

GZ. RV/0063-K/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Josef Pickerle, gegen den Bescheid des Finanzamtes Villach vom 18. Oktober 2002 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, deren Unternehmensgegenstand – laut Gesellschaftsvertrag - die Ausübung des Baugewerbes in allen möglichen Formen, insbesondere des Hoch- und Tiefbaues, ist.

Nach einer Lohnsteuerprüfung setzte das Finanzamt gegenüber der Bw. Dienstgeberbeitrag in Höhe von insgesamt € 6.049,83 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von insgesamt € 645,67 für die Bezüge ihres im Prüfungszeitraum - 4. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2001 - zu 55 % (bis 22. Juli 1999) bzw. zu 100 % (ab 22. Juli 1999) am Stammkapital beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers fest.

Das Finanzamt führte begründend aus, dass die von der Gesellschaft für die Geschäftsführertätigkeiten ausbezahlten Vergütungen dienstgeberbeitragspflichtig seien, da eine Eingliederung des Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus vorliege und dieser kein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko trage. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sei gegeben, wenn der Geschäftsführer auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bilde und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben müsse. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spreche für die Eingliederung. Zur Frage des Unternehmerrisikos führte das Finanzamt, nach einem Verweis auf die einschlägige Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes, aus, dass die Geschäftsführerbezüge in den Jahren 1999 bis 2001 keinen wesentlichen Schwankungen unterlegen seien. Diese hätten S 800.000,-- (1999), S 550.000,-- (2000) und S 500.000,-- (2001) betragen. Nach Ansicht des Finanzamtes sei ein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko nicht zu erkennen. Was die Ausgabenseite des Geschäftsführers anlange, seien im Rahmen der Einkommensteuererklärungen bloß die Sozialversicherungsbeiträge und das 6%ige Betriebsausgabenpauschale geltend gemacht worden. Die Sozialversicherungsbeiträge ständen in einer bestimmten Relation zu den Einnahmen und würden daher kein Wagnis darstellen. Hinsichtlich der Auszahlung der Geschäftsführervergütungen verwies das Finanzamt darauf, dass diese zwar nicht laufend erfolgt sei, doch seien Unregelmäßigkeiten, die entweder auf den Bedarf des Empfängers oder auf die finanzielle Lage der Gesellschaft zurückzuführen seien, auch bei einem Dienstverhältnis nicht unüblich. In welcher Weise der Geschäftsführer von seinem Verrechnungskonto Abhebungen tätige, sei nach der Rechtssprechung im gegebenen Zusammenhang nicht von Bedeutung. Das Finanzamt sei auf Grund dieser Feststellungen der Meinung, dass der wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer bei Betrachtung des tatsächlich verwirklichten Gesamtbildes des Rechtsverhältnisses nach Art eines Dienstverhältnisses tätig sei und die von der Gesellschaft bezogenen Vergütungen als Einkünfte im Sinne des § 22 Z2/2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage einzubeziehen seien.

In der dagegen erhobenen Berufung führte die Bw. zunächst aus, dass der Tätigkeitsschwerpunkt der Bw. die Baukoordination sei. Das Unternehmen beschäftige mit

