



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 16

GZ. RV/1079-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofräatin Dr. Anna Radschek und die weiteren Mitglieder Amtsdirektorin Elisabeth Wanke, Mag. Robert Steier und Oswald Heimhilcher im Beisein der Schriftführerin Edith Sajovic-Mantl über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Ungerböck & Mag. Klepeisz GmbH, Steuerberatungskanzlei, 1060 Wien, Linke Wienzeile 4, Stiege 1/2/6, vom 8. Mai 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg, vertreten durch Amtsdirektor Reinhard Grüneis, vom 15. April 2003 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (Sektion A) und Zuschlag für den Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 1. Dezember 2001 nach der am 29. März 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) betreibt ein Restaurant in Wien.

Im Zuge einer Lohnsteuer- Sozialversicherungs- und Kommunalsteuerprüfung für den Zeitraum 1/1998-12/2001 traf der Prüfer in seinem abschließenden Bericht vom 15.4.2003 folgende Feststellung:

„Da gem. § 41 FLAG ab 1.1.1994 die Bezüge der mehrheitlich beteiligten Geschäftsführerin dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu unterziehen sind, erfolgte im Zuge der Lohnsteuerprüfung die Nachverrechnung. Ebenso wurden die Beiträge

an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft ab 1999 dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterzogen.

<u>Dienstgeberbeitrag</u>	Bezug		DB	
	<u>Schilling</u>	<u>Euro</u>	<u>Schilling</u>	<u>Euro</u>
Bezug 1998	220.000,00	15.988,02	9.900,00	719,46
Bezug 1999	220.000,00	15.988,02	9.900,00	719,46
GSVG 1999	68.221,00	4.957,81	3.069,95	223,10
Bezug 2000	206.000,00	14.970,60	9.270,00	673,68
GSVG 2000	80.314,00	6.836,65	3.614,13	262,65
Bezug 2001	174.000,00	12.645,07	7.830,00	569,03
GSVG 2001	77.891,00	5.660,56	<u>3.505,10</u>	<u>254,73</u>
			47.089,17	3.422,10

<u>Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag</u>	Schilling	Euro
Bezug 1998	1.166,00	84,74
Bezug 1999	1.166,00	84,74
GSVG 1999	361,57	26,28
Bezug 2000	1.071,20	77,85
GSVG 2000	417,63	30,35
Bezug 2001	887,40	64,49
GSVG 2001	<u>397,24</u>	<u>28,87</u>
	5.467,05	397,31

Das Finanzamt folgte der Feststellung der Betriebsprüfung und erließ in weiterer Folge am 15.4.2003 einen Bescheid für den Zeitraum 1/1998 bis 12/2001, in dem der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag wie dargestellt zur Vorschreibung gelangte.

Am 8.5.2003 erhab die steuerliche Vertretung der Bw. gegen den genannten Bescheid das Rechtsmittel der Berufung und führte wie folgt aus:

Wir beziehen uns auf den Bescheid vom 15. April 2003 bei uns eingelangt am 22.04.2003, in dem an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe für die Jahre 1998 bis 2001 ATS 47.088.99 und Festsetzung des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag ATS 5.468,07 festgesetzt werden, erheben dagegen das Rechtsmittel der Berufung und beantragen den Haftungs- und Abgabenbescheid ersatzlos aufzuheben.

Formalrechtlich beantragen wir Senatszuständigkeit und eine mündliche Berufungsverhandlung, weiters die Aussetzung der Einhebung des gesamten Betrages in Höhe von ATS 52.557,06 = € 3.819,47 und begründen das Berufungsbegehren wie folgt:

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 25.09.2001, 2001/14/0066 ist eine Cashflow-Regelung ausreichend, um die Dienstnehmereigenschaft eines GmbH Gesellschafter-Geschäftsführers aufzuheben, wenn bei entsprechenden Akontierungen, die sich im Nachhinein möglicherweise als zu hoch herausstellen, diese zurückzuzahlen sind, wenn keine willkürlichen Schwankungen herbeigeführt werden (können).

In VwGH 12.9.2001, 2001/12/0115 führt der VwGH aus, dass auch „Gewinnanteile“ das heißt Umsatzrealisation abzüglich einzelner und anteiliger Gemeinkosten eines Geschäftsführers, diese Geschäftsführerbezüge nicht als dem Dienstgeberbeitrages bzw. dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrages unterliegend angesehen werden.

Damit muss auch eine Regelung ausreichen, die auf den handelsrechtlichen Gewinn vor Geschäftsführerbezüge bzw. EGT abstellt.

In VwGH vom 19. 12.2001, 2001 / 13/0086 gibt der VwGH der Abgabenbehörde eindeutig den Weg vor: Sie hat bei Vorbringen des Abgabenpflichtigen, dass keine DB/DZ-Pflicht vorliege „Feststellungen über das Bestehen oder Fehlen eines Zusammenhangs zwischen den jeweiligen wirtschaftlichen Erfolgen der abgabepflichtigen GmbH und den an den Geschäftsführer geleisteten Beträgen“ treffen müssen - bei allfälligen Schwankungen oder wohl auch gleich bleibender Höhe der Geschäftsführerbezüge.

In der Anlage übermitteln wir den Geschäftsführervertrag aus dem die Gewinnabhängigkeit bzw. Erfolgsabhängigkeit der einzelnen Bestandteile hervorgeht.

Die Höhe der Aussetzung der Einhebung mit dem gesamten Betrag ergibt sich daraus, dass ausschließlich die Erhebung von DB bzw. DZ von den Geschäftsführervergütungen streitig war.

Der Berufung angeschlossen war folgender „im Dezember 1999“ unterfertigter Geschäftsführervertrag:

...

Mit der seit 2.2.1990 selbständig zur Vertretung befugten Geschäftsführerin ... wird nun nachstehender Vertrag mit Wirkung ab 1.1.1999 abgeschlossen.

