

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZ über die Berufung der Bw., vertreten durch Treuhand-Union Villach, gegen die Bescheide des Finanzamtes Villach (nunmehr Spittal Villach) vom 9. Dezember 2002 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1998 bis 2000 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben 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 Gesellschaft mit beschränkter Haftung, deren Unternehmensgegenstand im Wesentlichen Marketing, Management, Franchising und Pressebetreuung im touristischen Bereich umfasst.

Der Gesellschafter-Geschäftsführer ist seit der Gründung der Gesellschaft im Jahr 1991 bzw. seit der Eintragung im Firmenbuch im Juni 1992 mit der Geschäftsführung der Bw. betraut. Seit 1994 hat der Gesellschafter-Geschäftsführer die alleinige Geschäftsführung inne.

Nach einer den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2000 umfassenden Betriebsprüfung setzte das Finanzamt gegenüber der Bw. Dienstgeberbeitrag in Höhe von insgesamt € 11.241,92 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von insgesamt € 1.165,30 für die Bezüge des im Prüfungszeitraum zu 30 % am Stammkapital beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers fest.

Begründend führte das Finanzamt aus, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer von der Bw. Vergütungen in Höhe von ATS 750.000,00 (1998), ATS 1 Mio. (1999) und ATS 1.550.000,00 (2000) ausbezahlt bekommen habe. Diese Vergütungen seien nach Ansicht des Finanzamtes dienstgeberbeitragspflichtig, da eine Eingliederung in den betrieblichen Organismus vorliege und der Gesellschafter-Geschäftsführer kein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko trage. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgeberers sei gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bilde und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben müsse. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spreche für die Eingliederung. Unternehmerrisiko liege vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt. Im Vordergrund dieses Merkmales stehe, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen treffe. Dabei könne von solchen Schwankungen der Vergütungen auf ein Risiko des Geschäftsführers aber nur dann geschlossen werden, wenn ein Zusammenhang zwischen diesen Schwankungen und wirtschaftlichen Parametern (insbesondere den wirtschaftlichen Erfolg) der Gesellschaft bestehe. Im gegenständlichen Fall werde bei der jährlichen Bilanzerstellung ein Geschäftsführerbezug angewiesen, der in keinem Zusammenhang mit dem Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit oder einem anderen wirtschaftlichen Parameter (z.B. Umsatz) zu bringen sei. Wenngleich laut dem vorgelegten Unterlagen eine laufende Auszahlung der Geschäftsführer-Vergütungen nicht vorliege, sei

darauf hinzuweisen, dass Unregelmäßigkeiten, die entweder auf den Bedarf des Empfängers oder die finanzielle Lage der Gesellschaft zurückzuführen seien auch bei einem Dienstverhältnis nicht unüblich wären. Auf Grund dieser Feststellungen sei das Finanzamt der Meinung, dass der wesentlich beteiligte Geschäftsführer-Gesellschafter bei Betrachtung des tatsächlich verwirklichten Gesamtbildes des Rechtsverhältnisses nach Art eines Dienstverhältnisses tätig sei und die von der Gesellschaft bezogenen Vergütungen als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage einzubeziehen seien.

