

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat 2 am 30. Juni 2004 über die Berufung der Bw., vertreten durch Meinrad Aicher, gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Veit, vertreten durch OR Dr. Elisabeth Hofer und ADir Peter Haralter, betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) über den Prüfungszeitraum 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2001 nach in Klagenfurt durchgeföhrter mündlicher Verhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der 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 Bw. ist eine GesmbH, deren Unternehmensgegenstand der Transport- und Erdbewegungshandel ist. Herr A.F. ist zu 100% an der Bw. beteiligt und deren einziger Geschäftsführer.

Bei der Bw. fand im Jahre 2002 eine den Zeitraum vom 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2001 umfassende Lohnsteuerprüfung statt. Dabei stellte der Prüfer u.a. fest, dass die von der Bw. an den wesentlich beteiligten Geschäftsführer ausbezahlten Gehälter als Arbeitslohn im Sinne des § 41 Abs. 2 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG) in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1992, BGBl. N. 818/1993, zu qualifizieren und diese folglich in der Höhe von S 343.136,00 (€ 24.936,67) im Jahre 2000 und von S 257.340,00 (€ 18.701,63) im Jahre 2001 der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag hinzuzurechnen seien. Dies nach Ansicht des Prüfers deshalb, weil im gegenständlichen Fall die organisatorische Eingliederung des Geschäftsführers in die Bw. gegeben sei und der Geschäftsführer ein Unternehmerrisiko beim Geschäftsführer nicht trage.

Als Entscheidungsgrundlage wurde vom Prüfer die Beantwortung eines Fragenkataloges mit folgendem Inhalt herangezogen:

- "1. Welche konkreten Tätigkeiten übte Herr A.F. im Prüfungszeitraum als wesentlich Beteiligter (Geschäftsführer) für die GesmbH aus? Um eine detaillierte Schilderung und Aufzählung der einzelnen Aufgabenbereiche wird ersucht.
2. Besteht bzw. bestand die Möglichkeit, sich im Rahmen der Tätigkeiten vertreten zu lassen?
 - a) Wie oft war eine Vertretung im Prüfungszeitraum bereits tatsächlich erfolgt?
 - b) Von wem und für welche Aufgabenbereiche erfolgte die Vertretung konkret?
 - c) Wurde die Vertretung von einem Dienstnehmer, einem weiteren Geschäftsführer oder einer betriebsfremden Person übernommen?
 - d) Wer hat die Kosten dafür getragen?
3. Werden bzw. wurden gewisse Tätigkeiten durch Hilfskräfte unterstützt? Wenn ja, wofür und in welchem Ausmaß ist dies konkret geschehen? Von wem wurden diese Hilfskräfte entlohnt?
4. Wie erfolgte im Prüfungszeitraum die Entlohnung?
 - a) Welcher Auszahlungsmodus (monatlich, jährlich, unregelmäßig) bestand je Kalenderjahr?
 - b) Bekanntgabe der Art, Höhe und Anzahl der laufenden Bezüge.
 - c) Bekanntgabe der Art, Höhe und Anzahl der sonstigen Bezüge.
 - d) Bekanntgabe der Art und Höhe der Sachbezüge (Firmen-PKW, Dienstwohnung).

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

Mietverträge, Fahrtenbücher etc. sind vorzulegen.

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

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

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

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

- a) KM-Gelder und sonstige Reisekosten (Bahn, Flug, Taxi)
- b) Tages- und Nächtigungsgelder (Reisekostenabrechnungen)
- c) Sonstige

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

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

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

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

- a) Um Bekanntgabe der Krankentage bzw. konsumierten Urlaubstage pro Kalenderjahr wird ersucht.
- b) Wer hat während dieser Abwesenheitszeiten die Vertretung bzw. die Wahrnehmung welcher konkreten Agenden übernommen?
- c) Bestand im Prüfungszeitraum ein (vertraglicher) Anspruch auf Gebührenurlaub?
- d) Wurde im Prüfungszeitraum eine Urlaubs- und Krankenstandskartei geführt - wenn ja wird um deren Vorlage ersucht.

