



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAAT

---

Außenstelle Klagenfurt  
Senat 2

GZ. RV/0233-K/02

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Kärntner Treuhand- und Revisionsgesellschaft mbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Villach betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) über den Prüfungszeitraum vom 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt 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**

Bei der Berufungswerberin (Bw.), deren Unternehmensgegenstand a) die Ausübung des Elektroinstallationsgewerbes der Unterstufe, b) der Antennenbau und c) der Handel mit Elektrowaren aller Art bildet, fand eine den Zeitraum vom 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 2000 umfassende Lohnsteuerprüfung statt. Dabei stellte der Prüfer ua. fest, dass der Geschäftsführer J.A. seit 11. November 1988 einen Geschäftsanteil im Ausmaß von 98 % an der berufungsführenden Gesellschaft hält und in dem zwischen der Bw. und dem Geschäftsführer abgeschlossenen Geschäftsführervertrag, datiert mit 18. Juli 1989, Folgendes wörtlich vereinbart wurde:

### *"Geschäftsführervertrag*

*abgeschlossen am heutigen Tag zwischen der Firma X. GmbH, vertreten durch ihre Generalversammlung (im folgenden Gesellschaft genannt), und Herrn J.A. als Geschäftsführer, im folgenden Geschäftsführer genannt.*

### *§ 1*

#### *Aufgabenbereich und Befugnis*

*Herr J.A., geboren am ..., wohnhaft in ... , wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 27.10.1988 zum Geschäftsführer der Gesellschaft bestellt.*

*Der Geschäftsführer ist berechtigt und verpflichtet, die Gesellschaft nach Maßgabe des Gesellschaftsvertrages vom 27.10.1988 in der jeweils geltenden Fassung allein zu vertreten und die Geschäfte der Gesellschaft allein zu führen.*

### *§ 2*

#### *Pflichten des Geschäftsführers*

*Dem Geschäftsführer obliegt die Leitung und Überwachung des Unternehmens im Ganzen. Er hat die ihm obliegenden Pflichten mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes nach Maßgabe der Gesetze, des Gesellschaftsvertrages, der Generalversammlungsbeschlüsse und dieses Vertrages wahrzunehmen.*

### *§ 3*

#### *Arbeitsleistung und Vergütung*

*Der Geschäftsführer hat die von einem leitenden Mitarbeiter zu erwartende Arbeitskraft sowie seine Kenntnisse und Erfahrungen der Gesellschaft zur Verfügung zu stellen.*

*Für die ordnungsgemäße Erbringung seiner Leistung erhält der Geschäftsführer ein monatliches Entgelt von S 40.000,-- das, ab dem am 1.4.1989 beginnenden Wirtschaftsjahr, 14mal jährlich zu bezahlen ist. Zusätzlich übernimmt die Gesellschaft die Sozialversicherungsbeiträge, die der Geschäftsführer aufgrund seiner Vergütung schuldet.*

*Der monatliche Bezug ist mit dem Verbrauchspreisindex 1986 oder einem vergleichbaren Lebenserhaltungskostenindex wertgesichert.*

*Der Geschäftsführer hat Anspruch auf Benützung eines gesellschaftseigenen PKW's der Mittelklasse (derzeit Mercedes 230), der auch für private Zwecke genutzt werden darf.*

*Für notwendige Geschäftsreisen hat der Geschäftsführer Anspruch auf Ersatz seiner Spesen. Dabei richtet sich das Taggeld nach den einkommensteuerlichen Vorschriften.*

*Eine erfolgsabhängige Tantieme kann durch Beschuß der Gesellschafter festgesetzt werden.*

#### § 4

##### *Dauer des Vertrages*

*Der Vertrag ist auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.*

#### § 5

##### *Teilnichtigkeit*

*Sollte eine der Bestimmungen dieses Vertrages nicht rechtswirksam sein oder ungültig werden, berührt dies die Wirksamkeit der übrigen Bestimmungen nicht.*

#### § 6

##### *Gesetzliche Bestimmungen*

*Sofern nichts anderes vereinbart wird, gelten die Bestimmungen des Gesetzes über die Gesellschaft mit beschränkter Haftung und das Handelsgesetzbuch in ihrer jeweils gültigen Fassung."*

Im Zuge der Lohnsteuerprüfung wurde von der Bw. ein Fragenvorhalt (Verwaltungsakt Seite 46) gegenüber dem Prüfungsorgan wie folgt beantwortet:

*"Fragenkatalog – Abklärung des Gesamtbildes eines allenfalls schuldrechtlichen Rechtsverhältnisses zwischen der GesmbH und einer wesentlich beteiligten Personen (Gesellschafter—Geschäftsführer).*

*1. Welche konkreten Tätigkeiten übte Herr J.A. im Berufungszeitraum (gemeint wohl Prüfungszeitraum) als wesentlich Beteiligter (Geschäftsführer) für die GesmbH aus?*

*Um eine detaillierte Schilderung und Aufzählung der einzelnen Aufgabengebiete wird ersucht.*

**Antwort:** Kundenbesuch, Angebot, Baustellen, Aufsicht, wenig im Büro, Einbringung

*2. Besteht bzw. bestand die Möglichkeit, sich im Rahmen der Tätigkeiten vertreten zu lassen?*

*a) Wie oft war eine Vertretung im Prüfungszeitraum bereits tatsächlich erfolgt?*

