



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Walter Zemrosser und die weiteren Mitglieder Hofrätin Dr. Ingrid Mainhart, Kommerzialrat Dr. Gerhard Ertl und Joachim Rinösl über die Berufung der S.B. GesmbH, Baumeistergewerbe und Baustoffhandel, P.140, vertreten durch Mag. Manfred Mühr, Steuerberater & Wirtschaftstreuhänder, 1100 Wien, Rotenhofgasse 26/2/14, vom 27. November 2002 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Klagenfurt, vertreten durch ADir Dieter Hannesschläger, vom 8. November 2002 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum vom 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2001 nach der am 9. November 2004 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmann-Gasse 3, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Fa. S.B. GesmbH (in der Folge Bw.) ist eine Gesellschaft, deren Unternehmensgegenstand das Baumeistergewerbe und der Baustoffhandel ist. Herr M.S. (in der Folge M.S.) ist im Ausmaß von 90% an der Bw. beteiligt und ihr einziger Geschäftsführer.

Bei der Bw. fand im Jahre 2002 eine den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2001 umfassende Lohnsteuerprüfung statt. Dabei stellte der Prüfer u.a. fest, dass die von der Bw. an den (zu 90%) wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlten Gehälter uns sonstigen Vergütungen als Arbeitslohn im Sinne des § 41 Abs. 2

Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG) in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1992, BGBl. Nr. 818/1993, zu qualifizieren und diese folglich in Höhe von S 35.000,00/€ 2.543,55 (1997), S 152.239,23/11.063,66 (1998), S 180.364,92/€13.107,63 (1999), S 228.234,53/16.586,45 (2000) und S 289.327,08/€ 21.026,22 (2001) der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zuzurechnen seien.

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfungsorganes, erließ gegenüber der Bw. einen entsprechenden Haftungs- und Abgabenbescheid und setzte auf Grund der o.a.

Prüfungsfeststellungen mit Bescheid vom 8. November 2002 den Dienstgeberbeitrag mit insgesamt S 39.832,46/€ 2.894,74 (S 1.575,00/€ 114,46/1997, S 6.850,77/€ 497,86/1998, S 8.116,42/€ 589,84/1999, S 10.270,55/€ 746,39/2000 und S 13.019,72/€ 946,18/2001) sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit insgesamt S 4.241,63/€ 308,25 (S 175,00/€ 12,72/1997, S 761,20/€ 55,32/1998, S 901,82/€ 65,54/1999, S 1.072,70/€ 77,96/2000 und S 1.330,90/€ 96,72/2001) fest.

In der gegen diesen Haftungs- und Abgabenbescheid eingebrachten Berufung vom 27. November 2002 brachte die Bw. vor, dass der zu 90% beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer auf Grund seiner Beteiligungshöhe weder weisungsgebunden sei noch sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweise. Er trage das volle Unternehmerrisiko und sei weder an eine Arbeitszeit noch an einen Arbeitsort gebunden. Weiters verwies der Bw. auf die Beantwortung eines ihm zugesandten Fragebogens, der die folgenden Fragen beinhaltet:

"1. Welche konkreten Tätigkeiten übte Herr M.S. im Prüfungszeitraum als wesentlich Beteiligter (Geschäftsführer) für die GesmbH aus? Um eine detaillierte Schilderung und Aufzählung der einzelnen Aufgabenbereiche wird ersucht.

2. Besteht bzw. bestand die Möglichkeit, sich im Rahmen der Tätigkeiten vertreten zu lassen?

a) Wie oft war eine Vertretung im Prüfungszeitraum bereits tatsächlich erfolgt?

b) Von wem und für welche Aufgabenbereiche erfolgte die Vertretung konkret?

c) Wurde die Vertretung von einem Dienstnehmer, einem weiteren Geschäftsführer oder einer betriebsfremden Person übernommen?

d) Wer hat die Kosten dafür getragen?

3. Werden bzw. wurden gewisse Tätigkeiten durch Hilfskräfte unterstützt? Wenn ja, wofür und in welchem Ausmaß ist dies konkret geschehen? Von wem wurden diese Hilfskräfte entlohnt?

