



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt  
Senat 2

GZ. RV/0369-K/02

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Lothar de Pauli, Steuerberater, vom 14. Dezember 2001, gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt, vom 17. Oktober 2001, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) über den Prüfungszeitraum vom 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Bei der Berufungswerberin (Bw.), die eine im Transport- und Speditionsgewerbe tätige GmbH ist, fand eine den Zeitraum vom 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2000 umfassende Lohnsteuerprüfung statt. Dabei stellte der Prüfer ua. fest, dass der Geschäftsführer H.O. seit 27. Jänner 1998 einen Geschäftsanteil im Ausmaß von 100 % an der berufungsführenden Gesellschaft hielt. Unter Tz 22 des LSt-Prüfungsberichtes vom 15.10.2001 führte der Prüfer aus, dass der Geschäftsführer H.O. von der Bw. für die Geschäftsführung in den Jahren 1998: 392.000,00 S, 1999: 720.000,00 S und 2000: 720.000,00 S an GF-Bezügen ausbezahlt erhalten habe. Auch ging der Prüfer entsprechend der Sachlage davon aus, dass der Geschäftsführer als Dienstnehmer im Sinne des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG (Familienlastenausgleichsgesetz) anzusehen sei und folglich die an den Geschäftsführer in den Jahren 1998 bis 2000 zugeflossenen Gehälter und sonstigen Vergütungen dem DB und DZ zu unterziehen seien.

Auf Grund dieser Feststellungen wurde vom Finanzamt mit Abgabenbescheid vom 17. Oktober 2001 der auf die Geschäftsführerbezüge entfallende DB in Höhe von 82.440,00 S

(1998: 17.640,00 S, 1999 und 2000 je 32.400,00 S) und DZ in Höhe von 8.944,00 S (1998: 1.960,00 S, 1999: 3.600,00 S und 2000: 3.384,00 S) festgesetzt.

In der dagegen, innerhalb einer vom Finanzamt erstreckten Rechtsmittelfrist erhobenen Berufung vom 14. Dezember 2001 wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass sich die Berufung gegen die Einbeziehung der Geschäftsführerbezüge in die Bemessungsgrundlage für den DB, sowie zur Bemessungsgrundlage für den DZ für die Jahre 1998 bis 2000 richte. Herr H.O. habe nach dem Tod seines Vaters sowohl das Transport Einzelunternehmen als auch die Mehrheitsanteile an der GmbH übernommen. Ab diesem Zeitpunkt sei die Geschäftsführung vom Einzelunternehmen des Herrn H.O. durchgeführt worden. Das Einzelunternehmen H.O. sei Eigentümer des Betriebsgeländes, sowie des Büro-, Lager- und Werkstatteingebäudes. Das Einzelunternehmen verfüge über eine eigene Gewerbekonzession und führe nicht nur die Geschäftsführung für die GmbH, sondern auch Transportaufträge durch. Die vom Einzelunternehmen verrechneten Geschäftsführungskosten stünden in Abhängigkeit zum Geschäftserfolg. Betrachte man die quartalsmäßig verrechneten Geschäftsführungskosten, so würde man feststellen, dass 1998 im 1. Quartal 92.000,00 S und für die restlichen drei Quartale jeweils 100.000,00 S zur Verrechnung gelangt seien. 1999 sei in den ersten drei Quartalen wiederum jeweils 100.000,00 S an Geschäftsführungskosten verrechnet worden. In Anbetracht dessen, dass sich für 1999 ein deutlich besserer Geschäftserfolg als 1998 abzeichnete, erfolgte mit Jahresende eine Anhebung der Geschäftsführungskosten im vierten Quartal auf 170.000,00 S und als "Erfolgsprämie" eine weitere Vergütung von 250.000,00 S, sodass insgesamt 1999 720.000,00 S an Geschäftsführungskosten verrechnet worden seien. Im Jahr 2000 seien die Geschäftsführungskosten von Quartal zu Quartal unterschiedlich in Anlehnung an die überschlägig ermittelten Quartalsergebnisse verrechnet worden. So seien für das erste Quartal des Jahres 2000 240.000,00 S, für das zweite Quartal 220.000,00 S und für das dritte und vierte Quartal jeweils 180.000,00 S verrechnet worden.

Die mit der Geschäftsführung im Zusammenhang stehenden Aufwendungen und Kosten seien von Herrn H.O. in der Einzelfirma geltend gemacht und von dieser getragen worden. Auf Grund des geschilderten Sachverhaltes sei unschwer zu erkennen, dass die von der Einzelfirma verrechneten Vergütungen für die Geschäftsführung in Anlehnung an die von der Gesellschaft erwirtschafteten Erfolge stehen und somit ein volles Unternehmerrisiko gegeben sei. Die vom Finanzamt in Tz 22 des Berichtes gemäß § 151 Abs. 3 BAO getroffenen Aussagen seien daher unzutreffend. Auch wurde von der Bw. der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung im Sinne des § 284 Abs. 1 BAO gestellt.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz (vormals zuständig: Finanzlandesdirektion für Kärnten) zur Entscheidung vorgelegt. Im Vorlagebericht vom 10. Juni 2002 stellte das Finanzamt den Antrag, die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Zur Abklärung des Sachverhaltes erging an die Bw. am 18. November 2002 von der Finanzlandesdirektion für Kärnten als vormals zuständige Berufungsbehörde nachstehender Fragenvorhalt:

*"Sehr geehrte Damen und Herren,  
im vorliegenden Berufungsfall geht es um die Beurteilung der Frage, ob in den Jahren 1998 bis 2000 von der J.O.GmbH an H.O. für die von ihm geleisteten Geschäftsführertätigkeiten ausbezahlten Gehälter und sonstigen Vergütungen als Einkünfte nach § 22 Z 2, Teilstrich 2, EStG 1988 zu qualifizieren sind oder nicht.  
Zur endgültigen Klärung dieser Frage fehlen noch einige wesentliche Informationen. Bitte geben Sie daher noch Folgendes bekannt bzw. legen Sie die erforderlichen Unterlagen vor:*

