



GZ. RV/1682-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch TSG Wirtschaftstreuhand-GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wr.Neustadt betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB), sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 1999 bis 2002 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. Strittig ist, ob sie für die Bezüge des zu 75% an ihr beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer (GF) Dienstgeberbeiträge (DB) zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen, sowie Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag (DZ) zu

entrichten hat, weil diese Bezüge zu Einkünften im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 führen.

In der Berufungsentscheidung vom 30. Dezember 1999, GZ. RV/551-06/99, wurde von der Abgabenbehörde zweiter Instanz an der DB- und DZ-Pflicht dieser Bezüge für die Jahre 1997 und 1998 festgehalten. Der jährliche GF-Bezug betrug 1997 und 1998 jeweils ATS 627.900,00.

Im Zuge einer die Jahre 1999 bis 2002 umfassenden Lohnsteuerprüfung wurden folgende Feststellungen getroffen (Beträge in ATS):

	1999	2000	2001	2002	Summe
GF-Bezüge S	660.000,00	720.000,00	650.000,00	756.472,49	
GF-Bezüge €	47.964,07	52.324,44	47.237,34	54.975,00	
DB-Satz	4,5%	4,5%	4,5%	4,5%	
DB in S	29.700,00	32.400,00	29.250,00	34.041,26	125.391,26
DB in €	2.158,38	2.354,60	2.125,68	2.473,88	9.112,54
DZ-Satz	0,53%	0,52%	0,51%	0,49%	
DZ in S	3.498,00	3.744,00	3.315,00	3.706,72	14.263,72
DZ in €	254,21	272,09	240,91	269,38	1.036,58

Obwohl am 15. Juni 1999 ein Zusatz zum ursprünglichen Geschäftsführervertrag abgeschlossen wurde, in welchem nunmehr eine umsatzabhängige Entlohnung vereinbart wurde, geht die Lohnsteuerprüfung weiterhin davon aus, dass keine erfolgsabhängige Entlohnung vorliegt, da auch nach dieser Neuregelung des GF-Bezuges das jährliche GF-Gehalt in etwa gleichbleibender Höhe weitergezahlt wurde, obwohl der Geschäftserfolg der Bw. im Prüfungszeitraum wesentlichen Schwankungen unterlegen sei. Ein Durchschlagen des Geschäftserfolges auf den Bezug des Geschäftsführers sei nicht erfolgt, weshalb auch weiterhin kein Unternehmerrisiko vorliege.

Mit Honorarnote vom 4. März 2002 sei eine Abrechnung der Jahre 1999 bis 2001 in der Form erfolgt, dass die bisher ausgezahlten Beträge dem sich aus den Umsätzen der 3 Jahre ergebenden GF-Gehalt gegenübergestellt und die sich daraus ergebende Differenz von € 9.974,61 an den GF ausbezahlt worden sei. Dabei sei die Berechnung allerdings mit 3,5% erfolgt obwohl lt. Vertrag 3,8% der jährlichen Umsatzerlöse zustehen würden.

Ausgabenseitig werde dem GF weiterhin ein Firmen-Pkw (BMW 735i) für Firmenfahrten zur Verfügung gestellt. Auch hinsichtlich der Eingliederung in den wirtschaftlichen Organismus der Bw. sei keine Änderung erfolgt, dem GF werde weiterhin ein Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt.

Mit Bescheid vom 28. April 2003 wurden der Bw. zur Nachzahlung € 10.792,64 an Dienstgeberbeitrag und € 1.224,49 an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vorgeschrieben. Strittig sind im gegenständlichen Verfahren die Festsetzung von DB und DZ für die Bezüge des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers iHv € 9.112,54 für DB und iHv € 1.036,59 für DZ. Die darüber hinaus gehende Nachforderung resultiert aus der Nachversteuerung von pauschalen Reisekostenersätzen zweier Dienstnehmer der Bw. und wird vom Berufungsbegehren nicht umfasst.

Die fristgerecht eingebrachten Berufungen werden im Wesentlichen mit der fehlenden Weisungsgebundenheit des GF begründet (§ 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG iVm § 47 Abs.2 EStG). Die Rechtsmeinung des Verfassungsgerichtshofes betreffend das "Ausblenden" des Nichtvorliegens einer Weisungsgebundenheit entspreche nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens und erscheine daher durch den Gesetzestext nicht gedeckt.

