



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Zeitlhofer und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Herwig Aigner, Gernot Wolfsgruber und Prokurist Christiane Riel-Kienzer im Beisein der Schriftführerin Eveline Wünscher über die Berufung der ATH in XY, vertreten durch TPA Treuhand Partner Austria Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH, 8010 Graz, Friedrichgasse 31, vom 19. März 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt, vertreten durch ADir. Reinhold Winkler, vom 22. Februar 2001 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid für den Zeitraum 1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 1999 nach der am 19. Oktober 2004 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung abgeändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, deren Unternehmensgegenstand der Handel mit Kunstgegenständen ist. Herr R.B. hält einen Geschäftsanteil von 100% und ist deren einziger Geschäftsführer.

Bei der Bw. fand im Jahre 2000 eine den Zeitraum vom 1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 1999 umfassende Lohnsteuerprüfung statt. Dabei stellte der Prüfer u.a. fest, dass die von der Bw. an den wesentlich (zu 100%) beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlten Gehälter als Arbeitslohn im Sinne des § 41 Abs. 2 Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 (FLAG) in der ab 1994 anzuwendenden Fassung zu qualifizieren und diese folglich der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum

Dienstgeberbeitrag hinzuzurechnen seien. Begründend wies das Finanzamt im Wesentlichen auf die umfangreiche Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes im Zusammenhang mit der Dienstgeberbeitragspflicht der Bezüge von Gesellschafter-Geschäftsführern hin.

In der gegen den angeführten Bescheid erhobenen Berufung vom 19. März 2001 stellte die Bw. (unter Punkt 1 der Berufung) den Sachverhalt klar dar und verwies in weiterer Folge, unter Punkt 2 mit Untergliederung in 2.1, 2.1.1, 2.1.2, 2.2, 2.2.1, 2.2.2, 2.2.3, 2.2.4, 2.2.5, 2.3, 2.3.1, 2.3.2, 2.3.3, 2.3.4, zusammenfassend darauf, dass die Merkmale eines Dienstverhältnisses nicht vorliegen, dass keine Weisungsgebundenheit und keine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers gegeben ist, dass keine laufende Lohnzahlung erfolgt und der Geschäftsführer volles Unternehmerrisiko trage, da seine Bezüge von den erzielten Umsatzerlösen abhängig seien. Dazu wurde auf den Geschäftsführer-Anstellungsvertrag verwiesen, worin in § 7 Folgendes festgehalten wurde:

Der Geschäftsführer erhält für seine Tätigkeit einen umsatzabhängigen Bezug, der sich wie folgt errechnet:

Basis ist der Gesamtdeckungsbeitrag, welcher sich aus der Differenz der Umsatzerlöse gemäß § 231 Abs. 2 Z 1 HGB und der Position Materialaufwand und Aufwendungen für bezogene Leistungen gem. § 232 Abs. 2 Z 5 HGB, jeweils idGF, errechnet. Von dieser Bemessungsgrundlage gebührt der Geschäftsführerbezug nach folgendem Berechnungsschlüssel:

- 9% bei einer Bemessungsgrundlage bis ATS 1.000.000,00
- weitere 6% bei einer Bemessungsgrundlage von ATS 1.000.001,00 bis 1.500.000,00
- weitere 3% ab einer Bemessungsgrundlage von ATS 1.500.000,00

Auf den sich so ergebenden Anspruch sind unterjährige Akontierungen zu leisten, die vom Geschäftsführer durch entsprechende Rechnungen anzufordern sind. Bei der Anforderung bzw. Auszahlung ist jedoch auf die Liquiditätslage des Unternehmens Rücksicht zu nehmen und darf eine solche insbesondere dann nicht bzw. nur entsprechend reduziert erfolgen, wenn es ansonsten zu einem Zahlungsengpass kommen würde. Nach der Feststellung des Jahresabschlusses hat der Geschäftsführer eine Jahresabschlussrechnung zu legen, auf der die bereits erhaltenen Akontierungen offen abzusetzen sind.