Die Geschäftsführerin ist in ihrer Tätigkeit eigenverantwortlich und frei von persönlicher Abhängigkeit.

Mit Rücksicht auf die Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages und ihres Gesellschaftsanteils können ihr keine Weisungen erteilt werden. Sie ist berechtigt ihren Arbeitsablauf selbst zu gestalten und ist nicht an betriebliche Ordnungsvorschriften wie Arbeitsort, Arbeitszeit, arbeitsbezogenes Verhalten gebunden, jedoch berechtigt diese Ordnungsvorschriften für die Dienstnehmer der Gesellschaft zu erlassen und deren Einhaltung zu überwachen.

Auf das Tätigwerden der Geschäftsführerin gelangt das Arbeitsrecht nicht zur Anwendung, sodass sich daraus insbesondere kein Krankenschutz, kein gesetzlicher Abfertigungsanspruch sowie auch kein gesetzlicher Urlaubsanspruch ableitet. Allerdings steht es der Geschäftsführerin frei, sich in den Zeiträumen zu erholen in denen ihre Anwesenheit - infolge Nichtbindung an eine Arbeitszeit - nicht erforderlich ist. Die Notwendigkeit oder Zweckmäßigkeit ihrer Anwesenheit hat die Geschäftsführerin frei zu entscheiden.

Der Geschäftsführerin obliegt die Lenkung und Überwachung der Gesellschaft im Ganzen. Sie hat insbesondere für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft in bestmöglicher Weise Sorge zu tragen.

Das Honorar für die Geschäftsführung ist ausschließlich erfolgsabhängig gestaltet:
Bemessungsgrundlage hierfür ist die Größe § 231 Abs 2 Z 17 HGB „Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“ der Gewinn und Verlustrechnung vor Geschäftsführerbezügen. Die Geschäftsführerbezüge werden mit 20% der Bemessungsgrundlage festgesetzt.

Berechnungsbeispiel:

EGT vor Geschäftsführerbezügen ATS 100.000,-

Geschäftsführerbezüge ATS 20.000, - -

Die Geschäftsführervergütung ist während des Jahres durch Akontozahlungen zu begleichen, deren Höhe die Geschäftsführer je nach finanzieller Situation der Gesellschaft bestimmen.

Im Folgejahr ist bis spätestens 30. September der Jahresabschluss festzustellen und auf dieser Grundlage die tatsächliche Geschäftsführervergütung zu ermitteln.

Sollten die während des Kalenderjahres akontierten Geschäftsführervergütungen höher als die laut festgestelltem Jahresabschluss zustehenden Geschäftsführervergütungen (z.B. im Falle

eines Verlustes) sein, so ist der Differenzbetrag spätestens bis 31. Dezember des folgenden Kalenderjahres an die Gesellschaft zurückzuzahlen.

Sollten die während des Kalenderjahres akontierten Geschäftsführervergütungen niedriger als die laut festgestelltem Jahresabschluss zustehenden Geschäftsführervergütungen (z.B. im Falle eines Verlustes) sein, so ist der Differenzbetrag spätestens bis 31. Dezember des folgenden Kalenderjahres an die Geschäftsführer zu überweisen.

Eine derartige Nachverrechnung unterbleibt jedoch sowohl zu Lasten als auch zu Gunsten der Geschäftsführerin, wenn die Differenz weniger als 4 %-Punkte beträgt.

Für 1999 gilt die Sonderregelung, dass aufgrund der schwierigen und daher arbeitsaufwendigen Situation die Geschäftsführerbezüge mit AS 220.000,- festgesetzt werden.

Für die mit der Geschäftsführungstätigkeit unmittelbar anfallenden Kosten wie z.B. Telefon im eigenen Büro, Fachliteratur, Kosten der Berufsbildung, steht kein Ersatz durch die Gesellschaft zu.

Der Vertrag wird für 1999 und Folgejahre abgeschlossen. Er verlängert sich um ein weiteres Jahr, wenn die Geschäftsführerin bis zum 15.12. nicht bekannt gibt, nicht für ein weiteres Jahr, zu diesen Vertragsbestimmungen, die Geschäftsführung zu besorgen.

Bei Nichtverlängerung dieses Vertrages und keinem vertraglichen Neuabschluss erklärt sich die Geschäftsführerin mit der Rückzahlung und gleichzeitigen banküblichen Verzinsung der zu hoch akontierten Geschäftsführervergütung einverstanden.

Sollte eine der Bestimmungen dieser Vereinbarung nicht rechtswirksam sein oder ungültig werden, so berührt dies die Wirksamkeit der übrigen Bestimmungen nicht. Die Parteien dieser Vereinbarung verpflichten sich, anstelle der unwirksamen Bestimmung(en) unverzüglich solche zu vereinbaren, die dem wirtschaftlichen Zweck der unwirksamen Bestimmung(en) und der Zielsetzung der Parteien am nächsten kommen.

... Änderungen des Geschäftsführervertrages können auch mündlich vorgenommen werden.

Über Aufforderung des Finanzamtes übersandte die steuerliche Vertretung die Verrechnungskonten der Gesellschafter-Geschäftsführerin sowie die Aufwandskonten „Geschäftsführerbezug“ für den streitgegenständlichen Zeitraum.

Der Geschäftsführerbezug setzt sich folgendermaßen zusammen und gelangte wie folgt jeweils „über Kassa“ zur Auszahlung:

1998: ATS 220.000 (monatliche Auszahlung von ATS 16.000,00, im Juli und Dezember ATS 30.000,00).

1999: ATS 220.000 (monatliche Auszahlung von ATS 16.000,00, im Juli und Dezember ATS 30.000,00).

2000: ATS 206.000,00 (monatliche Auszahlung von ATS 16.000,00 im Dezember ATS 30.000,00).

2001: ATS 174.000,00 (9x ATS 16.000,00 Auszahlung im Juli ATS 30.000,00).

