



GZ. RV/0474-W/03

RV/0090-W/05

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZ am 20. April 2005 über die Berufungen der Bw., vertreten durch Mayer & Scholik Wirtschaftstreuhand GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs, vertreten durch Walter Spreitz, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum Jänner 1998 bis Dezember 2003, nach in 1030 Wien, Vordere Zollamtstraße 7 durchgeführter mündlicher Verhandlung entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Zeitraum	Bemessungs- grundlage	DB	DZ
1.1.1998 – 31.12.2000	441.196,78 € = 6.071.000,00 S	19.853,85 € = 273.195,00 S	2.314,80 € = 31.852,30 S
1.1.2001 – 31.12.2001	175.141,53 € = 2.410.000,00 S	7.881,37 € = 108.450,00 S	893,22 € = 12.291,00 S
1.1.2002 – 31.12.2002	192.290,82 €	8.653,09 €	903,77 €
1.1.2003 – 31.12.2003	193.750,00 €	8.718,75 €	852,50 €

### 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 berufungswerbende Gesellschaft mit beschränkter Haftung (Bw.) verfügt über die Gewerbeberechtigungen als Elektrotechniker gemäß § 210 GewO sowie zur Errichtung von Alarmanlagen gemäß § 264 GewO. Strittig ist, ob die Bw. für die Bezüge der Gesellschafter-Geschäftsführer G, M, sowie des Gesellschafters N Dienstgeberbeiträge (DB), sowie Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag (DZ) zu entrichten hat, weil diese Bezüge zu Einkünften im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 führen.

Gesellschafter der GmbH waren in den Streitjahren (siehe Firmenbuchauszug) Herr G mit 41%, sowie Herr M mit 30 % und Herr N mit 29%. Als handelsrechtliche Geschäftsführer (GF) fungierten in diesem Zeitraum die Gesellschafter A (er vertritt die Bw. seit 20. 12. 1994 selbständig) und M (er vertrat die Bw. im Zeitraum 15. 1. 1999 – 6. Mai 2004 selbständig).

Sowohl hinsichtlich der Jahre 1998 bis 2000 als auch der Jahre 2001 bis 2003 fanden bei der Bw. abgabenbehördliche Prüfungen gem. § 151 BAO in Verbindung mit § 86 EStG 1988 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag statt, wobei u.a festgestellt wurde, dass sich für die Bezüge der genannten Geschäftsführer und des Gesellschafters Nachforderungen an Dienstgeberbeiträgen (DB), sowie Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag (DZ) (vgl. Lohnsteuerakten) ergeben, die unter Heranziehung der nachfolgend dargestellten Bemessungsgrundlagen in folgender Weise ermittelt wurden:

Honorare	1998	1999	2000	Summe
----------	------	------	------	-------

	<b>in ATS</b>	<b>in ATS</b>	<b>in ATS</b>	<b>in ATS</b>
GF G	840.480,00	954.000,00	1.020.000,00	2.814.480,00
GF M	204.000,00	818.400,00	1.368.000,00	2.390.400,00
N	0,00	540.000,00	780.000,00	1.320.000,00
Summe	1.044.480,00	2.312.400,00	3.168.000,00	6.524.880,00
DB in ATS				293.620,00
DZ in ATS				34.265,00

<b>Honorare</b>	<b>2001 in ATS</b>	<b>2002 in Euro</b>	<b>2003 in Euro</b>
GF G	900.000,00	81.801,85	72.250,00
GF M	852.000,00	79.960,37	76.500,00
N	960.000,00	36.000,00	54.000,00
übrige		925,00	
Summe in ATS	2.712.000,00		
Summe in Euro	197.088,72	198.687,22	202.750,00
DB in Euro	8.868,99	8.940,92	9.123,75
DZ in Euro	1.005,14	933,83	892,10

Gegen die in der Folge erlassenen Abgabenbescheide, denen die Feststellungen der Betriebsprüfung zu Grunde gelegt wurden, brachte die steuerliche Vertreterin der Bw. fristgerecht Berufungen ein. In diesen sowie in den weiteren Schriftsätzen wurden folgende Argumente vorgebracht, weshalb die Bezüge der Gesellschafter-Geschäftsführer und des Gesellschafters nicht in die Bemessungsgrundlage für DB und DZ einzubeziehen seien:

Die Gesellschafter der Bw. seien nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses zur Bw., sondern selbständig tätig. Es sei denkunmöglich, Weisungen eines Arbeitgebers zu folgen, der von den Weisungsempfängern, die zugleich Gesellschafter des Arbeitgebers seien, vertreten werde. Die Gesellschafter seien daher weisungsfrei und nicht in den Organismus der Bw. eingegliedert. Des Weiteren seien die Gesellschafter an keine festen Arbeitszeiten gebunden und bezögen kein fixes Gehalt. Vielmehr sei die Höhe der Einkünfte vom persönlichen Einsatz abhängig und die Verrechnung der Bezüge erfolge durch Vorlage von Honorarnoten.

Die Gesellschafter übten eine selbständige Tätigkeit aus, ein Dienstverhältnis liege daher nicht vor. Das Tatbestandsmerkmal des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG sei sohin nicht erfüllt und die Bw. habe demnach von den an die Gesellschafter ausbezahlten Honoraren auch keinen DB gem. § 41 Abs. 1 FLAG bzw. DZ gem. § 122 Abs. 7 und 8 WKG iVm § 41 FLAG einzubehalten.

Zusätzlich läge aufgrund der Nichtbeachtung des § 115 BAO ein Verfahrensmangel vor, weil es die Abgabenbehörde erster Instanz der Prüferin im Zuge ihrer Prüfungshandlungen nicht erlaubt habe, den wirklichen entscheidungsrelevanten Sachverhalt von Amts wegen festzustellen. Diese sei angewiesen worden, Vorbringen der Bw. zu ignorieren und durch eine pauschale Beurteilung der Sachlage ohne nähere Prüfung des konkreten Sachverhalts eine Entscheidung zu treffen. Hätte die Behörde den rechtlich relevanten Sachverhalt von Amts wegen vollständig ermittelt, wäre sie zu einem anderen Ergebnis gekommen. Im Übrigen sei auch von der bisherigen Prüfungspraxis gänzlich abgewichen worden.