*b) Von wem und für welche Aufgabenbereiche erfolgte die Vertretung konkret?*

*c) Wurde die Vertretung von einem Dienstnehmer, einem weiteren Geschäftsführer oder einer betriebsfremden Person übernommen?*

*d) Wer hat die Kosten dafür getragen?*

**Antwort:** Nein

*3. Werden bzw. wurden gewisse Tätigkeiten durch Hilfskräfte unterstützt? Wenn ja, wofür und in welchem Ausmaß ist dies konkret geschehen? Von wem wurden diese Hilfskräfte entlohnt?*

**Antwort:** Nein

4. Wie erfolgte im Prüfungszeitraum die Entlohnung?

a) Welcher Auszahlungsmodus (**monatlich**, jährlich, unregelmäßig) bestand je Kalenderjahr?

**Antwort:** Monatlich, ab 2000 alle 3 Monate

b) Bekanntgabe der Art, Höhe und Anzahl der laufenden Bezüge.

**Antwort:** Bis 1.1.2000: 14 Bezüge S 51.000,--

c) Bekanntgabe der Art, Höhe und Anzahl der sonstigen Bezüge.

d) Bekanntgabe der Art und Höhe der Sachbezüge (Firmen-PKW, Dienstwohnung). Die diesbezüglichen Berechnungsgrund- bzw. Unterlagen wie z.B. Kauf- Leasing u. Mietverträge, Fahrtenbücher, etc. sind vorzulegen.

**Antwort:** Firmen-PKW: BMW 730i, Kauf

e) Inwieweit war die Entlohnung (auch) erfolgsabhängig? Die bezughabenden Vertrags- und Berechnungsunterlagen sind in Fotokopie vorzulegen.

Sie werden ersucht, eine Auflistung der Bezüge bzw. Vergütungen getrennt nach Kalenderjahren sowie Fotokopien der dazugehörigen Aufwands- und Verrechnungskonten für den Prüfungszeitraum vorzulegen.

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:** Ab 2000: mind. S 700.000,--, darüber erfolgsabhängiger Bezug

6. Welche Art von Auslagenersätzen und in welcher Höhe wurden 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)

b) Tages- und Nächtigungsgelder (Reisekostenabrechnungen)

c) Sonstige

7. Werden die einzelnen Tätigkeiten in den Räumlichkeiten der GesmbH ausgeübt; wird vom Unternehmen ein Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt?

**Antwort:** Ja, Büro

8. Welche Arbeitsmittel wurden auf eigene Kosten beigestellt? Werden von der GesmbH für die Beistellung Vergütungen geleistet? Die entsprechenden Unterlagen sind vorzulegen.

**Antwort:** Privater Laptop in Privatwohnung für Angebote

9. 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.

**Antwort:** Ca. 10 Stunden tägl. + 5 Wochenende mit Störungen

10. Wie oft und wie lange war die/der wesentlich Beteiligte im Prüfungszeitraum auf Urlaub oder krank?

- a) Um Bekanntgabe der Krankentage bzw. konsumierten Urlaubstage pro Kalenderjahr wird ersucht.
- b) Wer hat während dieser Abwesenheitszeiten die Vertretung bzw. die Wahrnehmung welcher konkreten Agenden übernommen?
- c) Bestand im Prüfungszeitraum ein (vertraglicher) Anspruch auf Gebührenurlaub?
- d) Wurde im Prüfungszeitraum eine Urlaubs- und Krankenstandskartei geführt- wenn ja wird um deren Vorlage ersucht.

**Antwort:** Nie krank, Urlaub keine Bezüge seit 1.1.2000

11. Nach welcher Bestimmung sind die Bezüge pflichtversichert (ASVG oder GSVG) und von wem (Geschäftsführer/in oder GesmbH) wurden diese Beitragskosten getragen?

**Antwort:** GSVG, zahlt die GesmbH

12. Welche Vereinbarungen sind hinsichtlich der Auflösung des Vertragsverhältnisses getroffen worden (Kündigungstermine, -fristen, -gründe)?

**Antwort:** Unbefristeter GF Vertrag

13. Unter welcher Einkunftsart wurden bisher bzw. werden die im Prüfungszeitraum erhaltenen Bezüge bzw. Vergütungen zur Einkommensteuer erklärt?

**Antwort:** Sonst. Selbständige.

14. 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.

**Antwort:** Liegt bei. (Anmerkung: Geschäftsführungsvertrag datiert mit 3.1.2000, Verwaltungsakt Seiten 48 - 51)

15. Wurden die in Rede stehenden Bezüge und Vergütungen im Prüfungszeitraum der Kommunalsteuer unterworfen?

**Antwort:** GF Bezüge 97, 98, 99 der Kommst. unterworfen."

In dem mit 3. Jänner 2000 datierten "Geschäftsführungsvertrag" wurden nachstehende Regelungen getroffen:

#### **"Geschäftsführungsvertrag**

abgeschlossen zwischen Herrn J.A. (Geschäftsführer), geboren am ..., und der X. GmbH

#### **Aufgabenbereich und Befugnis**

Der Geschäftsführer ist berechtigt und verpflichtet, die Gesellschaft nach Maßgabe des Gesellschaftsvertrages in der jeweiligen geltenden Fassung allein zu vertreten und die Geschäfte der Gesellschaft zu führen.