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

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

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

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

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

Die Beantwortung dieses Fragenkataloges lautete wie folgt:

"Ad 1) Herr A.F. ist als alleiniger Geschäftsführer der Feichtinger GmbH für die gesamte Geschäftsgebarung der GmbH verantwortlich. Seine konkrete Tätigkeit besteht in der Unternehmensleitung, der Vertretung der GmbH nach außen, der Überwachung der Auftragsabwicklung, der Mitarbeiterführung, der Pflege der Kundenkontakte, der Sicherstellung der Finanzierung, der Festlegung der allgemeinen Geschäftspolitik und der einzelnen Maßnahmen im Konkreten usw..

Ad 2) Gemäß Punkt II Z. 2 des Geschäftsführervertrages ist es dem Geschäftsführer erlaubt sich in seiner Tätigkeit durch geeignete und qualifizierte Personen vertreten zu lassen. Die Anzahl der tatsächlichen Vertretungshandlungen und auch die Aufgabenbereiche der Vertreter kann im Konkreten nicht mehr gesagt werden, da es diesbezüglich keinerlei Aufzeichnungen gibt. Tatsächlich wird Herr F., wenn er nicht im Betrieb ist, entweder von seiner Ehegattin R.F. oder seinem Sohn M.F. vertreten. Sowohl Frau R.F. als auch Herr M. F. sind Dienstnehmer der GmbH und erhalten für ihre Tätigkeit eine angemessene Entlohnung. Die durchgeföhrten Vertretungshandlungen sind mit dieser Entlohnung nicht abgegolten, es wurde jedoch aufgrund der familiären Beziehung auch kein zusätzliches Entgelt von Seiten des Geschäftsführers dafür bezahlt.

Ad 3) Sofern Herr F. Hilfskräfte für seine Tätigkeit benötigt, werden ihm diese Leistungen ebenfalls von seiner Gattin und seinem Sohn erbracht. Im Übrigen verweise ich auf das unter Punkt 2) Gesagte.

Ad 4) Auf Grund des Geschäftsführerwerkvertrages erhält Herr F. für seine Tätigkeit eine erfolgsabhängige Provision bzw. Entlohnung, welche sich wie folgt berechnet: 1% der Umsatzerlöse, 10% vom Cash-flow.

a) Es gibt keinen regelmäßigen Auszahlungsmodus, in der Regel erfolgt die Auszahlung des Geschäftsführerbezuges durch Übernahme laufender privater Aufwendungen und durch unregelmäßige Barentnahmen. Der tatsächliche Geschäftsführerbezug wird im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses berechnet und dem Verrechnungskonto von Herrn F. gutgeschrieben. Eine Kopie der Verrechnungskonten liegt bei.

b) 2000: Umsatzerlöse 6.651.419,09, 1% ATS 66.514,19, Cash-flow 758.750,14, 10% ATS 75.875,20, Summe ATS 142.389,20. 2001: noch nicht endgültig berechnet, da Bilanz noch nicht erstellt.

c) Es wurden keine zusätzlichen sonstigen Bezüge gewährt.

d) Es wurden keine Sachbezüge gewährt.

Ad 5) Dem Geschäftsführer ist es möglich, seine Einnahmeseite insoweit zu beeinflussen, als er durch eine ordentliche Geschäftsführung sowohl die Umsatz- als auch die Ertragsseite (Cash-flow) der F. GmbH verbessert, welche sodann unmittelbar Auswirkung auf seine Geschäftsführerbezüge hat. Seine Ausgabenseite kann er durch Vermeidung von Ausgaben für Vertretungen (diese erfolgen kostenlos), KFZ-Kosten, Tagesnächtigung beeinflussen. Im Übrigen erlaube ich mir auf den beiliegenden Vertrag zu verweisen.