Hinsichtlich der organisatorischen Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw. werde festgehalten: es gäbe keine fixe Arbeitszeit, keinen fixen Arbeitsort, keinen Urlaubsanspruch, keinen Abfertigungsanspruch, keine Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, keinen Kündigungsschutz und kein begünstigtes Jahressechstel. Die Gesellschafter könnten sich aber jederzeit und von jedem vertreten lassen und Aufträge ablehnen. Sie würden auch eigene Arbeitsmittel verwendet. Arbeits- und sozialversicherungsrechtlich seien sie als Unternehmer eingestuft.

Die Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Auftraggebers ergäbe sich aus der Art der Tätigkeit und sei als Beurteilungskriterium daher nicht geeignet. Um Werke auszuführen, sei naturgemäß auf die Unternehmensorganisation Rücksicht zu nehmen. Dies gelte aber nicht nur für Gesellschafter-Geschäftsführer sondern für jeden dritten Fremdleister auch. Unter diesem Aspekt gäbe es keine Fremdleistungen sondern nur Dienstverhältnisse.

Herr N sei nicht Geschäftsführer, Herr M erst ab 15. Jänner 1999. Eine Einbeziehung in die DB- und DZ-Grundlage sei daher aus diesem Grund nicht möglich. Es fehle eine Begründung, warum die organisatorische Eingliederung auch für Herrn N und Herrn M im Jahr 1998 zuträfe.

Bezüglich des Unternehmerwagnisses wurde Folgendes ausgeführt: Im Jahr 2001 sei von der Bw. ein Verlust erwirtschaftet worden. Dementsprechend seien auch die Honorare für Consultingtätigkeiten der drei Gesellschafter im Jahr 2001 verglichen mit dem Jahr 2000 gesunken. Die Honorare für die Geschäftsführung seien hingegen gleich hoch geblieben.

Die Bw. schließt daraus, dass die Gesellschafter tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen zu tragen hätten. Darüber hinaus sei aus deren Einnahmen-Ausgabenrechnungen ersichtlich, dass diese die mit ihrer Tätigkeit verbundenen Ausgaben selber trügen.

Ebenfalls nicht berücksichtigt sei die Differenzierung der Verrechnung in Geschäftsführerbezüge, welche im Zeitablauf nicht schwanken, und Consultingbezüge, welche auf Basis eines Werkvertrages aufgrund tatsächlich geleisteter Erfolge verrechnet worden seien.

Daher seien neben der Weisungsungebundenheit auch die Merkmale eines Dienstverhältnisses nicht erkennbar. Die Bezüge seien bereits einkommensteuerrechtlich nicht unter § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG zu subsumieren, weshalb auch keine DB- und DZ-Pflicht gegeben sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Jänner 2003 wurde die Berufung betreffend DB und DZ für den Zeitraum 1998 bis 2000 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wird darauf hingewiesen, dass der Verfassungsgerichtshof eine Aufhebung der für die Besteuerung von Gesellschafter-Geschäftsführern heranzuziehenden Gesetzesbestimmungen abgelehnt habe. In der Folge habe der Verwaltungsgerichtshof seine im Jahr 1996 entwickelte Judikaturlinie in weiteren Erkenntnissen bekräftigt. Danach sei bei der Beurteilung ob Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG vorlägen auf die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft, das Fehlen des Unternehmerwagnisses, sowie die laufende Entlohnung abzustellen. Da die Erfüllung der genannten Kriterien von der Lohnsteuerprüfung festgestellt worden sei, habe der Berufung nicht stattgegeben werden können.

Die Bw. beantragte die Vorlage der Berufung gegen die Bescheide betreffend DB und DZ für den Zeitraum 1.1.1998 bis 31.12.2000 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und die Entscheidung durch den gesamten Senat im Rahmen einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend DB und DZ für die Zeiträume 2001 bis 2003 wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Auf Anfrage durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurden u.a. folgende weitere Angaben gemacht:

Die Gesellschaft habe mit den Geschäftsführern einen mündlichen Geschäftsführungsvertrag abgeschlossen, dessen wesentlicher Inhalt folgendermaßen zusammengefasst werden könne:

Die Geschäftsführer seien einzelvertretungsbefugt, es gäbe keine Beschränkungen im Innenverhältnis mit Ausnahme der Geschäftsführungshandlungen gemäß § 7 Punkt 3 des Gesellschaftsvertrages, die der Zustimmung der Gesellschafter bedürften.

Die Aufgaben der Geschäftsführer bestünden darin, Vertragsabschlüsse für die Gesellschaft zu tätigen, die Gesellschaft gegenüber den Dienstnehmern zu vertreten, die Abwicklung des Geschäftsverkehrs zu organisieren, das Finanz- und Risikomanagement, die betriebswirtschaftliche Planung, strategische Unternehmensführung zu übernehmen und Sorge für ein ordentliches Rechnungswesen zu tragen. Die Geschäftsführer hätten die Pflicht zur ordnungsmäßigen Geschäftsleitung, Treuepflicht, Pflicht zur Wahrnehmung von Geschäftschancen für die Bw. und zur Kapitalerhaltung und Sicherung. Sie unterlägen dem Konkurrenzverbot mit Ausnahme ihrer Einzelfirmen. Die im Gesellschaftsvertrag unter § 7 Punkt 2 aufgelisteten Aufgaben würden ebenfalls durch die Geschäftsführer ausgeübt.

Der Dienstort sei weltweit. Arbeitsrechtliche Schutznormen fänden keine Anwendung. Die mündlichen Verträge würden jeweils auf ein Jahr befristet abgeschlossen und jeweils um ein Jahr verlängert, wenn bis 30.9. d.J. kein anderweitiger Beschluss der Generalversammlung vorliege. Jeder Geschäftsführer könne den Vertrag per 31.12. jedes Jahres unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von drei Monaten mittels eingeschriebenen Briefes an die Gesellschaft kündigen. Einvernehmlich könne von dem Kündigungstermin bzw. von der Kündigungsfrist jederzeit abgegangen werden.

