

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Walter Zemrosser und die weiteren Mitglieder OR Mag. Cornelia Pretis-Pösinger, KR Dkfm. Dr. Gerhard Ertl und Joachim Rinösl im Beisein der Schriftführerin Alexandra Dumpelnik über die Berufung der Bw., (nunmehr in Liquidation, Liquidatorin: Frau Ma.D. (Ma. D.), vertreten durch Lothar de Pauli, Steuerberater, 9020 Klagenfurt, Ebenthaler Straße 139, vom 30. September 2002 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Spittal an der Drau, vertreten durch ADir. Karl Egarter, vom 24. September 2002 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2001 nach der am 9. November 2004 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Bw., deren Unternehmensgegenstand der Handel mit Stahlhalbprodukten und stahltechnischen Produkten sowie der Handel mit Waren aller Art ist, fand eine den Zeitraum vom 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2001 umfassende Lohnsteuerprüfung statt.

Herr M.D. (M. D., verstorben 25. Mai 2003) hielt seit 24. März 1992 einen Geschäftsanteil im Ausmaß von 30 % an der GmbH. Laut dem Firmenbuchauszug vom 11. Oktober 2004 war Dipl. Ing. M. D. handelsrechtlicher Geschäftsführer und vertrat die Bw. seit 10. April 1992 selbständig; darüber hinaus vertrat Ing. A.Z. (A. Z.) die Bw. seit 7. März 1996 gemeinsam mit Dipl. Ing. M. D. Frau Ma. D. hält die restlichen 70 % der Geschäftsanteile. Laut dem

Firmenbuchauszug vom 9. November 2004 befindet sich die Bw. in Liquidation. Zur Liquidatorin (Abwicklerin) wurde Frau Ma. D. bestellt.

Im Zuge der Lohnsteuerprüfung wurde zur Abklärung des Gesamtbildes der Rechtsverhältnisse zwischen der GmbH und dem wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer und zur Überprüfung der Einkunftsart des Geschäftsführergehaltes der Bw. vom Finanzamt ein umfangreicher Fragenkatalog zugesandt. Dieser wurde mit Schriftsatz vom 18. Juni 2002 folgendermaßen beantwortet:

Im Einzelnen heißt es:

1.		Welche konkreten Tätigkeiten übte Herr Dipl. Ing. M. D. im Prüfungszeitraum als wesentlich Beteiligter (Geschäftsführer) für die GesmbH aus? Um eine detaillierte Schilderung und Aufzählung der einzelnen Aufgabenbereiche wird ersucht. Antwort: Herr Dipl. Ing. M. D. hat generelle Entscheidungen getroffen, Kaufs- und Verkaufsentscheidungen und hat auch alle Preise vereinbart.
2.		Besteht bzw. bestand die Möglichkeit, sich im Rahmen der Tätigkeiten vertreten zu lassen? Antwort: Ja.
	a)	Wie oft war eine Vertretung im Prüfungszeitraum bereits tatsächlich erfolgt? Antwort: Vertretung war nicht erforderlich, da Herr Dipl. Ing. M. D. nur tageweise in Urlaub war und in dieser Zeit immer telefonisch erreichbar war.
	b)	Von wem und für welche Aufgabenbereiche erfolgte die Vertretung konkret? Antwort: siehe oben.
	c)	Wurde die Vertretung von einem Dienstnehmer, einem weiteren Geschäftsführer oder einer betriebsfremden Person übernommen? Antwort: siehe oben
	d)	Wer hat die Kosten dafür getragen? Antwort : siehe oben
3.		Werden bzw. wurden gewissen Tätigkeiten durch Hilfskräfte unterstützt? Wenn ja, wofür und in welchem Ausmaß ist dies konkret geschehen? Von wem wurden diese Hilfskräfte entlohnt? Antwort: siehe Punkt 2.
4.		Wie erfolgte im Prüfungszeitraum die Entlohnung?
	a)	Welcher Auszahlungsmodus (monatlich, jährlich, unregelmäßig) bestand je Kalenderjahr? Antwort: monatlich und lt. Geschäftserfolg der GmbH.
	b)	Bekanntgabe der Art, Höhe und Anzahl der laufenden Bezüge: Antwort: 1999: 12 x 12.000,--S, 2000: 12 X 12.000,--S, 2001: 12 x 12.000,--S
	c)	Bekanntgabe der Art, Höhe und Anzahl der sonstigen Bezüge Antwort: 1999: 1 x 146.000,-- S, 2000: 1 x 100.000,--, 2001: stand noch nicht fest (tats: keine Prämie – schlechter Geschäftsgang)
	d)	Bekanntgabe der Art und Höhe der Sachbezüge (Firmen-Pkw, Dienstwohnung). Die diesbezüglichen Berechnungsgrund- bzw. Unterlagen wie zB. Kauf-, Leasing und Mietverträge, Fahrtenbücher etc. sind vorzulegen. Antwort: Keine.

