

GZ. RV/0129-K/03

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Gerlinde Andritsch, gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Klagenfurt betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) über den Zeitraum 1. Jänner 1997 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

Die Bw. ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, deren Unternehmensgegenstand der Betrieb von gastronomischen Betrieben ist. Herr B.N. hält einen Geschäftsanteil von 100% und ist deren einziger Geschäftsführer.

Bei der Bw. fand im Jahre 2001 eine den Zeitraum vom 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2000 umfassende Lohnsteuerprüfung statt. Dabei stellte der Prüfer u.a. fest, dass die von der Bw. an den wesentlich (zu 100%) beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlten Gehälter als Arbeitslohn im Sinne des § 41 Abs. 2 Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 (FLAG) in der ab 1994 anzuwendenden Fassung zu qualifizieren und diese folglich in der Höhe von S 65.000,00 (1997), S 800.000,00 (1998), S 980.000,00 (1999) und S 1.285.475,00 (2000) der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag hinzuzurechnen seien. Begründend wies das Finanzamt im Wesentlichen auf die umfangreiche Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes im Zusammenhang mit der Dienstgeberbeitragspflicht der Bezüge von Gesellschafter-Geschäftsführern hin.

In der gegen den angeführten Bescheid erhobenen Berufung vom 2. August 2001 wies die Bw. auf eine anlässlich der Lohnsteuerprüfung vorgelegte Vereinbarung hin; dieser könne entnommen werden, dass der Geschäftsführer volles Unternehmerrisiko trage, da sein Bezug vom Betriebsergebnis abhänge.

Der angeführten Vereinbarung ist zu entnehmen, dass der Geschäftsführer bei einem Cash flow von 0 bis 1,5 Millionen S 500.000,00 p.a., von 1,5 bis 2,5 Millionen S 600.000,-- p.a. und bei einem solchen von über 2,5 Millionen S 35.000,-- p.m. jeweils zuzüglich 20% Cash flow sowie bei einer weiteren Betriebsstätte zusätzlich S 20.500,-- p.m. als Honorar für die Übernahme der Geschäftsführeragenden erhält. Weiters geht daraus hervor, dass dem Geschäftsführer in den Jahren 1998 bis 2000 jeweils ein Betrag von S 600.000,-- und für seine Tätigkeit in St. Veit ein Betrag von S 615.000,--, insgesamt daher ein Betrag von S 2.415.000,-- zur Auszahlung gebracht wurden. Auch findet sich im Anschluss an diese Berechnung der Hinweis auf Kontoblätter. Aus diesen Kontoblättern ist zu ersehen, dass an den Gesellschafter-Geschäftsführer für seine Tätigkeit in den Streitjahren in regelmäßigen Abständen (aconto-) Teilzahlungen geleistet wurden, die im Jahre 1997 S 5.000,00 und S 20.000,00 betragen, sich im Jahre 1998 zwischen S 10.000,00 bis S 315.000,00 bewegten, sich im Jahre 1999 auf S 80.000,00 und S 100.000,00 beliefen, sich im Jahre 2000 zwischen S 20.000,00 bis S 100.000,00 bewegten und letztlich die im zweiten Absatz angeführte Höhe erreichten.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 17. April 2003 wurde die Berufung vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt, dass die organisatorische Eingliederung des Geschäftsführers durch dessen kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung gegeben sei. Die übrigen Merkmale des vorliegenden Falles wie mangelnder Anspruch auf Urlaub, Sonderzahlungen und Abfertigung sowie das Nichtgebundensein an eine feste Arbeitszeit und einen festen Arbeitsort würden vor dem Hintergrund der Weisungsgebundenheit ihre Indizwirkung verlieren. Auch die zivilrechtliche Qualifizierung des Leistungsverhältnisses zwischen Gesellschaft und Gesellschafter-Geschäftsführer (im gegenständlichen Fall ein Werkvertrag) sei unerheblich. Zum Unternehmerrisiko führte das Finanzamt aus, dass ins Gewicht fallende Einnahmenschwankungen des Gesellschafter-Geschäftsführers aus der Aktenlage nicht ableitbar seien; es sei eindeutig eine laufende Auszahlung eines im Wesentlichen gleich hohen Jahresbezuges gegeben. Das bloß allgemein behauptete Risiko einer Bezugskürzung bei einer Verlustsituation der GesmbH stelle ebenso wenig ein unternehmerspezifisches Risiko dar wie eine Kürzung der Bezüge bei einer negativen allgemeinen Wirtschaftsentwicklung. Leistungsbezogene Entlohnungssysteme seien auch bei Arbeitnehmern in leitender Position üblich. Unter den Begriff "Gehälter und sonstige Vergütungen" würden alle Arten von Vergütungen fallen, die der Geschäftsführer als Gegenleistung für seine Tätigkeit erhält; darunter seien auch die von der Gesellschaft für den Geschäftsführer bezahlten Beiträge zur gewerblichen Sozialversicherung zu zählen.

Mit Schreiben vom 19. Mai 2003 brachte die Bw. - ohne weiteres Vorbringen - gegen die Berufungsvorentscheidung den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein.