In der dagegen erhobenen Berufung führte die Bw. zunächst aus, dass die Feststellungen der Betriebsprüferin nicht korrekt seien, da der Gesellschafter-Geschäftsführer neben der Geschäftsführung der Bw. auch noch die Geschäftsführung der K. Gesellschaft m.b.H. sowie des im Tourismusbereich tätigen K. Vereins ausübe. Des Weiteren leite der Gesellschafter-Geschäftsführer sein Hotel in Form eines Einzelunternehmens. Durch diese vielfältigen Tätigkeiten und dem damit verbundenen enorm unregelmäßigen Zeitaufwand könne der Gesellschafter-Geschäftsführer niemals in den Organismus eines dieser Unternehmen eingegliedert sein, wodurch ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG begründet werde. Die Zeiteinteilung – wann, wie lange -, aber auch den Ort seiner Tätigkeiten bestimme der Gesellschafter-Geschäftsführer jederzeit völlig selbständig, ohne diesbezüglich irgendwelchen Weisungen zu unterliegen. Dies sei auch Grundlage bzw. Bedingung des Geschäftsführervertragsverhältnisses zwischen der Bw. und dem Gesellschafter-Geschäftsführer, da dieser einen Dienstvertrag im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG niemals erfüllen könnte. Der Gesellschafter-Geschäftsführer habe sich gegenüber der Bw. zur Erbringung folgender Leistungen verpflichtet: Kontrolle und Kategorisierung der Mitgliedsbetriebe, ordnungsgemäße Führung der K. Gesellschaft m.b.H. sowie des im touristischen Bereich tätigen K. Vereins und der Bw., Übernahme von Informationstätigkeiten, Kontaktperson für alle Mitglieder, Erhebung der laufenden Angebotspaletten jedes einzelnen Mitgliedsbetriebes, Führung der gesamten Korrespondenz sowie Pflege von wichtigen Kontakten zu anderen Mitbewerbern. Die übernommenen Aufgaben würden nicht nur Leistungen betreffen, die mit der Geschäftsführung der Bw. zusammen hängen, sondern auch Aufgaben, die den laufenden Betrieb betreffen, wie z.B. Akquirierung von neuen Mitgliedsbetrieben, Verkauf von Zusatzprodukten usw. Gleichzeitig habe sich die Bw. gegenüber der K. Gesellschaft m.b.H. ebenfalls zur Erbringung dieser o.a. Leistungen und zur Erbringung folgender zusätzlicher Leistungen verpflichtet: Systematische Erfassung aller Anfragen mittels EDV, Versand von Antwortbriefen von Katalogen, zur Verfügungstellung eines Büros, das mindestens 40 Stunden

pro Woche ganzjährig geöffnet sei, sowie Lagerung von Drucksorten und Werbematerialien. Für die Erbringung all dieser zusätzlichen Leistungen sei im Geschäftsführervertrag vom 1.1.1997, abgeschlossen zwischen der K. Gesellschaft m.b.H. und der Bw., ein monatliches Pauschalhonorar in Höhe von ATS 88.743,00 zuzüglich Mehrwertsteuer vereinbart. Weiters wurde vereinbart, dass dieses Pauschalhonorar für ein ordentliches Budget von ATS 6,0 Mio. gelte. Bei Überschreiten des ordentlichen Budgets von ATS 6,0 Mio. seien vom "Überschreibungsbetrag" zusätzlich 10 % an Geschäftsführerhonorar zu verrechnen. Zwischen der Bw. und dem Gesellschafter-Geschäftsführer sei auf Basis dieser Honorarbestimmungen wiederum vereinbart worden, dass das Pauschalhonorar von monatlich ATS 88.743,00 zur Abdeckung von Fremdkosten, die der Bw. entstünden, verwendet werde. Das heißt, damit sollen alle Kosten abgedeckt werden, die der Bw. durch die Übernahme der zusätzlichen Leistungsverpflichtungen gegenüber der K. Gesellschaft m.b.H. entstünden. Für die vom Gesellschafter-Geschäftsführer zu erbringenden Leistungen sei zwischen ihm und der Bw. kein monatliches Fixhonorar vereinbart worden. Es sei jedoch vereinbart worden, dass jener Honoraranteil, den die Bw. dafür erhalte, dass das ordentliche Budget (ATS 6,0 Mio.) überschritten werde, dem Gesellschafter-Geschäftsführer als Bezug zustehe. Entsprechend dieser Vereinbarung erfolge auch die Berechnung des persönlichen Honoraranspruches des Gesellschafter-Geschäftsführers für 1998 bis 2000. Die aufgetretenen Schwankungen (Geschäftsführerbezug 1998: ATS 750.000,00; 1999: ATS 1 Mio. und 2000: ATS 1.550.000,00) könnten auf die oben erwähnte Vereinbarung zurück geführt werden. Der Gesellschafter-Geschäftsführer trage nach Meinung der Bw. ein größeres Unternehmerrisiko als die Bw., weil die der Bw. entstehenden Kosten für die zusätzlichen Leistungen durch die Bezahlung des monatlichen Pauschalhonorars in Höhe von ATS 88.743,00 abgegolten würden. Für die vom Gesellschafter-Geschäftsführer zu erbringenden Leistungen werde jedoch kein Fixhonorar gewährt, sondern sein Geschäftsführerbezug hänge ausschließlich davon ab, ob und in welcher Höhe das ordentliche Budget der K. Gesellschaft m.b.H. überschritten werde. Darüber hinaus treffe den Gesellschafter-Geschäftsführer noch ein weiteres bzw. zusätzliches Risiko, für den Fall, dass das ordentliche Budget von ATS 6,0 Mio. nicht erreicht werde. In diesem Fall müsste die Bw. aliquote Teile des Pauschalhonorars an die K. Gesellschaft m.b.H. zurückzahlen, wobei als vereinbart gelte, dass diese Rückzahlungsverpflichtung auch zur Gänze oder teilweise auf den Geschäftsführer abgewälzt werden könne. Neben diesem Risiko seien auch Aufwendungen, wie z.B. Fahrtkosten des Gesellschafter-Geschäftsführers, von diesem selbst zu tragen. Sollte z.B. das Budget von ATS 6,0 Mio. nicht überschritten werde, erhalte der Gesellschafter-Geschäftsführer zum einen von der Bw. kein Honorar und müsse