	e)	Inwieweit war die Entlohnung (auch) erfolgsabhängig? Die bezughabenden Vertrags- und Berechnungsunterlagen sind in Fotokopie vorzulegen. Antwort: Die sonstigen Bezüge sind abhängig vom Bilanzergebnis der GmbH, was auch durch die sehr unterschiedlichen Beträge lt. Punkt 2 (4) ersichtlich ist.
5.		Inwiefern bestand die Möglichkeit, im Rahmen der Tätigkeiten sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite der Bezüge und sonstigen Vergütungen maßgeblich zu beeinflussen? Um Vorlage der schriftlichen bzw. um Bekanntgabe der mündlichen Vereinbarungen, die darüber bestehen, wird ersucht. Antwort: siehe 4e.
6.		Welche Art von Auslagenersetzen und in welcher Höhe wurde im Zuge der Tätigkeiten im Prüfungszeitraum je Kalenderjahr bezahlt? Um Vorlage der bezughabenden vertraglichen Regelungen wird ersucht.
	a)	KM-Gelder und sonstige Reisekosten (Bahn, Flug, Taxi) Antwort: Keine.
	b)	Tages- und Nächtigungsgelder (Reisekostenabrechnungen) Antwort: Keine.
	c)	Sonstige Antwort: Keine.
7.		Werden die einzelnen Tätigkeiten in den Räumlichkeiten der GesmbH ausgeübt; wird vom Unternehmen ein Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt? Antwort: Herr Dipl. Ing. M. D. übt seine Tätigkeiten überwiegend auf Geschäftsreisen oder von seinem Wohnsitz in Slowenien aus. Die Räumlichkeiten der GmbH werden nur alle 1 – 2 Wochen für Betriebsbesprechungen aufgesucht.

