



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der K-GmbH, vertreten durch Dr. Wolfram Simma, Steuerberater, 6900 Bregenz, Scheffelstraße 1, gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Quellensteuer gemäß § 99 EStG für den Zeitraum 1998 bis 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Abgaben für den Zeitraum 1998 bis 2002 betragen:

Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen	17.386,63 €
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	1.660,44 €
Quellensteuer gemäß § 99 EStG	290,69 €

Hinsichtlich Lohnsteuer erfährt der angefochtene Bescheid keine Änderung.

Entscheidungsgründe

An der berufungsführenden Gesellschaft mbH sind deren Geschäftsführer W.M. mit 51% und E.M. mit 49% beteiligt. Nach dem Inhalt eines zwischen der Berufungsführerin und W.M. abgeschlossenen Werkvertrages übernimmt W.M. die Besorgung der Geschäftsführungsagenden (§ 1). Er ist dabei weder an Weisungen hinsichtlich der zu ergreifenden Maßnahmen (§ 2) noch an eine feste Arbeitszeit (§ 3) gebunden noch besteht ein Urlaubsanspruch (§ 4). Bei der Erfüllung seiner Aufgaben kann er sich auf eigene Kosten

eines geeigneten Vertreters bedienen (§ 5). Als Honorar wurde für das Jahr 2001 ein Betrag von 1.200.000 S, der in monatlichen Teilbeträgen von 100.000 S jeweils am Monatsletzten fällig ist, vereinbart (§ 6). Bis zu einem im Vertrag zu fixierenden Datum hat die Auftraggeberin bzw. der Auftragnehmer bekannt zu geben, ob für das Folgejahr ein neuer Vertrag abgeschlossen wird (§ 7).

Den Ergebnissen einer die Jahre 1998 bis 2002 umfassenden Lohnsteuerprüfung Rechnung tragend, wurden von der Berufungsführerin mit Haftungs- und Abgabenbescheid für die vom Prüfer mit 723.558 S (1998), 1,597.358 S (1999), 1,275.308 S (2000), 1,724.145 S (2001) und 78.306 € (2002) ermittelten Geschäftsführerbezüge von W.M. zuzüglich der in den Jahren 1998 bis 2001 von der Berufungsführerin übernommenen Sozialversicherungsbeiträge und die mit 100.000 S (1998) und 6.400 € (2002) angesetzten Geschäftsführerbezüge von E.M. Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von 22.998,19 € und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von 2.211,96 € nachgefordert. Weiters wurde für die Bezüge des in Liechtenstein ansässigen E.M. Quellensteuer gemäß § 99 EStG 1988 in Höhe von 583,03 € festgesetzt.

Dagegen wandte sich die Berufungsführerin mit Berufung und nach Ergehen einer abweisenden, das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 bejahenden Berufungsvorentscheidung mit Vorlageantrag. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass mit dem Geschäftsführer W.M. für die Jahre 1999 bis einschließlich 2002 jeweils schriftliche Werkverträge abgeschlossen worden seien. Im Prüfungszeitraum habe dieser Bruttobezüge in Höhe von 420.000 S (1998), 518.000 S (1999), 1,200.000 S (2000), 1,500.000 S (2001) und 1.032.022,50 S (2002) erhalten. Die vom Finanzamt angesetzten Auszahlungsbeträge entsprächen nicht den Geschäftsführerhonoraren. Das Finanzamt habe Leihbeträge, die als Forderungen der GmbH gegenüber W.M. offen seien, fälschlicherweise auch den Honoraren zugerechnet. In rechtlicher Hinsicht lägen die Merkmale eines Dienstverhältnisses nicht vor. Ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 setze Weisungsgebundenheit des Dienstnehmers voraus. Ein selbständig vertretungsbefugter Gesellschafter-Geschäftsführer sei nicht weisungsgebunden und § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 daher nicht anwendbar. Die Weisungsgebundenheit wegzudenken, wie es vom Verfassungsgerichtshof und vom Verwaltungsgerichtshof praktiziert werde, widerspreche der klaren gesetzlichen Regelung. Die Abhängigkeit eines Gesellschafter-Geschäftsführers beschränke sich im Wesentlichen auf seine Abberufbarkeit, W.M. sei ohne wesentlichen Grund aber nicht abberufbar. Hinsichtlich der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus bestehe eine klare Parallele zum selbständigen Einzelunternehmer. Ebenso wie der selbständige Einzelunternehmer habe der Gesellschafter-Geschäftsführer im wirtschaftlichen Organismus die maßgebliche und führende Rolle zu übernehmen und habe er sich daher in

