



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der MSDF-GesmbH, Kuvertierung und Konfektionierung von Waren, 9556 Liebenfels, Mail-Service Straße 1, vertreten durch Mag. Ohnmacht Steuerberatungs GmbH, 6020 Innsbruck, Andreas-Hofer-Straße 6, vom 19. Juni 2002 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes St. Veit an der Glan vom 10. Juni 2002 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

Die MSDF-GesmbH (in der Folge Bw.) ist eine Firma, deren Unternehmensgegenstand die Kuvertierung und Konfektionierung von Waren ist. G.L. (in der Folge G.L.) und M.L. (in der Folge M.L.) sind an der Gesellschaft zu je 50% beteiligt und vertreten als Geschäftsführer die Gesellschaft seit 25. Oktober 1995.

Bei der Bw. fand im Jahr 2002 eine Betriebsprüfung statt. Dabei stellte der Prüfer fest, dass die von der GesmbH an die wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. ausbezahlten Gehälter als Arbeitslohn im Sinne des § 41 Abs. 2

Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG) in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1992, BGBl. 818/1993, zu qualifizieren und diese folglich in den Jahren 1998 bis 2001 in Höhe von insgesamt S 4.682.311,95 (€ 340.276,88), davon für die Jahre 2000 und 2001 jeweils S 500.000,00 (€ 36.336,42) entfallend auf die dem Geschäftsführer G.L. zur Auszahlung gebrachten Vergütungen, der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zuzurechnen seien.

Begründend führte der Prüfer in seinem Bericht aus, dass ein (typisches) Unternehmerrisiko bei beiden Geschäftsführern nicht gegeben sei, da diese als Leistungserbringer die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite zwar maßgeblich beeinflussen, ihren persönlichen Einsatz und Erfolg als Geschäftsführer aber hierbei der Gesellschaft schulden und einzubringen haben. Die freie Zeitdisposition, das Fehlen der persönlichen Abhängigkeit und das Fehlen der unmittelbaren Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des G.L. stünden mit der auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Beziehung fehlenden Weisungsungebundenheit im Zusammenhang und seien nicht von entscheidender Bedeutung. Auf Grund der anlassbezogenen Tätigkeit des G.L. als Konsulent bzw. Berater sei eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus gegeben.

Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfungsorganes und setzte mit Haftungs- und Abgabenbescheid gegenüber der Bw. den Dienstgeberbeitrag mit insgesamt S 210.704,04 (€ 15.312,46), davon entfallend auf die Geschäftsführerbezüge des G.L. S 45.000,00 (€ 3.270,28) sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit insgesamt S 22.324,90 (€ 1.622,49), davon entfallend auf die gesondert angeführten Geschäftsführervergütungen S 4.650,00 (€ 337,93) fest.

In der gegen diesen Haftungs- und Abgabenbescheid eingebrachten Berufung vom 19. Juni 2002 führte die Bw. aus, dass bei der Beurteilung von Abgabenbescheiden wesentliche Sachverhaltselemente, die für die Frage des Entstehens des Abgabenanspruches von Bedeutung seien, entweder nicht berücksichtigt oder unter Hinweis auf die allgemeine Judikaturlinie des Verwaltungsgerichtshofes ausgeblendet würden. Die Bw. sei aus der

