



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der F.M.GesmbH, Elektroinstallationsunternehmen, K., T19, vertreten durch Confida Klagenfurt, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 9020 Klagenfurt, Bahnhofstraße 6, vom 10. Juni 2002 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Klagenfurt, vertreten durch ADir Dieter Hannesschläger, vom 3. Mai 2002 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Fa. F.M.GesmbH (in der Folge Bw.) ist eine Gesellschaft, deren Unternehmensgegenstand das Elektroinstallationsgewerbe ist. Herr F.M. (in der Folge F.M.) ist im Ausmaß von 75 % 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 wesentlich (zu 75%) beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlten Gehälter als Arbeitslohn im Sinne des § 41 Abs. 2 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG) in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1992, BGBl. Nr. 818/1992, zu qualifizieren und diese folglich in Höhe von S 210.000,00/€ 15.261,30 (1997), S 240.000,00/

€ 17.441,48 (1998), S 300.000,00/€ 21.801,85 (1999), S 201.056,00/€ 14.611,31 (2000) und S 90.000,00/€ 6.540,56 (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 3. Mai 2002 den Dienstgeberbeitrag mit insgesamt € 3.404,54/S 46.847,49 (€ 686,76/S 9.450,00/1997, € 784,87/S 10.800,00/1998, € 981,08/S 13.500,00/1999, € 657,51/S 9.048,00/2000 und € 294,32/S 4.050,00/2001) und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit insgesamt € 371,30 /S 5.109,20 (€ 76,31/S 1.050,00/1997, € 87,21/S 1.200,00/1998, € 109,01/S 1.500,00/1999, € 68,68/S 945,00/2000 und € 30,09/S 414,00/2001) fest.

In der gegen diesen Haftungs- und Abgabenbescheid eingebrachten Berufung vom 10. Juni 2002 brachte die Bw. vor, dass in § 41 FLAG geregelt sei, welche Personen als Dienstnehmer anzusehen seien und von welchen Arbeitslöhnen der Dienstgeberbeitrag zu entrichten sei.

Nach § 41 Abs. 2 FLAG seien Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 stehen würden. Nach § 41 FLAG i.V.m. § 22 Abs. 2 EStG ergebe sich, dass wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer nur dann unter diese Regelung fallen würden, wenn, abgesehen von der fehlenden Weisungsbindung, sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen würden. Nach der herrschenden Auffassung seien

Weisungsgebundenheit, Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers, Fehlen des Unternehmerwagnisses und der Vertretungsbefugnis sowie Anspruch auf laufende Auszahlung des Lohnes als wesentliche Merkmale eines Dienstverhältnisses anzusehen (Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung bei GesmbH, GesmbH & Co KG, GesmbH & Still.).

Unabhängig von vertraglichen Vereinbarungen und dem Auszahlungsmodus sei die Auszahlung einer Geschäftsführervergütung von der Liquiditätslage des Unternehmens und damit vom wirtschaftlichen Erfolg abhängig, eine Zahlung von Geschäftsführervergütungen bei drohender Insolvenz nach dem Gesellschafts- bzw. Strafrecht unter Sanktion gestellt, der Geschäftsführer aus den gesetzlichen Schutzbestimmungen des ArbVG explizit ausgenommen und von einer Entgeltfortzahlung bei Insolvenz ausgeschlossen. Damit sei in wirtschaftlicher Betrachtungsweise das Unternehmerrisiko in vollem Umfang gegeben. Die laufende Auszahlung von Vergütungen sei ein Merkmal im Rahmen der Gesamtbetrachtung. Zu berücksichtigen sei auch, dass ein wesentlich beteiligter Gesellschafter keinen Abfertigungsanspruch und keinen Anspruch auf Auszahlung eines Entgeltes für nicht konsumierten Urlaub habe. Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers setze eine Unterwerfung unter die betrieblichen Ordnungsvorschriften (Regelung der Arbeitstage, der Arbeitszeit, der Arbeitspausen und der Abrechnung des Entgeltes), die