den von ihm organisierten und gestalteten Organismus selbstverständlich auch einzugliedern, nicht aber unterzugliedern. Ohne Eingliederung werde er die Geschäfte nicht ordentlich führen können. Im Gegensatz zum Dienstnehmer könne er den Organismus selbst maßgeblich gestalten, da er der betrieblichen Organisation selbstbestimmend vorstehe. Die geforderten Merkmale würden sich somit teilweise gegenseitig ausschließen und würden mit der Ausklammerung der Frage der Weisungsgebundenheit Merkmale ausgekoppelt, die in Verquickung mit anderen Merkmalen andererseits wieder gefordert würden. Auch hänge der Erfolg des Unternehmens maßgeblich vom Geschick und vom Engagement der Geschäftsführer ab und hätten diese daher ein Unternehmerwagnis zu tragen. Die Argumentation der Rechtsprechung, das Unternehmerrisiko hätten nicht die Geschäftsführer zu tragen, sei für eine Familiengesellschaft dieser Größenordnung nicht stichhältig. Der Gesellschafter-Geschäftsführer hafte mit Einschränkungen genauso wie ein Einzelunternehmer. Er hafte persönlich für die Kredite der Gesellschaft, würde seine Einkunftsquelle und sein im Unternehmen gebundenes Vermögen im Falle einer Insolvenz verlieren, wobei die Zahlung von Geschäftsführervergütungen bei Insolvenzgefahr unter Sanktion gestellt wäre, sei von den gesetzlichen Schutzbestimmungen des Arbeitsverfassungsgesetzes ausdrücklich ausgenommen und von einer Entgeltfortzahlung nach dem Insolvenzschutzgesetz ausgeschlossen, habe keine gesetzlichen Abfertigungsansprüche, keinen Anspruch auf Urlaub, Überstundenentschädigungen und Jubiläumsgelder, keinen Arbeitslosenversicherungsschutz und keine Interessensvertretung, sei bei der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft pflichtversichert, trage die Pflichtversicherungsbeiträge selbst und habe auch für die Versteuerung der Bezüge selbst zu sorgen. Der laufenden Auszahlung des Entgelts maßgebliche Bedeutung beizumessen, laufe auf einen Rechtsformalismus hinaus. Ein selbständiger Einzelunternehmer, der von den Erträgen seines Unternehmens lebe, müsse regelmäßig Privatentnahmen tätigen. Er könne nicht zuwarten, bis der Jahresgewinn festgestellt sei und den Gewinn erst dann entnehmen. Ebenso wie bei einem Einzelunternehmen hänge die Auszahlung und die Höhe der Geschäftsführervergütungen bei einer Familiengesellschaft von der Liquiditätslage des Unternehmens und vom wirtschaftlichen Erfolg ab, der wiederum durch die Tüchtigkeit des Geschäftsführers bestimmt sei. Selbstverständlich müssten die Geschäftsführer ihre Bezüge kürzen oder aussetzen, wenn sie im Ergebnis der Gesellschaft nicht gedeckt wären.

Mit Schreiben vom 4. Oktober 2005 nahm das Finanzamt zur Frage der divergierenden Höhe der angesetzten Bezüge unter Anschluss eines diesbezüglichen Antwortschreibens des steuerlichen Vertreters vom 27. September 2005 und entsprechender Kontoauszüge Stellung.

Mit Schreiben vom 13. September 2006 zog der steuerliche Vertreter den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Arbeitslöhne, für die der Dienstgeberbeitrag zu leisten ist, sind gemäß § 41 Abs. 3 FLAG Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

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.