vormaligen Einbringung des Einzelunternehmens M.L. und Mitgesellschafter gemäß Art. III Umgründungssteuergesetz mit Einbringungstichtag 1. Juli 1995 entstanden. Herr G.L., der Bruder des vor Ort geschäftsführenden Gesellschafters, habe seinen Wohnsitz in Innsbruck und sei auch in Innsbruck als Geschäftsführer eines Unternehmens tätig. Es sei nunmehr unbegreiflich, wie das im § 22 Z. 2 2. Satz EStG 1988 enthaltene Tatbestandsmerkmal "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" erfüllt werden könne. Dieser Bestimmung ist das Verständnis beizulegen, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssten. Abzustellen sei auf die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft, das Fehlen des Unternehmerwagnisses sowie das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung. Aus der Begründung des Bescheides sei nicht zu erkennen, wonach G.L. in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft eingegliedert sein solle. Es bestehe kein vorgegebener Arbeitsort, keine vorgegebene Pflicht zur Erbringung von Arbeitsleistungen für die Gesellschaft und auch keine Verpflichtung im zeitlichen Umfang. Auch wenn diese Merkmale mit dem Hinweis auf die Weisungsungebundenheit entschärft werden könnten, sei festzuhalten, dass somit nicht sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses erfüllt seien. Der Argumentation, wonach die Geschäftsführertätigkeit in Form eines Konsulenten, somit anlassbezogenen Beraters eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus begründen solle, könne nicht gefolgt werden. In der fallweisen und im eigenen Interesse liegenden Kontrollfunktion des G.L., die nicht am Betriebsstandort stattfinde, liege ein wesentliches Merkmal der fehlenden Eingliederung in den Betriebsablauf. G.L. könne diese Kontrollfunktion ausüben, sei dazu allerdings nicht verpflichtet; er könne diese Kontrollfunktion auch unentgeltlich ausüben, somit eine Nutzungseinlage an die Gesellschaft erbringen, die in der Folge durch eine offene Gewinnausschüttung abgegolten werde; dieser Fall würde nicht den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag auslösen. Die Auszahlung der Geschäftsführerbezüge würden für G.L. erstmalig seit dem Einbringungstichtag im Jahr 1995 erfolgen. Es sei auch dies ein Indiz, dass sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen, zumal ein Fremdgeschäftsführer in Dienstnehmerposition mit Sicherheit nicht auf Geschäftsführerbezüge seit dem Jahr 1995 verzichtet hätte. Es sei dies auch ein Indiz dafür, dass eine regelmäßige Bezugsauszahlung keineswegs vorliege und somit auch nicht das Merkmal eines Dienstverhältnisses gegeben sein könne. Letztlich sei auf das Unternehmerwagnis Rücksicht zu nehmen. Eine höhere Form des Unternehmerwagnisses könne nicht bestehen, als dass die Tätigkeit des Geschäftsführers in den Jahren 1995 bis 2000 ohne Entlohnung bleibe. Die Tüchtigkeit des Geschäftsführers insgesamt und die Entwicklung des Unternehmens habe erst das Teilunternehmen "Geschäftsführer" dazu berechtigt, einen Erfolg auszuweisen. Der Geschäftsführer habe dazu abweichend zum üblichen Vorgehen im Rahmen eines

Dienstverhältnisses in der Startphase des Unternehmens seine Tätigkeit als Nutzungseinlage erbracht, somit im unternehmerischen Denken auf Entnahmen verzichtet. Etwaige Kosten aus der Geschäftsführertätigkeit (KFZ, Diäten und SV-Beiträge) habe der Geschäftsführer selbst getragen.