## Weisungsfreiheit

Der Geschäftsführer unterliegt im Hinblick auf die betriebsgewöhnlichen rechtsgeschäftlichen Handlungen und Maßnahmen, die mit dem Unternehmenszweck der Gesellschaft verbunden sind, weder Weisungen durch die Generalversammlung noch einzelner Gesellschafter.

## Pflichten des Geschäftsführers

Dem Geschäftsführer obliegt die Leitung und Überwachung des Unternehmens im Ganzen. Er hat die ihm obliegenden Pflichten mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes nach Maßgabe der Gesetze, des Gesellschaftsvertrages der Generalversammlungsbeschlüsse und dieses Vertrages wahrzunehmen.

## Arbeitsleistung

(1) Der Geschäftsführer hat die von ihm zu entwickelnde Tätigkeit an keinem bestimmten Ort und während keiner bestimmten Zeit auszuüben.

(2) Er ist in der Einteilung und Organisation der ihm obliegenden Tätigkeit frei.

(3) Der hiefür erforderliche Zeitaufwand und die Einteilung der Arbeitszeit werden vom Geschäftsführer eigenverantwortlich bestimmt.

## Entgelt

(1) Das vereinbarte Entgelt (je Wirtschaftsjahr) ist Nachtrag zu diesem Vertrag (zuzüglich allfälliger Umsatzsteuer) steht dem Geschäftsführer nur dann zu, wenn das vereinbarte und festgesetzte Budgetziel des jeweiligen Jahres erreicht worden ist.

Sollte das Budgetziel nicht erreicht – also unterschritten – werden, dann reduziert sich das Entgelt für dieses Jahr anteilig entsprechend dem Verhältnis des tatsächlichen von der Gesellschaft erreichten Ergebnisses zum Budgetziel.

Zusätzlich kann die Generalversammlung dem Geschäftsführer erfolgsabhängige Tantiemen zusprechen.

(2) Im Falle einer solchen Reduktion beträgt das Entgelt des Geschäftsführers aber jedenfalls ATS 700.000,00 (zuzüglich allfälliger Umsatzsteuer) jährlich, so daß eine Reduktion unter diesen Betrag nicht möglich ist.

(3) Da im Falle der Nichterreichung des Budgetziels der Geschäftsführer für das betreffende Geschäftsjahr ein zu hohes Entgelt erhalten hat, erklärt er sich ausdrücklich damit einverstanden, daß die zuviel bezahlte Differenz im Folgejahr seinen Entgeltansprüchen zur Gänze entgegengehalten und mit diesen aufgerechnet wird.

(4) Sollte der gegenständliche Vertrag vor Ablauf eines Geschäftsjahres aufgelöst werden, so wird die Höhe des tatsächlich zu zahlenden Geschäftsführerentgeltes auf Basis der zwischen den Vertragsparteien gemeinsam festgelegten Monatsbilanz zum Ausscheidungstichtag ermittelt.

(5) Der Geschäftsführer hat Anspruch auf monatliche Acontierungen. Er hat dabei auf die Liquiditätserfordernisse der Gesellschaft Rücksicht zu nehmen. Mit diesem Entgelt für die umfassende Wahrnehmung der Geschäftsführung sind auch die Leistungen des Geschäftsführers abgegolten, welche über die für Angestellte der Gesellschaft geltende Normalarbeitszeit hinaus erbracht werden. Es gilt als wohlverstanden, daß der Geschäftsführer bei Bedarf derartige Mehrleistungen erbringen wird.

### **Dauer des Vertrages**

*Der Vertrag ist auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.*

### **Teilnichtigkeit**

*Sollte eine der Bestimmungen dieses Vertrages nicht rechtswirksam sein oder ungültig werden, berührt dies die Wirksamkeit der übrigen Bestimmungen nicht.*

### **Sonstige Bestimmungen**

*Für die Dauer von 6 Wochen eines jeden Jahres hat der Geschäftsführer das Recht auf nichtbezahlte Dienstfreistellung, zu der er jedoch nicht verpflichtet ist. Er hat – sofern er von der Dienstfreistellung Gebrauch machen will, diese Absicht jedenfalls der Gesellschaft vorweg rechtzeitig mitzuteilen und für eine Vertretungsregelung Sorge zu tragen.*

*Eine Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall ist nicht vereinbart.*

*Die Nutzung eines Firmen-PKW's für private Zwecke im üblichen Ausmaß ist dem Geschäftsführer gestattet.*

### **Gesetzliche Bestimmungen**

*Sofern nichts anderes vereinbart wird, gelten die Bestimmungen des Gesetzes über die Gesellschaft mit beschränkter Haftung und das Handelsgesetzbuch in ihrer jeweils gültigen Fassung.*

### **Inkrafttreten**

*Dieser Vertrag tritt mit 1. Jänner 2000 in Kraft."*

In zwei Anhängen zum Geschäftsführungsvertrag, jeweils datiert mit 3.1.2000, wurde bezüglich des Entgeltes des Geschäftsführers J.A. weiters vereinbart, dass bei Erreichen des Budgetziels 1999/2000 sowie 2000/2001 (Gewinn vor GF-Bezug und vor Steuer) in Höhe von je S 2.000.000,00 der GF-Bezug 2000 und 2001 je S 970.000,00 betragen solle.