Im Zuge eines Erörterungstermines gemäß § 279 Abs. 3 BAO wurde mit der steuerlichen Vertreterin der Bw. am 27. Mai 2004 die Sach- und Rechtslage eingehend erörtert. Dabei wies diese darauf hin, dass die Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers cash flow-abhängig gestaltet worden und unregelmäßig zur Auszahlung gebracht worden seien. Zusätzlich seien dem Gesellschafter-Geschäftsführer (von Juni 1998 bis einschließlich September 2000) Entgelte aus seiner Tätigkeit am Betriebsstandort in St. Veit a.d. Glan zugeflossen. Der Vertreter des Finanzamtes gab bekannt, dass der bisherige Standpunkt weiter aufrecht erhalten werde.

Die steuerliche Vertreterin erklärte am 2. Juni 2004 hinsichtlich der vom unabhängigen Finanzsenat noch angeforderten Unterlagen telefonisch, dass ein schriftlicher Werkvertrag zwischen dem Gesellschafter-Geschäftsführer und der Bw. nicht existiere, sondern die dem

Finanzamt in diesem Zusammenhang bekannten Umstände mündlich festgelegt worden seien. Auch eine über die in der bereits vorgelegten Vereinbarung hinaus gehende Berechnung des Geschäftsführerbezuges gebe es nicht. Die Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers am Betriebsstandort St. Veit sei in der Zeit von Juni 1998 bis September 2000 entfaltet worden. Aus den Veranlagungsakten der Bw. geht hervor, dass diese Einkünfte aus Gewerbebetrieb in folgender Höhe erzielte: 1997 S – 233.725,00, 1998 S 955.474,00, 1999 S 335.764,00 und 2000 S - 243. 692,00.

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

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

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

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

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

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

- Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 gewährt werden.

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

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

Streit besteht im vorliegenden Fall darüber, ob die von der Bw. in den Kalenderjahren 1997 bis 2000 für die Geschäftsführertätigkeit an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer B.N. ausbezahlten Gehälter als Einkünfte nach § 22 Z. 2 EStG 1988 (zweiter Teilstrich) zu qualifizieren und folglich sowohl in die Beitragsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen als auch in die Beitragsgrundlage des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind oder nicht.

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

Zu den Merkmalen, die vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem folgende: fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendung typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz, sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (vgl. u.a.

---

Erkenntnisse des VwGH vom 17. Dezember 2001, ZI. 2001/14/0194, sowie vom 25. November 2002, 2002/14/0080).

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

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

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

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 23. April 2001, ZI. 2001/14/0054; Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer<sup>21</sup>, § 19 Anm. 72f.). Die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist von einem funktionalen Verständnis des Begriffes der Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der GmbH geprägt. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. Erkenntnisse des VwGH vom 21. Dezember 1999, ZI. 99/14/0255, vom 27. Jänner 2000, ZI. 98/15/0200, und vom 26. April 2000, ZI. 99/14/0339).

Diese Eingliederung erscheint im vorliegenden Fall jedenfalls als gegeben. Der Gesellschafter-Geschäftsführer B.N. ist seit 20. März 1997 durchgehend mit der alleinigen Geschäftsführung der Bw. betraut. Er übt seine Tätigkeit im Interesse des betrieblichen Organismus aus. Diese ist zudem auf Dauer angelegt und ist nicht auf die Abwicklung eines konkreten überschaubaren Projektes abgestellt.

Die Bw. hat im Zuge der Lohnsteuerprüfung als Argumente, die gegen die organisatorische Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers sprechen würden, vorgebracht, dass der Geschäftsführer keinen Anspruch auf Urlaub, Sonderzahlungen und Abfertigung habe, an

keine Weisungen gebunden sei sowie keine feste Arbeitszeit und keinen festen Arbeitsort habe. Diese Umstände sind – wie bereits vorhin angeführt - für die Einstufung einer Beschäftigung unter § 22 EStG unmaßgeblich (vgl. auch Erkenntnisse des VwGH vom 30. November 1999, ZI. 99/14/0226, hinsichtlich fixem Arbeitsort, vom 22. September 2000, ZI. 2000/15/0075, hinsichtlich Arbeitszeit, und vom 26. April 2000, ZI. 99/14/0339, u.a. hinsichtlich Urlaubsregelung). Ebenfalls unbeachtlich ist der von der Bw. ins Treffen geführte Umstand, dass sich der Gesellschafter-Geschäftsführer eines Vertreters bedienen darf (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 10. Mai 2001, ZI. 2001/15/0061). Auch aus dem Einwand, wonach die Geschäftsführertätigkeit auf Grund eines (mündlichen) Werkvertrages ausgeübt werde, kann die Bw. für ihren Standpunkt nichts gewinnen, weil es auf die zivilrechtliche Einstufung des Leistungsverhältnisses zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter-Geschäftsführer nicht ankommt (vgl. Erkenntnisse des VwGH vom 25. April 2002, ZI. 2001/15/0066, und vom 19. Juni 2002, ZI. 2001/15/0068).