Das Gehalt werde pauschal in Höhe von 8.721,00 Euro für Herrn G und von 4.360,00 für Herrn M ausbezahlt. Auf das Recht auf ein nach Arbeitsanfall berechnetes Geschäftsführungsentgelt sei verzichtet worden. Die Geschäftsführer seien auch nach Vertragsende zur Geheimhaltung verpflichtet.

Des Weiteren habe die Gesellschaft mit allen drei Gesellschaftern mündliche Projektdienstleistungsverträge mit folgendem Inhalt abgeschlossen:

Vertragsgegenstand sei jeweils die Projektleitung und Abwicklung eines konkreten Projektes X. Als Entgelt werde hierfür ein bestimmter Deckungsbeitrag des konkreten Projektes bezahlt. Dieser könne auch negativ sein, sofern das Projekt entgegen den Vorkalkulationen einen negativen Deckungsbeitrag erwirtschaftete. Ab 1999 sei ein Honorar in Höhe von 20% des Deckungsbeitrages vereinbart gewesen. Im Jahr 1988 sei noch zwischen Herrn M und Herrn G differenziert worden. Zusätzlich seien Mehrleistungen extra honoriert worden. Diese Vereinbarungen seien von den Gesellschaftern einvernehmlich beschlossen worden. Die Abrechnung erfolge laufend, damit die Gesellschafter wüssten, wie sich ihr Honorar entwickle.

Die endgültige Abrechnung werde am Jahresende durchgeführt und mündlich einvernehmlich genehmigt. Die Honorarnoten würden daher am Ende jeden Jahres an die Bw. gelegt, während des Jahres erfolgten Akontozahlungen, welche dann mit der Schlussrechnung verrechnet würden. Aus den Beilagen sei ersichtlich, dass diese Honorare starken Schwankungen ausgesetzt seien. Im Jahr 2002 seien von Herrn M Akontozahlungen refundiert worden, da diese im Hinblick auf die Schlussrechnung zu hoch ausbezahlt worden seien. Aus den als Beilage zu den Einkommensteuererklärungen der Gesellschafter vorgelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen sei ersichtlich, dass nicht davon gesprochen werden könne, dass die von den Gesellschaftern zu tragenden Kosten als unbedeutend abgetan werden könnten. Von den beiden Geschäftsführern werde jeweils auch eine Büroangestellte entlohnt. Projektbezogene Reisespesen würden den Gesellschaftern ersetzt.

Diese die Projektdienstleistungen beinhaltenden Verträge hätten, wenn sie nicht mit den Gesellschaftern abgeschlossen worden wären, mit fremden Sublieferanten abgeschlossen werden müssen.

Weiters wurde bekannt gegeben, dass das Entgelt für die Projektdienstleistungsverträge zwar über den Deckungsbeitrag ermittelt worden sei, zwecks Existenzsicherung jedoch vereinbart sei, dass mindestens 20.000,00 Euro pro Jahr und Gesellschafter zur Auszahlung gelangen. Darüber hinaus gehende Beträge müssten durch den Projekterfolg erwirtschaftet werden.

Die Zuteilung der Arbeitskräfte der Bw. an die einzelnen Gesellschafter erfolge nach Bedarf.

Es werde beantragt, zwischen den fix verrechneten Geschäftsführerbezügen und den variabel verrechneten Projektdienstleistungen zu unterscheiden und nur erstere in die Bemessungsgrundlage für DB und DZ einzubeziehen.

Im Übrigen werde darauf hingewiesen, dass für die Berechnung von DB und DZ teilweise die Bruttobezüge der Gesellschafter herangezogen worden seien, was unrichtig sei. Um Berücksichtigung dieser Tatsache werde ersucht.

In der mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend vorgebracht:

Das Unternehmen beschäftige 78 Dienstnehmer, davon 25 Lehrlinge.

Das Unternehmerwagnis der Gesellschafter könne insofern bewiesen werden, als im Jahr 2001 auf Grund des schlechten Betriebsergebnisses auch die Honorare der Gesellschafter auf die Hälfte gesunken seien. Die Eingliederung der Gesellschafter sei im Rahmen ihrer Projektdienstleistungen denen eines Fremdleisters gleichzuhalten. Sämtliche Gesellschafter hätten eine Beteiligung zwischen 25 und 50% und verfügten über keine Sperrminorität.

Verwiesen werde auch auf die Einkommensteuerrichtlinien, in welchen ausgeführt werde, dass beim Zusammentreffen mehrerer Tätigkeiten diese getrennt zu beurteilen seien und danach zu überprüfen sei, welche Tätigkeit überwiege. Im konkreten Fall überwiege der Sektor der Projektdienstleistungen, welche im Rahmen von Werkverträgen ausgeübt würden. Derartige Leistungen würden aber nicht zu Einkünften aus sonstiger selbständiger Tätigkeit führen.

Darüber hinaus werde auch bekannt gegeben, dass Herr G seit Mai 2004 alleiniger Gesellschafter und auch Geschäftsführer sei. Die beiden anderen Gesellschafter hätten ihre Gesellschaftsanteile abgegeben. Trotzdem würden sie auf der gleichen Basis weiterarbeiten.

Hinsichtlich der Arbeitseinteilung wurden vom Geschäftsführer G folgende Ausführungen gemacht:

Die Aufträge würden von den Geschäftsführern entgegen genommen und dann den jeweiligen Projektleitern zugeteilt. Bereits im Vorfeld werde abgestimmt, ob das Projekt übernommen und welchem Projektleiter es unterstellt werde. Bei der Durchführung des Projektes würden dann dem jeweiligen Projektleiter Arbeitnehmer der Bw. zugeteilt.

Dieses System habe den Vorteil, dass sich die Bezüge der Projektleiter an das Betriebsergebnis anpassen würden. Damit würden sich negative Entwicklungen aufgrund von Ausfällen nicht dermaßen gravierend auswirken, sodass das Unternehmen trotzdem überleben könne.