Entsprechend der von der Bw. im Zuge der Prüfung zur Verfügung gestellten Aufwandskonten (zB Kto. Nr. 6250: Geschäftsführervergütung), ermittelte der Prüfer den Zufluss der Geschäftsführerbezüge bezogen auf die einzelnen Prüfungsjahre. Demnach flossen dem Gesellschafter-Geschäftsführer J.A. folgende Gehälter (Beilage zum Prüfungsbericht Seite 26) zu:

GF-Bezug	1996	1997	1998	1999	2000
Jänner	48.700,00	48.700,00	48.700,00	48.700,00	51.100,00 102.200,00
Februar	48.700,00	48.700,00	48.700,00	48.700,00	51.100,00 51.100,00 51.100,00

März	48.700,00	48.700,00	48.700,00	48.700,00	
			97.400,00	48.700,00	
April	48.700,00	48.700,00	48.700,00	- 51.100,00	
Mai	48.700,00	48.700,00	48.700,00	51.100,00	150.000,00
Juni	48.700,00	48.700,00	48.700,00		
Juli	48.700,00	48.700,00	48.700,00	51.100,00	80.000,00
August	48.700,00	48.700,00	48.700,00	51.100,00	
September	48.700,00	48.700,00	48.700,00	51.100,00	
Oktober	48.700,00	48.700,00	48.700,00	51.100,00	126.800,00
November	48.700,00	48.700,00	48.700,00	51.100,00	110.000,00
			48.700,00	51.100,00	
Dezember	48.700,00	48.700,00	48.700,00	51.100,00	
13.u.14. Bez.	97.400,00	97.400,00		51.100,00	
Indexerhöhg.			16.800,00	33.600,00	
Summe	<b>681.800,00</b>	<b>681.800,00</b>	<b>747.300,00</b>	<b>637.200,00</b>	<b>773.400,00</b>

Laut Ermittlungen des Prüfers gewährte die Bw. dem Geschäftsführer J.A. im Prüfungszeitraum an sonstigen Vergütungen zusätzlich zu den in den Tabellen dargestellten Gehältern pauschale Aufwandsentschädigungen (1996: S 28.800,-- 1997: S 28.800,-- und 1998: S 7.200,--), übernommene GSVG-Zahlungen (1996: S 124.442,00, 1997: S 137.366,00, 1998: S 139.981,00, 1999: S 141.773,00 und 2000: S 143.778,00) sowie einen laufenden geldwerten Vorteil resultierend aus privater Firmen-PKW-Nutzung (geschätzt in Höhe von S 84.000,00 je Prüfungsjahr).

Auf Grund der Ermittlungsergebnisse gelangte der Prüfer zur Auffassung, dass die von der Bw. im Zeitraum vom 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 2000 an den Gesellschafter-Geschäftsführer J.A. ausbezahlten Gehälter und sonstigen Vergütungen als Arbeitslohn im Sinne des § 41 Abs. 2 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) 1967 in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818/1993, zu qualifizieren seien. Nach den Feststellungen des Prüfers seien dem Gesellschafter-Geschäftsführer J.A. im Jahr 1996 S 919.042,00, 1997 S 931.966,00, 1998 S 978.481,00, 1999 S 862.973,00 und 2000 S 1.001.178,00 an Geschäftsführerbezügen zugeflossen, die der DB- und DZ-Beitragsgrundlage zuzurechnen seien.

Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfungsorganes und erließ mit Datum vom 27. Juni 2001 gegenüber der Bw. einen entsprechenden Abgabenbescheid mit der Begründung, dass im Zuge der Lohnsteuerprüfung festgestellt worden sei, dass die Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführer J.A. im Prüfungszeitraum vom 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 2000, nicht in die Bemessungsgrundlage für den DB und DZ einbezogen worden sei. Die daraus resultierenden Abgabennachforderungen ergaben an DB einen Gesamtbetrag in Höhe von S 211.214,00 (1996: S 41.356,89, 1997: S 41.938,47, 1998: S 44.031,65, 1999: S 38.833,79 und 2000: S 45.053,01) und an DZ einen Gesamtbetrag in Höhe von S 22.815,00 (1996: S 4.595,21, 1997: S 4.659,83, 1998: S 4.892,41, 1999: S 4.314,87 und 2000: S 4.705,54).

In der Berufung gegen den Abgabenbescheid wurde vorgebracht, dass nach der jüngsten Rechtsprechung die Frage der Dienstnehmerähnlichkeit nach zwei Kriterien, nämlich nach der Einbindung in den Betrieb der Gesellschaft und nach der Teilnahme am wirtschaftlichen Risiko zu beurteilen sei. Aus dem Geschäftsführungsvertrag vom 3. Jänner 2000, ergäbe sich, dass Herr J.A. in Abhängigkeit der Ergebnisse der Gesellschaft ein erhebliches wirtschaftliches Risiko trage. Herr J.A. sei daher in der Lage durch Einsatz seiner Arbeitskraft in qualitativer und quantitativer Hinsicht seinen wirtschaftlichen Erfolg maßgeblich zu beeinflussen. Hinsichtlich der betrieblichen Eingliederung würden sich aus dem Geschäftsführungsvertrag ebenfalls wesentliche Freiheiten ergeben, sodass von einer Eingliederung nicht gesprochen werden könne. Insgesamt sei darauf hinzuweisen, dass somit jedenfalls "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" (nämlich mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit) bei Herrn J.A. nicht vorliegen. In diesem Zusammenhang werde auch auf die kritische Stellungnahme von Steuerberater Gerhard Gaedke in der SWK 18 aus 2001 verwiesen. Es werde daher beantragt, die DB- und DZ-Vorschreibung laut Bescheid vom 27. Juni 2001 aufzuheben.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht vom 24. Juli 2001 stellte das Finanzamt den Antrag, die Berufung als unbegründet abzuweisen. Zum Abweisungsantrag führte das Finanzamt begründend aus, dass maßgebend für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis nicht die vertragliche Abmachung, sondern stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit sei. Aufgabe des Herrn J.A. sei die Geschäftsführung für einen längeren Zeitraum, so dass ein Dauerschuldverhältnis vorliege. Im Geschäftsführungsvertrag vom 3. Jänner 2000 sei ein pauschales Mindesthonorar festgelegt worden. Für die Jahre 1996 bis 1999 sei ein

