



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden a und die weiteren Mitglieder b über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., gegen die Bescheide des Finanzamtes x vom 30. September 2004 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2002 und 2003 nach der am 23. November 2005 in y, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat mit Bescheiden vom 30.9.2004 den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe in Höhe von € 2.050,61 und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 177,72 für den Prüfungszeitraum 2002 sowie den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe in Höhe von € 967,50 und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 81,70 für den Prüfungszeitraum 2003 nachgefordert.

Unter Hinweis auf § 41 Abs. 1, 2 und 3 Familienlastenausgleichsgesetz sowie § 22 Z. 2 Teilstrich 2 Einkommensteuergesetz 1988 wurde angeführt, dass in Analogie zur Lohnsteuerprüfung vom 20.2.2002 (Prüfzeitraum bis 12/2001) die zugeflossenen Geschäftsführerbezüge der DB/DZ Berechnung zugrunde zu legen seien.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde ein Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat gestellt.

Weiters wurde auf die Begründung der Berufung vom 19.12.2002 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid vom 27.11.2002 verwiesen.

Diese wurde wie folgt begründet: Trotz einer vorangegangenen Niederschrift werde in der Begründung des Bescheides überhaupt nicht auf den gegenständlichen Sachverhalt eingegangen, sondern es werde lediglich Folgendes ausgeführt: "Schuldet ein Geschäftsführer seine Arbeitskraft und erfolgt die Tätigkeit ohne Unternehmerrisiko und ist er – wenn auch aufgrund des Beteiligungsmaßes nicht weisungsgebunden – in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft eingegliedert (= Arbeitsgesellschafter), sind die Gehälter und sonstigen Vergütungen unabhängig vom Beteiligungsmaß (somit auch bei 100%iger Beteiligung) in die Betragsgrundlage gemäß § 41 FLAG einzubeziehen".

Weiters werde in der Bescheidbegründung ausgeführt, dass der wesentlich Beteiligte (75 %) für seine Tätigkeit als Geschäftsführer monatliche Bezüge erhalten habe (dies entgegen der Niederschrift "Zeitabstände der Entlohnung" – schwankende Höhe). Auch diese Feststellung widerspreche völlig dem vorliegenden Sachverhalt, da die von der laufenden Buchhaltung unrichtig auf Aufwandskonto gebuchten Entnahmen völlig unregelmäßig erfolgt seien.

Wie aus den Werkverträgen, welche jährlich neu geschlossen wurden und werden, zweifelsfrei hervorgehe, erfolge die Festlegung der Geschäftsführervergütung jeweils nach den Ergebnissen des entsprechenden Wirtschaftsjahres (01.03. bis 28. bzw. 29.02.) Unterjährige Auszahlungen unabhängig von deren vorläufiger Verbuchung würden Entnahmen auf ein noch nicht feststehendes Geschäftsführerentgelt darstellen und seien daher als noch nicht zugeflossen im steuerlichen Sinn zu betrachten. Entsprechend der endgültigen Festlegung und somit nach Maßgabe des Zuflusses seien diese Vergütungen auch der Einkommensteuer (siehe Beilagen zur Einkommensteuer 2000 und 2001 – Beilagen I und II) unterzogen worden. Darüber hinaus sei angemerkt, dass zu den Stichtagen Verbindlichkeiten der GmbH gegenüber dem wesentlich beteiligten Geschäftsführer bestanden (29.02.2000 rd S 1.487.000,00, 28.02.2001 rd S 1.874.000,00, 28.02.2002 rd € 136.000,00), sodass die unterjährig getätigten Entnahmen jeweils mehr als Deckung gefunden hätten.

Auf Basis des Werkvertrages für das Wirtschaftsjahr 1999/2000 sei ein Betrag von S 605.000,00 als Geschäftsführerentgelt festzusetzen gewesen, da nach Verbuchung dieses Entgelts kein Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit von über S 2.000.000,00 erreicht worden sei. Diesem Geschäftsführerentgelt stehe ein kollektivvertraglicher Mindestbezug eines als Dienstnehmer tätigen Geschäftsführers von rd S 820.000,00 gegenüber. Dies entspreche einer Entgeltseinbuße von rd 26 % gegenüber einem angestellten Baumeister zum Mindesttarif.