1.	<i>Laut Firmenbuch ist H.O. seit 4. Feber 1998 alleiniger Geschäftsführer der J.O.GmbH . Es ist jedenfalls davon auszugehen, dass er persönlich und nicht, wie in der Berufung behauptet, das Einzelunternehmen die Geschäftsführung der GmbH wahrgenommen hat. Bitte legen Sie alle schriftlichen Verträge, die zwischen der Gesellschaft und dem Geschäftsführer bestehen, und sowohl dessen Auftragsverhältnis selbst als auch die Höhe und den Auszahlungsmodus der Geschäftsführervergütungen näher definieren (Geschäftsführer-, Anstellungs-, Werkvertrag, Umlaufbeschlüsse, Nachträge zu den einzelnen Verträgen etc.), vor.</i>
2.	<i>Welche konkreten Aufgaben hat H.O. in den Streitjahren für die GmbH und welche für sein Einzelunternehmen wahrgenommen? Um eine detaillierte Darstellung für beide Bereiche und Bekanntgabe des jeweiligen zeitlichen Ausmaßes pro Woche wird ersucht.</i>
3.	<i>Bestand für H.O. die Möglichkeit, sich im Rahmen seiner Geschäftsführertätigkeit vertreten zu lassen und ist eine Vertretung auch tatsächlich erfolgt? Wenn ja, durch wen und in welchem zeitlichen Ausmaß? Wer hat die Kosten dieser Vertretung getragen?</i>
4.	<i>Laut Anlagenverzeichnis der GmbH befindet sich in deren Betriebsvermögen u.a. ein PKW Mercedes. Wurde dieser PKW in den Streitjahren dem Geschäftsführer zur (auch privaten) Nutzung überlassen (in der Bilanz des Einzelunternehmens H.O. sind keine PKW-Kosten ausgewiesen)? Bitte legen Sie den entsprechenden Kaufvertrag und sofern vorhanden das Fahrtenbuch vor.</i>
5.	<i>Weiters befinden sich im Anlagenverzeichnis der GmbH Büroausstattung, EDV-Anlagen und Kommunikationsmittel. Handelt es sich dabei um Betriebsmittel, die (auch) dem Geschäftsführer zur Verfügung gestellt wurden?</i>
6.	<i>Sollte die Einzelfirma sowohl Büroräumlichkeiten als auch sämtliche Betriebsmittel (insbesondere EDV, Telefon, Fax etc.) für die Geschäftsführung beigestellt haben, teilen Sie bitte mit ob und in welcher Höhe diesbezüglich eine Verrechnung gegenüber der GmbH erfolgt und schließen Sie entsprechende Unterlagen bei.</i>
7.	<i>Evident ist, dass die GmbH im Streitzeitraum durchschnittlich 25, die Einzelfirma durchschnittlich 3 Arbeitnehmer beschäftigte, die Umsatzerlöse der GmbH um ein Vielfaches höher waren als die der Einzelfirma und auch der LKW-Bestand der GmbH wesentlich größer ist als der der Einzelfirma. Kann daher davon ausgegangen werden, dass überwiegend die GmbH nach Außen in Erscheinung tritt und Aufträge durchführt?</i>
8.	<i>Werden Arbeitnehmer bzw. LKWs der GmbH auch für die Einzelfirma eingesetzt? Wenn ja, in welchem Ausmaß und inwiefern erfolgt eine Gegenverrechnung?</i>

*Ihre schriftliche Stellungnahme zu obigen Ausführungen erwarten wir innerhalb von drei Wochen ab Zustellung dieses Schreibens."*

In der Vorhaltsbeantwortung vom 5. Dezember 2002 führte die Bw. Folgendes aus:

*"Bezugnehmend auf Ihren Vorhalt vom 18.11.2002, eingelangt am 21.11.2002, nehmen wir zu den gestellten Fragen in offener Frist wie folgt Stellung:*

1.	<i>Die Geschäftsführung für die GmbH wurde im Rahmen des Einzelunternehmens gemacht.</i>
----	--

	<i>Schriftliche Verträge zwischen der GmbH und dem Einzelunternehmen bestehen nicht.</i>
2.	<p><i>Die Aufgabe des Herrn H.O. bei der GmbH ist die Teilnahme an der Generalversammlung der GmbH. Sämtliche anderen Tätigkeiten werden über die Einzelfirma erbracht und von dieser an die GmbH verrechnet.</i></p> <p><i>Für die Einzelfirma werden von Herrn H.O. folgende Tätigkeiten erbracht:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>Führung der Einzelfirma</i></li> <li>- <i>Verhandlung mit Kunden, Lieferanten, Banken, Versicherungen und Behörden</i></li> <li>- <i>Kontrolle des Rechnungswesen</i></li> <li>- <i>Investitionsplanung</i></li> <li>- <i>Instandhaltungsplanung</i></li> <li>- <i>Einstellung und Kündigung des Personals</i></li> <li>- <i>Disposition</i></li> <li>- <i>Wahrnehmung der Geschäftsführung für die GmbH</i></li> </ul>
3.	<p><i>Es war möglich sich vertreten zu lassen. Die Vertretung wurde und wird von Frau M.W. wahrgenommen.</i></p> <p><i>Die Vertretung wurde für folgenden Zeitraum übernommen:</i></p> <p><i>1998: 8 Tage</i></p> <p><i>1999: 6,5 Tage</i></p> <p><i>2000: 14 Tage</i></p> <p><i>Frau M.W. ist Dienstnehmerin der GmbH. Für Ihre Tätigkeit als Vertretung der Geschäftsführung für die Einzelfirma wurden und werden die Kosten gemeinsam mit der Vergütung für andere Tätigkeiten für die Einzelfirma der Frau M.W. (wie Buchhaltung und Lohnverrechnung) von der GmbH der Einzelfirma in Rechnung gestellt und von dieser auch bezahlt.</i></p>
4.	<p><i>Der PKW ist im Vermögen der GmbH. Er wurde vom Vater übernommen und deswegen in der GmbH belassen. Mit dem PKW wurden und werden auch Privatfahrten unternommen. Sehr wohl wird in den Bilanzen der GmbH ein Privatanteil aufgrund der Fahrtenbücher herausgerechnet und ausgewiesen. Dieser Anteil betrug im besagten Zeitraum:</i></p> <p><i>1998: ATS 18.265,00</i></p> <p><i>1999: ATS 10.635,00</i></p> <p><i>2000: ATS 22.400,00</i></p> <p><i>Die Kosten für die Privatnutzung des Pkws wurden von Herrn H.O. auf das Konto der GmbH überwiesen.</i></p> <p><i>Beigefügt sind 3 Fahrtenbücher sowie zwei Rechnungen in Kopie</i></p>
5.	<i>Der Geschäftsführer kann sowohl die Büroausstattung und EDV der GmbH als auch der Einzelfirma benützen.</i>
6.	<i>Die Einzelfirma verfügt sowohl über Büroräumlichkeiten als auch über Büromöbel, EDV und Telefon. Die GmbH bezahlt für die Nutzung der Büroräumlichkeiten samt Büroeinrichtung und Büromaschinen eine Miete (siehe beiliegende Kopie des Mietvertrages vom 29.7.1994)</i>
7.	<i>Nach Außen tritt die GmbH stärker in Erscheinung als die Einzelfirma.</i>
8.	<i>Es wurden sowohl Arbeitnehmer der GmbH für die Einzelfirma eingesetzt, als auch Arbeitnehmer der Einzelfirma für die GmbH. Die Lohnkosten und Aufwandsentschädigungen wurden ordnungsgemäß verrechnet (siehe beiliegende zwei Rechnungskopien)</i>

*Nach Überprüfung unserer Unterlagen bitten wir Sie die drei Fahrtenbücher zu retournieren, da es sich um die Originale handelt, und wir keine Kopien gemacht haben.*

*In der Hoffnung auf eine positive Erledigung verbleiben wir mit freundlichen Grüßen"*

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

Zwecks Wahrung des Parteienghört wurden mit Schreiben vom 10. Mai 2004 dem Finanzamt Klagenfurt die Ermittlungsergebnisse der vormalig für die Rechtsmittelbearbeitung zuständig gewesenen Finanzlandesdirektion für Kärnten vom UFS zur Kenntnis gebracht. Gleichzeitig wurde das Finanzamt ersucht, zu den Berufungseinwendungen der Bw. Stellung zu nehmen und nachvollziehbar darzustellen, ob die in Tz. 22 des LSt-Prüfungsberichtes dargestellten DB- und DZ-Bemessungsgrundlagenhinzurechnungen, nämlich die GF-Bezüge 1998: 392.000,00 S, 1999 und 2000: je 720.000,00 S in richtiger Höhe ermittelt worden seien.

