Rahmen dieser Tätigkeit vertreten lassen kann?

Ist dies auch vorgekommen? Diesfalls wird um nähere Angaben ersucht.

7. Bitte um Vorlage einer Kopie des Geschäftsführervertrages.

Sollte dieser nicht schriftlich abgeschlossen worden sein, wird um Angabe des für das Berufungsverfahren wesentlichen Inhaltes ersucht (Höhe der Bezüge, Kriterien nach denen die Bezugshöhe abhängig/variabel ist, Anspruch auf sonstige Bezüge und Sachleistungen, Spesenersatz, Vertragslaufzeit, Kündigungs/Beendigungsbestimmungen, Urlaubsanspruch, Entlohnung im Krankheitsfall, Arbeitszeit, Arbeitsort, Pensionsvereinbarung...)

8. Tatsächliche bisherige Handhabung betr. Urlaub und Krankenstand?

9. Wie gestaltet sich die Arbeitszeit?

10. "sonst **alle** Merkmale aufweisende ..." lt. EStG

"sonst **die** Merkmale aufweisende ..." lt. Bescheidgründung:

Der Begriffsinhalt dieser beiden Formulierungen ist als synonym zu betrachten.

Es steht Ihnen frei nach diesem Hinweis Ihre Berufungsausführungen einzuschränken, abzuändern oder zu ergänzen.

Zu diesem Ergänzungsansuchen wurde seitens des steuerlichen Vertreters der Bw. Folgendes vorgebracht:

1. Als wesentlicher Verfahrensmangel im Zuge der stattgefundenen Betriebsprüfung wurde aufgezeigt, wonach die Lohnsteuerprüfung von einer nicht durch das Gesetz gedeckten in dieser Frage wesentlichen Formulierung nachweislich ausgegangen ist.

Es macht einen so wesentlichen Unterschied, ob von einer "sonst die Merkmale aufweisende" oder "sonst alle Merkmale aufweisende" gesetzlichen Bestimmung auszugehen ist.

Nunmehr den Begriffsinhalt bei beiden Formulierungen als "synonym" darzustellen, trifft nicht den Kern.

Wenn nur Merkmale eines Dienstverhältnisses in den Augen der Betriebsprüfung vorliegen müssen, um zu einer DB-Pflicht der Geschäftsführerbezüge zu kommen, widerspricht dies dem Gesetz und sind die gezogenen Schlussfolgerungen unrichtig.

Im übrigen wird auf die Bestimmung des § 115 Abs. 3 BAO verwiesen, wonach die Abgabenbehörden die gegebenen Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen haben.

Aus der Fragestellung zu Punkt 1. ist abzuleiten, dass in Richtung Unternehmermerkmale eine Prüfung nicht stattgefunden hat.

2. Der Geschäftsführerbezug 12/00 wurde nicht gebucht, da für Dezember keine Zahlung getätigt wurde.

Der Grund hierfür war die schlechte wirtschaftliche Lage und der Verzicht durch Herrn Ing. H. (Unternehmerrisiko).

Im übrigen wurde der Bezug des Geschäftsführers mit S 550.000,00 nur akontiert und zufolge des enormen Verlustes vom vorgenannten Betrag ein Betrag von S 250.000,00 an das

Unternehmen zurückgeführt, sodass der endgültige Geschäftsführerbezug S 300.000,00 für das Jahr 2000 beträgt.

3. Im Kalenderjahr 1996 wurde in den Monaten Jänner und Februar ein Betrag in Höhe von S 70.000,00 und ab März bis Dezember ein Betrag von S 50.000,00 akontiert, da Herr Ing. H. zufolge des Geschäftsverlaufes eine Bezugskürzung hinnehmen musste.

Die Kürzung der Akontierungen ist auf das von Herrn Ing. H. zu tragende Unternehmerrisiko zurückzuführen.

4. Die Geschäftsführerbezüge wurden im übrigen jeweils zwischen dem 1. und 10. eines Kalendermonates ausbezahlt; ab dem Kalenderjahr 2000 kam es durch Liquiditätsschwierigkeiten zu eher größeren Verzögerungen in der Auszahlung.