Im Schriftsatz vom 27. Mai 2004 führte die Bw. ergänzend aus, dass G.L. in Innsbruck wohnhaft und dort ganztätig in leitender Position in einem anderen Unternehmen tätig sei. G.L. sei handelsrechtlicher Geschäftsführer der Bw.. Hauptgeschäftsführer sei M.L., der Bruder von G.L.. Die Gesellschaft sei vormals als Mitunternehmerschaft betrieben worden, wobei G.L. als stiller Gesellschafter beteiligt gewesen und diese Position durch eine Kapitaleinlage, die von G.L. in Beteiligungsabsicht erbracht worden sei, begründet gewesen sei. Die Kapitaleinlage habe es M.L. erst ermöglicht, überhaupt ein Unternehmen zu beginnen. Im Hinblick auf seine berufliche Auslastung in Tirol sei eine berufliche Tätigkeit, somit eine über die reine Beteiligungsverwaltung hinaus gehende Tätigkeit niemals zur Diskussion gestanden. Die Ergebnislage der Bw. sei durch Verluste in den Jahren 1996 bis 1999 gekennzeichnet, im Jahre 2000 sei ein Gewinn von S 2.550.963,00 erzielt worden. In den Jahren 1995 bis 1999 habe G.L. sehr wohl eine begleitende Kontrolle der Geschäftsabläufe ausgeübt, eine Vergütung sei im Hinblick auf die wirtschaftliche Lage der Gesellschaft und zwecks Sicherung von Arbeitsplätzen jedoch nicht vereinbart worden. Sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses dürften in diesem Zeitraum des Aufbaues des Unternehmens wohl nicht vorgelegen sei. Zum einen entspreche die begleitende Kontrolle und Konsulententätigkeit bei gewissen Schwerpunktentscheidungen nicht dem Tätigkeitsbild eines Dienstverhältnisses, zum anderen hätte ein sonst mit allen Merkmalen eines Dienstverhältnisses behafteter Geschäftsführer wohl den Weg zur Arbeiterkammer infolge Entgeltlosigkeit beschritten. Von einer Eingliederung in den geschäftlichen Organismus könne nicht gesprochen werden, wenn der Geschäftsführer vierteljährlich einen Ergebnisreport erhalte und prüfe, wenn der Geschäftsführer kraft seiner handelsrechtlichen Stellung allenfalls wesentliche Entscheidungen des Unternehmens prüft und mitträgt und wenn der Geschäftsführer kein laufendes Tagesgeschäft – weder vor Ort noch auswärts – entfalte. G.L. habe keinen Arbeitsplatz in Liebenfels, die Mitarbeiter des Unternehmens würden ihn zum Großteil nicht kennen und auch Kunden und Lieferanten gegenüber trete G.L. nicht in Erscheinung. Die Tätigkeit sei zutreffend als Tätigkeit im Rahmen der Anteilsverwaltung, somit als vermögensverwaltende Tätigkeit zu werten. Der Prüfer bestätige in der Begründung zum Abgabenbescheid die fehlende Eingliederung in den geschäftlichen Organismus; inwieweit diese fehlende Eingliederung allerdings mit der fehlenden Weisungsgebundenheit verbunden sein und irrelevant sein sollte, könne nicht nachvollzogen werden. Es liege keine kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung von Aufgaben für die Gesellschaft vor.

G.L. sei nicht in das Unternehmen eingliedert und übe seine Tätigkeit weder dienstnehmerähnlich noch in Form eines weisungsfreien Dienstverhältnisses mit dauerhaftem Einsatz aus; die Tätigkeit entspreche allenfalls der eines Konsulenten. Die Vergütung sei insoferne als erfolgsabhängig zu bezeichnen, als nach einer Periode von Verlusten erstmals eine Honorierung der Tätigkeit möglich geworden sei. In beiden Gewinnjahren sei die Verrechnung der gegenständlichen Vergütung erfolgt. Im Unternehmen seien keine Kosten (Reisekosten, allfällige Fahrtkosten von Innsbruck, Sozialversicherungsbeiträge, Sachaufwände) für G.L. enthalten und seien diese von ihm selbst getragen worden. In den Jahren 1995 bis 2000 sei G.L. gleichfalls durch die angeführten Kosten belastet gewesen und insoferne sehr wohl mit Unternehmerrisiko behaftet. Die persönlichen Haftungen für Kreditaufnahmen der Gesellschaft, die unterschriebenen Wechsel und Bürgschaften würden gegenüber dem genannten Unternehmerrisiko keine Rolle spielen, da sie allein aus der Gesellschafterstellung anfallen.