Mit Erkenntnissen vom 1.3.2001, G 109/00 (zur Kommunalsteuer) und vom 7.3.2001, G 110/00 (zum Dienstgeberbeitrag) hat der Verfassungsgerichtshof vom Verwaltungsgerichtshof an ihn gestellte Anträge auf Aufhebung der auf die Bestimmung des § 22 Z 2 EStG 1988 verweisenden Wortfolgen in den §§ 2 und 5 Abs. 1 KommStG sowie in § 41 Abs. 2 und 3 FLAG abgewiesen und in der Begründung des Erkenntnisses 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 würden und daher für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stünden, nicht brauchbar seien. Ebenso hat der Verfassungsgerichtshof aufgezeigt, dass dies insbesondere für die Merkmale der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens und des Fehlens des Unternehmerwagnisses nicht zutreffe.

Den Aussagen des Verfassungsgerichtshofes zum Begriffstypus des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses folgend, hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung (vgl. VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018 und die dort angeführten Judikate), ausgehend davon, dass dem in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 enthaltenen Tatbestandsmerkmal "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" das Verständnis beizulegen ist, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssen, wobei allerdings vom Vorliegen einer - auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlenden - Weisungsgebundenheit auszugehen und sodann zu beurteilen ist, ob die Merkmale der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit im Vordergrund stehen, die Rechtsauffassung vertreten, dass Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GmbH dann erzielt werden, 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,
- ihn weder das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben trifft und
- er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.

Weiteren Merkmalen eines Dienstverhältnisses, die vor dem Hintergrund einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, wie zB dem Unterworfensein unter betriebliche Ordnungsvorschriften über Arbeitsort, Arbeitszeit und "Arbeitsverhalten", dem Unterliegen einer betrieblichen Kontrolle und Disziplinierung, dem Anspruch auf Mindestentlohnung nach dem Kollektivvertrag, den Ansprüchen auf Sonderzahlungen und auf Abfertigung, dem Anspruch auf Urlaub, den Ansprüchen auf Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, auf Arbeitslosenversicherung, auf Vorrechte im Konkurs des Arbeitgebers und auf Insolvenz-Ausfallgeld, dem Schutz nach dem Arbeitsverfassungsrecht, der Begünstigung nach dem Dienstnehmerhaftpflichtgesetz oder der Befugnis, sich in der Tätigkeit vertreten zu lassen, hat der Verwaltungsgerichtshof in seinen Judikaten im Falle der - auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden - Weisungsungebundenheit hingegen Aussagekraft für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen, abgesprochen (vgl. VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018; VwGH 23.4.2002, 2001/14/0060).

Mit Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018, ist der Verwaltungsgerichtshof in Abkehr von der Annahme einer Gleichwertigkeit der oben angeführten drei Merkmale zur Auffassung gelangt, dass die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung in den Hintergrund zu treten hätten und entscheidende Bedeutung vielmehr dem Umstand zukomme, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert sei. In seiner Begründung führt der Verwaltungsgerichtshof dazu im Wesentlichen aus, dass die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 das steuerrechtliche Dienstverhältnis mit zwei Merkmalen beschreibe, nämlich der Weisungsgebundenheit einerseits und der Eingliederung in des geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers andererseits. Das damit normierte Tatbestandselement der Weisungsgebundenheit werde durch den Ausdruck „sonst“ in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nach dem auch in der bisherigen Rechtsprechung schon vertretenen Verständnis beseitigt, sodass sich der Ausdruck „alle“ in derselben Vorschrift damit (primär) nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers beziehen könne. Den weiteren Elementen,

wie etwa dem Fehlen des Unternehmerrisikos oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, könne Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nur noch in solchen Fällen zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes nicht klar zu erkennen wäre. Von einer solchen fehlenden Eingliederung sei nach dem diesem Tatbestandsmerkmal in ständiger Rechtsprechung beigemessenen Verständnis in aller Regel aber nicht auszugehen, weil die Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft durch jede nach außen hin auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt werde, mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht würde.