Ausnahme einer Bürokraft, welche in den Jahren 2000 und 2001 nur mehr geringfügig beschäftigt gewesen sei, keine weiteren Dienstnehmer. Eine schriftliche Vereinbarung über die Höhe des Geschäftsführerbezuges liege nicht vor (Selbstkontrahierung). Der Geschäftsführerbezug stehe aber in direkter Abhängigkeit zum erwirtschafteten Gewinn des Unternehmens. Da die Tätigkeit der Baukoordination kein nennenswertes Anlagevermögen und damit keine zusätzliches Eigenkapital aus thesaurierten Gewinnen erfordere, sei der Geschäftsführerbezug auch tatsächlich immer in Höhe des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (vor Abzug der jeweiligen Geschäftsführervergütung) zur Auszahlung gebracht worden. Die Bw. verwies auf ihre Umsätze in den Jahren 1999 (S 5.641.778,56), 2000 (S 1.643.261,27) und 2001 (S 1.235.227,00), denen Ergebnisse der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit vor Auszahlung des Geschäftsführerbezuges in Höhe von S 840.870,00 (1999), S 494.050,00 (2000) und S 468.111,00 (2001) gegenüberstanden. Unter Hinweis auf die von der höchstgerichtlichen Rechtsprechung als entscheidungsrelevant erkannten Kriterien für die Beurteilung des Gesamtbildes der Verhältnisse, führte die Bw. hinsichtlich der Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus aus, dass dies im Falle der Ausübung der Funktion des handelsrechtlichen Geschäftsführers wohl vorliegen werde. Hinsichtlich des vom Finanzamt dem angefochtenen Bescheid zugrunde gelegten Fehlen eines Unternehmerwagnisses führte die Bw. aus, dass ein direkter Zusammenhang zwischen den Schwankungen des Geschäftsführerbezuges und den Parametern des wirtschaftlichen Erfolges ganz offensichtlich bestehe dies zeige die Gegenüberstellung des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (vor Geschäftsführerbezug) und der Geschäftsführervergütung. Der Ansicht des Finanzamtes, wonach die Einnahmen durch die Gesellschaft fix vorgegeben seien, weshalb ein Risiko auf der Einnahmeseite fehle, stünden die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse, wie sie sich aus den eingereichten Jahresabschlüssen ergeben würden, konträr gegenüber. Die Einnahmen einer Gesellschaft mit dem Tätigkeitsschwerpunkt der Baukoordination und nur eines Einzigen aktiv tätigen Mitarbeiters, nämlich des Gesellschafter- Geschäftsführers, würden ganz offensichtlich von der persönlichen Tüchtigkeit, dem Fleiß und der persönlichen Geschicklichkeit, aber auch von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens direkt abhängen, wobei noch hinzu komme, dass die Baukoordination kein geschützter Monopolmarkt sei, sondern im direkten und scharfen Wettbewerb mit vielen Mitbewerbern stehe. Dem entsprechend hätten auch die Einnahmen des Unternehmens geschwankt. Die Einnahmen des Geschäftsführers wiederum würden direkt von den Einnahmen abzüglich den Kosten der Gesellschaft abhängen, wie dies bereits an Hand der Koppelung des Geschäftsführerbezuges vom Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gezeigt worden sei. Nachdem ein Unternehmerwagnis nach der tatsächlichen Abwicklung der Entlohnung im Sinne der

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eindeutig vorliege und auch das weitere Merkmal einer laufenden Auszahlung der Geschäftsführerentschädigung nicht gegeben sei, könnten die Bezüge auch nicht unter § 22 Z2/2 EStG 1988 subsumiert werden. Die Bw. beantragte daher die Aufhebung des aufgrund der Lohnsteuerprüfung ergangenen Abgabenbescheides.

