



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Dr. Radschek und die weiteren Mitglieder HR Mag. Wolfgang Tiwald, KomzR KR Oswald Heimhilcher und Mag. Robert Steier über die Berufung der LMGmbH, S, vertreten durch UNICONSULT Wirtschaftstreuhand Ges.m.b.H, 5020 Salzburg, Innsbrucker Bundesstraße 71, vom 27. August 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk vom 19. Juni 2002 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum Jänner 1996 bis Dezember 2000 nach der am 29. November 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Im Rahmen einer bei der berufungswerbenden Gesellschaft (Bw.) durchgeführten Lohnsteuerprüfung betreffend die Jahre 1996 bis 2000 wurden unter Würdigung der von der Bw. abgegebenen Sachverhaltsdarstellung vom 12.8.2001 folgende Feststellungen getroffen:

Herr L sei seit 14. November 1973 Geschäftsführer der Bw. Als Gesellschafter sei im Firmenbuch die L-Privatstiftung ausgewiesen. Auf der Grundlage der Bestellung zum Geschäftsführer sei mit 1. Jänner 1994 zwischen der Bw. und Herrn L ein Konsulentenvertrag auf unbestimmte Zeit mit folgendem auszugsweise angeführtem Inhalt abgeschlossen worden:

---

Der mit diesem Vertrag eingeschlossene Leistungsumfang umfasse im Wesentlichen die gesamte Beratung für das operative und strategische Management, sowie insbesondere die handels- und gewerberechtliche Unternehmensführung.

Herr L habe im Rahmen der Unternehmensführung die gesetzlichen und satzungsmäßigen Aufgaben der Gesellschaft zu erfüllen sowie für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft in bester Weise zu sorgen. Bei allen Entscheidungen müsse er sich vom Geschäftserfolg der Gesellschaft leiten lassen.

Die Bestellung zum Geschäftsführer der Gesellschaft gelte als Voraussetzung für diesen Vertrag, weshalb mit einem etwaigen Widerruf oder Rücktritt von der gesellschaftsrechtlichen Funktion eine automatische Auflösung dieses Vertrages mit dem Datum der Löschung bzw. Enthebung als Geschäftsführer im Firmenbuch als vereinbart gelte.

Für die Berechnung des jährlichen Beratungshonorars sei der jeweils erzielte Jahresumsatz aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Gesellschaft maßgeblich. Von diesem erzielten Umsatz gelange ein Teil von Hundert als Beratungshonorar zur Verrechnung. Die Verrechnung erfolge jährlich im Nachhinein nach Bekanntgabe der Umsatzzahlen für das Vorjahr durch die Gesellschaft. Sollte die Bekanntgabe der Umsatzzahlen bis zum Ende des dritten Geschäftsmonates im darauf folgenden Geschäftsjahr nicht erfolgt sein, werde eine vorläufige Berechnung des Honorars auf Basis der Vorjahreszahlen vorgenommen.

Die Verrechnung des Honorars für Beratung und Unternehmensführung unter Hinzurechnung der hierfür geltenden Umsatzsteuerbeträge erfolge durch den Auftraggeber mittels Rechnung. Für die Bezahlung der jeweiligen Rechnungen sei es der Gesellschaft freigestellt, diese mittels Banküberweisung auf ein vom Auftraggeber genanntes Bankkontos oder in Gegenverrechnung mit einem bei der Gesellschaft geführten Verrechnungskonto vorzunehmen.

Im Zuge der Lohnsteuerprüfung seien im Rahmen einer Stellungnahme der Bw. die Höhe der an Herrn L in den einzelnen Jahren ausbezahlten Beträge sowie die Modalitäten der Berechnung des Konsulentenhonorares und dessen Auszahlung bekannt gegeben worden.

Des Weiteren sei dargelegt worden dass die Zahlungen an die GSVG Versicherung von Herrn L bezahlt würden, ihm von der Bw. kein PKW zur Verfügung gestellt werde und keine Vereinbarungen über Sonderzahlungen oder Abfertigung getroffen worden seien. Herr L sei an keine fixen Arbeitszeiten gebunden und stehe auch nicht in einem wirtschaftlichen Abhängigkeitsverhältnis zur Bw. da folgende weitere Einkunftsquellen vorhanden seien:

- Einkünfte aus Lizenzzahlungen für Patente
- Geschäftsführung d. GGmbH
- Vermietung und Verpachtung

---

Die Tätigkeit unterliege weder dem Angestelltengesetz noch dem Kollektivvertrag, es werde kein Spesenersatz geleistet, Herr L habe keinen fixen Arbeitsort, er bediene sich de facto weder von der Bw. zur Verfügung gestellter Arbeitsmittel noch deren Infrastruktur. Seine Tätigkeit für das Unternehmen bestehet nach den Angaben der Bw. in der "Beratung der Betriebsleitung, Produktion u. Technik".

Unter Wiedergabe der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs hinsichtlich der rechtlichen Ausgestaltungsmöglichkeiten der Anstellung eines Geschäftsführers gelangte der Prüfer zu der Ansicht, dass die in der Sachverhaltsdarstellung ins Treffen geführten Argumente nicht gegen die Annahme eines Dienstverhältnisses sprächen und begründete dies folgendermaßen:

- Die vorgebrachten Einwände, wie keine fixe Arbeitszeit, kein fixer Arbeitsort seien auch bei anderen leitenden Angestellten durchaus üblich.
- Dass die GSVG-Versicherung vom Geschäftsführer bezahlt werde, sei ebenfalls ohne Belang, da auch Dienstnehmer nur Anspruch auf einen Bruttobezug hätten und daher die Sozialversicherungsbeiträge selbst tragen müssten.
- Dass seitens der Firma kein PKW zur Verfügung gestellt werde, sei ebenfalls nicht relevant, da Hr. L einen solchen laut Dienstvertrag als Geschäftsführer von der GGmbH zur Verfügung gestellt bekomme.
- Dass die Tätigkeit von Hr. L weder dem Angestelltengesetz noch einem Kollektivvertrag unterliege und keine Vereinbarungen hinsichtlich Sonderzahlungen und Abfertigung vorlägen, spreche nicht gegen ein Dienstverhältnis. Die Definition des Dienstverhältnisses im § 47 Abs. 2 EStG sei eine eigenständige des Steuerrechts und daher mit den korrespondierenden Begriffen des Arbeits- und Sozialrechtes nicht immer deckungsgleich. Auch wenn arbeits- oder dienstrechtliche Bestimmungen vorsähen, dass durch eine bestimmte Tätigkeit kein Dienstverhältnis begründet werde, sei das Rechtsverhältnis dennoch nach abgabenrechtlichen Gesichtspunkten darauf zu untersuchen, ob die für oder gegen die Nichtselbständigkeit sprechenden Merkmale überwiegen (VwGH 22.2.96, 94/15/0123).
- Hinsichtlich des Spesenersatzes sei ins Treffen zu führen, dass der Finanzbehörde keine Aufwendungen bekannt seien, die Herr L in Verbindung mit seiner Tätigkeit als Geschäftsführer, aus eigenem zu tragen hätte.
- Das von der Bw. angeführte Kriterium, dass keine wirtschaftliche Abhängigkeit gegeben sei, sei nicht für die Beurteilung eines steuerlichen, sondern vor allem für das Vorliegen eines sozialversicherungsrechtlichen Dienstverhältnisses von Bedeutung.
- Dass sich die Entlohnung, ausschließlich am wirtschaftlichen Erfolg (erzielter Jahresumsatz) orientiere, sei für einen Arbeitnehmer eher selten, komme aber im Wirtschaftsleben vor.