Hinsichtlich der Bezugsauszahlung wurde erklärt, dass die Honorarnoten zwar zum Jahresende gelegt und die Restzahlungen (Differenz zwischen Akontozahlungen und Honoraranspruch auf Grund der Honorarnote) auf dem Verrechnungskonto verbucht würden, die tatsächliche Überweisung auf das Konto der Gesellschafter erfolge aber erst im nächsten Jahr. Dabei könne es auch geschehen, dass der Gesellschafter etwas zurückbezahlen müsse.

Ein Konkurrenzverbot habe es für die Gesellschafter nie gegeben. Herr M betreibe auch einen Gewerbebetrieb (Handel und Durchführung kleinerer Projekte).

Die Gesellschafter würden einen Sockelbetrag erhalten, weil sie auch selbst Aufwendungen zu tragen hätten. Einerseits hätten sie die Sozialversicherungsbeiträge abzuführen und andererseits würden zwei Gesellschafter auch Arbeitnehmer beschäftigen. Herr M habe eine Angestellte gehabt und Herr G verfüge über eine Buchhaltungskraft. Diese sei für die Abrechnungen im Rahmen seiner Vermietungstätigkeit und für die Verrechnung mit der Bw. zuständig. Sie erledige seine Privatangelegenheiten und sei in keiner Weise mit Tätigkeiten für die Bw. beschäftigt.



Hingewiesen werde des weiteren auf den Artikel von Sedlacek in der SWK, in welchem im Wesentlichen die Meinung vertreten werde, dass Gesellschafter mit einem Beteiligungsausmaß von 25 bis 50%, die über keine Sperrminorität verfügten, auch keine DB- und DZ-Pflicht treffe.

***Der Senat hat erwogen:***

1.) Folgender Sachverhalt wurde der Entscheidung zugrunde gelegt:

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 9. Dezember 1994 gegründet. Sie verfügt über die Gewerbeberechtigungen als Elektrotechniker gemäß § 210 GewO sowie zur Errichtung von Alarmanlagen gemäß § 264 GewO. Das Unternehmen beschäftigt derzeit 78 Dienstnehmer, davon 25 Lehrlinge.

Ursprünglich verfügte Herr G über Gesellschaftsanteile im Ausmaß von 34% und die Herren M und N sowie ein weiterer Gesellschafter über jeweils 22%. Im Zuge des Ausscheidens des weiteren Gesellschafters am 26. Jänner 1999 veränderten sich die Stammeinlagen der verbleibenden Gesellschafter, sodass das Beteiligungsausmaß des Herrn G nunmehr 41%, des Herrn M 29% und des Herrn N 30% betrug. Am 4. Mai 2004 schieden die Herren M und N aus der Gesellschaft aus, weshalb ab diesem Zeitpunkt Herr G über 100% der Stammeinlage verfügt.

Als handelsrechtlicher Geschäftsführer fungierten Herr G seit 20. Dezember 1994 bis dato und Herr M in der Zeit vom 15. Jänner 1999 bis zum 6. Mai 2004 (siehe Firmenbuchauszug).

Zwischen der Bw. und ihren Gesellschaftern wurden keine schriftlichen Verträge abgeschlossen, es existieren nur mündliche Vereinbarungen.

Hinsichtlich der Rechte und Pflichten der Geschäftsführer wurde Folgendes mündlich festgelegt:

Die Geschäftsführer sind einzelvertretungsbefugt, es gibt keine Beschränkungen im Innenverhältnis mit Ausnahme jener in § 7 Punkt 3 des Gesellschaftsvertrages genannten Geschäftsführungshandlungen ( wie z.B. Veräußerung und Belastung von Grundstücken, Veräußerung und Verpachtung des Unternehmens, u.a.), die der Zustimmung der Gesellschafter bedürfen.

Die Geschäftsführer sind damit betraut, Vertragsabschlüsse für die Gesellschaft zu tätigen, die Gesellschaft gegenüber den Dienstnehmern zu vertreten, die Abwicklung des Geschäftsverkehrs zu organisieren, das Finanz- und Risikomanagement, die betriebswirtschaftliche

Planung sowie die strategische Unternehmensführung zu übernehmen und Sorge für ein ordentliches Rechnungswesen zu tragen.

Sie sind verpflichtet zu einer ordnungsmäßigen Geschäftsleitung, zur Treue, zur Wahrnehmung von Geschäftschancen für die Bw., zu deren Kapitalerhaltung und Sicherung sowie zur Wahrnehmung aller in § 7 Punkt 2 des Gesellschaftsvertrages aufgelisteten Aufgaben eines Geschäftsführers. Sie unterliegen dem Konkurrenzverbot mit Ausnahme ihrer Einzelfirmen und sind auch nach Vertragsende zur Geheimhaltung verpflichtet (vgl. Vorbringen der Bw.).

Die Tätigkeit der Geschäftsführung wurde in den einzelnen Jahren pauschal abgegolten, wobei in den Jahren 1998 bis 2001 Herr G 120.000 S und Herr M 50.000 S jährlich netto und ab 2002 Herr G 7.250 Euro und Herr M 4.000 Euro jährlich netto erhielten (vgl. schriftliche Eingabe der Bw.).

Des Weiteren wurden alle namentlich genannten Gesellschafter mit der Leitung und Durchführung von dem Unternehmen übertragenen Projekten mündlich betraut. Die Annahme der Aufträge erfolgte zwar durch die Geschäftsführer der Bw., zwischen den Gesellschaftern wurde aber Einvernehmen sowohl über die Auftragsannahme als auch darüber hergestellt, welcher der Gesellschafter die Leitung und Abwicklung des betreffenden Projektes übernimmt. Die Umsetzung erfolgte dann durch den dazu berufenen Gesellschafter gemeinsam mit den diesem Projekt einvernehmlich zugeteilten Arbeitskräften der Bw..

