



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der M GesmbH, 5-Salzburg, vertreten durch Aura Treuhand GesmbH, Wirtschafts- und Steuerberatungsgesellschaft, 5033 Salzburg, Biberngasse 3, vom 1. Dezember 2004 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt, vertreten durch HR Dr. Karl Brejcha, vom 2. November 2004 betreffend die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Fa. M GesmbH (in der Folge Bw.) ist eine Gesellschaft, die die Organisation und das Consulting von Messen jeder Art zum Unternehmensgegenstand hat. Herr Dr.A.J. (in der Folge Dr. A.J.) war bis einschließlich Juli 2002 zu 25 % an der Bw. beteiligt; seit August 2002 ist er im Ausmaß von 75% an der Bw. beteiligt und ist ihr einziger Geschäftsführer.

Bei der Bw. fand im Jahre 2004 eine den Zeitraum vom 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2003 umfassende gemeinsame Prüfung der lohnabhängigen Abgaben statt. Dabei stellte der Prüfer fest, dass die von der Bw. an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlten Gehälter als Arbeitslohn im Sinne des § 41 Abs. 2

Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG) in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818/1993, zu qualifizieren und diese folglich im Jahr

2003 in Höhe von € 201.657,00 (davon vier am 4. Februar, 15. Mai, 11. August und 14. November 2003 erfolgte Akontozahlungen in Höhe von jeweils € 40.000,00 und eine am 25. Juni 2003 erfolgte Zahlung in Höhe von € 41.657,00) der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag hinzuzurechnen seien. Im Prüfungsbericht ist ausgeführt, dass die jährlichen Geschäftsführervergütungen keinen größeren Schwankungen unterliegen würden; ein Unternehmerrisiko könne daher vom Prüfer nicht erblickt werden.

Als Entscheidungsgrundlage diene dem Prüfer der zwischen der Bw. und ihrem Geschäftsführer abgeschlossene "Geschäftsführerwerkvertrag" vom 29. August 2002, der folgenden Wortlaut aufweist:

#### "§ 1 Gegenstand

Herr Dr. A. J. ist Geschäftsführer der Bw. Die Vertragsparteien vereinbaren, dass die Geschäftsführung durch diesen Vertrag geregelt wird. Beim vorliegenden Vertrag handelt es sich um einen Werkvertrag im Sinne des § 1151 2. Halbsatz ABGB, wobei das zu erfüllende Werk die ordnungsgemäße Führung des Unternehmens auf selbständiger Basis ist.

#### § 2 Vertragsdauer

Das Vertragsverhältnis beginnt rückwirkend mit 01.08.2002 und wird jeweils für ein Geschäftsjahr (März – Februar nächsten Jahres) abgeschlossen. Beide Vertragsparteien sind berechtigt diesen Vertrag unter Einhaltung einer Kündigungszeit von 3 Monaten zu beenden. Spricht keine der Vertragsparteien eine Kündigung bis zum 30.11. eines Geschäftsjahres aus, so verlängert sich die Vertragsdauer jeweils um ein Geschäftsjahr. Demzufolge kommen beide Vertragspartner überein, spätestens bis zum 30.11. eines jeden Geschäftsjahres den jeweils anderen Vertragspartner zu verständigen, ob dieser Werkvertrag für das Folgejahr (gegebenenfalls zu denselben oder abgeänderten Bedingungen) fortgesetzt wird.

#### § 3 Gesellschafterstellung

Der Geschäftsführer ist Gesellschafter der Bw. und mit einem Geschäftsanteil von 75,00 % (entspricht einer Einlage von EUR 30.000,--) beteiligt.

#### § 4 Rechtsgrundlagen

Das Vertragsverhältnis zwischen dem Geschäftsführer und der Bw. richtet sich grundsätzlich nach den Bestimmungen dieses Vertrages. Vertragsabändernde Absprachen bedürfen der Schriftform.

#### § 5 Stellung des Geschäftsführers im Werkvertrag

- 1) Gemäß § 1 dieses Vertrages führt Dr. A. J. das gegenständliche Unternehmen auf Basis eines selbständigen Unternehmers und Unternehmer im Sinne des § 2 UStG ist.
- 2) Der Geschäftsführer ist an keine feste Arbeitszeit gebunden, es steht ihm frei, wann bzw. zu welchen Zeiten er die Arbeiten durchführt.
- 3) Demzufolge steht ihm auch kein eigener Urlaubsanspruch zu, vielmehr steht es ihm frei sich in den Zeiträumen zu erholen, in denen seine Anwesenheit nach eigener Einschätzung nicht erforderlich ist.
- 4) Der Geschäftsführer ist auch an keinen Dienstort und keine Weisungen gebunden.
- 5) Gegebenenfalls kann der Geschäftsführer Arbeiten auch von Dritten durchführen lassen.

#### § 6 Aufgabenkreis und Verantwortlichkeit

1) Herr Dr. A.J. obliegt als Geschäftsführer die Lenkung und Überwachung des Unternehmens der Bw. im Ganzen. Er hat insbesondere für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft in bestmöglicher Weise Sorge zu tragen.

2) Die ihm obliegenden Pflichten hat der Geschäftsführer mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes wahrzunehmen.

#### § 7 Geheimhaltungspflicht

1) Der Geschäftsführer verpflichtet sich, weder Informationen über diesen Auftrag noch die erzielten Arbeitsergebnisse Dritten zukommen zu lassen und sie auch nicht für eigene Zwecke zu verwenden.