Wesentliches Merkmal eines Dienstverhältnisses sei, dass fortlaufende, im Wesentlichen gleich bleibende Arbeiten mit einem fortlaufenden, gleich bleibenden Betrag entlohnt würden. Schwankende Entlohnungen würden aber nicht zwingend gegen ein Dienstverhältnis sprechen. Eine laufende Entlohnung liege auch vor, wenn der Jahresbezug nicht in monatlich gleich bleibenden Monatsbeträgen ausbezahlt werde.

- Anschließend werde noch angeführt, dass sich die Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus schon daraus ergebe, dass eine juristische Person nur durch das Tätigwerden des Geschäftsführers selbst handlungsfähig werde. Dem Geschäftsführer würden gemäß § 20 GmbH-Gesetz bestimmte gesetzliche Befugnisse obliegen, die ihm zwingend zugeordnet seien (beispielsweise Buchführung und Bilanzierung; Anmeldung im Firmenbuch; Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens).

Die Konsulentenhonorare seien daher als Einkünfte aus einem Dienstverhältnis DB- und DZ-pflichtig. Auch die irrtümlicherweise nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogenen steuerpflichtigen Reisekostenersätze seien bei deren Ermittlung heranzuziehen.

Er wurden somit folgende Bemessungsgrundlagen und Abgaben ermittelt:

#### Geschäftsführerhonorare

<b>Jahr</b>	<b>BMG</b> öS	<b>DB</b> öS	<b>DZ</b> öS	<b>BMG</b> €	<b>DB</b> €	<b>DZ</b> €
1996	7.562.500,00	340.312,50	40.081,25	549.588,31	24.731,47	2.912,82
1997	7.829.500,00	352.327,50	41.496,35	568.991,96	25.604,64	3.015,66
1998	8.905.400,00	400.743,00	47.198,62	647.180,66	29.123,13	3.430,06
1999	8.249.400,00	371.223,00	43.721,82	599.507,28	26.977,83	3.177,39
2000	8.074.770,00	363.364,65	41.988,80	586.816,42	26.406,74	3.051,45
<b>40.621.570,00   1.827.970,65   214.486,84   2.952.084,63   132.843,81   15.587,38</b>						

zuzüglich Reisekostenersätze im Jahr 2000:

<b>Jahr</b>	<b>BMG</b> öS	<b>DB</b> öS	<b>DZ</b> öS	<b>BMG</b> €	<b>DB</b> €	<b>DZ</b> €
2000	55.851,00	2.513,30	290,43	4.058,85	182,65	21,11

ergibt insgesamt:

Jahr	Gesamt-BMG	DB/Nfd.	DZ/Nfd.	Gesamt-BMG	DB/Nfd.	DZ/Nfd.
1996	7.562.500,00	340.312,50	40.081,25	549.588,31	24.731,47	2.912,82
1997	7.829.500,00	352.327,50	41.496,35	568.991,96	25.604,64	3.015,66
1998	8.905.400,00	400.743,00	47.198,62	647.180,66	29.123,13	3.430,06
1999	8.249.400,00	371.223,00	43.721,82	599.507,28	26.977,83	3.177,39
2000	8.130.621,00	365.877,95	42.279,23	590.875,27	26.589,39	3.072,56
<b>Summe</b>	<b>40.677.421,00</b>	<b>1.830.483,95</b>	<b>214.777,27</b>	<b>2.956.143,48</b>	<b>133.026,46</b>	<b>15.608,49</b>

Das Finanzamt übernahm in seinem Bescheid vom 19. Juni 2002 die Festsstellungen der Lohnsteuerprüfung und setzte die Nachforderung an DB und DZ für den Zeitraum 1.1.1996 bis 31.12.2000 in Höhe der im Bericht über die Lohnsteuerprüfung ermittelten Beträge fest.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung brachte die Bw. im Wesentlichen Folgendes vor:

Herr L sei seit 1.1.1994 auf Grundlage seiner Bestellung zum Geschäftsführer, welche bereits 1973 erfolgte, für die Bw. mittels Werkvertrag tätig. Da der Tätigkeitsumfang wesentlich die Beratung der Betriebsleitung, Produktion und Technik umfasse, sei der gegenständliche Werkvertrag als Konsulentenvertrag bezeichnet worden. Das Beratungshonorar bemesse sich ausschließlich nach dem wirtschaftlichen Erfolg der Gesellschaft, als Berechnungsbasis diene der Jahresumsatz der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit. Von diesem erzielten Umsatz, welcher endgültig erst nach Erstellung des Jahresabschlusses für das jeweilige Wirtschaftsjahr vorliege, gelange ein Teil von Hundert zur Verrechnung. Über diesen Betrag stelle Herr L gemäß den Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes (UStG 1994) eine Honorarnote mit USt-Ausweis aus. Darüber hinaus gebe es keine wie immer gearteten Formen der Vergütung, sei es in monetärer Form oder durch Zurverfügungstellung von Sachwerten.

Die Erfüllung des gegenständlichen Werkvertrages stelle für Herrn L einen bedeutenden Teil seiner gesamten beruflichen Tätigkeit dar, jedoch bestünden durch die Geschäftsführung einer weiteren Kapitalgesellschaft, der Vermietung eines hochwertigen Objektes sowie der Verwertung von Lizenzrechten auf Patente, weitere wesentliche Einkunftsquellen.

Im Zuge der Lohnsteuerprüfung der prüfungsgegenständlichen Jahre 1996 bis 2000, welche mittels angefochtenem Bescheid abgeschlossen worden sei, würden die an Herrn L bezahlten Werkvertragshonorare als Ausfluss eines Dienstverhältnisses gemäß § 47 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (EStG 1988) qualifiziert. In Folge würden Dienstgeberbeiträge (DB) sowie Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für diese Entgelte zur Vorschreibung gebracht.

---

Gegen die in der Begründung der Lohnsteuerprüfung ins Treffen geführten Argumente werde nachstehende eigene rechtliche Würdigung eingewandt:

Von der Lohnsteuerprüfung werde zunächst zutreffend angeführt, dass die Anstellung eines Geschäftsführers auch in Form eines Werkvertrages erfolgen könne. Die üblichere Vertragsgestaltung sei jedoch die eines Dienstvertrages. Es sei daher zweckmäßig, das Tätigkeitsbild eines Geschäftsführers zunächst danach zu untersuchen, ob es die Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweise, und jene Merkmale, die allenfalls für einen Werkvertrag sprächen, in ihrer Bedeutung den für ein Dienstverhältnis sprechenden Merkmalen gegenüberzustellen. Fänden sich Merkmale beider Vertragstypen, so seien die überwiegenden Merkmale maßgebend.

In diesem Zusammenhang werde gerügt, dass diese Auseinandersetzung mit dem Sachverhalt, aus der die Merkmale des Vertrages gewonnen werden sollen und in weiterer Folge die gewichtete Gegenüberstellung dieser Merkmale nicht hinreichend statt gefunden habe.

Die Lohnsteuerprüfung beschränke sich darauf, Argumente anzuführen, die ein Dienstverhältnis nicht ausschlössen, führten aber nur ein einziges Argument an, welches für ein Dienstverhältnis spreche. Auch würden die Sachverhaltselemente nicht dahingehend beurteilt, in wie weit sie geeignet seien, für das Vorhandensein eines Werkvertrages zu sprechen.

Die Problematik bei der von der Lohnsteuerprüfung angewandten Methode bestehe darin, dass durch die vorgenommene negative Abgrenzung keine Zuordnung zu den untersuchungsgegenständlichen Vertragstypen vorgenommen werde, da es Sachverhaltselemente gebe, die sowohl beim Werkvertrag als auch beim Dienstvertrag zu finden seien. Der gedankliche Schluss, dass ein solches Sachverhaltselement für einen Dienstvertrag spreche, sei jedoch unzulässig.

Der in der Rechtsprechung entwickelte Untersuchungsmechanismus sei ein eindeutiger:

Er bestehe keinesfalls darin, zunächst eine Annahme zu treffen und dann Argumente ins Treffen zu führen, die lediglich nicht dagegensprächen.