5., 6., 8. u. 9.:

<i>Tätigkeiten bzw. Sachverhalte Ing. H.</i>	<i>Unternehmermerkmal/Merkmal eines Dienstverhältnisses</i>
--	---

<i>Unternehmerrisiko/Bezugskürzung</i>	<i>x</i>
--	----------

<i>Vertretung durch Ehegattin bzw. Beziehung zu Unternehmensentscheidungen</i>	<i>x</i>
--	----------

<i>Regelmäßige Arbeitsleistung während aller Betriebsferien</i>	<i>x</i>
---	----------

<i>Keine Inanspruchnahme von Urlaubstagen 1994-2001 mit geringfügigen Ausnahmen</i>	<i>x</i>
---	----------

Akontierung des Unternehmerlohns 12 x statt 14 x *x*

Hiezu ist im Einzelnen zu erläutern, dass es völlig unüblich ist, dass die Ehegattin eines Dienstnehmers regelmäßig bei Kreditverhandlungen, Leasinggesprächen und anderen für das Unternehmen wesentlichen Umständen anwesend ist bzw. diese Verhandlungen stellvertretend führt.

Da somit – wie oben ausgeführt – mehrere Nichtmerkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen, kann eine DB-Pflicht der Geschäftsführerbezüge bei exakter Beachtung des Gesetzeswortlautes von vornherein ausgeschlossen werden.

Dass die weiteren Tätigkeiten, wie Kalkulation, Auftragsvergabe, Geschäftsanbahnung, Einteilung der Produktion, etc. nicht nur Merkmale eines Dienstverhältnisses, sondern auch Merkmale eines typischen Unternehmers sind, ist in diesem Zusammenhang festzuhalten und sind die diesbezüglichen Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes aus unserer Sicht verfehlt.

7. Ein schriftlicher Geschäftsführungsvertrag wurde nicht abgeschlossen. Zur Bezugshöhe wurde vereinbart, dass sich diese nach dem Geschäftserfolg der GmbH richtet und insbesondere das Unternehmerrisiko des Herrn Ing. H. ausdrücklich vereinbart wurde und dass die übrigen angeführten typischen Bestimmungen eines Dienstverhältnisses nicht Gegenstand der Vereinbarung mit Herrn Ing. H. sind bzw. waren.

Im übrigen wird zur unentgeltlichen Überlassung von Kraftfahrzeugen an selbstständig Tätige auf den BMF-Erlass vom 11.02.1999 verwiesen. Somit kann nach Auffassung des BMF die unentgeltliche Überlassung von Kraftfahrzeugen an selbstständig Tätige nicht als Kriterium eines Dienstverhältnisses angesehen werden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. April 2002, zugestellt am 13. Mai 2002, wurde die Berufung gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid vom 18. Juli 2001 mit folgender Begründung als unbegründet abgewiesen und Nachforderung neu festgesetzt:

Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, als sich die Bemessungsgrundlage hinsichtlich der Geschäftsführerbezüge für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag von 217.291,00 Euro auf

275.521,00 Euro erhöht. Die mit dem angefochtenen Bescheid ausgewiesene Nachforderung wird daher wie folgt neu festgesetzt:

Dienstgeberbeitrag bisher Euro 9.778,13 neu: Euro 12.398,49 (S bisher 134.550,00 neu 170.607,00)

Zuschlag z.DB (DZ) bisher Euro 1.143,65 neu: Euro 1.450,40 (S bisher 15.737,00 neu 19.958,00)

Begründung:

Im Zuge einer bei der Bw. durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurden Vergütungen an den Geschäftsführer – Hrn. Ing. H. – in die DB – und DZ – Bemessungsgrundlage einbezogen.

Dagegen wurde innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der Berufung eingebracht.

Gem. § 41 Abs. 2 FLAG sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z. 2 EStG.

Gem. § 47 Abs. 2 EStG liegt ein Dienstverhältnis 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.

Das Element der Weisungsgebundenheit ist kraft gesetzlicher Anordnung in § 22 Z. 2, Teilstrich 2 EStG wegzudenken.

Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung zur Bestimmung des durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten Typusbegriffes des steuerlichen Dienstverhältnisses verlieren, gehören vor allem folgende: fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Arbeits-

Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz, sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten.

Insgesamt stellt somit das in § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses vor allem auf die Kriterien der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses ab.

Von Bedeutung ist noch das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen oder monatlich gleich bleibender) Entlohnung.

Ausgehend von diesen Kriterien ist bei Anwendung des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 leg.cit. (und damit der darauf gestützten Dienstnehmereigenschaft gem. § 41 Abs. 2 FLAG) zu beurteilen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die für ein Dienstverhältnis sprechenden Kriterien im Vordergrund stehen.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für diese Eingliederung.