4. Wie erfolgte im Prüfungszeitraum die Entlohnung?

a) Welcher Auszahlungsmodus (monatlich, jährlich, unregelmäßig) bestand je Kalenderjahr?

b) Bekanntgabe der Art, Höhe und Anzahl der laufenden Bezüge.

c) Bekanntgabe der Art, Höhe und Anzahl der sonstigen Bezüge.

d) Bekanntgabe der Art und Höhe der Sachbezüge (Firmen-PKW, Dienstwohnung).

Die diesbezüglichen Berechnungsgrund- bzw. Unterlagen wie z.B. Kauf- Leasing u.

Mietverträge, Fahrtenbücher etc. sind vorzulegen.

e) Inwieweit war die Entlohnung (auch) erfolgsabhängig? Die bezug habenden Vertrags- und Berechnungsunterlagen sind in Fotokopie vorzulegen.

Sie werden ersucht, eine Auflistung der Bezüge bzw. Vergütungen getrennt nach Kalenderjahren sowie Fotokopien der dazugehörigen Aufwands- und Verrechnungskonten für den Prüfungszeitraum 1997 bis laufend vorzulegen.

5. Inwiefern bestand die Möglichkeit, im Rahmen der Tätigkeiten sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite der Bezüge und sonstigen Vergütungen maßgeblich zu beeinflussen? Um Vorlage der schriftlichen, bzw. Bekanntgabe der mündlichen Vereinbarungen, die darüber bestehen, wird ersucht.

6.) Welche Art von Auslagenersätzen und in welcher Höhe wurden im Zuge der Tätigkeiten im Prüfungszeitraum je Kalenderjahr bezahlt? Um Vorlage der bezug habenden vertraglichen Regelungen wird ersucht.

a) KM-Gelder und sonstige Reisekosten (Bahn, Flug, Taxi)

b) Tages- und Nächtigungsgelder (Reisekostenabrechnungen)

c) Sonstige

7. Werden die einzelnen Tätigkeiten in den Räumlichkeiten der GesmbH ausgeübt; wird vom Unternehmen ein Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt?

8. Welche Arbeitsmittel wurden auf eigene Kosten beigestellt? Werden von der GesmbH für die Beistellung Vergütungen geleistet? Die entsprechenden Unterlagen sind vorzulegen.

9. Wie gestaltet sich die Arbeitszeit (gleichmäßig auf die Woche verteilt, je nach Arbeitsanfall etc.)? Um Darstellung der erbrachten Arbeitszeit und deren Lagerung im Prüfungszeitraum wird gebeten.

10. Wie oft und wie lange war der wesentlich Beteiligte im Prüfungszeitraum auf Urlaub oder krank?

a) Um Bekanntgabe der Krankentage bzw. konsumierten Urlaubstage pro Kalenderjahr wird ersucht.

b) Wer hat während dieser Abwesenheitszeiten die Vertretung bzw. die Wahrnehmung welcher konkreten Agenden übernommen?

c) Bestand im Prüfungszeitraum ein (vertraglicher) Anspruch auf Gebührenurlaub?

d) Wurde im Prüfungszeitraum eine Urlaubs- und Krankenstandskartei geführt - wenn ja wird um deren Vorlage ersucht.

11. Nach welcher Bestimmung sind die Bezüge pflichtversichert (ASVG oder GSVG) und von wem (Geschäftsführer oder GesmbH) wurden diese Beitragskosten getragen?

12. Welche Vereinbarungen sind hinsichtlich der Auflösung des Vertragsverhältnisses getroffen worden (Kündigungstermine, -fristen, -gründe)?

13. Unter welcher Einkunftsart wurden bisher bzw. werden die im Prüfungszeitraum erhaltenen Bezüge bzw. Vergütungen zur Einkommensteuer erklärt?

14. Alle vorhandenen schriftlichen Verträge, die das Rechtsverhältnis zwischen der Gesellschaft und dem wesentlich Beteiligten definieren bzw. regeln (Gesellschafts-, Anstellungs-, Dienst-, Werkvertrag, Umlaufbeschlüsse, Nachträge zu den einzelnen Verträgen, etc.) sind vorzulegen.

