



GZ. RV/1076-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat 2 am 24. Juni 2004 über die Berufung der Bw., vertreten durch Achleitner & Partner Wirtschaftstreuhandgesellschaft OEG, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wels betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für März 2001 nach in Linz durchgeführter Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt Wels hat mit Bescheid vom 5. Mai 2001 den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von 9.001,00 ATS sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von 860,00 ATS für März 2001 festgesetzt.

Dagegen wurde eine Berufung eingebracht. Strittig ist, ob die an den wesentlich beteiligten

Geschäftsführer gewährten Vergütungen in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen einzubeziehen sind (§ 41 Familienlastenausgleichsgesetz 1967). In der Berufung wird im Wesentlichen angeführt, dass bekannt sei, dass auch gegen den Bescheid betreffend den DB und den DZ für Jänner 2001 eine Berufung eingebracht worden sei. Mit Rücksicht darauf, dass die sich durch diesen Bescheid ergebenden Abgabendifferenzen ausschließlich aus denselben Gründen, wie sie in der Berufung vom 15.3.2001 sowie im Vorlageantrag vom 7.5.2001 angefochten worden seien, ergaben, werde auf die vorgenannten Eingaben verwiesen.

Die Berufung wurde in der Folge der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

In der angeführten Berufung bzw. in dem Vorlageantrag, auf die von der Bw. verwiesen wird, geht Folgendes hervor:

Wie aus einem übersichtlichen Artikel in der Steuer- und Wirtschaftskartei, Heft Nr. 8, vom 10.3.2001, Seite 335 bis 340 hervorgehe, seien im Gegensatz zum Dienstvertrag bei einem Werkvertrag die dafür bezahlten Vergütungen weder DB-, noch DZ-, noch kommunalsteuerpflichtig. Mit Rücksicht auf den zitierten und sehr ausführlichen Artikel sei die Bw. der Auffassung, dass für den gegenständlichen Werkvertrag keine Steuer- bzw. Beitragspflicht gegeben sei.

Der Verfassungsgerichtshof habe mit Erkenntnis v. 1. März 2001, G 109/00-10, Seite 31 und 32 ausgeführt, dass dieser die Rechtsauffassung mit dem Verwaltungsgerichtshof teile, dass grundsätzlich die Anstellung eines Geschäftsführers einer GmbH zivilrechtlich nicht allein aufgrund eines echten Dienstvertrages, sondern auch aufgrund eines freien Dienstvertrages, eines Werkvertrages oder eines Auftrages vorgenommen werden könne und dass daher auch einkommensteuerrechtlich verschiedene Einkunftsarten in Betracht kommen könnten. Die Begründung zur Berufung beinhaltete keine Auseinandersetzung mit der Frage, ob es sich bei den zufließenden Einnahmen um Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 oder um Einkünfte aus Gewerbetrieb nach § 23 EStG handle.

Nach Ansicht des Verfassungsgerichtshofes müsse es grundsätzlich möglich sein, die Frage des Vorliegens der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses auch unter "Ausblendung" des Merkmals der Weisungsgebundenheit zu beantworten. Der Gesetzgeber verlange daher nicht Unvollziehbares, wenn er bei bestimmten Beschäftigungsverhältnissen, wie z.B. wesentlich beteiligte Geschäftsführer die Frage der Weisungsgebundenheit sozusagen ausblende und anordne, dass die Beurteilung danach zu erfolgen habe, ob die Beschäftigung sonst "alle" Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweise.

Wenn danach kein Dienstverhältnis erkennbar sei, dass etwa infolge der Höhe der Beteiligung an der Gesellschaft neben der Weisungsgebundenheit auch die übrigen Merkmale des

Dienstverhältnisses nicht erkennbar seien, wären weder eine Kommunalsteuer noch eine Dienstgeberbeitragspflicht gegeben; dies treffe etwa dann zu, wenn bei einem an der Kapitalgesellschaft zu 100 % beteiligten Geschäftsführer auch ein von ihm persönlich zu tragendes Unternehmerwagnis vorliege bzw. nicht ausgeschlossen werden könne und in der Folge vom Vorliegen wesentlicher Merkmale eines Dienstverhältnisses keine Rede sein könne.

Der gegenständliche Werkvertrag begründe ein Zielschuldverhältnis. Die belangte Behörde übersehe offensichtlich, dass unter dem Begriff eines Werks iSd. § 1165 nicht allein die Herstellung einer körperlichen Sache, sondern vielmehr auch ideelle, unkörperliche, also geistige Werke verstanden werden könnten (vgl. Krejci in Rummel, Rz. 9 zu §§ 1165, 1166 ABGB). Unter einem solchen Werk könne somit auch – wovon der Verwaltungsgerichtshof in seiner Judikatur ausgehe (siehe z.B. Erkenntnis vom 15.7.1998, ZI. 97/13/0169) – die Besorgung der Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft als solche gemeint sein. Dass der Geschäftsführer grundsätzlich seine Arbeitskraft und nicht einen Arbeitserfolg schulde, treffe somit nicht zu.