Neben den durch das GmbHG schon verpflichtend vorgegebenen Agenden war der Geschäftsführer Ing. H. im Prüfungszeitraum laufend mit folgenden Tätigkeiten betraut: Kalkulation, Auftragsvergabe, Geschäftsanbahnung, Einteilung der Produktion, Überwachung der Produktion. Teilweise wurden diese Tätigkeiten persönlich ausgeführt, teilweise wurde die Aufsicht über die Personen, denen die Ausführung dieser Aufgaben übertragen worden waren, geführt. Dieser überblicksartigen Zusammenstellung wurde in der Beantwortung des Bedenkenvorhaltes vom 27.8.2001 nicht widersprochen.

Das Erfordernis des § 47 Abs. 2 EStG der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus ist daher erfüllt.

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 Aufwendungen selbst aufkommen muss.

Auch hier kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Im Vordergrund dieses Merkmales steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich – in seiner Stellung als Geschäftsführer – das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft.

In die Überlegungen einzubeziehen sind auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen aus nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben.

Dass bei falschen Entscheidungen des Geschäftsführers der Verlust des Einkommens der GmbH und in der Folge des Einkommens des Geschäftsführers droht, ist nicht davon abhängig, ob der Geschäftsführer an der Gesellschaft beteiligt ist oder nicht.

Aus einem allgemein gehaltenen Hinweis auf das Risiko künftiger Entwicklungen des Betriebserfolges lässt sich auch deshalb nichts für ein relevantes Risiko des Geschäftsführers gewinnen, weil das Geschäftsführungsverhältnis jederzeit (also auch bei Beginn einer sich abzeichnenden Krise) gekündigt werden kann.

Als Umstände, die für das Vorliegen eines Unternehmermerkmals sprechen sollen wurde durch die Bw. angeführt:

- a) Vertretung durch die Gattin und Beiziehung zu Unternehmensentscheidungen*
- b) regelmäßige Arbeitsleistung während aller Betriebsferien*
- c) keine Inanspruchnahme von Urlaubstagen*
- d) Akontierung des Unternehmerlohns 12 x statt 14 x*
- e) Unternehmerrisiko/Bezugskürzung.*

Maßgeblich für die hier in Frage stehende rechtliche Würdigung können nur jene Tatsachen aus dem oa. Vorbringen sein, die das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses untermauern.

Nicht maßgeblich sind (wie bereits oben ausgeführt) solche Kriterien, die nur Unterschiede zu arbeits- und sozialrechtlichen Bedingungen eines Beschäftigten darlegen.

Im gegenständlichen Fall sind die Argumente b) und c) daher nicht entscheidungsrelevant.

Aus den selben Gründen ist aus dem Argument d) die 12-malige statt 14-malige Zahlung nicht unterscheidungsrelevant.

Zum Argument a) wird ausgeführt:

Interne oder externe Berater bei bestimmten Geschäftsfällen beizuziehen, auch dann wenn es sich dabei um die hiezu qualifizierte Ehegattin handeln sollte, ist dem Grunde nach kein unüblicher Vorgang. Die Entscheidung zur Beiziehung eines Beraters ist diesfalls im Rahmen der Ausübung der Geschäftsführertätigkeit erfolgt. Diese Befugnisse stehen auch leitenden Angestellten zu.

Wenn es dabei sogar dazu kommt, dass der beigezogene Berater auch Verhandlungen führt, erläutert dies nur den Umfang des Beratermandats.

(Ob die Beziehung zum Berater eine entgeltliche ist oder wie hier denkbar die Beratung eventuell nur im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht erfolgt, wurde nicht erhoben, weil es für die Berufungsfrage nicht entscheidungswesentlich erscheint: die Entscheidungen selbst und die verbindlichen Vertragsabschlüsse trifft in der Folge nicht der verhandelnde Berater sondern der verantwortliche Geschäftsführer.

Es kann in diesem Zusammenhang auch dahingestellt bleiben, ob vielleicht die Beiziehung der Ehegattin durch Ing. H. in seiner Rolle als Gesellschafter, der private Haftungen und Garantien für die Gesellschaft übernommen hat, oder in einer Rolle als Vermieter und Vertragspartner der Gesellschaft erfolgt ist.

Zum Argument d) wird ergänzend ausgeführt:

Die Geschäftsführerbezüge wurden bis November 2000 grundsätzlich monatlich geleistet.

Ab März 1996 kam es wegen des Geschäftsverlaufes zu einer Neufestlegung der Höhe des Geschäftsführerbezeuges. Eine solche umständebedingte Neufestlegung kommt auch bei leitenden Angestellten vor. Die einmalige Inkaufnahme einer dauernden Bezugsherabsetzung auf einen anderen gleichbleibenden Betrag begründet noch kein Unternehmerwagnis.