Mindestbezug nicht vereinbart gewesen. Laut Fragenkatalog seien jedenfalls monatlich gleichbleibende Beträge ausbezahlt worden. Ein Risiko auf der Einnahmeseite könne für den Geschäftsführer daher nicht gesehen werden, da davon ausgegangen werden müsse, dass die Geschäftsführerbezüge von der Gesellschaft vorgegeben seien. Auf Grund dieser Feststellungen sei das Finanzamt der Meinung, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer organisatorisch in das Unternehmen eingegliedert sei, das Unternehmerrisiko auf Grund der Vereinbarung nicht trage und somit nach Art eines Dienstnehmers tätig sei.

Die Zuständigkeit zur Entscheidung über die offene Berufung ging mit 1.1.2003 auf den unabhängigen Finanzsenat über (§ 323 Abs. 10 BAO).

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Streit besteht darüber, ob die von der Bw. in den Kalenderjahren 1996 bis 2000 für die Geschäftsführertätigkeiten an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer J.A. ausbezahlten Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art als Einkünfte nach § 22 Z 2 EStG 1988 (zweiter Teilstrich) zu qualifizieren und folglich sowohl in die Beitragsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen als auch in die Beitragsgrundlage des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag mit einzubeziehen sind oder nicht.

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, 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 Teilstrich 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 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 Teilstrich 2 EStG 1988, 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.

Zur Auslegung der in der Vorschrift des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG angeführten Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 wird auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 23.4.2001, 2001/14/0054, und 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, und vom 18.7.2001, 2001/13/0072 und 2001/13/0063, verwiesen. Wie den Gründen der genannten Erkenntnisse entnommen werden kann, werden Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GesmbH 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 weder das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben – also kein Unternehmerwagnis - trifft und
- das er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.

Im Mittelpunkt der Berufung steht im Wesentlichen das Vorbringen der Bw., dass wenn man den Geschäftsführungsvertrag vom 3. Jänner 2000 überprüfe, zu dem Ergebnis gelangen

---

müsste, dass das Tatbestandsmerkmal "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" beim Gesellschafter-Geschäftsführer J.A. nicht vorliege.

Richtig ist, dass einer nach außen in Erscheinung tretenden fremdüblichen, tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehung zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter-Geschäftsführer entscheidende Indizienwirkung beizumessen ist, um dem gerade bei wesentlich beteiligten Gesellschaftern wegen des häufig vorzufindenden Umstandes des Selbstkontrahierens notwendigen Objektivierungserfordernis Rechnung zu tragen.

Nach Ansicht des UFS könne das Anstellungsverhältnis eines Geschäftsführers in Form eines Dienstvertrages im Sinne der §§ 1151 ff ABGB, eines sogenannten freien Dienstvertrages, eines Werkvertrages oder auch eines Auftrages geregelt werden. Auf die alleinige zivilrechtliche Einstufung des Leistungsverhältnisses eines wesentlich Beteiligten zu einer Kapitalgesellschaft kommt es bezüglich der Beurteilung des Vorliegens von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 jedoch nicht an (vgl. VwGH 19.12. 2001, 2001/13/0091, 24.9.2003, 2001/13/0258). Maßgebend für die steuerrechtliche Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis sind nicht die vertraglichen Abmachungen, sondern stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise entsprechendes Gewicht beizumessen ist. Ein schriftlich abgeschlossener "Dienstvertrag" kann daher lohnsteuerrechtlich bedeutungslos sein, wenn nicht durch die Vereinbarung zu Grunde liegende Tätigkeit die Voraussetzungen für das Bestehen eines Dienstverhältnisses gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 begründet werden. Umgekehrt ist ein Dienstverhältnis gegeben, wenn eine formell als "Werkvertrag" oder auch als "freier Dienstvertrag" bezeichnete Vereinbarung überwiegend Elemente eines Dienstverhältnisses trägt oder zwar ein Werkvertrag vorliegt, aber die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit in Abweichung vom Vertragsinhalt überwiegend Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist. Der - seltene - Fall eines Werkvertrages wird nur angenommen werden können, wenn die Verpflichtung zur Herbeiführung eines bestimmten Erfolges, etwa in Form eines durch die Geschäftsführung abzuwickelnden konkreten Projektes, vereinbart ist, nicht aber wenn Gegenstand des Vertrages die auf Dauer angelegte und damit zeitraumbezogene Erbringung von Leistungen ist (vgl. Reich/Rohrwig, GmbH-Recht I, Rz 2/83). Während beim Werkvertrag ein bestimmter Erfolg geschuldet wird, ist beim Dienstvertrag und beim freien Dienstvertrag die Arbeit selbst Leistungsinhalt (vgl. Krejci in Rummel<sup>2</sup>, Rz 117 zu §§ 1165, 1166 ABGB).