Die Argumente, warum die Bw. der Auffassung sei, dass "alle" sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses nach § 22 (2) iVm. § 47 Abs. 2 EStG nicht vorliegen, werden wie folgt zusammengefasst:

1. Für den Werkvertrag seien die Bestimmungen des Dienstnehmerhaftpflichtgesetzes nicht anzuwenden, weshalb daher keine diesbezüglichen haftungsbeschränkenden Bestimmungen bestehen würden.
2. Die für Arbeitnehmer bestehende ASVG-Versicherung bestehe mit Rücksicht auf die Höhe der Beteiligung und des Werkvertrages nicht.
3. Die für Arbeitnehmer vorgesehene Lohnsteuerpflicht bestehe ebenfalls nicht. Es würden auch keine sonst üblichen Arbeitnehmerbegünstigungen für die im Einkommensteuergesetz vorgesehenen Begünstigungen für Dienstverträge (Dienstverhältnisse) bestehen.
4. Der Geschäftsführer sei an keine bestimmte Arbeitszeit bzw. an der Einhaltung einer bestimmten Arbeitszeit gebunden. Die Zeiteinteilung könne von ihm völlig frei und unabhängig vorgenommen werden. Dies insbesonders auch deshalb, weil der Geschäftsführer neben dem gegenständlichen Werkvertrag auch einen weiteren Werkvertrag gegenüber der Firma W. F. GmbH zwecks Geschäftsführung abgeschlossen habe. Der Geschäftsführer habe daher außerdem die Geschäftsführung eines weiteren Unternehmens wahrzunehmen.
5. Dem Geschäftsführer stehe es selbstverständlich frei, sich hinsichtlich bestimmter Leistungen auch durch eine fremde Person vertreten zu lassen; er sei nicht weisungs-

gebunden und unterliege keinen Kontrollen durch einen Arbeitgeber, da der Geschäftsführer nicht sein eigener Prinzipal sein könne.

6. Allfällige Reisekosten (Tagegelder) seien vom Geschäftsführer persönlich zu tragen.
7. Für das vereinbarte Geschäftsführerhonorar sei lt. Vertrag auch eine erfolgsabhängige Komponente vereinbart worden.
8. Auf Grund der dem Finanzamt bekannten, übrigen Einkünfte und der Vermögenslage des Geschäftsführers liege keine persönliche und wirtschaftliche Abhängigkeit als Geschäftsführer vor. Der Geschäftsführer erziele neben den Geschäftsführungshonoraren auch beachtliche Beteiligungseinkünfte.
9. Es seien keine Bestimmungen des Angestelltengesetzes bzw. des für das Unternehmen maßgeblichen Kollektivvertrages anzuwenden.
10. Es erfolge keine monatliche Entlohnung, auch wäre kein Urlaubszuschuss oder Weihnachtsremuneration vereinbart worden.
11. Weiters liege keine Entgeltfortzahlung im Verhinderungsfalle vor. Auch bestehe kein bestimmter vereinbarter Stundenlohn.
12. Ein auf die Gewerblichkeit bzw. Selbstständigkeit hinweisendes Unternehmerwagnis liege vor, da durch eigene Tätigkeit – unter weit gehender Abhängigkeit von persönlicher Tüchtigkeit, Fleiß, Ausdauer und persönliche Geschicklichkeit – sowohl die Ausgaben- als auch die Einnahmeseite maßgeblich beeinflusst und damit der finanzielle Erfolg der Geschäftstätigkeit weitgehend selbst gestaltet werden könne.
13. Es bestehe weiters grundsätzlich die Möglichkeit, im Rahmen der Geschäftsführung Aufträge anzunehmen oder abzulehnen und somit den Umfang und den wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens selbst zu bestimmen.

Unter Berücksichtigung der im Werkvertrag (Geschäftsführungsvertrag und Konsulentenvertrag) als auch der in der Berufung bzw. im gegenständlichen Vorlageantrag zusammengefassten Begründung gegen die vorliegende Bescheiderteilung bzw. Berufungsvorentscheidung sei die Bw. der Auffassung, dass das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit als "gewerbliche Tätigkeit" zu beurteilen sei und die in § 22 Z 2 des EStG geforderten Voraussetzungen "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG) aufweisenden Beschäftigung" nicht vorliegen würden.