15. Wurden die in Rede stehenden Bezüge und Vergütungen im Prüfungszeitraum der Kommunalsteuer unterworfen?"

Dieser Fragenkatalog wurde von der Bw. wie folgt beantwortet:

"Ad 1) Herr M.S. plant, organisiert, überwacht und leitet die von der Bw. durchgeführten Baustellen auf Basis eines Werkvertrags. Des Weiteren ist er für die Geschäftsführung, Vertretung und Finanzgebarung der Bw. verantwortlich.

Ad 2) Herr M.S. kann sich selbstverständlich wie jeder andere Einzelunternehmer auch von jemand anderem vertreten lassen. M.S. hat sich jedoch nie vertreten lassen müssen, da er im Prüfungszeitraum nie krank gewesen ist.

Ad 3) Herr M.S. hat sämtliche Tätigkeiten bezüglich seines Werkvertrages selbst wahrgenommen.

Ad 4) Die Entlohnung erfolgte unregelmäßig, abhängig vom Bankkontostand. Es erfolgte keine Auszahlung von Sonderzahlungen. Der private PKW wird für betriebliche Fahrten genutzt, wofür lediglich das Betriebsausgabenpauschale von 6% in der Einkommensteuererklärung des M.S. geltend gemacht wurde. M.S. trägt das volle Unternehmerrisiko auf Grund folgender Vereinbarung: M.S. ist vereinbarungsgemäß berechtigt, gleich einem Einzelunternehmer, den gesamten Jahresgewinn der Skorianz Bau GesmbH als erfolgsabhängige Belohnung zu beanspruchen (Umbuchung auf sein Verrechnungskonto oder Auszahlung). Für den Fall, dass in einem Geschäftsjahr mehr oder weniger entnommen wurde im Vergleich zum Jahresgewinn, wird die Differenz in das Folgejahr vorgetragen (s. nachstehende Tabelle).

	1997	1998	1999	2000	2001
Betriebsergebnis vor GF-Bezug	- 262.911,99	397.958,76	227.650,38	119.497,63	369.247,89
GF-Bezug	35.000,00	152.239,23	180.364,92	228.234,53	289.327,08
Differenz	- 297.911,99	245.719,53	47.285,46	- 108.736,90	79.920,81
Vortrag	- 297.911,99	- 52.192,46	- 4.907,00	- 113.643,90	- 33.723,09

Ad 5) Herr M.S. hat als 90% Gesellschafter der Skorianz Bau GesmbH und auch vereinbarungsgemäß die Möglichkeit auf sämtliche Einnahmen wie Ausgaben uneingeschränkt Einfluss zu nehmen. Kümmert er sich, ebenso wie ein Einzelunternehmer, nicht um die einzelnen Baustellen, welche er im Auftrag des GesmbH betreut, können keine Einnahmen, weder für die GesmbH noch für ihn erzielt werden. Die Ausgabenseite wird von Herrn M.S. im Gegensatz zur Einnahmenseite, die von der Zahlungswilligkeit der Kunden abhängt, zu 100% beeinflusst und im Sinne eines ordentlichen und vorsichtigen Kaufmanns dementsprechend niedrig gehalten.

Ad 6) Herr M.S. erhält von der GmbH keinerlei Vergütungen für seine Aufwendungen.

Ad 7) Die von Herrn M.S. erbrachten Leistungen werden auf den Baustellen und zum Teil in den Räumlichkeiten der GesmbH ausgeführt.

Ad 8) Herr M.S. stellt seinen Privat PKW für Firmenfahrten zur Verfügung, wofür er in seiner Einkommensteuererklärung das Betriebsausgabenpauschale geltend macht. Er erhält von der GesmbH keinerlei Vergütungen für seine Aufwendungen.

Ad 9) Die Arbeitszeit von Herrn M.S. richtet sich ausschließlich nach den jeweilig betreuten Baustellen. Gibt es Aufträge fällt viel Arbeit an, gibt es keine Aufträge, fällt keine Arbeit an.

Ad 10) Herr M.S. war im Prüfungszeitraum weder krank noch auf Urlaub. Er hat auch keinen arbeitsrechtlichen Anspruch auf Urlaub, da er sich in keinem Dienstverhältnis befindet. Er wählt seine Erholungsphasen gleich einem Einzelunternehmer selbständig aus.