Im Zuge einer telefonischen Rücksprache mit dem steuerlichen Vertreter der Bw. verwies dieser auf den Sachverhalt im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Oktober 2002, ZI. 2001/14/0219, der infolge geringfügiger Tätigkeit des Geschäftsführers für die geschäftsführungsgebende Gesellschaft mit dem nunmehr abzuhandelnden vergleichbar sei. Zu den von G.L. getragenen Kosten im Zusammenhang mit der Geschäftsführung gab der steuerliche Vertreter an, dass sich die effektiven Kosten in Höhe des geltend gemachten Betriebsausgabenpauschales bewegen würden und diese daher von G.L. in Ansatz gebracht worden seien. Im Jahre 2002 sei an G.L. ebenfalls ein Geschäftsführerentgelt wie in den Jahren 2000 und 2001 zur Auszahlung gebracht worden.

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 selbständiger 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 Jahre 2000 und 2001 für die Geschäftsführertätigkeit an G.L. ausbezahlten Gehälter 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 G.L. vertritt die Bw. laut Firmenbuch bereits seit 25. Oktober 1995 gemeinsam dem zweiten Geschäftsführer der Bw., M.L.. Wie den Angaben

der Bw. zu entnehmen ist, liegt die Tätigkeit des G.L. von Anbeginn an in der Beratung des Unternehmens. Dies wird, da der Geschäftsführer nicht am Sitz des Unternehmens tätig wird, dergestalt abgewickelt, dass er vierteljährlich einen Ergebnisreport erhält und prüft sowie wichtige Entscheidungen des Unternehmens prüft und mitträgt. Damit steht jedenfalls fest, dass die Tätigkeit des G.L. nicht auf die Abwicklung eines konkreten Projektes oder Arbeitsauftrages gerichtet ist, sondern eine kontinuierliche Tätigkeit für die Gesellschaft beinhaltet, die sich über einen längeren Zeitraum erstreckte.

Die Bw. hat als Argumente, die gegen die organisatorische Eingliederung des Geschäftsführers sprechen, u.a. vorgebracht, dass der Geschäftsführer keinen vorgegebenen Arbeitsort und keine Pflicht zur Erbringung von Arbeitsleistungen habe sowie an keine Arbeitszeiten gebunden sei. Bei dieser Argumentation übersieht die Bw., dass diese Merkmale für die Einstufung einer Beschäftigung unter § 22 EStG unmaßgeblich sind (vgl. Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. November 1999, ZI. 99/14/0226, hinsichtlich fixem Arbeitsort und vom 22. September 2000, ZI. 2000/15/0075, hinsichtlich fixer Arbeitszeit). Auch die von der Bw. angezogene Weisungsungebundenheit, die sich aus der gesellschaftsrechtlichen Stellung ergibt, ist auszublenden.

Wenn sich die Bw. unter Anführung der Tätigkeiten des Gesellschafter-Geschäftsführers darauf berufen hat, dass es sich dabei um eine reine Beteiligungsverwaltung des G.L. handle, so ist dem entgegen zu halten, dass gerade mit der von der Bw. geschilderten Tätigkeit, die ihrem Inhalt nach einer Unternehmensberatung gleichkommt, ein zentraler Bereich der Unternehmensführung abgedeckt wird. Der Annahme einer Eingliederung in den betrieblichen Organismus steht es nämlich nicht entgegen, wenn die Tätigkeit des Geschäftsführers die strategische Führungsarbeit umfasst und die Besorgung des Tagesgeschäftes bzw. die Abwicklung der täglichen Routine anderen Personen überlassen wird (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. Dezember 2001, ZI. 2001/13/0151). Insoferne lässt sich der gegenständliche Sachverhalt auch nicht mit jenem im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Oktober 2002, ZI. 2001/14/0219, aufgezeigten vergleichen, weil hier nicht essentielle Führungsentscheidungen zu beurteilen anstanden, sondern vielmehr mit der "Tätigkeit im Rahmen der Mitarbeiterbetreuung mit wöchentlich angesetzten Besprechungen" lediglich ein Teilbereich der Unternehmensführung betroffen war. Im Übrigen ist festzuhalten, dass im Hinblick auf den Umfang der zu verwaltenden Beteiligung die ausbezahlten Entschädigungen von S 500.000,00 (€ 36.336,42) in den Jahren 2000 und 2001 als keinesfalls angemessen bzw. glaubwürdig erscheinen. Vielmehr ist beim gegebenen Verhältnis zwischen ausbezahlten Bezügen und Unternehmensgröße unzweifelhaft davon auszugehen, dass die Bezüge für die Geschäftsführungstätigkeit gezahlt wurden.