Bei der Abwicklung der Projekte waren die Gesellschafter bei der Wahl ihres Arbeitsortes sowie der Arbeitszeit – abgesehen von den sich aus der Projektdurchführung ergebenden zeitlichen und örtlichen Zwängen – grundsätzlich frei (vgl. Vorbringen der Bw.).

Die für das Unternehmen erbrachten Leistungen der Gesellschafter wurden diesen entsprechend eines von diesen festgelegten Schlüssels (sog. Deckungsbeitrag) honoriert, dessen tatsächliche Berechnung zwar nicht überprüft werden kann, der sich aber offensichtlich grundsätzlich am tatsächlichen Einsatz des jeweiligen Gesellschafters orientiert. Jeder Gesellschafter hatte aber jedenfalls Anspruch auf ein jährliches Gehalt in Höhe von 20.000,-- Euro (vgl. Vorbringen der Bw.).

Die Honorarlegung erfolgt zum Jahresende. Während des Jahres wurden Akontozahlungen geleistet, die mit den von den Gesellschaftern gelegten Honoraren zum Jahresende verrechnet wurden. Der Differenzbetrag wurde jeweils im ersten Quartal des folgenden Kalenderjahres ausgeglichen. In den einzelnen Jahren wurden von den Gesellschaftern gegenüber der Bw. Honorarnoten über folgende Beträge (netto) gelegt (vgl. schriftliche Eingabe der Bw.):

G	1998	1999	2000	2001	2002	2003
	in ATS				in Euro	
GF	100.000,00	100.000,00	100.000,00	100.000,00	7.250,00	7.250,00
Projekte	820.000,00	850.000,00	1.000.000,00	600.000,00	60.000,00	86.723,12
Summe	920.000,00	950.000,00	1.100.000,00	700.000,00	67.250,00	93.973,12

M	1998	1999	2000	2001	2002	2003
	in ATS				in Euro	
GF	0,00	50.000,00	50.000,00	50.000,00	4.000,00	4.000,00
Projekte	342.00,00	940.000,00	850.000,00	650.000,00	65.000,00	80.000,00
Summe	342.000,00	990.000,00	900.000,00	700.000,00	69.000,00	84.000,00

N	1998	1999	2000	2001	2002	2003
	in ATS				in Euro	
Projekte	0,00	700.000,00	1.000.000,00	400.000,00	30.000,00	40.000,00

Ausbezahlt wurden in den einzelnen Jahren folgende Beträge (inklusive USt, sowie inklusive gesonderter Honorierung der Geschäftsführung):

	1998	1999	2000	2001	2002	2003
	in ATS				in Euro	
G	840.480,00	954.000,00	1.260.000,00	1.080.000,00	81.801,00	72.250,00
M	204.000,00	818.400,00	1.608.000,00	852.000,00	79.960,37	91.800,00
N		540.000,00	1.020.000,00	960.000,00	36.000,00	54.000,00

Die Unternehmenserfolge der Bw. stellen sich in den einzelnen Jahren folgendermaßen dar (vgl. Körperschaftssteuerbescheide der Bw.):

	1998	1999	2000	2001	2002	2003
	in ATS				in Euro	
Gewinn	731.959,00	220.222,00	181.373,00	-	92.361,64	132.823,25
Verlust				2.609.751,00		

Daraus ergibt sich, dass die Höhe der Honorare nicht den gleichen Schwankungen wie die Unternehmensgewinne unterliegen, da in den Jahren 1998 bis 2000 bei fallenden Gewinnen dennoch höhere Vergütungen bezahlt wurden und auch im Verlustjahr 2001 Honorare, die bei weitem die 20.000,-- Euro-Schwelle übersteigen, bezahlt wurden.

Sämtliche den Gesellschaftern bei der Wahrnehmung ihrer Aufgaben im Unternehmen der Bw. entstandenen Spesen wurden diesen ersetzt. Es traf sie daher keinerlei Risiko erheblicher Schwankungen von im Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit zu tragender Aufwendungen (vgl. vorgelegte Verrechnungskonten der Gesellschafter, Vorbringen des Geschäftsführers G, Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen der Gesellschafter).

Die Sachverhaltsfeststellung gründet sich auf den Firmenbuchauszug, die vorgelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen der Gesellschafter, die Körperschaftsteuerbescheide der Bw., das Vorbringen der steuerlichen Vertretung der Bw. sowie ihres nunmehrigen Alleingeschäftsführers und auf folgende Beweiswürdigung:

Die vorgelegten Berechnungen des sog. Deckungsbeitrages sind einerseits ohne genaueste Kenntnis sämtlicher dabei herangezogener Prämissen nicht überprüfbar, andererseits aber in Anbetracht des Umstandes, dass mit der Position "Diverses" ein Ausgleichsposten geschaffen wurde, mit dem letztlich jede Summe errechnet werden kann, auch nicht wirklich aussagekräftig. Aus dem gesamten Vorbringen kann daher lediglich ersehen werden, dass je nach Arbeitseinsatz des jeweiligen Gesellschafters unter Berücksichtigung des vom Unternehmen insgesamt erwirtschafteten Betriebserfolges abgerechnet wurde.

Hinsichtlich der von den Gesellschaftern im Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit zu tragenden Aufwendungen ist sowohl aus den vorgelegten Verrechnungskonten zu ersehen, dass sämtliche Spesen (wie insbesondere Reisespesen, sowie Kosten von Fortbildungsveranstaltungen) vom Unternehmen ersetzt wurden. In den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen der Gesell-

schafter werden als Ausgaben lediglich die Sozialversicherungsbeiträge und die abzuführen- den Umsatzsteuern sowie bei zwei Gesellschaftern die Kosten einer Arbeitskraft explizit angeführt. Diesbezüglich ist festzuhalten, dass Herr G ausdrücklich erklärt hat, dass die von ihm beschäftigte Arbeitskraft keine betrieblichen Agenden der Bw. wahrnimmt. Das gleiche muss wohl auch für den Gesellschafter M gelten, da einerseits im Hinblick auf die Schilderungen des Arbeitsgeschehens durch den Gesellschafter G davon auszugehen ist, dass hinsichtlich der Arbeitsgestaltung innerhalb der Unternehmens der Bw. für alle Gesellschafter gleiche Bedingungen herrschten, und andererseits der Gesellschafter M neben seiner Beschäftigung bei der Bw. einen eigenen Gewerbebetrieb unterhält, der die Beschäftigung einer Arbeitskraft notwendig erscheinen lässt.