Ein weiteres Merkmal in Bezug auf das Nichtvorliegen eines Dienstverhältnisses sei das Tragen eines Unternehmerwagnisses. Mit 15. Juni 1999 sei ein Zusatz in den GF-Vertrag in Form einer Erfolgsbeteiligungsklausel aufgenommen worden. Am 4. März 2002 sei eine vertragsgemäße Abrechnung zu Gunsten des GF erfolgt, weil die Umsätze in den Jahren 1999 bis 2001 eine entsprechende Höhe erreicht hätten. Wären die Umsätze, die doch wohl in erheblichem Ausmaß auf die Tätigkeit des GF zurückzuführen seien, entsprechend niedriger gewesen, wäre eine Honorarrückzahlung zu leisten gewesen. Damit sei eine erfolgsbezogene Entlohnung des GF vereinbart, womit diesen sehr wohl das Risiko schwankender Einnahmen je nach Liquiditätslage der Gesellschaft träge. Ferner würde eine nicht erfolgreiche Geschäftsführertätigkeit zur Gefährdung der Bezüge überhaupt führen, was sich auch darin manifestiere, dass es im für die Berufung maßgeblichen Zeitraum – je nach Liquiditätslage der Bw. – zu unregelmäßigen Auszahlungen der GF-Bezüge gekommen sei.

Der GF habe darüber hinaus neben seiner laufenden Tätigkeit als GF den Besonderheiten der Unternehmenssparte Abschleppdienst entsprechend, quasi Tag und Nacht (und das sieben Tage in der Woche) dem Unternehmen zur Verfügung zu stehen. Dies sei das Kennzeichen eines typischen Unternehmers, ein Dienstnehmer würde eine derartige Diensteinteilung niemals akzeptieren.

Was das Zurverfügungstellen eines Arbeitsplatzes im Unternehmen anlange, erhebe sich die Frage, wie der GF die Rechte und Pflichten eines Geschäftsführers, die ihm das Gesetz auferlege, wahrnehmen solle, wenn er keinen Arbeitsplatz zur Verfügung habe.

Die Benützung des Firmen-Pkws habe wohl nur marginale Bedeutung für die Beurteilung und könne das Gesamtbild nicht wesentlich beeinflussen. Darüber hinaus benutze der GF auch sein privates Fahrzeug im Rahmen seiner Geschäftsführertätigkeit.

Nachdem die Berufungen mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen wurden, brachte die Bw. mit Schriftsatz vom 29. August 2003 Anträge auf Vorlage der Berufungen an die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein.

Ergänzend wurde ausgeführt, dass die Abrechnung der GF-Bezüge aufgrund der angespannten Finanzlage der Bw. mit 3,5% anstatt mit 3,8% erfolgt sei, um der Bw. entgegenzukommen. Ein derartiges Entgegenkommen, das unter Kaufleuten durchaus üblich sei, spreche sicherlich für die Übernahme eines zusätzlichen Unternehmerwagnisses und könne keinesfalls als Argument gegen ein solches interpretiert werden.

Der Geschäftserfolg, den der GF zu vertreten habe, sei aufgrund seiner Möglichkeiten Einfluss zu nehmen, eher durch den Umsatz als durch den Gewinn oder Verlust zu definieren, da der GF steigende oder sinkende Treibstoffpreise, Unfälle oder das Notwendigwerden von Reparaturen nicht beeinflussen könne. Den Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung, dass sich eine Eingliederung zwangsläufig daraus ergebe, dass eine juristische Person nur durch das Tätigwerden ihres GF selbst handlungsfähig werde, würden Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs (z.B.: vom 18.12.2001, ZI. 2001/15/0055) entgegengehalten, in welcher die DB- und DZ-Pflicht von GmbH-Geschäftsführern auch abgelehnt werde.

Über Aufforderung durch den unabhängigen Finanzsenat wurden der ursprüngliche Geschäftsführervertrag sowie der oben genannte Zusatz und die Geschäftsführerbezugskonten vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen:

- Der GF ist zu 75% an der Bw. beteiligt, er vertritt sie seit 14.4.1980 selbständig.
- Der Geschäftsführervertrag vom 2. März 1981 sieht unter Punkt II u.a. als Pflichten und Verantwortlichkeit des GF vor: *"Dem GF obliegt die Leitung und Überwachung des Unternehmens im Ganzen. Er hat insbesondere für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft in bestmöglicher Weise Sorge zu tragen."*