8.		<p>Welche Arbeitsmittel wurden auf eigene Kosten beigestellt? Werden von der GesmbH für die Beistellung Vergütungen geleistet? Die entsprechenden Unterlagen sind vorzulegen.</p> <p>Antwort: Telefon und PKW werden von Herrn D. zur Verfügung gestellt. Es erfolgt keine Kostenvergütung durch die GmbH. Herr Dipl. Ing. D. muss die anfallenden Kosten durch seine GF-Bezüge abdecken.</p>
9.		<p>Wie gestaltet sich die Arbeitszeit (gleichmäßig auf die Woche verteilt, je nach Arbeitsanfall etc.). Um Darstellung der erbrachten Arbeitszeit und deren Lagerung im Prüfungszeitraum wird gebeten.</p> <p>Antwort: Unregelmäßig – je nach Erfordernis.</p>
10.		<p>Wie oft und wie lange war der wesentlich Beteiligte im Prüfungszeitraum auf Urlaub oder krank?</p>
	a)	<p>Um Bekanntgabe der Krankentage bzw. konsumierten Urlaubstage pro Kalenderjahr wird ersucht.</p> <p>Antwort: die Urlaubs- bzw. Kranktage wurden nicht aufgezeichnet, da Herr Dipl. Ing. D. keinen Anspruch auf bezahlten Urlaub bzw. bezahlte Krankheitstage hat.</p>
	b)	<p>Wer hat während dieser Abwesenheiten die Vertretung bzw. die Wahrnehmung welcher konkreten Agenden übernommen?</p> <p>Antwort: siehe Punkt 2</p>
	c)	<p>Bestand im Prüfungszeitraum ein (vertraglicher) Anspruch auf Gebührenurlaub?</p> <p>Antwort: nein</p>
	d)	<p>Wurde im Prüfungszeitraum eine Urlaubs- und Krankenstandskartei geführt – wenn ja wird um deren Vorlage ersucht.</p> <p>Antwort: nein</p>
11.		<p>Nach welcher Bestimmung sind die Bezüge pflichtversichert (ASVG oder GSVG) und von wem (Geschäftsführer oder GesmbH) werden die Beitragskosten getragen?</p> <p>Antwort: GSVG-Beiträge wurden durch die GmbH überwiesen, und dem Geschäftsführer verrechnet, wodurch Dipl. Ing. D. die GSVG-Beiträge selbst trägt.</p>
12.		<p>Welche Vereinbarungen sind hinsichtlich der Auflösung des Vertragsverhältnisses getroffen worden (Kündigungstermine, -fristen, -gründe)?</p> <p>Antwort: Herr Dipl. Ing. D. kann von der Mehrheitsgesellschafterin jederzeit und ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist abberufen werden.</p>
13.		<p>Unter welcher Einkunftsart wurden bisher bzw. werden die im Prüfungszeitraum erhaltenen Bezüge bzw. Vergütungen zur Einkommensteuer erklärt?</p> <p>Antwort: Einkünfte aus selbständiger Arbeit</p>
14.		<p>Alle vorhandenen schriftlichen Verträge, die das Rechtsverhältnis zwischen der Gesellschaft und dem wesentlich Beteiligten definieren bzw. regeln (Gesellschafts-, Anstellungs-, Dienst-, Werkvertrag, Umlaufbeschlüsse, Nachträge zu den einzelnen Verträgen, etc.) sind vorzulegen.</p> <p>Antwort: Gesellschaftsvertrag liegt bei.</p>
15.		<p>Wurden die in Rede stehenden Bezüge und Vergütungen im Prüfungszeitraum der Kommunalsteuer unterworfen?</p> <p>Antwort: nein</p>

Dem Fragenkatalog angeschlossen wurde von der Bw. der Gesellschaftsvertrag vom 24. März 1992. Zur Geschäftsführung heißt es unter Punkt viertens: *Die Gesellschaft hat einen oder mehrere Geschäftsführer. Werden zwei oder mehrere Geschäftsführer bestellt, wird das Vertretungsrecht der Geschäftsführer durch Beschluss der Gesellschafter geregelt. Längstens für die Dauer seiner Zugehörigkeit zur Gesellschaft wird Herr M. D. zum Geschäftsführer der Gesellschaft bestellt.*

Die Lohnsteuerprüfung stellte fest, dass die von der Bw. an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlten Gehälter und sonstigen Vergütungen als Arbeitslohn im Sinne des § 41 Abs. 2 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG) in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1992, BGBl. Nr. 818/1993, zu qualifizieren sei, da der Geschäftsführer eine kontinuierliche Entlohnung (S 12.000,-- pro Monat) erhalte. Die regelmäßige Gewährung einer gewinnabhängigen Tangente ändere an der Einschätzung nichts.

Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfungsorganes, erließ gegenüber der Bw. einen entsprechenden Haftungs- und Abgabenbescheid und setzte auf Grund der o. a. Prüfungsfeststellungen mit Bescheid vom 24. September 2002 den Dienstgeberbeitrag mit insgesamt € 1.865,29/ S 25.667,00 (1999 S 11.285,00, 2000 S 9.374,00, 2001 S 5.008,00) sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit insgesamt € 199,49/S 2.745,00 (1999 S 1.254,00, 2000 S 979,00, 2001 S 512,00) fest.

In der gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid eingebrauchten Berufung vom 30. September 2002 brachte die Bw. vor, dass der DB und DZ nur festzusetzen sei, wenn u.a. eine Tätigkeit ausgeübt werde, ohne dass vom Ausführenden ein Unternehmerrisiko getragen werde. Herr Dipl. Ing. M. D. habe in den Jahren 1999 bis 2001 unterschiedliche Vergütungen erhalten. Der Grund sei darin gelegen, dass die Tätigkeit von Dipl. Ing. M. D. mit Unternehmerrisiko ausgeübt werde. Dies sei auch daran zu erkennen, dass Geschäftsführerbezüge von stark unterschiedlicher Höhe gewährt worden seien (1999 S 290.000,--, 2000 S 246.000,--, 2001 S 144.000,--). Die Geschäftsführerbezüge des Jahres 2001 hätten aufgrund des schlechten Geschäftserfolges nur S 144.000,-- betragen. Im Vergleich zu 1999 bedeute dies eine Verminderung von mehr als 50 % und gegenüber dem Jahr 2000 von mehr als 40 %. Bei Vorliegen eines Unternehmerrisikos sei keine Pflicht zur Entrichtung des DB und des DZ gegeben. Im Übrigen werde die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt.