Im Zuge eines ergänzenden Ermittlungsverfahrens zur Berufung übermittelte das Finanzamt nachstehenden Fragenvorhalt an die Bw.:

1.	Wie lautet konkret der mündliche Geschäftsführungsvertrag bzw. die –vereinbarung mit dem Geschäftsführer H.O. und der Bw. je Streitjahr?
2.	Gibt es für den Streitzeitraum 1998 bis 2000 mündliche oder schriftliche Gesellschafterverträge (Werkverträge) die sogenannte Ziel- bzw. Leistungsvereinbarung mit H.O. und der Bw. regeln? Wenn ja, wie lauten diese? Liegt diesbezüglich Fremdüblichkeit vor und wie erfolgte die diesbezügliche Ver- bzw. Abrechnung?
3.	Welche konkreten Tätigkeiten und Aufgaben umfasste die "Wahrnehmung der Geschäftsführung für die GmbH durch Herrn H.O. " laut Vorhaltsbeantwortung der Bw. vom 5. Dezember 2002, Pkt. 2.? Um entsprechende Schilderungen dieser konkreten Geschäftsführertätigkeiten wird ersucht.
4.	Die Vergütungen bzw. Verrechnungen für die "Geschäftsleitung der GmbH" erfolgten auf Rechnungsbasis inkl. MWSt. a) (Inwieweit) Sind diese GF-Vergütungen erfolgsabhängig? Wenn ja, nach welchen Kriterien? Die entsprechenden Unterlagen (Beweise) darüber sind vorzulegen. b) ZB wurden der Bw. für Geschäftsleitung und Verwaltungskosten S 300.000,00 inkl. MWSt. am 30.12.1999, in Rechnung (Nr. 1120002, Seite 14) gestellt. Es ist der Nachweis zu erbringen, auf welcher vertraglichen Vereinbarung diese Rechnungslegung erfolgte und welche Leistungen im Detail konkret verrechnet wurden? c) Es ist nachzuweisen auf welcher vertraglichen Vereinbarung die "Erfolgsprämie (Bezeichnung lt. Berufungsschrift, siehe LSt.-Akt Seite 14 u. 36)" und wofür konkret zur Auszahlung gelangte. Die diesbezüglichen Berechnungsgrundlagen und –unterlagen sind vorzulegen.
5.	Wie lautet konkret die mündliche Geschäftsvereinbarung (Leistungs-, Abrechnungs- und Zahlungsvereinbarung) zwischen dem Geschäftsführer H.O. und der Einzelunternehmung je Streitjahr? a) Wodurch ist diese Vereinbarung – die einen klaren und einen jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben muss und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre –nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen? Wie lautet der Leistungskatalog (Art und Umfang) und wie das dafür vereinbarte fremdübliche Entgelt (z.B. in Form eines Stundenhonorars, etc. etc.)? b) Laut den aktenkundigen Rechnungslegungen des "Einzelunternehmers" H.O. an die Bw. (Seite: 9 – 20) wurden Kosten für "Geschäftsleitung" und "Verwaltung" verrechnet. Welcher konkrete jährliche Kostenanteil betrifft davon die GmbH-Geschäftsführung und die GmbH-Verwaltung? Um konkrete belegmäßige Nachweisführung wird gebeten. Ebenso sind die diesbezüglichen Be- und Verrechnungsunterlagen (wie erfolgte die rechnerische Ermittlung ?) vorzulegen."

Der Fragenvorhalt wurde von der Bw. mit Schreiben (datiert mit 6.8.2004) wie folgt beantwortet:

"Beantwortung der im Rahmen der LSt-Prüfung vorgelegten Fragen:

1.	<i>Der mündliche Geschäftsführungsvertrag lautete, dass die Einzelfirma die vom Gesetz dem Geschäftsführer übertragenen Aufgaben durchführt.</i>
2.	<i>Als Gesellschafter habe ich nur jene Rechte und Pflichten wahrgenommen, die mir Kraft der entsprechenden Gesetze als Gesellschafter zugeordnet sind (s. Vorhaltsbeantwortung vom 5. Dez. 2002).</i>
3.	<i>Hier verweise ich auf Punkt 2, bzw. die Vorhaltsbeantwortung vom 5. Dez. 2002</i>
4.	<i>a. siehe beiliegende Vereinbarung b. siehe beiliegende Vereinbarung c. um auf diese Frage genau einzugehen, bitte ich um Übermittlung des LSt-Aktes Seite 14 u. 36. Unabhängig davon übersende ich Ihnen als Beilage die Berechnung vom Jahr 1998 – 2002.</i>
5.	<i>a. Zwischen dem Geschäftsführer und dem Einzelunternehmen gibt es keine Geschäftsvereinbarung, da eine Selbstkontrahierung nicht möglich ist. b. Um diese Frage beantworten zu können, bitte ich Sie um Überlassung der in dem Vorhalt zitierten Seiten 9 – 20 Ihres Aktes</i>

*Unabhängig zu Ihren Fragen möchte ich Ihnen mitteilen, dass die Geschäftsführung im Rahmen des Einzelunternehmens erfolgte. Die Einnahmen und der Geldfluss erfolgten ausschließlich über die Konten des Einzelunternehmens. Meine Privatentnahmen aus der Einzelunternehmung sind in keinerlei Zusammenhang mit den Zahlungen der GmbH für die Geschäftsführung an das Einzelunternehmen und erreichen bei weitem nicht deren Höhe."*

Zur Beweisführung ihrer Vorbringen fügte die Bw. der Vorhaltsbeantwortung eine schriftliche "Vereinbarung über die Geschäftsführung" datiert mit 4. Jänner 2002 folgenden Inhaltes bei:

**"Vereinbarung über die Geschäftsführung**

*Mit dieser Vereinbarung wird die im Jahr 1998 getroffene mündliche Vereinbarung zwischen der Firma H.O. und der Firma J.O.GmbH, betreffend Geschäftsführung der guten Ordnung halber schriftlich festgehalten.*

*Gegenstand der Vereinbarung ist die Durchführung der Geschäftsführung der Firma J.O.GmbH durch die Firma H.O.. Insbesondere umfasst die Geschäftsführung nachstehende Verantwortungssegmente:*

- Übernahme der handels- und gewerberechtlichen Geschäftsführung
- Verhandlung mit Kunden und Lieferanten
- Personalführung
- Verantwortlichkeit für das Rechnungswesen

*Es ist der Firma H.O., freigestellt, welche Person mit der effektiven Durchführung der übernommenen Aufgaben beauftragt wird. Das Risiko sowie die Kosten für eine Vertretung trägt die Firma H.O..*

*Die Geschäftsführungsvergütung errechnet sich wie folgt:*

*a.) Umsatzbeteiligung in der Höhe von 0,5 – 0,85 % vom Speditionsumsatz. Die Höhe ist jährlich im Vorhinein zu vereinbaren. In Jahren mit einem negativen EGT ist die Umsatzbeteiligung abweichend mit max. 0,5 % zu berechnen.*