Unterwerfung unter die betriebliche Kontrolle (Überwachung der Arbeit durch Dienstgeber und Aufsichtspersonen) und eine disziplinäre Verantwortlichkeit des Dienstnehmers (von der Ermahnung bis zur Entlassung) voraus. All dies sei im gegenständlichen Fall nicht gegeben. Nach dem zu betrachtenden Gesamtbild der Verhältnisse würden die Voraussetzungen für ein Dienstverhältnis nicht vorliegen, da die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus nicht gegeben sei. Der VwGH habe mit Erkenntnis vom 9. Dezember 1980, VwSlg 5535/F, bereits zum Ausdruck gebracht, dass eine weisungsfrei ausgeübte Tätigkeit nicht alle Merkmale eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 aufweisen könne. Im gegenständlichen Falle sei auch keine laufende monatliche Auszahlung einer Geschäftsführervergütung erfolgt. Die Auszahlung sei nicht nur nicht laufend, sondern auch abhängig von der Liquiditätslage des Unternehmens in den einzelnen Jahren des Prüfungszeitraumes völlig unterschiedlich erfolgt.

Über Nachfragen des unabhängigen Finanzsenates gab die steuerliche Vertreterin der Bw. am 12. Jänner 2005 bekannt, dass es eine schriftliche Entlohnungsvereinbarung zwischen der Bw. und ihrem Geschäftsführer nicht gebe.

***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 BGBI. 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 BGBI. 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 BGBI. Nr. 958/1993 bzw. § 57 Abs. 7 und 8 HKG idF BGBI. 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

Gesetzeswortlauten 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 F.M. 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 Delegierung von bestimmten Arbeiten (vgl. u.a.

---

Erkenntnisse des VwGH vom 17. Dezember 2001, ZI. 2001/14/0194, sowie vom 25. November 2002, 2002/14/0080).

Der Verwaltungsgerichtshof hat weiters in zahlreichen Erkenntnissen (zuletzt etwa vom 24. Oktober 2002, ZI. 2002/15/0160, vom 26. November 2002, ZI. 2002/15/0178, und vom 28. November 2002, ZI. 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, ZI. 2001/14/0054; Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer<sup>21</sup>, § 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, ZI. 99/14/0255, vom 27. Jänner 2000, ZI. 98/15/0200, und vom 26. April 2000, ZI. 99/14/0339).

Der Gesellschafter-Geschäftsführer vertritt die Bw. laut Firmenbuch bereits seit 5. Mai 1993 selbstständig. Nach der Aktenlage steht fest, dass die Tätigkeit des F.M. nicht in der Abwicklung eines konkreten Projektes oder Arbeitsauftrages gerichtet ist, sondern eine kontinuierliche Tätigkeit für die Gesellschaft beinhaltet, die bereits über einen längeren Zeitraum hinweg entfaltet wird. Auf Grund dieser Umstände ist der Prüfer zu Recht davon ausgegangen, dass eine strukturelle Eingliederung des Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus der Bw. gegeben ist.

Die Bw. hat als Argumente, die gegen die organisatorische Eingliederung des Geschäftsführers sprechen, vorgebracht, dass der Bw. nicht den betrieblichen Ordnungsvorschriften und der betrieblichen Kontrolle unterworfen und eine disziplinäre Verantwortlichkeit des

Geschäftsführers nicht gegeben sei. Bei dieser Argumentation übersieht die Bw., dass diese Merkmale – wie bereits vorher ausgeführt - für die Einstufung einer Beschäftigung unter § 22 EStG unmaßgeblich sind (vgl. Erkenntnisse des VwGH vom 26. Juni 2001, ZI. 2001/14/0103, und vom 24. Oktober 2002, ZI. 2001/15/0078). Für die Frage der Einkünftezielung nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 keine Bedeutung haben auch die vom Bw. weiters ins Treffen geführten Umstände, dass der Geschäftsführer vom ArbVG und von einer Entgeltfortzahlung bei Insolvenz ausgeschlossen ist (vgl. Erkenntnisse des VwGH vom 18. Juli 2001, ZI. 2001/13/0063 und vom 18. März 2004, ZI. 2001/15/0204). Ebenfalls auszublenden ist die auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Beziehung bestehende Weisungsgebundenheit des Gesellschafter-Geschäftsführers.

