



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A, vertreten durch Erwin Hörwertner, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, 4320 Perg, Linzerstraße 10, vom 29. März 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten vom 28. Februar 2001 betreffend Dienstgeberbeitrag (DB) zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (Sektion A) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2000 nach der am 24. März 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

- **Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.**
- **Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.**

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgaben sind dem am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Geschäftsführer der Bw. ist laut Firmenbuchauszug seit 1.12.1982 der zu 75 Prozent beteiligte Gesellschafter JS. Die restlichen 25 Prozent Anteile werden von der Gattin des Gesellschafter-Geschäftsführers gehalten.

Im Zuge einer den Streitzeitraum umfassenden Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer fest, dass sich aus der Struktur und Beschaffenheit des Betriebes heraus eine generelle Mitarbeit des Geschäftsführers in allen Belangen ergäbe. Wenn auch nicht alle Punkte für ein Dienstver-

hältnis sprächen, so sei doch der Charakter eines Dienstverhältnisses gegeben. Der Betriebsprüfer bezog daher die Verzinsung des Verrechnungskontos, welche von der Gesellschaft als Vergütung für die Geschäftsführung als Aufwand verbucht worden war und dem Geschäftsführer auf dem Verrechnungskonto gutgeschrieben worden war, in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag ein.

In der gegen den Abgabenbescheid eingebrachten Berufung verwies die Bw. auf die vom Verwaltungsgerichtshof an den Verfassungsgerichtshof gestellten Anträge vom September 2000, die betreffenden Bestimmungen des § 41 FLAG als verfassungswidrig aufzuheben. Die Einbeziehung der Bezüge wesentlich Beteiligter in die Dienstgeberbeitragspflicht sei auch ein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz, weil dabei eine sonst nur aus den Arbeitslöhnen für Dienstnehmer geschuldete Abgabe ausnahmsweise und systemwidrig auch auf Vergütungen erhoben würde, die an Personen gezahlt würden, die nach allen außersteuerlichen Vorschriften und auch nach der das steuerliche Dienstverhältnis bestimmenden Vorschrift des § 47 Abs. 2 Satz 2 EStG 1988 nicht Dienstnehmer seien.

Die Finanzbehörde entschied über die Berufung mit abweisender Berufungsvorentscheidung. In ihrer Begründung führte die Behörde aus, dass für die Einbeziehung der Bezüge in die Dienstgeberbeitragspflicht im Wesentlichen auf folgende Kriterien abgestellt werde:

- Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft
- Fehlen eines Unternehmerwagnisses
- Laufende (wenn auch nicht notwendig monatliche) Entlohnung.

Die Finanzbehörde bejahte auf Grund des Berichtes der Lohnsteuerprüfung die Erfüllung dieser Kriterien und wies die Berufung daher ab.

Die Bw. beantragte die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Die abweisende Berufungsvorentscheidung gehe in einem sehr wesentlichen Punkte fehl. Es könne bei aller denkbaren Verbalakrobatik nicht unterstellt werden, dass eine laufende Entlohnung vorliege, da Bezüge überhaupt nicht ausbezahlt würden. Dem Geschäftsführer würden nur einmal pro Jahr – und zwar nicht während des Kalenderjahres, sondern erst Monate später im Nachhinein im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses der Gesellschaft – auf seinem Verrechnungskonto Zinsen angelastet, die in selber Höhe als Einkünfte im Rahmen der Geschäftsführertätigkeit versteuert würden. Dabei erfolge weder ein Zahlungsvorgang noch sei ein zeitlicher Zusammenhang mit irgendeiner Tätigkeit gegeben. Die Erfassung der Einkünfte erfolge vielmehr aus gänzlich anderen Überlegungen als aus Gedanken wegen einer Entlohnung als Geschäftsführer.

Über Vorhalt der Finanzbehörde gab die Bw. bekannt, dass ein Geschäftsführervertrag nie abgefasst worden sei und somit nicht existent sei. Die Verrechnungskonten des Geschäftsführers wurden diesem Schreiben beigelegt.

In einem ergänzenden Schriftsatz wies die Bw. darauf hin, dass die geänderte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes seit 10.11.2004, wonach es nur mehr auf die Eingliederung in den Betrieb ankomme, nicht auf die Fälle vor diesem Zeitpunkt herangezogen werden könne. Denn dadurch würde durch eine langsamere Vorgangsweise dem Steuerpflichtigen eine andere steuerliche Behandlung zuteil werden als bei einer rascheren Erledigung. Dies würde jedenfalls dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zuwiderlaufen.