Der Regelungsinhalt der im Streitzeitraum zu beurteilenden Geschäftsführungsverträge (datiert mit 18.07.1989 und mit 3.01.2000) stellt eindeutig auf eine auf Dauer angelegte

Leistungserbringung des Geschäftsführers J.A. ab. Die Bw. vermochte laut Verwaltungsakt nicht darzulegen, dass der Geschäftsführer ein überschaubares konkretes Projekt zu erbringen hat bzw. hatte. Was die Tätigkeiten des Geschäftsführers im Zusammenhang mit der Leitung und Überwachung der Gesellschaft im Ganzen anlangt, so steht auch nach den objektiven Ermittlungsergebnissen des Finanzamtes, siehe die Beantwortung des diesbezüglichen Fragenkataloges laut Lohnsteuerprüfung, fest, dass in der auf unbestimmte Zeit ausgerichteten Leistungserbringung ein Dauerschuldverhältnis und nicht die Herstellung oder Erfüllung eines Werkes (Projektes) zu erblicken ist. Die im vorliegenden Fall gegebene ununterbrochene Geschäftsführertätigkeit und Vertretung der Bw. seit 11. November 1988, spricht für ein Dauerschuldverhältnis des Geschäftsführers J.A. und keinesfalls für eine Tätigkeit im Rahmen eines Werkvertrages mit einem Zielschuldverhältnis. Von einem tatsächlich verwirklichten "Werkvertrag" der Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 auszuschließen vermag, kann gegenständlich nach Ansicht des UFS daher nicht gesprochen werden (vgl. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339; Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 22, Anm 138).

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, 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 - 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. 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).

Folglich kommt den Umständen, dass in den in Rede stehenden Geschäftsführungsverträgen die Weisungsfreiheit, ein freier Arbeitsort und flexible Arbeitszeitregelungen, der

Geschäftsführer bei Dienstfreistellung (Urlaub) und im Krankheitsfalle keinen Entgeltanspruch hat, geregelt wurde, keine entscheidungswesentliche Bedeutung zu, handelt es sich dabei doch um Merkmale, die vor dem Hintergrund der Weisungsgebundenheit (vgl. nochmals das Erkenntnis des VfGH G 109/00) ihre Indizienwirkung verlieren.

Aus dem Hinweis auf den Artikel von Gerhard Gaedke "Zur Besteuerung von Geschäftsführerbezügen" in der SWK 18/2001, S 473, ist für die Bw. nichts gewonnen, zumal der zu beurteilende Begriff des steuerlichen Dienstverhältnisses ein durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneter Typusbegriff ist. Solchen Typusbegriffen sind die realen Erscheinungen an Hand einer Mehrzahl von Merkmalen zuzuordnen, wobei nicht stets alle Merkmale in gleicher Intensität ausgebildet sein müssen und die Entscheidung letztlich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall zu erfolgen hat.

Ein solches wesentliches Merkmal, das als ein Indiz für ein Dienstverhältnis zu werten ist, stellt die Eingliederung des Steuerpflichtigen in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dar. Diese ist dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss (vgl. VwGH 23.4.2001, 2001/14/0054; Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer<sup>21</sup>, § 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).

Wenn die Bw. unter Verweis auf die Regelungen im Geschäftsführervertrag einwendet, dass eine solche Eingliederung nicht möglich sei, da der Geschäftsführer J.A. auf Grund seiner gesellschaftsrechtlichen Stellung vollkommen frei und eigenverantwortlich tätig sei, an keine Gesellschafterbeschlüsse gebunden sei, seinen Dienstort und die Dienstzeit frei gestalten könne, so sind diese Umstände auf die Weisungsgebundenheit des Geschäftsführers zurückzuführen, und folglich ist bei der Beurteilung von ihnen abzusehen (vgl. VwGH 25.11.2002, 2002/14/0080 und die darin zitierte Vorjudikatur).

Dass sich der Geschäftsführer in einzelnen Tätigkeitsbereichen vertreten lassen kann, vermag nichts an der Beurteilung der Eingliederung des Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus der Bw. zu ändern, denn die Delegierung von Arbeiten ist auch bei leitendem Führungspersonal keine unübliche Vorgangsweise (vgl. VwGH 18.2.1999, 97/15/0175).