Zur Abklärung des Gesamtbildes eines allenfalls schuldrechtlichen Rechtsverhältnisses zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter-Geschäftsführer richtete das Finanzamt einen Fragenkatalog an die Bw.. In Beantwortung dieses Fragenkataloges führte die Bw. über das bisherige Vorbringen hinaus Folgendes aus. Der Gesellschafter-Geschäftsführer habe im Prüfungszeitraum die Funktion als einziger handelsrechtlicher Geschäftsführer sowie alle operativen Tätigkeiten des Unternehmens als einzige hiefür im Unternehmen vorhandene Person ausgeführt. Die operativen Tätigkeiten hätten vor allem auch die Baukoordination, die Generalunternehmerfunktion, die selbständige Betreuung von Baustellen sowie die Führung von Arbeitsgemeinschaften umfasst. Es habe keine Möglichkeit bestanden, sich im Rahmen dieser Tätigkeit vertreten zu lassen, da keine weiteren Mitarbeiter bzw. weiteren Geschäftsführer im Unternehmen tätig gewesen seien. Der Auszahlungsmodus der Geschäftsführervergütung sei nicht – wie bei Dienstnehmern üblich – in Form regelmäßiger Bezüge erfolgt, sondern es habe sich einzig und allen nach dem Geschäftsergebnis des Unternehmens gerichtet. Soweit aus den einzelnen Projekten ein positives Ergebnis durch die Leistung des Geschäftsführers erzielt werden habe können sei dieses auch an ihn zur Auszahlung gebracht worden. Sachbezüge seien nicht gewährt worden. Dem Geschäftsführer sei jeweils das gesamte von ihm erwirtschaftete Ergebnis als Bezug zur Verfügung gestanden. Da die Bezüge bereits während des jeweiligen Geschäftsjahres auch in Erwartung des entsprechenden Ergebnisses zur Auszahlung gebracht und nicht im Nachhinein durch Rückstellungen angepasst worden seien, hätte naturgemäß eine exakte auf Schilling genaue Anpassung des Geschäftsführerbezuges an das letztendlich erst im nachhinein exakt festzustellende Ergebnis nicht erfolgen können. Wie sich jedoch aus der Ergebnisübersicht zeige, würde im Durchschnitt der drei betreffenden Jahre auch keine großen Schwankungen des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit nach Auszahlung des Geschäftsführerbezuges verbleiben. Die Bw. verwies hiebei auf die Ergebnisse der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit von S 40.897,28 (1999), S -55.950,40 (2000) sowie S - 31.888,64 (2001). Nachdem der Gesellschafter-Geschäftsführer die einzige operativ tätige Person im Unternehmen gewesen sei, habe naturgemäß auch nur er alleine die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite der Bezüge und sonstigen Vergütungen durch ein positives oder negatives Ergebnis direkt beeinflussen können. Schriftliche Vereinbarungen gibt hiefür gebe

es nicht. Die tatsächliche Abwicklung in den Berufsjahren bestätige aber die genannten Ausführungen. Hinsichtlich der Höhe, der an den Gesellschafter-Geschäftsführer von der Gesellschaft ausbezahlten Reise- und Fahrspesen sowie Diäten legte die Bw. die entsprechenden Kontoblätter vor. Die Leistungen des Gesellschafter-Geschäftsführers seien vorwiegend im Außendienst auf den Baustellen erbracht worden. Für die Wahrnehmung der Verwaltungstätigkeit sei dem Gesellschafter-Geschäftsführer das von der Gesellschaft gemietete Büro zur Verfügung gestanden. Mit Ausnahme eines Handys seien vom Gesellschafter-Geschäftsführer keine eigenen Arbeitsmittel beigestellt worden und seien auch nicht erforderlich gewesen. Von der Gesellschaft seien hiefür auch keine gesonderten Vergütungen geleistet worden. Der alleinig tätige Gesellschafter-Geschäftsführer hätte naturgemäß keine fixe Arbeitszeit gehabt. Die Leistung sei je nach Arbeitsanfall und vorwiegend im Außendienst erbracht worden. Während des Prüfungszeitraumes habe es keine Krankentage und keine gesondert deklarierten Urlaubstage gegeben. Soweit keine Projektarbeiten erforderlich gewesen wären, sei vom Gesellschafter-Geschäftsführer auch keine Leistung für das Unternehmen erbracht worden. Eine Vertretung des Geschäftsführers sei nicht vorgelegen und sei auch nicht erforderlich gewesen. Es habe kein vertraglicher Anspruch auf Gebührenurlaub bestanden. Es sei im Prüfungszeitraum keine Urlaubs- und Krankenstandskartei geführt worden. Die Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers seien nach dem GSVG pflichtversichert. Die Kosten seien vom Geschäftsführer getragen worden. Es gäbe keine Vereinbarungen hinsichtlich der Auflösung des Vertragsverhältnisses. Die Einkünfte des Gesellschafter-Geschäftsführers seien im Prüfungszeitraum gemäß § 22 EStG als Einkünfte aus selbstständiger Arbeit erklärt worden. Es gebe keine schriftlichen Verträge, die das Rechtsverhältnis zwischen der Gesellschaft und dem wesentlich Beteiligten definieren würden. Die in Rede stehenden Bezüge seien im Prüfungszeitraum nicht der Kommunalsteuer unterworfen worden.

