



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt  
Senat 2

GZ. RV/0026-K/04

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BGesmbH, 9020 Klagenfurt, K.7, vertreten durch Confida Klagenfurt Wirtschaftstreuhand- und BeratungsGesmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 9020 Klagenfurt, Kardinalschütt 7, vom 7. März 2002 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Klagenfurt, vertreten durch ADir Dieter Hannesschläger, vom 5. Februar 2002 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Fa. BGesmbH (in der Folge Bw.) ist eine Gesellschaft, deren Unternehmensgegenstand das Beteiligungs-Management ist. Herr Mag.W.K. (in der Folge Mag. W.K.) ist im Ausmaß von 100% an der Bw. beteiligt und ihr einziger Geschäftsführer.

Bei der Bw. fand im Jahre 2002 eine den Zeitraum 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2001 umfassende Lohnsteuerprüfung statt. Dabei stellte der Prüfer fest, dass die von der Bw. an den wesentlich 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, BGBI. Nr. 818/1992, zu qualifizieren und diese folglich im Jahre 1999 in Höhe von S 416.666,00/€ 30.280,30, im Jahre

---

2000 in Höhe von S 2.733.334,00/€ 198.639,13 und im Jahre 2001 in Höhe von S 1.200.000,00/€ 87.207,40 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 5. Feber 2002 den Dienstgeberbeitrag mit insgesamt S 195.750,00/€ 14.225,71 (S 18.749,97/€ 1.362,61/1999, S 123.000,03/ € 8.938,76/2000 und S 54.000,00/€ 3.924,33/2001) sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit insgesamt S 20.450,00/€ 1.486,16 (S 2.083,00/€ 151,38/1999, S 12.847,00/€ 933,63/2000 und S 5.520,00/€ 401,15/2001) fest.

Gegen diesen Haftungs- und Abgabenbescheid brachte die Bw. mit Schriftsatz vom 7. März 2002 das Rechtsmittel der Berufung ein. Begründend führte sie aus, dass Herr Mag. W.K. mit einer Stammeinlage von € 35.000,00 an der Bw. beteiligt und als selbständig vertretungsberechtigter Geschäftsführer tätig sei. Zwischen Herrn Mag. W.K. und der Bw. sei ein Werkvertrag abgeschlossen worden. Nach § 2 dieses Werkvertrages sei der Geschäftsführer in seiner Tätigkeit frei von persönlicher Abhängigkeit. Er sei weiters weisungsungebunden und an betriebliche Ordnungsvorschriften wie Arbeitsort, Arbeitszeit sowie arbeitsbezogenes Verhalten nicht gebunden. Daraus ergebe sich eindeutig, dass Herr Mag. W.K. eben nicht in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft eingegliedert sei, sondern seine Tätigkeit in freier Zeit- und Aufgabendisposition durchführe. Als Entgelt für die Geschäftsführungstätigkeit habe Herr Mag. W.K. gemäß § 6 des Werkvertrages Anspruch auf ein Honorar im Ausmaß von 60% des Cash Flow vor Steuern. Die Ermittlung des Cash Flow sei im Werkvertrag detailliert geregelt. Der Honoraranspruch sei laut § 6 Punkt 2. mit einem Maximalbetrag von S 1.200.000,00 für das Wirtschaftsjahr begrenzt. Zusätzlich könne dem Geschäftsführer nach Vorliegen des Jahresabschlusses mittels Gesellschafterbeschluss ein Gewinnanteil zuerkannt werden. Der Geschäftsführer habe keinen vertraglichen Anspruch auf Ersatz von Auslagen und Spesen. Kosten für einen allfälligen Vertreter habe der Geschäftsführer ebenfalls selbst zu tragen. Aus diesen Umständen könne nur gefolgert werden, dass die vom Finanzamt getroffene Feststellung, die Tätigkeit des Geschäftsführers erfolge ohne Unternehmerrisiko, jeglicher tatsächlicher Grundlage entbehre. Die Entlohnung des Geschäftsführers erfolge ausschließlich auf Basis des Unternehmenserfolges.

