

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A. GmbH in XY, vertreten durch V WTH GmbH in YX, vom 20. November 2000 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Feldbach vom 3. November 2000 für den Zeitraum 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 1998 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag werden für das Jahr 1996 wie folgt vermindert:

153.086,00      lt. Betriebsprüfung wie im Erörterungsgespräch besprochen  
+9.000,00      Berichtigung der Sozialversicherung lt. Betriebsprüfung

162.086,00

162.086,00	x	4,5%	=	7.294,00 S	=	530,08 €	DB
162.086,00	x	0,53%	=	859,05 S	=	62,43 €	DZ

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

Im Zuge einer den Zeitraum 1.1.1996 bis 31.12.1998 umfassenden Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer 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. Der Prüfer zog im strittigen Zeitraum Geschäftsführerbezüge in Höhe von insgesamt 1.199.695,00 S als Bemessungs- bzw. Beitragsgrundlage heran.

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

*Im Auftrag unserer Mandantschaft (Vollmacht ausgewiesen) erheben wir innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der*

### *B e r u f u n g*

*Gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid vom 3. November 2000 (DB und DZ 1996–1998) sowie gegen den Nebengebührenbescheid vom 9. November 2000 und begründen dies wie folgt:*

*1. Als Bescheidbegründung b.) wurde angeführt, dass Gehälter und sonstige Vergütungen in die Beitragsgrundlage gemäß § 41 FLAG einzubeziehen seien, weil der Geschäftsführer seine ARBEITSKRAFT schulde und die Tätigkeit OHNE UNTERNEHMERRISIKO erfolge.*

*Dem ist entgegenzuhalten, dass bei der Beurteilung der verschiedenen Kriterien des Geschäftsführers A. hinsichtlich Dienstverhältnis hätte man feststellen müssen, dass das Gesamtbild der Tätigkeit gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses spricht (auch nach außersteuerlichen Vorschriften der Rechtsordnung kein Dienstnehmer).*

*Stark ausgeprägt sind im konkreten Fall folgende Kriterien:*

- 1.) UNTERNEHMERRISIKO
- 2.) UNTERNEHMERINITIATIVE
- 3.) KAPITALEINSATZ
- 4.) SCHULDEN DES ARBEITSERFOLGES UND NICHT WIE IM BESCHEID BEGRÜNDET "SCHULDEN DER ARBEITSKRAFT"

*Dem Vorliegen des UNTERNEHMERWAGNISSES kommt wesentliche Bedeutung zu.*

*Ein UNTERNEHMERRISIKO liegt vor, wenn der Steuerpflichtige das Unternehmensergebnis maßgeblich beeinflussen kann. Der Geschäftsführer A. schuldet nicht die ARBEITSKRAFT, sondern materiellen ERFOLG.*

- 5.) KEINE FESTEN ARBEITSZEITEN
- 6.) KEINEN URLAUBSANSPRUCH
- 7.) KEINE ÜBERSTUNDENVERGÜTUNG

Verstoß gegen das Sachlichkeitsgebot, da der GF-Gesellschafter DB/DZ Pflicht hinnehmen muss, ohne auf der anderen Seite in seiner Eigenschaft als GF die lohnsteuerlichen Begünstigungen gemäß § 67 Abs.1 EStG beanspruchen zu können.

Der DB/DZ wurde dem Grunde nach daher zu Unrecht vorgeschrieben, da keine Dienstnehmereigenschaft vorliegt.

2. Darüber hinaus wurde der DB/DZ im Jahre 1996 der HÖHE nach falsch berechnet, da gem. § 4 Abs. 3 FLAG von den gewährten Arbeitslöhnen ist; laut Ergebnis der BP des Steuerpflichtigen wurden im Jahre 1996 S 153.086,00 nicht unter dem Titel Geschäftsführerentgelt ausbezahlt, sondern als PETTY-CASH = BARAUSLAGENERSATZ. Da es sich nicht um Arbeitslöhne handelt, wäre dieser Betrag auch aus der Bemessungsgrundlage auszuklammern.

Lt. Bescheid vorgeschrieben: S 18.323,00 : 4,5 x 100 =

Bemessungsgrundlage S 407.177,00 :

Richtig nach Behördenmeinung: Zufluss S 360.000,00

Davon S 153.086,00 Refundierung

Barauslagen

KEINE

Arbeitslöhne

Plus SV S 38.168,20

Summe S 245.082,20 x 4,5 %

DB S 11.029,00 errechnet

DB S 18.323,00 lt. Bescheid

3. Wird aufgrund der aktuellen Rechtsentwicklung die Verfassungswidrigkeit der gegenständlichen Bescheid begründenden Gesetzesbestimmung eingewendet.

Der VwGH hat an den VfGH den ANTRAG gestellt, die gegenständlichen Bestimmungen auf Verfassungswidrigkeit zu prüfen und dieser hat ein Gesetzesprüfungsverfahren eingeleitet.

Wir ersuchen um vollinhaltliche Stattgabe unseres Berufungsbegehrens und um Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

Gleichzeitig wird der Antrag gestellt die Berufung der II. Instanz vorzulegen.

Mit Bericht vom 7. Februar 2001 legte das Finanzamt Feldbach die Berufung aus verwaltungsökonomischen Gründen (ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung) 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.