Aus den Veranlagungsakten der Bw. geht hervor, dass diese Einkünfte aus Gewerbebetrieb in folgender Höhe erzielten: 1999: - 144.910,-- S (= auch steuerlicher Verlust), 2000: 33.511 S (-118.251,-- steuerlicher Verlust), 2001: -43.679,-- S (= auch steuerlicher Verlust). Laut dem Bilanzakt betrugen die Geschäftsführer-Bezüge 1999 S 290.000,--, 2000 S 246.000,--, 2001: S 144.000,--. In den Einkommensteuererklärungen sind folgende Beträge als

Geschäftsführerbezüge ausgewiesen: 1999 S 281.558,56, 2000 S 176.225,52, 2001 S 133.328,84.

In der am 9. November 2004 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde seitens der Bw. ergänzend vorgebracht, dass gegen die DB und DZ Vorschreibungen des FA Spittal für die Jahre 2002 und 2003 ebenfalls Berufung wegen des fehlenden Unternehmerrisikos erhoben worden sei. Diese Vergütungen hätten lediglich € 10.444,88 und € 2.618,23 betragen. Die Bw. habe im Übrigen eine Dienstnehmerin (Frau Z. Z.) beschäftigt; der Sitz der Bw. befindet sich in der Wohnung von Frau Z.

Die Tätigkeiten der Bw. hätten sich so abgespielt, dass überwiegend innergemeinschaftliche Erwerbe in der EU getätigt worden seien. Die Waren seien in der Folge nach Slowenien geliefert worden. Ing. M. D. habe in Österreich keinen Dienstort gehabt. Er sei nur auf der Durchfahrt beim Firmensitz in Spittal "vorbeigekommen". Dipl. Ing. M. D. sei in Österreich beschränkt steuerpflichtig gewesen.

Was die Geschäftsführer-Vergütungen anlangten, so seien sie derartigen Schwankungen unterlegen, dass nicht von einem Dienstverhältnis gesprochen werden könne.

Im Übrigen werde mitgeteilt, dass sich die Bw. in Liquidation befindet. Zustellbevollmächtigter sei aber nach wie vor der steuerliche Vertreter.

Der Vertreter des Finanzamtes bekräftigte den bisher eingenommenen Standpunkt. Durch die Ausführungen der Bw. hätten sich insgesamt keine neuen Sachverhaltselemente ergeben, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsansicht ermöglichen würden.

Der Senat hat erwogen:

Den Dienstgeberbeitrag haben gemäß § 41 Abs. 1 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 (FLAG) 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 beteiligten 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.

Gemäß § 41 Abs. 4 FLAG idF BGBl. Nr. 818/1993 gehören zur Beitragsgrundlage nicht:

- Ruhe- und Versorgungsbezüge;

- b) die im § 67 Abs. 3 und 6 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Bezüge;
- c) die im § 3 Abs. 1 Z 10, 11 und 13 bis 21 des Einkommensteuergesetzes genannten Bezüge,
- d) Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 gewährt werden.
- e) Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer gewährt werden, die als begünstigte Personen gemäß den Vorschriften des Behinderteneinstellungsgesetzes beschäftigt werden,
- f) Arbeitslöhne von Personen, die ab dem Kalendermonat gewährt werden, der dem Monat folgt, in dem sie das 60. Lebensjahr vollendet haben.