Aus den Buchhaltungskonten der Gesellschaft ist ersichtlich, dass die Geschäftsführervergütung an den Gesellschafter-Geschäftsführer für das Jahr 1999 in Teilbeträgen zu S 350.000,00 (20. Juli), S 100.000,00 (1. September), S 150.000,00 (16. September), S 100.000,00 (25. November) und S 100.000,-- (15. Dezember) ausbezahlt wurden. Die Geschäftsführervergütung für das Jahr 2000 wurde in Teilbeträgen von jeweils S 100.000,00 (2. Feber, 3. Feber, 14. März, 11. April und 27. Juli) sowie S 50.000,00 (24. November) zur Auszahlung gebracht. Im Jahr 2001 erhielt der Gesellschafter-Geschäftsführer die Geschäftsführervergütung in Teilzahlungen von S 150.000,00 (8. Jänner), S 100.000,00 (1. Feber), S 50.000,00 (5. März), S 50.000,00 (21. März), S 50.000,00 (5. Juni) und S 100.000,00 (1. August).

Von der Gesellschaft wurden an den Gesellschafter-Geschäftsführer Tagesdiäten im Jahr 1999 in Höhe von insgesamt S 51.815,46 sowie Kilometergeld in Höhe von insgesamt S 215.492,20 zur Auszahlung gebracht. Dem Gesellschafter-Geschäftsführer wurden im Jahr 1999 weitere Reisekosten (Parktickets, Mautgebühren) von S 2.632,51 ersetzt. Für das Jahr 2000 wurden an den Gesellschafter-Geschäftsführer Tagesdiäten in Höhe von S 29.181,81, Kilometergeld in Höhe von S 29.581,30 sowie Reisekosten von S 2.087,81 ausbezahlt. Für das Jahr 2001 wurden dem Gesellschafter-Geschäftsführer Tagesdiäten in Höhe von S 23.481,81 sowie sonstige Reisekosten in Höhe von S 4.095,84 ersetzt.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvereinstscheidung an den unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung als Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

Im Zuge des vor dem unabhängigen Finanzsenat durchgeführten Erörterungsgespräches gemäß § 279 Abs. 3 BAO führte der steuerliche Vertreter der Bw. aus, dass die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse in der Berufungsangelegenheit mit jenen im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Jänner 2003, Zl. 2002/13/0186, angeführten deckungsgleich wären. Die Geschäftsführervergütung sei solcherart ausgestaltet, als der Gewinn (allenfalls Verlust) aus der Summe der vom Geschäftsführer realisierten Projekte stamme. Daraus würden sich je nach Lage der Gesellschaft entsprechende erfolgsbedingte Schwankungen der Geschäftsführervergütung ergeben bzw. haben sich nach dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters ergeben. Zum ausgabenseitigen Risiko befragt brachte die steuerliche Vertretung vor, dass defakto auch alle Ausgaben, welche die Bw. zu tragen habe, sich auf die Höhe der Geschäftsführervergütung auswirken würden, da diese von den Parametern Umsatz und Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit abhängig sei und nur solche Beträge ausbezahlt worden seien, welche durch die Geschäftseinnahmen gedeckt gewesen seien.