Sofern sich die Bw. in ihrem Vorbringen auf den Umstand stützt, dass G.L. als Geschäftsführer in Innsbruck bei einem anderen Unternehmen "hauptberuflich" tätig ist, so ist sie auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach auch eine weitere Tätigkeit eines Geschäftsführers für ein anderes Unternehmen einer Eingliederung nicht entgegensteht (vgl. Erkenntnis vom 28. November 2001, Zl. 2001/13/0114).

Das Vorbringen der Bw., die Kontrollfunktion des G.L. hätte von diesem auch unentgeltlich ausgeübt, nämlich in Form einer Nutzungseinlage erbracht werden können, kann dahingestellt bleiben, weil sich die Frage, wie ausbezahlte Geschäftsführergehälter zu qualifizieren sind, in den Jahren, in denen Zahlungen für eine Geschäftsführungstätigkeit nicht erfolgten, nicht stellt. Auch eine Prüfung, ob die Entlohnung eines Geschäftsführers angemessen ist, ist nicht erforderlich (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Oktober 2002, Zl. 2002/15/0160); insofern gehen auch die Einwendungen der Bw., dass ein Fremdgeschäftsführer in Dienstnehmerposition nicht auf Geschäftsführerbezüge seit 1995 verzichtet hätte bzw. ein solcher den Weg zur Arbeiterkammer infolge Entgeltlosigkeit beschritten hätte, ins Leere.

Wie die Bw. zutreffenderweise selbst angeführt hat, spielt die Übernahme einer Bürgschaft für die Beurteilung, ob im gegenständlichen Fall ein Unternehmerrisiko gegeben ist, keine Rolle, weil diese nicht mit der Stellung als Geschäftsführer, sondern mit jener als Gesellschafter zusammenhängt (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Juli 2001, Zl. 2001/13/0090).

Ein Unternehmerrisiko 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 Risiko ins Gewicht fallender Einkommensschwankungen trifft. In die Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Risiken, die sich aus Schwankungen von nicht überwältzbaren Ausgaben ergeben.

Fest steht, dass die Bw. dem Geschäftsführer G.L. in den Jahren 2000 und 2001 Geschäftsführerbezüge in der Höhe von jeweils S 500.000,00 (€ 36.336,42) zur Auszahlung gebracht hat. Für das Vorliegen des Unternehmerrisikos auf der Einnahmenseite führte sie ins Treffen, dass die Tätigkeit des Geschäftsführers in den Jahren 1995 bis 2000 (gemeint wohl

1999) ohne Entlohnung geblieben sei. Die Tüchtigkeit des Geschäftsführers habe erst das Teilunternehmen "Geschäftsführer" dazu berechtigt, einen Erfolg auszuweisen. Abweichend zum üblichen Vorgehen im Rahmen eines Dienstverhältnisses habe der Geschäftsführer in der Startphase des Unternehmens seine Tätigkeit als Nutzungseinlage eingebracht, somit im unternehmerischen Denken auf Entnahmen verzichtet. Die Tätigkeit sei insofern als erfolgsabhängig zu bezeichnen, als nach einer Periode von Verlusten erstmals eine Honorierung der Tätigkeit möglich geworden sei. In beiden Gewinnjahren sei die Verrechnung der gegenständlichen Vergütung erfolgt.