2) Es ist dem Geschäftsführer weiters untersagt, Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse sowie jede Information, die er über Art, Betriebsführung und praktische Tätigkeit der Bw. erhalten hat, während oder auch nach Beendigung der vorliegenden Vertragsbeziehung an wen auch immer weiterzugeben. Diese Verpflichtung der Verschwiegenheit besteht unbegrenzt.

#### § 8 Entlohnung

1) Der Geschäftsführer erhält für seine Tätigkeit ab 01.08.2002 ein jährliches Entgelt, das vom persönlichen Einsatz des Geschäftsführers und dem daraus resultierenden Projekterfolg abhängig ist.

2) Der persönliche Einsatz erfolgt durch die gezielte Betreuung/Beratung bzw. Aquisitation der/von sogenannten "A-Kunden". "A-Kunden" sind Unternehmen oder Firmengruppen, mit denen die Bw. einen Umsatz (Betriebsleistung) pro Geschäftsjahr von mehr als € 20.000,-- exkl. Ust erzielt. Ausgehend von der Summe der mit diesen "A-Kunden" erzielten Umsätze errechnet sich der Projekterfolg wie folgt:

Summe Umsätze mit "A-Kunden"

abzüglich direkt zurechenbarer Messeaufwand (betr. erfahrungsgem. ca. 15% des Umsatzes)  
ergibt Deckungsbeitrag

abzüglich dem Umsatzanteil zurechenbarer Verwaltungs- und Vertriebsaufwand  
ergibt Projekterfolg

Verwaltungs- und Vertriebsaufwand sind

- Personalaufwand gemäß § 231 (2) 6 HGB exkl. Geschäftsführungsaufwand
- Abschreibungen gemäß § 231 (2) 7 HGB
- Sonstige betriebliche Aufwendungen gemäß § 231 (2) 8 HGB

3) Das jährliche Geschäftsführungshonorar berechnet sich wie folgt:

50% vom Projekterfolg bis Euro 300.000,--

25% vom Projekterfolg zwischen Euro 300.001,-- und Euro 600.000,--

10% vom Euro 600.001,-- übersteigenden Projekterfolg

4) Für den Fall, dass mit "A-Kunden" weniger als 40% des Gesamtumsatzes der Bw. erzielt werden, hat der Geschäftsführer "nicht erzielte Deckungsbeiträge" wie folgt zu tragen:

"Ziel-Deckungsbeitrag" von A-Kunden

(das sollten 40 % des Gesamtdeckungsbeitrages der Bw. sein)

abzüglich "Ist-Deckungsbeitrag" von "A-Kunden" gemäß Punkt 2)

ergibt nicht erzielte Deckungsbeiträge mit "A-Kunden"

Nicht erzielte Deckungsbeiträge sind vom Geschäftsführerbezug gemäß Punkt 3) in Abzug zu bringen.

5) Der Geschäftsführer erhält in Anrechnung auf seinen jährlichen Geschäftsführerbezug Akontozahlungen, die unter Berücksichtigung der Liquiditätslage der Gesellschaft möglichst vierteljährlich zur Auszahlung gelangen sollen. Ein aufgrund der Abrechnung zustehender

Restbetrag an Geschäftsführerbezügen ist innerhalb eines Monats nach Erstellung der Bilanz zur Zahlung fällig.

Eine eventuelle Rückzahlung des Geschäftsführerbezuges für das jeweilige Geschäftsjahr ist innerhalb eines Monats nach Erstellung des Jahresabschlusses zur Zahlung fällig.

6) Ergibt sich nach obiger Berechnungsformel eine negative Berechnungsbasis, so gebührt in diesem Geschäftsjahr kein Honorar. Eine allenfalls sich ergebende negative Bemessungsgrundlage ist einem Verrechnungskonto des Geschäftsführers anzulasten und von diesem binnen 1 Monat ab Erstellung des Jahresabschlusses auszugleichen.

Berechnung GF-Bezüge für das Geschäftsjahr 2002/2003:

In Anbetracht der Tatsache, dass der Geschäftsführer im laufenden Geschäftsjahr bis 31.7.2002 in einen ASVG-Dienstverhältnis zur Bw. gestanden hat, ist der Geschäftsführerbezug nach obiger Berechnungsformel aliquot zu berechnen.

#### § 9 Abgaben und Sozialversicherung

Eine Anmeldung des Auftragnehmers zur Sozialversicherung erfolgt nicht.

Ebenso führt der Geschäftsführer die übernommenen Aufgaben als selbständige Tätigkeit durch und hat daher für die Versteuerung des Entgeltes selbst Sorge zu tragen.

#### § 10 Selbst zu tragende Kosten

Anspruch auf Tages- und Nachtdiäten hat der Geschäftsführer nicht. Werden dem Geschäftsführer anlässlich von Firmenreisen erwachsende Auslagen von der Bw. ersetzt, sind diese dem Verwaltungs- und Vertriebsaufwand zuzuordnen.

Sozialversicherungsbeiträge sind vom Geschäftsführer selbst zu tragen.

#### § 11

Sollte eine der Bestimmungen dieses Geschäftsführervertrages nicht rechtswirksam sein oder ungültig werden, so berührt dies die Wirksamkeit der übrigen Bestimmungen nicht. Die Vertragspartner verpflichten sich, anstelle der unwirksamen Bestimmungen unverzüglich solche zu vereinbaren, die dem wirtschaftlichen Zweck der unwirksamen Bestimmungen und der Zwecksetzung der Parteien am nächsten kommen.

#### § 12

Die mit der Errichtung dieses Vertrages verbundenen Kosten und Gebühren trägt die Bw."