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, ZI. 84/14/0063). Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinen Erkenntnissen vom 21. Dezember 1999, ZI. 99/14/0255, und vom 26. Juli 2000, ZI. 2000/14/0061, weiters ausgesprochen hat, kommt es dabei auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Im Vordergrund dieses Merkmals 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 überwälzbaren Ausgaben ergeben.

Zur Entlohnung des Geschäftsführers brachte die Bw. vor, dass - unabhängig von vertraglichen Vereinbarungen und dem Auszahlungsmodus – die Geschäftsführervergütung von der Liquiditätslage und vom wirtschaftlichen Erfolg der Bw. abhängig und die Zahlung bei drohender Insolvenz nach dem Gesellschafts- und Strafrecht unter Sanktion gestellt sei. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung wiederholt ausgeführt hat, eignet sich – im Hinblick auf die Schwierigkeiten der Sachverhaltsfeststellung und der oftmals fehlenden zivilrechtlichen Wirksamkeit bei Insichgeschäften der Gesellschafter-Geschäftsführer – für Feststellungen betreffend das Unternehmerwagnis in erster Linie die nach außen in Erscheinung tretende tatsächliche Abwicklung des Geschäftsführerverhältnisses (vgl. z.B. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 12. September 2002, ZI. 2002/15/0117). An Hand der konkreten Entwicklung der Betriebsergebnisse der Bw. und der tatsächlichen Geschäftsführervergütungen wäre daher zu überprüfen, ob sich ein einnahmenseitiges Risiko für den Geschäftsführer ergeben hat.

Eine schriftliche Entlohnungsvereinbarung bestand laut Angaben der steuerlichen Vertreterin der Bw. zwischen der Bw. und ihrem Geschäftsführer F.M. nicht.

Wie den von der Bw. vorgelegten Konten entnommen werden kann, wurden dem Geschäftsführer im Jahre 1997 ab dem Monat März monatlich Teilzahlungen zur Anweisung gebracht, die S 20.000,00 (in den Monaten April bis September), S 25.000,00 (in den Monaten März und Oktober) und S 40.000,00 (im Monat Dezember) betragen; ab dem Jahre 1998 wurden dem Geschäftsführer von der Bw. zwar nicht mehr monatlich, jedoch in regelmäßigen Abständen Zahlungen angewiesen, die sich z.B. im Jahre 1998 zwischen S 15.000,00 und S 30.000,00 und im Jahre 2001 zwischen S 10.000,00 und S 30.000,00 bewegten. Auf diesem Wege wurden dem Geschäftsführer S 210.000,00/€ 15.261,30 (1997), S 240.000,00/€ 17.441,48 (1998), S 300.000,00/€ 21.801,85 (1999), S 201.056,00/ € 14.611,31 (2000) und S 90.000,00/ € 6.540,56 an Vergütungen ausbezahlt.