Akontozahlungen auf den Honoraranspruch seien ebenfalls nur bei entsprechender Liquidität der Bw. möglich und zulässig und würden sich ebenso nach dem laufenden Geschäftsergebnis bestimmen. Herrn Mag. W.K. treffe in dieser Hinsicht sehr wohl ein Unternehmerrisiko, und es könne demnach nicht von einem Dienstverhältnis und damit von einer Dienstgeberbeitragspflicht ausgegangen werden. Dies selbst dann nicht, wenn Herr Mag. W.K.

nur ein teilweise erfolgsabhängiges Honorar beziehe. Die Voraussetzungen des FLAG für die Vorschreibung von DB und DZ würden somit nicht vorliegen. Das Finanzamt führe demgegenüber in seiner Bescheidbegründung in keiner Weise aus, woraus es die Feststellung über das Fehlen des Unternehmerrisikos im gegenständlichen Fall herleite. Es habe sich vielmehr mit der Frage des Unternehmerwagnisses auf Seiten des Geschäftsführers überhaupt nicht auseinandergesetzt. Dies ergebe sich schon daraus, dass die Feststellung über das Fehlen des Unternehmerrisikos lediglich in einem Satz beiläufig erwähnt werde. Eine stichhaltige Begründung lasse das Finanzamt gänzlich vermissen. Es möge durchaus richtig sein, dass im Falle des Vorliegens der in der Bescheidbegründung genannten – offenbar standardisierten – Voraussetzungen eine Pflicht zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bestehe. Das Finanzamt übersieht aber offenbar, dass bei mehr als zu 25% beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern nur die fehlende Weisungsgebundenheit für die Beurteilung der Abgabenpflicht hinzugedacht werde, sonst aber alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen müssten. Ein Unternehmerwagnis stehe Einkünften im Sinne des § 22 Z 2 EStG und damit der Annahme eines Dienstverhältnisses allerdings entgegen. Selbst eine organisatorische Eingliederung – welche im Übrigen ebenso nicht vorliege – vermöge diese Voraussetzung nicht zu substituieren. Es müsse daher festgehalten werden, dass die Voraussetzungen – sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses – im gegenständlichen Fall eben nicht vorliegen würden und daher die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zu Unrecht erfolgt sei.

Über Aufforderung des unabhängigen Finanzsenates wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw. am 15. März 2005 der zwischen der Bw. und ihrem Geschäftsführer mit 1. April 2000 datierte Anstellungsvertrag (Werkvertrag) vorgelegt, der folgenden Inhalt aufweist:

#### "Präambel

An der Gesellschaft sind folgende Gesellschafter mit folgenden Anteilen am Stammkapital beteiligt: Mag. W. K. 100%  
 Geschäftsführer mit Einzelzeichnungsberechtigung ist Mag. W.K.  
 Der Geschäftsführer übt die Tätigkeit als für die Geschäftsführung der Gesellschaft handelsrechtlich verantwortliches Organ frei von jeder persönlichen Abhängigkeit zu folgenden Bedingungen aus:

#### § 1 Geschäftsführerbestellung

Der Geschäftsführer wurde mit Erklärung über die Errichtung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung vom 28.5.1999 zum selbständig vertretungsbefugten Geschäftsführer bestellt. Zur Führung der Geschäfte im Wirtschaftsjahr 1999/2000 wird vorliegender Werkvertrag abgeschlossen.

#### § 2 Allgemeine Rechtsstellung des Geschäftsführers und Rechtsgrundlagen

1) Der Geschäftsführer ist in seiner Tätigkeit eigenverantwortlich und frei von persönlicher Abhängigkeit. Mit Rücksicht auf die Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages und seines

Gesellschaftsanteiles können ihm keine Weisungen erteilt werden. Er ist an betriebliche Ordnungsvorschriften wie Arbeitsort, Arbeitszeit, arbeitsbezogenes Verhalten nicht gebunden, jedoch berechtigt/verpflichtet, diese Ordnungsvorschriften für die Dienstnehmer der Gesellschaft zu erlassen und deren Einhaltung zu überwachen.

2) Das vorliegende Anstellungsverhältnis regelt sich nach den Bestimmungen des Gesetzes über die Gesellschaft mbH vom 6.3.1906, RBG I Nr. 58 in der jeweils geltenden Fassung sowie nach den Bestimmungen dieses Werkvertrages. Subsidiär gelten die auf dieses Vertragsverhältnis anzuwendenden allgemeinen gesetzlichen Regelungen, insbesondere jene über den Werkvertrag. Zwischen der Gesellschaft und dem Geschäftsführer besteht Einvernehmen darüber, dass der Geschäftsführer im Rahmen eines solchen Werkvertrages im Sinne der §§ 1165 ff für die Gesellschaft tätig ist.