*b.) Erfolgsanteil lt. Aufstellung vom EGT samt Geschäftsführungskosten:*

	€ 0,00 - € 50.000,00	35 % mindestens € 5.000,00
	€ 50.000,01 - € 100.000,00	30 % mindestens € 17.500,00
	€ 100.000,01 - € 150.000,00	26 % mindestens € 30.000,00
	€ 150.000,01 - € 200.000,00	22 % mindestens € 39.000,00
	€ 200.000,01 - € 250.000,00	20 % mindestens € 44.000,00
	€ 250.000,01 - € 300.000,00	18 % mindestens € 50.000,00
ab	€ 300.000,01 -	17 % mindestens € 54.000,00

*Der unter Punkt b.) genannte Mindestanteil gilt ab dem Geschäftsjahr 2002.*

*Sollte der EGT vor Geschäftsführungskosten negativ sein, so trägt die Einzelfirma H.O. 50 % dieses negativen EGT. Dieser Betrag wird dann auf die Umsatzvergütung angerechnet. Die Summe bzw. Differenz aus a.) und b.) ergibt die Geschäftsführungsvergütung.*

Die ermittelte Geschäftsführungsvergütung ist dem Verrechnungskonto der Fa. H.O., gutzuschreiben oder anzulasten. Die Firma H.O., kann aufgrund der Vorjahresergebnisse vierteljährlich Akontierungsrechnungen erstellen.

Ergibt das Verrechnungskonto einen negativen Saldo, so ist dieser von der Firma H.O., an die Firma J.O.GmbH, zu bezahlen.

Die bislang wegen Geringfügigkeit nicht ausgeglichenen Differenzbeträge (nämlich 1998: -€ 464,00; 1999: +€ 531,00; 2000: -€ 155,00; 2001: +€ 442,00) in Höhe von gesamt € 354,00 werden gemeinsam mit der Geschäftsführungsvergütung für 2002 ausgeglichen."

Ferner wurde dem Finanzamt die Berechnung der Geschäftsführervergütung der Kalenderjahre 1998 bis 2002 mit nachfolgender Tabellenaufstellung (Betragsangaben in Euro) dargelegt:

	1998	1999	2000	2001	2002
<i>Umsatz gesamt</i>	2861948	2944117	3240680	3360185	3525468
<i>davon Umsatz Spedition</i>	2747414	2781763	3040485	3234560	3361835
<i>davon Anlagenverkäufe</i>	0	63879	73081	6308	50319
<i>davon sonstige Erlöse</i>	114534	98475	127114	119317	113314
<b>GFB bezahlt</b>	<b>28488</b>	<b>52324</b>	<b>52324</b>	<b>61045</b>	<b>65900</b>
<i>EGT</i>	60799	81416	108791	122873	200363
<i>EGT + GFB</i>	89287	133740	161115	183918	266263
<b>% v. Speditionsumsatz</b>	<b>0,0050</b>	<b>0,0065</b>	<b>0,0055</b>	<b>0,0065</b>	<b>0,0065</b>
<i>Anteil ungerundet</i>	13737,07	18081,46	16722,67	21024,64	21851,93
<b>Anteil</b>	<b>13738</b>	<b>18082</b>	<b>16723</b>	<b>21025</b>	<b>21852</b>
<b>% v. EGT + GFB</b>	<b>0,16</b>	<b>0,26</b>	<b>0,22</b>	<b>0,22</b>	<b>0,18</b>
<i>Anteil ungerundet</i>	14285,92	34772,40	35455,30	40461,96	47927,34
<b>Anteil</b>	<b>14286</b>	<b>34773</b>	<b>35446</b>	<b>40462</b>	<b>47928</b>
<b>Mindestanteil</b>					<b>50000</b>
<b>Summe</b>	<b>28024</b>	<b>52855</b>	<b>52169</b>	<b>61487</b>	<b>71852</b>
<b>Abweichung</b>	<b>-464</b>	<b>531</b>	<b>-155</b>	<b>442</b>	<b>5952</b>

Die ausstehende Anfragebeantwortung zu Frage 5 b wurde von der Bw. per Fax-Mitteilung vom 11.8.2004 wie folgt nachgeholt:

"Beantwortung zu Frage 5.b)

Die Abrechnung wird schon seit 1994 mit dem Code "Geschäftsleitung und Verwaltungskosten" als Gesamtpaket in Rechnung gestellt. Im Rahmen der Arbeit für die Geschäftsführung gibt es natürlich auch Verwaltungsarbeiten. Eine genaue detaillierte Aufzeichnung dafür gibt es nicht. Diese Kosten sind in der Vereinbarung über die Geschäftsführung – Vergütung a.) – inkludiert. Der Anteil beträgt ca. 10 – 20 %."

Mit Schriftsatz vom 30. November 2004 teilte das Finanzamt der Bw. in einer Zusammenfassung die Ergebnisse und Schlussfolgerungen auf Grund des ergänzenden Ermittlungsverfahrens zur gegenständlichen Berufung mit folgendem Inhalt mit:

"Zur Erledigung der Berufung wurden ergänzende Erhebungen durchgeführt, deren Ergebnis nachstehend zur Kenntnis gebracht wird. Sie werden zu einer allfälligen Stellungnahme eingeladen, wobei eine Frist bis zum 15. Dezember vorgemerkt wird. Nach Ablauf der Frist wird der Verwaltungsakt wieder an den Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung übermittelt.

Wie aus dem Schreiben vom 6. August 2004 hervorgeht, wurde laut mündlichem Geschäftsführervertrag vereinbart, dass die Einzelfirma die vom Gesetz dem Geschäftsführer übertragenen Aufgaben durchzuführen habe.

Weiters hätte der Gesellschafter nur jene Rechte und Pflichten wahrgenommen, die im kraft der entsprechenden Gesetze als Gesellschafter zugeordnet wären und wurde dabei auf die Vorhaltsbeantwortung vom 5. Dez. 2002 verwiesen.

Zur Frage, welche konkreten Tätigkeiten und Aufgaben die Wahrnehmung der Geschäftsführung für die GmbH durch Herrn H.O. umfasse, wurde auf die zuvor stehende Angabe und auf die Vorhaltsbeantwortung vom 5.12.2002 verwiesen. Somit wurden diesbezüglich keine weiteren konkreten Ausführungen vorgebracht.

Zur Frage nach welchen Kriterien die Geschäftsführervergütung erfolgsabhängig errechnet bzw. welche Leistungen (Geschäftsleitung / Verwaltungskosten) im Detail konkret verrechnet worden sind, wurde auf die gleichzeitig vorgelegte schriftliche Vereinbarung über die Geschäftsführung vom 4.1.2002 verwiesen. Darin kommt zum Ausdruck, dass Gegenstand der Vereinbarung die Durchführung der Geschäftsführung durch die Firma H.O. für die Firma J.O.GmbH, ist. Insbesondere umfasst die Geschäftsführung

- die Übernahme der handels- u. gewerberechtlichen Geschäftsführung
- die Verhandlung mit Kunden und Lieferanten
- die Personalführung und
- die Verantwortlichkeit für das Rechnungswesen.