Zusätzlich zum umsatzabhängigen Entgelt kann bei erfolgreichen Geschäftsabschlüssen eine Erfolgsprovision ausbezahlt werden, deren Höhe im Einzelfall festzulegen und von der Generalversammlung durch Beschluss zu bestätigen ist. Auf diese Erfolgsprovision besteht jedoch kein Rechtsanspruch.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 25. Juli 2001 wurde die Berufung vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde ausführlich ausgeführt, dass die organisatorische Eingliederung des Geschäftsführers durch dessen kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung gegeben

sei. Die übrigen Merkmale des vorliegenden Falles wie mangelnder Anspruch auf Urlaub, Sonderzahlungen und Abfertigung sowie das Nichtgebundensein an eine feste Arbeitszeit und einen festen Arbeitsort würden vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung verlieren. Auch die zivilrechtliche Qualifizierung des Leistungsverhältnisses zwischen Gesellschaft und Gesellschafter-Geschäftsführer (im gegenständlichen Fall ein freier Dienstvertrag) sei unerheblich. Zum Unternehmerrisiko führte das Finanzamt aus, dass die Entlohnung in annähernd gleichen Beträgen mit jährlich steigender Tendenz erfolge, auch wenn die Auszahlung nicht immer monatlich erfolge. Selbst eine allfällige Kürzung der Bezüge wäre nicht ausschließlich als Unternehmerrisiko zu betrachten, weil auch in nichtselbständigen Bereichen bei schlechter Ertragslage Kündigung oder Lohnkürzung drohe (siehe dazu VwGH vom 3.8.2000, 2000/15/0097). Darüber hinaus würde auch eine Auszahlung der Geschäftsführerbezüge in Abhängigkeit von der Ertragslage einer nichtselbständigen Tätigkeit nicht entgegen stehen, weil die Entlohnung nach der Ertragslage nach der Verkehrsauffassung auch bei Dienstverhältnissen, vor allem bei Arbeitnehmern in leitenden Positionen, eine nicht unübliche Vorgangsweise ist und spezifisches Merkmal selbständiger Tätigkeit darstellt. Zusammenfassend wurde ausgeführt, dass nach den bisherigen Darstellungen ersichtlich ist, dass die Merkmale eines Dienstverhältnisses nach § 47 EStG 1988 überwiegen und somit aus steuerrechtlicher Sicht von der Pflicht zur Leistung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfe gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag auszugehen ist.

Bezüglich der privaten Nutzung des firmeneigenen Dodge durch den Geschäftsführer wurde der verlangte Nachweis über das Ausmaß der Nutzung nicht vorgelegt, so wurde der Sachbezug im Schätzungsweg ermittelt.

Die Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte werden laut Dienstvertrag von der Gesellschaft getragen, was im Vorhalteverfahren auch nicht bestritten wurde.

Unter den Begriff "Gehälter und sonstige Vergütungen" würden alle Arten von Vergütungen fallen, die der Geschäftsführer als Gegenleistung für seine Tätigkeit erhält.

Mit Schreiben vom 18. Oktober 2001 brachte die Bw. den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein.

Mit Bericht vom 13. Februar 2002 legte das Finanzamt die Berufung an die Finanzlandesdirektion Steiermark zur Entscheidung vor. Bis 31. Dezember 2002 erfolgte keine Erledigung der Berufung durch die Finanzlandesdirektion.

Gemäß § 323 Abs. 10 iVm § 260 BAO ist zur Entscheidung über die Berufung nunmehr der unabhängige Finanzsenat zuständig.

In der am 19. Oktober 2004 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass im Jahr 2003 kein Geschäftsführerbezug ausbezahlt wurde, da es in diesem Jahr zu keinem Geschäftsabschluss gekommen ist und daher ein Unternehmerrisiko

vorliegen müsste.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Nach § 41 Abs. 2 leg. cit. in der ab 1994 anzuwendenden Fassung BGBl. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

§ 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. Nr. 818/1993 normiert, dass der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Absatz 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, zu berechnen ist, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Beitragsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 57 Abs. 4 HKG idF BGBl. Nr. 958/1993 bzw. § 57 Abs. 7 und 8 HKG idF BGBl. Nr. 661/1994, für Zeiträume ab 1. Jänner 1999 in § 122 Abs. 7 und 8 WKG 1998.

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

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

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

Streit besteht im vorliegenden Fall darüber, ob die von der Bw. in den Kalenderjahren 1995 bis 1999 für die Geschäftsführertätigkeit an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer R.B. 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 mit den Zahlen G 109/00 und G 110/00, jeweils vom 1. März 2001, mit dem die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes auf (teilweise) Aufhebung einiger Gesetzesbestimmungen des EStG 1988, des FLAG sowie des KommStG 1993 im Zusammenhang mit der Dienstgeberbeitrags- und Kommunalsteuerpflicht der an wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer gewährten Tätigkeitsvergütungen abgewiesen wurden, darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, im Falle der - auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden - Weisungsungebundenheit ihre Unterscheidungskraft verlieren und daher für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen, nicht brauchbar sind. Ebenso hat der Verfassungsgerichtshof aufgezeigt, dass dies insbesondere für die Merkmale der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus und das Fehlen des Unternehmerwagnisses nicht zutrifft.