- Bezüglich der Arbeitsleistung des GF wird in Punkt III des Vertrages u.a. festgehalten:
*"Der GF hat seine Arbeitskraft der Gesellschaft hauptberuflich zur Verfügung zu stellen....
Der GF hat mindestens in jenem Umfange seine Arbeitskraft der Gesellschaft zu widmen,
wie dies für einen anderen Dienstnehmer auf Grund des Arbeitszeitgesetzes verpflichtend
ist.
Überstunden sind im betrieblich erforderlichen Ausmaß jederzeit zu leisten. Vom GF sind
darüber arbeitsrechtlich und abgabenrechtlich erforderliche Aufzeichnungen zu führen."*
- Betreffend Entgelt wurde unter Punkt IV des ursprünglichen Geschäftsführervertrages
geregelt, dass der GF ein monatliches Gehalt von 24.000,-- S 14 mal jährlich erhalten
solle, wobei die Auszahlung jeweils zum Monatsletzten fällig sei.
Darüber hinaus wurde eine Bilanzprämie vereinbart, dessen Höhe durch die Generalver-
sammlung jährlich festzulegen sei.
Festgelegt wurden ebenfalls die Abgeltung von Überstunden und eine Anpassung des
Gehaltes an die jeweiligen Kaufkraftverhältnisse.
Der Gf erklärte sich grundsätzlich einverstanden einer Minderung seines Entgeltsanspru-
ches in angemessener Weise zuzustimmen, sofern sich auf Grund der wirtschaftlichen
Ertragslage der Gesellschaft dies als unbedingt erforderlich erweisen sollte.
- Für den Fall der Dienstunfähigkeit sieht Punkt V des Vertrages vor, dass in diesem Falle
§ 8 des Angestelltengesetzes für die Fortzahlung des Entgeltes zur Anwendung gelangen
solle, wobei Leistungen aus der Sozialversicherung nicht angerechnet werden sollten.
- Punkt VI des Vertrages räumt dem GF schließlich einen Urlaubsanspruch nach dem
Urlaubsgesetz BGBl. 390/1976 ein.
- Der am 15. Juni 1999 zwischen der Bw. und dem GF abgeschlossene Zusatz zum
Geschäftsführervertrag beinhaltet folgende Regelungen:
*" I.: Festgehalten wird, dass der Geschäftsführervertrag vom 2.3.1981 mit Ausnahme der
unten angeführten Änderung aufrecht bleibt.
II.: Geändert wird der Geschäftsführervertrag in seinem Punkt IV.
Als Entgelt des Geschäftsführers wird ein jährlicher Bezug von 3,8% der jährlichen
Umsatzerlöse vereinbart. Dieser Bezug ist zahlbar jeweils nach Vorlage der Honorarnoten
des Geschäftsführers.
Es wird ein Durchrechnungszeitraum von 3 Jahren vereinbart. Allenfalls zuviel bezahlte
Beträge sind vom Geschäftsführer bei den nächsten Honorarnoten in Abzug zu bringen,*

allfällige Nachzahlungen aus dem Durchrechnungszeitraum sind in einer gesonderten Honorarnote bekannt zu geben und innerhalb von 3 Monaten zu bezahlen"

- An GF-Bezug erhielt der Gf im Jahr 1999 jeweils zum 1.2, 1.3, 30.4. und 31.5. den Betrag von ATS 44.850,-- überwiesen, diese Buchungen wurden jedoch in der Folge storniert, wobei am 5.7. ein Betrag in Höhe von ATS 330.000,-- mit dem Hinweis *"Honorarnote 1/99 für Jänner bis Juni 1999"* überwiesen wurde. Des weiteren erfolgten Zahlungen am 1.7. in Höhe von ATS 58.000,--, am 6.8. in Höhe von ATS 47.750,-- und am 2.12. in Höhe von ATS 220.000,--, die ebenfalls storniert wurden, wobei am 2.12. ein Betrag von ATS 330.000,-- mit der Zusatzinformation *"Honorarnote 2/99 f. Juli-Dez. 1999"* verbucht wurde. Insgesamt erhielt der GF daher im Jahr 1999 ATS 660.000,--.

Im Jahr 2000 erhielt der GF am 14.2. (für Jänner und Februar) und am 11.5. (für März und April) jeweils den Betrag von ATS 120.000,-- überwiesen. Am 25.7. wurde für die Monate Mai bis Juli die Summe von ATS 180.000,-- und am 13.11. für August bis Dezember ein Betrag in Höhe von ATS 300.000,-- an den GF ausbezahlt. Demnach erhielt der GF im Jahr 2000 ein monatliches Gehalt von ATS 60.000,--, bzw. ein Jahregehalt von ATS 720.000,--.