Weiters legt die Vereinbarung fest, dass die Geschäftsführervergütung sich wie folgt errechnet:

a.) Umsatzbeteiligung in der Höhe von 0,5 – 0,75 % vom Speditionsumsatz. Die Höhe ist jährlich im Vorhinein zu vereinbaren. In Jahren mit einem negativen EGT ist die Umsatzbeteiligung abweichend mit max. 0,5 % zu berechnen.

b.) Erfolgsanteil lt. Aufstellung vom EGT samt Geschäftsführerkosten:

	€ 0,00 - € 50.000,00	35 % mindestens	€ 5.000,00
	€ 50.000,01 - € 100.000,00	30 % mindestens	€ 17.500,00
	€ 100.000,01 - € 150.000,00	26 % mindestens	€ 30.000,00
	€ 150.000,01 - € 200.000,00	22 % mindestens	€ 39.000,00
	€ 200.000,01 - € 250.000,00	20 % mindestens	€ 44.000,00
	€ 250.000,01 - € 300.000,00	18 % mindestens	€ 50.000,00
ab	€ 300.000,01 -	17 % mindestens	€ 54.000,00

Der unter Punkt b.) genannte Mindestanteil gilt ab dem Geschäftsjahr 2002.

Sollte der EGT vor Geschäftsführerkosten negativ sein, so trägt die Einzelfirma H.O. 50 % dieses negativen EGT. Dieser Betrag wird dann auf die Umsatzvergütung angerechnet. Die Summe bzw. Differenz aus a.) und b.) ergibt die Geschäftsführervergütung.

Über Anfrage, wofür konkret die Erfolgsprämie zur Auszahlung gelangte bzw. auf welche vertragliche Vereinbarung sie beruht, wurde ("...um auf diese Frage genau einzugehen...") seitens des steuerlichen Vertreters um Übermittlung der Seiten 14 u. 36 des Lohnsteueraktes ersucht. Gleichzeitig wurde aber auch eine Aufstellung übermittelt, aus der die Berechnung der Geschäftsführervergütung hervorgeht. So wurde für die Jahre 1998 392.000,00 ATS, 1999 720.000,00 ATS und 2000 720.000,00 ATS. Trotz Übermittlung der angeforderten Aktenteile erfolgte bis dato keine weitere Erläuterung.

Auf die Frage, wie die mündliche Geschäftsvereinbarung (Leistungs-, Abrechnungs- und Zahlungsvereinbarung) zwischen dem Geschäftsführer H.O. und der Einzelunternehmung je Streitjahr konkret gelaute hat, wurde neben dem Ersuchen die Seiten 9 – 20 des Lohnsteueraktes zu überlassen wie folgt Stellung genommen:

"Zwischen dem Geschäftsführer und dem Einzelunternehmen gibt es keine Geschäftsvereinbarung, da eine Selbstkontrahierung nicht möglich ist."

Mit Fax vom 11.8.2004 wurde ergänzend mitgeteilt, dass die Abrechnung schon seit 1994 mit dem Code "Geschäftsleitung und Verwaltungskosten" als Gesamtpaket in Rechnung gestellt worden sei. Im Rahmen der Arbeit für die Geschäftsführung gäbe es natürlich auch Verwal-



tungsarbeiten. Eine genauere Aufzeichnung dafür gäbe es nicht. Diese Kosten seien in der Vereinbarung über die Geschäftsführung – Vergütung inkludiert und betrüge der Anteil 10 – 20 %.

Am 12. August 2004 wurden sämtliche Gesellschafterbeschlüsse, Generalversammlungsprotokolle und Umlaufbeschlüsse telefonisch angefordert. Gleichzeitig wurde ersucht die mit 10 bis 20 % angegebenen Verwaltungskosten der Höhe und dem Grunde nach glaubhaft zu machen bzw. darzustellen und die Berechnungsunterlagen für den Ansatz des Privatanteiles für den Firmen-PKW vorzulegen. Mit Fax vom 13.8.2004 wurden die Gesellschafterbeschlüsse und die Berechnungsunterlagen für den Privatanteil-PKW für die Jahre 1998 bis 2003 vorgelegt. Eine Darstellung über die allenfalls angefallenen Verwaltungskosten erfolgte aber auch diesmal nicht.

In Ermangelung weiterer Beweismittel und aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes weist die Tätigkeit des Geschäftsführers somit die Merkmale eines Dienstverhältnisses auf, sodass die von der Gesellschaft bezogenen Vergütungen (Bemessungsgrundlage siehe oben) als Einkünfte im Sinne des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind (§ 41 FLAG)."

Die vom steuerlichen Vertreter der Bw. hierzu mit Schreiben vom 13. Dezember 2004 abgegebene Gegenäußerung lautet wie Folgt:

*"Bezugnehmend auf das Schreiben des Finanzamtes Klagenfurt vom 30.11.2004 betreffend der Berufung gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid vom 17.10.2001 gebe ich nach Rücksprache mit meinem o.a. Mandanten in seinem Namen und Auftrag folgende Stellungnahme innerhalb der vorgemerkten Frist ab.*

*Die Geschäftsführung erfolgte im Werkvertrag, wurde durch das "Einzelunternehmen" abgerechnet und im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt und vom Finanzamt Klagenfurt erklärungsgemäß veranlagt. Dieser Sachverhalt wird im o.a. Schreiben des Finanzamtes Klagenfurt nicht berücksichtigt."*

Mit Schreiben vom 15. Dezember 2004 wurden die bezugshabenden Verwaltungsakten vom Finanzamt dem UFS mit dem Antrag auf gänzliche Abweisung des Berufungsbegehrens vorgelegt.

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

Streit besteht ausschließlich darüber, ob die von der Bw. in den Zeiträumen vom 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2000 für die Geschäftsführertätigkeiten an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer H.O. ausbezahlten Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art als Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 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 beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Absatz 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 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 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 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, vom 18.7.2001, 2001/13/0072, vom 18.7.2001, 2001/13/0063, vom 19.2.2004, 2004/15/007, vom 22.3.2004, 2001/14/0063, 31.03.2004, 2004/13/0021 und vom 10.11.2004, 2003/13/0018 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 GmbH 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
- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.