Ein Unternehmerwagnis liegt dann vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von seiner persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 4. März 1986, ZI. 84/14/0063). Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinen Erkenntnissen vom 21. Dezember 1999, ZI. 99/14/0255, und vom 26. Juli 2000, ZI. 2000/14/0061, weiters ausgesprochen hat, kommt es dabei auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Im Vordergrund dieses Merkmals steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einkommensschwankungen trifft. In die Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen von nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben.

Für das Vorliegen des Unternehmerrisikos auf der Einnahmeseite führte die Bw. ins Treffen, dass die Bezüge des Geschäftsführers abhängig vom cash flow des Unternehmens zur Auszahlung gebracht worden seien, darüber hinaus seien die Zahlungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer unregelmäßig erfolgt.

Bei Betrachtung der von der Bw. vorgelegten Vereinbarung fällt auf, dass in den Jahren 1998 bis 2000 hinsichtlich der Entlohnung von einem cash flow in der Bandbreite zwischen S 1,5 und S 2,5 Millionen ausgegangen wurde. Die Vergütungen sind darin mit S 600.000,00 pro Jahr ausgewiesen. Die Tätigkeit am Betriebsstandort St. Veit schlug für 30 Monate mit S 615.000,00 (S 20.500,00 pro Monat) zu Buche, was insgesamt eine Entlohnung von S 2.415.000,00 ergibt.

Die Betrachtung der tatsächlichen Abwicklung des Geschäftsführerverhältnisses hingegen zeigt, dass dem Gesellschafter-Geschäftsführer im Vergleichszeitraum (d.h. ohne Berücksichtigung des Jahres 1997) insgesamt ein Betrag von S 3.065.475,00 an Vergütungen zur Auszahlung gebracht wurde. Dem Ersuchen, die Diskrepanz zwischen dem in der Entlohnung dargelegten und dem tatsächlich zur Auszahlung gebrachten Honorar durch Vorlage einer entsprechenden Berechnung aufzuklären, ist die Bw. nicht nachgekommen, sondern hat vielmehr auf die bereits vorgelegte Vereinbarung hingewiesen. Die Auszahlung der Vergütungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer erfolgte in der Weise, dass dem Geschäftsführer nahezu monatlich aconto-Zahlungen – diese allerdings in unterschiedlicher Höhe – zur Auszahlung gebracht wurden.

In ihrem wirtschaftlichen Gehalt ist die gegenständliche Entlohnung gemäß der getroffenen Vereinbarung als Vereinbarung eines Fixums zu betrachten, weil dem Geschäftsführer jedenfalls (selbst bei einem cash flow von 0) ein von vorneherein festgelegtes (Mindest)-Entgelt gebührt hätte bzw. solche Entgelte – u.a. auch im Jahre 2000 trotz in der Körperschaftsteuererklärung ausgewiesenen Verlust der Bw. – zur Auszahlung gebracht wurden. Die in Rede stehende Entlohnungsregelung geht auf den Fall des Einnahmenverlustes des Geschäftsführers bei einer Verlustsituation der Gesellschaft überhaupt nicht ein. Damit ist von vorneherein sicher gestellt, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer an einem allfälligen Verlust der Bw. nicht teilnimmt und diesen daher auch nicht mitträgt. Die dem Geschäftsführer gegenüber der getroffenen Vereinbarung zur Auszahlung gebrachten Mehrzahlungen in den Jahren 1998 bis 2000 wiederum weisen den Charakter von Erfolgsprämien auf, die auch bei klassischen Dienstverhältnissen leitender Angestellter nicht ungewöhnlich sind (vgl. u.a. Erkenntnis des VwGH vom 30. November 1999, ZI. 99/14/270). Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass auch die finanzielle Abwicklung der Leistungsbeziehung zwischen der Gesellschaft und ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer auf Grund der vorangeführten Umstände ein Risiko, wie es für Unternehmer eigentlich ist, nicht beinhaltet.

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

Der Gesellschafter-Geschäftsführer hat in seinem Einkommensteuererklärungen der Streitjahre bei der Ermittlung seiner Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit als Betriebsausgaben lediglich einen Pauschalbetrag in Höhe von 6% der Einnahmen geltend gemacht. Ein ausgabenseitiges Risiko ist darin nicht zu erkennen; ein solches wurde im Übrigen auch von der Bw. nicht ins Treffen geführt.

Bei Betrachtung des tatsächlich verwirklichten Gesamtbildes des Rechtsverhältnisses überwiegen die Merkmale der Unselbstständigkeit gegenüber jenen der Selbstständigkeit und liegen mit Ausnahme der Weisungsungebundenheit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vor, weshalb die Voraussetzungen für die Qualifikation der Gehälter des wesentlich beteiligten Geschäftsführers nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 erfüllt sind. Die vom Finanzamt vorgenommene Einbeziehung der an den Geschäftsführer ausbezahlten Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art sowohl in die Beitragsgrundlage des DB als auch in jene des DZ erfolgte somit zu Recht.

Aus den angeführten Gründen war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Klagenfurt, 22. Juni 2004