Laut Firmenbuch vertritt der Geschäftsführer J.A. die Bw. bereits seit 11.11.1988. Evident ist auch, dass die Tätigkeitsverpflichtung des Geschäftsführers J.A. nicht auf die Abwicklung eines konkreten (überschaubaren) Projektes abstellt, sondern ihm vielmehr die Leitung und Überwachung des Unternehmens im Ganzen obliegt. Wie ihm dies möglich sein sollte, ohne in das Unternehmen der Bw. eingegliedert zu sein, ist nicht einsichtig. Aus der zu beurteilenden Sach- und Aktenlage ergibt sich vielmehr, dass für die Bw. die aktive und persönliche Mitarbeit (Leitung und Überwachung des Unternehmens im Ganzen, Kundenbesuche, Angebotserstellungen, Baustellenaufsicht, Inkasso, etc.) des Geschäftsführers J.A. erforderlich ist, und eine dienstnehmerleistungsähnliche Auftragserfüllung mit der Erbringung von Leistungen in wirtschaftlicher Abhängigkeit gegenüber nur einem Auftraggeber vorliegt. Diesfalls werden die sonst allgemein üblichen und lediglich durch die Bestellung als Organ der Gesellschaft vorgegebenen (Mindest-)Pflichten als auch Rechte eines Geschäftsführers sicherlich bei Weitem überschritten, wobei jedoch unbeachtlich und unbestritten ist, dass dem Geschäftsführer durch die Gesellschafterstellung im Betrieb "gewisse" Freizügigkeiten eingeräumt sind. Aus dem umfangreichen Tätigkeits- und Aufgabenbereich des Geschäftsführers J.A., die er im Interesse der Gesellschaft ausüben muss und der Tatsache, dass er auf Dauer einen Teil des rechtlichen und wirtschaftlichen Organismus der Gesellschaft bildet, steht dessen Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw. fest.

Ein weiteres wichtiges Indiz für die Beurteilung der Frage, ob die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses bei den Einkünften eines wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers vorliegen, stellt auf das Fehlen eines Unternehmerwagnisses ab.

Ein Unternehmerwagnis liegt dann vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von seinen unternehmerischen Fähigkeiten und seinem Fleiß sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss (vgl. VwGH 31.3.2003, 2003/14/0023).

Ein gegen Einkünfte iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 sprechendes Unternehmerwagnis ist nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nur dann gegeben, wenn es sich auf die Eigenschaft als Geschäftsführer bezieht. Es kommt nicht auf ein Wagnis aus der Stellung als Gesellschafter oder gar auf das Unternehmerwagnis der Gesellschaft an. Daher weist weder das Unternehmerwagnis auf Grund der Beteiligung, die Haftung für Bankkredite der Gesellschaft, noch der Vergleich des Alleingesellschafter-Geschäftsführers mit einem Einzelunternehmer auf das Unternehmerwagnis des Geschäftsführers hin. Vom Vorliegen

eines Unternehmerrisikos kann nur dann gesprochen werden, wenn der Geschäftsführer im Rahmen seiner persönlichen Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner persönlichen Tätigkeit weitgehend selbst gestalten kann. Dabei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Im Vordergrund dieses Merkmals steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. In die Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben (vgl. VwGH 25.11.2002, 2002/14/0080 und 31.3.2003/2003/14/0023).

Dem Ersuchen des Finanzamtes, eine allfällige Erfolgsabhängigkeit der Geschäftsführergehälter durch Vorlage geeigneter Unterlagen und Beweismittel nachzuweisen, kam die Bw. jedenfalls nicht nach. Eine schriftliche fremdübliche Entlohnungsvereinbarung, die auch ein Unternehmerrisiko birgt, bestand laut Aktenlage zwischen der GmbH und dem Geschäftsführer J.A. nicht.

Wenn das Finanzamt den von der Bw. vorgelegten "Geschäftsführungsverträgen" keine Beweiskraft zur entscheidenden Frage des Vorliegens eines Unternehmerwagnisses beigemessen hat, kann dies im Ergebnis nicht als rechtswidrig erkannt werden. Im Hinblick auf die Schwierigkeiten der Sachverhaltsfeststellung und die oftmals fehlende zivilrechtliche Wirksamkeit bei Insichgeschäften des Alleingesellschafter- Geschäftsführers eignet sich für Feststellungen betreffend das Unternehmerwagnis in erster Linie die nach außen in Erscheinung getretene tatsächliche Abwicklung des Geschäftsführungsverhältnisses. Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen hat, setzt das Vorliegen eines einnahmeseitigen Unternehmerwagnisses voraus, dass ein Entlohnungssystem vorliegt, welches einen nachvollziehbaren Zusammenhang mit den wirtschaftlichen Parametern der Gesellschaft herstellt (vgl. VwGH 27.3.2002, 2001/13/0071). Ein derartiger Konnex wurde im Verwaltungsverfahren nicht behauptet und auch mit der Vorlage der "Geschäftsführungsverträgen samt Anhängen" nicht dargetan. Im Übrigen ist die zu beurteilende Entgeltsvereinbarung des Geschäftsführers mit der eines leitenden Angestellten vergleichbar, der ein fixes (Mindest-)Gehalt bezieht und daneben je nach dem Betriebsergebnis des Arbeitgebers die Möglichkeit hat, weitere Bezüge (zB Erfolgsprämien, Tantiemen, Gratifikationen) zu erhalten.

Gegen das Vorliegen eines Unternehmerrisikos sprechen daher die Vereinbarungen zwischen der Bw. und dem Geschäftsführer laut den Geschäftsführungsverträgen vom 18. Juli 19989 und vom 3. Jänner 2000, selbst, zumal daraus klar hervorgeht, dass der Geschäftsführer J.A. im gesamten Prüfungszeitraum Ansprüche auf Fix- oder zumindest Mindestbezüge hatte.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt gerade ein Fixbezug aber auch ein Mindestbezug ein starkes Indiz gegen das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses dar (vgl. VwGH 25.11.2001, 2001/14/0051 und 31.3.2003, 2003/14/0023).