Ad 11) Die Bezüge von Herrn M.S. sind nach GSVG pflichtversichert.

Ad 12) Es gibt keinerlei arbeitsrechtliche Vereinbarungen mit Herrn M.S., da es sich um kein Dienstverhältnis handelt.

Ad 13) Herr M.S. bezieht Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 EStG.

Ad 14) Beilage: Werkvertrag mit Geschäftsführer.

Ad 15) Die in Rede stehenden Bezüge wurden nicht der Kommunalsteuer unterzogen.

Der der Beantwortung des gegenständlichen Fragebogens beigelegte Werkvertrag enthält unter § 4, Punkt 1, Folgendes zur Vergütung des Geschäftsführers: "Für die ordnungsgemäße Erbringung seiner Leistungen erhält der Geschäftsführer eine Vergütung bis zu 100% des Betriebsergebnisses laut Gewinn- und Verlustrechnungen vor GF-Bezug. Diese Vergütung ist vom Geschäftsführer für jedes einzelne Geschäftsjahr selbständig festzusetzen, abhängig von der jeweiligen Geschäftslage und der Liquidität der GesmbH. Für den Fall einer geringeren oder höheren Vergütung als 100% des Betriebsergebnisses steht die Differenz dem Geschäftsführer im Folgejahr zur Verfügung oder wird in Abzug gebracht. Für diese Zwecke wird ein Evidenzkonto für die in den einzelnen Jahren verrechneten Bezüge geführt."

Über telefonische Aufforderung des unabhängigen Finanzsenates wurden vom steuerlichen Vertreter der Bw. am 28. Oktober 2004 Ablichtungen des Verrechnungskontos/Geschäftsführerbezüge vorgelegt. Daraus geht hervor, dass auf den Verrechnungskonto nahezu monatlich Geschäftsführerbezüge gebucht wurden, die sich im Jahre 1998 zwischen S 18.000,00 und S 35.000,00, im Jahre 1999 zwischen S 11.000,00 und S 40.000,00, im Jahre 2000 zwischen S 10.000,00 und S 30.000,00 bewegten sowie ab April 2001 monatlich S 25.000,00 betrugen. Den vorgelegten Ablichtungen des Aufwandskontos wiederum sind die von der Bw. für den Geschäftsführer bezahlten

Sozialversicherungsbeiträge (von S 29.239,23 im Jahre 1998, von S 49.364,92 im Jahre 1999, von S 56.234,53 im Jahre 2000 und S 39.327,08 im Jahre 2001) zu entnehmen. In der diesbezüglichen Eingabe wurde darüber hinaus angeführt, dass der Geschäftsführer mit seinem Privat-PKW ca. 40.000 km zurückgelegt habe und ihm daraus jährliche Aufwendungen in Höhe von € 8.000,00 entstanden seien.

Mit Schreiben vom 22. Jänner 2003 stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung des gesamten Berufungssenates und auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung betreffend ihr Berufsbegehren. Mit Eingabe vom 29. Oktober 2004 zog der steuerliche Vertreter der Bw. den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

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

§ 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. Nr. 818/1993 normiert, dass der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Absatz 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, zu berechnen ist, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Beitragsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 57 Abs. 4 HKG idF BGBl. Nr. 958/1993 bzw. § 57 Abs. 7 und 8 HKG idF BGBl. Nr. 661/1994, für Zeiträume ab 1. Jänner 1999 in § 122 Abs. 7 und 8 WKG 1998.

Die Bestimmung des § 41 FLAG definiert also die beitragspflichtigen Bezüge und soll gleichzeitig eine klare Abgrenzung von den beitragsfreien Bezügen gewährleisten. Auf Grund des Gesetzeswortlautes ist folglich bei den beitragspflichtigen Arbeitslöhnen von zwei Gruppen von Bezügen auszugehen:

- Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 gewährt werden.

- Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 (zweiter Teilstrich), die an Personen gewährt werden, die an Kapitalgesellschaften wesentlich beteiligt sind.

Gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 (zweiter Teilstrich) fallen unter die Einkünfte aus sonstiger 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) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Streit besteht darüber, ob die von der Bw. in den Kalenderjahren 1997 bis 2001 für die Geschäftsführertätigkeit an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer M.S. ausbezahlten Gehälter und Vergütungen als Einkünfte nach § 22 Z. 2 EStG 1988 (zweiter Teilstrich) zu qualifizieren und folglich sowohl in die Beitragsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen als auch in die Beitragsgrundlage des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind oder nicht.

Der Verfassungsgerichtshof hat in den Erkenntnissen Zlen. G 109/00 und G 110/00, jeweils vom 1. März 2001, mit dem die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes auf (teilweise) Aufhebung einiger Gesetzesbestimmungen des EStG 1988, des FLAG sowie des KommStG 1993 im Zusammenhang mit der Dienstgeberbeitrags- und Kommunalsteuerpflicht der an wesentlich beteiligte 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 und das Fehlen des Unternehmerwagnisses nicht zutrifft.

Zu den Merkmalen, die vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem folgende: fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendung typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz, sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten (vgl. u.a. Erkenntnisse des VwGH vom 17. Dezember 2001, Zl. 2001/14/0194, sowie vom 25. November 2002, 2002/14/0080).

Der Verwaltungsgerichtshof hat weiters in zahlreichen Erkenntnissen (zuletzt etwa vom 24. Oktober 2002, Zl. 2002/15/0160, vom 26. November 2002, Zl. 2002/15/0178, und vom 28. November 2002, Zl. 2001/13/0117) mit ausführlicher Begründung erkannt, dass 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 abstellt:

- 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.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist 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. Erkenntnis des VwGH vom 23. April 2001, Zl. 2001/14/0054; Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer ²¹, § 19 Anm. 72f.). Die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes 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. Erkenntnisse des VwGH vom 21. Dezember 1999, Zl. 99/14/0255, vom 27. Jänner 2000, Zl. 98/15/0200, und vom 26. April 2000, Zl. 99/14/0339).

Der Gesellschafter-Geschäftsführer vertritt die Bw. laut Firmenbuch bereits seit 19. Juli 1997 selbstständig. Den eigenen Angaben ist er für die Planung, Überwachung und Leitung der Baustellen der Bw. zuständig. Des Weiteren ist er für die Geschäftsführung, Vertretung und Finanzgebarung der Bw. verantwortlich. Damit steht ohne Zweifel fest, dass die Tätigkeit des Geschäftsführers nicht auf die Abwicklung eines konkreten (überschaubaren) Projektes abstellt. Auf Grund des umfassenden Aufgabenbereiches, der uneingeschränkten Verfügungsgewalt über sämtliche Einnahmen und Ausgaben der Bw. sowie der Tatsache, dass er seit der Gründung der Bw. als Geschäftsführer für die GmbH tätig ist, ist ein Dauerschuldverhältnis gegeben und ist auf die Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Bw. zu schließen.

Die Bw. hat als Argumente, die gegen die organisatorische Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers in die Bw. sprechen, vorgebracht, dass der Geschäftsführer an keine fixen

Arbeitszeiten gebunden sei, keinen zugewiesenen Arbeitsplatz habe und zwischen ihm und der Bw. keine arbeitsrechtliche Vereinbarungen getroffen worden seien bzw. arbeitsrechtliche Ansprüche auch nicht bestünden. Bei dieser Argumentation übersieht die Bw., dass diese Merkmale – wie bereits vorher ausgeführt - für die Einstufung einer Beschäftigung unter § 22 EStG unmaßgeblich sind (vgl. auch Erkenntnisse des VwGH vom 22. September 2000, Zl. 2000/15/0075, hinsichtlich fixer Arbeitszeit, vom 30. November 1999, Zl. 99/14/0226, hinsichtlich fixem Arbeitsort, und vom 26. April 2000, Zl. 99/14/0339, u.a. hinsichtlich Urlaubsregelung). Ebenfalls auszublenden ist die auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Beziehung bestehende Weisungsungebundenheit des Gesellschafter-Geschäftsführers.

Dass sich der Geschäftsführer wie jeder andere Einzelunternehmer auch vertreten lassen kann, vermag nichts an der Beurteilung ihrer Eingliederung in den geschäftlichen Organismus zu ändern, weil es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. u.a. Erkenntnis vom 10. Mai 2001, Zl. 2001/15/0061) nicht unüblich ist und einem Dienstverhältnis nicht entgegen steht, wenn sich leitende Angestellte, insbesondere Geschäftsführer, bei bestimmten Verrichtungen vertreten lassen können.