Ad 6) Auslagenersätze werden dem Geschäftsführer grundsätzlich keine gewährt. Wenn der Geschäftsführer im Interesse der GmbH auf Dienstreisen ist, werden diese Kosten unmittelbar der GmbH bezahlt. Reisekosten wurden im Zeitraum kein verrechnet und werden vom Geschäftsführer selbst bezahlt. Eine Kilometergeldverrechnung erfolgt nicht, da dem

Geschäftsführer für betriebliche Fahrten größtenteils ein PKW zur Verfügung steht. Sollte ein Firmen-PKW nicht zur Verfügung stehen, werden die betrieblichen Fahrten mit dem Privat-PKW durchgeführt. Eine Verrechnung von Kosten hat diesbezüglich nicht erfolgt.

Ad 7) Dem Geschäftsführer stehen in der Firma keinerlei eigene Räumlichkeiten zur Verfügung. Seine Tätigkeiten werden im Wesentlichen in den Räumlichkeiten der GmbH, jedoch ohne eigenen Arbeitsplatz, oder in seiner Privatwohnung durchgeführt, wobei anzumerken ist, dass sich die Büroräumlichkeiten im gleichen Haus wie die Privatwohnung befinden.

Ad 8) Für die Ausführung der Geschäftsführertätigkeit benötigt der Geschäftsführer keine eigenen Arbeitsmittel, von ihm wird sein Privat-PKW, wie bereits erwähnt, zum Teil für betriebliche Fahrten verwendet, darüber hinaus gehende Arbeitsmittel sind nicht notwendig. Ein Computer wird von ihm nicht verwendet.

Ad 9) Die Arbeitszeit ist vollkommen unregelmäßig und richtet sich je nach Notwendigkeit. Eine Darstellung der Arbeitszeiten ist unmöglich, da diesbezügliche Zeitaufzeichnungen nicht vorhanden sind. Die Arbeitszeiten beginnen oft zeitig in der Früh und enden in der Nacht. Es wird, wenn notwendig auch an Sonn- und Feiertagen gearbeitet. Die Einteilung der Arbeitszeit obliegt dem Geschäftsführer und muss der GmbH gegenüber nicht nachgewiesen werden.

Ad 10) Aufzeichnungen über die Urlaubs- und Krankentage sind nicht vorhanden. Es ist rückwirkend nicht möglich festzustellen, wann der Geschäftsführer krank oder auf Urlaub war. Es hat im Prüfungszeitraum jedenfalls keinerlei größere Urlaubs- und Krankentage gegeben. Wie bereits erwähnt wurde in der Abwesenheit die Vertretung bzw. die Wahrnehmung der Geschäftsführertätigkeit entweder vom Sohn oder von der Ehegattin des Geschäftsführers durchgeführt. Ein vertraglicher Anspruch auf Gebührenurlaub besteht nicht, denn es wird weder eine Urlaub- noch Krankenstandsdatei geführt.

Ad 11) Die Geschäftsführerbezüge unterliegen der Pflichtversicherung nach GSVG. Die Beitragskosten werden von Herrn A.F. getragen.

Ad 12) Der Geschäftsführervertrag wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und kann von beiden Vertragsparteien unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 3 Monaten jederzeit gekündigt werden. Hinsichtlich näherer Details verweise ich auf den beiliegenden Geschäftsführerwerkvertrag.

Ad 13) Die Einkünfte werden im Prüfungszeitraum als Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Zuge der Ermittlung der Einkommensteuer erklärt.

Ad 14) Beiliegend übermittle ich folgende Unterlagen: Gesellschaftsvertrag, Geschäftsführerwerkvertrag, Zusatzvereinbarung zum Geschäftsführerwerkvertrag.

Ad 15) Bis dato wurden die Vergütungen nicht der Kommunalsteuer unterworfen."

Dem Fragenkatalog angeschlossen wurde von der Bw. der zwischen ihr und ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer abgeschlossene Werkvertrag vom 5. Jänner 2000.