Der festgestellte Sachverhalt war folgender rechtlicher Würdigung zu unterziehen:

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

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 geltenden Fassung BGBl. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z. 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z. 2 EStG 1988.

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

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur ausführt, sind § 41 Abs. 2 und 3 FLAG dahingehend auszulegen, dass der Verweis auf § 22 Zif. 2 EStG 1988 lediglich Teilstrich 2 der letztgenannten gesetzlichen Bestimmung erfasst.

Unter Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Zif. 2 EStG 1988 fallen (neben anderen taxativ aufgezählten Einkünften) gemäß § 22 Z. 2 Teilstrich 2 leg.cit 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. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. Einkünfte

aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt war.

Die Bestimmung des § 47 Abs. 2 EStG 1988, auf welche die Vorschrift des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 leg. cit. zur Umschreibung der Merkmale eines Dienstverhältnisses verweist, normiert in ihrem ersten Satz, dass ein Dienstverhältnis vorliegt, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Der zweite Satz des § 47 Abs. 2 EStG 1988 umschreibt die Tatbestandsvoraussetzung des ersten Satzes dahin, dass der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft dann schuldet, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in einer Vielzahl von Entscheidungen darlegte, werden vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GmbH Einkünfte nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 dann erzielt, wenn - bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse - feststeht,

.) dass der Gesellschafter-Geschäftsführer zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes seiner Gesellschaft eingegliedert ist,

.) dass ihn weder das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben trifft und

.) dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.

In seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, Zl. 2003/13/0018, welches in einem nach § 13 Abs. 1 Zif. 1 VwGG gebildeten Senat getroffen wurde, ist der Verwaltungsgerichtshof hinsichtlich der Auslegung der Bestimmung des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 im Hinblick auf § 47 Abs. 2 EStG 1988 in Abkehr von der bisher vertretenen Rechtsauffassung in Punkt 5.2. zu folgender Ansicht gelangt:

*"5. 2. Die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 beschreibt das steuerrechtliche Dienstverhältnis allerdings mit zwei Merkmalen, nämlich der Weisungsgebundenheit einerseits und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers andererseits. Diese beiden Merkmale gehen nach der vom Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 1. März 2001 zum Ausdruck gebrachten Sichtweise, der sich der Verwaltungsgerichtshof anschließt, nicht in einem Oberbegriff der Weisungsunterworfenheit auf. In*

den hg. Erkenntnissen vom 17. Mai 1989, 85/13/0110, Slg. NF. Nr. 6.403/F (zitiert im genannten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes), vom 31. Juli 1996, 95/13/0220, Slg. NF. Nr. 7.111/F, vom 9. Juli 1997, 95/13/0289, vom 23. Mai 2000, 97/14/0167, vom 20. Dezember 2000, 99/13/0223, Slg. NF. Nr. 7.569/F, vom 25. Jänner 2001, 95/15/0074, und zuletzt vom 24. Juni 2004, 2001/15/0113, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass (nur) in Fällen, in denen die im Gesetz festgeschriebenen Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen ist.

Wird das in § 47 Abs. 2 EStG 1988 normierte Tatbestandselement der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck "sonst" in § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigt (oder im Verständnis des oben referierten hg. Erkenntnisses vom 23. April 2001, 2001/14/0054, "hinzugedacht"), dann kann sich der Ausdruck "alle" in derselben - auf die gesetzliche Definition des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG verweisenden - Vorschrift damit (primär) nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers beziehen. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann in einer dem Gesetzeswortlaut verpflichteten Auslegung Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nur noch in solchen Fällen zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre.

Hievon wird in aller Regel aber nicht auszugehen sein, weil die Frage nach der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft weiterhin nach jenem zu Punkt 4.1. referierten Verständnis von diesem Tatbestandsmerkmal zu beantworten ist, zu dem der Verwaltungsgerichtshof in seiner bisherigen Rechtsprechung gefunden hat. Nach diesem Verständnis wird dieses für die Erfüllung des Tatbestandes der Einkünfteerzielung nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 notwendige Merkmal durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird, ohne dass dabei von Bedeutung wäre, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde. Mit der Erzielung von Einkünften aus Vergütungen im Sinne des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 werden zufolge der Qualität dieser Vorschrift als *lex specialis*

*gegenüber anderen Einkünftebeständen diese nämlich - wie dies der Verwaltungsgerichtshof schon in seinem bereits zitierten Erkenntnis vom 26. November 2003, 2001/13/0219, so entschieden hat - durch eine solche Tätigkeit rechtlich verdrängt, welche durch einen Steuerpflichtigen in seiner Eigenschaft als Gesellschafter jener Gesellschaft gegenüber erbracht wird, an der er im Sinne des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 wesentlich beteiligt ist."*

In Punkt 4.1. des zitierten Erkenntnisses wird hinsichtlich des Kriteriums der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes folgende Ansicht wiedergegeben:

*"4. 1. Die Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft hat der Verwaltungsgerichtshof in einem funktionalen Verständnis dieses Begriffes mit einer auf Dauer angelegten kontinuierlichen Leistung des Gesellschafters entweder in der Geschäftsführung oder im operativen Bereich der Gesellschaft als verwirklicht angesehen.*