Die Bezugshöhe blieb bis November 2000 unverändert und stand bis dahin in keinerlei Abhängigkeit vom ausgesprochen stark schwankenden Geschäftserfolg.

Es kann für diesen Zeitraum daher nicht mit Erfolg behauptet werden, es habe sich nur um Akontierungen gehandelt, die einer späteren Endabrechnung in Abhängigkeit von Parametern wie Geschäftserfolg unterliegen würden.

Zum Argument a) wird ausgeführt, soweit nicht schon vorstehend unter d) gewürdigt:

Im Dezember 2000 wurde auf den Geschäftsführerbezug von vorne herein verzichtet.

In der Bemessungsgrundlage sind daher nur die im Zeitraum 1.1.1996 – November 2000 geflossenen Bezüge enthalten.

Aus dem Verrechnungskonto des Geschäftsführers bestand zum 31.12.1999 eine Forderung der Gesellschaft von S 500.563,30.

Zum 31.12.2000 hat sich diese Forderung gegen den Geschäftsführer auf S 863.093,00 erhöht. Diese Erhöhung resultiert ganz wesentlich aus der im Zuge der Um- und Abschlussbuchungen erfolgten Rückführung von S 250.000,00.

Um dem gerade bei wesentlich beteiligten Gesellschaftern wegen des häufig vorzufindenden Umstandes des Selbstkontrahierens notwendigen Objektivierungserfordernis Rechnung zu tragen, ist der nach außen in Erscheinung tretenden tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehung die wesentliche Bedeutung zuzumessen. Die Würdigung eines Vorganges stellt nicht darauf ab, welchen Vertragstyp das Zivilrecht diesem zuordnet oder welche bilanzielle Behandlung der einmal gesetzte Vorgang später im Zuge der Abschlussarbeiten erfährt.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 17.9.2001 wird unter Pkt. 7. ausgeführt, dass kein schriftlicher Geschäftsführungsvertrag vorliege. Typische Bestimmungen eines Dienstverhältnisses seien nicht Gegenstand der Vereinbarung gewesen. Die Bezugshöhe richte sich nach dem Geschäftserfolg der GmbH. Gerade diesem letzteren behaupteten Vertragsinhalt widerspricht die Handhabung bis 31.12.1999 jedenfalls. Ein entsprechender Gesellschafterbeschluss oder ein anderes zeitauthentisches Gedächtnisprotokoll über die Handhabungsänderung betreffend 2000 wurde im Zuge der Vorhaltsbeantwortung nicht vorgelegt.

Mit Rücksicht auf die 100%-ige (mittelbare) Gesellschafterstellung des Geschäftsführers ist daher bei nachträglich in Erscheinung tretenden Handhabungsänderungen bezüglich der Rückwirkung ein strenger Maßstab anzulegen.

Nachdem die monatlich gleichgebliebenen Geschäftsführerbezüge im Wesentlichen bereits geflossen waren, ist danach auf Grund einer nach November 2000 erfolgten Willensbildung der beschlossene Rückfluss erfolgt. Im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld für DB/DZ war noch vom Inhalt der ursprünglichen Vereinbarung auszugehen.

Diesem nachträglich beschlossenen Rückfluss kommt daher eher der Charakter eines in der Stellung als 100%-iger (mittelbaren) Gesellschafter begründeten spätern Forderungsverzichtes zu.

Anders werden u.U. die nach November 2000 anfallenden Geschäftsführerbezüge und das Ausmaß des ab diesem Zeitpunkt gegebenen Unternehmerwagnisses des Geschäftsführers zu würdigen sein. Ab diesem Zeitpunkt hat sich die offenkundig neu (und nicht schon im März 1996) vereinbarte Erfolgsanhängigkeit des Geschäftsführerbezuges in ausreichender Deutlichkeit nach außen hin manifestiert. Ob die nach November getroffene Vereinbarung schließlich als relevantes Überwiegen eines Unternehmerwagnisses zu würdigen sein wird, ist nicht Gegenstand dieser Entscheidung.

Zur Benützung des Kfz:

Diesbezüglich enthält die Bemessungsgrundlage für DB/DZ keinen Wertansatz. Insoweit kann sich die Bw. nicht beschwert fühlen.

Dass Betriebsmittel (hier das Kfz) durch die Gesellschaft beigestellt werden, belegt nur die Eingliederung in den Organismus der Gesellschaft. Und belegt auch, dass dem Geschäftsführer auf die Aufwandsseite diesbezüglich keine für ein Unternehmerwagnis relevanten Unkosten anfallen.