zum anderen die im Zuge der Durchführung seiner Tätigkeiten entstandenen Kosten selbst tragen. Weiters müsste er, für den Fall der aliquoten Rückzahlung des Pauschalhonorars, eventuell auch persönlich für diese Kostenrückverrechnung aufkommen. Vereinbart sei auch, dass sich der Gesellschafter-Geschäftsführer für die Erbringung seiner Leistung vertreten lassen könne. Wesentlich sei der Umstand, dass er für die Ausführung seiner Tätigkeit völlig weisungsfrei sei. Die Bw. stelle daher den Antrag, dass der für die Jahre 1998 bis 2000 vorgeschriebene Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag wieder gutgeschrieben werde, weil der Geschäftsführer nicht in den Organismus des Unternehmens eingegliedert sei, keiner Weisungen unterliege und für seine Tätigkeit ein Erfolgshonorar erhalte, wodurch er auch das Unternehmerrisiko trage. Weiters halte die Bw. fest, dass das gesamt an den Gesellschafter-Geschäftsführer bezahlte Honorar im Jahr 2000 zu einem geringen Anteil mit der tatsächlich ausgeführten Geschäftsführertätigkeit zusammenhänge, zum Hauptteil aber für die geleistete Akquirierungsarbeit usw. und den damit durch den Gesellschafter-Geschäftsführer erzielten Erfolg bezahlt worden sei.

Das Finanzamt richtete einen umfangreichen Fragenkatalog an die Bw., welchen diese über das bisherige Berufungsvorbringen hinaus, nachfolgend beantwortete: Wesentlich hinsichtlich der für die Bw. erbrachten Tätigkeiten sei, dass die übernommenen Leistungen bzw. Aufgaben und Tätigkeiten nicht nur reine Geschäftsführertätigkeiten gewesen seien, sondern vielmehr Tätigkeiten, die nicht mit der Führung des Unternehmens, sondern mit dem laufenden Betrieb zusammenhängen würden. Das seien im Wesentlichen alle bisher angeführten Tätigkeitsbereiche. Für alle diese Aufgaben hätte sich der Gesellschafter-Geschäftsführer jederzeit von anderen Personen vertreten lassen können, wenn er aus gesundheitlichen oder anderen Gründen an der Verrichtung oder Ausführung dieser Arbeiten verhindert gewesen wäre. Selbstverständlich habe die Möglichkeit bestanden, sich im Rahmen der Tätigkeit vertreten zu lassen bzw. sei zwischen den Gesellschaftern vereinbart worden, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer für seine Vertretung im Krankheitsfalle bzw. aus anderen Gründen zu sorgen habe, sodass jederzeit gewährleistet gewesen sei, dass die ihn übertragenen Aufgaben auch unabhängig davon, ob ihm die Ausführung persönlich möglich gewesen sei oder nicht, ausgeführt würden. Die Verpflichtung zur Besorgung eines Vertreters hätte alleine den Gesellschafter-Geschäftsführer betroffen. Hinsichtlich der Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers seien laufend Anstrengungen unternommen worden bzw. würden unternommen werden, dass z.B. Hilfskräfte für Akquirierungstätigkeiten gefunden würden, die den Gesellschafter-Geschäftsführer in der Ausübung seiner Geschäftsführertätigkeit unterstützen. Die Entlohnung im gesamten Prüfungszeitraum sei