Im Jahr 2001 wurden an den GF am 26.2. ATS 130.000,--, am 15.5. ATS 100.000,--, am 11.6. ATS 120.000,--, am 29.8. ATS 100.000,-- und am 21.12. ATS 200.000,--, also insgesamt ATS 650.000,-- überwiesen.

- Am 4. März 2002 wurde vom GF eine Honorarnote betreffend Abrechnung über den Leistungszeitraum 1999 bis 2001 gelegt, mit welcher aufgrund des oben erwähnten Zusatzes zum Geschäftsführervertrag in folgender Weise abgerechnet wurde:

<i>"UMSÄTZE 1999</i>	<i>ATS 18.939.230,44</i>	
<i>UMSÄTZE 2000</i>	<i>ATS 21.344.288,44</i>	
<i>UMSÄTZE 2001</i>	<i>ATS 21.361.300,39</i>	
	<i>ATS 61.635.819,27</i>	<i>davon 3,5% = ATS 2.157.253,67</i>

Geschäftsführerbezug

<i>1999</i>	<i>ATS 660.000,--</i>		
<i>2000</i>	<i>ATS 720.000,--</i>		
<i>2001</i>	<i>ATS 640.000,--</i>	<i>ATS</i>	<i>2.020.000,00</i>
		<i>Nachzahlung</i>	<i>ATS 137.253,67</i>
		<i>EURO</i>	<i>9.974,61</i>
		<i>gerundet</i>	<i>9.975,--"</i>

- Aufgrund dieser Honorarnote erfolgte am 4.3.2002 ein Zahlung in Höhe von € 9.975,--.
An Gf- Bezügen für das Jahr 2002 wurden am 3.6. ein Betrag in Höhe von € 10.000,-- (für

Jänner bis März), am 26.8. von € 20.000,-- (für April bis August), am 29.10. von € 10.000,-- (für September und Oktober) und am 23.12. von € 5.000,-- (für November und Dezember), also Beträge in Höhe von insgesamt € 45.000,-- (entspricht ATS 619.213,--) angewiesen.

- Eine Gegenüberstellung des GF-Bezuges und des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Bw. gibt folgendes Bild:

Jahr	GF-Bezug	Ergebnis aus gewöhnlicher Geschäftstätigkeit lt. G&V
1999	660.00,00	629.660,00
2000	720.000,00	44.951,00
2001	640.000,00	-287.341,00

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Firmenbuchauszug, den von der Lohnsteuerprüfung getroffenen Feststellungen, die im Lohnsteuerakt dokumentiert werden, sowie aus den von der Bw. vorgelegten Unterlagen wie insbesondere Geschäftsführervertrag, Zusatz zum Geschäftsführervertrag und Geschäftsführer-Bezugskonto und wird von der Bw. auch nicht bestritten.

2) Dieser Sachverhalt war rechtlich wie folgt zu beurteilen:

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

Entsprechend der Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 geltenden Fassung BGBl. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 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. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988. Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus 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.

Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt (22 Z 2 EStG 1988). Die Beteiligung des GF am Stammkapital der Bw. mit 75% stellt daher eine wesentliche Beteiligung im Sinne der genannten Vorschrift dar.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich ab dem Jahr 1999 in § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes (WKG).

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 das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. 3.2001, G 109/00 sowie 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, 2001/13/0063, sowie vom 12.9.2001, 2001/13/0203, verwiesen. Wie den Gründen der genannten Erkenntnisse entnommen werden kann (§ 43 Abs.2 zweiter Satz VwGG), werden Einkünfte nach § 22 Z. 2, 2. Teilstrich EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Gesellschafter-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 der Gesellschaft eingegliedert ist,
- dass ihn unter Bedachtnahme auf die Einnahmen- bzw. Ausgabenschwankungen kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft,
- und dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet, und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausübt (vgl. Herrmann/Heuer/ Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer 21, § 19 Anm. 72f). Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0052 und 2001/14/0054, sowie vom 26.6.2001, 2001/14/0103).

Im gegenständlichen Fall wurde der GF bei Gründung der Gesellschaft mit Gesellschaftsvertrag vom 26. März 1980 für die Dauer seines Gesellschafterverhältnisses zum Geschäftsführer bestellt. Er vertritt die Bw. seit diesem Zeitpunkt als GF nach außen. Seine Rechte und Pflichten sind im Geschäftsführervertrag ausführlich dargestellt. Auf Grund der Erfüllung der vertraglich festgelegten Aufgaben eines GF durch viele Jahre hindurch ist jedenfalls von einer Eingliederung des GF in den geschäftlichen Organismus der Bw. auszugehen.