Die Bw. hat in den Jahren 1998 und 2001 hat die Bw. in ihren Bilanzen bzw. Steuererklärungen folgende Daten ausgewiesen:

Jahr	Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (in Euro/Schilling)	Gewinn/Verlust (in Euro/Schilling)
1998	848,28/61.648,00	- 11.026,14/- 151.723,00
1999	19.631,11/270.131,00	- 14.281,16/- 196.513,00
2000	190.024,94/2.614.294,00	185.385,71/2.550.963,00
2001	81.558,98/1.122.277,00	74.689,00,/1.027.743,00
2002	24.710,73/340.027,00	25.307,61/348.240,33

Die Bw. hat ihrem Geschäftsführer G.L. in den Jahren 2000 und 2001 und ihren eigenen Angaben zufolge auch im Jahr 2002 Geschäftsführerbezüge in (nahezu) gleich bleibender Höhe von € 36.336,42/S 500.000,00 (2000 und 2001) bzw. € 36.400,00/S 500.874,90 (2002) zur Auszahlung gebracht. Wie der oben stehenden Aufstellung entnommen werden kann, befand sich die Bw. bis einschließlich 1999 in einer Verlustsituation und verzeichnete erst ab dem Jahr 2000 Gewinne. Diese Gewinne der Bw. weisen allerdings einen deutlichen Abwärtstrend auf. Aus der zwischen der Bw. und ihrem Geschäftsführer gewählten, nicht schriftlich festgelegten Entgeltvereinbarung lässt sich eine Abhängigkeit der Geschäftsführerbezüge von den wirtschaftlichen Erfolgen der Gesellschaft nicht ableiten. Dies deshalb, weil an den Geschäftsführer in den zu beurteilenden Jahren Zahlungen in gleich bleibender Höhe geleistet wurden, die einen erkennbaren Zusammenhang mit den wirtschaftlichen Parametern der Gesellschaft nicht erkennen lassen; diese Zahlungen weisen ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach den Charakter von Erfolgsprämien auf, wie sie auch bei klassischen Dienstverhältnissen leitender Angestellter nicht ungewöhnlich sind (vgl. z.B. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. November 1999, Zl. 99/14/0270). Die vorliegende Art der Leistungsbeziehung zwischen der Gesellschaft und dem Geschäftsführer

birgt nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates jedenfalls kein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko des G.L.. Daran vermag auch der Umstand, dass die Tätigkeit des Geschäftsführers in den Jahren 1995 bis 1999 ohne Entlohnung geblieben ist, nichts zu ändern, weil ein freiwilliger Verzicht auf Bezüge für sich alleine noch keinen Rückschluss auf ein Unternehmerwagnis zulässt.

Der Gesellschafter-Geschäftsführer G.L. hat in seinen Einkommensteuererklärungen der Jahre 2000 und 2001 bei Ermittlung seiner Einkünfte aus seiner Geschäftsführertätigkeit als Betriebsausgaben lediglich das Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 6% der Einnahmen geltend gemacht. Nach den Angaben der Bw. waren damit alle Aufwendungen des G.L. aus dieser Tätigkeit abgedeckt. Bei Ausgaben in der angeführten Größenordnung ist auch ein ausgabenseitiges Risiko des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht zu erkennen.

Bei Betrachtung des tatsächlich verwirklichten Gesamtbildes des Rechtsverhältnisses überwiegen die Merkmale der Unselbstständigkeit gegenüber jenen der Selbstständigkeit und liegen mit Ausnahme der Weisungsungebundenheit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vor, weshalb die Voraussetzungen für die Qualifikation der Gehälter des wesentlich beteiligten Geschäftsführers nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 erfüllt sind. Die vom Finanzamt vorgenommene Einbeziehung der an den Geschäftsführer ausbezahlten Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art sowohl in die Beitragsgrundlage des DB als auch in jene des DZ erfolgte somit zu Recht.

Aus den angeführten Gründen war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Klagenfurt, am 20. August 2004