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

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

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

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

Im Berufungsfall besteht Streit darüber, ob die von der Bw. in den Kalenderjahren 1999 bis 2001 für die Geschäftsführertätigkeit an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer Dipl. Ing. M. D. ausbezahlten Gehälter als Einkünfte nach § 22 Z 2 EStG 1988 (zweiter Teilstrich) zu qualifizieren und folglich sowohl in die Beitragsgrundlage des DB als auch in die Beitragsgrundlage des DZ einzubeziehen sind oder nicht.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, G 109/00, wird unter Anführung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Anzeichen für ein Dienstverhältnis seien, im Fall der – auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden – Weisungsgebundenheit ihre

Unterscheidungskraft verlieren und daher für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen, nicht brauchbar sind.

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 Delegierung von bestimmten Arbeiten (vgl. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339).

Nach der Rechtsprechung des VwGH (Erkenntnisse vom 18.9.1996, 96/15/0121, sowie 20.11.1996, 96/15/0094 und den zuletzt veröffentlichten Erkenntnissen wie 24.10.2002, 2002/15/0160, 25.11.2002, 2002/14/0080, 26.11.2002, 2002/15/0178 und 28.11.2002, 2001/13/0117, 19.02.2004, 2004/15/007, 22.03.2004, 2001/14/0063, 24.02.2004, 2001/14/0062, 31.03.2004, 2004/13/0021 uam.) werden Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstich 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 (vgl. die Erkenntnisse vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, vom 18.7.2001, 2001/13/0063, und vom 18.9.2003, 2001/15/0151).

a) Eingliederung in den geschäftlichen 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, § 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 der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. VwGH 21.12.1999, 99/14/0255, 27.1.2000, 98/15/0200 und 26.4.2000, 99/14/0339).

Gerade diese Eingliederung scheint im gegenständlichen Fall gegeben gewesen. Der Gesellschafter-Geschäftsführer Dipl. Ing. M. D. vertrat die Bw. laut Firmenbuch seit 24. März 1992 selbständig. Das Vertragsverhältnis von Dipl. Ing. M. D. war somit auf Dauer angelegt und bestand nicht in der Abwicklung eines z. B. konkreten Projektes. Er übte seine Tätigkeit im Interesse des betrieblichen Organismus aus. Der von der Bw. näher umschriebene und unstrittige Aufgabenbereich des Geschäftsführers (Treffen von generellen Entscheidungen, Kaufs- und Verkaufsentscheidungen, Preisvereinbarungen) sprachen ohne Zweifel für die Eingliederung in den betrieblichen Organismus (vgl. u. a. Erkenntnis des VwGH vom 25. November 2002, 2002/14/0080).

Der Verwaltungsgerichtshof geht – wie oben ausgeführt - in ständiger Rechtsprechung von einem funktionalen Verständnis des Begriffes der "Eingliederung in den betrieblichen Organismus" aus (VwGH 29.1.2002, 2001/14/0076). Entscheidend ist der umfangreiche, unstrittige Tätigkeitsbereich des Geschäftsführers, der es bewirkt, dass der Geschäftsführer jedenfalls strukturell in den Organismus der Bw. eingegliedert ist. Fest steht, dass für das Unternehmen der persönliche Arbeitseinsatz des Gesellschafter-Geschäftsführers erforderlich war. Somit war im Berufungsfall eine faktische Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers bei Erfüllung des von ihm persönlich übernommenen Tätigkeitsbereiches in den betrieblichen Ablauf der Bw. gegeben und zwar sowohl in zeitlicher, örtlicher als auch in organisatorischer Hinsicht. Daran vermag auch das Vorbringen der Bw., wonach auch Ing. A. Z. Geschäftsführer sei, nichts zu ändern. Vielmehr ergibt sich aus den Firmenbuchauszügen (Stand 11. Oktober 2004), dass Ing. A. Z. seit 7. März 1996 im Firmenbuch als weiterer Geschäftsführer eingetragen ist; er durfte aber die Bw. nur gemeinsam mit Dipl. Ing. M. D. vertreten, während Dipl. Ing. M. D. die Bw. nach wie vor selbständig vertreten konnte.

b) Unternehmerwagnis:

Von einem Unternehmerwagnis ist dann auszugehen, 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 und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss. Dabei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an: im Vordergrund dieses Merkmals steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft (VwGH 25.11.2002, 2002/14/0080). In diese Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben.