Den Einwendungen der Bw. in der Berufung vom 13. Mai 2003, dass das "Ausblenden" des Nichtvorliegens einer Weisungsgebundenheit nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens entspräche und daher durch den Gesetzestext nicht gedeckt erscheine, wird Folgendes entgegengehalten: Der VfGH hat im Erkenntnis vom 1.3.2001, G 109/00, klargestellt, dass das Merkmal der Weisungsgebundenheit nur eines unter mehreren Merkmalen ist, die für die Deutung des Typusbegriffes "Dienstverhältnis" maßgebend sind. Es muss grundsätzlich möglich sein, die Frage des Vorliegens der (sonstigen) Merkmale eines Dienstverhältnisses auch unter "Ausblendung" bzw. unter Hinzudenken des Merkmales der Weisungsgebundenheit zu beantworten.

Der VfGH hat in seinem Erkenntnis auch 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 VfGH aufgezeigt, dass dies insbesondere für die Merkmale der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens und des Fehlens des Unternehmerwagnisses nicht zutrifft. Zu den Merkmalen, die vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des VfGH vor allem Folgende: fixe Arbeitszeit (22.9.2000, 2000/15/0075; 30.11.1999, 99/14/0270; 27.7.1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (30.11.1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (24.2.1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (26.4.2000, 99/14/0339; 27.1.2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten (26.4.2000, 99/14/0339).

Sämtliche dahin gehende Argumente der Bw. vermögen daher nicht Zweifel an der Dienstnehmereigenschaft des GF hervorzurufen. Im Übrigen wird aber – obwohl dies im gegebenen Zusammenhang nicht unmittelbar von Bedeutung ist - auch auf die Bestimmungen der nach wie vor geltenden Punkte V und VI des Geschäftsführervertrages verwiesen, in welchen zumindest hinsichtlich des Urlaubsanspruches und des Falles der Dienstunfähigkeit des GF diesem eindeutig die Rechte eines Dienstnehmers eingeräumt werden.

Wie daher bereits oben dargestellt, ist daher jedenfalls von einer Eingliederung des GF in den Betrieb der Bw. auszugehen.

Ein Unternehmerwagnis liegt vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit und daher auch die Höhe der Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit, sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und die mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen nicht vom Arbeitgeber ersetzt, sondern vom Unternehmer aus eigenem getragen werden müssen (VwGH 23.4.2001, 2001/14/0054, und 2001/14/0052).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in den Erkenntnissen vom 21.12.1999, 99/14/0255, und vom 26.7.2000, 2000/14/0061, erkannt hat, steht im Vordergrund dieses Merkmales, 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 überwältzbaren Ausgaben ergeben.

Im gegenständlichen Fall wurden- wie oben dargestellt – dem GF in den einzelnen Jahren laufende und in ihrer Höhe keinen allzu großen Schwankungen unterliegende Bezüge (von ATS 650.000,-- bis ATS 720.000) ausbezahlt. Auch die Zusatzvereinbarung zum Geschäftsführerbetrag hat an dieser Vorgangsweise nichts geändert. Die auf Grund dieser Vereinbarung erfolgte Zahlung im Jahr 2002 steht einerseits nicht im Einklang mit der diesbezüglichen vertraglichen Regelung (statt der vereinbarten 3,8% wurden nur 3,5% des Dreijahresumsatzes ausbezahlt), andererseits ist zu ersehen, dass dieser "Umsatzprozentsatz" offensichtlich in einer Höhe gewählt wurde, in welcher das laufend ausbezahlte Entgelt jedenfalls Deckung finden muss. Im Übrigen ist in dieser Zusatzvereinbarung nicht geregelt, welche Jahre ein solcher "Dreijahreszeitraum" zu umfassen hat. Darüber hinaus spricht es auch nicht für das Tragen eines unternehmerischen Risikos, wenn ein derart langer Beobachtungszeitraum herangezogen wird, da es wahrscheinlich ist, dass es in einem solchen Zeitraum zu einem relativ gleichmäßigen Ergebnis kommen wird, und wirtschaftliche Einbrüche zunächst keine Bezugseinbuße des GF zur Folge haben.