*Das Überwiegen der Tätigkeit im operativen Bereich der Gesellschaft über die Aufgaben der Geschäftsführung hat der Verwaltungsgerichtshof mit der Begründung als bedeutungslos beurteilt, dass die Bestimmung des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 an den Inhalt der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten und an seine handelsrechtliche Stellung nicht anknüpft, weshalb der Annahme einer Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft auch der Umstand nicht entgegen steht, dass der Gesellschafter nicht handelsrechtlicher Geschäftsführer der Gesellschaft ist. Im hg. Erkenntnis vom 26. November 2003, 2001/13/0219, hat der Verwaltungsgerichtshof entschieden, dass es der Beurteilung der Einkünfte als solcher nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht entgegensteht, wenn die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft erbracht werden, sonst eine andere Qualifizierung der daraus erzielten Einkünfte, etwa als solcher nach § 22 Z. 1 EStG 1988, geböte.*

*Vor dem Hintergrund des funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft wurden in der genannten Judikatur den Sachverhaltskomponenten der Anwesenheit des Gesellschafters in den Betriebsräumlichkeiten der Gesellschaft, der Vorgabe eines festen Arbeitsplatzes und einer festen Arbeitszeit und des Unterworfenenseins unter betriebliche Ordnungsvorschriften keine Bedeutung zugebilligt und wurde ausgesprochen, dass es der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht entgegensteht, wenn dem Geschäftsführer in den Räumlichkeiten der Gesellschaft kein Büro eingeräumt ist, wenn er die Tätigkeit für das Unternehmen nicht in dessen Räumlichkeiten verrichtet und Geschäftsführungsfunktionen auch für andere Kapitalgesellschaften übernommen hat. Auch eine größere Entfernung des Wohnsitzes*



*oder des Ortes einer weiteren Betätigung des Geschäftsführers vom Sitz der Gesellschaft hat der Gerichtshof der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft als nicht hinderlich beurteilt."*

Entsprechend diesen im zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes getroffenen Ausführungen ist es vollkommen unerheblich, welche Leistungen durch die Gesellschafter für die Bw. erbracht wurden. Auch Vergütungen für die Leitung und Durchführung von Projekten, für die Bw. stellen daher unter den gegebenen Umständen Einkünfte gemäß § 22 Zif. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 dar.

Wesentliches Kriterium ist die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes. Da die Gesellschafter einerseits - soweit sie Geschäftsführer waren - mit der Führung der Geschäfte der Bw. (Akquisition von Projekten, Vertretung der Bw. gegenüber deren Dienstnehmern, Abwicklung des Geschäftsverkehrs der Bw., etc.) seit 1994 bzw. 1999 betraut sind und andererseits ihre Funktion als Projektleiter für die Bw. bereits über Jahre hinweg wahrnehmen, wobei die Ausführung der einzelnen Projekte ausschließlich mit Unterstützung von Arbeitnehmern der Bw. erfolgt, ist von einer auf Dauer angelegten kontinuierlichen Leistung der Gesellschafter/Geschäftsführer für die Bw. auszugehen. Dementsprechend kann eine Eingliederung der Gesellschafter/Geschäftsführer in den geschäftlichen Organismus der Bw. nicht ernstlich in Frage gestellt werden.

Diese Aussagen treffen auch auf den nicht mit der Geschäftsführung betrauten Gesellschafter zu, da auch dieser kontinuierlich mit der Erfüllung von Aufgaben für die Bw. betraut war und ebenfalls gemeinsam mit Arbeitnehmern der Bw. an der Bewältigung der an die Bw. übergebenen Aufträge mitwirkte.

Die Eingliederung sämtlicher Gesellschafter in den Organismus der Bw. kann daher nicht ernstlich in Abrede gestellt werden. Die den Gesellschafter/Geschäftsführern gewährten Vergütungen verwirklichen damit den Tatbestand des § 22 Zif. 2 Teilstrich 2 EStG 1988.

Auch ein Abstellen auf jene weiteren Kriterien – Fehlen eines Unternehmerwagnisses sowie laufende Entlohnung -, die vom Verwaltungsgerichtshof in seiner früheren Judikatur für die Beurteilung als sonstige Merkmale eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 22 Zif. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 herangezogen wurden, führt – wie nachfolgenden Ausführungen entnommen werden kann - zu keinem anderen Ergebnis.

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 (vgl. VwGH 4. 3.1986, 84/14/0063). Wie der Verwaltungsgerichtshof in den Erkenntnissen vom 21.12.1999, 99/14/0255, und vom 26.7. 000, 2000/14/0061, zu Recht erkannt hat, kommt es dabei auf die tatsächlichen Verhältnisse an: Im Vordergrund dieses Merkmales steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. In die Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen bei nicht überwältzbaren Ausgaben ergeben.

Wie oben ausgeführt, hatten alle Gesellschafter Anspruch auf einen Mindestbezug von 20.000,-- Euro im Jahr. Darüber hinaus wurde auch die Geschäftsführung pauschal jährlich in gleich bleibender Höhe entlohnt. Die Gesellschafter mussten auch im Verlustjahr 2001 auf eine Entlohnung nicht verzichten. Es ist daher zwar richtig, dass die Höhe der Entlohnung Schwankungen unterworfen war, ein die Gesellschafter treffendes Wagnis von ins Gewicht fallenden Einnahmenschwankungen kann aber daraus nicht abgeleitet werden, geben die Schwankungen doch auch in keiner Weise, die Schwankungen des Unternehmenserfolges der Bw. wieder.

Auch Schwankungen aus nicht überwältzbaren Ausgaben sind nicht erkennbar, da sämtliche den Gesellschaftern aus ihrer Tätigkeit für die Bw. resultierenden Spesen ersetzt wurden. Die von den Gesellschaftern zu tragenden Aufwendungen betreffen in erster Linie die Entrichtung ihrer Sozialversicherungsbeiträge sowie der verrechneten Umsatzsteuerbeträge. Die einzelnen Gesellschaftern erwachsenen weiteren Aufwendungen stehen in keinem Zusammenhang mit deren Tätigkeit für die Bw.

Hinsichtlich des Merkmales der regelmäßigen Entlohnung kann auf die mehrmals in den einzelnen Jahren vorgenommenen Akontozahlungen sowie die einmal jährlich erfolgte Abschlusszahlung verwiesen werden.