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

Im Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018, hat der VwGH seine bisherige Judikatur zur Normauslegung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in ausführlicher, analysierender Betrachtung zusammengefasst und die in den darin zitierten Erkenntnissen angestellten Überlegungen unter "Punkt 5" nunmehr wie folgt abgeändert:

*"Eine Überprüfung der Rechtsanschauungen, die der Verwaltungsgerichtshof zu den Voraussetzungen einer Erzielung von Einkünften nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in der referierten Judikatur geäußert hat, gibt - auch im Lichte der daraus gewonnenen Erfahrungen - dazu Anlass, die bisher vertretene Rechtsauffassung dahin zu revidieren, dass in Abkehr von der Annahme einer Gleichwertigkeit der zu Punkt 3.3. genannten Merkmale die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung in den Hintergrund zu treten haben und entscheidende Bedeutung vielmehr dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist."*

Des Weiteren hat der VwGH in "Punkt 6" des genannten Erkenntnisses seine geänderte Rechtsanschauung wie folgt zum Ausdruck gebracht:

*"Liegt bei der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft eine auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführende Weisungsungebundenheit vor, wie sie der Ausdruck "sonst" in der in Rede stehenden Vorschrift unterstellt, dann sind im Falle der klar erkennbaren Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft alle weiteren Merkmale, die vor dem Hintergrund einer weisungsgebundenen Tätigkeit (im Zweifelsfall zusätzlich heranziehbare) Indizien für ein Dienstverhältnis wären, für das Vorliegen des Tatbestandes nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ebenso irrelevant wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaft und tätigem Gesellschafter. Die gesetzlich begründeten Unterschiede zwischen der Rechtsstellung eines Gesellschafter-Geschäftsführers (oder in anderer Weise für die Gesellschaft Tätigen) zu der eines Arbeitnehmers haben ihren Grund in den Anknüpfungen der arbeits-, sozial- und haftungsrechtlichen Schutzgesetze an das Vorliegen eines Rechtsverhältnisses im Sinne des Arbeitsrechtes, das zufolge der Eigenart der hier untersuchten Leistungsbeziehung häufig nicht vorliegt."*

Auch der UFS schließt sich der im zitierten VwGH Erkenntnis des verstärkten Senates abgeänderten neuen Rechtsauslegung in vollem Umfang an.

Im gegenständlichen Berufungsfall stützt sich die Berufungsargumentation der Bw. im Wesentlichen auf ihre Vorbringen, dass die Geschäftsführung der GmbH durch Herrn H.O. in Form eines "Werkvertrages (1)" erfolgt sei, dass die Tatbestandsmerkmale eines "Unternehmerwagnisses (2)" beim Gesellschafter-Geschäftsführer H.O. vorliegen würden, dass die Abrechnung der Geschäftsführung durch das "Einzelunternehmen H.O. (3)" erfolgt sei und dass die diesbezüglichen Einnahmen des Geschäftsführers als "Einkünfte aus Gewerbebetrieb (4)" anzusehen und als solche auch vom Finanzamt erklärungsgemäß veranlagt worden seien.

#### 1. Werkvertrag:

Nach Ansicht des UFS könne das Anstellungsverhältnis eines Geschäftsführers in Form eines Dienstvertrages im Sinne der §§ 1151 ff ABGB, eines so genannten 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, 10.11.2004, 2003/13/0018). 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 der 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<sup>2</sup>, 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).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gebietet es das zwischen dem Geschäftsführer und der GmbH durch die gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen gegebene Naheverhältnis, die behaupteten Vereinbarungen an jenen Kriterien zu messen, welche für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Diese Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweismwürdigung (vgl. VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018).

Im vorliegenden Fall ist evident, dass in der schriftlichen Vereinbarung über die Geschäftsführung vom 4. Jänner 2002, welche nach Angabe der Bw. der mündlichen Vereinbarung aus dem Kalenderjahr 1998 entsprochen haben solle, festgelegt wurde, dass die Geschäftsführung der GmbH die Verantwortungssegmente

- der Übernahme der handels- und gewerberechtlichen Geschäftsführung,
- der Verhandlung mit Kunden und Lieferanten,
- der Personalführung und
- der Verantwortlichkeit für das Rechnungswesen

beinhalte.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 6. August 2004 teilte die Bw. zur Frage 3 des Finanzamtes, welche konkreten Tätigkeiten und Aufgaben die Wahrnehmung der Geschäftsführung – mit dem Ersuchen um entsprechende Schilderung der Geschäftsführtätigkeiten - für die GmbH durch Herrn H.O. umfasst habe im Wesentlichen mit, dass dies der Vorhaltsbeantwortung vom 5. Dezember 2002 entnommen werden könne. Dieser Anfragebeantwortung ist ua. zu entnehmen, dass Herrn H.O. die Führung der Einzelfirma, die Verhandlung mit Kunden,

Lieferanten, Banken, Versicherungen und Behörden, die Kontrolle des Rechnungswesens, die Investitionsplanung, die Instandsetzungsplanung, die Einstellung und Kündigung des Personals, Dispositionen und die Wahrnehmung der Geschäftsführung der GmbH als Tätigkeits- und Aufgabenbereiche oblag.

Der Regelungsinhalt der im Streitzeitraum zu beurteilenden "Vereinbarung über die Geschäftsführung" (datiert mit 4.1.2002) stellt eindeutig auf eine auf Dauer angelegte Leistungserbringung des Geschäftsführers H.O. 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 der diesbezüglichen Fragenkataloge im Zuge des Berufungsverfahrens, fest, dass in der auf unbestimmte Zeit ausgerichteten Leistungserbringung des Geschäftsführers 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 12. November 1993, spricht für ein Dauerschuldverhältnis des Geschäftsführers H.O. und keinesfalls für eine Tätigkeit im Rahmen eines Werkvertrages mit einem Zielschuldverhältnis.

Von einem tatsächlich verwirklichten und auch fremdüblichen "Werkvertrag" der Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 auszuschließen vermag, kann nach Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes nach Ansicht des UFS nicht gesprochen werden (vgl. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339; Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 22, Anm 138).

## 2. Unternehmerwagnis:

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 im Sinne des § 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 Merkmales 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, 10.11.2004, 2003/13/0018).

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).

Wenn das Finanzamt der von der Bw. vorgelegten "Vereinbarung" vom 4. Jänner 2002 keine Beweiskraft zur entscheidenden Frage des Vorliegens eines Unternehmerwagnisses beigemessen hat, kann dies im Ergebnis nicht als rechtswidrig erkannt werden.

Bei der Beurteilung, ob ein Unternehmerrisiko vorliegt, kommt es - wie ausgeführt - auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Aus der Aktenlage ergibt sich, dass eine schriftliche Entlohnungsvereinbarung zwischen dem wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer H.O. und der Bw. im Streitzeitraum 1998 bis 2000 nicht vorlag.

Zum Vorliegen eines Unternehmerrisikos führte die Bw. ins Treffen, dass die Verrechnung der Geschäftsführungskosten in Abhängigkeit zum Geschäftserfolg der GmbH stünde. Dieses Berufungsargument vermag der Berufung jedoch nicht zum Erfolg zu verhelfen. Der Aufforderung, die Erfolgsabhängigkeit der Geschäftsführervergütungen nachzuweisen, kam die Bw. insoweit nach, als sie die Höhe der vom Geschäftsführer erhaltenen Bezüge (1998: 392.000,00 S, 1999 und 2000: je 720.000,00 S) in der Beilage zur Vorhaltsbeantwortung vom 6. August 2004 (Geschäftsführervergütungen laut Tabelle 1998 bis 2002, Zeile: GFB bezahlt) in Abhängigkeit zum EGT rechnerisch darstellte.

Schwankungen der Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers entsprechend der Ertragslage der GmbH lassen nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes jedoch keinen Rückschluss auf eine tatsächliche Abhängigkeit der Bezüge vom Erfolg der Tätigkeit des Geschäftsführers zu (vgl. VwGH 28.11.2002, 2001/13/0117, 26.2.2004, 2001/14/0062 und 10.11.2004, 2003/13/0018).