### § 3 Aufgabenkreis und Verantwortlichkeit

1) Der Geschäftsführer erklärt, auf dem Gebiet des von der Gesellschaft ausgeübten Betriebsgegenstandes, nämlich der Beratung – Consulting, Sanierung von Unternehmen und Eingehen von Beteiligungen – über die nötigen Fachkenntnisse und langjährigen Erfahrungen zu verfügen. Dem Geschäftsführer obliegt die Lenkung und Überwachung der Gesellschaft im Ganzen. Er hat insbesondere für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft in bestmöglicher Weise Sorge zu tragen.

2) Der Geschäftsführer hat sich bei seiner Tätigkeit immer am Wohl des Unternehmens als oberste Richtlinie zu orientieren. Die ihm obliegenden Pflichten hat der Geschäftsführer mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes wahrzunehmen.

### § 4 Grenzen der Geschäftsführerbefugnis

Der Geschäftsführer hat alle sich aus dem Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Gesellschafterbeschlüssen ergebenden Beschränkungen und Anordnungen zu befolgen.

### § 5 Arbeitsleistung und Vertretung

1) Der Geschäftsführer hat sich mit all seiner Kraft, wenn auch in eigener Zeitdisposition, um die Interessen der Gesellschaft zu kümmern sowie seine Kenntnisse und Erfahrungen der Gesellschaft zur Verfügung zu stellen. Weisungen der Generalversammlung, welche den Geschäftsführer bei der Erledigung von Geschäftsführungsaufgaben in zeitlicher Hinsicht festen Bindungen unterwerfen, brauchen vom Geschäftsführer nicht beachtet zu werden.

2) Bei längerer Nicht-Tätigkeit – aus welchem Grunde immer – hat der Geschäftsführer für eine zur Bewältigung der Geschäftsführeragenden geeignete Vertretung entweder durch einen anderen Geschäftsführer, einen befugten und geeigneten Dienstnehmer oder einen berufsmäßig sachkundigen Parteienvertreter zu sorgen.

3) Soweit seine Tätigkeit nicht Geschäftsführungsobligationen betrifft, kann sich der Geschäftsführer jederzeit und uneingeschränkt vertreten lassen. Der Geschäftsführer haftet für Fehlleistungen solcher Substituten und Gehilfen, sollte deren Handlung oder Unterlassung objektiv nicht dem von einem ordentlichen Geschäftsmann zu erwartenden Sorgfaltsmäßig entsprechen. Er hat die Gesellschaft so zu stellen, als hätte er persönlich die betreffende Handlung oder Unterlassung gesetzt.

### § 6 Honorar

1) Der Honoraranspruch des Geschäftsführers beträgt bis zu 60% vom Cash Flow vor Steuern, zuzüglich einer allfälligen gesetzlichen Umsatzsteuer. Der Cash Flow vor Steuern ermittelt sich wie folgt:

Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag laut § 231 HGB

- + Akontozahlungen Geschäftsführerbezüge
- + Abschreibungen (einschließlich Buchwertabgänge)

+ Steuern vom Einkommen und Ertrag

= Cash Flow vor Steuern

Ist der Cash Flow negativ, so hat der Geschäftsführer den negativen Cash Flow bis maximal in Höhe des im Wirtschaftsjahr bezogenen Geschäftsführerhonorars abzudecken.

2) Der Geschäftsführer ist berechtigt, in Abhängigkeit von der Liquiditätssituation der Gesellschaft Akontozahlungen auf sein Geschäftsführerhonorar zu verlangen.

3) Der Geschäftsführer hat keinen Anspruch auf Freizeitausgleich, Mehr- bzw. Überstundenentlohnung und Abfertigung.

4) Die Kosten für allfällige Vertreter sind grundsätzlich direkt vom Geschäftsführer, nicht von der Gesellschaft zu tragen. Dies gilt auch für Vertretungen auf Grund von Krankheit oder Urlaub. Falls die Kosten für allfällige Vertreter von der Gesellschaft getragen werden, hat der Geschäftsführer diese Kosten der Gesellschaft zu erstatten.

#### § 7 Auslagen- und Spesenersatz

1) Mit der Honorarvereinbarung des § 7 sind grundsätzlich alle Auslagen- und Spesenersätze des Geschäftsführers abgegolten.

2) Hiermit wird § 1014 ABGB ausdrücklich abbedungen.

#### § 8 Reisekosten – Dienstwagen

Die Benutzung von Betriebsfahrzeugen für Privatfahrten ist grundsätzlich möglich, hat jedoch nachrangig – unter Berücksichtigung der betrieblichen Erfordernisse – zu erfolgen. Über die durchgeführten Privatfahrten sind genaue Aufzeichnungen zu führen. Die Privatfahrten sind dem Geschäftsführer im Ausmaß des jeweils gültigen Kilometergeldes zuzüglich einer allfälligen gesetzlichen Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen.