Soweit sich die Bw. unter Heranziehung der von Sedlacek in SWK 6/2005 vertretenen Ansicht darauf stützt, dass deshalb keine Einkünfte gemäß § 22 Zif. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vorliegen, weil die wesentlich beteiligten Gesellschafter/Geschäftsführer aufgrund des Ausmaßes ihrer Beteiligung und mangels Sperrminorität gegenüber der Generalversammlung weisungsgebunden sind, ist dem Folgendes entgegenzuhalten: Sedlacek geht in seinem Artikel davon aus, dass der in der zitierten Bestimmung getroffenen Formulierung *"sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses"* das Verständnis beizulegen ist, dass es an einer Weisungsgebundenheit der Gesellschafter wegen deren Beteiligung an der GmbH fehlen müsse. Eine sich auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Beziehung fehlende Weisungsgebundenheit könne nur

bei einer 50% übersteigenden Beteiligung oder auf Grund der Vereinbarung einer Sperrminorität vorliegen. Lagen diese Voraussetzungen nicht vor, so könnten die Bezüge dieser Gesellschafter nicht als Einkünfte im Sinne der genannten Bestimmung qualifiziert werden.

Dem ist entgegenzuhalten, dass eine derart enge Auslegung der Bestimmung des § 22 Zif. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 den Intentionen des Gesetzgebers des EStG 1988 zuwider laufen würde, da dieser im Hinblick auf die von der durch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs vorgenommenen Auslegung des vorherigen Gesetzeswortlautes eine Änderung des betroffenen Personenkreises vornehmen wollte. Während nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes für die Einstufung unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit erforderlich war, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer entweder zu mindestens 50% am Stammkapital oder Grundkapital der Gesellschaft beteiligt sein musste oder im Falle einer Minderheitsbeteiligung auf Grund von gesellschaftsvertraglichen Sonderbestimmungen keinen Weisungen anderer unterliegen durfte, sollte nunmehr ausschließlich auf das Bestehen einer mehr als 25%igen Beteiligung abgestellt werden. Die Bestimmung des § 22 Zif. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 sieht vor, dass gesellschaftsvertragliche Sonderbestimmungen bei der Frage der Arbeitnehmereigenschaft des Gesellschafter/Geschäftsführers unberücksichtigt bleiben, dass aber für die Verneinung eines Dienstverhältnisses bereits ein Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft von mehr als 25% genügt. Bei einer Beteiligung von mehr als 25% bilden die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, soweit sie ein echtes Leistungsgehalt darstellen, Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit (vgl. Hofstätter in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 22 Tz. 59).

Auch der Verwaltungsgerichtshof kommt in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018 zu folgender Schlussfolgerung: "

*6. Liegt bei der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft eine auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführende Weisungsungebundenheit vor, wie sie der Ausdruck "sonst" in der in Rede stehenden Vorschrift unterstellt, dann sind im Falle der klar erkennbaren Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft alle weiteren Merkmale, die vor dem Hintergrund einer weisungsgebundenen Tätigkeit (im Zweifelsfall zusätzlich heranziehbare) Indizien für ein Dienstverhältnis wären, für das Vorliegen des Tatbestandes nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ebenso irrelevant wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaft und tätigem Gesellschafter."*

Diese Aussage kann aber wohl nur so verstanden werden, dass sich die Weisungsungebundenheit aus der gesellschaftsrechtlichen Beziehung ergeben muss, was aber nicht mit einer mehr als 50%igen Beteiligung oder der Einräumung einer Spreeminorität gleichgesetzt werden kann. Jede vertraglich festgelegte Weisungsungebundenheit muss wohl zu den genannten Konsequenzen führen, was auch seine Bestätigung in den Ausführungen der dem genannten Erkenntnis nachfolgenden Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes findet, da die von Sedlacek den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes unterstellte Differenzierung hinsichtlich des Ursprunges der Weisungsungebundenheit niemals releviert wurde.

Dass die Gesellschafter im Rahmen ihrer Tätigkeit jedoch auf Grund von Sondervereinbarungen weisungsfrei agierten, wird von der Bw. selbst mehrmals angeführt.

Aus den obigen Ausführungen ergibt sich daher, dass die den Gesellschaftern gewährten Vergütungen den Tatbestand des § 22 Zif. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erfüllen und daher gemäß § 41 Abs. 2 und 3 FLAG sowie gemäß § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998 in die Bemessungsgrundlage für DB und DZ einzubeziehen sind.

Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage sind jedoch lediglich die Nettobeträge in Ansatz zu bringen, da die in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge der Bw. in Form des Vorsteuerabzuges refundiert werden und somit die aufwandsmäßig zu verbuchenden Arbeitslöhne im Sinne des § 41 Abs. 3 FLAG nicht berühren.

Es ergeben sich somit folgende Neuberechnungen:

Nettobezüge laut Erklärungen						
	in ATS				in Euro	
	1998	1999	2000	2001	2002	2003
M	240.000,00	682.000,00	1.340.000,00	710.000,00	79.563,97	76.500,00
N		450.000,00	850.000,00	800.000,00	30.000,00	45.000,00
G	700.000,00	795.000,00	1.050.000,00	900.000,00	81.801,85	72.250,00
Soz.Aufwd. lt. Bp.					925,00	
Summe	904.000,00	1.927.000,00	3.240.000,00	2.410.000,00	192.290,82	193.750,00
DB				108.450,00	8.653,09	8.718,75
DZ	4.791,20	10.213,10	16.848,00	12.291,00	903,77	852,50

Daraus ergeben sich folgende Bemessungsgrundlagen und Abgaben:

Zeitraum	Bemessungsgrundlage	DB	DZ
1998 – 2000	S 6.071.000,00 = Euro 441.196,78	S 273.195,00 = Euro 19.853,85	S 31.852,30 = Euro 2.314,80
2001	S 2.410.000,00 = Euro 175.141,53	S 108.450,00 = Euro 7.881,37	S 12.291,00 = Euro 893,22
2002	Euro 192.290,82	Euro 8.653,09	Euro 903,77
2003	Euro 193.750,00	Euro 8.718,75	Euro 852,50

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 31. Mai 2005