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

Ein allenfalls ausgabenseitiges bestehendes Unternehmerwagnis wurde von der Bw. nicht aufgezeigt. Ebenso wenig ergeben sich aus der Aktenlage (Veranlagungsakten des Geschäftsführers) Hinweise auf das Vorliegen eines ausgabenseitigen Unternehmerrisikos aus der Tätigkeit des Geschäftsführers. Die von der Bw. in der Berufungsschrift vom 14. Dezember 2001 aufgestellte Behauptung, dass die mit der Geschäftsführung in Zusammenhang stehenden Kosten und Aufwendungen vom Geschäftsführer im Einzelunternehmen H.O. gelten gemacht und von diesem getragen worden seien, wurde von der Bw. dem Finanzamt trotz Ersuchen nicht nachgewiesen. Evident ist hingegen, dass der Geschäftsführer H.O. im Streitzeitraum 1998 bis 2000 für berufliche und private Fahrten von der Bw. Firmen-Pkws zur Verfügung gestellt bekommen hat und er mit den jeweiligen Firmenfahrzeugen im Jahr 1998: 17.561 Km, 1999: 20.133 Km und 2000: 23.311 Km an betrieblichen Fahrleistungen in der Funktion als Geschäftsführer zurückgelegt hat. Weiters steht fest, dass die mit der Firmen-Pkw-Nutzung erwachsenen Aufwendungen von der Gesellschaft getragen wurden und dass der Geschäftsführer lediglich für die Privatnutzung der Firmenfahrzeuge an die Bw. einen entsprechenden Kostenersatz geleistet hat.

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

### 3. Abrechnung der Geschäftsführerbezüge

Im vorliegenden Berufungspunkt vertritt das Finanzamt dazu die Ansicht, dass die von der Bw. im Streitzeitraum 1998 bis 2000 ausbezahlten Bezüge (Vergütungen) für die Geschäftsführertätigkeit dem Geschäftsführer H.O. als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zuzurechnen seien.

Ob und in welcher steuerlich anzuerkennender Ausprägung das konkrete Leistungsverhältnis bzw. die tatsächliche Leistungserbringung und die entgeltliche Abrede darüber zwischen der GmbH und dem Gesellschafter-Geschäftsführer im einzelnen Fall stattfindet ist eine



Sachverhaltsfrage. In diesem Zusammenhang gilt aber auch zu beachten, dass das Selbstkontrahieren bei der Einmann-GmbH durch den einzigen Geschäftsführer vor dem EU-GesRÄG, BGBl. I 304/1996, zivilrechtlich unzulässig und unwirksam gewesen und seit dem Inkrafttreten der mit dem EU-GesRÄG (mit Wirksamkeit ab 1.7.1996) eingeführten Abs. 5 und 6 des § 18 GmbHG zivilrechtlich nur bei Einhaltung bestimmter Vorschriften wirksam ist (vgl. Reich-Rohrwig, GmbH-Recht I2, Rz 2/235f), sodass sich die steuerliche Beachtlichkeit im Regelfall nur aus § 23 Abs. 3 BAO ergibt.

Die bereits unter Punkt 1. für eine Anerkennung von Verträgen zwischen dem Geschäftsführer und der GmbH vorauszusetzenden Kriterien haben auch für Leistungsbeziehungen zwischen solchen Unternehmen zu gelten, die im Hinblick auf ihre gemeinsame Gesellschafter- oder Geschäftsführer- bzw. Eigentümerstruktur (hier: in beiden Unternehmen, der Bw. und dem Einzelunternehmen besteht Personen und Eigentümeridentität) in einer Nahebeziehung zueinander stehen.

Im Zuge des Berufungsverfahrens versuchte das Finanzamt mittels Fragenvorhalten ua. auch zu ergründen inwieweit bzw. wodurch sich der von der Bw. behauptete Leistungsaustausch zwischen der Bw. und dem Einzelunternehmen H.O. in Bezug auf die Geschäftsführung der GmbH und die Verrechnung von allfälligen Verwaltungskosten im Streitzeitraum 1998 bis 2000 ergeben haben könnte.

Der Bw. ist laut Verwaltungsakt ein schlüssiger, nachvollziehbarer Beweis zu diesen allgemein gehaltenen Berufungsbehauptungen nicht gelungen. Ein schriftlicher, fremdüblicher Leistungskatalog, der den Leistungsumfang des Einzelunternehmens H.O. bezüglich der Abrechnung von konkreten "Geschäftsleitungs- und Verwaltungskosten" gegenüber der GmbH regelt, liegt nicht vor. Die Bw. hat es im gesamten Berufungsverfahren nicht vermocht, die Details der (angeblichen) Leistungsbeziehung, in Bezug auf die Geschäftsführung der Gesellschaft, zwischen ihr und dem Einzelunternehmen H.O. detailliert darzustellen. In Würdigung dieses Sachverhaltes ist somit davon auszugehen, dass zwischen der Bw. und dem Einzelunternehmen H.O. jedenfalls insoweit, nämlich was die behaupteten Geschäftsleitungs- und Verwaltungskosten anbelangt, kein tatsächlicher (echter) steuerlich anzuerkennender Leistungsaustausch stattgefunden hat. Wenn die Bw. in diesem Zusammenhang lediglich auf die Inhalte der Vereinbarung über die Geschäftsführung vom 4. Jänner 2002 verweist, ist für sie dadurch jedoch noch nichts zu gewinnen. Dies vor allem deshalb nicht, da sich die tatsächliche, persönliche Leistungserbringung des Geschäftsführers H.O. zu Folge dessen Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft zweifelsfrei ergibt und er diese ebenso eindeutig im Rahmen eines Dauerschuldverhältnisses gegenüber der Gesellschaft im Streitzeitraum 1998 bis 2000 erbracht hat.

Ohne Belang ist, dass der Geschäftsführer H.O. die Abrechnung seiner Geschäftsführerbezüge über das Einzelunternehmen H.O. habe abwickeln lassen und die in

Rede stehenden Geschäftsführerbezüge demnach auch auf ein Konto des Einzelunternehmens gutgeschrieben worden sind. Diese beiden Umstände ändern nichts an der Tatsache, dass die Geschäftsführervergütungen der Bw. dem Geschäftsführer H.O. tatsächlich im Streitzeitraum 1998 bis 2000 zugeflossen und daher diesem auch unmittelbar zuzurechnen sind. Faktum ist, dass die Bw. die in Rede stehenden Beträge in den Jahren 1998: von 392.000,00 S, 1999: von 720.000,00 S und 2000: von 720.000,00 S für die Geschäftsführung an den Geschäftsführer H.O. verausgabt hat. Zu Recht wurden daher vom Finanzamt die in Rede stehenden Geschäftsführervergütungen als unter Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 fallend beurteilt und in die Bemessungsgrundlage des DB und DZ mit einbezogen.

#### 4. Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Auf Grund der ergänzenden Überprüfungshandlungen hat sich für das Finanzamt klar ergeben, dass die Einkünfte des Geschäftsführers, welche aus der Leistungsbeziehung zur Bw. resultieren, insgesamt als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zu beurteilen sind und die Zuordnung der in Rede stehenden Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit zu Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 23 EStG 1988 jedenfalls zu verneinen ist.