Wie aus einem Aktenvermerk des Finanzamtes im Lohnsteuerakt hervorgeht, erklärte die Gesellschafter-Geschäftsführerin die genannten Beträge als Einkünfte aus selbständiger Arbeit und machte als Betriebsausgaben gleichzeitig das Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 6% geltend.

Mit Bericht vom 16.7.2003 legte das Finanzamt für den 9. 18. und 19. Bezirk und Klosterneuburg die Berufung zur Entscheidung an den Unabhängigen Finanzsenat vor. Ergänzend wurde dazu ausgeführt.

Die gegenständliche Berufung richtet sich gegen die im Zuge einer Lohnsteuerprüfung erfolgten Dienstgeberbeitrag- und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag-Vorschreibungen für die 1998 - 2001 ausbezahlten Geschäftsführervergütungen der zu 99% am Stammkapital beteiligten Geschäftsführerin.

Aufgrund der laufenden Rechtssprechung des VwGH wird beantragt, die Berufung abzuweisen, insbesondere als die im VwGH- Erkenntnis vom 29.1.2003, 2002/13/0186 geforderten Kriterien (Ermittlung einer erfolgsabhängigen Vergütung anhand geeigneter kostenverursachungsgerechter Faktoren, keine Gewährung eines Fixbezuges, Übernahme eines Verlustrisikos sowie grundsätzlich schwankende Bezüge) fehlen.

Am 13.1.2005 versandte die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates an die steuerliche Vertretung der Bw. ein Fax folgenden Inhaltes:

Sie haben am 8.5.2003 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid, der den Feststellungen der Lohnsteuerprüfung dahingehend Rechnung trug, dass die Geschäftsführerbezüge der ... für die Jahre 1998-2001 dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterzogen wurden, das Rechtsmittel der Berufung eingelegt und Senatzuständigkeit sowie eine mündliche Berufungsverhandlung beantragt.

Die Eingliederung der Frau ... in den Organismus der Bw. wird in der Berufung nicht in Frage gestellt.

Streitgegenständlich ist, ob die Gesellschafter-Geschäftsführerin ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko zu tragen hat. Sie übersendeten dem Finanzamt einen Geschäftsführervertrag, der die Erfolgsabhängigkeit des Geschäftsführerhonorares regelt,

sowie die Aufwandskonten "Geschäftsführerbezüge" der Bw., die im wesentlichen gleich bleibende Geschäftsführerbezüge für den Zeitraum 1998-2001 (monatlich ca. ATS 16.000,00) aufweisen.

Zwischenzeitlich erging das Erkenntnis des VwGH vom 10.11.2004, 2003/13/0018 (verstärkter Senat), das ich Ihnen in Kopie zur Kenntnis bringen möchte. Wie der VwGH ausführt, erfordert § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nur die Eingliederung in den Organismus der Gesellschaft (kein weiteres Merkmal, wenn diese gegeben ist). Somit ist auch eine Überprüfung, ob die Gesellschafter-Geschäftsführerin ein Unternehmerwagnis zu tragen hat und ob sie laufend entlohnt wird, in Fällen, in denen die Eingliederung gegeben ist, nicht mehr erforderlich.

Ich bitte Sie, mir bekannt zu geben, ob Sie die Berufung sowie den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Senatsverhandlung im Lichte der jüngsten Judikatur nach wie vor aufrecht halten. Sollte dies der Fall sein, legen Sie auch bitte dar, warum Ihrer Ansicht nach, die Rechtsansicht des VwGH auf die gegenständliche Berufungssache nicht zutrifft.

Am 8.3.2005 wurde seitens des Unabhängigen Finanzsenates dem steuerlichen Vertreter der Bw. folgender Fragen- und Ergänzungsvorhalt mit der Bitte um Beantwortung zugesendet:

In Ihrer Berufung vom 8.5.2003 stellen Sie die grundsätzliche Eingliederung der Frau ..., in die [Bw.], in der Frau ... im streitverfangenen Zeitraum zu 99% beteiligt war und deren handelsrechtliche Geschäftsführerin sie laut Eintragung im Firmenbuch seit dem 2.2.1990 ist, nicht in Frage.

In einem Fax vom 13.1.2005 übermittelte ich Ihnen das Erkenntnis des VwGH vom 10.11.2004, 2003/13/0018, in dem die Rechtsansicht des VwGH zur Verpflichtung zur Entrichtung von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag von wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern ausführlich dargelegt wird.

In einem im Anschluss darauf mit mir geführten Telefonat äußerten Sie grundsätzliche Bedenken, ob Frau ... in den Organismus der Bw. eingegliedert sei, ohne diese zu konkretisieren.

Ich darf Sie nun bitten, konkret darzulegen, aus welchen Gründen diese Eingliederung nicht gegeben sein soll und darüber hinaus zu beantworten:

- Welche Tätigkeit, sei es in der Geschäftsführung oder im operativen Bereich, übt Frau ... in der [Bw.] aus?
- Für welche Tätigkeit erhielt sie in den Jahren des Streitzeitraumes 1998: ATS 220.000, 1999: ATS 220.000,00, 2000: 206.000,00, 2001: 174.000,00 Gelder, die in den

Büchern der Bw. unter dem Titel "Geschäftsführerbezug" im Aufwand verbucht worden sind.

- In den Bilanzen der Bw. sind neben dem unter der Position "Gehälter" subsumierten Geschäftsführerbezug Löhne in Höhe von 1998: ATS 814.489,00 (6 Mitarbeiter), 1999: ATS 963.326,00(7 Mitarbeiter), 2000: 1,113.838,00 und zusätzliche Gehälter ATS 56.000,00(8 Mitarbeiter), 2001: ATS 1,142.250,00 und zusätzliche Gehälter ATS 160.821,00 (8 Mitarbeiter) als Aufwand ausgewiesen. Geben Sie nun bitte bekannt, welche Tätigkeiten die einzelnen Mitarbeiter im Unternehmen ausübten.
- Geben Sie auch bitte bekannt, für welche Mitarbeiter im Berufungszeitraum Abfertigungsrückstellungen gebildet wurden.
- Im Anhang der vorgelegten Bilanzen für den streitverfangenen Zeitraum wird festgehalten, dass Frau ... mit der Geschäftsführung der Bw. betraut gewesen ist.
- Schildern Sie bitte den tatsächlichen täglichen Tagesablauf, wie Frau ... ihren Agenden nachgekommen ist!