Beim Erörterungsgespräch vor dem unabhängigen Finanzsenat am 29. September 2004 wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw. nochmals darauf hingewiesen, dass im Zuge der

Betriebsprüfung für das Jahr 1996 ein Barauslagenersatz von 153.086,00 S in Abzug gebracht wurde. Diese Abzugspost stelle keinen Geschäftsführerbezug dar und sei daher aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden.

Ebenso seien die Vorlaufkosten in Höhe von 700.000,00 S für die GesmbH nach den Bestimmungen des Franchise-Gebers persönlich aufzubringen, was auf das Vorliegen eines Unternehmerrisikos schließen lasse.

Abschließend wurde noch ersucht, den Franchise-Vertrag einer besonderen rechtlichen Würdigung hinsichtlich des nicht auf die Gesellschaft überwälzbaren Unternehmerrisikos zu unterziehen.

Mit Datum 10. November 2004 wurden noch folgende Unterlagen nachgereicht:

- 1 Absichtserklärung v. 20. November 1995
- 1 Franchise-Vertrag v. 14. Dezember 1995 (für den Standort Fürstenfeld)
- 1 Pachtvertrag v. 14. Dezember 1995
- 1 Vereinbarung v. 14. Dezember 1995 und
- 1 Zusatzvereinbarung samt Option v. 14. Dezember 1995

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

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 (kurz 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 daher nicht darauf an, dass der gegenständlich zu 100 % beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer auf Grund seiner 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 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).

Bezüglich des Unternehmerwagnisses wird festgestellt, dass alle Ausgaben im Zusammenhang mit Dienstreisen wie Kilometergelder, Parkgebühren und Diäten, laut Verrechnungskonto A., zur Gänze von der GesmbH getragen wurden.

Zu den Geschäftsführerbezügen ist anzuführen, dass anlässlich der durchgeföhrten Betriebsprüfung vom Betriebsprüfer ein Zufluss der Geschäftsführerbezüge für die Jahre 1996 bis 1998 von jährlich 360.000,00 S festgestellt wurde, wobei für das Jahr 1996, wie auch im Erörterungsgespräch angeführt, ein Barauslagenersatz von 153.086,00 S in Abzug zu bringen ist. Diese Bezüge sind auch aus dem Einkommensteuerakt des Herrn A. (St.Nr.:999/9999) ersichtlich.

Es ist aus dem beiliegenden Berechnungsblatt der Betriebsprüfung erkennbar, dass die Hinzurechnung der SV der gewerblichen Wirtschaft für das Jahr 1996 mit 47.168,00 S anstatt mit 38.168,00 S erfolgt ist.

Im Erörterungsgespräch wurde darauf hingewiesen, dass Vorlaufkosten für die GesmbH in Höhe von 700.000,00 € nach den Bestimmungen des Franchise-Geberts von Herrn A. persönlich aufzubringen seien, was auf das Vorliegen eines Unternehmerrisikos schließen lasse. Dem ist entgegen zu halten, dass es dabei wohl grundsätzlich um Kosten für die Errichtung der GesmbH gehe und dies keinesfalls als Unternehmerrisiko zu werten ist.

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.

In einem neuen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (verstärkter Senat) vom 10.11.2004, 2003/13/0018, wird zum Unternehmerwagnis Folgendes 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, gibt - auch im Lichte der daraus gewonnenen Erfahrungen - dazu Anlass, die bisher vertretene Rechtsauffassung dahin zu revidieren, dass in Abkehr von der Annahme der Gleichwertigkeit der zu Punkt 3.3 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.*

Aus diesem Erkenntnis ist zu entnehmen, dass das Unternehmerwagnis nicht mehr von entscheidender Bedeutung ist und im gegenständlichen Fall auch nach eingehender Prüfung des Franchise-Vertrages nicht vorliegt.

Der Franchise-Vertrag vom 14. Dezember 1995, abgeschlossen zwischen der McDonalds Franchise GmbH und 1) Herrn A. sowie 2) der B.GmbH, wurde in zwanzig Paragraphen untergliedert und behandelt in § 4 mit 7 Absätzen und 15 Untergliederungen die Pflichten des Franchise-Nehmers. So ist unter Absatz 5 lit. b Folgendes angeführt:

*Der Franchise-Nehmer verpflichtet sich, alleiniger Inhaber des Restaurantbetriebes zu sein und zu bleiben und seine ganze unternehmerische Aktivität für die Förderung des Restaurantbetriebes möglichst wirksam einzusetzen.*

Im Geschäftsführervertrag wurde unter Punkt II (Tätigkeitsbereich) lediglich darauf verwiesen,

dass die Geschäftsführeragenden unter Einhaltung der Vertragsbestimmungen des Franchisevertrages auszuüben sind.

Diese Feststellungen und der gesamte Inhalt des Franchisevertrages sind als Indiz zu werten, dass eine Eingliederung in den betrieblichen Organismus des Unternehmens vorliegen muss.

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 (nicht mehr von entscheidender Bedeutung lt. VwGH v. 10.11.2004, 2003/13/0018).

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. 72 f). 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).

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 und örtlicher als auch in organisatorischer Hinsicht.

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.

Damit ist klargestellt, 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.

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

Der Berufung war daher, wie im Spruch angeführt, teilweise statzugeben.

Graz, am 28. Dezember 2004