Dass im gegenständlichen Fall bezüglich der in Rede stehenden GF-Bezüge beim Geschäftsführer H.O. keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen ergibt sich, wie oben dargelegt wurde, auch für den UFS aus der zu beurteilenden Sach- und Aktenlage. Die Bw. irrt daher, wenn sie glaubt, aus dem alleinigen Umstand, dass die in Rede stehenden Geschäftsführerbezüge in den Einkommensteuererklärungen vom Geschäftsführer als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt worden und als solche auch veranlagt worden seien, für ihren Standpunkt im vorliegenden Berufungsverfahren etwas gewinnen zu können. Das Finanzamt hat daher zu Recht sowohl die Betätigung des Geschäftsführers als auch die Einkünfte daraus als solche im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 qualifiziert.

#### 5. Eingliederung in den betrieblichen Organismus:

Ein 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 21, § 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 (vgl. VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018). Vor dem Hintergrund des funktionalen

Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft wurden in der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes den Sachverhaltskomponenten der Anwesenheit des Gesellschafters in den Betriebsräumlichkeiten der Gesellschaft, der Vorgabe eines festen Arbeitsplatzes und einer festen Arbeitszeit und des Unterworfenenseins unter betriebliche Ordnungsvorschriften keine Bedeutung zugebilligt und wurde ausgesprochen, dass es der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht entgegensteht, wenn dem Geschäftsführer in den Räumlichkeiten der Gesellschaft kein Büro eingeräumt ist, wenn er die Tätigkeit für das Unternehmen nicht in dessen Räumlichkeiten verrichtet und Geschäftsführungsfunktionen auch für andere Kapitalgesellschaften übernommen hat. Auch eine größere Entfernung des Wohnsitzes oder des Ortes einer weiteren Betätigung des Geschäftsführers vom Sitz der Gesellschaft hat der Gerichtshof der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft als nicht hinderlich beurteilt. Des Weiteren wird nach diesem Verständnis das für die Erfüllung des Tatbestandes der Einkünfteerzielung nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 notwendige Merkmal durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird, ohne dass dabei von Bedeutung wäre, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde. Mit der Erzielung von Einkünften aus Vergütungen im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 werden zufolge der Qualität dieser Vorschrift als *lex specialis* gegenüber anderen Einkünfteerzielungen diese nämlich durch eine solche Tätigkeit rechtlich verdrängt, welche durch einen Steuerpflichtigen in seiner Eigenschaft als Gesellschafter jener Gesellschaft gegenüber erbracht wird, an der er im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 wesentlich beteiligt ist (vgl. VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018).

Laut Firmenbuch vertritt der Geschäftsführer H.O. die Bw. bereits seit 12.11.1993. Evident ist auch, dass die Tätigkeitsverpflichtung des Geschäftsführers H.O. nicht auf die Abwicklung eines konkreten (überschaubaren) Projektes abstellt, sondern ihm vielmehr die Leitung und Überwachung des Unternehmens im Ganzen obliegt. Aus der zu beurteilenden Sach- und Aktenlage ergibt sich unzweifelhaft, dass für die Bw. die aktive und persönliche Mitarbeit (Leitung und Überwachung des Unternehmens im Ganzen, die Verhandlung mit Kunden, Lieferanten, Banken, Versicherungen und Behörden, die Kontrolle des Rechnungswesens, die Investitionsplanung, die Instandsetzungsplanung, die Einstellung und Kündigung des Personals) des Geschäftsführers auch in deren operativen Bereich erforderlich ist. 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. Der Umstand, dass es keine vertragliche Regelung hinsichtlich der Vertretung gab bzw. es unerheblich war, ob der Geschäftsführer die vereinbarten Leistungen selbst erbrachte oder sich durch Angestellte vertreten ließ, steht im Einklang mit der Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes. Danach ist die Delegation von Arbeiten auch bei leitendem Führungspersonal keine unübliche Vorgangsweise (vgl. VwGH 18.2.1999, 97/15/0175, 10.11.2004, 2003/13/0018). Aus dem umfangreichen Tätigkeits- und Aufgabenbereich des Geschäftsführers H.O., 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.

Der Eingliederung in den Organismus der Gesellschaft steht auch nicht der Umstand entgegen, dass der Alleingesellschafter-Geschäftsführer H.O. weiters auch als Einzelunternehmer tätig ist (vgl. VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018).

Das Merkmal der Eingliederung des Geschäftsführers H.O. in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft ist auch für den UFS zweifelsfrei gegeben. Gegenteiliges wurde von der Bw. im Übrigen auch nicht behauptet.

Zusammenfassend ergibt sich für den UFS, dass die Geschäftsführungstätigkeit des wesentlich beteiligten Geschäftsführers H.O. bei der berufungsführenden Gesellschaft - unter Außerachtlassung der Weisungsgebundenheit - sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist. Der Gesellschafter-Geschäftsführer erzielte somit aus der Geschäftsführertätigkeit in den Streitjahren 1998 bis 2000 demnach Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988. Die von der Gesellschaft ausbezahlten Geschäftsführergehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art sind daher 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.

Dem Antrag der Bw. auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung kann aus folgenden Gründen nicht stattgegeben werden. Nach der bis 2003 geltenden Fassung des § 260 Abs. 2 BAO waren die Berufungssenate zur Erledigung von Rechtsmitteln gegen die Abgabenbescheide über die veranlagte Einkommensteuer, die veranlagte Körperschaftssteuer, die Gewerbesteuer, die Umsatzsteuer, für Feststellungsverfahren gemäß der §§ 186, 187 und 188 BAO bzw. für Bescheide, mit denen diese Verfahren wiederaufgenommen wurden, zuständig. Die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung war gemäß § 84 Abs. BAO somit nur in Senatsfällen möglich. Nach Ritz BAO-Handbuch, Seiten 216 und 217 traten die Bestimmungen über die mündliche Verhandlung (nach § 323 Abs. 10 BAO) mit 1. Jänner 2003 in Kraft; sie sind auch auf alle an diesem Tag unerledigten

Berufungen anzuwenden. Aus dem zweiten Satz des § 323 Abs. 12 BAO ergab sich allerdings in den Bereichen bisheriger monokratischer Entscheidungszuständigkeit die Möglichkeit einer "Nachholung" von Anträgen auf mündliche Verhandlung. Danach konnten Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung abweichend von § 284 Abs. 1 Z 1 BAO (Antrag nur in Berufung, Vorlageantrag oder Beitrittserklärung stellbar) bis 31. Jänner 2003 für Berufungen, über die nach bisheriger Rechtslage nicht durch den Berufungssenat zu entscheiden war, gestellt werden. Sie waren ab In-Kraft-Treten des § 323 Abs. 12 BAO (somit am Tag der Kundmachung des AbgRmRefG im Bundesgesetzblatt, daher erstmals am 26. Juni 2002) zulässig, wirkten aber erst ab 1. Jänner 2003 (vgl. 1128 BlgNR 21. GP, 17).

Im vorliegenden Fall wurde der einzige Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung jedoch bereits am 14. Dezember 2001 gestellt, weshalb ihm keine Zulässigkeit zukommt. Somit war eine beantragte mündliche Berufungsverhandlung nicht durchzuführen (vgl. VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018).

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Klagenfurt, am 10. Februar 2005