Vielmehr sei eine genaue Untersuchung des Tätigkeitsbildes des Geschäftsführers notwendig sowie eine gewichtete Gegenüberstellung der Merkmale. Sodann sei zu beurteilen, ob die Voraussetzungen der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit im Vordergrund stünden. Entscheidend sei das Gesamtbild der Verhältnisse.

In der jüngsten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) würden bei der Beurteilung, ob ein Dienstverhältnis vorliege, drei Merkmale hervorgehoben:

- die organisatorische Eingliederung
- das Fehlen des Unternehmerwagnisses

- 
- eine regelmäßig laufende Entlohnung

Wie Beiser (SWK S 541, 2002) zutreffend ausführe, handle, es sich beim Dienstverhältnis um einen Typusbegriff, der nicht auf diese drei Abgrenzungsmerkmale verengt werden dürfe:

*"Dem Verwaltungsgerichtshof ist dahin beizupflichten, dass drei Kriterien für die Qualifikation als Dienstverhältnis bedeutend und hilfreich sind. Will man dem Begriffsverständnis des Verfassungsgerichtshofes (a.a.O.) gerecht werden, so ist das Dienstverhältnis als Typusbegriff zu verstehen. Das erfordert eine umfassende Abgrenzung an Hand aller zur Verfügung stehender Typusmerkmale. Eine Einengung der Abgrenzung auf nur einige/wenige/drei Merkmale ist damit nicht zu vereinbaren."*

Die Prüfung des Sachverhaltes erfolge zunächst nach folgenden Kriterien:

#### 1.1.) Organisatorische Eingliederung

Die von der Lohnsteuerprüfung aufgezeigte Eingliederung in den gesellschaftsrechtlichen Organismus, welche bereits aus den Bestimmungen des GmbH-Gesetzes ableitbar sei, könne soweit nachvollzogen werden, stelle jedoch nur einen Teilespekt dar, der für sich alleine das Kriterium der Eingliederung in den betrieblichen Organismus nicht zu erfüllen vermöge.

Zu untersuchen sei in diesem besonders gelagerten Fall das Kriterium der Weisungsungebundenheit:

Die Anteile der Bw. würden zur Gänze von der L-Privatstiftung gehalten. Wie bereits von der Lohnsteuerprüfung im bekämpften Bescheid zutreffend festgehalten, sei eine Stiftung steuerrechtlich als eigen tümerlos anzusehen. Herr L sei daher kein Gesellschafter der Bw.

In den bisher ergangenen Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH vom 26.11.1996, 96/14/0028 und vom 20.11.1996, 96/15/0094) sei zum Ausdruck gebracht worden, dass dem Kriterium der freien Zeiteinteilung bzw. des fehlenden Urlaubsanspruches in diesem Zusammenhang aufgrund der Weisungsungebundenheit, deren Ursache in der gesellschaftsrechtlichen Beziehung liege keine Bedeutung zukomme.

Im gegenständlichen Fall gebe es keine Weisungsungebundenheit aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Beziehung, da wie zuvor ausgeführt kein Beteiligungsverhältnis bestehet. Dies bedeutet aber dass,

- der freien Zeiteinteilung,
- dem fehlenden Urlaubsanspruch,
- Möglichkeit den Ort der Tätigkeit frei zu wählen,
- dem Fehlen disziplinärer Folgen,
- und allen anderen Möglichkeiten,

die die hier vorliegende persönliche Weisungsungebundenheit mit sich bringe, Bedeutung zukomme.

Der Argumentation der Lohnsteuerprüfung, dass keine fixe Arbeitszeit und kein fixer Arbeitsort auch bei anderen leitenden Angestellten durchaus üblich seien, könne so weit gefolgt werden. Auch im Tätigkeitsbild von leitenden Angestellten fänden sich Elemente, die an sich typisch für eine selbständige Arbeit seien, das Gesamtbild der Umstände zeige jedoch im Regelfall, dass ein Dienstverhältnis vorliege.

Zur Beurteilung, ob eine Eingliederung in den Organismus des "Arbeitgebers" vorliege, führe der Verwaltungsgerichtshof aus (VwGH v. 28.3.2001, 96/13/0013): *Selbständigkeit liegt vor, wenn der Steuerpflichtige auf eigene Rechnung und Gefahr tätig wird, somit ein Unternehmerwagnis trägt. Zeichen dafür sind Abhängigkeit der Einnahmen vom persönlichen Einsatz; freie und selbstverantwortliche Arbeitszeitgestaltung.*

### 1.2.) Fehlen des Unternehmerwagnisses

Herr L erhalte eine umsatzabhängige Vergütung in der Höhe von einem Prozent des Umsatzes der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit. Es könne der Würdigung der Lohnsteuerprüfung zunächst gefolgt werden, dass sich die "Entlohnung" ausschließlich am wirtschaftlichen Erfolg (erzielter Jahresumsatz) orientiere. Nicht gefolgt werden könne hingegen der Feststellung, dass es im Wirtschaftsleben Fälle gebe, in denen Arbeitnehmer rein erfolgsabhängige Entlohnung erhalten. Der bekämpfte Bescheid lasse auch beispielhafte Aufzählungen diesbezüglich vermissen.

Bei der überwiegenden Anzahl an Arbeitnehmern würden die kollektivvertraglichen Bestimmungen die Mindestvergütung regeln. Unterliege ein Arbeitnehmer keinem Kollektivvertrag, so sei für die Feststellung eines angemessenen Entgelts als Mindestvergütung, der für vergleichbare Arbeiten in Betracht kommende Kollektivvertrag heranzuziehen (OGH v. 29.11.1983, Infas 1984/A/55). Durch diese arbeitsrechtlichen Schutzbestimmungen sei jedoch sichergestellt, dass jeder Arbeitnehmer einen Sockelbetrag als Entlohnung erhalte. Im Falle eines Werkvertrages fehle eine derartige Bestimmung, da es ein Charakteristikum sei, unternehmerisches Wagnis zu tragen und ganz bewusst ein Risiko einzugehen, welches im ungünstigsten Fall auch mit einem Verlust enden könne. Eben darin bestehe das entscheidende Kriterium in der Abgrenzung zwischen einem Werkvertrag und einem Dienstvertrag.

In den prüfungsgegenständlichen Jahren habe Herr KR Peter Lisec folgende Entgelte aufgrund der Bestimmungen des gegenständlichen Werkvertrages bezogen:

1996:	ATS 7.562.500,00
1997:	ATS 7.829.500,00

1998:	ATS 8.905.400,00
1999:	ATS 8.249.400,00
2000:	ATS 8.074.770,00

Aus dieser Aufstellung sei ersichtlich, dass der Geschäftsführer mit wesentlichen Einkommensschwankungen konfrontiert gewesen sei. So habe das Honorar von 1996 auf 1998 um 17,8% gesteigert werden können, von 1998 bis 2000 hätten jedoch Einbußen in der Höhe von 9,3% hingenommen werden müssen.

Ausdrücklich werde darauf hingewiesen, dass diese Schwankungen auf die Unwägbarkeiten des Wirtschaftslebens zurückzuführen seien (und nicht etwa auf eine freiwillige Stundung durch den Geschäftsführer oder auf eine – auch bei Dienstnehmern nicht ungewöhnliche – Einschränkung der Arbeitszeit von einer Voll- zu einer Halbtagsbeschäftigung (vgl. *Zorn*, SWK S 442/2001).

Im Vordergrund stehe, ob den Geschäftsführer tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einkommensschwankungen treffe. Dabei könne von solchen Schwankungen auf ein Risiko des Geschäftsführers aber nur dann geschlossen werden, wenn ein Zusammenhang zwischen Schwankungen der wirtschaftlichen Parameter (insbesondere dem wirtschaftlichen Erfolg) der Gesellschaft bestünden (VwGH v. 19.12.2001, 2001/13/0086).