Dieser Werkvertrag sieht im Punkt I 1. Absatz Folgendes vor: "Unabhängig von der handelsrechtlichen Bestellung hat dieser Werkvertrag am 07.12.1999 begonnen und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Der Vertrag kann von beiden Parteien unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 3 Monaten jederzeit gekündigt werden."

Die Honoraransprüche des Geschäftsführers sind im Werkvertrag unter Punkt III bzw. in einer diesbezüglichen Anlage (ebenfalls vom 5. Jänner 2000) geregelt und haben diese folgenden Wortlaut: "III. Honorar: 1. Als Honorar für seine Tätigkeit erhält der Geschäftsführer eine erfolgsabhängige Provision laut dem in der Anlage zu diesem Vertrag angeführten Berechnungsschema, welche jährlich nach Vorliegen des endgültigen Jahresabschlusses für das betreffende Geschäftsjahr abgerechnet wird. Die Auszahlung einer Nachverrechnung erfolgt binnen zwei Monaten nach Feststellung des Jahresabschlusses. Eine Rückverrechnung erfolgt durch Gegenrechnung mit den Akontozahlungen. 2. Während des Jahres erhält der Geschäftsführer Akonto-Zahlungen auf die Provision, die je nach Bedarf ausbezahlt werden." "Anlage zum Werkvertrag: Das Honorar für die Geschäftsführungstätigkeit für das Kalenderjahr 2000 ist auf Basis des endgültigen Jahresabschlusses des betreffenden Geschäftsjahres wie folgt zu berechnen: 1% vom Umsatzerlös, 10% vom Cash Flow."

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfungsorganes, erließ gegenüber der Bw. mit - auf Grund der Ungewissheit der Abgabenpflicht für das Jahr 2001 - vorläufigem Haftungs- und Abgabenbescheid vom 19. August 2002 u.a. den Dienstgeberbeitrag mit insgesamt S 28.479,00/€ 2.069,65 (davon entfallend auf die Geschäftsführerbezüge S 27.021,42/€ 1.963,72 sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit S 2.945,94/€ 214,09 (davon entfallend auf die Geschäftsführerbezüge S 2.796,50/€ 203,23) fest.

In der gegen den angeführten Bescheid eingebrachten Berufung vom 23. September 2002 brachte die Bw. vor, dass die Art der Tätigkeit des Geschäftsführers A.F. die Kriterien für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses, wie dies im § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 verlange, nicht erfülle. Dies zunächst deshalb, weil A.F. seine Geschäftsführertätigkeit auf Grund eines mit der Bw. abgeschlossenen Werkvertrages ausübe. Als wesentlich beteiligter Geschäftsführer sei dieser auch nicht an Weisungen seines Dienstgebers gebunden und sei daher eine organisatorische Eingliederung nicht möglich. Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus erfordere die Unterwerfung unter die betrieblichen Ordnungsvorschriften (Einteilung der Arbeitstage, der Arbeitszeit), die Unterwerfung unter die betriebliche Kontrolle (Überwachung der Arbeit durch den Dienstgeber) und die disziplinäre Verantwortlichkeit des Dienstnehmers (von der Ermahnung bis zur Entlassung). Aus diesen Merkmalen sei ersichtlich, dass über das Fehlen der Weisungsgebundenheit gegenüber der Generalversammlung hinaus eine Eingliederung in den betrieblichen Organismus nicht gegeben sein könne, insbesondere wenn der Geschäftsführer auf Grund seiner Beteiligung in der Lage sei, Beschlüsse der Generalversammlung nicht nur passiv zu verhindern, sondern solche auch aktiv selbst zu treffen. Geschäftsführer, die wegen beherrschenden Einflusses auf