Bei Einsicht in alle Bilanzen des Prüfungszeitraumes wurde festgestellt, dass die Gesellschaft auch den Aufwand für die Beiträge des Geschäftsführers an die GSVG getragen hat.

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 Gesellschaft bzw. für diese tätig, wenn ihnen nicht Entgelt-, sondern bloßer Durchlaufcharakter im Sinne des § 26 Z. 2 EStG zukommt.

Die den Geschäftsführer persönlich treffenden und zusätzlich zum Geschäftsführerbezug von der Bw. getragenen Beiträge an die Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft für die Jahre 1996 – November 2000 hingegen sind zur Beitrags- bzw. Bemessungsgrundlage hinzuzuzählen, da der gesetzliche Beitragsschuldner der Gesellschaftergeschäftsführer und nicht die Bw. ist.

In Verböserung der bisherigen Abgabefestsetzung wird die Nachforderung für bis zur Prüfung nicht selbstberechneten DB und DZ daher wie folgt ermittelt: (Darstellung in S)

	<i>GF-Bezug</i>	<i>GSVG</i>	<i>GF+GSVG</i>	<i>4,5% DB</i>	<i>0,53% DZ</i>	<i>0,51% DZ</i>
<i>1996</i>	<i>640.000</i>	<i>47.060</i>	<i>687.060</i>			
<i>1997</i>	<i>600.000</i>	<i>185.237</i>	<i>785.237</i>			
<i>1998</i>	<i>600.000</i>	<i>271.368</i>	<i>871.368</i>			
<i>1999</i>	<i>600.000</i>	<i>165.330</i>	<i>765.330</i>			

<i>Zwischensumme</i>	<i>2.440.000</i>	<i>668.995</i>	<i>3.108.995</i>		<i>16.478</i>	
<i>2000</i>	<i>550.000</i>	<i>132.263*)</i>	<i>682.263</i>			<i>3.480</i>
<i>Gesamtsumme</i>	<i>2.990.000</i>	<i>801.258</i>	<i>3.791.258</i>	<i>170.607</i>		
<i>in EURO</i>				<i>12.398,49</i>	<i>1.197,50</i>	<i>252,90</i>

**) geschätzt: 11/12 von 144.287*

Gegenüber den Festsetzungen lt. Bescheid vom 18.7.2001 errechnet sich die Mehrvorschreibung wie folgt:

<i>in S</i>					
<i>DB bisher</i>	<i>DB nunmehr</i>	<i>mehr</i>	<i>DZ bisher</i>	<i>DZ nunmehr</i>	<i>mehr</i>
<i>134.550</i>	<i>170.607</i>	<i>36.057</i>	<i>15.737</i>	<i>19.958</i>	<i>4.221</i>

<i>in EURO</i>					
<i>DB bisher</i>	<i>DB nunmehr</i>	<i>mehr</i>	<i>DZ bisher</i>	<i>DZ nunmehr</i>	<i>mehr</i>
<i>9.778,13</i>	<i>12.398,49</i>	<i>2.620,36</i>	<i>1.143,65</i>	<i>1.450,40</i>	<i>306,75</i>

Am 28. Mai 2002 beantragte der steuerliche Vertreter der Bw. die Vorlage an die II. Instanz wobei ersucht wurde eine entsprechende zusätzliche Begründung nachreichen zu dürfen.

Mit Schreiben vom 4. Juni 2002 wurde die Begründung mit folgenden Inhalt nachgereicht:

Im Auftrag und in Vollmacht der obigen Gesellschaft wird nach Ergehen der Berufungsvorentscheidung vom 29.4.2002 das bisherige Vorbringen ergänzt.

Wie schon in der Eingabe vom 17.9.2001 angemerkt, ist das Finanzamt Graz-Umgebung, Prüfungsabteilung, im Zusammenhang mit der OB-Pflicht des zu 100 % beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers davon ausgegangen, dass "sonst die Merkmale (außer der Weisungsgebundenheit eines Dienstverhältnisses) vorliegen". Dies lässt den Schluss zu, dass das Finanzamt Graz-Umgebung bereits in der Anfangsphase der Prüfung von einer nicht durch das Gesetz gedeckten - aber in der Sache selbst wesentlichen Bestimmung - unrichtigen Gesetzesinterpretation ausgegangen ist. Auch kommt man, wenn man die Begründung zur Berufungsvorentscheidung liest, zum Schluss, dass der zuständige Rechtsmittelbearbeiter unter außer Achtlassung der Bestimmung des § 115 Abs. 3 BAO nur darauf aus ist, eine einmal getätigte unrichtige Rechtsauslegung der gleichen Behörde festzuschreiben.