Aus dieser vom Verwaltungsgerichtshof ungeachtet der in der Literatur zum Teil geäußerten Kritik (vgl. Arnold, SWK 1/2005, S 024) zwischenzeitig in zahlreichen Entscheidungen bestätigten Rechtsauffassung (vgl. ua. VwGH 6.7.2006, 2006/15/0046; VwGH 1.6.2006, 2006/15/0029; VwGH 31.3.2005, 2002/15/0029; VwGH 13.4.2005, 2003/13/0014; VwGH 9.3.2005, 2005/13/0019) folgt somit, dass im Falle des Vorliegens einer auf eine gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden Weisungsungebundenheit des Geschäftsführers und einer klar erkennbaren Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft alle weiteren Merkmale, die vor dem Hintergrund einer weisungsgebundenen Tätigkeit im Zweifelsfall zusätzliche heranziehbare Indizien für ein Dienstverhältnis wären, für das Vorliegen des Tatbestandes nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ebenso irrelevant sind wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaft und tätigem Gesellschafter (vgl. VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018).

Gegenständlich übten die beiden wesentlich beteiligten Gesellschafter die Geschäftsführerfunktion unbestritten seit mehreren Jahren aus. Auch wird in der Berufung die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus nicht bestritten. Vielmehr weist die Berufungsführerin selbst darauf hin, dass der Geschäftsführer ohne Eingliederung in den von ihm selbst organisierten und gestalteten Organismus die Geschäfte der Gesellschaft nicht ordentlich führen könnte, und kann damit nach Maßgabe des im angeführten Erkenntnis des verstärkten Senates dargelegten Verständnisses dieses Tatbestandsmerkmals ob der organisatorischen Eingliederung der für die Gesellschaft tätigen Geschäftsführer kein Zweifel bestehen. Soweit der steuerliche Vertreter diesbezüglich auf die Parallelen zu einem selbständigen Einzelunternehmer bzw. darauf, dass ein Gesellschafter-Geschäftsführer der betrieblichen Organisation im Gegensatz zu einem Dienstnehmer vorstehe, verweist, ist ihm entgegenzuhalten, dass der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung zum Ausdruck bringt, dass die steuerliche Betrachtung die Trennung von Gesellschaftersphäre einerseits und Geschäftsführersphäre andererseits erfordert (vgl. zB VwGH 19.6.2002, 2001/15/0068).

Mit seinen Ausführungen betreffend das Merkmal der Weisungsgebundenheit setzt sich der steuerliche Vertreter in Widerspruch zu dem diesem Tatbestandsmerkmal von den beiden Höchstgerichten beigemessenen Verständnis. Inwieweit die Ausklammerung des Merkmals der Weisungsgebundenheit der klaren gesetzlichen Regelung widersprechen sollte, ist für den unabhängigen Finanzsenat nicht erkennbar, zumal es der steuerliche Vertreter seinerseits unterlässt, darzulegen, in welcher Weise die Wortfolge "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 sonst ausgelegt werden sollte.

Hinsichtlich der weiteren Ausführungen betreffend das Vorliegen eines Unternehmerrisikos bzw. der laufenden Auszahlung des Entgelts, genügt es darauf hinzuweisen, dass diesen beiden Merkmalen nach der im Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018, dargelegten Rechtsauffassung angesichts der auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden Weisungsungebundenheit und die unzweifelhaft gegebene Eingliederung in den Betrieb der Gesellschaft keine Bedeutung zukommt. Zudem stand ein Fixlohn, wie er gegenständlich vertraglich vereinbart war, auch schon nach der bisherigen Rechtsprechung der Annahme eines vom Geschäftsführer zu tragenden Unternehmerrisikos entgegen (vgl. VwGH 30.10.2003, 2003/15/0072 und VwGH 28.1.2003, 2001/14/0048) und handelt es sich bei den in diesem Zusammenhang angeführten Indizien durchwegs um solche, die nach der oben angeführten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Beurteilung des Vorliegens einer Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht maßgeblich sind.