In der am 1. März 2006 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw. ergänzend ausgeführt, dass der Geschäftsführer den Betrieb wie ein Einzelunternehmer führe. Er könne nach eigenem Gutdünken Geld über Verrechnungskonten entnehmen und darüber verfügen. Er sei in seinen Entscheidungen völlig frei. Auf eine monatliche Entlohnung sei der Geschäftsführer nicht angewiesen. Es werde auf die Umlaufbeschlüsse vom 16.1.1994 und vom 5.1.2001 verwiesen. Weiters wies der steuerliche Vertreter darauf hin, dass die streitgegenständlichen Abgabenansprüche alle bereits vor der geänderten Rechtsauslegung durch den Verwaltungsgerichtshof verwirklicht worden seien.

Der Vertreter des Finanzamtes führte aus, dass der Geschäftsführer das Verrechnungskonto so behandle, wie ein Einzelunternehmer das Kapitalkonto. Er tätige Privatausgaben und Entnahmen über das Verrechnungskonto, ohne dass ihn eine Rückzahlungsverpflichtung treffe. Da die Umlaufbeschlüsse nicht einem fremdüblichen Kreditvertrag entsprächen, lägen im Ausmaß der Entnahmen grundsätzlich verdeckte Gewinnausschüttungen vor, bis zur Höhe einer angemessenen Entlohnung sei von Vergütungen der Geschäftsführung auszugehen. Es werde daher beantragt, abweichend zur bisherigen Besteuerung angemessene Beträge als Vergütung für die Geschäftsführung in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.

Der steuerliche Vertreter entgegnete darauf, dass es der Finanzbehörde nicht zustehe, zu bestimmen, ob und wie viel der Geschäftsführer verdiene. Das Verfügen des Geschäftsführers mittels Verrechnungskonto über Mittel der Gesellschaft gleiche einem Verfügen über Mittel bei einem Kontokorrentkredit. Es sei daher durchaus fremdüblich.

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

Sachverhalt:

JS ist an der Bw. zu 75 Prozent beteiligt. Laut Firmenbuchauszug nimmt er die Aufgaben der Geschäftsführung seit 1.12.1982 wahr.

Der Geschäftsführer "entnimmt" laufend monatlich 10.000,00 ATS, welche dem Verrechnungskonto angelastet werden. Vereinzelt werden auch mehrmals monatlich 10.000,00 ATS oder zusätzlich 15.000,00 ATS entnommen. Darüber hinaus werden laufend private Aufwendungen des Geschäftsführers mit Mitteln der Gesellschaft über das Verrechnungskonto beglichen.

Bei Bilanzerstellung erfolgt eine Verzinsung des Verrechnungskontos, welche zuerst dem Verrechnungskonto angelastet wird. Diese Verzinsung wird in der Folge als "Vergütung Geschäftsführer" als Aufwand für die Bw. gebucht und das Verrechnungskonto wieder entlastet. Dieser Aufwand findet sich auch in den Bilanzen in eben dieser Höhe unter der Bezeichnung "Vergütung Geschäftsführung".

Die Bw. trägt die Beiträge zur Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft für den Geschäftsführer.

Betragsmäßige Darstellung:

	1998	1999	2000
Vergütung Geschäftsführer lt. Bilanz	144.866,73	179.537,04	194.276,74
laufende "Entnahmen" am Verrkto.	175.000,00	160.000,00	150.000,00
getätigte private Aufwendungen über Verrkto.	447.464,19	260.051,42	289.359,96
übernommene Sozialversicherung laut Bilanz	39.978,20	44.573,76	45.741,26
<b>Summe tatsächl. zugeflossener Beträge</b>	<b>662.442,39</b>	<b>464.625,18</b>	<b>485.101,22</b>

Der Umlaufbeschluss vom 16.1.1994 regelt bezüglich Verrechnungskonto des Geschäftsführers folgendes:

"Eine betragliche Beschränkung des Kontos ist nicht vorgesehen. Ein Höchstbetrag wird jedoch mit 5.000.000,00 ATS vereinbart.