Mit Schreiben vom 30.1.2003 wurde von der Bw. der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat 282 Abs. 1 Z 1 BAO) gestellt. In Ergänzung der Berufung wurde auf einen Artikel von Univ.-Prof. Dr. Reinhold Beiser, Leiter der Abteilung für Finanzrecht am

Institut für öffentliches Recht, Finanzrecht und Politikwissenschaft der Universität Innsbruck, erschienen in der Zeitschrift SWK, Heft 20/21 aus 2002, Seite 541 folgende, hingewiesen. Als Ergebnis kommt Univ.-Prof. Beiser zu folgendem Schluss:

Wenn der Gesetzgeber in § 22 Z 2 „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ im Sinne einer umfassenden Typusabgrenzung von Arbeitnehmern und Unternehmern fordert, dann darf sich der Gesetzesanwender nicht mit einigen/wenigen/drei Abgrenzungskriterien begnügen. „Sonst alle“ darf nicht in „sonst nur ein/zwei/drei“ Merkmale eines Dienstverhältnisses verkürzt/verkehrt werden.

Beim Erörterungstermin vom 5.4.2004 führte der steuerliche Vertreter aus, dass im Gesetz von „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ gesprochen werde. Unter Beziehung auf den Artikel von Univ.-Prof. Dr. Beiser könnte daher eine Reduzierung auf drei Merkmale nicht erfolgen. Weiters wurde die Ansicht vertreten, dass es sich um gewerbliche Einkünfte handle. Der wesentlich Beteiligte übe zudem die Geschäftsführertätigkeit in zwei Unternehmen aus. Ebenfalls dürfe das Risiko nicht übersehen werden (z.B. Ausfallsrisiko der Einnahmen im Konkursfall, keine Anwendung des Dienstnehmerhaftungsgesetzes).

Der Senat hat erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 in der seit 1.1.1994 geltenden Fassung sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 in der seit 1.1.1994 geltenden Fassung ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Die Bestimmung des § 41 FLAG 1967 definiert also die beitragspflichtigen Bezüge und soll gleichzeitig eine klare Abgrenzung von den beitragsfreien Bezügen gewährleisten. Auf Grund des eindeutigen Gesetzeswortlautes ist bei den beitragspflichtigen Bezügen von zwei Gruppen von Bezügen auszugehen:

1. Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer iSd. § 47 Abs. 2 EStG 1988 gewährt werden.
2. Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd. § 22 Z 2 EStG 1988, die an Personen gewährt werden, die an Kapitalgesellschaften wesentlich beteiligt sind.

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung von Beschwerden, die sich gegen die Einbeziehung der Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen richteten, abgelehnt (vgl. VfGH vom 9. Juni 1998, B 286/98 und vom 24. Juni 1998, B 998/98 und B 999/98) und weiters auch die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes mit den Erkenntnissen vom 1. März 2001, G 109/00, und vom 7. März 2001, G 110/00, abgewiesen.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes v. 1. März 2001, G 109/00, wurde unter Zitierung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis sind, im Fall der - auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden - Weisungsungebundenheit ihre Unterscheidungskraft verlieren und daher für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen, nicht brauchbar sind. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung zur Bestimmung des durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten Typusbegriffes des steuerlichen Dienstverhältnisses verlieren, gehören vor allem Folgende: fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Arbeits- Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (vgl. dazu insbesondere die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes v. 23.4.2001, Zi. 2001/14/0052, Zi. 2001/14/0054, und v. 10.5.2001, Zi. 2001/15/0061).

Vom wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer werden Einkünfte iSd. § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt, wenn - bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse - feststeht,

- dass der Gesellschafter Geschäftsführer zufolge kontinuierlich und über einen längeren Zeitraum andauernden Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes seiner Gesellschaft eingegliedert ist,
- dass ihn nicht ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko trifft, und

- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.

Bei Vorliegen dieser Kriterien kann dann jedenfalls nicht von gewerblichen Einkünften ausgegangen werden.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für diese Eingliederung. Auf Grund der vom Geschäftsführer laut Geschäftsführungsvertrag zu erfüllenden Aufgaben ("die gesamte kaufmännische und technische Geschäftsführung"), denen er unbestritten auch nachgekommen ist, kann nicht in Abrede gestellt werden, dass diese eine faktische Eingliederung in den betrieblichen Ablauf erforderten und zwar in zeitlicher, örtlicher und organisatorischer Hinsicht. Der Verwaltungsgerichtshof hat weiters auch im Erkenntnis vom 28.11.2001, Zl. 2001/13/0114, darauf hingewiesen, dass einer Eingliederung eines Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft nicht entgegenstehe, dass der Geschäftsführer als gesetzlicher Vertreter auch anderer Kapitalgesellschaften fungiere, weil auch im Spitzenmanagement tätige Fremdgeschäftsführer, die Dienstnehmer sind, häufig weitere Funktionen übernehmen, wenn sich ihre Dienstgeber nicht dagegen aussprechen.