Nochmals zur Ausgangssituation:

Nur dann, wenn sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen, liegt eine DB-Pflicht von Geschäftsführerbezügen wesentlich beteiligter Personen vor. Ob der Verwaltungsgerichtshof Auslegungshilfen in diversen Judikaten gegeben hat oder nicht, ist in diesem Zusammenhang völlig unbedeutend, da die gesetzliche Bestimmung "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" nicht uminterpretiert werden kann in viele, einige, wenige etc. Auch die Ausführungen der Behörde, zu Punkt 5., 6., 8. und 9. der Eingabe vom 17.9.2001 wird mit einer völlig unrichtigen Begründung abgetan, nämlich im Zusammenhang mit der Frage des Vorliegens eines Unternehmerwagnisses. Auch diese Auslegung lässt sich dem Gesetz nicht entnehmen. Allein die regelmäßige Arbeitsleistung während aller Betriebsferien durch den Geschäftsführer ist ein reines Unternehmermerkmal, das gleiche gilt für die Nichtinanspruchnahme von Urlaubstagen der Jahre 1994 bis 2001, wobei selbst bei leitenden Angestellten eine Nichtinanspruchnahme von Urlaubstagen zu einer entsprechenden Urlaubsabfindung bzw. Urlaubsablöse führt.

Erstaunlich sind auch die Ausführungen zum Argument, wonach die nichtbeteiligte Ehegattin des Geschäftsführers regelmäßig bei diversen Geschäftsbesprechungen anwesend ist und auch Entscheidungen wesentlich mit trägt. Nachdem der Verwaltungsgerichtshof zu diesem Argument bislang noch nicht Stellung genommen hat, hat sich das Finanzamt Graz-Umgebung auch mit diesem Argument schwer getan. Natürlich ist es kein dem Grunde nach unüblicher Vorgang, dass eine hiezu qualifizierte Ehegattin Entscheidungen direkt beeinflusst und bei Verhandlungen mit Geschäftspartnern, Banken, Leasinggesellschaften,

Wirtschaftstreuhändern etc. anwesend ist. Aber es ist eben ein so typisches Unternehmermerkmal, denn kein Manager eines Großkonzerns, kein Geschäftsführer einer mittelgroßen Handelsgesellschaft, kein nichtbeteiligter Geschäftsführer einer Handwerks GmbH könnte und würde die Ehegattin, die im vorliegenden Fall noch dazu Ärztin ist, zu derartigen Verhandlungen mitnehmen. Dies als Merkmal eines Dienstverhältnisses darzustellen, geht an der Sache völlig vorbei.

Wenn ein Steuerpflichtiger monatliche Akontozahlungen erhält und über diese erst nach Vorliegen eines entsprechenden Betriebsergebnisses verfügen kann, kann dies nicht mit Recht so ausgelegt werden, dass erst zum Zeitpunkt der Rückzahlung eine Änderung des Vertragsverhältnisses eingetreten ist und dies in nicht ausreichender Deutlichkeit nach außen hin manifestiert wurde. Wem sollte in einer Ein-Mann-GmbH die Kürzung des Geschäftsführerbezuges nach Vorliegen der entsprechenden Ergebnisse des abgelaufenen Kalenderjahres dokumentiert werden. Den Dienstnehmern? Den Geschäftsfreunden? Risiko in diesem Zusammenhang bedeutet natürlich, dass eine einmal erhaltene Akontozahlung auch wieder zurückgezahlt werden muss. Somit liegt von Beginn an - nämlich vom Erhalt des ersten Akontobezuges - ein Unternehmerrisiko vor und nicht erst dann, wenn eine Rückzahlung notwendig wird.

Darüber hinaus hat die Finanzbehörde den Geschäftsführerbezug des Jahres 2000 unrichtig mit S 550.000 statt richtig mit S 300.000 angesetzt.

Weiters ist die Finanzbehörde auf die Bezugskürzung im Kalenderjahr 1996 von S 70.000 auf S 50.000 nicht eingegangen; wohl deshalb unter Verletzung der Bestimmung des § 115 Abs. 3 BAO, weil diese Bezugskürzung das Unternehmerrisiko mehr als deutlich untermauert und daher nicht in das Konzept der ablehnenden Beurteilung passt.