Die Berechnung des Geschäftsführerbezuges für das Wirtschaftsjahr 2002/2003 ist wie folgt dokumentiert:

Gesamtumsatz	2.633.400,00
davon Umsatz mit "A-Kunden"	895.200,00
das sind in Prozent	34%
Projekterfolg gemäß Punkt 8/2 Werkvertrag	301.960,00
Unterdeckung DB gem. Pkt. 8/4 Werkvertrag	- 68.833,00
Berechnung GF-Bezug	
50% von 300.000,00	150.000,00
25% von 1.960,00	490,00

Abzug Unterdeckung DB	- <u>68.833,00</u>
GF-Bezug	81.657,00
abzüglich Akonto	- 40.000,00
GF-Bezug Rest	<u>41.657,00</u>

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfungsorganes, erließ gegenüber der Bw. am 2. November 2004 einen entsprechenden Haftungs- und Abgabenbescheid und setzte auf Grund der o.a. Feststellungen den Dienstgeberbeitrag mit € 9.074,50 und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit € 907,50 fest.

Mit Eingabe vom 29. November 2004, beim Finanzamt eingelangt am 1. Dezember 2004, erhob die Bw. gegen den angeführten Bescheid das Rechtsmittel der Berufung. Diese richtet sich gegen die Miteinbeziehung der Gesellschaftergeschäftsführerbezüge in die DB- und DZ-Bemessungsgrundlage mit folgender Begründung. Der Gesellschafter-Geschäftsführer Dr. A.J. sei im gesamten verfahrensgegenständlichen Zeitraum wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 an der Bw. beteiligt gewesen. Er habe einen schriftlichen Werkvertrag, deren wesentliche Kernpunkte folgende seien: Das Vertragsverhältnis sei jeweils für ein Geschäftsjahr abgeschlossen worden. Die Vergütung sei von seinem persönlichen Einsatz und dem daraus resultierenden Erfolg der Gesellschaft abhängig gewesen (siehe Punkt 8 des GF-Vertrages). Bei entsprechenden schlechten wirtschaftlichen Daten habe die Möglichkeit bestanden, dass er keinen Anspruch auf einen GF-Bezug habe (siehe § 8 Abs. 4 des GF-Vertrages). Er habe freie Hand in der zeitmäßigen und organisatorischen Einteilung seiner zu verrichtenden Tätigkeiten gehabt. Mit seiner Tätigkeit seien keine wie immer gearteten arbeitsrechtlichen Ansprüche verbunden gewesen. Aus der beiliegenden Aufstellung sei die Berechnung der GF-Bezüge im verfahrensgegenständlichen Zeitraum ersichtlich. Diese hätten aufgrund der im § 8 verankerten Berechnungsmethode für das Geschäftsjahr 2002/2003 (Bilanzstichtag 28.2.2003) € 78.864,00 betragen. Die Differenz auf € 201.657,00 ergebe sich aus den Akonti in Höhe von € 122.793,00 für das Geschäftsjahr 2003/2004. Diese seien im Zeitraum 1.3.2003 bis 31.12.2003 gemäß Punkt 8 Abs. 5 dem Geschäftsführer ausbezahlt worden. In die Kommunalsteuerbemessungsgrundlage seien Bezüge wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer dann miteinzubeziehen, wenn für sie eine sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung vorliegen würde. Aus nachstehend angeführten Gründen werde die Auffassung vertreten, dass im gegenständlichen Verfahren jedoch keine Merkmale vorliegen würden, die für eine ein Dienstverhältnis aufweisende Beschäftigung sprechen würden. In diesem Zusammenhang habe sich als zentraler Punkt in der Rechtsprechung die Frage herauskristallisiert, ob den Gesellschafter-Geschäftsführer unter Bedachtnahme auf die Einnahmen- und Ausgabenschwankungen ein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis treffe. Zum Unternehmerwagnis führte die Bw. aus, dass ein solches vorliege, wenn der Erfolg der

Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von seinen unternehmerischen Fähigkeiten und seinem Fleiß sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängen und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen müsse. Im Vordergrund dieses Merkmales stehe, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich ins Gewicht fallende Einkommensschwankungen treffen würden (siehe VwGH-Erkenntnis vom 17.12.2003, 2001/13/0200). Wesentlich dabei sei auch, ob der Geschäftsführer das Risiko trage, dass sich seine Bezüge stark reduzieren oder sogar gänzlich ausfallen können bzw. er allenfalls einen Verlust zu tragen habe (siehe VwGH-Erkenntnis vom 29.1.2003, ZI. 2002/13/0186). Unbestritten sei, dass sich im gegenständlichen Verfahren die Bezüge von einem klar abgrenzbaren Umsatz- und Deckungsbeitragsanteil des Unternehmens (siehe § 8 Abs. 2 bis 4 des GF-Vertrages) errechnen würden. Die Gefahr der starken Reduzierung oder Ausfall der GF-Bezüge sei gemäß den Bestimmungen des § 8 Abs. 4 des GF-Vertrages gegeben. Dazu ein Beispiel: Aus der Beilage sei ersichtlich, dass im Geschäftsjahr 2002/2003 eine Reduzierung gemäß § 8 (4) GF-Vertrag um € 71.756,-- erfolgt sei. Hätte in diesem Geschäftsjahr der Umsatzanteil der "A-Kunden" z.B. nur 30% betragen, so wäre der "Ist-Deckungsbeitrag" auf € 593.200,-- gefallen. Die GF-Bezüge gemäß § 8 (3) hätten dann € 134.375,-- betragen. Die Korrektur gemäß § 8 (4) hätte einen Betrag von € 115.348,00 ergeben – im Ergebnis wären die GF-Bezugansprüche auf gesamt nur € 19.026,-- (anstatt € 78.864,--) gesunken. Bei einem noch geringeren Umsatzanteil der "A-Kunden" am Gesamtumsatz bestehe für den Geschäftsführer sogar ein Verlustrisiko. Diese nachweislich vorhandene Möglichkeit der starken Einnahmenschwankungen sei Ausfluss des Unternehmerrisikos des Gesellschafter-Geschäftsführers. Das Beurteilungskriterium, welche Kosten der Gesellschafter-Geschäftsführer selbst zu tragen gehabt habe, sei im gegenständlichen Verfahren vernachlässigbar, da diese nur im geringen Umfang angefallen seien bzw. für die Frage der Beurteilung, ob ein Unternehmerwagnis vorhanden sei, bei Dienstleistungstätigkeiten nur eine untergeordnete Bedeutung habe (siehe bereits erwähntes VwGH-Erkenntnis ZI. 2001/13/0200 – Seite 6 letzter Satz im letzten Absatz – negative Umschreibung). Schließlich wurde von der Bw. folgender Antrag gestellt: Im gegenständlichen Sachverhalt führe das Gesamtbild der Verhältnisse – im speziellen das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses seitens des Gesellschafter-Geschäftsführers – im Ergebnis dazu, dass keine Merkmale vorliegen würden, die für eine ein Dienstverhältnis aufweisende Beschäftigung sprechen würden. Es werde daher beantragt, die GF-Bezüge des Jahres 2003 von € 201.657,-- nicht in die DB- und DZ-Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen.