In den dem Finanzamt vorgelegten Geschäftsführervertrag "vom Dezember 1999", der "mit Wirkung ab 1.1.1999" abgeschlossen wurde, ist geregelt, dass das Honorar für die Geschäftsführung ausschließlich erfolgsabhängig erfolgen soll.

Legen Sie bitte dar, wie sich die in den Bilanzen der Bw. ausgewiesenen Geschäftsführerbezüge des Streitzeitraumes 1998: ATS 220.000, 1999: ATS 220.000,00, 2000: 206.000,00, 2001: 174.000,00 unter Berücksichtigung der Regelung des Geschäftsführervertrages genau errechnen bzw. wann eventuelle Überzahlungen zurückgezahlt wurden oder Nachzahlungen getätigt wurden. (In der Anlage übersende ich Ihnen die dem Finanzamt vorgelegten Konten "Geschäftsführerbezüge" in Kopie woraus auch ersichtlich ist, dass die Entlohnung fortlaufend vorgenommen wurde). Wie errechnete sich die Höhe des Geschäftsführerbezuges für 1998?

Entgegen der grundsätzlichen Regelung des Punktes 3 des Geschäftsführervertrages, wonach das Honorar erfolgsabhängig sei, wurde für das einzige aktenkundige Verlustjahr der Gesellschaft eine Sonderregelung getroffen und die Bezüge trotz Verlustes in Höhe von ATS 220.000,00 festgesetzt.

Sie werden um Vorlage für Beweismittel dafür gebeten, dass in künftigen Verlustjahren nicht ebenfalls eine vergleichbare Regelung getroffen werden wird. Bitte geben Sie auch an, woraus sich aus dieser Sonderregelung heraus ein relevantes Unternehmerrisiko ableiten soll.

Nach diversen Fristverlängerungsansuchen beantwortete die steuerliche Vertretung der Bw. den Vorhalt am 3.5.2005 wie folgt:

Wir haben eine allfällige Eingliederung nicht „nicht in Frage gestellt“, sondern diese Frage nicht behandelt.

Dies deshalb, da die drei/zwei Kriterien kumulativ und nicht alternativ erfüllt sein müssen.

Liegt daher Unternehmerwagnis vor, wovon wir ausgegangen sind, so braucht die Frage der Eingliederung nicht mehr behandelt werden.

Generelle Überlegungen:

In Anlage erhalten Sie — anonymisiert — zwei Schriftsätze, in denen auf Detailprobleme — in anderen Verfahren - ausführlich eingegangen wurde.

Weiters erhalten Sie aktenvermerkmässig dargestellt in Art einer Kurzfassung die historisch-juristische Entwicklung der Qualifikation und Besteuerung der Einkünfte von Gesellschaftergeschäftsführern.

Um auch optisch einen Zusammenhang zu gewährleisten und diesen Schriftsatz nicht zu lange werden zu lassen und zu zersplittern, haben wir dem Erkenntnis des VwGH, das in einem verstärkten Senat ergangen ist, unsere Rechtsmeinung und Ansichten in einer weiteren Darstellung gegenübergestellt.

Vorweg: Grundsätzlich hat jede Behörde, insbesondere auch eine „Kollegialbehörde mit richterlichem Einschlag“ Gesetze auszulegen. Dies ist nach allen Regeln der Auslegung, die nach den auch unbestrittenenmaßen für Abgabengesetze geltenden § 6ff ABGB geltenden Auslegungsregeln (einschließlich der verfassungskonformen Auslegung) vorzunehmen (der Vollständigkeit halber: Unterschiedlich geregelt ist nur, welche Behörde formal einen Antrag auf Gesetzesprüfung öä an den VfGH stellen darf!!).

Entsprechende Ausführungen, dass „jegliche verfassungsrechtliche Überlegungen“ bei „Unterbehörden“ nicht stattzufinden hätten und ausschließlich dem VfGH vorbehalten wären, entsprechen nicht der österreichischen Rechtsordnung.

Fragepunkte 1 und 2., 5 und 6:

Die [Bw.] betreibt in ... ein Restaurant. Ein Büro ist dort nicht vorhanden, seinerzeit befand sich das Büro vollkommen extra in..., nunmehr ist es ein Teil des Mietobjektes in

Es gibt keinen geregelten Tagesdienst/Tagesablauf der Gesellschafter-Geschäftsführerin.

Die Gesellschafter- Geschäftsführerin ist in den Betrieb des Gastronomientriebes nicht eingebunden.

Die Gesellschafter- Geschäftsführerin übt die administrativen Tätigkeiten aus, insbesondere die Vorbereitung der Lohnverrechnung und der Buchhaltung, wickelt den Zahlungsverkehr mit Banken- Kreditkartenabrechnungen (!!!!) ab und ist natürlich als handelsrechtliche

Geschäftsführerin Haftungsträgerin nach den einschlägigen Bestimmungen der BAO und der WAO, von denen gerade die Gemeinde Wien sehr gerne Gebrauch macht und damit zumindest viel internen Aufwand, Ausgaben (vgl. dazu das Thema „ausgabenseitiges Unternehmerwagnis“) Aufregung und Ärger verursachen kann.

Weiters muss sie sich mit allen sonstigen Behördenbelangen abgeben, was insbesondere im Zusammenhang mit einem Gastgewerbebetrieb nicht gerade unaufwendig ist.