Das Vorliegen des unternehmerischen Wagnisses sei auch darin erkennbar, dass Herr L seine Ausgabenseite maßgeblich gestaltet habe. Der überwiegende Teil seiner Tätigkeit bestehe in der Ausübung geistiger Arbeiten, wie zum Beispiel die technische Beratung, die weder beim Auftraggeber, noch beim Auftragnehmer Kosten verursache, bzw. den Einsatz von Arbeitsmittel erforderlich mache.

Herr L sei aber unter anderem auch in der Kundenakquisition tätig und habe im prüfungsgegenständlichen Zeitraum aus eigenen Mitteln Werbeausgaben aufgewendet, die seitens des Auftraggebers nicht zur Refundierung gelangt seien. Die Aufwendungen hätten darin bestanden, dass potentiellen sowie vorhandenen Kunden hochwertige Kundengeschenke aus dem Privatbesitz zugewendet worden seien. Der Wert dieser Zuwendungen werde mit rund 1,5 Mio. Schilling beziffert und sei teilweise Kunden der Bw., sowie teilweise Kunden der GGmbH. zuzurechnen.

### 1.3.) Regelmäßig laufende Entlohnung

Dem von der Lohnsteuerprüfung zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH vom 23.4.2001 2001/14/0054) sei folgender Sachverhalt zu Grunde gelegen:

Für das Wirtschaftsjahr 1995 ergebe sich, wenn von den erklärten Geschäftsführerbezügen von S 238.020,00 der Sachbezugswert von S 34.020,00 abgezogen werde, eine Jahresentlohnung von S 204.000,00, was exakt einem monatlichen Bezug von S 17.000,00 entspreche.

Es könne der Lohnsteuerprüfung unter Vorbehalten beigepflichtet werden, dass eine regelmäßige laufende Entlohnung auch noch dann vorliege, wenn der monatliche Fixbetrag mit zwölf vervielfacht, einmal jährlich zur Auszahlung gelange. Werde jedoch ein Jahresentgelt für einen Werkvertrag nach Vorliegen des Jahresabschlusses einmal pro Jahr ausbezahlt und sei nicht einmal das Auszahlungsmonat jedes Jahr das Gleiche, so liege keine regelmäßige laufende Entlohnung vor.

Dem zweiten von der Lohnsteuerprüfung zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH v. 23.5.2000, 97/14/0167) sei folgender Sachverhalt zu Grunde gelegen:

Der Sohn des Beschwerdeführers habe für die Rechtsanwaltskanzlei seines Vaters seit dem Jahr 1991 bis einschließlich 1995 regelmäßig wiederkehrende persönliche Arbeitsleistungen erbracht, wobei er dafür ein monatlich gleich bleibendes Entgelt erhalten habe (von 1991 bis einschließlich Juli 1995 S 2.500,00, ab August 1995 S 3.450,00).

Auch hier zeige sich deutlich der Unterschied auf der Sachverhaltsebene des eben zitierten und des gegenständlichen Falles. Herr L habe eben kein monatlich gleich bleibendes Entgelt bezogen.

Die wesentlichen Schwankungen, da vom wirtschaftlichen Erfolg abhängigen, unterworfenen Entgelte stellten ein klares Indiz für das Vorhandensein eines Werkvertrages dar.

#### 1.4.) Wirtschaftliche Abhängigkeit

Der Argumentation der Lohnsteuerprüfung, dass die in diesem Fall fehlende wirtschaftliche Abhängigkeit, ein nicht relevantes Kriterium sei, könne nicht gefolgt werden. Die Bedeutung dieses Sachverhaltselementes sei in Zusammenhang mit der Weisungsgebundenheit bzw. im gegenständlichen Fall im Fehlen dieser zu sehen. Bedingt durch die weiteren Einkunftsquellen sei keine wirtschaftliche Abhängigkeit vom Auftraggeber gegeben.

Hierzu führe der Verwaltungsgerichtshof vom 23.5.2000 (2001/14/0054) aus:

*Dieses sachliche Weisungsrecht ist auf den Arbeitserfolg gerichtet, während das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit fordert.*

Die Bw. gelangte daher zu folgender Folgerung:

Außer der auf die GmbH-rechtlichen Aufgaben des Geschäftsführers beschränkten, teilweisen Eingliederung in den rechtlichen Organismus des Auftraggebers fänden sich keine Sachver-

haltselemente, die auf ein Dienstverhältnis schließen ließen. Hingegen spreche vor allem die ausschließlich am wirtschaftlichen Erfolg orientierte Bezahlung, verbunden mit einer persönlichen Weisungsgebundenheit für die rechtliche Qualifizierung als Werkvertrag. Ausdrücklich werde nochmals betont, dass die Weisungsgebundenheit ihre Wurzeln nicht in der gesellschaftlichen Position haben könne, da der Geschäftsführer kein Gesellschafter des Auftraggebers sei. Hinzu komme, dass Herr L Aufwendungen in beachtlicher Höhe selbst zu tragen habe, wodurch das unternehmerische Element seiner Tätigkeit betont werde.

Mit Schreiben vom 18.11.2002 wurde die Bw. ersucht, hinsichtlich des in der Berufung ins Treffen geführten Werbeaufwandes von 1,5 Millionen S, welcher von Herrn L aus seinem Privatbesitz bzw. –budget abgedeckt werde, darzustellen, in welchem Zeitraum, in welcher Höhe und in welchem betrieblichen Zusammenhang Werbeausgaben geflossen seien.

In Beantwortung dieses Schreibens führt die Bw. im Wesentlichen aus:

Die Kundenstruktur der LC Unternehmensgruppe, welcher unter anderem die Bw. als Herstellerwerk von Maschinen und Anlagen für die X-Industrie angehöre, sei eine auf Langfristigkeit orientierte. Dank modularer Anlagenkonzepte werde eine schrittweise Expansion beim Kunden ermöglicht, weshalb der Kundenbindung eine wesentliche Bedeutung zukomme. Potentielle x-verarbeitende Betriebe, welche nicht als Kunden gewonnen werden könnten, als auch jene, welche Investitionen in Konkurrenzprodukte vornehmen, könnten somit nachhaltig als Kunden verloren sein. Diese Auswahl als Systemausstatter insbesondere komplexer integrierter Fertigungsanlagen sei mit der Markenauswahl beim Fluggerät von Fluglinien vergleichbar. Eine diesbezügliche Entscheidung sei für die gesamte Flottenstruktur (Airbus oder Boing) samt dem dazugehörenden Umfeld nachhaltig.

Aus diesem Grunde bestehe bei dem ausschließlich erfolgsabhängig und selbständig tätigen Geschäftsführer, Herrn L, das legitime Bestreben, gegebenenfalls Maßnahmen zur nachhaltigen Kundenbindung und damit zur Steigerung des Umsatzes zu ergreifen, um somit seinen persönlichen Geschäftserfolg abzusichern bzw. zu beeinflussen. Unter anderem bestünden diese Maßnahmen in der Zuwendung hochwertiger Kundengeschenke aus seinem Privatbesitz. Diese Kundengeschenke seien nicht vergleichbar mit üblichen Werbemitteln, sondern entspreche der Werbeaufwand vielmehr individueller Gegenstände abgestimmt auf den Kunden und dessen Kulturkreis. Dies wiederum erfordere die persönliche Auseinandersetzung mit den Entscheidungsträgern und deren kulturellem Bezug. Zu diesem Zwecke würden unter anderem aus der privaten Sammlung von Antiquitäten des Herrn L Stücke für derartige Werbezwecke verwendet.