Der Berufung beigelegt war wiederum der zwischen der Bw. und ihrem Geschäftsführer am 29. August 2002 abgeschlossene und bereits zitierte Werkvertrag. Weiters angeschlossen

wurde dem angesprochenen Schriftstück eine Berechnung des Geschäftsführerbezuges für das Wirtschaftsjahr 2002/2003 mit folgendem Inhalt:

Gesamtumsatz		2.650.600,00
davon Umsatz m. "A-Kunden"		895.200,00
das sind in Prozent	33,80%	
Projekterfolg gem. Punkt 8/2 Werkvertrag		
Umsatz mit "A-Kunden"	895.200,00	
Messeaufwand (25,4%)	<u>227.400,00</u>	
Deckungsbeitrag	667.800,00	
abzgl. ant. V+V-Aufwand (33,8% von 441.600,00)	- <u>149.260,00</u>	
Projekterfolg für 12 Monate	518.540,00	
Projekterfolg ant. f. 7 Monate	302.480,00	
Berechnung GF-Bezug gem. Punkt 8/3 Werkvertrag		
50% von 300.000,00		150.000,00
25% von 2.480,00		<u>620,00</u>
GF-Bezug gem. 8/2, 8/3 WV		150.620,00
Unterdeckung DB gem. Punkt 8/4 Werkvertrag		
Gesamtumsatz	2.650.600,00	
Zielumsatz 40%	1.060.240,00	
abzüglich Messeaufwand 25,4%	- <u>269.300,00</u>	
Ziel-Deckungsbeitrag	790.940,00	
Ist-Deckungsbeitrag	- <u>667.800,00</u>	
nicht erzielte Deckungsbeiträge für 12 Mo	123.140,00	
nicht erzielte Deckungsbeiträge für 7 Mo		<u>71.756,00</u>
ergibt GF-Bezüge 2002/2003		<u>78.864,00</u>

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Dezember 2004 wurde die Berufung der Bw. als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde nach Zitierung der zum Tragen kommenden gesetzlichen Bestimmungen ausgeführt, dass die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 das steuerliche Dienstverhältnis mit zwei Merkmalen, nämlich der Weisungsgebundenheit einerseits und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers andererseits beschreibe. Diese beiden Merkmale würden nach der vom VfGH in seinem Erkenntnis vom 1.3.2001, G 109/00, zum Ausdruck gebrachten Sichtweise, der sich der VfGH anschließe, nicht in einem Oberbegriff der

Weisungsunterworfenheit aufgehen. Werde das in § 47 Abs. 2 EStG 1988 normierte Tatbestandselement der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck "sonst" in § 22 Z 2 Teilstrich 2 beseitigt ( oder im Verständnis des Erkenntnisses VwGH 23.04.2001, 2001/14/0054, hinzugedacht), dann könne sich der Ausdruck "alle" in derselben – auf die gesetzliche Definition des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 verweisenden – Vorschrift damit (primär) nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers beziehen. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sei gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bilde und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausübe. Die bisher in der Rechtsprechung des VwGH vertretene Rechtsansicht zu den Voraussetzungen der Erzielung von Einkünften eines wesentlich beteiligten Geschäftsführers nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 sei dahin gehend zu revidieren, dass die Kriterien des Fehlens des Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfalles 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 der Gesellschaft eingegliedert sei (VwGH vom 10.11.2004, ZI. 2003/13/0018). Die im gegenständlichen Verfahren unstrittige kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spreche klar für die Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft (vgl. VwGH ZI. 2001/14/0194) und damit für die Einbeziehung der Geschäftsführerbezüge in die Bemessungsgrundlagen des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag. Die gesetzlich begründeten Unterschiede zwischen der Rechtsstellung eines Gesellschafter-Geschäftsführers zu der eines Arbeitnehmers würden 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 vorliege. Die zeitliche Ungebundenheit und das Fehlen arbeitsrechtlicher Ansprüche würden damit nicht gegen das Vorliegen von Gehältern und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinne von § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 sprechen. Das in der Berufungsbegründung behauptete (und aufgrund der im Prüfungszeitraum nur unwesentlich schwankenden und laufend, wenn auch nicht monatlich zu Auszahlung gebrachten Bezüge von der Behörde nicht zu akzeptierende) Unternehmerwagnis gehe mangels rechtlicher Relevanz des vorgetragenen Sachverhaltes ins Leere.