Das Finanzamt hat die Bezüge der wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer daher dem Grunde nach zurecht als dienstgeberbeitragspflichtig behandelt. Strittig ist darüber hinaus, in welcher Höhe die Bezüge in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag einzubeziehen sind.

Dem Bericht über die Lohnsteuerprüfung zufolge wurden die Geschäftsführerbezüge von W.M. mit 723.558 S (1998), 1.597.358 S (1999), 1.275.308 S (2000), 1.724.145 S (2001) und 78.306 € (2002) zuzüglich der in den Jahren 1998 bis 2001 von der Berufungsführerin übernommenen Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von 59.700 S (1998), 141.775 S (1999), 60.901 S (2000) und 135.414 S (2001) und die Bezüge von E.M. mit 7.267,28 € bzw. 100.000 S (1998) und 6.400 € (2002) berücksichtigt. Der steuerliche Vertreter beziffert die Bezüge von W.M. demgegenüber mit 420.000 S (1998), 518.000 S (1999), 1.200.000 S (2000), 1.500.000 S (2001) und 1.032.022,50 S (2002). Das Finanzamt habe diesbezüglich auch Leihbeträge, die als Forderungen der GmbH offen seien, als Honorare erfasst. Hinsichtlich der Bezüge von E.M. teilte der steuerliche Vertreter auf Vorhalt des Finanzamtes mit Schriftsatz vom 27. September 2005 mit, dass diesem für die Monate März 1997 bis Mai 1998 Bezüge von monatlich 20.000 S zugerechnet worden seien. Diese Bezüge seien

gewinnmindernd als Aufwand erfasst, aber nicht ausbezahlt worden. Zum 31. Dezember 1998 habe daraus eine Verbindlichkeit gegenüber E.M. in Höhe von 320.000 S resultiert. Im Mai 2002 habe die GmbH begonnen, die Verbindlichkeit in monatlichen Raten von 800 € abzustatten, im Jahr 2002 seien insgesamt 6.400 € abgestattet worden.

Die vom steuerlichen Vertreter angegebenen Beträge decken sich mit den in den Bilanzen der Berufungsführerin ausgewiesenen Geschäftsführerbezügen. Weshalb daher von den vom Prüfer herangezogenen höheren Bezügen auszugehen sein sollte, ist nicht einsichtig, zumal, abgesehen davon, dass sich eine Begründung hierfür dem Bericht über die Lohnsteuerprüfung nicht entnehmen lässt, über die aufwandswirksam als Geschäftsführerbezüge erfassten Beträge hinausgehende Entnahmen zweifelsohne als Verbindlichkeiten des Gesellschafters bzw. wie vom steuerlichen Vertreter eingewendet, als Forderung der GmbH beurteilt werden können. Derartige „Mehrentnahmen“ stellen aber keine Entlohnung für die Geschäftsführertätigkeit dar und können infolgedessen nicht in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag einbezogen werden (vgl. VwGH 17.10.2001, 2001/13/0094).

Zu Recht hat das Finanzamt hingegen die von der Berufungsführerin getragenen Sozialversicherungsbeiträge als weitere Vergütung für die Geschäftsführertätigkeit beurteilt. Ein solche Übernahme der Sozialversicherungsbeträge ist wirtschaftlich nämlich nicht anders zu betrachten, als wenn entsprechend höhere Bezüge gewährt würden und der Geschäftsführer gehalten wäre, aus diesen höheren Bezügen die Sozialversicherungsbeiträge selbst zu bezahlen (vgl. VwGH 26.3.2003, 2001/13/0092).