Ob bzw. in welcher Ausprägung im einzelnen Fall die maßgeblichen Kriterien, wie etwa Unternehmerwagnis vorliegen, ist eine Sachverhaltsfrage. Auf die besonderen Schwierigkeiten der Feststellung des tatsächlichen Sachverhaltes, die sich bei den in Rede stehenden Leistungsverhältnissen insbesondere aus dem dabei häufig vorzufindenden Umstand des Selbstkontrahierens ergeben, wurde bereits wiederholt in der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hingewiesen (vgl. das Erkenntnis vom 25.4.2002, 2001/15/0066). Dieser Aspekt hat zur Folge, dass bei der Sachverhaltsfeststellung, um dem Objektivierungserfordernis hinreichend Rechnung zu tragen, der nach außen in Erscheinung tretenden tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehung die wesentliche Bedeutung beizumessen ist (VwGH 31.3.2003, 2003/14/0023).

Zum Vorliegen eines Unternehmerrisikos führt die berufungswerbende Gesellschaft ins Treffen, dass Dipl. Ing. M. D. in den Streitjahren unterschiedliche Vergütungen auf Grund des ihn treffenden Unternehmerrisikos erhalten habe. Insbesondere habe er Geschäftsführerbezüge in stark unterschiedlichen Höhen erhalten (1999 290.000,-- S, 2000 244.000,-- S, 2001 144.000,-- S, das sei im Vergleich zu 1999 eine Verminderung von mehr als 50 % und im Vergleich zu 2000 eine Verminderung von mehr als 40 %)

Die Ausführungen führen nicht zum Erfolg der Berufung.

Bei Beurteilung, ob ein Unternehmerrisiko vorliegt, kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Wie der Beantwortung des Fragenvorhaltes zu entnehmen ist erhielt Dipl. Ing. M. D. für den Streitzeitraum monatlich ein Fixum von 12.000,-- S an Geschäftsführerbezügen ausbezahlt. Darüber hinaus flossen ihm 1999 S 146.000,-- und 2000 S 100.000 als Prämie zu. Im Jahre 2001 wurde eine Prämie infolge des schlechten Geschäftsganges nicht ausbezahlt.

Unter Bedachtnahme auf die regelmäßige durch den Fixbezug geprägte Entlohnung von S 12.000,-- pro Monat bzw. S 144.000,-- pro Jahr kann der UFS ein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko nicht erkennen (vgl. VwGH 25.9. 2001, 2001/14/0117, 2001/14/0051).

Wenn die Bw. die stark unterschiedlichen Geschäftsführerbezüge (Schwankungen von 40 – 50 %) vorbringt, übersieht sie, dass sich die Schwankungen nicht auf das angeführte Fixum sondern auf die einmal jährlich ausbezahlten "Prämien" bezogen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind gerade gewinnabhängige Prämien udgl. bei leitenden Angestellten nicht ungewöhnlich, vermögen aber ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko nicht zu begründen (VwGH 19.2.2002, 2001/14/0173). Überdies vertritt der VwGH in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, dass eine für einen Teil der Geschäftsführerentlohnung bestehende Vereinbarung über die Abhängigkeit vom Erfolg der Gesellschaft für sich allein noch kein Unternehmerrisiko des Geschäftsführers bewirkt (VwGH 2003/14/0016).

Darüber hinaus ist zum Vorbringen, wonach durch die schlechten Geschäftserfolge der Bw. die Entlohnung des Gesellschafter-Geschäftsführers vermindert wurden, zu bemerken, dass durch diesen Einwand das Trennungsprinzip zwischen Geschäftsführer und Gesellschafter außer Acht gelassen wird. Wie der Verwaltungsgerichtshof mehrfach ausgeführt hat, trifft das Risiko der liquiditätsmäßigen Erfüllbarkeit der Zahlungsverpflichtungen (auch Gehälter) alle Gläubiger der Gesellschaft gleich. In dem auf dem Trennungsprinzip aufbauenden System der Ertragsbesteuerung von Kapitalgesellschaften ist jedenfalls – dh auch bei Mehrheitsgesellschaftern oder Alleingesellschaftern – zwischen der Position als Gesellschafter und jener als Geschäftsführer zu unterscheiden. Aufgrund des Trennungsprinzips kommt der Wahrung der Interessen als Anteilseigner, durch Aufrechterhaltung des Unternehmens im Hinblick auf das Unternehmerwagnis aus der Geschäftsführertätigkeit keine Bedeutung zu. Grund hierfür ist die Beteiligung an der Gesellschaft und Besicherung des Vermögens der GesmbH. Ein Wagnis für die Geschäftsführertätigkeit ergibt sich daraus nicht, da es nicht auf das Wagnis aus der Stellung als Gesellschafter oder gar auf das Unternehmerwagnis der Gesellschaft ankommt.