Wenn die Bw. aus den zwischen ihr und ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer abgeschlossenen Werkvertrag ein Indiz für das Vorliegen einer selbständigen Tätigkeit abzuleiten versucht, ist ihr entgegen zu halten, dass die zivilrechtliche Einstufung des Leistungsverhältnisses zwischen der Gesellschaft und ihrem Geschäftsführer unmaßgeblich ist (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. Juni 2002, Zl. 2001/15/0088).

Ein Unternehmerwagnis liegt dann vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von seiner persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 4. März 1986, Zl. 84/14/0063). Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinen Erkenntnissen vom 21. Dezember 1999, Zl. 99/14/0255, und vom 26. Juli 2000, Zl. 2000/14/0061, weiters ausgesprochen hat, kommt es dabei auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Im Vordergrund dieses Merkmales steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einkommensschwankungen trifft. In die Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen von nicht überwältzbaren Ausgaben ergeben.

Die Entlohnung des Geschäftsführers in den Streitjahren wurde dergestalt abgewickelt, dass dieser bis zur Höhe des Jahresgewinnes, abhängig von der Geschäftslage und der Liquidität der Bw. seine Vergütungen jeweils selbständig festsetzen konnte. Als Höchstgrenze wurde im Werkvertrag das Jahresergebnis der Bw. (laut Gewinn- und Verlustrechnung) eingezogen.

An Vergütungen wurden auf diesem Wege vom Geschäftsführer S 35.000,00/€ 2.543,55 (1997), S 123.000,00/€ 8.938,76 (1998), S 131.000,00/€ 9.520,14 (1999), S 172.000,00/€ 12.499,73 (2000) und S 300.000,00/€ 21.801,85 beansprucht bzw. wurden von der Bw. Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von S 29.239,23/€ 2.124,90 (1998), S 49.364,92/€ 3.587,49 (1999), S 56.234,53/€ 4.086,72 (2000) und S 39.327,08/€ 2.858,01 (2001) für den Geschäftsführer getragen.

Aus dem von der Bw. ins Treffen geführten Entlohnungssystem lässt sich ein Unternehmerrisiko des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht ableiten. Die von ihm beanspruchten Vergütungen bzw. für ihn von der Bw. getragenen Aufwendungen (Sozialversicherungsbeiträge) decken sich in keinem der Streitjahre mit dem jeweiligen Jahresergebnis der Bw. So wurde bereits im Jahre 1997 von der Bw. an den Geschäftsführer trotz ausgewiesenen Jahresverlustes (S 262.911,99/€ 19.106,56) eine Vergütung in Höhe von S 35.000,00/€ 2.543,55 zur Auszahlung gebracht. Dies ergab auf Grund der im Werkvertrag vereinbarten Vorgangsweise bereits im Jahre 1997 eine negative Differenz von S 297.911,99. In dem genannten Betrag fanden auch die in den Folgejahren an den Geschäftsführer zur Auszahlung gebrachten Gehälter und Vergütungen unter Berücksichtigung der jeweiligen Jahresgewinne keine Deckung, sodass sich die negativen Differenzen durch alle Streitjahre zogen. Mit dem gegenständlichen Entlohnungssystem war von vorneherein sichergestellt, dass der Geschäftsführer an Verlusten der Bw. nicht teilzunehmen bzw. einen solchen im Jahr 1997 auch nicht mitzutragen hatte. Dass es in den Streitjahren oder aber danach zu einem effektiven Ausgleich der zu durchwegs zu hohen Zahlungen an den Geschäftsführer gekommen ist, wird von der Bw. nicht behauptet. Es finden sich auch keinerlei Hinweise dafür im Akt; die in den einzelnen Jahren entstehenden Forderungen der Bw. auf Grund von Überzahlungen an den Geschäftsführer fanden lediglich "am Papier" ihren Niederschlag. Auch enthält die gegenständliche Entlohnungsvereinbarung keine Regelungen, wann bzw. wie ein allfälliger Ausgleich von Statten zu gehen hätte. Die tatsächliche Abwicklung des Leistungsverhältnisses zwischen der Gesellschaft und ihrem Geschäftsführer lässt aus den angeführten Gründen ein Risiko, wie es für Unternehmer üblich ist, nicht erkennen.