erfolgsabhängig geregelt gewesen und zwar in der Art, dass bei einer positiven Geschäftsentwicklung ein einnahmenabhängiges Honorar in der Höhe von 10 % der erzielten Einnahmen vereinbart gewesen sei. Für einen Sockelbetrag von ATS 6,0 Mio. an Einnahmen sei jedoch kein Honorar gewährt worden. Ein zusätzliches Unternehmerrisiko sei vom Gesellschafter-Geschäftsführer auch insofern übernommen worden, dass, sofern der Sockelbetrag von ATS 6,0 Mio. nicht erreicht würde, er auch persönlich eine Rückzahlungsverpflichtung gegenüber der K. Gesellschaft m.b.H. übernommen habe und zwar für das von dieser Gesellschaft an die Bw. gewährte Pauschalhonorar in Höhe von ATS 88.743,00 monatlich. Für das dem Gesellschafter-Geschäftsführer zuständige Honorar habe kein regelmäßiger Auszahlungsmodus bestanden, sondern ein unregelmäßiger, der wiederum anhängig war von der Liquiditätssituation der Gesellschaft. Die Möglichkeit, die eigenen Einnahmen sprich das Honorar zu beeinflussen, hätte insofern bestanden, dass sich das Budget der K. Gesellschaft m.b.H. laufend erhöhte, damit der Betrag von ATS 6,0 Mio. überschritten worden sei und sich dementsprechend auch das Geschäftsführerhonorar des Gesellschafter-Geschäftsführers erhöht habe. Die Ausgabenseite hätte der Gesellschafter-Geschäftsführer insofern beeinflussen können, dass er z.B. zusätzliche Mitarbeiter eingestellt hätte. Es seien keinerlei Auslagenersätze gewährt worden. Für die Ausübung der Tätigkeit seien Räumlichkeiten von der Bw. aber auch vom Gesellschafter-Geschäftsführer persönlich bzw. dem Unternehmen zur Verfügung gestellt worden. Die Kosten für Inventar, Telefon usw. seien vom Gesellschafter-Geschäftsführer getragen worden. Diesbezüglich seien keinerlei Vergütungen gewährt worden. In der Arbeitszeitgestaltung sei der Gesellschafter-Geschäftsführer völlig frei gewesen. Der Gesellschafter-Geschäftsführer sei im Prüfungszeitraum nie krank gewesen und habe sich zeitweise auf Urlaub befunden. Er sei der Pflichtversicherung nach dem GSVG unterlegen. Die Vertragsverhältnisse könnten jederzeit und beiderseitig aufgelöst werden. Die im Prüfungszeitraum erhaltenen Honorare seien als Einkommen aus selbständiger Arbeit erklärt worden. Die in Rede stehenden Bezüge und Vergütungen im Prüfungszeitraum seien nicht der Kommunalsteuer unterworfen worden. Die Bw. legte den Geschäftsführer-Vertrag, abgeschlossen zwischen ihr und der K. Gesellschaft m.b.H. sowie dem Gesellschafter-Geschäftsführer, vor. Dieser regelt in seinem Punkt 5. das Honorar und legt fest, dass die Geschäftsführung (die Bw.) versichert, zu diesen Kosten zu arbeiten und bei Fortführung der Geschäfte pro Jahr nicht mehr die Inflationsrate anzupassen. Dieses Honorar gelte für ein ordentliches Budget von ATS 6,0 Mio. Von dem Betrag im ordentlichen Budget über ATS 6,0 Mio. werden 10 % berechnet. Im Punkt 6. wird festgelegt, dass der Vertrag mit 1. Jänner 1997 beginne und für drei Jahre gelte. Nach Ablauf

der drei Jahre verlängere sich der Vertrag automatisch für jeweils ein weiteres Jahr, sofern er nicht sechs Monate vor Ablauf gekündigt werde.

Das Finanzamt legte die Berufungen ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Aus den vorgelegten Steuerakten ist ersichtlich, dass die von der Bw. erzielten Betriebseinnahmen im Jahr 1998 ATS 11,492.030,27, im Jahr 1999 ATS 12,483.532,36 und im Jahr 2000 ATS 8,180.192,61 betrugen. Der laufende Bilanzgewinn betrug lt. Betriebsprüfung für das Jahr 1998 ATS 774.197,69, für das Jahr 1999 ATS 700.967,39 und für das Jahr 2000 ATS 194.174,33. Hinsichtlich des Geschäftsführungsverhältnisses zwischen der Bw. und dem Gesellschafter-Geschäftsführer liegt kein schriftlicher Vertrag vor.

Mit dem am 28. Juni 2005 eingelangten Schriftsatz zog die Bw. den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung gemäß § 284 Abs. 1 BAO zurück.

Der Senat hat erwogen:

Nach der gesetzlichen Bestimmung des § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG) haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG 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.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Absatz 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 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.