Aus den vorstehenden Ausführungen und der Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes zu den einnahmenseitigen Risiken (vgl. VwGH vom 12.9.2001, 2001/14/0054, 17.10.2001, 96/13/0065, 28.5.2002, 2001/14/0057, 2.7.2002, 2001/14/0055, 29.5.2001, 2001/14/007 uvam) ergibt sich, dass im gegenständlichen Fall auf Grund der Abwicklung der Leistungsbeziehungen ein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht gegeben ist. Ein einnahmenseitiges Risiko wird vom VwGH nur dann bejaht, wenn die Bezüge nicht bloß schwanken, sondern mitunter gänzlich entfallen, sohin das Unternehmerrisiko tatsächlich schlagend wird, und dem Objektivierungserfordernis (klare vertragliche Grundlage, Bindung des Bezuges an wirtschaftliche Parameter) entsprochen wird.

Der Gesellschafter-Geschäftsführer hat in seinen Einkommensteuererklärungen 1999, 2000 und 2001 bei der Ermittlung seiner Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit als Betriebsausgaben neben der Sozialversicherung, Diäten und Kilometergeld (1999: S 191.935,06, 2000: S 176.957,72 und 2001: S 182.658,64) geltend gemacht. Unter Bedachtnahme auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshof, wonach kein ausgabenseitiges Unternehmerrisiko begründet wird, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer seine Sozialversicherungsbeiträge selber trägt (VwGH 12.9.2001, 2001/13/0111, 2001/13/0101), liegt ein ausgabenseitiges Unternehmerrisiko nicht vor. Und auch aus den Diäten und Kilometergeld kann ein ausgabenseitiges Unternehmerrisiko nicht abgeleitet werden. Erwachsen dem Geschäftsführer aus der Nutzung eines Büros in seiner Wohnung und aus der Nutzung des privaten Kraftfahrzeuges (VwGH vom 29.1.2002, 2001/14/0133 und 0134), wofür kein Kilometergeld entrichtet wird, Kosten, zeigt dies kein

Risiko ins Gewicht fallender Schwankungen auf der Ausgabenseite (VwGH vom 12.9.2001, 2001/13/0110 uvam.).

Insgesamt war daher auch ein ausgabenseitiges Risiko des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht zu erkennen. Ausgabenseitig besteht nach stRsp grundsätzlich kein Unternehmerrisiko, es sei denn, den Gesellschafter-Geschäftsführer treffen unerwartet Kosten (zB. Personalkosten für Vertretung), die nicht überwälzt werden können.

Dass der Gesellschafter-Geschäftsführer neben der kontinuierlichen Entlohnung eine gewinnabhängige Tantieme erhielt (1999: 146.000,-- S, 2000: 100.000,--) vermag an der DB und DZ Pflicht nichts zu ändern. Wie ausgeführt, führt eine kontinuierliche Entlohnung zur DB und DZ Pflicht. Daran ändert sich auch nichts, wenn regelmäßig eine gewinnabhängige Tantieme gewährt wird, da eine solche insbesondere bei leitenden Angestellten nicht ungewöhnlich ist (vgl. Erkenntnis des VwGH 19.2.2002, 2001/14/0173).

c) Laufende Entlohnung:

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnisse vom 23.4.2001, 2001/14/0054, und 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, vom 18.7.2001, 2001/13/0072 und 2001/13/0063, vom 18.7.2001, 2001/13/0082) steht der Annahme der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht entgegen, dass die Vergütung des Geschäftsführers ausschließlich in Form zB von vierteljährlich zufließender Zahlungen bewirkt wird, da diese Judikatur das Element laufender Lohnzahlung nicht an die Bedingung knüpft, dass die dem Geschäftsführer gewährten Vergütungen im Monatsrhythmus zufließen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes reicht es für die Annahme einer laufenden Entlohnung (noch) aus, wenn die Geschäftsführervergütung dem Verrechnungskonto jährlich gutgeschrieben wird (vgl. VwGH 27.8.2002, 2002/14/0094, 18.9.2003, 2001/15/0151).