Für das Wirtschaftsjahr 2000/2001 seien S 700.000,00 als Geschäftsführungsbezug festgesetzt worden. Demgegenüber stehe ein kollektivvertraglicher Mindestgehalt von S 833.000,00 für einen angestellten Baumeister. Auch in diesem Jahr bestehe eine Entgeltseinbuße gegenüber dem angestellten Baumeister zum Mindesttarif von rd 16 %.

Der für das Geschäftsjahr 2001/2002 geschlossene Werkvertrag weise in Pkt. 6. darauf hin, dass die Geltendmachung eines kollektivvertraglichen Mindestbruttojahresbezuges von rd. € 63.500,00 in beiderseitigem Einvernehmen ausgeschlossen sei.

Weiters sehe Pkt. 7. vor, dass der wesentlich beteiligte Gesellschaftergeschäftsführer einen Betrag von € 38.138,25 als vorläufigen Geschäftsführungsbezug erhalten solle. Bei einem negativen Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit sei der Geschäftsführerbezug insoweit zu reduzieren, damit dieses zumindest mit Null ausgewiesen werden könne. Jedenfalls stehe dem Geschäftsführer aber ein Honorar von € 18.000,00 zu.

Schließlich erhöhe sich das Geschäftsführungshonorar, wenn nach Verbuchung des vorläufigen Geschäftsführungsentgeltes ein Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit von mehr als € 100.000,00 ausgewiesen werde, um € 20.000,00 für alle weiteren € 50.000,00 um je € 15.000,00.

Aufgrund des Geschäftsergebnisses des Wirtschaftsjahres 2001/2002 habe sich daher ein Geschäftsführerentgelt von € 58.138,25 errechnet. Trotz der hierbei bereits angefallenen Erfolgstante (EGT über € 100.000,00) bestehe immer noch eine Entgeltseinbuße gegenüber einem angestellten Baumeister zum kollektivvertraglichen Mindestbezug.

Auch für das Geschäftsjahr 2002/2003 sei wiederum ein Werkvertrag geschlossen worden. Nach Berechnungen eines vorläufigen Ergebnisses für dieses Wirtschaftsjahr im Rahmen einer Besprechung im Dezember 2002 werde es dabei aufgrund der derzeitigen schlechten Wirtschaftslage im Baugewerbe und darüber hinaus auch aufgrund der bestehenden Auftragslage zu einem negativen Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit kommen und an den Geschäftsführer lediglich der im Werkvertrag vorgesehene Mindestbetrag von € 18.000,00 zur Festsetzung gelangen können. Dies stelle gegenüber dem grundsätzlich vereinbarten Geschäftsführungsentgelt eine Einbuße von rd 53 % und gegenüber dem kollektivvertraglich Mindestbezug gar eine Einbuße von 72 % dar.

Anhand der vorliegenden gravierenden Schwankungen der Geschäftsführungsentgelte und auch dem steten wesentlichen Abweichungen zu kollektivvertraglichen Mindestbezügen (daher ist auch die Anmerkung in der Niederschrift bei der Lohnsteuerprüfung unter "Berechnung der GF-Vergütung" widerlegt) sei das einnahmenseitige Unternehmerrisiko wohl mehr als determiniert (siehe dazu VwGH 99/14/0255).

Darüber hinaus bestehe auch ein ausgabenseitiges Unternehmerrisiko. Der wesentlich beteiligte Geschäftsführer habe und benütze noch immer für seine Geschäftsführertätigkeit stets einen eigenen PKW, wofür kein Schilling bzw. Euro an die GmbH zur Verrechnung gelangt sei. Wie sich so aus der ausgeübten Tätigkeit als Baumeister eindeutig ableiten lasse, komme es dabei zu nicht unbeträchtlichen Kilometerleistungen (sicherlich weitgehendste betriebliche Nutzung). Weiters trage der Gesellschafter-Geschäftsführer auch sämtliche mit der Kundenwerbung verbundenen Kosten aus eigenem. Weder dafür noch für allfällige Diätenansprüche, betriebliche Telefonate vom Privatanschluss, Benützung eines Büroraumes im eigenen Haus etc. würden von der Firma Auslagenersätze geleistet (siehe auch Niederschrift). Bereits aus der Tatsache der Selbstkostentragung, wie sie hier auch tatsächlich vorliege, sei vom VwGH im Erkenntnis 97/13/0169 das Vorliegen eines Unternehmerrisikos abgeleitet worden und der Bescheid aufgehoben worden, ohne dass dabei auch ein einnahmenseitiges Risiko, wie es hier zusätzlich vorliege, behauptet worden wäre.