Mit Eingabe vom 29. April 2005, beim Finanzamt eingelangt am 2. Mai 2005, beantragte die Bw. die Vorlage der Berufung an den UFS als zweite Instanz. Begründend wurde ausgeführt, dass die erstinstanzliche Abweisung ausschließlich mit dem VwGH-Urteil vom 10.11.2004 begründet worden sei. In diesem Urteil habe der VwGH (basierend auf einem verstärkten



Senat) die bis zu diesem Zeitpunkt geltende Rechtsprechung gravierend geändert. Ausfluss dieser geänderten Rechtsprechung sei, dass für die Beurteilung der DB-Pflicht von Gesellschafter-Geschäftsführerbezügen nur mehr von Bedeutung sei, ob der Geschäftsführer bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens eingegliedert sei. Sei dies der Fall, habe die Frage, ob ein Unternehmerwagnis gegeben sei, in den Hintergrund zu treten. Interessant in diesem Zusammenhang sei die Tatsache, dass mit Bescheidausstellungsdatum (28.12.2004) das VfGH-Urteil (Aufhebung des Verböserungsverbotes des § 117 BAO) noch gar nicht veröffentlicht gewesen sei (Kundmachung 17.1.2005) – demzufolge hätte zu diesem Zeitpunkt die angeführte Begründung (Änderung der Rechtsprechung aufgrund des o.a. VwGH-Urteils vom 10.11.2004) im Spruch nicht ergehen dürfen. § 117 BAO besage nämlich, dass Änderungen der Rechtsauslegung nicht zulasten des Abgabepflichtigen berücksichtigt werden dürfen. Das leider durch den Verfassungsgerichtshof aufgehobene Verböserungsverbot des § 117 BAO sei/wäre im Prinzip nur ein konkreter legistischer Ausfluss des im § 114 BAO verankerten Grundsatzes von Treu und Glauben. Dieser Grundsatz von Treu und Glauben besage, dass jedermann im Rechtsverkehr auf die berechtigten Belange des anderen Rücksicht nehmen müsse und sich dabei auf seinem eigenen früheren Verhalten, auf das der andere vertraut habe, nicht in Widerspruch setzen dürfe. Vor dem eingangs erwähnten VwGH-Erkenntnis vom 10.11.2004 (kundgemacht am 7.12.2004) – Änderung der Rechtsprechung gestützt auf einen verstärkten Senat – sei die Rechtsprechung in der Beurteilung der Frage, ob Gesellschafter-Geschäftsführerbezüge der DB-Pflicht unterliegen würden, eine wesentlich andere und zwar dergestalt, dass als wesentlichstes Beurteilungskriterium die Frage des Vorhandenseins eines Unternehmerrisikos gegolten habe. Die Bw. gelange zu Auffassung, dass im gegenständlichen Verfahren basierend auf dem Grundsatz von Treu und Glauben die vor dem 10.11.2004 geltende Rechtsauslegung (Kriterium des Unternehmerrisikos) für die Beurteilung maßgebend sei. Die in der BVE geäußerte Rechtsmeinung, dass das Unternehmerwagnis mangels rechtlicher Relevanz ins Leere gehe, teile die Bw. nicht. Überdies habe sogar der Gesetzgeber im Zuge der Aufhebung des § 117 BAO den Antrag gestellt, dass im Fall der Aufhebung eine Frist von 12 Monaten zu bestimmen sei, um allenfalls erforderliche legistische Vorkehrungen zu treffen. Dieser vom Gesetzgeber gestellte Antrag untermauere einmal mehr das Prinzip von Treu und Glauben. Die Auffassung der Bw., dass im gegenständlichen Fall die Rechtslage vor dem 10.11.2004 heranzuziehen sei, stütze sich auf die eigenen immer noch gültigen Steuerrichtlinien. Im Abschnitt 41.02 der FLAG-DR werde im letzten Satz des 1. Absatzes festgehalten, dass dem Vorhandensein oder Fehlen des Unternehmerwagnisses die wesentliche Bedeutung zukomme. Zusammenfassend hielt die Bw. nochmals fest, dass im Bescheid vom 28.12.2004 vor Kundmachung der Aufhebung des Verböserungsverbotes des §

117 BAO bereits die neue Rechtslage aufgrund des VwGH-Erkenntnisses angewandt worden sei; zu diesem Zeitpunkt würde dieser § 117 BAO die Bw. vor der Anwendung der neuen Rechtsprechung schützen. Die Bw. komme weiters zur Auffassung, dass – basierend auf dem Grundsatz von Treu und Glauben – im gegenständlichen Fall noch die Rechtslage vor dem 10.11.2004 anzuwenden sei. Aufgrund der Maßgeblichkeit der Rechtslage vor dem 10.11.2004 würden die in der Berufung vom 29.11.2004 vorgebrachten Argumente das Vorhandensein des Unternehmerwagnisses klar dokumentieren, folglich sei keine DB-Pflicht der Gesellschafter-Geschäftsführerbezüge gegeben.