§ 41 FLAG definiert also die beitragspflichtigen Bezüge und soll gleichzeitig eine klare Abgrenzung von den beitragsfreien Bezügen gewährleisten. Auf Grund der gesetzlichen Bestimmung 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.

Der Verfassungsgerichtshof hat in den Erkenntnissen G 109/00 und G 110/00 jeweils vom 1.3.2001, mit dem die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes auf (teilweise) verfassungswidrige Aufhebung einiger Gesetzesbestimmungen des EStG 1988, des FLAG sowie des KommStG 1993 im Zusammenhang mit der Dienstgeberbeitrags- und Kommunalsteuerpflicht der an wesentlich beteiligten 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 des Unternehmens und des Fehlens des Unternehmerwagnisses nicht zutrifft.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH werden Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer Ges.m.b.H. dann erzielt, wenn – bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse – feststeht,

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

- dass ihn unter Bedachtnahme auf die Einnahmen- bzw. Ausgabenschwankungen kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft und
- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.

Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem Folgende (vgl. hierzu auch Arnold, ÖStZ 2000, 639f): fixe Arbeitszeit (vgl. VwGH 22.9.2000, 2000/15/0075, 30.11.1999, 99/14/0270 und 27.7.1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (vgl. VwGH 30.11.1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (vgl. VwGH 24.2.1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (vgl. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339, und 27.1.2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten (vgl. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339).

Der VwGH ging in dem Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, in einem nach § 13 Abs. 1 Z 1 VwGG gebildeten ("verstärkten") Senat von der oben angeführten Rechtsprechung insoweit ab, dass er die Feststellung, ob "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" vorliegen, nur mehr auf die gesetzliche Definition des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 stützt. Da in dieser Legaldefinition das steuerrechtliche Dienstverhältnis lediglich durch zwei Merkmale, nämlich die Weisungsgebundenheit einerseits und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes andererseits umschrieben ist, kommt es nach Ausklammerung der Weisungsgebundenheit nur mehr darauf an, ob diese Eingliederung in den geschäftlichen Organismus gegeben ist. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines 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 wäre (vgl. auch Erkenntnis des VwGH vom 20.1.2005, 2004/14/0147).

- **Eingliederung in den betrieblichen Organismus:**

Nach dem Erkenntnis des VwGH 23.4.2001, 2001/14/0054, ist die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss (vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer 21, § 19 Anm. 72f). Die Judikatur des VwGH 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 der Gesellschaft spricht für die Eingliederung (vgl. VwGH 21.12.1999, 99/14/0255, 27.1.2000, 98/15/0200, 26.4.2000, 99/14/0339 und 10.11.2004, 2003/13/0018). Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis des (angeführten) verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018 unter Hinweis auf seine Vorjudikatur betont, dass von einer Eingliederung in aller Regel auszugehen sein wird, weil dieses Merkmal bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird. Unerheblich ist dabei, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist (vgl. VwGH 15.12.2004, 2003/13/0067).

Diese Eingliederung erscheint im vorliegenden Fall jedenfalls als gegeben. Der Gesellschafter-Geschäftsführer war seit der Gründung der Gesellschaft im Jahr 1991 bzw. 1992 (Eintragung in das Firmenbuch) durchgehend mit der Geschäftsführung betraut. Seit 1994 hat der Gesellschafter-Geschäftsführer die alleinige Geschäftsführung inne. Die vom Gesellschafter-Geschäftsführer ausgeübte Geschäftsführertätigkeit ist somit auf Dauer angelegt.

Was die Tätigkeitsverpflichtung des Gesellschafter-Geschäftsführers anlangt, so war sie nicht auf die Abwicklung eines konkreten (überschaubaren) Projektes abgestellt. Die Bw. legte selbst ausführlich den umfassenden Aufgabenbereich des Gesellschafter-Geschäftsführers in den berufungsgegenständlichen Jahren dar.

Die Tatsache, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer seit der Gründung der Gesellschaft durchgehend als Geschäftsführer der Bw. tätig ist, lässt im Sinne des funktionalen Verständnisses des Begriffes der Eingliederung auf ihre faktische Eingliederung bei Erfüllung der von ihm persönlich übernommenen Tätigkeitsbereiche in den betrieblichen Ablauf zu schließen und zwar sowohl in zeitlicher, örtlicher als auch in organisatorischer Hinsicht.