Am 24. Juni 2002 legte das Finanzamt Graz-Umgebung die Berufung der Finanzlandesdirektion Steiermark zur Entscheidung vor. Bis 31. Dezember 2002 erfolgte keine Erledigung durch die Finanzlandesdirektion.

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

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

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

Gem. § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gem. § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z. 2 EStG 1988.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 57 Abs. 4 und 5 HKG idF BGBl. 958/1993 bzw. § 57 Abs. 7 und 8 HKG idF BGBl. 661/1994.

Nach § 22 Z. 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 fallen unter die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung erkennt, ergibt sich aus der Entstehungsgeschichte des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 und aus dem Zusammenhang mit der Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. b EStG 1988, dass der Formulierung "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" in § 22 Z. 2 das Verständnis beizulegen ist, dass es auf die Weisungsgebundenheit nicht ankommt, wenn diese wegen der Beteiligung an der Gesellschaft nicht gegeben ist, im Übrigen aber nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssen. Dabei ist die auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlende Weisungsgebundenheit hinzuzudenken und dann zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbstständigkeit oder jene der Selbstständigkeit

im Vordergrund stehen. Dem Vorliegen bzw. dem Fehlen des Unternehmerwagnisses kommt in diesem Zusammenhang wesentliche Bedeutung zu (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 27. Juli 1999, 99/14/0136). Es kommt nicht daher darauf an, dass der gegenständlich zu 100 % beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer auf Grund seiner Beteiligung weisungsungebunden ist (vgl. weiters VwGH vom 28.10.1997, 97/14/0132).

Ein Dienstverhältnis liegt nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Dabei ist für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit maßgebend (vgl. zB die hg. Erkenntnisse vom 25.10.1994, 90/14/0184, und vom 22.2.1996, 94/15/0123). Nach Lehre und Rechtsprechung sind für die Abgrenzung zwischen selbstständiger und nichtselbstständiger Tätigkeit das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses, die (gegenständlich nicht relevante) Weisungsgebundenheit und die organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Arbeitgebers wesentliche Merkmale. Unter diesen Gesichtspunkten ist das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbstständigkeit oder jene der Unselbstständigkeit überwiegen (vgl. VwGH vom 22.2.1996, 94/15/0123, und die dort zitierte Judikatur).

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 überwältzbaren Ausgaben ergeben.

Der Verfassungsgerichtshof hat in den Erkenntnissen G 109/00 und G 110/00 jeweils vom 1.3.2001, mit dem die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes auf (teilweise) verfassungswidrige Aufhebung einiger Gesetzesbestimmungen des EStG 1988, des FLAG sowie des KommStG 1993 im Zusammenhang mit der Dienstgeberbeitrags- und Kommunalsteuerpflicht der an wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer gewährten Tätigkeitsvergütungen abgewiesen wurden, darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, im Falle der - auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden - 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. 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 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 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).

Zu der im Vorlageantrag angeführten Argumentation, dass die Auszahlung der Geschäftsführervergütung in Abhängigkeit von der Ertragslage, (Akontierung - sogar verbunden mit einer Rückzahlungsverpflichtung) und somit vom wirtschaftlichen Erfolg abhängt, ist festzustellen, dass die Entlohnung entsprechend der Ertragslage nach der Verkehrsauffassung auch bei Dienstverhältnissen, vor allem bei Arbeitnehmern in leitender Position, wie auch die Delegierung von Arbeit und die Heranziehung von Hilfskräften beim leitenden Führungspersonal eine nicht unübliche Vorgangsweise ist und kein spezifisches Merkmal einer selbstständigen Tätigkeit darstellt (VwGH vom 27.7.1999, 99/14/0136 und vom 26.4.2000, 99/14/0339), wobei sich die Möglichkeit der Heranziehung von Hilfskräften gegenständlich auf die Weisungsfreiheit gründet (vgl. VwGH vom 20.11.1996, 96/15/0094).

Eine laufende Entlohnung liegt aber auch dann vor, wenn der Jahresbezug nicht in monatlich gleichbleibenden Monatsbeträgen ausbezahlt wird (vgl. VwGH 23.4.2001, 2001/14/0054).

Im Übrigen bildet das Risiko einer Bezugskürzung bei einer Verlustsituation der GmbH ebenso wenig ein unternehmerspezifisches Risiko der Geschäftsführerbezüge wie eine Kürzung der Geschäftsführergehälter bei einer negativen allgemeinen Wirtschaftsentwicklung (vgl. VwGH 10.2.1999, 97/15/0175, 24.9.2002, 2001/14/0106). In diesem Zusammenhang wird auch auf

die ausführliche Begründung des Finanzamtes Graz-Umgebung in der Berufungsvorentscheidung vom 29. April 2002 verwiesen.