Des weiteren ist aber auch anzumerken, dass gerade eine umsatzabhängige Entlohnungen ein Merkmal vieler Dienstverhältnisse darstellt. Zwar ist es richtig, dass bei derartigen Dienstverträgen normalerweise ein Fixum und eine darüber hinaus gehende umsatzabhängige Entlohnung vereinbart wird, doch deutet auch die gegenständliche Vertragsgestaltung darauf hin, dass es der Bw. und ihrem GF offenbar ein Anliegen war, dem GF ein sichereres Einkommen in etwa gleich bleibender Höhe zu verschaffen. Gerade jene Argumente, mit welchen die Bw. darzustellen versucht, warum eine umsatzabhängige Entlohnung einer gewinnorientierten vorzuziehen sei, zeigen nämlich auf, dass das tatsächliche Tragen eines Unternehmerrisikos durch den GF nicht gewollt ist. Denn genau jene Unvorhersehbarkeiten

und Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens, die die Bw. anführt, zeichnen das wahre Unternehmerwagnis aus. Einer derartigen Abhängigkeit vom Erfolg der Bw. sollte der GF bei seiner Entlohnung jedoch nicht ausgesetzt werden.

Ein Zusammenhang zwischen den Schwankungen der Bezüge des GF einerseits und dem wirtschaftlichen Erfolg der Bw. ist nämlich – wie von der Lohnsteuerprüfung dargestellt – in keiner Weise erkennbar. Die vom GF auf Grund seiner Stellung offensichtlich frei verfügte Festlegung der Höhe seiner Bezüge, die lediglich durch eine alle drei Jahre durchzuführende Überprüfung im Hinblick auf die Zusatzvereinbarung zum Geschäftsführervertrag limitiert ist, hat mit einem Risiko, wie es für Unternehmer eigentümlich ist, nichts gemein. Mangels eines erkennbaren Zusammenhanges mit dem wirtschaftlichen Erfolg der Gesellschaft liegt es nahe, dass die Festlegung der Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers ihre Begründung im persönlichen Bedarf des Geschäftsführers hat. Diese Umstände bilden jedoch kein wie immer geartetes Unternehmerwagnis (vgl. auch VwGH, 25.9.2001, 2001/14/0124).

Es ist daher daran festzuhalten, dass der GF trotz der getroffenen Zusatzvereinbarung weiterhin eine laufende regelmäßige Entlohnung erhält, die keinen großen Schwankungen unterliegt, und es tatsächlich bislang zu keiner Rückzahlung von Bezügen gekommen ist. Eine laufende Entlohnung liegt nämlich auch dann vor, wenn der Jahresbezug nicht in monatlich gleichbleibenden Teilbeträgen ausbezahlt wird (vgl. VwGH 23.4.2001, 2001/14/0054).

Im Hinblick auf die bloß mögliche (weil vertraglich vereinbarte) Rückzahlung von Bezugsbestandteilen ist – wie auch der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 29.1.2002, 2001/14/0067, ausführt – anzumerken, dass anders als bei fremden Arbeitnehmern dem eine Sperrminorität innehabenden Geschäftsführer ein Abgehen von der sich selbst auferlegten Verpflichtung im Falle verschlechterter Unternehmensdaten ohne weiteres möglich ist, sodass alleine aus der erklärten Absicht des GF (gegebenenfalls Verzicht zu üben) ein relevantes Unternehmerrisiko nicht abgeleitet werden kann.

Dass sich ein Unternehmerrisiko aus stark schwankenden und ins Gewicht fallenden Ausgaben ergeben hätte, die der GF aus eigenem hätte tragen müssen, behauptet die Bw. nicht. Damit kann aber ausgeschlossen werden, dass den GF in seiner Stellung als Geschäftsführer ein tatsächliches, ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis sowohl bezüglich seiner Einnahmen als auch seiner Ausgaben getroffen hat.

Auch das von der Bw. im Vorlageantrag zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 18.12.2001, 2001/15/0055, vermag nicht die Argumentation der Bw. zu stützen, da zwar mit diesem der angefochtene Bescheid wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben

wurde, die Aussagen zur Dienstnehmereigenschaft aber durchaus mit den oben dargelegten Ausführungen in Einklang stehen.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die Betätigung des GF auf Grund seiner Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw., des Fehlens eines relevanten Unternehmerrisikos und der laufenden Entlohnung als eine iSd § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zu qualifizieren ist, woraus sich auch die Rechtsfolge der DB- und DZ-Pflicht seiner Bezüge ableitet.

Wien, 2. März 2004