In der Regel handle es sich um langjährig im Besitz befindliche Gegenstände, weshalb die zur geforderten Transparenzmachung gebeten Informationen nur mit einem sehr hohen

---

Aufwand erstellt werden könnten. Auf den betrieblich veranlassten Zusammenhang des erwähnten Werbeaufwandes sei vorstehend entsprechend eingegangen worden. Zum Zwecke des Nachweises über Art und Umfang würden teilweise vorliegende Kundenbestätigungen bzw. Dankschreiben zur Transparenzmachung beigefügt. Die daraus ersichtlichen Gegenstände unter anderem in Form sehr alter und geschichtsbezogener Skulpturen würden zum Teil wesentliche Werte repräsentieren.

Als Beilage wurden diesem Schreiben diverse Dankschreiben verschiedener Personen für die erhaltenen Geschenke sowie eine Kopie eines Fotos, das offensichtlich anlässlich einer Geschenkübergabe gemacht wurde, beigelegt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 27. Februar 2003 wurde die Berufung mit folgender Begründung als unbegründet abgewiesen:

Herr L werde in seiner Funktion als Bw. ab 1.1.1994 auf Grundlage eines Konsulentenvertrages entlohnt.

Strittig sei im laufenden Verfahren, die DB- und DZ-Bemessung hinsichtlich der entsprechend des Konsulentenvertrages ausbezahlten Beratungshonorare für die Jahre 1996 bis 2000.

Herr L fungiere auch als Gesellschafter-Geschäftsführer der GGmbH – Beteiligung 90%.

Hinsichtlich dieser Gesellschaft habe der VwGH mit Erkenntnis vom 22. September 2000, 2000/15/0089 (Zeitraum 1994 – 1996) die DB- und DZ-Bemessung der Geschäftsführerbezüge bestätigt. Ebenso bestätigt seien die DB- und DZ-Bemessung für den Folgezeitraum 1997 – 2000 durch die Finanzlandesdirektion für Wien, NÖ und Bgld. – Berufungsentscheidung GZ. RV/278-06/2002 vom 10.12.2002 worden.

Da es sich hier um Konzernbetriebe mit enger wirtschaftlicher Verflechtung handle, könnten die im o.a. Judikat, bzw. in o.a. Entscheidung getroffenen Feststellungen und Aussagen für das gegenständliche Verfahren nicht unbeachtet bleiben.

Insbesondere müsse in Rechnung gestellt werden, dass gegen das Unternehmerrisiko des Herrn L die gleich bleibenden Pensionszusagebestimmungen (hier im Rahmen der GGmbH) sprächen, die ein allfälliges Risiko des GF betreffend die Höhe des Jahresbezuges, bzw. Bezugsausfallen abfedern würden.

Die Ausführungen der genannten Berufungsentscheidung vom 10.12.2002 würden für das gegenständliche Verfahren sinngemäß gelten, weshalb, um Wiederholungen zu vermeiden, auf die Kriterien Eingliederung in den geschäftlichen Organismus, Unternehmerwagnis etc. nicht nochmals eingegangen werde.

Für beide Firmen werde unter einem als wesentliches Unternehmerrisiko ins Treffen geführt, dass Herr L potentiellen Kunden hochwertige Kundengeschenke aus seinem Privatbesitz zugewendet hätte – Wert 1,5 Mill. S. Diese Zuwendungen hätten im laufenden Verfahren (Vorhalt vom 18.11.2002 –Rückmeldung vom 4.2.2003) in keiner Weise transparent gemacht werden können. Außerdem sei auch zu diesem Punkt im Rahmen der wiederholt angeführten FLD-Entscheidung bereits erkannt worden, dass Aufwendungen, die steuerlich nicht geltend gemacht werden könnten, weil sie auch die Privatsphäre des Gf. betroffen hätte, zufolge der privaten Mitveranlassung nicht als Indiz für ein relevantes Unternehmerrisiko angesehen werden könnten. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei daher unabhängig von der vertraglichen Gestaltung der Berufung ein Erfolg zu versagen.

In dem dagegen fristgerecht beantragten Vorlageantrag werden von der Bw. folgende ihrer Meinung nach gegen ein DB- und DZ-Pflicht der Bezüge des Geschäftsführers sprechende Argumente vorgebracht:

Die Berufungsvorentscheidung vom 27. Februar 2003 lasse keine eingehende Beschäftigung mit den im Berufungsschriftsatz vom 27. August 2002 dargelegten Argumenten erkennen. Zu den Ausführungen in der Bescheidbegründung werde folgendermaßen Stellung genommen:

#### 1) Analogie zu Causa GGmbH

Das Finanzamt nehme eine inhaltliche Verknüpfung des gegenständlichen Verfahrens mit jenem der GGmbH vor und begründe dies mit der vorliegenden Konzernstruktur. Dabei werde jedoch verabsäumt auf die Unterschiede in der Sachverhaltsebene einzugehen und diese zu berücksichtigen. Die Argumentation, dass die Pensionszusage der GGmbH (sic.!) das Unternehmerrisiko bei der Lisec Maschinenbau GmbH mindere, sei nicht schlüssig.

Für die Beurteilung des gegenständlichen Falles könne nicht das vorhandene oder vermeintlich nicht vorhandene Risiko bei einer anderen Einkunftsquelle herangezogen werden. So wäre es beispielsweise auch unzweckmäßig die Risikostruktur der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Herrn L für die Beurteilung der DB- und DZ-Pflicht bei der Lisec Maschinenbau GmbH heranzuziehen.

Auch müsse die Vorgangsweise der Behörde gerügt werden, auf die Berufungsentscheidung in der Causa GGmbH zu verweisen und eine eigene rechtliche Würdigung zu unterlassen. Dies sei schon auf Grund der bereits angeführten Unterschiede auf der Sachverhaltsebene nicht möglich.

#### 2) Unternehmerrisiko in Zusammenhang mit Kundengeschenken

Zunächst werde festgehalten, dass die Beantwortung des Vorhaltes vom 18. November 2002 nur eine vorläufige gewesen sei und die Bw. weiterhin bemüht sei, eine entsprechende

---

Dokumentation zu erstellen. Zu Zwecken der geforderten Transparenzmachung werde es auch für zweckdienlich erachtet, den Sachverhalt mittels mündlicher Aussagen der beteiligten Personen zu untermauern. Entsprechende Beweisanträge würden für den weiteren Verfahrensablauf vorbehalten.

Der in der Berufungsvorentscheidung dargebrachten Argumentation, dass die persönlichen Aufwendungen von Herrn L für Kundengeschenke ohnehin keine Relevanz hätten, da diese ertragsteuerlich nicht abzugsfähig seien, sei folgendes entgegenzuhalten:

Wenn die belangte Behörde meine, diese Aufwendungen seien mangels steuerlicher Abzugsfähigkeit im Rahmen des Merkmals des Unternehmerwagnisses nicht zu berücksichtigen, verwechsle sie verschiedene Rechtsbereiche. Das Unternehmerwagnis sei ein wirtschaftlicher Begriff, für den es grundsätzlich keine Rolle spielen könne, inwieweit ein vom Unternehmer getragenes Risiko steuerlich abgesetzt werden könne (sehe man davon ab, dass steuerlich nicht absetzbare Aufwendung sogar ein größeres/ nahezu doppeltes Risiko darstellen, da man nicht in den Genuss einer Steuerreduktion komme).

Die durch Herrn L gewährten Kundengeschenke stünden wohl zweifellos in wirtschaftlichem Zusammenhang mit seiner Tätigkeit und entschieden oft über Erfolg und Misserfolg einer Kundenakquisition. Dass der Steuergesetzgeber diese Geschenke (zumindest teilweise) für nicht abzugsfähig halte, sei betrüblich (hier gebe es eine wechselvolle "Erlassgesetzgebung"), könne aber nichts an der wirtschaftlichen Grundsituation ändern. Würden diese Aufwendungen von der Bw. getragen werden, so stellten diese wohl unbestritten einen handelsrechtlichen (möglicherweise nicht steuerrechtlichen) Aufwand dar.