In diesem Zusammenhang sei angemerkt, dass bereits bei mehreren Gesprächen in der Kanzlei der wesentlich beteiligte Geschäftsführer darauf hingewiesen worden sei, dass die hierbei anfallenden Kosten sicherlich über den geltendgemachten Werbungskostenpauschalen liegen würden und wir es daher für sinnvoll hielten würden, die tatsächlichen Kosten zum Ansatz zu bringen. Er sah aber aus verwaltungsökonomischen Erwägungen bisher davon ab.

Infolge des dargelegten eindeutigen Vorliegens sowohl eines einnahmen- als auch ausgaben-seitigen Unternehmerrisikos fehle es für die Vorschreibung der gegenständlichen Abgaben am Tatbestandsmerkmal "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung" und es sei daher die Vorschreibung bzw. Festsetzung der Beträge an DB und DZ zu Unrecht erfolgt.

Angemerkt werde noch, dass bei einem gleichgelagerten Fall seitens der zuständigen Finanzbehörde nach Darlegung eben dieses Unternehmerrisikos die betroffenen Geschäftsführervergütungen nicht in die DB und DZ Pflicht einbezogen worden seien. Eine anonymisierte Sachverhaltsdarstellung dieses Falles sei an das Finanzamt übermittelt worden.

In der am 23. November 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, man möge nach dem Grundsatz von "Treu und Glauben" die neue Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, die nur mehr auf die Eingliederung in den Organismus des Betriebes abstelle, nicht auf "Altfälle" anwenden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Sinne des § 19 Abs. 1 EStG 1988 ist ein Betrag dann als zugeflossen anzusehen, wenn der Empfänger über ihn tatsächlich und rechtlich verfügen kann. Wie der Verwaltungsgerichtshof

in seinem Erkenntnis vom 13.12.1995, Zl. 95/13/0246, ausführt, ist es nicht zu bezweifeln, dass der Geschäftsführer einer Gesellschaft grundsätzlich die tatsächliche Verfügungsmacht über zu seinen Gunsten ausgestellte Gutschriften hat. Ohne ein die Liquiditätslage der Gesellschaft im maßgebenden Zeitraum konkret nachvollziehbar darstellendes Sachvorbringen besteht daher kein rechtlicher Grund dafür, am Zufluss der Beträge an den Geschäftsführer zu zweifeln.

Nach Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 19 EStG 1988, Tz. 3.2 wird im Schrifttum die Meinung vertreten, dass entsprechend dem Begriff des Zufließens bloße Gutschriften in den Büchern des Arbeitgebers dann als Zahlung von Arbeitslohn an den Arbeitnehmer anzusehen sind, wenn letzterer tatsächlich über die gutgeschriebenen Beträge verfügen kann; dies wird stets der Fall sein, wenn der Arbeitnehmer den Arbeitslohn in seinem Interesse beim Arbeitgeber stehen und bei diesem gutschreiben lässt. Dem ist die Rechtsprechung gefolgt. Bei einem geschäftsführenden Gesellschafter ist die Gutschrift durch die Kapitalgesellschaft als Zufluss im Sinne des EStG anzusehen, es wäre denn, die Gesellschaft sei illiquid. Auch Doralt führt im Kommentar zum Einkommensteuergesetz, § 19, Tz 30, unter "Gutschriften" aus, dass der Geschäftsführer einer GmbH grundsätzlich die tatsächliche Verfügungsmacht über die zu seinen Gunsten ausgestellten Gutschriften hat; Bezüge des Geschäftsführers fließen daher mit der Gutschrift zu, wenn die GmbH zahlungsfähig ist (VwGH 20.6.1990, 89/13/0202 u.a.). Ein Zufluss mit der Gutschrift erfolgt auch dann, wenn sie mit einer Gegenforderung verrechnet wird (VwGH 24.11.1970, 1573/68). Bei Liquidität der Gesellschaft bewirkt somit auch eine bloße Gutschrift von Arbeitslohn, also auch die Nichtauszahlung von Arbeitslohn an den am Unternehmen beteiligten Geschäftsführer, den Zufluss.