In einem nach dem Erörterungsgespräch beim unabhängigen Finanzsenat eingebrachten Schreiben, welches als "ergänzende Information und Stellungnahme" bezeichnet wurde, brachte die Bw. über ihr bisheriges Vorbringen hinaus erstmals vor, dass bei fehlenden Umsätzen oder im Falle umsatzübersteigender Einzel- und Gemeinkosten diese Mehrkosten vom Geschäftsführer zu ersetzen und rückzuzahlen seien. Dies nicht aus der Stellung des Gesellschafters heraus, sondern aus jener des Geschäftsführers, da die jeweiligen Kosten auch nur von ihm produziert und demnach auch von ihm direkt zu tragen seien. Der Gesellschafter-Geschäftsführer habe diese Aussagen im Rahmen des Erörterungsgespräches bestätigt. Ein darüber hinausgehendes Beweisanbot wurde von der Bw. nicht erstattet.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 geltenden Fassung BGBI. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBI Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988. Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 57 Abs. 4 und 5 HKG idF BGBI Nr. 958/1993 bzw. § 57 Abs 7 und 8 HKG idF BGBI. Nr. 661/1994. Das durch den Gesetzgeber festgelegte System der Besteuerung von Kapitalgesellschaften nach dem so genannten Trennungsprinzip ermöglicht steuerlich wirksame Leistungsbeziehungen zwischen dem Gesellschafter (auch dem Alleingesellschafter) und der Kapitalgesellschaft.

Dem in § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 enthaltenen Tatbestandsmerkmal "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" ist hiebei das Verständnis beizulegen, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssen. Dabei ist allerdings das Vorliegen der auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlenden Weisungsgebundenheit anzunehmen.

Sodann ist zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit im Vordergrund stehen.

Das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit stellt vor allem auf folgende Kriterien ab: die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses. Von Bedeutung ist auch noch das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung. Ausgehend von den genannten Kriterien ist zu beurteilen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die für ein Dienstverhältnis sprechenden Kriterien im Vordergrund stehen.

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 die Eingliederung.

Gerade die Eingliederung erscheint im gegenständlichen Fall jedenfalls als gegeben. Diese Feststellung wird von der Bw. auch nicht bekämpft. Der Gesellschafter-Geschäftsführer ist durchgehend mit der Geschäftsführung betraut. Das Vertragsverhältnis ist auf Dauer angelegt. Er übt seine Tätigkeit im Interesse des betrieblichen Organismus aus.

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. Dabei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an: Im Vordergrund dieses Merkmals steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. In die Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 23. April 2001, ZI. 2001/14/0052 und dortige Zitate).

Was zunächst die Ausgabenseite anlangt, finden sich im vorliegenden Sachverhalt keine Anhaltspunkte dafür, dass dem Gesellschafter-Geschäftsführer in Zusammenhang mit seiner Geschäftsführungstätigkeit neben den Sozialversicherungsbeiträgen andere Aufwendungen als die vom Unternehmen getragenen erwachsen wären: Die bloße Beistellung eines Handys als Arbeitsmittel – wie in einer Vorhaltsbeantwortung angeführt - kann kein nennenswertes Ausgabenrisiko begründen. Für das Vorbringen in dem als "Ergänzende Information und Stellungnahme" bezeichneten Schreiben, wonach der Gesellschafter-Geschäftsführer bei fehlenden Umsätzen oder im Falle umsatzübersteigender Einzel- und Gemeinkosten diese zu ersetzen und rückzuzahlen habe, findet sich nach der Aktenlage keinerlei Nachweis. Den Gesellschafter-Geschäftsführer hat im zu beurteilenden Zeitraum keine derartige Verpflichtung tatsächlich getroffen. Der Hinweis darauf, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer die Rückzahlungsverpflichtung bestätige, kommt als ernstlicher Nachweis nicht in Betracht. Auf die Problematik jedweger "Vereinbarung" zwischen einem Alleingesellschafter und gleichzeitigem Alleingeschäftsführer muss diesbezüglich hingewiesen werden. Auch die Bw. hat den Themenbereich "Selbstkontrahierung" in der Berufung selbst angesprochen.