Eine über Punkt 1 und 2 hinausgehende Auseinandersetzung sei in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung nicht enthalten.

In Ergänzung zu dem Berufungsschriftsatz vom 27. August 2002 werde auf die jüngste Rechtsentwicklung verwiesen:

3) VwGH vom 29. Jänner 2003, 2002/13/0186

In obig zitiertem Erkenntnis habe der Verwaltungsgerichtshof erkannt, dass bei einer erfolgs-abhängigen Vergütung das Vorliegen eines Unternehmerrisikos gegeben sei, welches die Dienstgeberbeitragspflicht ausschließe.

Wie auch im streitgegenständlichen Fall gelangte kein Fixbezug, sondern eine rein erfolgsabhängige Vergütung basierend auf dem Umsatz zur Auszahlung.

4) VwGH vom 22. Mai 2002, 2002/15/0078

In diesem Erkenntnis stelle der Verwaltungsgerichtshof fest, dass keine Relation zwischen Gewinn (Erfolg) der GmbH und der Höhe der Bezüge des Geschäftsführers feststellbar gewesen sei und daher kein Unternehmerrisiko vorgelegen sei.

Im Umkehrschluss bedeute dies aber, dass im Falle einer eindeutigen Relation (hier 1%) zwischen Erfolg (hier Umsatz) der GmbH und Entgelt des Geschäftsführers ein Unternehmerrisiko gegeben sein müsse.

## 5) Schlussfolgerung

Entscheidend sei die Möglichkeit der Einflussnahme des Geschäftsführers auf seinen persönlichen Erfolg. Es wäre denkmöglich, dass die Bw. in einem Jahr gar keinen Umsatz erzielte. In diesem Fall wäre der persönliche wirtschaftliche Erfolg von Herrn L nicht nur null, sondern unter Berücksichtigung der von ihm getragenen Akquisitionsaufwendungen sogar negativ.

Unbestritten sei, dass der Umsatz eine wirtschaftliche Erfolgsgröße sei. Daher müsse die direkte Abhängigkeit des Entgeltes zu einer Erfolgsgröße gleichfalls als erfolgsbedingt zu beurteilen sein.

In der am 29. November 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw. ergänzend ausgeführt, dass zwischen sachlicher und persönlicher Weisungsgebundenheit zu unterscheiden sei. Weisungsgebundenheit erfordere den Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit, welche im gegenständlichen Fall nicht gegeben sei.

Herr L werde beim Finanzamt hinsichtlich der Einkünfte aus dem Konsulentenvertrag mit Einkünften aus Gewerbebetrieb versteuert, wobei jährlich eine Bilanz zu erstellen sei. Es sei weder ein Kollektivvertrag noch das Angestelltengesetz anzuwenden.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies auf das Erkenntnis des VwGH vom 10.11.2004, ZI. 2003/13/0018, und auf die dort im Rahmen des verstärkten Senates dargestellten Kriterien, wobei insbesondere auf die organisatorische Eingliederung abgestellt werde. Dieses Erkenntnis betreffe die GGmbH, an welcher Herr L zu 90% beteiligt sei. Auch im gegenständlichen Fall werde die organisatorische Eingliederung nicht bestritten. Der Konsulentenvertrag sei eigentlich als Geschäftsführungsvertrag gelebt worden.

Der steuerliche Vertreter der Bw. entgegnete, der Unterschied im gegenständlichen Fall sei darin zu sehen, dass Herr L an der Bw. gar nicht beteiligt sei und hier damit ausschließlich die Dienstnehmereigenschaft im Sinne des § 47 EStG 1988 zu beurteilen sei, während im genannten VwGH-Erkenntnis § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 behandelt werde.

Der Vertreter des Finanzamtes warf ein, in diesem Erkenntnis seien auch Ausführungen darüber getroffen worden, wann ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 EStG 1988 vorliege.

Diesbezüglich verwies der Vertreter der Bw. auf die in den Rz 938 ff der Lohnsteuerrichtlinien angeführten Kriterien, anhand derer das Vorliegen eines Dienstverhältnisses zu überprüfen sei.

Demgegenüber wies der Vertreter des Finanzamtes auf die jüngste Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs hin, in welcher dieser vermehrt auf organisatorische Eingliederung und Weisungsgebundenheit abstelle. Hinsichtlich der Entlohnung werde darauf hingewiesen, dass im Prüfungszeitraum keine wesentlichen Schwankungen eingetreten seien bzw. dass Herr L nie keinen Anspruch gehabt hätte.

Der steuerliche Vertreter der Bw. verwies hinsichtlich der Entlohnung auf sein bisheriges Vorbringen sowie auf Rz 949 der Lohnsteuerrichtlinien und das darin zitierte Erkenntnis des VwGH vom 9.11.1994, Zl. 93/13/0310, in dem insbesondere auf das wirtschaftliche Abhängigkeitsverhältnis abgestellt werde.

Diesen Ausführungen hielt der Vertreter des Finanzamtes das Erkenntnis des VwGH vom 23.4.2001, Zl. 2001/14/0054, entgegen, in welchem auch bei einmaliger jährlicher Auszahlung von einer laufenden Entlohnung ausgegangen worden sei.

Der steuerliche Vertreter der Bw. wandte ein, dass dieses Erkenntnis die laufende Auszahlung und nicht das Kriterium des Unternehmerwagnisses behandle.

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

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

Die Bw. wurde mit Notariatsakt vom 27. Oktober 1973 gegründet. Herr L hielt zunächst 99% des Stammkapitals. In Punkt sechstens des genannten Gesellschaftsvertrages wird festgelegt, dass er längstens auf die Dauer seiner Gesellschaftereigenschaft zum Geschäftsführer bestellt wird.

Im Konsulentenvertrag vom 1.1.1994 werden folgende Vereinbarungen zwischen der Bw. und Herrn L getroffen:

*"Der vorliegende Konsulentenvertrag wird mit 1. Jänner 1994 von und zwischen der Firma LMGmbH in T, im weiteren Gesellschaft genannt, und Herrn L, geboren am XX.XX.XXXX, im weiteren Auftragnehmer genannt abgeschlossen.*

*Herr L ist mit Wirkung vom 14. November 1973 gemäß Gesellschafterbeschluss zum Geschäftsführer mit einer selbständigen Vertretungsbefugnis der Gesellschaft bestellt worden. Auf der Grundlage seiner Bestellung zum Geschäftsführer wird nachfolgender Konsulentenvertrag auf unbestimmte Zeit geschlossen.*

---

*Der mit diesem Vertrag eingeschlossene Leistungsumfang, umfasst im Wesentlichen die gesamte Beratung für das operative und strategische Management, sowie insbesondere die handels- und gewerberechtliche Unternehmensführung.*

*Der Auftragnehmer hat im Rahmen der Unternehmensführung die gesetzlichen und satzungsmäßigen Aufgaben der Gesellschaft zu erfüllen. Des Weiteren hat er für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft in bester Weise zu sorgen. Bei allen Entscheidungen muss sich der Auftragnehmer vom Geschäftserfolg der Gesellschaft leiten lassen.*

*Die Bestellung zum Geschäftsführer der Gesellschaft gilt als Voraussetzung für diesen Vertrag, weshalb mit einem etwaigen Widerruf oder Rücktritt von der gesellschaftsrechtlichen Funktion eine automatische Auflösung dieses Vertrages mit dem Datum der Löschung bzw. Enthebung als Geschäftsführer im Firmenbuch als vereinbart gilt.*

*Für die Berechnung des jährlichen Beratungshonorars ist der jeweils erzielte Jahresumsatz aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Gesellschaft maßgeblich. Von diesem erzielten Umsatz gelangt ein Teil von Hundert als Beratungshonorar zur Verrechnung. Die Verrechnung erfolgt jährlich im Nachhinein nach Bekanntgabe der Umsatzzahlen für das Vorjahr durch die Gesellschaft. Sollte die Bekanntgabe der Umsatzzahlen bis zum Ende des dritten Geschäftsmonats im darauf folgenden Geschäftsjahr nicht erfolgt sein, wird eine vorläufige Berechnung des Honorars auf Basis der Vorjahreszahlen vorgenommen.*