gesellschaftsrechtlicher Ebene der Generalversammlung gegenüber nicht weisungsgebunden sein könnten, könnten demnach auch nicht in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers eingegliedert sein. Trotz der bisher ablehnenden Judikatur müsse mit aller Deutlichkeit festgestellt werden, dass A.F. das volle Unternehmerrisiko trage. Dieses ergebe sich aus dem tatsächlichen Wagnis hinsichtlich der Einnahmen und Ausgaben des Geschäftsführers. Die Geschäftsführervergütungen würden sich als Prozentsatz von den Umsatzerlösen und vom Cash Flow errechnen; somit seien diese direkt proportional zu den Umsätzen und dem erwirtschafteten Cash Flow des Unternehmens und würden somit wiederum unmittelbar vom Erfolg und Misserfolg des Geschäftsführers abhängen. Daraus ergebe sich zweifelsfrei, dass der Geschäftsführer im Rahmen seiner Tätigkeit die Einnahmenseite seiner Bezüge maßgeblich beeinflussen hätte können bzw. könne. Durch Steigerung der Umsatzerlöse einerseits sowie durch Minimierung der Aufwendungen andererseits – sprich durch wirtschaftliches Geschick und Tüchtigkeit als Geschäftsführer der Bw. – nehme er unmittelbar Einfluss auf seine persönlichen Einnahmen. Die Ausgabenseite seiner Bezüge beeinflusse der Geschäftsführer ebenso wie die Ausgabenseite des Unternehmens. Im Zusammenhang mit der Geschäftsführung würden unterschiedlichste Ausgaben wie Repräsentationen und Bewirtungsspesen, Reisekosten, Telefonkosten u.ä. anfallen, die vom Geschäftsführer selbst getragen würden. Belege könnten kein vorgelegt werden, weil der diesbezügliche Aufwand in den persönlichen Einkommensteuererklärungen des Geschäftsführers mit dem Betriebsausgabenpauschale geltend gemacht worden seien. Auch das Merkmal der laufenden Entlohnung liege nicht vor; der Geschäftsführer beziehe seine Vergütung am Ende des Wirtschaftsjahres der Bw.. Unterjährige Vorauszahlungen an den Geschäftsführer würden lediglich Vorauszahlungen auf das Geschäftsführerentgelt darstellen. Insgesamt liege daher ein steuerliches Dienstverhältnis nicht vor und seien die Voraussetzungen für die Einbeziehung der Vergütungen an den Geschäftsführer in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nicht gegeben.

Mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 1. Juni 2004 setzte das Finanzamt u.a. den Dienstgeberbeitrag (endgültig) mit S 31.538,61/€ 2.292,00 (davon entfallend auf die Geschäftsführerbezüge S 30.080,61/€ 2.186,04) sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (endgültig) mit S 3.258,99/€ 236,84 (davon entfallend auf die Geschäftsführerbezüge S 3.109,21/€ 225,96) fest. Diese Abgabenfestsetzung weicht von der vorläufigen insoferne ab, dass an Stelle des Geschäftsführerbezuges für das Jahr 2001 in Höhe von S 257.340,00 die in der Einkommensteuererklärung 2001 des Geschäftsführers ausgewiesenen Vergütungen in

Höhe von S 325.321,00 für die Bemessung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag in Ansatz gebracht wurde.

Die Bw. erhab mit Eingabe vom 15. Juni 2004 u.a. das Rechtsmittel der Berufung gegen den vorangeführten Bescheid und verwies darin auf das Vorbringen in der Berufung vom 23. September 2002.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung führte der steuerliche Vertreter der Bw. aus, dass sich erhebliche Schwankungen in der Auszahlung der Geschäftsführerbezüge dadurch ergeben hätten, dass sich diese im Jahre 2000 € 10.824,00, im Jahre 2001 € 37.755,00 und im Jahre 2002 € 11.201,00 belaufen würden. Konzediert wurde von ihm allerdings, dass sich diese Zahlen auf Grund des abweichenden Wirtschaftsjahres der Bw. ergeben würden, während beim Gesellschafter-Geschäftsführer die zugeflossenen Einnahmen (nämlich im Jahre 2000 S 343.136,00 und im Jahre 2001 S 325.321,00) heranzuziehen seien. Der Geschäftsführer habe auch Kosten selbst getragen, insbesondere jene für Fahrten mit seinem Privat-PKW. Dieser würde in jenen Fällen, in denen der dienstliche PKW nicht zur Verfügung stehe, vom Geschäftsführer kostenlos für die Bw. genutzt werden. Aufzeichnungen über getätigte Fahrten gebe es allerdings nicht. Der Geschäftsführer stelle der Bw. auch Büroräumlichkeiten in seinem Privathaus lediglich gegen Ersatz der anteiligen Betriebskosten zur Verfügung. Neben drei Bürokräften der Bw. würde auch der Geschäftsführer seine Tätigkeit dort entfalten. Der Erfolg der Bw. sei vom Erfolg des Geschäftsführers abhängig und könne dieser daher den cash-flow der Bw. maßgeblich beeinflussen. Zusätzlich getätigte Entnahmen des Geschäftsführers würden zudem mit einem vom Geschäftsführer an die Gesellschaft gegebenen Darlehen verrechnet werden.