Die Gesellschaft wolle die Forderung bis zum Jahre 2000 nicht fällig stellen. Mit der Rückzahlung wird ab dem Jahr 2000 begonnen bzw. sind die Konditionen dann wieder neu zu verhandeln. Die Laufzeit der Rückzahlung wird mit 10 Jahren begrenzt.

Die Verzinsung erfolgt kontokorrentmäßig mit 2 Prozent, abzüglich 3 Prozent Haftungsvergütung, weil ich für sämtliche Kredite und Darlehen, die die Gesellschaft betreffen, persönlich hafte.

In Anbetracht des in Aussicht stehenden Kaufes des Objektes D, wollen die Zinsen erst im Jahre 2000, das ist am Ende der vorläufigen Laufzeit belastet werden."

Der Umlaufbeschluss zum 5.1.2001 enthielt folgende Regelungen betreffend die Gewährung eines Leihgeldes in Form eines Prekariums, welche die bestehende Regelung vom 16.1.1994 wie folgt präziserte:

"Der Saldo des Leihgeldes ist weiterhin in den jährlichen Jahresabschlüssen auszuweisen und fortzuführen. Die Nachvollziehbarkeit der Saldoentwicklung ist zu gewährleisten.

Die Verrechnung des Leihgeldes erfolgt kontokorrentmäßig, die Zinsen sind jährlich zum 31.12. zu berechnen und dem Saldo zuzurechnen. Der Zinssatz beträgt 3,5 Prozent und versteht sich als grundsätzlicher Ansatz. Anpassungen nach oben oder unten sind entsprechend der aktuellen Situation des Geldmarktes vorzunehmen.

Fälligkeit ist sofort nach Fälligstellung.

Diese Vereinbarung kann jederzeit widerrufen oder geändert werden, wobei die Änderungen mit Ausnahme der Änderungen betreffend Zinsanpassung der Schriftform bedürfen."

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die von der Bw. vorgelegten Unterlagen sowie auf die Feststellungen im Rahmen der Lohnsteuerprüfung und auf nachfolgende Beweiswürdigung:

Wie sich aus der vorliegenden geschäftlichen Gebarung zeigt, stehen dem Geschäftsführer regelmäßig Mittel der Gesellschaft für seine persönlichen Aufwendungen zur Verfügung. Dies bestätigte auch der steuerliche Vertreter in der mündlichen Berufungsverhandlung, indem er ausführte, dass der Geschäftsführer nach eigenem Gutdünken Geld über Verrechnungskonten entnehmen und darüber verfügen könne. Diese Darstellung wird von dem sich auf dem Verrechnungskonto befindlichen Bild der tatsächlichen Gebarung vollinhaltlich bestätigt. Es wurden wohl zwei Umlaufbeschlüsse vorgelegt. Der Vergleich des Inhaltes der Beschlüsse mit dem tatsächlichen verwirklichten Sachverhalt zeigt, dass die Beschlüsse tatsächlich nicht umgesetzt wurden. So regelt der Beschluss aus 1994, dass die Zinsen erst im Jahr 2000 angelastet werden sollen. Tatsächlich werden im gesamten Streitzeitraum ab 1998 erst Zinsen berechnet und dem Konto angelastet. Diese werden sodann als Vergütung für Geschäftsführung von der Bw. als Aufwand geltend gemacht. Diese Verknüpfung der Zinsbelastung mit der Tätigkeit der Geschäftsführung ist dem Umlaufbeschluss ebenfalls nicht zu entnehmen.

Weiters legt der Umlaufbeschluss aus 1994 fest, dass ein Höchststrahlen des Verrechnungskontos von ATS 5.000.000,-- nicht überschritten werden solle. Tatsächlich wird dieser Rahmen bereits im Jahr 1999 überschritten. Es zeigt sich damit, dass die in dem Umlaufbeschluss getroffenen Regelungen tatsächlich nicht durchgeführt wurden. Ebenso nicht durchgeführt wurde die im Umlaufbeschluss aus 1994 angeführte Rückzahlungsverpflichtung ab dem Jahr 2000. Auf den Verrechnungskonten ab dem Jahr 2000 sind keinerlei Rückzahlungen ersichtlich, vielmehr erhöht sich der Stand des Verrechnungskontos kontinuierlich im Verlauf der Jahre. Der Umlaufbeschluss aus 2001 nennt eine Rückzahlungsverpflichtung gar nicht mehr, sondern enthält nur mehr die Bestimmung, dass Fälligkeit sofort nach Fälligstellung sei.