Unternehmerwagnis liegt vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss. Auch hier kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Im Vordergrund dieses Merkmals steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich - in seiner Stellung als Geschäftsführer - das Wagnis ins Gewicht fallender Einkommensschwankungen trifft. In die Überlegungen einzubeziehen sind auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen aus nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben.

Wie dem Werkvertrag vom 1.12.2000 (Geschäftsführungs- und Konsulentenvertrag) zu entnehmen ist, gebührt dem Geschäftsführer ein Jahreshonorar von 800.000,00 ATS zuzüglich einer Gewinnbeteiligung von 300.000,00 ATS ab dem nächsten Wirtschaftsjahr, beginnend mit 1.7.2001. Die Gewinnbeteiligung ist allenfalls insoweit zu vermindern, als das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit vor Abzug dieser Gewinnbeteiligung weniger als 1.300.000,00 ATS beträgt. Sollte das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit vor Berücksichtigung der Gewinnbeteiligung für das jeweilige Wirtschaftsjahr ab 1.7.2001 den Betrag von 1.000.000,00 ATS nicht übersteigen, kommt es zu keiner Gewinnbeteiligung im

Rahmen der gegenständlichen Honorarvereinbarung. Das vereinbarte Jahreshonorar ist nach Maßgabe des Wirtschaftsjahres vierteljährlich im Nachhinein zu entrichten.

Diese Gestaltung des Vertrages lässt aber die Vereinbarung eines Fixbezuges erkennen, der nach der ständigen Rechtsprechung ein starkes Indiz gegen das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses darstellt. Daran vermag auch die Gewährung einer zusätzlichen Erfolgsprämie nichts zu ändern, zumal erfolgsabhängige Lohnkomponenten auch bei leitenden Angestellten keineswegs unüblich sind (vgl. VwGH v. 12.9.2001, 2001/13/0180). Von einer laufenden Entlohnung kann ausgegangen werden, weil entsprechend der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes diese nicht notwendig monatlich erfolgen muss. Weiters ist es zudem nicht von wesentlicher Bedeutung, dass die Auszahlung der Geschäftsführervergütung nicht in 14 Teilbeträgen erfolgt, weil bei einem wesentlich Beteiligten die Begünstigungsmöglichkeit für einen 13. und 14. Monatsbezug nicht besteht. Auch kommt es nicht auf die zivilrechtliche Einstufung der Rechtsgrundlagen für die Tätigkeit als Geschäftsführer an.

Auch ausgabenseitig wurde ein Unternehmerrisiko nicht aufgezeigt. Dass der Geschäftsführer ins Gewicht fallende Ausgaben zu tragen gehabt hätte, ergibt sich weder aus der Aktenlage noch wurde derartiges von der Bw. behauptet. Hinsichtlich den von der Bw. angeführten Haftungsansprüchen eines Gesellschafter-Geschäftsführers ist darauf zu verweisen, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer nicht für den eigenen Betrieb, sondern für den der Kapitalgesellschaft und somit für einen fremden Betrieb tätig ist. Es entspricht der ständigen Rechtsprechung, dass das Risiko, welches der Gesellschafter-Geschäftsführer im Falle der Übernahme einer Bürgschaft für Verbindlichkeiten der Gesellschaft trägt, der Gesellschafterspäre zuzuordnen ist und damit kein Indiz für ein Unternehmerwagnis im Bereich der Geschäftsführungstätigkeit darstellt (vgl. etwa das VwGH-Erkenntnis v. 20.3.2002, ZI. 2001/15/0155). Auch das Fehlen eines "arbeitsrechtlichen Schutzes" ist einem Unternehmerrisiko nicht gleichzuhalten. Das Tragen der Sozialversicherungsbeiträge durch den Geschäftsführer begründet – wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat - kein Unternehmerrisiko. Zudem ist die GmbH entsprechend § 1014 ABGB verpflichtet, dem Geschäftsführer seine Barauslagen zu ersetzen (vgl. Reich-Rohrwig, Das österreichische GmbH-Recht 2/100). Zur Frage der Vertretungsbefugnis ist schließlich fest zu halten, dass es nicht unüblich ist und einem Dienstverhältnis nicht entgegensteht, wenn sich leitende Angestellte, insbesondere Geschäftsführer, bei bestimmten Verrichtungen vertreten lassen können. Dass im gegebenen Fall tatsächlich vom Geschäftsführer selbst zu tragende Kosten für seine Vertretung angefallen wären, wird von der Bw. auch nicht behauptet.

Dieser Sachverhalt lässt somit kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis beim Geschäftsführer erkennen.

Es ergibt sich deshalb, dass die Tätigkeit des wesentlich Beteiligten - unter Außerachtlassung der Weisungsgebundenheit - die Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist, sodass die von der Berufungswerberin bezogenen Vergütungen als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

Aus den angeführten Gründen war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, 1. Juli 2004

Der Vorsitzende:

HR Dr. Ludwig Kreil