## § 9 Vertragsdauer

Das Vertragsverhältnis hat mit ..... begonnen und wird unbefristet abgeschlossen. Per Gesellschafterbeschluss kann für das Folgejahr ein neues Vertragsverhältnis vereinbart werden. Die Mitteilung über den Gesellschafterbeschluss muss dem Geschäftsführer schriftlich bis spätestens 8 Wochen vor vereinbartem Ablauf des Vertrages zukommen. Der Geschäftsführer muss der Gesellschaft innerhalb von 2 Wochen durch Unterfertigung des Vertrages die Annahme des angebotenen Vertrages erklären.

## § 10 Sozialversicherung und Steuern

- 1) Der Geschäftsführer unterliegt auf Grund dieses Vertragsverhältnisses nicht der Sozialversicherungspflicht nach dem ASVG, er hat daher für seinen sozialen Schutz selbst zu sorgen.
- 2) Der Geschäftsführer ist im Rahmen des vorliegenden "Werkvertrages" selbstständig erwerbstätig und hat daher die von ihm vereinnahmten Bezüge selbst zu versteuern.

## § 11 Auffangklausel

Sollte eine der Bestimmungen dieses Geschäftsführer-Anstellungsvertrages nicht rechtswirksam sein oder ungültig werden, so berührt dies die Wirksamkeit der übrigen Bestimmungen nicht. Die Vertragspartner verpflichten sich, anstelle der unwirksamen Bestimmungen unverzüglich solche zu vereinbaren, die dem wirtschaftlichen Zweck der unwirksamen Bestimmungen und der Zwecksetzung der Parteien am nächsten kommen.

## § 12 Gerichtsstand

Als Gerichtsstand für allfällige Streitigkeiten aus diesem Vertrag wird das sachlich zuständige Gericht am jeweiligen Sitz der Gesellschaft vereinbart.

## § 13 Kosten

Die mit der Errichtung dieses Vertrages verbundenen Kosten und Gebühren trägt die Gesellschaft."

### ***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 BGBl. Nr. 958/1993 bzw. § 57 Abs. 7 und 8 HKG idF BGBl. Nr. 661/1994, für Zeiträume ab 1. Jänner 1999 in § 122 Abs. 7 und 8 WKG 1998.

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

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

Gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 (zweiter Teilstrich) fallen unter die Einkünfte aus sonstiger 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.

Strittig ist, ob die von der Bw. in den Kalenderjahren 1999, 2000 und 2001 für die Geschäftsführertätigkeit an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer Mag. W.K. auszahlten 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 - Weisungsgebundenheit 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.

---

Der Verwaltungsgerichtshof hat weiters in zahlreichen Erkenntnissen (vgl. etwa jene vom 28. Oktober 2002, ZI. 2001/13/0117 und vom 31. März 2004, ZI. 2004/13/0021) erkannt, dass Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung dann erzielt werden, 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 unter Bedachtnahme auf die Einnahmen- und Ausgabenschwankungen kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft und
- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.

Zu den Merkmalen, die vor dem Hintergrund der Weisungsgebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem folgende: fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, 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. Erkenntnisse vom 17. Dezember 2001, ZI. 2001/14/0194, sowie vom 25. November 2002, ZI. 2002/14/0080 u.a.m.).

Der Verwaltungsgerichtshof ist in seinem durch den verstärkten Senat gefällten Erkenntnis vom 10. November 2004, ZI. 2003/13/0018, von seiner bisherigen Rechtsauffassung, wonach das in § 22 Z 2 EStG 1988 normierte Vorliegen der "sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses" abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit auf die Kriterien der "Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft", das "Fehlen des Unternehmerwagnisses" und die "laufende Entlohnung" abstellt (vgl. z.B. Erkenntnisse vom 24. Oktober 2002, ZI. 2002/15/0160, und vom 28. November 2002, ZI. 2001/13/0117), abgegangen. Das Höchstgericht hat in dem zitierten Erkenntnis seine bis dahin vertretene Rechtsauffassung – gestützt auf die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988, die das steuerliche Dienstverhältnis mit der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers umschreibt – dahin revidiert, dass entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Den weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen des Unternehmerrisikos oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes

---

nicht klar zu erkennen ist (vgl. auch Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Februar 2005., Zl. 2004/14/0147).