Dividiert man die aufgelisteten Beträge durch vierzehn, um auf eine mit Arbeitern/Angestellten vergleichbare Basis zu kommen und rechnet die üblicherweise mit 30% des Bruttogehalts angesetzten rein „cash-mäßigen“ Lohnnebenkosten heraus, so kommt man auf Bruttogehälter zwischen ATS 9.600,- und ATS 12.100,- bzw. EURO 700,- und EURO 880,-.

Wir gehen davon aus, dass es durchaus Leute in Österreich gibt, die einen Halbtagsjob, der nur Arbeit, aber kein Risiko birgt, zu dieser Bezahlung ablehnen.

Der Vollständigkeit halber:

Die Erstellung der Speisekarten, die tägliche Organisation der Tagesabläufe, der Wareneinkauf (inklusive der Übernahme und Überprüfung der Waren) als solcher wird nicht durch die Gesellschafter- Geschäftsführerin durchgeführt, ebenso wenig die Abrechnung mit den Kellnern!

Fragepunkt 3:

Diese Zahlen von Mitarbeitern ergeben sich aus dem Jahresabschluss und sind daher grundsätzlich nur bedingt aussagekräftig!

1998:

EG- Koch, EI- Hilfskoch, TD - Kellner, KA- Kellner, SN- Kellner, EE - Kellnerin, PD- Kellner, VP- Kellner — alles Arbeiter.

1999:

EG- Koch, EI- Hilfskoch, TD- Kellner, KA- Kellner, EE- Kellnerin, MM- Kellner, ME-Hilfskellnerin, GDM- Kellner, alles Arbeiter.

2000:

EG- Koch, EI- Hilfskoch, TD- Kellner, KA Kellner, EE- Kellnerin, ME- Hilfskellnerin, GDM- Kellner, CF- Kellnerin, BM- Küchengehilfin, RW- Prokurist, 20 Wochenstunden - Angestellter, SV- Kellner, soweit nicht anderes vermerkt — Arbeiter.

2001:

EG- Koch, EI- Hilfskoch, TD- Kellner, KA- Kellner, EE Kellnerin, BM- Küchengehilfin, RW- Prokurist, 20 Wochenstunden - Angestellter, SV- Kellner als Angestellter geführt, VM- Hilfskellner, PM- Kellner, soweit nicht anderes vermerkt — Arbeiter.

Zusätzliche Gehälter:

2000: RW

2001: RW (ATS 56.821,92), SV (ATS 104.000,-)

Fragepunkt 4:

Siehe Anlagen

Fragepunkt 7:

1998: Gesellschafterbeschluss,

1999: Festsetzung im Vertrag,

2000 und 2001 nach anliegender Berechnung, Differenz wird bei nächster Gelegenheit dem Verrechnungskonto gut gebucht.

Kurzfassung der steuerrechtlichen Problempunkte:

Allgemein:

Die vom VwGH im verstärkten Senat (als Reaktion auf VfGH 109/00) vertretene Rechtsmeinung ist nach VfGH 109/00, Art 18 B-VG iVm §§ 6ff ABGB verfassungswidrig.

Im Gegensatz zu den Überlegungen des VwGH, die zur Antragstellung an den VfGH und zu VfGH 109/00 geführt haben (das „22-iger Dienstverhältnis“ kann theoretisch nicht vorkommen), sind die operativen/praktischen Folgen der vom VwGH vertretenen Rechtsmeinung nunmehr die (genau konträr), nämlich dass jede Kombination Gesellschafter/Geschäftsführer nun zu einem „22-iger Dienstverhältnis“ führt!

Damit wird gegen § 6 ABGB verstoßen, nach dem keinem Gesetz/keiner Norm ein solcher Inhalt beigelegt werden darf, dass andere Normen dadurch überflüssig oder sinnlos werden (konkret: die Einschränkungen im § 22 EStG!).

Eine solche Auslegung widerspricht Art 18 B-VG und macht eine solche Rechtsmeinung verfassungswidrig.

Zu dieser gegen Art 18-BVG verstoßenden Rechtsmeinung ist der VwGH gelangt, in dem er zuerst Merkmale, die gegen ein steuerliches Dienstverhältnis sprachen, als nicht beachtlich erklärte bzw- in weiterer Folge dem Tatbestandsmerkmal „Weisungsgebundenheit“ zugeordnet und damit aus der Beurteilung genommen hat.

Der letzte Schritt war, dass er nach einer Analyse seiner eigenen Judikatur erkannt hat, dass auch die Tragung von Unternehmerwagnis (in welcher Form auch immer, nach dem VwGH sehr einfach und eindimensional strukturiert) für die Beurteilung des Vorliegens eines „22iger — Dienstverhältnisses“ unmaßgeblich sei.

Übrig bleibt nach Meinung des VwGH nur mehr das Vorliegen „funktioneller Eingliederung“, die bei allerdings jeder Leitungsfunktion vorliege, sowie bei Vorliegen einer doch kontinuierlichen Tätigkeit über zwei Jahre.

Der Auffassung des Verfassungsgerichtshofes dass die Beteiligungshöhe doch einen gewissen Einfluss haben könne, „vermochte der VwGH nicht zu folgen“.

Weiters ergibt die Analyse von rechtlichen Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes, dass damit auch das „Trennungsprinzip“ ins Kippen kommt, insbesondere im Falle seiner (nur bedingt nachvollziehbaren) Rechtsansicht zum „Selbstkontrahieren“ und zur tatsächlichen Dominanz des Gesellschafter-Geschäftsführers, der es ermöglicht, jeden ihm genehmen Beschluss durchzusetzen.

auf die Bw. bezogen:

Die Gesellschafter-Geschäftsführerin ist 99%-Gesellschafterin, hat in den Räumlichkeiten der GmbH kein Büro, betätigt sich ausschließlich mit der kommerziellen Über- Aufsicht; siehe oben.