Die Vertreter des Finanzamtes bekräftigten ihren bisher eingenommenen Standpunkt. Zur Berechnung des Geschäftsführerbezuges in Beantwortung des Punktes 4b) des Fragebogens führten sie aus, dass der Berechnung die Ergebnisse des Rumpfwirtschaftsjahres der Bw. (vom 7.12.1999 bis 31.3.2000) zugrundegelegt und die Bezüge folglich hochzurechnen seien. Durch die Ausführungen der Bw. hätten sich aus der Sicht des Finanzamtes insgesamt keine neuen Sachverhaltselemente ergeben, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsansicht ermöglichen würden.

Der Senat hat 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 Gesetzeswortlautes ist folglich bei den beitragspflichtigen Arbeitslöhnen von zwei Gruppen von Bezügen auszugehen:

- Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 gewährt werden.
- Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 (zweiter Teilstrich), die an Personen gewährt werden, die an Kapitalgesellschaften wesentlich beteiligt sind.

Gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 (zweiter Teilstrich) fallen unter die Einkünfte aus sonstiger selbstständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Streit besteht darüber, ob die von der Bw. in den Kalenderjahren 2000 und 2001 für die Geschäftsführertätigkeit an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer A.F. 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 Körperschaftsteuer²¹, § 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).

Gerade diese Eingliederung erscheint im gegenständlichen Fall jedenfalls als gegeben. Der Gesellschafter-Geschäftsführer A.F. vertritt die Bw. laut Firmenbuch seit 28. Dezember 1999 selbstständig. Das Vertragsverhältnis ist auf Dauer angelegt und besteht nicht in der Abwicklung z.B. eines konkreten Projektes. Er übt seine Tätigkeit im Interesse des betrieblichen Organismus aus. Der von der Bw. näher umschriebene und im Übrigen zwischen den Parteien unstrittige Aufgabenbereich des Geschäftsführers spricht ohne Zweifel für die Eingliederung in den betrieblichen Organismus (vgl. u.a. Erkenntnis des VwGH vom 25. November 2002, ZI. 2002/14/0080).

Wenn die Bw. als Umstände, die ihrer Meinung nach gegen die organisatorische Eingliederung des Geschäftsführers sprechen, angeführt hat, dass dieselbe eine Unterwerfung unter die betrieblichen Ordnungsvorschriften und unter die betriebliche Kontrolle sowie die disziplinäre Verantwortlichkeit des Dienstnehmers erfordere, so ist ihr entgegenzuhalten, dass diese Merkmale für die Einstufung einer Beschäftigung unter § 22 EStG unmaßgeblich sind (vgl. u.a. Erkenntnis des VwGH vom 24. Oktober 2002, ZI. 2001/15/0078). Auch die von der Bw. angezogene Weisungsungebundenheit, die sich aus der gesellschaftsrechtlichen Beziehung ergibt, ist auszublenden. Dass sich der Geschäftsführer im Bedarfsfalle vertreten lassen und zur Erledigung seiner Tätigkeiten Hilfskräfte heranziehen kann, ist ebenfalls unbeachtlich (vgl. Erkenntnisse des VwGH vom 10. Mai 2001, ZI. 2001/15/0061, hinsichtlich Vertretungsbefugnis, und vom 29. Jänner 2002, ZI. 2001/14/0073, hinsichtlich Heranziehung von Hilfskräften).