Ebenso hat das Finanzamt die Geschäftsführerbezüge von E.M. betreffend dem Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag unterzogen. Die Annahme eines steuerlich beachtlichen Zuflusses im Sinne des § 19 EStG 1988 setzt die rechtliche und wirtschaftliche Verfügungsmöglichkeit über Einnahmen voraus (vgl. Zorn, in: Hofstätter – Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 19 Tz 3.2 und die dort angeführte Judikatur). Dass ein wesentlich beteiligter Geschäftsführer einer Gesellschaft grundsätzlich die tatsächliche Verfügungsmacht über zu seinen Gunsten ausgestellte Gutschriften inne hat, ist nicht zu bezweifeln; eine andere Beurteilung wäre nur dann geboten, wenn der Verfügung tatsächliche Hindernisse entgegenstünden (vgl. VwGH 20.6.1990, 89/13/0202 sowie VwGH 13.12.1995, 95/13/0246).

Dass die Berufungsführerin im maßgeblichen Zeitraum zahlungsunfähig gewesen wäre oder andere Hindernisse rechtlicher oder wirtschaftlicher Natur eine Verfügung über die in Rede stehenden Beträge nicht zugelassen hätten, wurde weder seitens des steuerlichen Vertreters vorgebracht noch waren aus der Aktenlage für eine derartige Annahme sprechende Umstände erkennbar und waren daher die von der Berufungsführerin im Jahr 1998 aufwandswirksam verbuchten Bezüge von E.M. in Höhe von insgesamt 100.000 S als diesem zugeflossen

anzusehen. Bei den im Jahr 2002 erfolgten Zahlungen in Höhe von 6.400 € handelt es sich nach den durch die Kontoauszüge belegten Ausführungen des steuerlichen Vertreters demgegenüber um die Auszahlung der gutgeschriebenen, bei der Berufungsführerin als Verbindlichkeit ausgewiesenen Beträge. Eine (nochmalige) Erfassung als Entlohnung für die Geschäftsführertätigkeit kommt daher nicht in Betracht und wurde dieser Betrag sohin zu Unrecht dem Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag bzw. dem Quellensteuerabzug unterworfen.

Insgesamt war die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag somit um 203.558 S (1998), 1,079.358 S (1999), 75.308 S (2000), 224.145 S (2001) und 9.706 € (2002) zu vermindern. Die genannten Abgaben reduzieren sich dadurch wie folgt (Berechnung in €):

	Korrektur Bemessungs- grundlage	Dienstgeberbeitrag	Zuschlag
1998	14.793,14 €	665,69 €	66,57 €
1999	78.440,00 €	3.529,80 €	352,98 €
2000	5.472,85 €	246,28 €	24,08 €
2001	16.289,25 €	733,02 €	70,04 €
2002	9.706,00 €	436,77 €	37,85 €
Gesamt		5.611,56 €	551,52 €

Die mit dem angefochtenen Bescheid für den Zeitraum 1998 bis 2002 festgesetzten Nachforderungen vermindern sich hinsichtlich des Dienstgeberbeitrages somit auf 17.386,63 €, hinsichtlich des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag auf 1.660,44 € und hinsichtlich der Quellensteuer gemäß § 99 EStG 1988 auf 290,69 €. Gesamthaft gesehen war der Berufung daher teilweise Folge zu geben.

Ergänzend wird abschließend bemerkt, dass der unabhängige Finanzsenat entgegen der Anregung im Schreiben vom 13. Juli 2005 für ein (weiteres) Zuwarten mit der Entscheidung über die gegenständliche Berufung bis zu allfälligen Änderungen in der höchstgerichtlichen Rechtsprechung keine Veranlassung sah, zumal einerseits der Verwaltungsgerichtshof die im Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018, zum Ausdruck gekommene Rechtsauffassung zwischenzeitig mehrfach bestätigt hat (so etwa VwGH 6.7.2006, 2006/15/0046 betreffend Kommunalsteuer) und er keine Veranlassung sah, den Verfassungsgerichtshof neuerlich zu befassen, andererseits der Verfassungsgerichtshof eine Verfas-

sungswidrigkeit der in Rede stehenden Bestimmungen in seinen Entscheidungen vom 1.3.2001, G 109/00, und vom 7.3.2001, G 110/00, nicht erkannt hat. Zudem steht es der Berufungsführerin offen, selbst Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof zu erheben und damit allenfalls in den Genuss der Anlassfallwirkung zu kommen.

Feldkirch, am 27. September 2006