Die Bw. verzeichnete in den Streitjahren folgende Betriebsergebnisse:

Jahr	Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (in Euro/Schilling)	Gewinn/Verlust in Euro/Schilling
1997	€ 4.683,84/S 64.451,00	€ 3.080,24/S 42.385,00
1998	€ 11.180,72/S 153.850,00	€ 6.947,89/S 95.605,00
1999	€ 2.066,45/S 28.435,00	€ 648,31/S 8.921,00
2000	€ 2.636,64/S 36.281,00	€ 623,68/S 8.582,00
2001	€ 2.994,34/S 41.203,00	€ 1.244,38/S 17.123,00

Grundsätzlich ist auszuführen, dass ein wesentlich beteiligter Gesellschafter jederzeit die Möglichkeit hat, die Gehälter von leitenden Angestellten und somit auch seine eigenen den allenfalls geänderten Ertrags- und Erfolgsverhältnissen des Unternehmens anzupassen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bildet das Risiko einer Bezugskürzung bei einer Verlustsituation der GesmbH ebenso wenig ein unternehmensspezifisches Risiko der Geschäftsführerbezüge wie eine Kürzung der Geschäftsführergehälter bei einer negativen allgemeinen Wirtschaftsentwicklung (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. September 2002, ZI. 2001/14/0106).

Im gegenständlichen Fall lässt eine Gegenüberstellung der dargestellten wirtschaftlichen Ergebnisse der Bw. mit den zur Auszahlung gebrachten Geschäftsführervergütungen eine Abhängigkeit der Höhe der Geschäftsführerbezüge von den Betriebsergebnissen der Gesellschaft nicht erkennen. Das von der Bw. ins Treffen geführte Argument, dass dem Geschäftsführer im Streitzeitraum vom wirtschaftlichen Erfolg der Gesellschaft abhängige Vergütungen zur Auszahlung gebracht worden seien, geht insbesondere aus folgenden

Gründen ins Leere: Ab dem Jahre 1997 bis zum Jahre 1999 wurden die Geschäftsführervergütungen kontinuierlich nach oben angehoben; hiezu springt ins Auge, dass die Betriebsergebnisse im Jahre 1998 zwar gesteigert werden konnten, im Jahre 1999 und - ausgehend von 1998 - auch in den Folgejahren hingegen einen deutlichen Einbruch zu verzeichnen hatten. Trotz dieses Umstandes wurden dem Geschäftsführer auch über das Jahr 1999 hinaus weiterhin Vergütungen zur Auszahlung gebracht, die mit den wirtschaftlichen Parametern der Gesellschaft in keinen nachvollziehbaren Zusammenhang zu bringen sind. Soferne die Bw. auf die Konsequenzen bei einer drohenden Insolvenz der Bw. hingewiesen hat, ist zu entgegnen, dass eine derartige Entwicklung des Unternehmens in den Streitjahren nicht erkennbar ist und daher auch nicht beleuchtet werden muss.

Wenn die Bw. für das Vorliegen des Unternehmerrisikos weiters ins Treffen geführt hat, dass im gegenständlichen Fall keine laufende monatliche Auszahlung einer Geschäftsführervergütung erfolgt sei, so trifft dieser Umstand jedenfalls im Jahre 1997 nicht zu. Abgesehen davon geht dieser Einwand jedoch schon insoferne ins Leere, als es für die Annahme einer regelmäßigen und damit laufenden Entlohnung ausreicht, wenn die Geschäftsführervergütungen einmal jährlich dem Verrechnungskonto gutgeschrieben werden (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. August 2002, ZI. 2002/14/0094)

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 einerseits die bezahlten Sozialversicherungsbeiträge und andererseits das Pauschale in Höhe von 6% der Einnahmen geltend gemacht. Mit der Zahlung von Sozialversicherungsbeiträgen geht ein Unternehmerwagnis nicht einher, weil diese in einer bestimmten Relation zu den Ausgaben stehen und auch von klassischen Dienstnehmern im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 getragen werden (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Jänner 2002, ZI. 2001/15/0078). Auch die in Abhängigkeit von den Einnahmen stehenden, vom Geschäftsführer geltend gemachten Betriebsausgaben beinhalten kein Unternehmerwagnis. 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 des wesentlich beteiligten Geschäftsführers nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 erfüllt sind. Die von der Bw. an den Geschäftsführer ausbezahlten Gehälter 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 19. Jänner 2005