Für die Beurteilung der Einnahmenseite ist zunächst wiederum festzuhalten, dass die Betrachtung der tatsächlichen Abwicklung des Geschäftsführungsverhältnisses bzw. die tatsächlich ausbezahlten Geschäftsführervergütungen kein Indiz für ein wirtschaftliches Risiko des Geschäftsführers, welches dem eines Unternehmers gleichzusetzen wäre, aufzeigen können.

Die Bw. bringt vor, der Bezug des Gesellschafter-Geschäftsführers werde nach dem von der Bw. erwirtschafteten Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (Umsatz abzüglich aller diesem Umsatz zuzurechnenden Kosten, sowohl Einzel- als auch Gemeinkosten) bestimmt. Hiezu ist auszuführen, dass Schwankungen der Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers entsprechend der Ertragslage der Gesellschaft nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes noch keinen Rückschluss auf eine tatsächliche Erfolgsabhängigkeit der Entlohnung des Geschäftsführers in seiner Stellung als Geschäftsführer zulassen. Die nach dem Vorbringen der Gesellschaft vom Gesellschafter-Geschäftsführer offenkundig frei verfügbten Änderungen der Höhe seiner Bezüge in "Anpassung" an den Geschäftserfolg mit der vom Finanzamt unbestritten festgestellten Höhe des ihm zugekommenen Bezuges haben mit einem Risiko, wie es für Unternehmer eigentlich ist, nichts gemeinsam (vgl. hiezu u.a. VwGH vom 21. Jänner 2004, Zl. 2003/13/0135 und VwGH vom 26. Feber 2004, Zl. 2001/15/0192).

Wenn die Bw. wiederholt anführt, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer als einzige in der Gesellschaft tätige Person diese "trage" und dass auch nur er alleine die Einnahmen- und Ausgabenseite der Bezüge und sonstigen Vergütungen durch ein positives oder negatives Ergebnis direkt beeinflussen könne, so muss diesem auf eine Stellung als "Quasi-Einzelunternehmer" hinauslaufendem Vorbringen entgegengehalten werden, dass nach der höchstgerichtlichen Rechtssprechung gerade bei einer solchen Fallgestaltung die steuerliche Betrachtung die Trennung zwischen der Gesellschafts- und Geschäftsführersphäre erfordert (siehe VwGH vom 29. Jänner 2004, Zl. 2004/15/0007).

Nach dem vorliegenden Sachverhalt erfüllt der Auszahlungsmodus der Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers jedenfalls das Erfordernis der laufenden Auszahlung. Der Verwaltungsgerichtshof hat diesbezüglich wiederholt ausgesprochen, dass es für die Annahme einer laufenden Entlohnung sogar noch ausreicht, wenn die Geschäftsführervergütung jährlich ausbezahlt oder gutgeschrieben wird (vgl. etwa das Erkenntnis vom 18. September 2003, Zl. 2001/15/0151, mwN).

Der Hinweis der Bw. auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Jänner 2003, Zl. 2002/13/0186, muss ins Leere gehen, da sich der gegenständliche Sachverhalt eines

Alleingesellschafters als Alleingeschäftsführer von jenem im bezogenen Erkenntnis, welches eine 50% - Beteiligung an einer Gesellschaft zur Grundlage hatte, in diesem wesentlichen Punkt sowie den daraus resultierenden rechtlichen Folgerungen – insbesondere hinsichtlich der tatsächlichen Durchsetzbarkeit eingegangener bzw. behaupteter Verpflichtungen aus dem Geschäftsführungsverhältnis - erheblich unterscheidet.

Ein Eingehen auf die im Berufungszeitraum durchgehend gegebene positive Ertragslage der Gesellschaft erscheint aus dieser Sicht nicht mehr erforderlich.

Das Finanzamt hat zu Recht die Betätigung des Gesellschafter-Geschäftsführers als solche iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 qualifiziert und daraus die Rechtsfolgen hinsichtlich Dienstgeberbeitrag (und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) gezogen. Die Berufung erwies sich als unbegründet.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, 30. September 2004