Auf sie treffen die Überlegungen des VfGH betreffend die Höhe der Beteiligung auf jeden Fall zu, unabhängig davon, welcher Meinung der VwGH, sei es auch in einem verstärkten Senat, ist oder nicht.

Die Gesellschafter-Geschäftsführerin trägt nicht nur das cashmäßige unmittelbare Einnahmenrisiko, die ihr zufließende Geschäftsführervergütung stellt auch letztlich Haftungsprovision für die vom Gesetz auferlegten Haftungen als „ausgabenseitiges Unternehmerwagnis“ dar und trägt weiters das aus der Tätigkeit für die Bw. sich ergebende mittelbare Einnahmenrisiko der „Leistungsgefahr“/„Opportunitätskosten“.

Zusammenfassend ist daher davon auszugehen, dass die - aktuelle - Rechtsmeinung des VwGH einer Prüfung anhand der § 6ff ABGB und damit im Zusammenhang mit Art 18 B-VG nicht standhält.

Aus der Sicht des VfGH wird, insbesondere im Zusammenhang mit der Beteiligungshöhe, des Nichtvorliegens einer organisatorischen Eingliederung in den Betrieb (keine tatsächliche Funktion im unmittelbaren Gastronomiebereich) und des Vorliegens von Unternehmerwagnis (drei Bereiche: unmittelbares Einnahmenrisiko durch Gewinnabhängigkeit, mittelbares Einnahmenrisiko durch fehlende Vergütungsregelung für Mehrarbeit, hohes Ausgabenrisiko

durch die Haftungen) oder aber durch Wegfall des Trennungsprinzips in solchen Fällen kein „22iger Dienstverhältnis“ vorliegen und daher die Vorschreibung von DB und DZ rechtswidrig sein.

Beigelegt war der Vorhaltsbeantwortung eine Aufstellung der Abfertigungsrückstellungen für den streitverfangenen Zeitraum, aus dem hervorgeht, dass für die Gesellschafter-Geschäftsführerin keinerlei Rückstellung gebildet wurde.

Des weiteren war als Anlage eine Erläuterung zur Berechnung der Geschäftsführerbezüge 2000 und 2001 beigefügt:

„Alle Werte in ATS: Jahr 2000, 2001: EGT 943.495,59, 848.320,42

Geschäftsführerbezug 206.000,00, 174.000,00

EGT und Geschäftsführerbezug: 1,149.495,59 1,022.320,42

20% 229.899,12, 204.464,08. Differenz 23.899,12 30.464,08 wird bei nächster Gelegenheit dem Verrechnungskonto gut gebucht“.

Dem Unabhängigen Finanzsenat wurde auch ein Aktenvermerk übersendet, in welchem ein „kurz gefasster historischer Überblick über die Geschäftsführerbesteuerung“ gegeben wird. Im Ergebnis vertritt der „Aktenvermerk“ die Auffassung, mit der Auslegung des verstärkten Senates des VwGH werde gegen Art 18 B-VG verstoßen.

Des weiteren lag der Vorhaltsbeantwortung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof (betreffend Kommunalsteuer) bei.

Nicht erwähnt wurde, dass der VwGH diese Beschwerde mit Erkenntnis vom 21.1.2004, 2003/13/0134, als unbegründet abgewiesen hat.

Ferner war der Vorhaltsbeantwortung ein anonymisierter Schriftsatz der steuerlichen Vertretung an die Stadtgemeinde Ternitz (betreffend Vorstellung gegen einen näher bezeichneten Kommunalsteuerbescheid) angeschlossen.

Schließlich war der Vorhaltsbeantwortung ein als "Aktenvermerk" tituliertes Schriftstück beigelegt, in dem zu einzelnen Passagen des Erkenntnisses des VwGH 2003/13/0018 vom 10.11.2004 seitens der steuerlichen Vertretung kritische Anmerkungen eingefügt wurden.

Mit Schreiben vom 30.5.2005 führte die steuerliche Vertretung im Zusammenhang mit den bereits ausgeführten verfassungsmäßigen Problemen ergänzend aus:

Zur Frage des Zusammenspiels zwischen Verfassungsgerichtshof und Verwaltungsbehörden:

Nach Art. 89 Abs 1 BVG steht die „Prüfung der Gültigkeit gehörig kundgemachter Gesetze. Verordnungen und Staatsverträge, soweit in diesem Artikel nichts anderes bestimmt wird, den Gerichten nicht zu“.

Davon unabhängig und jedenfalls durch jede Verwaltungsbehörde durchzuführen ist die Auslegung/Interpretation von Rechtsvorschriften. Diese Auslegung hat alle geltenden Auslegungsregeln, daher auch die Frage der verfassungskonformen Auslegung von Gesetzen, mit einzubeziehen. Eine Verwaltungsbehörde, die die verfassungskonforme Auslegung eines Gesetzes bei einer Entscheidung, die sie zu treffen hat, außer Acht lässt (darüber entscheidet der Verfassungsgerichtshof), erlässt eine potentiell rechtswidrige Entscheidung.

Gesetzgebung des Bundes:

Nach Artikel 24 BVG übt der Nationalrat gemeinsam mit dem Bundesrat die Gesetzgebung des Bundes aus.

Diese, ausschließlich dem Nationalrat gemeinsam mit dem Bundesrat zustehende Befugnis (nebenbei: „Gewaltentrennung“!!) umfasst nicht nur Gesetzgebungsakte „positiver“ Art („Der Nationalrat hat beschlossen: Artikel 1 ... Artikel 2 ... 1 ...) sondern umfasst auch das ausschließliche Recht, Normen indirekt (materielle Derogation) oder direkt (der Nationalrat hat beschlossen Gesetz ist nicht mehr anzuwenden.) außer Kraft zu setzen.