Eine derartige Fälligkeitstellung ist bis zum Jahr 2003 jedenfalls nicht erfolgt, wie die vorgelegten Verrechnungskonten bis 2003 zeigen.

Warum von der Bw. nur der errechnete Zinsbetrag als Vergütung und die restlichen auf dem Verrechnungskonto verbuchten Aufwendungen nicht als Vergütung behandelt wurden, kann nicht nachvollzogen werden. Auch die vorgelegten Umlaufbeschlüsse geben darüber keinen Aufschluss. Aus der Zusammenschau beider Umlaufbeschlüsse und der tatsächlich erfolgten Abwicklung ergibt sich vielmehr, dass dem Geschäftsführer eine weitgehend uneingeschränkte Verfügungsmöglichkeit über Gesellschaftsmittel für private Aufwendungen eingeräumt werden soll, welche jederzeit wieder abgeändert werden kann. Dies entspricht auch dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters in der Berufungsverhandlung, dass der Geschäftsführer über diese Mittel nach eigenem Gutdünken verfügen könne. Entgegen dem Vorbringen im Vorlageantrag zeigt sich daher aus den vorhandenen Geschäftsunterlagen und der tatsächlichen Gebarung, dass dem Geschäftsführer tatsächlich finanzielle Mittel der Gesellschaft im oben angeführten Ausmaß zugeflossen sind.

Der unabhängige Senat geht daher davon aus, dass dem Geschäftsführer als Vergütung für seine Tätigkeit der Geschäftsführung die auf den Verrechnungskonten ersichtlichen Gesellschaftsmittel zur Verfügung gestellt wurden. Mangels einer tatsächlichen Rückforderung der gewährten Mittel werden diese von der Bw. offensichtlich als angemessene Vergütung für die Geschäftsführung betrachtet. Diese Beträge, welche dem Geschäftsführer auch tatsächlich zugeflossen sind, stellen daher die Vergütung der Geschäftsführung dar.

Rechtliche Würdigung:

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 i.S.d. § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen i.S.d. § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. 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 i.S.d. § 22 Z 2 EStG 1988.

Nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus 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 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 Prozent beträgt (§ 22 Z 2 EStG 1988).

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich für das Jahr 1998 in § 57 Abs. 7 und 8 des Handelskammergesetzes (HKG) und für die Jahre 1999 bis 2000 in § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Der Verfassungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 1.3.2001, G 109/00, 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. 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 (VwGH vom 22.9.2000, 2000/15/0075, VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0270, und VwGH vom 27.7.1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (VwGH vom 24.2.1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (VwGH vom 26.4.2000, 99/14/0339, VwGH vom 27.1.2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten (VwGH v. 26.4.2000, 99/14/0339). Der Verfassungsgerichtshof hat weiters aufgezeigt, dass dies insbesondere für die Merkmale der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens und des Fehlens des Unternehmerwagnisses nicht zutreffe.

Bezug nehmend auf die Ausführungen des Verfassungsgerichtshofes kristallisierten sich danach in der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vor allem drei Merkmale eines Dienstverhältnisses heraus, nämlich

- die Eingliederung in den betrieblichen Organismus,
- das fehlende Unternehmerrisiko
- eine laufende, wenn auch nicht monatliche Entlohnung

Im Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, stellte der Verwaltungsgerichtshof klar, dass bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft

eingegliedert ist. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen des Unternehmerwagnisses oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes nicht klar zu erkennen wäre.

Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. des wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052). Unerheblich ist, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist.

Entsprechend dem der Behörde vorliegenden Firmenbuchauszug übte JS die Geschäftsführung seit dem 1.12.1982 aus. Vor dem Hintergrund des vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist für den Geschäftsführer durch die unbestritten kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung sowie durch die sonstige Tätigkeit im Rahmen der Bw. das Merkmal der Eingliederung ohne Zweifel gegeben (VwGH v. 23.11.2004, 2004/15/0068).