Wenn die Bw. für das Vorliegen des Unternehmerrisikos weiters ins Treffen geführt hat, dass die Entlohnung des Gesellschafter-Geschäftsführers unregelmäßig erfolgt sei, so übersieht sie dabei, dass es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. Erkenntnis vom 27. August 2002, ZI. 2002/14/0094) für die Annahme einer regelmäßigen Entlohnung ausreicht, wenn die Geschäftsführervergütungen einmal jährlich dem Verrechnungskonto gutgeschrieben werden.

Für die Einnahmenseite muss daher insgesamt gesagt werden, dass mangels erfolgsorientierter Entlohnung ein Unternehmerrisiko des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht gegeben ist.

Der Geschäftsführer hat in seinen Einkommensteuererklärungen 1998 bis 2001 bei der Ermittlung seiner Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit als Betriebsausgaben jeweils nur das Pauschale in Höhe von 6% der Einnahmen geltend gemacht. Auf Grund des von der Bw. ohne näheres Beweisanbot erstatteten Vorbringens, wonach der Geschäftsführer erhebliche KFZ-Kosten selbst zu tragen gehabt hätte, wurde sie telefonisch aufgefordert, einen entsprechenden Nachweis zu erbringen. Der steuerliche Vertreter führte hiezu in seiner Eingabe, eingelangt am 28. Oktober 2004 an, dass der Geschäftsführer jährlich 40.000 km mit dem Privat-PKW zurücklege und einen Aufwand von € 8.000,00 jährlich zu tragen habe; einen konkreten Nachweis ist die Bw. jedoch schuldig geblieben. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung ist auszuschließen, dass der Geschäftsführer nur pauschale Betriebsausgaben bei erheblich darüber liegenden effektiven Aufwendungen geltend gemacht hat. Außer nicht aufgegliederten Benzinkosten, die aus einem Verrechnungskonto zu ersehen sind, hat die Bw. keine Aufzeichnungen vorgelegt, die auch nur annähernd die Grunderfordernisse für einen Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung der geltend gemachten Aufwendungen erfüllen würden, wie z.B. eine Trennung der betrieblichen und privaten Fahrten, Zeit, Dauer, Zweck der betrieblich veranlassten Fahrten sowie Besprechungspartner. Es ist daher davon auszugehen, dass dem Bw. keine höheren als die pauschalen Aufwendungen entstanden sind; da diese jedoch in Relation zu den Einnahmen stehen, liegt ein ausgabenseitiges Risiko des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht vor. Zur Tragung der Sozialversicherungsbeiträge durch den Geschäftsführer ist die Bw. auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hinzuweisen, dass mit diesen Aufwendungen ein ausgabenseitiges Risiko ebenfalls nicht verbunden ist, zumal diese auch von klassischen Dienstnehmern im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG getragen werden (vgl. z.B. Erkenntnis vom 24. Jänner 2002, ZI. 2001/15/0078). Auf Grund der bestehenden Sach- und Aktenlage ist insgesamt daher auch ein ins Gewicht fallendes ausgabenseitiges Unternehmerrisiko beim Gesellschafter-Geschäftsführer nicht zu erkennen.

Bei Betrachtung des tatsächlich verwirklichten Gesamtbildes des Rechtsverhältnisses überwiegen die Merkmale der Unselbstständigkeit gegenüber jenen der Selbstständigkeit und liegen somit mit Ausnahme der Weisungsungebundenheit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vor, weshalb die Voraussetzungen für die Qualifikation der Gehälter der wesentlich beteiligten Geschäftsführerin nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 erfüllt sind. Die von der Bw. an die Geschäftsführerin ausbezahlten Gehälter und sonstigen

Vergütungen jeder Art sind gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 sowohl in die Beitragsgrundlage des DB als auch in jene des DZ einzubeziehen.

Aus den angeführten Gründen war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Klagenfurt, am 12. November 2004