Die Bw. hat im Zuge des Berufungsverfahrens als Argument, welches gegen die organisatorische Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers sprechen würde, vorgebracht, dass dieser noch für die K. Gesellschaft m.b.H. und für den K. Verein die Geschäftsführung besorge. Hiezu ist zunächst festzuhalten, dass eine Geschäftsführung für mehrere Rechtsträger nach Meinung des Senates keinesfalls die organisatorische Eingliederung in den Geschäftsbetrieb der Bw. ausschließt. Vor allem aber ist auf den Inhalt

des zwischen der K. Gesellschaft m.b.H. und der Bw. sowie ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer abgeschlossenen "Geschäftsführer-Vertrages" hinzuweisen, aus welchem zweifelsfrei hervorgeht, dass Vertragspartner der K. Gesellschaft m.b.H. hinsichtlich der Geschäftsführung sowohl die Bw. - welche z.B. die Abwicklung des gesamten Zahlungsverkehrs wahrzunehmen hat und auch an die Konkurrenzklausel gebunden ist - als auch der Gesellschafter-Geschäftsführer sind. Das vereinbarte Honorar für die Geschäftsführung von S 88.743,-- (ab Juli 1999 S 90.706,--) zuzüglich Umsatzsteuer monatlich floss von der K. Gesellschaft m.b.H. an die Bw., weiters verrechnete die Bw. an die K.Gesellschaft m.b.H. in den Streitjahren die anfallenden Reisespesen. Daraus ist aber zu ersehen, dass die Geschäftsführung für die K. Gesellschaft m.b.H. sowie für den K. Verein in einem direkten Konnex mit der Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers für die Bw. standen und damit umso weniger ein durchdringendes Argument für eine Nichteingliederung in organisatorischer Hinsicht erkannt werden kann.

Wenn die Bw. weiters vorbringt, der Gesellschafter-Geschäftsführer sei in der Arbeitszeitgestaltung völlig weisungsfrei und könne sich eines geeigneten und qualifizierten Vertreters bedienen, so sind diese Umstände für die Einstufung einer Beschäftigung unter § 22 EStG unmaßgeblich (vgl. auch Erkenntnisse des VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0226, hinsichtlich fixem Arbeitsort, vom 22.09.2000, 2000/15/0075, hinsichtlich Arbeitszeit, und vom 26.04.2000, 99/14/0339, u.a. hinsichtlich Urlaubsregelung). Die Delegation von Arbeiten ist auch bei leitendem Führungspersonal keine unübliche Vorgangsweise (VwGH 18.02.1999, 97/15/0175).

Der Inhalt der dem Gesellschafter-Geschäftsführer auferlegten Verpflichtungen ist eine auf Dauer angelegte Leistungserbringung. Die Arbeitsleistung im Rahmen eines Dauerschuldverhältnisses entspricht grundsätzlich der in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 angesprochenen Betätigung.

In der vorliegenden Berufungsangelegenheit ist im Sinne des Erkenntnisses des VwGH vom 10.11.2004, 2003/13/0018 die Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus der Bw. klar zu erkennen. Auf die Umstände, ob der Gesellschafter-Geschäftsführer ein Unternehmerwagnis getragen habe und ob er laufend entlohnt worden sei oder nicht, kommt es nach den Ausführungen des verstärkten Senates nicht mehr an (vgl. VwGH 23.11.2004, 2004/15/0068).

Das von der Bw. in diesem Zusammenhang vorgebrachte Argument, dass eine Erfolgsabhängigkeit der Geschäftsführervergütungen und somit ein Unternehmerwagnis

gegeben gewesen sei, geht wie das Vorbringen, dass eine laufende Entlohnung nicht vorgelegen sei, vor dem Hintergrund des Erkenntnisses des VwGH vom 20.11.2004, 2003/13/0018 ins Leere. Nähere Ausführungen hiezu erübrigen sich im Hinblick auf die angeführte Rechtsprechung, wenngleich doch auszuführen ist, dass die von der Bw. behauptete Rückzahlungsverpflichtung des Gesellschafter-Geschäftsführers hinsichtlich seiner Vergütung ebenso wenig in der Aktenlage Deckung findet wie das Vorbringen, wonach er Reisespesen im Falle der Nichterreichung eines Budgets der K. Gesellschaft m.b.H. von ATS 6 Millionen selbst zu tragen gehabt hätte.

Im Lichte der vorstehenden Erwägungen erscheint die vom Finanzamt erfolgte Unterwerfung der Geschäftsführervergütungen unter die Beitragspflicht für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag gerechtfertigt.

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Klagenfurt, 30. Juni 2005