Das im oben zitierten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes genannte Kriterium des fehlenden Unternehmerwagnisses ist im vorliegenden Fall ebenfalls erfüllt. Ein Unternehmerwagnis wäre nur dann zu bejahen, wenn den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. Die Bw. verbucht als Vergütung für die Geschäftsführung einen Betrag in Abhängigkeit von der Höhe des Standes des Verrechnungskontos des Geschäftsführers. Weiters trägt die Bw. die Beiträge zur Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft für den Geschäftsführer. Der Geschäftsführer ist weiters befugt, seine privaten Aufwendungen über das Verrechnungskonto abzuwickeln. Die Höhe des Standes des Verrechnungskontos ist demzufolge nur abhängig von der Gebarung des Geschäftsführers, von den Aufwendungen, die dieser tätigt. Von anderen Umständen, die vom Geschäftsführer nicht direkt beeinflussbar sind, hängt die Höhe der Vergütung daher nicht ab. Ein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis liegt damit nicht vor.

Über die regelmäßigen monatlichen Entnahmen über das Verrechnungskonto und die über dieses getätigten Privataufwendungen erhält der Geschäftsführer auch eine regelmäßige Entlohnung, womit auch dieses dritte im Zuge der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes herausgebildete Kriterium erfüllt ist.



Zusammenfassend wird daher festgestellt, dass die Betätigung des Geschäftsführers auf Grund der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw., des Fehlens eines relevanten Unternehmerwagnisses und der kontinuierlichen Entlohnung als eine Betätigung im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 zu qualifizieren ist. Die Vergütungen des Geschäftsführers sind daher im Sinne der obigen Ausführungen in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.

Die Bw. bringt vor, dass Bezüge überhaupt nicht ausbezahlt würden. Mit der Verzinsung des Verrechnungskontos erfolge weder ein Zahlungsvorgang noch sei ein zeitlicher Zusammenhang mit irgendeiner Tätigkeit gegeben. Diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten, dass nach den eigenen Ausführungen der Bw. mittels ihres steuerlichen Vertreters in der Berufungsverhandlung und aus der Gebarung auf dem Verrechnungskonto ersichtlich ist, dass der Geschäftsführer jederzeit über regelmäßige Beträge verfügen kann, die mittels Verrechnung über das Verrechnungskonto in seinen Verfügungsbereich gelangen und das Verrechnungskonto belasten. Mangels einer nachgewiesenen Verpflichtung, das Verrechnungskonto abzu decken bzw. die daraus entstehende Verbindlichkeit gegenüber der Bw. zu tilgen, bedeutet dies im Ergebnis, dass dem Bw. regelmäßig Mittel der Gesellschaft zufließen. Betreffend die Verbuchung der ein Mal pro Jahr berechneten Verzinsung bezeichnet diese die Bw. selbst als Vergütung Geschäftsführung.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kommt es bei der steuerlichen Beurteilung der Tätigkeit eines Geschäftsführers weder auf die zivilrechtliche Gestaltung noch auf die begriffliche Bezeichnung an, sondern lediglich auf das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild an. Dies gilt im gleichen Maße für die Bezüge des Geschäftsführers. Es kann für die steuerliche Beurteilung nicht darauf ankommen, ob die Bw. die dem Geschäftsführer bereitgestellten Mittel tatsächlich als Vergütung für Geschäftsführung bezeichnet. Der Steuerpflichtige hätte damit in seiner Hand, abhängig von der von ihm gewählten Bezeichnung die Steuerpflicht entstehen zu lassen oder eine Besteuerung zu verhindern.

Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen sind daher sämtliche saldowirksam getätigten Aufwendungen über das Verrechnungskonto zuzüglich der von der Bw. übernommenen Sozialversicherungsbeiträge als Vergütung für Geschäftsführung in Ansatz zu bringen. Dies ergibt die aus dem beigefügten Berechnungsblatt ersichtlichen Neuberechnungen.

Die Bw. wendet sich in ihrem ergänzenden Schriftsatz gegen die Anwendung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes seit dem Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10.11.2004, GZ. 2003/13/0018 auf die bereits vor diesem Zeitpunkt eingebrachte Berufung und verwirklichten Abgabentatbestände.

Grundsätzlich erhebt sich daher die Frage, ob eine allenfalls geänderte Rechtsauslegung durch die Finanzbehörde (infolge der Judikatur der obersten Gerichtshöfe) auch auf abgabenrechtliche Tatbestände Anwendung finden darf, die vor dem Zeitpunkt der Erkenntnisse der Gerichtshöfe verwirklicht wurden.