Soferne die Bw. sinngemäß damit argumentiert, dass eine Eingliederung des Alleingeschäftlers in den von ihr selbst geschaffenen Organismus nicht möglich sei, ist sie darauf hinzuweisen, dass die steuerliche Betrachtung die Trennung von der Gesellschafts- und

Geschäftsführerebene erfordert (vgl. u.a. Erkenntnis des VwGH vom 24. Oktober 2002, Zl. 2001/15/0077). Auch aus dem Vorbringen, dass das Leistungsverhältnis auf einem zwischen der Gesellschaft und deren Geschäftsführer abgeschlossenen Werkvertrag beruhe, kann die Bw. für ihren Standpunkt nichts gewinnen, weil es auf die zivilrechtliche Einstufung dieses Verhältnisses nicht ankommt (vgl. u.a. Erkenntnis des VwGH vom 19. Juni 2002, Zl. 2001/15/0068).

Ein Unternehmerwagnis liegt dann vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von seiner persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 4. März 1986, Zl. 84/14/0063). Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinen Erkenntnissen vom 21. Dezember 1999, Zl. 99/14/0255, und vom 26. Juli 2000, Zl. 2000/14/0061, weiters ausgesprochen hat, kommt es dabei auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Im Vordergrund dieses 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.

Für die Beurteilung der Einnahmenseite ist zunächst festzuhalten, dass das Vertragsverhältnis jederzeit (und damit insbesondere auch bei Beginn einer allfälligen wirtschaftlichen Krise) von jedem Vertragspartner innerhalb einer Frist von drei Monaten gekündigt werden und damit die schuldrechtliche Vereinbarung geändert werden kann. Ein Indiz für ein wirtschaftliches Risiko des Geschäftsführers kann in dieser vertraglichen Gestaltung nicht gesehen werden.

Die Entlohnung des Geschäftsführers in den Jahren 2000 und 2001 wurde dergestalt abgewickelt, dass die Bw. laufend private Aufwendungen (z.B. Versicherungsprämien, Zahlungen des Geschäftsführers mittels Kreditkarte u.ä.) des Geschäftsführers übernahm sowie der Geschäftsführer unregelmäßig Barentnahmen tätigte. Die Abwicklung erfolgte über ein diesbezügliches Verrechnungskonto. Im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses erfolgte die tatsächliche Berechnung des Geschäftsführerbezuges und die entsprechende Gutschrift wiederum auf das Verrechnungskonto. Insgesamt wurden an Geschäftsführervergütungen im Jahr 2000 S 343.000,00 sowie im Jahr 2001 S 325.321,00 zur Auszahlung gebracht.

Die Bw. hat eine Berechnung der Geschäftsführerbezüge wie sie im Geschäftsführerwerkvertrag vorgesehen ist für die Streitjahre nicht beigebracht. Die von ihr im Zuge der Beantwortung des Fragenvorhaltes unter Punkt 4 b) angeführten Zahlen können nicht herangezogen werden, weil diese - von der Bw. unwidersprochen - die Ergebnisse des Rumpfwirtschaftsjahres vom 7. Dezember 1999 bis 31. März 2001 zur Grundlage haben. Wie die Geschäftsergebnisse der Bw. – wenn auch für abweichende Wirtschaftsjahre – zeigen, waren die Umsätze mit S 26.605.000,00 (vom 1. April 1999 bis 31. März 2000), S 26.053.000,00 (vom 1. April 2000 bis 31. März 2001) sowie mit € 2.229.483,00/S 30.678.000,00 (vom 1. April 2001 bis 31. März 2002) durchwegs positiv und keinen großen Schwankungen unterworfen. Mit der Bindung der Geschäftsführerbezüge an diesen Parameter war dem Geschäftsführer daher bereits ein Mindesteinkommen garantiert; ein Unternehmerrisiko ist bei der gegenständlichen Bezugsregelung nicht zu erkennen. Mit der weiteren Bindung an den cash-flow des Unternehmens war dem Geschäftsführer über seine fixe Bezugskomponente hinaus in den Streitjahren jeweils eine weitere Zahlung garantiert; diese Zusatzzahlungen wiederum kommen Erfolgsprämien gleich, die auch bei klassischen Dienstverhältnissen leitender Angestellter nicht unüblich sind (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 30. November 1999, ZI. 99/14/0270). Ein Indiz für das Vorliegen von Unternehmerrisiko kann darin nicht erblickt werden. Das Vorbringen der Bw., dass im vorliegenden Fall infolge Abhängigkeit der Geschäftsführerbezüge von den genannten Parametern ein Unternehmerwagnis vorliege, geht im gegenständlichen Fall daher ins Leere. Nicht erkannt werden kann auch, dass bei der wirtschaftlichen Entwicklung des Unternehmens – insbesondere im Hinblick auf die Entwicklung des Umsatzes - ein solches zu erwarten wäre.