Zur Frage der Vertretungsbefugnis ist fest zu halten, dass es nicht unüblich ist und einem Dienstverhältnis nicht entgegen steht, wenn sich leitende Angestellte, insbesondere Geschäftsführer, bei bestimmten Verrichtungen vertreten lassen können (auch wenn es die eigene Gattin ist; vgl. VwGH vom 22.9.2000, 2000/15/0089).

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

Ihrem Einwand ist zu entnehmen, dass der Geschäftsführer weder an eine Arbeitszeit oder an einen Arbeitsort gebunden ist; es wird darauf verwiesen, dass eine freie Zeitdisposition, das Fehlen der persönlichen Abhängigkeit und der Unterwerfung unter betriebliche Ordnungsvorschriften wie Arbeitsort, Arbeitszeit und arbeitsbezogenes Verhalten, Kontrolle und disziplinarische 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.

Das Anstellungsverhältnis eines Geschäftsführers kann ein Dienstvertrag im Sinne der §§ 1151 ff ABGB, ein so genannter freier Dienstvertrag, ein Werkvertrag oder ein Auftrag sein (vgl. das Erk. des VwGH vom 15.7.1998, 97/13/0169). Der Fall eines Werkvertrages wird dann angenommen werden können, wenn die Verpflichtung zur Herbeiführung eines bestimmten Erfolges, etwa in Form eines durch die Geschäftsführung abzuwickelnden konkreten Projektes, vereinbart ist, nicht aber, wenn Gegenstand des Vertrages die auf Dauer angelegte und damit

zeitraumbezogene Erbringung von Leistungen ist (vgl. Reich/Rohrwig, GmbH-Recht I², Rz 2/83). Während beim Werkvertrag ein bestimmter Erfolg geschuldet wird, ist beim Dienstvertrag und beim freien Dienstvertrag die Arbeit selbst Leistungsinhalt (vgl. Krejci in Rummel², Rz 117 zu §§ 1165, 1166 ABGB).

Laut Firmenbuch vertritt der Geschäftsführer die Bw. bereits seit 21. Juni 1994. Evident ist auch, dass die Tätigkeitsverpflichtung des Geschäftsführers nicht auf die Abwicklung eines konkreten (überschaubaren) Projektes abstellt. Wie die Bw. in der Tätigkeitsbeschreibung (Ergänzungsbeantwortung vom 17. September 2001) des Geschäftsführers selbst darlegt, muss dieser in vielseitiger Art und Weise für die Gesellschaft tätig werden. Aus dem umfangreichen Aufgabenbereich des Geschäftsführers und der Tatsache, dass er durchgehend als Geschäftsführer der Bw. tätig war, ist auf dessen Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der GmbH zu schließen.

Damit ist klaggestellt, dass der Geschäftsführer 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 des Geschäftsführers 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 selbstständigen Tätigkeit, ebenso wie die gegenständlich vorliegende persönliche Abhängigkeit darstellt.

Zu Ihrem wiederholt vorgebrachten Einwand, dass die gesetzliche Bestimmung "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" nicht uminterpretiert werden kann in viele, einige, wenige etc. wird auf das VwGH Erkenntnis vom 29. Jänner 2002, 2001/14/0076 verwiesen, wo u.a. ausgeführt wurde:

Die Beschwerdeführerin wendet ein, das Gesetz stelle in § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 darauf ab, dass beim Geschäftsführer sonst (also außer der gegebenenfalls hinzuzudenkenden Weisungsunterworfenheit) alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vorlägen, was gegenständlich nicht zuträfe.

Diesem Vorbringen ist die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 18. September 1996, 96/15/0121) entgegenzuhalten, wonach dem angesprochenen Tatbestandsmerkmal des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 das Verständnis

beizulegen ist, dass es – gleich wie bei jedem herkömmlichen Dienstverhältnis iSd § 47 EStG – bloß darauf ankommt, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses vorliegen.

Das Dienstverhältnis ist ein Typusbegriff. Die Merkmale eines Typusbegriffes sind nicht immer in gleicher Intensität ausgebildet, die Entscheidung hat letztendlich nach dem Gesamtbild zu erfolgen.

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

Die Berufung war daher, wie aus dem Spruch ersichtlich, vollinhaltlich abzuweisen.

Graz, 10. November 2003