Im fortgesetzten Verfahren vor dem unabhängigen Finanzsenat wurde die Bw. mit Schreiben vom 23. März 2006 das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. November 2005, Zl. 2001/14/0118, übermittelt, in dem das genannte Höchstgericht in einem ähnlich gelagerten Fall (Frage der DB- und DZ-Pflicht für Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers) für den Zeitraum vom 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 1999 die im Erkenntnis vom 10. November 2004, Zl. 2003/13/0018, vertretene Rechtsauffassung (nach der bei klar erkennbarer Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft weitere Merkmale, die Indizien für ein Dienstverhältnis wären, irrelevant sind) vertreten hat. Auf dieses Schreiben hin teilte die Bw. am 30. März 2006 mit, dass sie weiterhin der Meinung sei, dass im Spannungsverhältnis des mittlerweile aufgehobenen § 117 BAO (aber bei Bescheidspruch noch nicht kundgemacht) bzw. § 114 BAO (Treu und Glauben) in ihrem Fall auch das Beurteilungskriterium "Unternehmerrisiko" zu untersuchen sei. Wie in der diesbezüglichen Korrespondenz entsprechend dokumentiert, vertrete die Bw. die Auffassung, dass ein solches (Unternehmerrisiko) im gegenständlichen Verfahren vorliege.

Die Bw. wurde daraufhin mit Schreiben vom 3. April 2006 aufgefordert, die Differenz zwischen der im Zuge der Lohnsteuerprüfung und der im Zuge der Berufung vorgelegten Berechnung des Geschäftsführerbezuges für das Wirtschaftsjahr 2002/2003 aufzuklären. Weiters wurde die Bw. ersucht, bekannt zu geben, ob die vom Prüfer in Ansatz gebrachte Bemessungsgrundlage für das Jahr 2003 von € 201.657,00 korrekt sei oder ob in diesem Jahr weitere Zahlungen geflossen seien. Die Bw. wurde darüber hinaus aufgefordert, die Einkünfte des Gesellschafter-Geschäftsführers in den Jahren 2004 und 2005 (allenfalls im Prognosewege) anzugeben sowie bekannt zu geben, ob sie den Antrag auf Abhaltung eines Erörterungstermines aufrecht erhalte.

Mit Schreiben vom 5. April 2006 gab die Bw. bekannt, dass die Abrechnung der GF-Bezüge gemäß Geschäftsjahr der Bw., die Berechnung Bemessungsgrundlage für DB jedoch nach dem Kalenderjahr erfolgt sei. Die Erstberechnung für das Geschäftsjahr 2002/2003 habe einen Anspruch auf € 81.657,00 abzüglich der diesem Geschäftsjahr zuordenbaren Akontozahlung (Februar 2003) von € 40.000,00 ergeben, somit die dem LSt-Prüfer vorgelegte

Nachverrechnung von € 41.657,00. Bei der Bilanzerstellung sei es jedoch zu Umsatzkorrekturbuchungen gekommen, die zu einer Neuberechnung der GF-Bezüge für das Geschäftsjahr 2002/2003 geführt hätten. Die Neuberechnung habe einen GF-Anspruch von € 78.864,00 ergeben, abzüglich der Akontozahlung ergebe sich ein berichtigter Restanspruch von € 38.864,00. Die Bemessungsgrundlage für das Kalenderjahr 2003 sei richtigerweise € 201.657,00, dieser Betrag setze sich zusammen aus € 40.000,00 (Akonto für GJ 2002/2003), € 120.000,00 (Akonto für GJ 2003/2004) und dem Restanspruch von € 41.657,00. Der Differenzbetrag zu Gunsten der Bw. aus der Neuberechnung des GF-Anspruches für 2002/2003 in Höhe von € 2.793,00 sei im Kalenderjahr 2004 gegenverrechnet worden. Der GF-Anspruch für Herrn Dr. A.J. für das Geschäftsjahr 2003/2004 betrage € 262.856,00 (Akonto € 160.000,00 und Restanspruch € 102.856,00). Die GF-Ansprüche ab dem Jahr 2004/2005 seien mit den Vorjahren nicht mehr vergleichbar, da ab diesem Zeitpunkt andere Berechnungsgrundlagen für die GF-Bezugsberechnung heranzuziehen seien. Die Bw. teilte weiters mit, dass sie auf die Abhaltung eines Erörterungstermines verzichte.

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

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

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

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

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

Die Bestimmung des § 41 FLAG definiert also die beitragspflichtigen Bezüge und soll gleichzeitig eine klare Abgrenzung von den beitragsfreien Bezügen gewährleisten. Auf Grund des

Gesetzeswortlautes ist folglich bei den beitragspflichtigen Arbeitslöhnen von zwei Gruppen von Bezügen auszugehen:

- Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 gewährt werden.
- Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 (zweiter Teilstrich), die an Personen gewährt werden, die an Kapitalgesellschaften wesentlich beteiligt sind.

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

Strittig ist einzig und alleine, ob die von der Bw. im Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 2003 für die Geschäftsführertätigkeit an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlten Gehälter als Einkünfte nach § 22 Z 2 EStG 1988 (zweiter Teilstrich) zu qualifizieren und folglich sowohl in die Beitragsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen als auch in die Beitragsgrundlage des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind oder nicht.

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat weiters in zahlreichen Erkenntnissen (vgl. etwa jene vom 28. Oktober 2002, Zl. 2001/13/0117, und vom 31. März 2004, Zl. 2004/13/0021) erkannt, dass Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung 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,
- dass ihn unter Bedachtnahme auf die Einnahmen- und Ausgabenschwankungen kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft und
- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.