*Die Verrechnung des Honorars für Beratung und Unternehmensführung unter Hinzurechnung der hierfür geltenden Umsatzsteuersätze erfolgt durch den Auftraggeber mittels Rechnung.*

*Für die Bezahlung der jeweiligen Rechnungen ist es der Gesellschaft freigestellt, diese mittels Banküberweisung auf eines vom Auftraggeber genannten Bankkontos oder in Gegenverrechnung mit einem bei der Gesellschaft geführten Verrechnungskonto vorzunehmen.*

*Sämtliche Vereinbarungen, nachträgliche Änderungen, Ergänzungen, Nebenabreden usw. bedürfen zu ihrer Gültigkeit der Schriftform, somit auch der Originalunterschrift oder einer rechtsgültigen Signatur.*

*Sollte eine Vereinbarung unwirksam sein oder werden, so ist sie durch eine wirksame Vereinbarung zu ersetzen, die dem Sinn und Zweck der weggefallenen Vereinbarung möglichst nahe entspricht. Weiters gilt für alle Vertragsbestimmungen die Teilbarkeit vereinbart, wodurch bei Unwirksamkeit einer dieser Vereinbarungen alle übrigen Vereinbarungen wirksam bleiben.*

*Der vorliegende Vertrag wird gemäß den Gesetzen des Staates Österreich ausgelegt und tritt gemäß diesen in Kraft.*

*Alle Streitigkeiten, die sich aus diesem Vertrag ergeben oder auf dessen Verletzung, Auflösung oder Nichtigkeit beziehen, werden unter Ausschluss der ordentlichen Gerichtsbarkeit nach der Schieds- und Schlichtungsordnung ("Wiener Regel") des Internationalen Schiedsgerichtes der Wirtschaftskammer Wien von drei gemäß diesen Regeln ernannten Schiedsrichtern endgültig entschieden.*

*Der Sitz des Schiedsgerichtes ist Wien.*

*Die im Schiedsverfahren zu verwendende Sprache ist Deutsch."*

Ab Jänner 1995 werden die Stammanteile der Bw. zu 100% von der L-Privatstiftung gehalten. Obwohl damit laut der zitierten Bestimmung des Gesellschaftsvertrages die Bestellung zum Geschäftsführer des Herrn L hätte enden müssen, wurde offensichtlich die Bestellung zum Geschäftsführer einvernehmlich (jedoch nicht schriftlich festgehalten) verlängert (Vom Vertreter der Bw. wurde ausgeschlossen, dass weitere die Geschäftsführerbestellung regelnde schriftliche Gesellschafterbeschlüsse vorhanden seien).

Jeweils zum 31.3. der Jahre 1996 bis 2000 legte Herr L Rechnungen, mit welchen für Unternehmensberatung und Geschäftsführung Honorare in Höhe von 1% der Umsatzerlöse laut Gewinn- und Verlustrechnung der Bw. zuzüglich 20% USt verrechnet wurden.

In den Jahren 1996 bis 2000 erhielt er von der Bw. die nachfolgend angeführten Beträge, wobei im Jahr 2000 neben dem Honorar auch Reisekostenersätze in Höhe von 55.851,-- S an ihn ausbezahlt wurden.

Jahr	Honorar (ohne USt)	Reisekostenersatz
1996	7.562.500,00 S	
1997	7.829.500,00 S	
1998	8.905.400,00 S	
1999	8.249.400,00 S	
2000	8.074.770,00 S	55.851,00 S

Die Beiträge zur Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft wurden von Herrn L selbst entrichtet.

Sein Aufgabenbereich umfasst die handels- und gewerberechtliche Geschäftsführung sowie die Einflussnahme auf das operative und strategische Management der Bw. Dabei handelt es sich in erster Linie um geistige Arbeit, aus der sich unmittelbar weder für Herrn L noch für die Bw. Kosten ergeben. In seiner Arbeitseinteilung ist der GF zwar frei, er kann sich jedoch bei der von ihm zu leistenden Arbeit nicht von einem Dritten vertreten lassen.

---

Die Tätigkeit von Herrn L beinhaltet auch die Akquisition und Betreuung von Kunden der Bw. und der weiteren Konzernunternehmen. Die Kundenbetreuung wurde von ihm sehr persönlich gestaltet und führte auch zum Austausch von wertvollen Geschenken mit Verantwortlichen jener als Kunden zu akquirierender oder zu haltender Unternehmen. Die von ihm hingegaben Geschenke stammen aus seinem Privatbesitz, von der Bw. wurde dafür kein Ersatz geleistet.

Herr L bezieht neben den genannten Honoraren Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Gesellschafter-Geschäftsführer der GGmbH, Einkünfte aus Kapitalvermögen sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Gesellschaftsvertrag der Bw., dem genannten Konsulentenvertrag, dem Bericht über die Lohnsteuerprüfung, den im Akt erliegenden Honorarnoten, dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters der Bw. sowie den von diesem die Geschenke betreffenden vorgelegten Unterlagen und ist im übrigen unstrittig.

Der festgestellte Sachverhalt wird folgender rechtlicher Würdigung unterzogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben alle Dienstgeber den Dienstgeberbeitrag zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.

Gemäß § 41 Abs. 2 leg. cit. sind 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.

Nach § 41 Abs. 3 FLAG ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die in § 41 Abs. 1 leg. cit. 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 des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, wird durch § 57 Abs. 7 und 8 Handelskammergesetz idF BGBI. Nr. 661/1994 und für Zeiträume ab dem Jahr 1999 durch § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998 normiert.

Unter Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) fallen gemäß § 25 Abs. 1 Zif. 1 lit. a EStG 1988 Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

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 Betäti-

---

gung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Der Begriff des Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 ist ein eigenständiger Begriff des Steuerrechts. Seinem Wesen nach stellt das Dienstverhältnis ein Dauerschuldverhältnis dar, bei dem sich der Arbeitnehmer verpflichtet, die Arbeitsleistung grundsätzlich persönlich zu erbringen (vgl. Hofstätter, Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 47, Tz.4.3, und die darin wiedergegebene Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs).

Die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 enthält zwei Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in dessen geschäftlichen Organismus. In Fällen, in denen diese beiden Kriterien noch keine klare Abgrenzung ergeben, wurden vom Verwaltungsgerichtshof weitere Kriterien entwickelt, an Hand derer eine Zuordnung getroffen werden kann. Dabei ist zu untersuchen,

- ob den Tätigwerdenden das Wagnis in Gewicht fallender Einnahmenschwankungen oder jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben trifft, und
- ob er eine laufende, wenn auch nicht monatliche Entlohnung erhält.

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. etwa VwGH 15.7.1998, 97/13/0169). Der - seltene - Fall eines Werkvertrages wird allerdings nur 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<sup>2</sup>, 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).

Für die Frage nach dem Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung als Dienstvertrag oder als Werkvertrag an. Vielmehr sind die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen entscheidend (vgl. beispielsweise VwGH 3.8.2004, 2000/13/0046 sowie 28.6.2006, 2002/13/0175).

Ob ein Geschäftsführer seine Arbeitskraft im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 schuldet, ist damit allein auf Grund des zwischen dem Geschäftsführer und der GmbH bestehenden schuldrechtlichen Verhältnisses zu beurteilen.

---

Der zwischen Herrn L und der Bw. abgeschlossene Konsulentenvertrag, der die Grundlage für sein Tätigwerden als Geschäftsführer der Bw. darstellt, ist daher dahingehend zu untersuchen, ob die Merkmale eines Dienstverhältnisses überwiegen.