Die Abgabenbehörden dürfen zufolge des in Art. 18 Abs. 2 BVG normierten Legalitätsprinzips die Hoheitsverwaltung nur auf Grund der Gesetze ausüben. Zur Beantwortung der Frage, welche Rechtslage konkret Anwendung zu finden hat, ist auf den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches abzustellen. Bei Gesetzesänderungen ist für den Fall, dass die materiellrechtlichen Vorschriften keine besonderen Anordnungen enthalten, prinzipiell jene Rechtslage maßgebend, unter deren zeitlicher Geltung der Abgabentatbestand verwirklicht wurde.

Bei Änderung verfahrensgesetzlicher Rechtsvorschriften, insbesondere bei Aufhebung und Neueinführung von Verfahrensbestimmungen ist das neue Recht – mangels anderer Anordnung – ab dem Zeitpunkt seines Inkrafttretens anzuwenden, und zwar auch auf frühere Rechtsvorgänge, also auch auf solche Vorgänge, die sich vor Inkrafttreten des neuen Verfahrensrechts ereignet haben.

Die Rechtsvorgänge sind somit grundsätzlich nach jenen materiell-rechtlichen Bestimmungen zu beurteilen, die im Zeitpunkt der Konkretisierung der Sachverhalte Geltung hatten, aber verfahrensrechtlich nach den Vorschriften prozessualer Art abzuwickeln, die bei Vornahme der Verfahrensschritte gelten soll (Stoll, BAO Kommentar, S 62).

Das Abgabenverfahrensrecht nahm in seinen Bestimmungen nur in der Regelung des § 117 BAO auf eine geänderte Rechtsauslegung Bezug. Diese Bestimmung trat mit dem Abgabenrechtsmittelreformgesetz am 26. Juni 2002 in Kraft. § 117 BAO verbot, eine spätere Rechtsauslegung zum Nachteil der betroffenen Partei zu berücksichtigen. Diese Bestimmung wurde mit Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof bekämpft. Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 2. Dezember 2004, G 95/04 diese Bestimmung als verfassungswidrig aufgehoben und bestimmte in seinem Spruch gemäß Art 140 Abs. 7 BVG, dass diese Bestimmung nicht mehr anwendbar ist. Er führte begründend aus, dass eine gleichmäßige, dem Legalitätsprinzip entsprechende Rechtsanwendung nur dann gewährleistet scheine, wenn die Vorschrift auch in offenen Fällen nicht mehr anwendbar sei.

Die Bw. hat ihre Berufung gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide zu einem Zeitpunkt eingebracht, zu dem diese Bestimmung noch in Geltung stand. Gegenwärtig existiert diese Bestimmung auf Grund des Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes nicht mehr. Entsprechend dem Ausspruch in dem angeführten Erkenntnis ist diese Bestimmung auch auf offene Fälle nicht mehr anwendbar. Damit scheidet eine Anwendung im vorliegenden Fall

mangels aufrechten Bestandes dieser Bestimmung aus. Dies entspricht auch den oben angeführten grundsätzlichen Ausführungen im Fall von Änderungen von verfahrensgesetzlichen Vorschriften.

Darüber hinaus besteht ein allfälliger Schutz des Vertrauens der Abgabepflichtigen in eine bestimmte Rechtsauslegung durch die Abgabenbehörde nur im Rahmen des Grundsatzes von Treu und Glauben. Hinsichtlich dieses Grundsatzes hat der Verwaltungsgerichtshof in zahlreichen Erkenntnissen stets die Ansicht vertreten, dass dieser Grundsatz ohne ausdrückliche gesetzliche Anordnung auch im Abgabenrecht Anwendung findet. Seine Anwendung hat jedoch dort ihre Grenze, wo die gesetzlichen Vorschriften ein besonderes Verhalten, sei es der Behörde, sei es der Partei, fordern.

In einem Abgehen von einer früheren, wenn auch ständigen Verwaltungsübung oder von einer vordem als maßgebend angesehenen Rechtsauffassung oder Tatsachenwürdigung kann kein Verstoß gegen Treu und Glauben erblickt werden. Vielmehr müssen besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung als unbillig erscheinen lassen (vgl. VwGH vom 1.12.1987, 86/16/0122). Hat sich die Abgabenbehörde an der vom Verwaltungsgerichtshof klar gestellten Rechtslage orientiert, kann ihr keine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben vorgeworfen werden (VwGH vom 21.1.2004, 2003/16/0113).