Zu den Merkmalen, die vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem folgende: fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, Anwendung typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz, sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten (vgl. Erkenntnisse vom 17. Dezember 2001, ZI. 2001/14/0194, sowie vom 25. November 2002, ZI. 2002/14/0080, u.a.m.).

Der Verwaltungsgerichtshof ist in seinem durch den verstärkten Senat gefällten Erkenntnis vom 10. November 2004, ZI. 2003/13/0018, von seiner bisherigen Rechtsauffassung, wonach das in § 22 Z 2 EStG 1988 normierte Vorliegen der "sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses" abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsungebundenheit auf die Kriterien der "Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft", das "Fehlen des Unternehmerwagnisses" und die "laufende Entlohnung" abstellt (vgl. z.B. Erkenntnisse vom 24. Oktober 2002, ZI. 2002/15/0160, und vom 28. November 2002, ZI. 2001/13/0117), abgegangen. Das Höchstgericht hat in dem zitierten Erkenntnis seine bis dahin vertretene Rechtsauffassung – gestützt auf die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988, die das steuerliche Dienstverhältnis mit der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers umschreibt – dahin revidiert, dass entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Den weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen des Unternehmerrisikos 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 ist (vgl. auch Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Jänner 2005, ZI. 2004/14/0147).

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss (vgl. Erkenntnis des

VwGH vom 23. April 2001, ZI. 2001/14/0054; Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer <sup>21</sup>, § 19 Anm. 72f.). Die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist von einem funktionalen Verständnis des Begriffes der Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der GmbH geprägt. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben des Gesellschafters entweder in der Geschäftsführung oder im operativen Bereich spricht für die Eingliederung (vgl. Erkenntnisse des VwGH vom 27. Jänner 2000, ZI. 98/15/0200, vom 26. April 2000, ZI. 99/14/0339, und vom 10. November 2004, ZI. 2003/13/0018). Der Verwaltungsgerichtshof hat weiters im zuletzt genannten Erkenntnis unter Hinweis auf seine Vorjudikatur betont, dass von einer Eingliederung in aller Regel auszugehen sein wird, weil dieses Merkmal durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, mit welcher der Unternehmenszweck verwirklicht wird. Unerheblich ist dabei, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist.

Diese Eingliederung erscheint im vorliegenden Fall jedenfalls als gegeben. Der Gesellschafter-Geschäftsführer vertritt die Bw. laut Firmenbuch seit ihrem Bestehen selbständig. Er ist durchgehend seit 7. März 1997 mit der Geschäftsführung betraut (seit 1. August 2002 auf Grund des Geschäftsführerwerkvertrages vom 29. August 2002). Die Geschäftsführungstätigkeit war somit auf Dauer angelegt.

Was die Tätigkeitsverpflichtung des Geschäftsführers anbelangt, war sie nicht auf die Abwicklung eines konkreten (überschaubaren) Projektes abgestellt. Vielmehr ist dem genannten Geschäftsführerwerkvertrag zu entnehmen, dass die Tätigkeit des Geschäftsführers in der Lenkung und Überwachung des Unternehmens im Ganzen besteht und dem Geschäftsführer die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Bw. oblagen bzw. obliegen. Aus diesem umfangreichen Aufgabenbereich und der Tatsache, dass der Geschäftsführer seit Bestehen der Gesellschaft durchgehend diese Tätigkeit innehatte, ist – im Sinne des funktionalen Verständnisses des Begriffes der Eingliederung – auf seine faktische Eingliederung bei Erfüllung der von ihm übernommenen Tätigkeitsbereiche in den betrieblichen Ablauf zu schließen und zwar in zeitlicher, örtlicher als auch organisatorischer Hinsicht.

Wenn die Bw. die organisatorische Eingliederung ihres Geschäftsführers deshalb als nicht gegeben ansieht, weil der Geschäftsführer an keine feste Arbeitszeit gebunden ist, es ihm frei steht, wann und zu welchen Zeiten er Arbeiten durchführt, ihm auch kein eigener Urlaubsanspruch zusteht, sondern ihm die Urlaubskonsumation nach seiner Einteilung freisteht und er an keinen Dienort und keine Weisungen gebunden ist, so ist ihr entgegenzuhalten, dass einerseits die auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Beziehung

bestehende Weisungsungebundenheit des Gesellschafter-Geschäftsführers auszublenden ist und andererseits die übrigen von der Bw. angeführten Kriterien für die Einstufung der Tätigkeit unmaßgeblich sind (vgl. z.B. Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. September 2000, ZI. 2000/15/0075, hinsichtlich fixer Arbeitszeit, vom 26. April 2000, ZI. 99/14/0339, hinsichtlich Urlaubsregelung, und vom 30. November 1999, ZI. 99/14/0226, hinsichtlich fixem Arbeitsort).

Ebenfalls unbeachtlich ist die dem Geschäftsführer im Geschäftsführerwerkvertrag eingeräumte Möglichkeit, Arbeiten auch von Dritten durchführen zu lassen, denn nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. Erkenntnis vom 10. Mai 2001, ZI. 2001/15/0061) ist es nicht unüblich und steht einem Dienstverhältnis nicht entgegen, wenn sich leitende Angestellte, insbesondere Geschäftsführer, bei bestimmten Verrichtungen vertreten lassen können.

Der Umstand, dass der Geschäftsführer seine Tätigkeit seit 1. August 2002 ausdrücklich auf Grund eines Werkvertrages ausübt, ist für die Berufung irrelevant, weil es bei der Beurteilung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 auf die zivilrechtliche Einstufung des Leistungsverhältnisses eines wesentlich beteiligten Gesellschafters zu einer Kapitalgesellschaft nicht ankommt (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. April 2003, ZI. 2001/13/0258).