Zu den Merkmalen, die vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem folgende: fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendung typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz, sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten (vgl. u.a. Erkenntnisse des VwGH vom 17. Dezember 2001, Zl. 2001/14/0194, sowie vom 25. November 2002, 2002/14/0080).

Der Verwaltungsgerichtshof hat weiters in zahlreichen Erkenntnissen (zuletzt etwa vom 24. Oktober 2002, Zl. 2002/15/0160, vom 26. November 2002, Zl. 2002/15/0178, und vom 28. November 2002, Zl. 2001/13/0117) mit ausführlicher Begründung erkannt, dass das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit vor allem auf folgende Kriterien abstellt:

- die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und
- das Fehlen des Unternehmerwagnisses.

Von Bedeutung ist auch noch das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendigen monatlichen) Entlohnung. Ausgehend von den genannten Kriterien ist zu beurteilen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die für ein Dienstverhältnis sprechenden Kriterien im Vordergrund stehen.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss (vgl. Erkenntnis des

VwGH vom 23. April 2001, ZI. 2001/14/0054; Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer ²¹, § 19 Anm. 72f.). Die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist von einem funktionalen Verständnis des Begriffes der Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der GmbH geprägt. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. Erkenntnisse des VwGH vom 21. Dezember 1999, ZI. 99/14/0255, vom 27. Jänner 2000, ZI. 98/15/0200, und vom 26. April 2000, ZI. 99/14/0339).

Diese Eingliederung erscheint im vorliegenden Fall jedenfalls als gegeben. Der Gesellschafter-Geschäftsführer R.B. ist laut Geschäftsführer-Anstellungsvertrag (freier Dienstvertrag) vom 24. Oktober 2000 seit 4. September 1993 durchgehend mit der alleinigen Geschäftsführung der Bw. betraut. Er übt seine Tätigkeit im Interesse des betrieblichen Organismus aus. Diese ist zudem auf Dauer angelegt und ist nicht auf die Abwicklung eines konkreten überschaubaren Projektes abgestellt.

Die Bw. hat im Zuge des Berufungsverfahrens als Argumente, die gegen die organisatorische Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers sprechen würden, vorgebracht, dass der Geschäftsführer keinen Anspruch auf Urlaub, Sonderzahlungen und Abfertigung habe, an keine Weisungen gebunden sei sowie keine feste Arbeitszeit und keinen festen Arbeitsort habe. Diese Umstände sind - wie bereits vorhin angeführt - für die Einstufung einer Beschäftigung unter § 22 EStG unmaßgeblich (vgl. auch Erkenntnisse des VwGH vom 30. November 1999, ZI. 99/14/0226, hinsichtlich fixem Arbeitsort, vom 22. September 2000, ZI. 2000/15/0075, hinsichtlich Arbeitszeit, und vom 26. April 2000, ZI. 99/14/0339, u.a. hinsichtlich Urlaubsregelung). Ebenfalls unbeachtlich ist der von der Bw. ins Treffen geführte Umstand, dass sich der Gesellschafter-Geschäftsführer eines Vertreters bedienen darf (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 10. Mai 2001, ZI. 2001/15/0061). Auch aus dem Einwand, wonach die Geschäftsführertätigkeit auf Grund eines freien Dienstvertrages ausgeübt werde, kann die Bw. für ihren Standpunkt nichts gewinnen, weil es auf die zivilrechtliche Einstufung des Leistungsverhältnisses zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter-Geschäftsführer nicht ankommt (vgl. Erkenntnisse des VwGH vom 25. April 2002, ZI. 2001/15/0066, und vom 19. Juni 2002, ZI. 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, ZI. 84/14/0063). Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinen Erkenntnissen vom 21. Dezember 1999, ZI. 99/14/0255, und vom 26. Juli 2000, ZI. 2000/14/0061, weiters ausgesprochen hat, kommt es dabei auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Im Vordergrund dieses Merkmales 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 das Vorliegen des Unternehmerrisikos auf der Einnahmenseite führte die Bw. ins Treffen, dass die Bezüge des Geschäftsführers abhängig vom Umsatz des Unternehmens zur Auszahlung gebracht worden seien, darüber hinaus seien die Zahlungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer unregelmäßig erfolgt.

Bei Betrachtung des von der Bw. vorgelegten Geschäftsführervertrages fällt auf, dass dieser Vertrag schriftlich erst mit 24. Oktober 2000 abgeschlossen wurde. Der Prüfungsauftrag zur Lohnsteuerprüfung wurde mit 11. Oktober 2000 datiert, wobei der Prüfungsbeginn am 30. Oktober erfolgte.