Wenn die Bw. für das Vorliegen des Unternehmerrisikos weiters ins Treffen geführt hat, dass der Geschäftsführer seine Bezüge nicht laufend erhalten habe, so übersieht sie dabei, dass es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. Erkenntnis vom 27. August 2002, ZI. 2002/14/0094) für die Annahme einer laufenden Entlohnung ausreicht, wenn die Geschäftsführervergütungen einmal jährlich dem Verrechnungskonto gutgeschrieben werden.

Aus den vorstehenden Ausführungen ergibt sich, dass im gegenständlichen Fall auf Grund der Abwicklung der Leistungsbeziehung ein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht gegeben ist.

Die Geschäftsführer hat in seinen Einkommensteuererklärungen 2000 und 2001 bei der Ermittlung seiner Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit als Betriebsausgaben neben den Sozialversicherungsbeiträgen lediglich einen Pauschalbetrag in Höhe von sechs Prozent der Einnahmen geltend gemacht. Wenn die Bw. im Zuge der mündlichen Verhandlung als Aspekt

für das Vorliegen des Unternehmerrisikos die Aufwendungen des Geschäftsführers im Zusammenhang mit der Verwendung des Privat-PKW's ins Treffen geführt hat, so ist sie einen diesbezüglichen Nachweis schuldig geblieben. Der Umstand, dass der Geschäftsführer in den Streitjahren bei der Ermittlung seiner Einkünfte jeweils pauschale Betriebsausgaben geltend gemacht hat, weist jedoch bereits darauf hin, dass diese Methode für ihn zu günstigeren Ergebnissen (d.h. niedrigeren Steuerbemessungsgrundlagen) geführt hat. Für diese Annahme spricht auch, dass die Bw. selbst angeführt hat, dass mit dem Betriebsausgabenpauschale des Geschäftsführers die im Zusammenhang mit der Geschäftsführung anfallenden Aufwendungen abgedeckt seien. Mit Ausgaben, die in der angeführten Relation zu den Einnahmen stehen, ist jedenfalls ein ausgabenseitiges Risiko nicht verbunden. Gleich verhält es sich mit den Sozialversicherungsbeiträgen, die im Übrigen auch von klassischen Dienstnehmern im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 getragen werden. Sofern die Bw. auf allenfalls entgangene Mieteinnahmen bzw. sonstige Aufwendungen des Geschäftsführers für Räumlichkeiten in seinem Privathaus hingewiesen hat, so sind dies keine Aufwendungen, die mit der Geschäftsführung im Zusammenhang stehen und daher bei der gegenständlichen Betrachtung außer Ansatz zu lassen. Insgesamt ist daher 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 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 und sonstigen Vergütungen jeder Art sind gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 sowohl in die Beitragsgrundlage des DB als auch in jene des DZ einzubeziehen.

Aus den angeführten Gründen war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Klagenfurt, 30. Juni 2004