Im gegenständlichen Fall ist im Sinne des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. November 2004, ZI. 2003/13/0018, die Eingliederung des Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus der Bw. klar zu erkennen. Auf Grund dieses Umstandes und unter Hinweis auf die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes in dem genannten Erkenntnis ist nicht mehr entscheidungswesentlich, ob der Geschäftsführer in den Streitjahren ein Unternehmerwagnis zu tragen hatte.

Der Vollständigkeit halber wird zum Vorbringen der Bw. im Hinblick auf das Unternehmerrisiko noch Folgendes bemerkt: Ein Unternehmerwagnis liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. Erkenntnis vom 4. März 1986, ZI. 84/14/0063) dann vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von seiner persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss. Im Vordergrund dieses Merkmales steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einkommensschwankungen trifft. Im vorliegenden Fall kann das Vertragsverhältnis zwischen der Bw. und ihrem Geschäftsführer jährlich (und damit insbesondere auch im nahen zeitlichen Zusammenhang mit einer allfälligen wirtschaftlichen Krise) von jedem Vertragspartner durch "Nichtfortsetzung" gelöst

werden und in der Folge die schuldrechtliche Vereinbarung geändert werden; dieser Umstand spricht bereits gegen ein wirtschaftliches Risiko des Geschäftsführers. Auch das zwischen der Gesellschaft und ihrem Geschäftsführer vereinbarte Entlohnungssystem lässt nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates ein Unternehmerrisiko nicht erkennen. Die als Bemessungsgrundlage für die Geschäftsführerbezüge herangezogenen wirtschaftlichen Parameter der Bw. (Umsätze mit A-Kunden) zeigen in den Jahren 2002/2003 und 2003/2004 eine positive Entwicklung, was sich in einer Steigerung des Geschäftsführerbezeuges der Jahre 2003/2004 um rund 30% gegenüber jenem der Jahre 2002/2003 niederschlug. Dies garantierte dem Geschäftsführer in den in Rede stehenden Zeiträumen somit ein bereits gesichertes Einkommen. Wenn die Bw. darauf verweist, dass durch die gegenständliche Entlohnungsregelung (§ 8 Abs. 4 des Geschäftsführerwerkvertrages) die Gefahr der starken Reduzierung oder der Ausfall der Geschäftsführerbezüge gegeben sei und dies mit konkreten Rechenbeispielen zu unterlegen versucht, so ist dazu auszuführen, dass auf Grund der Geschäftsergebnisse in den angeführten Jahren die Geschäftsführerbezüge weder reduziert werden mussten noch aber ausgefallen sind; eine Auseinandersetzung mit den rein hypothetischen Angaben der Bw. kann daher unterbleiben. Im Übrigen gesteht die Bw. durch ihre Formulierung "nachweislich vorhandene Möglichkeit" selbst ein, dass eine Minderung bzw. ein Ausfall der Geschäftsführerbezüge nicht eingetreten ist. Im Geschäftsführerwerkvertrag ist darüber hinaus insofern ein Sicherheitsnetz eingezogen, als sich ein allfälliger Verlust nicht im Jahre des Anfalles niederschlagen, sondern ins nächste Geschäftsjahr übertragen würde, was ebenfalls gegen ein wirtschaftliches Risiko des Geschäftsführers spricht. Was die Folgejahre anbelangt, so verwies die Bw. in ihrem Schreiben vom 5. April 2006 auf "andere Berechnungsgrundlagen für die Geschäftsführerbezugsberechnung", ohne jedoch Angaben über die Höhe derselben zu machen. Die Vertragsparteien haben bei dieser Vorgangsweise offensichtlich von ihrer Möglichkeit, von der sich selbst auferlegten Verpflichtung im Falle geänderter Wirtschaftsdaten abzugehen, Gebrauch gemacht (vgl. dazu Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. April 2002, ZI. 2001/14/0060); auch dieser Umstand spricht gegen ein Unternehmerrisiko. Aus den angeführten Gründen geht das Vorbringen, dass im gegenständlichen Fall ein Unternehmerrisiko gegeben wäre, ebenfalls ins Leere.

Nicht durchdringen konnte auch der Verweis der Bw., wonach nach den Grundsätzen von Treu und Glauben eine andere Entscheidung zu erlassen gewesen wäre. Die von der Bw. vor dem Ergehen des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes ZI. 2003/13/0018 vom 10. November 2004 behauptete gesicherte Rechtslage zu ihren Gunsten hat in Ansehung der seit Jahren zahlreich gegebenen Streitfälle zwischen Abgabenbehörden und Gesellschafter-Geschäftsführern nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates nicht existiert. Auch aus dem



Verweis auf die mittlerweile durch den VfGH aufgehobene Bestimmung des § 117 BAO konnte die Bw. für ihren Rechtsstandpunkt nichts gewinnen, da keine auf dieser Gesetzesstelle beruhende Weisungslage zu Gunsten der Bw. bestanden hat. Wenn der unabhängige Finanzsenat dennoch das Vorliegen eines Unternehmerrisikos geprüft hat, so ist hinsichtlich des Ergebnisses auf die diesbezüglichen Ausführungen in dieser Berufungsentscheidung zu verweisen.

Aus der Sicht der vorstehenden Erwägungen erscheint die vom Finanzamt erfolgte Unterwerfung der Geschäftsführervergütungen unter die Beitragspflicht für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag gerechtfertigt und nicht zu beanstanden. Die Berufung erwies sich daher als unbegründet.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

11. April 2006