Entgegen der Ansicht der Berufungswerberin, dass unterjährige Auszahlungen unabhängig von deren vorläufiger Verbuchung Entnahmen auf ein noch nicht feststehendes Geschäftsführerentgelt darstellen würden und daher als noch nicht zugeflossen im steuerlichen Sinn zu betrachten seien, ist auf Grund der tatsächlichen Verfügungsmacht des Geschäftsführers über diese Beträge im gegebenen Fall sehr wohl davon auszugehen, dass ihm diese im betreffenden Zeitraum bereits zugeflossen sind. Untermauert wird diese Rechtsansicht auch durch die Vereinbarungen in den Werkverträgen für die Geschäftsjahre 2001/2002 sowie 2002/2003, wonach der Geschäftsführer als Honorar einen Betrag von ATS 38.138,25 (Anm. richtig wohl € 38.138, 25) bzw. € 38.000,00 erhalte, **über den er innerhalb des Geschäftsjahres nach Maßgabe der Liquidität frei verfügen könne.** Eine Illiquidität der Gesellschaft wurde weder eingewendet, noch geht eine solche aus der Aktenlage hervor. Dass dem Geschäftsführer in den Prüfungszeiträumen Vergütungen in der vom Finanzamt als Berechnungsbasis genommenen Höhe von € 45.569,13 bzw. € 21.500,00

in den Prüfungszeiträumen tatsächlich zugeflossen sind, geht auch aus den von der Berufungswerberin vorgelegten Unterlagen hervor. So wird u.a. im Schreiben vom 15.11.2005 angeführt, dass die Grundlage für die Einkommensversteuerung des Geschäftsführers im Jahr 2002 der Betrag von € 45.569,13 und im Jahr 2003 der Betrag von € 21.500,00 war.

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 in der seit 1.1.1994 geltenden Fassung 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.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 in der seit 1.1.1994 geltenden Fassung ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Die Bestimmung des § 41 FLAG 1967 definiert also die beitragspflichtigen Bezüge und soll gleichzeitig eine klare Abgrenzung von den beitragsfreien Bezügen gewährleisten. Auf Grund des eindeutigen Gesetzeswortlautes ist bei den beitragspflichtigen Bezügen von zwei Gruppen von Bezügen auszugehen:

1. Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer iSd. § 47 Abs. 2 EStG 1988 gewährt werden.
2. Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd. § 22 Z 2 EStG 1988, die an Personen gewährt werden, die an Kapitalgesellschaften wesentlich beteiligt sind.

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung von Beschwerden, die sich gegen die Einbeziehung der Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen richteten, abgelehnt (vgl. VfGH vom 9. Juni 1998, B 286/98 und vom 24. Juni 1998, B 998/98 und B 999/98) und weiters auch die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes mit den Erkenntnissen vom 1. März 2001, G 109/00, und vom 7. März 2001, G 110/00, abgewiesen.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes v. 1. März 2001, G 109/00, wurde unter Zitierung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit

Indizien für ein Dienstverhältnis sind, im Fall der - auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden - Weisungsungebundenheit ihre Unterscheidungskraft verlieren und daher für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen, nicht brauchbar sind. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung zur Bestimmung des durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten Typusbegriffes des steuerlichen Dienstverhältnisses verlieren, gehören vor allem Folgende:

fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Arbeits- Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten.

In dem dieser Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes unmittelbar nachfolgenden Erkenntnis vom 23.4.2001, Zl. 2001/14/0054, sowie in zahlreichen späteren Judikaten hat der Verwaltungsgerichtshof festgestellt, dass das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" vor allem auf folgende Kriterien abstellt:

- die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft,
- das Fehlen eines Unternehmerrisikos sowie
- eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung.