Die für das Vorliegen von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wesentliche Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes schon dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss (vgl. VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018).

Nach dem vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen funktionalen Verständnis wird das Merkmal der Eingliederung in den Organismus des Arbeitgebers durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsgebiet verwirklicht, 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 (vgl. VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018).

Da Herr L seit 14.11.1973 unverändert mit der handelsrechtlichen und gewerberechtlichen Geschäftsführung der Bw. betraut ist, muss auf Grund seines kontinuierlichen Tätigwerdens für die Bw. von dessen Eingliederung in deren geschäftlichen Organismus ausgegangen werden. Dies wird grundsätzlich von der Bw. auch nicht in Abrede gestellt.

Hinsichtlich des für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses erforderlichen Merkmals der Weisungsunterworfenheit reicht es nach herrschender Lehre und Rechtsprechung bei leitenden Angestellten aus, wenn sich die Weisungsgebundenheit auf die grundsätzliche Erfüllung der Leitungsaufgaben beschränkt. Weisungsunterworfenheit bedeutet, dass der Arbeitgeber durch individuell-konkrete Anordnungen das Tätigwerden des Dienstnehmers beeinflussen kann (vgl. VwGH 22.10.2002, 2001/14/0219 sowie 28.6.2006, 2002/13/0175).

Gemäß § 20 Abs. 1 GmbHG sind die Geschäftsführer der Gesellschaft gegenüber verpflichtet, alle Beschränkungen einzuhalten, die in dem Gesellschaftsvertrag, durch Beschluss der Gesellschafter oder in einer für die Geschäftsführer verbindlichen Anordnung des Aufsichtsrates für den Umfang ihrer Befugnis, die Gesellschaft zu vertreten, festgesetzt sind.

Der an der GmbH (unmittelbar oder mittelbar) nicht als Gesellschafter beteiligte Fremd-Geschäftsführer ist wegen seiner Weisungsabhängigkeit (§ 20 Abs. 1 GmbHG) regelmäßig rechtlich als "echter Dienstnehmer" oder "Arbeitnehmer" einzustufen, auf dessen Dienstverhältnis das AngG Anwendung findet (vgl. Reich/Rohrwig, GmbH-Recht<sup>2</sup>, Rz 2/85)

---

Dem Konsulentenvertrag ist nicht zu entnehmen, dass die in § 20 Abs. 1 GmbHG festgelegte Befugnis der Generalversammlung, das Tätigwerden des Geschäftsführers durch individuell-konkrete Anordnungen zu beeinflussen, ausgeschlossen wird. Der Geschäftsführer ist daher im Rahmen der gesetzlichen Vorgaben der Generalversammlung gegenüber weisungsgebunden.

Darüber hinaus schuldet Herr L auch keinen konkreten Erfolg, sondern ist mit der kontinuierlichen Leitung der Geschäfte der Bw. betraut. Er schuldet somit seine persönliche Arbeitskraft und kann sich im Rahmen seiner Tätigkeit auch nicht vertreten lassen. Es steht ihm nicht frei, einzelne Aufträge anzunehmen oder abzulehnen, er kann bei Meinungsverschiedenheit mit der Generalversammlung lediglich von der Geschäftsführung zurücktreten. Damit ist aber auch insoweit ein persönliches und wirtschaftliches Abhängigkeitsverhältnis gegenüber der Bw. gegeben, als der Geschäftsführer weder das Ausmaß und den Umfang seines Tätigwerdens noch die Höhe des dabei anfallenden Honorars selbst bestimmen kann. Seine Entscheidungsfreiheit reicht nur soweit, als er – wie jeder andere Dienstnehmer auch – den Vertrag als solchen aufzukündigen kann.

Dass sich der Geschäftsführer im Hinblick auf seine weiteren Einkünfte in der wirtschaftlichen Position befindet, auf die von der Bw. ausbezahlten Honorare nicht angewiesen zu sein, spricht nicht gegen dessen oben dargestelltes persönliches und wirtschaftliches Abhängigkeitsverhältnis gegenüber der Bw..

Ein von der Bw. behauptetes den Geschäftsführer treffendes Unternehmerwagnis ist aus folgenden Gründen nicht erkennbar:

Unternehmerwagnis liegt dann 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. Dabei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an: Im Vordergrund dieses Merkmals steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. In die Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben (vgl. beispielsweise VwGH 23.4.2001, ZI. 2001/14/0052).

Angesichts der an den Geschäftsführer ausbezahlten Beträge kann nicht von ins Gewicht fallenden Einnahmenschwankungen gesprochen werden, da zunächst kontinuierlich steigende Honorare lukriert wurden und die finanzielle Einbuße in den letzten Jahren nicht einmal 10% des im Jahr 1998 erzielten Höchstbetrages beträgt. Ebenso wenig ist das Wagnis ausgabenseitiger ins Gewicht fallende Schwankungen erkennbar. Nach den Ausführungen der

Bw. fühlt sich der Geschäftsführer verpflichtet, an Kunden zum Teil teure Geschenke aus seinem Privatbesitz zu machen. Damit wird aber weder dargelegt, in welchem Ausmaß die vom Geschäftsführer zu tragenden Aufwendungen Schwankungen unterliegen, noch das behauptete Wagnis erläutert. Dem Geschäftsführer steht es ja frei, ob und in welchem Wert er Geschenke macht. Es treffen ihn damit keine Aufwendungen, denen er sich nicht entziehen könnte.

Der Umstand, dass die Entlohnung des GF umsatzabhängig erfolgt, stellt im gegebenen Zusammenhang insofern kein Indiz für ein von diesem zu tragendes Unternehmerwagnis dar, als sich einerseits daraus – wie bereits oben dargestellt – keine ins Gewicht fallende Einnahmenschwankungen ergeben und sich andererseits umsatzabhängige Einkommenskomponenten bereits in vielen Arbeitsverträgen vor allem mit Angestellten in leitenden Funktionen finden. Im Hinblick auf die Höhe der nachhaltig erwirtschafteten Umsätze ist auch das Fehlen eines festgelegten Mindesteinkommens nicht von Bedeutung.

Das Vorliegen einer laufenden Entlohnung hat der Verwaltungsgerichtshof auch dann bejaht, wenn der Jahresbezug nicht in gleich bleibenden Monatsbeträgen ausbezahlt wird. Durch die zumindest jährlich erfolgende Gewährung eines Geschäftsführerbezuges wurde das Element laufender Entlohnung in ausreichender Weise als verwirklicht angesehen. Dem Fehlen im Arbeitsrecht wurzelnder Lohnansprüche hat der Verwaltungsgerichtshof die Eignung abgesprochen, das Merkmal laufender Entlohnung zu beseitigen (vgl. VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018).

Da dem Geschäftsführer einmal jährlich sein Honorar ausbezahlt wird, ist von einer laufenden Entlohnung im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auszugehen.

Dem Umstand, dass der Geschäftsführer, keinen fixen Arbeitsort und keine fixe Arbeitszeit einzuhalten hat, ist im Hinblick auf seine leitende Funktion keine Relevanz beizumessen. Ebenso wenig sind – wie bereits von der Lohnsteuerprüfung festgehalten - sozialversicherungsrechtliche sowie arbeitsrechtliche Aspekte für die Einordnung der Tätigkeit des Geschäftsführers von Belang.

Daraus ergibt sich aber, dass aufgrund der oben dargestellten Merkmale des zwischen dem Geschäftsführer und der Bw. bestehenden Vertragsverhältnisses von einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 auszugehen ist, womit die von ihm daraus erzielten Einkünfte solche aus nichtselbständiger Tätigkeit gemäß § 25 Abs. 1 Zif. 1 lit. a EStG 1988 darstellen. Infolgedessen sind diese auch in die Bemessungsgrundlage für DB und DZ einzubeziehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 6. März 2007