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 23. April 2001, Zl. 2001/14/0054; Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer<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 des Gesellschafters entweder in der Geschäftsführung oder im operativen Bereich spricht für die Eingliederung (vgl. Erkenntnisse des VwGH vom 27. Jänner 2000, Zl. 98/15/0200, vom 26. April 2000, Zl. 99/14/0339, und vom 10. November 2004, Zl. 2003/13/0018). Der Verwaltungsgerichtshof hat weiters im zuletzt genannten Erkenntnis unter Hinweis auf seine Vorjudikatur betont, dass von einer Eingliederung in aller Regel auszugehen sein wird, weil dieses Merkmal durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, mit welcher der Unternehmenszweck verwirklicht wird. Unerheblich ist dabei, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist.

Der Gesellschafter-Geschäftsführer Mag. W.K. vertritt die (mit Erklärung vom 28. Mai 1999 errichtete) Bw. laut Firmenbuch bereits seit 10. Juni 1999 selbständig. Wie dem zwischen der Bw. und dem Geschäftsführer abgeschlossenen Werkvertrag vom 1. April 2000 entnommen werden kann, besteht die Tätigkeit des Geschäftsführers in der Lenkung und Überwachung der Bw. im Ganzen; insbesondere obliegen dem Geschäftsführer die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Bw.. Damit steht jedenfalls fest, dass die Tätigkeit des Geschäftsführers nicht in der Abwicklung eines konkreten Projektes besteht. Aus dem umfassenden Aufgabenbereich des Geschäftsführers und dem Umstand, dass dieser seit Bestehen der Bw. durchgehend als Geschäftsführer tätig ist, ist von einem Dauerschuldverhältnis auszugehen und auf dessen Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw. zu schließen.

Wenn die Bw. der organisatorischen Eingliederung des Geschäftsführers damit zu widersprechen versucht, dass der Geschäftsführer in seiner Tätigkeit frei von persönlicher Abhängigkeit und nicht an betriebliche Ordnungsvorschriften wie Arbeitsort, Arbeitszeit und arbeitsbezogenes Verhalten gebunden sei, so ist ihm entgegenzuhalten, dass einerseits die auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Beziehung bestehende Weisungsgebundenheit des Gesellschafter-Geschäftsführers bei der Beurteilung auszublenden ist und andererseits die von

---

ihm weiters ins Treffen geführten Kriterien für die Einstufung der Tätigkeit unmaßgebend sind (vgl. z.B. Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. November 1999, ZI. 99/14/0226, hinsichtlich fixem Arbeitsort, vom 22. September 2000, ZI. 2000/15/0075, hinsichtlich fixer Arbeitszeit und vom 26. April 2000, ZI. 99/14/0339, u.a. hinsichtlich Urlaubsregelung). Auch die dem Geschäftsführer eingeräumte Möglichkeit, sich jederzeit und uneingeschränkt vertreten zu lassen, ändert nichts an der Beurteilung seiner Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw., weil es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. Erkenntnis vom 10. Mai 2001, ZI. 2001/15/0061) nicht unüblich ist und einem Dienstverhältnis nicht entgegen steht, wenn sich leitende Angestellte, insbesondere Geschäftsführer, bei bestimmten Verrichtungen vertreten lassen können.

Wenn die Bw. aus dem zwischen ihr und ihrem Geschäftsführer abgeschlossenen Werkvertrag ein Indiz für das Vorliegen einer selbständigen Tätigkeit abzuleiten versucht, so muss dazu ausgeführt werden, dass die zivilrechtliche Einstufung des Leistungsverhältnisses zwischen der Gesellschaft und ihrem Geschäftsführer unmaßgeblich ist (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. April 2002, ZI. 2001/15/0066).

Im gegenständlichen Fall ist die Eingliederung des Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus der Bw. klar zu erkennen. Auf Grund dieses Umstandes und unter Hinweis auf die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes in seinem Erkenntnis vom 10. November 2004, ZI. 2003/13/0018, braucht nicht mehr geprüft zu werden, ob der Geschäftsführer in den Streitjahren ein Unternehmerwagnis zu tragen hatte und wie dessen Entlohnung gestaltet war. Auf das in diesem Zusammenhang erstattete Vorbringen der Bw. war mangels Relevanz daher auch nicht mehr einzugehen.

Aus der Sicht der vorstehenden Erwägungen erscheint die vom Finanzamt erfolgte Unterwerfung der Geschäftsführervergütungen unter die Beitragspflicht für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag gerechtfertigt und nicht zu beanstanden.

Die Berufung war somit als unbegründet abzuweisen.

Klagenfurt, am 17. März 2005