Im vorliegenden Fall bekämpft die Bw. die Anwendung der Rechtsauslegung des § 41 Abs. 2 FLAG im Zusammenhang mit dem § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 durch den Verwaltungsgerichtshof auf die Bezüge des Geschäftsführers, wie sie sich aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10.11.2004, 2003/13/0018 und der danach folgenden diesbezüglichen Judikatur des Höchstgerichtes ergibt. Entsprechend den obigen Ausführungen bewirkt die Orientierung der Behörde an der vom Verwaltungsgerichtshof klar gestellten Rechtslage keine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben. Dies muss im gleichen Sinne gelten, wenn der Verwaltungsgerichtshof eine Rechtsauslegung durch weitere Erkenntnisse noch weiter konkretisiert und entsprechend den den Beschwerdeverfahren zu Grunde liegenden Sachverhalten noch eingehender differenziert.

Entgegen dem Vorbringen in der Berufung hat nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates die Abgabenbehörde ihre Rechtsauslegung der im gegenständlichen Fall anzuwendenden gesetzlichen Bestimmungen nicht geändert, sondern lediglich in Orientierung an der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur näher konkretisiert und im Hinblick auf verschiedene Sachverhaltskomponenten weiter differenziert.

So stellte die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes im Hinblick auf die Einbeziehung der Bezüge der Geschäftsführer in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und dem

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag bis zur Entscheidung vom 10.11.2004 auf folgende Kriterien ab:

- Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft
- Das Fehlen des Unternehmerwagnisses
- Das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung.

In der Entscheidung vom 10.11.2004 revidierte der Verwaltungsgerichtshof seine Rechtsauffassung dahingehend, dass entscheidende Bedeutung dem Kriterium zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Den weiteren Kriterien, wie etwa dem Fehlen des Unternehmerrisikos oder einer laufenden Lohnzahlung kann nur mehr in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes nicht klar zu erkennen wäre.

Diese Rechtsauslegung, die sich im Zuge der Judikatur vor dem oben angeführten Erkenntnis herausgebildet hatte, unterscheidet sich nicht grundlegend von jener, die der Verwaltungsgerichtshof in dem angeführten Erkenntnis vertreten hatte. Sowohl vor als auch nach diesem Erkenntnis beruft sich der Verwaltungsgerichtshof auf die drei angeführten Kriterien zur Abgrenzung der Beitragspflicht der Bezüge. Es erfolgt lediglich eine Abkehr von der Gleichwertigkeit dieser drei Kriterien, indem nunmehr der Eingliederung in den Organismus des Betriebes entscheidende Bedeutung zukommt. Ist diese nicht klar erkennbar, so ist in der Folge weiterhin das Fehlen des Unternehmerwagnisses und die laufende Entlohnung als Kriterium zu überprüfen. Darin eine Änderung der Rechtsauslegung zu erblicken würde angesichts der weitgehenden Übereinstimmung der herangezogenen Kriterien zu weit führen. Vielmehr ist von einer weiteren Klarstellung der diesbezüglichen Rechtslage oder der Rechtsauslegung auszugehen.

Darüber hinaus wird aus den obigen Ausführungen betreffend die rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes ersichtlich, dass alle drei von der Judikatur herausgebildeten Kriterien als erfüllt beurteilt wurden. Der vorliegende Fall erfährt somit durch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10.11.2004 keine andere rechtliche Beurteilung als er bei Entscheidung vor diesem Zeitpunkt erfahren hätte. Der Bw. ist damit aus dem Entscheidungszeitpunkt der Behörde keine nachteilige Rechtsanwendung erwachsen.

Zusammenfassend wird daher festgestellt, dass sich die betreffenden gesetzlichen Bestimmungen für die Einbeziehung der Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nicht geändert haben, die Bw. keine nachteiligere Rechtsanwendung auf Grund des Ent-

scheidungszeitpunktes tragen muss, und ein Verstoß gegen die Rechtsordnung, gegen den Gleichheitsgrundsatz oder gegen den Grundsatz von Treu und Glauben nicht vorliegt.

Die Berufung war daher im Sinne der obigen Ausführungen als unbegründet abzuweisen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 30. März 2006