Unbestritten ist im Berufungsfall, dass dem Gesellschafter-Geschäftsführer S 12.000,-- monatlich an Fixbeträgen und darüber hinaus sonstige Bezüge ("Prämien") in Höhe von S 146.000,--/1999 und S 100.000,--/2000 und S 0/2001 zugeflossen sind. Damit ist aber eine laufende Entlohnung im Sinne der oben zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung gegeben.

Zusammenfassend ist festzuhalten: im Berufungsfall überwiegen bei Betrachtung des tatsächlich verwirklichten Gesamtbildes des Rechtsverhältnisses die Merkmale der Unselbständigkeit gegenüber jenen der Selbständigkeit und es liegen somit mit Ausnahme der Weisungsbundenheit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vor, weshalb die Voraussetzungen für die Qualifikation der Gehälter des wesentlich beteiligten Geschäftsführers nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 erfüllt sind. Die von der Bw. an

den Geschäftsführer ausbezahlten Gehälter sind gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 sowohl in die Beitragsgrundlage des DB als auch in jene des DZ einzubeziehen.

Daran vermag auch das Vorbringen der Bw., wonach die Gesellschaft in Österreich nicht tätig geworden sei sondern nur innergemeinschaftliche Erwerbe in der EU ausgeführt und Waren nach Slowenien geliefert habe, nichts zu ändern. Faktum ist nämlich, dass die Bw. laut dem Gesellschaftsvertrag ihren Sitz in Österreich hatte.

Darüber hinaus ist dem Einwand, dass Dipl. Ing. M. D. am Firmensitz in Spittal nur "vorbeigekommen" sei und er eigentlich keinen Dienstort in Österreich gehabt habe, nichts abzugewinnen. Einerseits hat das Finanzamt dem fehlenden Wohnsitz (ständigen Aufenthalt) in Österreich insoweit Rechnung getragen, als Dipl. Ing. M. D. beschränkt einkommensteuerpflichtig war. Andererseits ist im Streitfall der Begriff des Dienstnehmers im Sinne des FLAG (und des KommStG) zu beachten. Danach sind Dienstnehmer **Personen**, die im Unternehmen der Kapitalgesellschaft **in der Art eines Dienstnehmers beschäftigt sind** und am Stamm- oder Grundkapital **mehr als 25 %** beteiligt sind (§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988). Dass diese Voraussetzungen vorliegen wurde anhand der obigen Ausführungen umfassend dargelegt. Allfällig vorgesehene Befreiungstatbestände, wie sie im § 41 Abs. 4 FLAG aufgezählt sind, gelangen im Streitfall ebenfalls nicht zur Anwendung.

Soweit die Bw. mit ihrem Vorbringen auf die zeitliche Komponente des Aufenthaltes von Dipl. Ing. M. D. abzielt, ist entgegenzuhalten, dass nur Löhne, die an nur kurzfristig im Inland beschäftigte, jedoch im Ausland ansässige Dienstnehmer gezahlt werden, nicht der Beitragspflicht unterworfen sind. Wobei als kurzfristig ein Zeitraum von nicht mehr als einem Monat normiert wird. Dieser Umstand trifft in Anbetracht der auf Dauer angelegten entgeltlichen Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers und dessen Eingliederung in den Betrieb der Bw. nicht zu.

Der von der Bw. vorgebrachte Verweis auf die Berufungen für die Jahre 2002 und 2003 ist im Streitfall, der den Prüfungszeitraum 1999 bis 2001 betrifft, irrelevant.

Schließlich ist auch aus den Vorbringen, wonach die Bw. eine Dienstnehmerin beschäftigte und sich der Sitz der Bw. in der Wohnung der Dienstnehmerin befindet, nichts für die Berufung abzuleiten.

Der Berufung konnte daher kein Erfolg beschieden sein.

Klagenfurt, am 15. November 2004