Anders ausgedrückt, umfasst das Gesetzgebungsmonopol des Nationalrates/Bundesrates aber nicht nur „materiell gesehen“ den Akt der Gesetzgebung im „positiven Sinn“, das heißt es werden Normen in Gesetze umgesetzt, sondern auch den „contrarius actus“, das heißt die materielle oder formelle Außerkraftsetzung von Gesetzen.

Unter funktional materiellen Ansatzpunkten bedeutet diese Interpretationsregel, dass keine Norm so auszulegen sei, dass eine andere Norm dadurch überflüssig wäre, nichts anders, als die „negative/negatorische Absicherung“ des Gesetzgebungsmonopols des Artikel 24 BVG.

Legt man nämlich die Bestimmungen des § 22 und des § 47 EStG so aus, wie es derzeit üblich ist, so werden, wie in mehreren Schriftsätzen bereits dargelegt, an sich als wesentlich erachtete, (vgl. die dazu ergangene frühere Judikatur) Teile des § 22 EStG, bedeutungslos.

Das bedeutet aber, dass diesen Halbsätzen bzw. Subtatbeständen des § 22 EStG materiell derogiert wird.

Bescheide, die der momentan aktuellen Auslegung der § 22 und 47 EStG zugrunde liegen, verstößen daher gegen Artikel 24 BVG, das Gesetzgebungsmonopol des Nationalrates bzw. des Bundesrates bei Bundesgesetzen, weil Normteilen des § 22 EStG damit materiell derogiert wird.

Von den Interpretationsmethoden scheint die verfassungskonforme Interpretation so zu verstehen sein, dass die Auslegung einer (einfach gesetzlichen) Norm am gesamten Verfassungsinhalt zu messen ist.

Als spezielle Ausformung der verfassungskonformen Interpretation, nämlich im Bezug auf Artikel 24 BVG bzw. allfällige Normen für den Bereich der Landesgesetzgebungen ist wohl der Satz zu sehen, dass keinem Gesetz ein Inhalt zu geben sei, der ein anderes Gesetz inhaltsleer mache, da normalerweise niemand unvernünftige und sinnlose Anordnungen setzen will > das ist aber das derzeitige Interpretationsergebnis der § 22 und 47 EStG im konkreten Fall.

Diese Interpretationsmethode lässt sich zwanglos als sehr hochwertig und vorrangig, weil unmittelbar aus dem „Stufenbau der Rechtsordnung“ abgeleitet, sehen.

In der am 29. März 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Der Vertreter der Bw gehe davon aus, dass wenn das bloße Wahrnehmen der Geschäfte der Bw. bereits Eingliederung bedeute, laufe § 22 in Verbindung mit § 47 EStG leer. Gehe man davon aus, dass „Unternehmerwagnis“ das Unternehmerwagnis des Betriebes der GmbH bedeute und nicht des „Betriebes“ des Geschäftsführers, dann bedeute dies die Aufgabe des Trennungsprinzipes, es läge damit ein einheitlicher Betrieb vor, dessen Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren seien und damit fiele wiederum weder Dienstgeberbeitrag noch Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag an.

Über Befragen teilte der steuerliche Vertreter der Bw. mit, dass die von der Geschäftsführerin zu tragenden Kosten mit dem Betriebsausgabenpauschale abgegolten seien.

Der Finanzamtsvertreter verwies darauf, dass die Geschäftsführerin keinerlei Unternehmerwagnis trage, und dass sie die Geschäfte der Bw. wahrnehme, auch in den Organismus der Bw. eingegliedert sei.

Abschließend beantragte der steuerliche Vertreter der Bw. der Berufung stattzugeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unstrittig ist, dass die Allein-Geschäftsführerin an der Bw. im Streitzeitraum zu 99% beteiligt war. Dies ergibt sich aus dem vorliegenden Auszug des Firmenbuches.

Für ihre Leistungen hat sie im Streitzeitraum folgende Beträge erhalten:

1998: 220.000 S

1999: 220.000 S zuzüglich GSVG-Beiträge von 68.221 S

2000: 206.000 S zuzüglich GSVG-Beiträge von 80.314 S

2001: 174.000 S zuzüglich GSVG- Beiträge von 77.891 S

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

§ 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. I Nr. 818/1993, normiert u.a.:

„Dienstnehmer im Sinne der Regelungen betreffend den Dienstgeberbeitrag sind 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 des EStG 1988.“

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF StRefG 1993, BGBl. I Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, 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 gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Gemäß § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 gehören zu den Einkünften 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. 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. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind weiters Zuwendungen von Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11, soweit sie als Bezüge und Vorteile aus einer bestehenden oder früheren Beschäftigung (Tätigkeit) anzusehen sind.“

Nach ständiger Rechtsprechung ist dem Tatbestandsmerkmal „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ das Verständnis beizulegen, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssen. Dabei ist allerdings vom Vorliegen einer - auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlenden - Weisungsgebundenheit auszugehen (für viele: VwGH 28. 11. 2001, 2001/13/0186) und sodann zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit im

Vordergrund stehen (für viele VwGH 10. 5. 2001, 2001/15/0061; VwGH 29. 5. 2001, 2001/14/0077).

Der Gesellschafter-Geschäftsführer bezieht Einkünfte nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich, wenn bezogen auf die tatsächlichen Verhältnisse feststeht,

1. dass er zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in das Unternehmen eingegliedert ist (bspw. VwGH 18. 7. 2001, 2001/13/0076; VwGH 17. 12. 2001, 2001/14/0194),
2. dass er eine laufende - wenn auch nicht notwendig monatliche (bswp. VwGH 18. 7. 2001, 2001/13/0150) - Entlohnung bezieht und
3. dass er kein deutlich ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko trägt, ihn also weder das ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben trifft (VwGH 21. 9. 1999, 99/14/0255; VwGH 26. 7. 2000, 2000/14/0061; VwGH 17. 10. 2001, 98/13/0185).