Schließlich ist der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, Zl. 2003/13/0018, in einem nach § 13 Abs. 1 Z 1 VwGG gebildeten Senat von dieser Rechtsprechung insoweit abgegangen, dass er die Feststellung, ob "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" vorliegen, nur mehr auf die gesetzliche Definition eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 stützt. Da in dieser Legaldefinition das steuerrechtliche Dienstverhältnis lediglich durch zwei Merkmale, nämlich die Weisungsgebundenheit einerseits und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes andererseits umschrieben ist, kommt es nach Ausklammerung der Weisungsgebundenheit nur mehr darauf an, ob die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus gegeben ist. Im Falle der klar erkennbaren Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft sind dann alle weiteren Merkmale, die vor dem Hintergrund einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, für das Vorliegen des Tatbestandes nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ebenso ohne Bedeutung wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaft und tätigem Gesellschafter.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der

Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für diese Eingliederung (vgl. die Erkenntnisse des VwGH vom 21.12.1999, 99/14/0255, vom 27.1.2000, 98/15/0200, und vom 26.4.2000, 99/14/0339).

Im gegebenen Fall übt der Geschäftsführer der Berufungswerberin seine Geschäftsführungstätigkeit unstrittig seit vielen Jahren aus. Somit kann auch vom Vorliegen des Merkmales der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft des wesentlich Beteiligten ausgegangen werden.

Das von der Berufungswerberin als Argument angeführte Unternehmerrisiko geht mangels rechtlicher Relevanz der vorgetragenen Sachverhalte ins Leere.

Bemerkt wird, dass der Verwaltungsgerichtshof diese Rechtsprechung auch in jenen Fällen angewendet hat, die Zeiträume vor seinem Erkenntnis vom 10.11.2004 betroffen haben.

Ergänzend wird zum Vorliegen sonstiger Merkmale im Lichte der höchstgerichtlichen Rechtsprechung bis zum Erkenntnis des VwGH vom 10.11.2004 unter Zugrundelegung der Feststellungen im Berufungsverfahren noch ausgeführt: Das Vorliegen einer laufenden Entlohnung ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bereits dann verwirklicht, wenn der Geschäftsführer zumindest jährlich einen Geschäftsführerbezug erhält. Dies ist im vorliegenden Fall jedenfalls gegeben.

Unternehmerwagnis liegt vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss. Auch hier kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Im Vordergrund dieses Merkmales steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich – in seiner Stellung als Geschäftsführer – das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. In die Überlegung einzubeziehen sind auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen aus nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben.

Die vorliegende Vertragsgestaltung entspricht der eines Mindest-Fixbezuges. Ein derartiger Mindestfixbezug steht aber nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes der Annahme eines relevanten Unternehmerwagnisses entgegen. Der Verwaltungsgerichtshof hat zudem bereits mehrfach ausgesprochen, dass zusätzlich über einen Fixbezug hinausgehende erfolgsabhängige Lohnbestandteile auch bei "klassischen" Dienstverhältnissen leitender Angestellter nicht unüblich sind und kein Unternehmerrisiko begründen.

Ein Risiko ins Gewicht fallender Schwankungen der Ausgaben lässt sich ebenfalls nicht erkennen. Für die Frage des Unternehmerwagnisses ist es – wie der Verwaltungsgerichtshof

schon wiederholt ausgesprochen hat – auch nicht relevant, wer die Sozialversicherungsbeiträge trägt, zumal sich deren Höhe von vornherein abschätzen und bei der Vereinbarung der Höhe der Entlohnung berücksichtigen lässt.

Auf Grund dieser Feststellungen weist die Tätigkeit des wesentlich beteiligten Geschäftsführers somit - unter Außerachtlassung der Weisungsgebundenheit - auch nach der Rechtsprechung des VwGH bis zum o.a. Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10.11.2004 die Merkmale eines Dienstverhältnisses auf, sodass die von der Gesellschaft bezogenen Vergütungen als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 sowohl nach der Rechtsauslegung vor, als auch nach der Rechtsauslegung nach Ergehen des VwGH-Erkenntnisses vom 10.11.2004 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

Aus den angeführten Gründen war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 28. November 2005