Aus dem Veranlagungsakt des R.B. geht hervor, dass dieser Geschäftsführer-Bezüge in folgender Höhe erhielt:

1995: 129.600,00 S

1996: 167.400,00 S

1997: 180.000,00 S

1998: 200.000,00 S

1999: 213.000,00 S

Auf Grund der Berechnungsmethode, die im schriftlichen Geschäftsführer-Anstellungsvertrag vom 24. Oktober 2000 unter § 7 angeführt ist, ergeben sich laut Bilanzakt der Bw. für die Streitjahre folgende Bemessungsgrundlagen für die Geschäftsführerbezüge (alle Beträge sind in Tausend angegeben):

1995:	
Umsatzerlöse	2.842
Minus Materialaufwand und Aufwendungen für bezogene Leistungen	1.019
ergibt	1.823
davon:	
9% von 1.000	90
6% von 500	30
3% von 323	9,69
Geschäftsführerbezug 1995	129,69
1996:	
Umsatzerlöse	3.212
Minus Materialaufwand und Aufwendungen für bezogene Leistungen	1.440
ergibt	1.872
davon:	
9% von 1.000	90
6% von 500	30
3% von 372	11,16
Geschäftsführerbezug 1996	131,16
1997:	

Umsatzerlöse	3.981
Minus Materialaufwand und Aufwendungen für bezogene Leistungen	1.832
ergibt	2.149
davon:	
9% von 1.000	90
6% von 500	30
3% von 649	19,47
Geschäftsführerbezug 1997	139,47
1998:	
Umsatzerlöse	7.835
Minus Materialaufwand und Aufwendungen für bezogene Leistungen	3.989
ergibt	3.846
davon:	
9% von 1.000	90
6% von 500	30
3% von 2.346	70,48
Geschäftsführerbezug 1998	190,48

1999:	
Umsatzerlöse	8.503
Minus Materialaufwand und Aufwendungen für bezogene Leistungen	4.462
ergibt	3.841
davon:	
9% von 1.000	90
6% von 500	30
3% von 2.341	70,23
Geschäftsführerbezug 1999	190,23

Bei Betrachtung der tatsächlichen Abwicklung des Geschäftsführerverhältnisses ist ersichtlich, dass die vertragliche Berechnung im Vergleichszeitraum (1995 bis 1999) lediglich in einem Jahr übereinstimmt. Aus der Aktenlage ist auch nicht ersichtlich, wie die Abrechnung tatsächlich erfolgt ist. Für die Jahre 1995 bis 1999 ist jedenfalls eine kontinuierliche Steigerung der Geschäftsführerbezüge gegeben, wobei in den Jahren 1996 bis 1999 mehr ausbezahlt wurde als im § 7 des Geschäftsführer-Anstellungsvertrages vorgegeben wurde.

Sollten diese Differenzbeträge den Charakter einer Erfolgsprämie für die Jahre 1996 bis 1999 aufweisen, wird darauf hingewiesen, dass dies auch bei klassischen Dienstverhältnissen leitender Angestellter nicht ungewöhnlich ist (vgl. u.a. Erkenntnis des VwGH vom 30. November 1999, Zl. 99/14/270).

Wenn die Bw. als Argument für das Vorliegen des Unternehmerrisikos ins Treffen geführt hat, dass der Geschäftsführer seine Bezüge unregelmäßig erhalten habe, so ist auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hinzuweisen, wonach es für die Annahme einer laufenden Entlohnung ausreicht, wenn die Geschäftsführervergütungen einmal jährlich dem Verrechnungskonto gutgeschrieben werden (vgl. Erkenntnis vom 27. August 2002, Zl. 2002/14/0094).

Das Argument, dass im Jahr 2003 keine Geschäftsführerbezüge ausbezahlt worden sind, ist für den gegenständlichen Berufungsfall unbeachtlich, da der Prüfungszeitraum die Jahre 1996 bis 1999 umfasste und in diesem Zeitraum eine kontinuierliche Steigerung der Bezüge erfolgte.

Bei Betrachtung des tatsächlich verwirklichten Gesamtbildes des Rechtsverhältnisses überwiegen die Merkmale der Unselbstständigkeit gegenüber jenen der Selbstständigkeit und liegen mit Ausnahme der Weisungsungebundenheit sonst alle Merkmale eines

Dienstverhältnisses vor, weshalb die Voraussetzungen für die Qualifikation der Gehälter des wesentlich beteiligten Geschäftsführers nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 erfüllt sind. Die vom Finanzamt vorgenommene Einbeziehung der an den Geschäftsführer ausbezahlten Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art sowohl in die Beitragsgrundlage des DB als auch in jene des DZ erfolgte somit zu Recht.

Aus den angeführten Gründen war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Graz, am 3. Dezember 2004