Diese drei Merkmale mussten nach der Rechtsprechung bis zum Erkenntnis des VwGH vom 10. 11. 2004, 2003/13/0018, kumulativ gegeben sein und waren grundsätzlich als gleichwertig anzusehen.

Zum Vorliegen dieser Merkmale bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer gibt es eine Vielzahl von Entscheidungen des VwGH; auf die Zusammenfassung in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 22 Anm. 139 ff, darf verwiesen werden.

Mit Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. 11. 2004, 2003/13/0018, hat der VwGH seine bis dahin vertretene Rechtsauffassung – auch im Lichte der bisher in zahlreichen Verfahren gewonnenen Erfahrungen – dahingehend revidiert, dass in Abkehr von der Annahme der Gleichwertigkeit der oben genannten Merkmale die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung in den Hintergrund zu treten haben und entscheidende Bedeutung vielmehr dem Umstand zukomme, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist.

Liegt bei der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft eine auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführende Weisungsungebundenheit vor, sind dem Erkenntnis zufolge 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 Indizien für ein Dienstverhältnis wären für das Vorliegen

des Tatbestandes nach Z 2 Teilstich 2 ebenso irrelevant wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung.

Die Eingliederung sieht der VwGH mit jeder nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbaren Tätigkeit gegeben, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken in ihrem Betätigungsgebiet, verwirklicht wird.

Es ergibt sich schon allein aus der laufenden Wahrnehmung der Aufgaben der alleinigen Geschäftsführerin die Eingliederung der Geschäftsführerin in den betrieblichen Organismus der Bw.

Die steuerliche Vertreterin der Bw. ist der Auffassung, dass ihrer Meinung nach ein Unternehmersrisiko vorliege und daher die Frage der Eingliederung nicht behandelt werden müsse.

Dass sich die Geschäftsführerin mit den „administrativen Tätigkeiten“ befasst und nicht im Lokal des Gastronomiebetriebes mitarbeitet, vermag ihre Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bw. nicht zu ändern. Auch wenn die Arbeiten in einem vom Lokal räumlich getrennten Büro erfolgen, liegt im Sinne der ständigen Judikatur des VwGH eine auf Dauer angelegte Tätigkeit durch Führung der GmbH vor.

Nach dem Erkenntnis des verstärkten Senates des VwGH vom 10. 11. 2004, 2003/13/0018, ist damit die Berufung schon entschieden.

Was die Kritik der steuerlichen Vertreterin an diesem Erkenntnis anlegt, so vermag der Berufungssenat diese nicht zu teilen.

Die Begründung des VwGH ist schlüssig. Der Gerichtshof orientiert sich an der Legaldefinition des steuerlichen Dienstverhältnisses in § 47 EStG 1988 (Weisungsgebundenheit und Eingliederung in den geschäftlichen Organismus), wobei § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 das Tatbestandsmerkmal der Weisungsgebundenheit beseitigt, sodass sich der Ausdruck „alle“ in § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 nur auf das verbleibende Kriterium der Eingliederung beziehen kann.

Der Berufungssenat vermag nicht zu erkennen, dass durch diese Auslegung „Halbsätzen bzw. Subtatbeständen des § 22 EStG materiell derogiert wird.“

Ebenfalls ist nicht ersichtlich, warum „§ 22 in Verbindung mit § 47 EStG“ „leerlaufen“ sollte, wenn aus der laufenden Wahrnehmung der Geschäfte als Geschäftsführer auf eine organisatorische Eingliederung in den Betrieb der Bw. geschlossen wird.

Wenngleich nach dem Erkenntnis des verstärkten Senates des VwGH vom 10. 11. 2004, 2003/13/0018, nicht mehr von Bedeutung, sei kurz auf das behauptete Unternehmerrisiko eingegangen:

Nach der zuvor ergangenen Rechtsprechung des VwGH sprach eine laufende Entlohnung, auch im Wege von Akontierungen, gegen das Vorliegen eines Unternehmerrisikos. Der VwGH hat auch Schwankungen in der Entlohnung als unerheblich angesehen (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 22 Anm. 141a).

In den Streitjahren lag die Entlohnung (unter Außerachtlassung der GSVG-Beiträge) zwischen 174.000 S und 220.000 S.

Darüber hinaus ist festzuhalten, dass für 1998 überhaupt keine Regelung der Bezüge der Geschäftsführerin vorlag, 1999 gemäß dem Vertrag vorgegangen wurde (es wurden Geschäftsführerbezüge ausbezahlt, obwohl die Bw. in diesem Jahr einen bilanzmäßigen Verlust erwirtschaftete; der Senat vermag nicht zu erkennen, wieso allein diese Tatsache ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko begründen sollte) und 2000 sowie 2001 der Bezug zwar mit 206.000 S bzw. 174.000 S ausbezahlt wurde, der Vorhaltsbeantwortung zufolge jedoch 229.899,12 S bzw. 204.464,08 S betragen hätte.

Die Differenz soll, so die Vorhaltsbeantwortung, „bei nächster Gelegenheit“ (mehr als vier Jahre später) gut gebucht werden.

Wäre dem Vertrag Rechnung getragen worden, läge die – unbeachtliche – Schwankungsbreite der jährlichen Bezüge zwischen rund 205.000 S und 230.000 S.

Unbeachtlich ist auch das Fehlen einer fixen Arbeitszeit oder eines fixen Arbeitsortes sowie die Möglichkeit, sich vertreten zu lassen (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 22 Anm. 140).

Auch hat der VwGH ein Unternehmerrisiko nicht deswegen erblickt, weil der Geschäftsführer für Kredite der Gesellschaft haftet (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 22 Anm. 141).

Die Einkünfte der kontinuierlich arbeitenden Geschäftsführerin der Bw. sind daher unter § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 zu subsumieren und lösen Dienstgeberbeitrags- und Zuschlag zum Dienstgeberbeitragspflicht aus.

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 25. April 2006