Der Verweis der Bw., der zu beurteilende Geschäftsführungsvertrag vom 3. Jänner 2000 würde ein Unternehmerrisiko aufzeigen, da im Falle der Dienstfreistellung (Urlaub) oder im Krankheitsfalle eine Entgeltfortzahlung nicht vorgesehen sei und weiters der Anspruch auf eine erfolgsabhängige Tantieme bestehe, welche dem Geschäftsführer nur beim Erreichen eines bestimmten Budgetzieles der Gesellschaft zustehe, geht ins Leere, da erstens die tatsächlichen Verhältnisse in den Prüfungszeiträumen für eine rechtliche Beurteilung heranzuziehen sind und zweitens ein wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer jederzeit die Möglichkeit hat, die Gehälter von leitenden Angestellten und somit auch seine eigenen den allenfalls geänderten Ertrags- bzw. Erfolgsverhältnissen des Unternehmens anzupassen. Es ist daher auch eine zusätzlich zu einem Fixbezug oder Mindestbezug gewährte ergebnisabhängige Entlohnungskomponente für die Annahme eines Unternehmerrisikos nicht ausreichend. Dass die Vereinbarung einer erfolgs- bzw. gewinnabhängigen Tantieme - deren Höhe den jeweiligen Gesellschafterbeschlüssen vorbehalten ist - kein Unternehmerwagnis begründet, entspricht auch der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 29.1.2003, 2001/13/0181). Im Übrigen würde selbst das Risiko einer Bezugskürzung bei einer Verlustsituation der GmbH ebenso wenig ein unternehmerspezifisches Risiko der Geschäftsführerbezüge aufzeigen, wie eine Kürzung der Geschäftsführergehälter bei einer negativen allgemeinen Wirtschaftsentwicklung (vgl. VwGH 10.2.1999, 97/15/0175, 24.9.2002, 2001/14/0106).

Eine Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall ist keine unabdingbare Voraussetzung eines steuerlichen Dienstverhältnisses (vgl. VwGH. 15.9.1999, 97/13/0164). Dieser Umstand resultiert vielmehr als Rechtsfolge bei einem Arbeitsverhältnis im Sinne des Arbeitsrechts, bei Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 liegt aber oftmals (jedenfalls aber einer Beteiligung von 50%) kein solches Arbeitsverhältnis vor. Im Übrigen wurde das Vorliegen eines tatsächlich krankheitsbedingten Entgeltentfalles des Geschäftsführers im Streitzeitraum wurde von der Bw. nicht behauptet.

Das Vorbringen der Bw., dass die Entgelt- bzw. Vergütungsregelungen laut den Geschäftsführerverträgen erfolgsabhängig gestaltet seien und somit ein Unternehmerrisiko des Geschäftsführers aufzuzeigen vermögen, erweist sich, wie oben dargelegt wurde, als gänzlich unbegründet.

Im gegenständlichen Fall sind die laut Lohnsteuerprüfung ermittelten und jährlich an den Geschäftsführer J.A. ausbezahlten Gehälter und sonstigen Vergütungen (1996 S 919.042,00, 1997 S 931.966,00, 1998 S 978.481,00, 1999 S 862.973,00 und 2000 S 1.001.178,00) ihrer Höhe nach unstrittig. Die in Rede stehenden Bezüge wurden dem Geschäftsführer jährlich in mehreren Teilbeträgen, teilweise in gleicher Höhe, ausbezahlt, wobei eine konkrete Abhängigkeit vom Betriebsergebnis der Bw. nicht erkennbar ist. Eine laufende Entlohnung liegt aber auch dann vor, wenn der Jahresbezug nicht in monatlich gleichbleibenden Monatsbeträgen ausbezahlt wird (vgl. VwGH 23.4.2001, 2001/14/0054).

Bei diesem Sachverhalt ist daher davon auszugehen, dass die Einnahmen des Geschäftsführers durch die Gesellschaft vorgegeben sind und die Tragung eines einnahmenseitigen Risikos, wie es für Unternehmer typisch ist, nicht zu erkennen ist.

Was die ausgabenseitige Beurteilung des Auftragsverhältnisses des Geschäftsführers anlangt, wurde die Bw. vom Finanzamt eingeladen, die aus der Geschäftsführertätigkeit vom Geschäftsführer J.A. selbst getragenen Kosten bekannt zu geben und damit ein allenfalls bestehendes Unternehmerwagnis nachzuweisen. Ein derartiger Nachweis wurde von der Bw. jedoch nicht erbracht. Ebenso wenig ergeben sich aus der Aktenlage Hinweise auf das Vorliegen eines ausgabenseitigen Unternehmerrisikos.

Im Ergebnis wird folglich auch vom UFS die Auffassung vertreten, dass J.A. in seiner Stellung als Geschäftsführer im Streitzeitraum ein tatsächliches, ins Gewicht fallende Unternehmerrisiko sowohl bezüglich seiner Einnahmen als auch seiner Ausgaben nicht getroffen hat.

Auf Grund dieser Feststellungen sind daher die Voraussetzungen für die Qualifikation der Gehälter des wesentlich beteiligten Geschäftsführers J.A. als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erfüllt und die an ihn von der Bw. ausbezahlten Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art gemäß § 41 Abs. 3 FLAG in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag als auch in die Beitragsgrundlage des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen. Dies löst die Pflicht aus, von den Bezügen des Geschäftsführers den Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag abzuführen, weshalb die Berufung als unbegründet abzuweisen war.