

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Walter Zemrosser und die weiteren Mitglieder OR Mag. Cornelia Pretis-Pösinger, MMag. Dr. Rudolf Dörflinger und Dr. Wilhelm Miklin im Beisein der Schriftführerin FOI Claudia Orasch über die Berufung der Bw. (Bw.), vertreten durch Meinhard Aicher, Wirtschaftstreuhänder, 9300 St. Veit/Glan, Schillerplatz 5, vom 3. Juni 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Veit an der Glan vom 2. Mai 2002 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1998 bis 2000, vertreten durch OR Dr. Elisabeth Hofer, nach der am 31. März 2005 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, deren Unternehmensgegenstand der Baumaschinenhandel und Reparatur ist. Herr F.P. und Frau R.P. halten einen Geschäftsanteil von je 50 %. Sie sind Geschäftsführer der Bw. und vertreten sie seit 23.09.1995 selbstständig.

Bei der Bw. fand im Jahre 2002 eine den Zeitraum vom 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2000 umfassende Lohnsteuerprüfung statt. Dabei stellte der Prüfer u.a. fest, dass die von der Bw. an die wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer (Gf.) ausbezahlten Gehälter als Arbeitslohn im Sinne des § 41 Abs. 2 Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 (FLAG) in der ab 1994 anzuwenden Fassung zu qualifizieren und diese folglich der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag hinzuzurechnen

seien. Die von den Gfn. und der Bw. - im Gegensatz zu den Vorjahren - (Anm.: die Finanzlandesdirektion für Kärnten wies mit Berufungsentscheidung vom 25. Juli 2001 die Berufung gegen die DB- und DZ-Pflicht der Gf. bereits einmal als unbegründet ab) – vorgenommene formale Änderung der Geschäftsführerverträge (Berechnung der Vergütungen auf Basis von Umsatzerlösen und Jahresüberschüssen) begründe kein Unternehmerwagnis. Deshalb zog der Prüfer im strittigen Zeitraum Geschäftsführerbezüge in Höhe von insgesamt S 1.315.424,-- (jeweils S 360.000,-- /1998, S 248.415,--/1999 und S 49.297,--/2000) als Bemessungs- bzw. Beitragsgrundlage für den DB und DZ heran. Auf Grund dieser Feststellungen wurde mit Abgabenbescheid vom 2. Mai 2002 der auf die Geschäftsführerbezüge entfallende Dienstgeberbeitrag (S 59.184,08) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (S 6.547,54) nachgefordert.

Dagegen richtete sich die fristgerecht eingebrachte Berufung vom 3. Juni 2002. Nach Anführung der §§ 41 FLAG, 47 EStG 1988, 22 Z 2 EStG 1988 und der Merkmale für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses führt die Bw. im Schriftsatz vom 31. August 2002 im Einzelnen aus:

"Herr F.P. und Frau R.P. waren im Berufungszeitraum Gf. der Bw. und mit je 50 % wesentlich beteiligt. Ihre Art der Tätigkeit kann nach Beurteilung der geforderten Kriterien für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses, wie dies im § 22 Z 2 Teilstrich EStG 1988 verlangt wird, nicht als solches eingestuft werden.

Den, für ein Dienstverhältnis charakteristischen Merkmalen, kann entgegengehalten werden: Herr F.P. und Frau R.P. üben ihre Geschäftsführungstätigkeit auf Grund eines zwischen Ihnen und der Bw. geschlossenen schriftlichen Werkvertrages vom 17. Mai 1999 aus. Die Kopie dieser Werkverträge wurde Herrn R. am 18.9.2001 persönlich übergeben.

Weiters sind Herr F.P. und Frau R.P. als wesentlich beteiligte Gesellschafter bzw. als Eigentümer nicht an Weisungen eines Dienstgebers gebunden. Bei nicht vorhandener Weisungsgebundenheit ist außerdem "eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers" nicht möglich.

Diese Art der "Eingliederung in den geschäftlichen Organismus" erfordert die Unterwerfung unter die betrieblichen Ordnungsvorschriften (Einteilung der Arbeitstage, der Arbeitszeit), die Unterwerfung unter die betriebliche Kontrolle (Überwachung der Arbeit durch den Dienstgeber) und die disziplinäre Verantwortlichkeit des Dienstnehmers (von der Ermahnung bis zur Entlassung). Aus diesen Merkmalen ist ersichtlich, dass über das Fehlen der Weisungsgebundenheit der Geschäftsführer gegenüber der Generalversammlung hinaus, auch "eine Eingliederung in den betrieblichen Organismus des Arbeitgebers" nicht gegeben sein kann, insbesondere wenn die Geschäftsführer aufgrund ihrer Beteiligung in der Lage sind, Beschlüsse der Generalversammlung nicht nur passiv zu verhindern, sondern aktiv selbst treffen können. Geschäftsführer, die wegen beherrschenden Einflusses auf gesellschaftsrechtlicher Ebene der Generalversammlung gegenüber nicht weisungsgebunden sind, können demnach auch nicht "in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers eingegliedert" sein.

Trotz der bisher ablehnenden Judikatur muss mit aller Deutlichkeit festgestellt werden, dass Herr F.P. und Frau R.P. das volle Unternehmerrisiko tragen. Das Unternehmerrisiko ergibt sich aus einem tatsächlichen Wagnis hinsichtlich der Einnahmen und der Ausgaben der Geschäftsführer. Die Höhe der Geschäftsführervergütungen errechnet sich für Herrn F.P. und Frau R.P. als Prozentsatz der Umsatzerlöse und des Jahresüberschusses. Somit ist die Geschäftsführervergütung direkt proportional abhängig von den Umsätzen und dem Jahresüberschuss des Unternehmens und somit wiederum unmittelbar vom Erfolg und Misserfolg der Geschäftsführer.

Daraus ergibt sich zweifelsfrei, dass die Geschäftsführer im Rahmen ihrer Tätigkeit die Einnahmeseite ihrer Bezüge maßgeblich beeinflussen konnten bzw. können. Durch Steigerung der Umsatzerlöse einerseits sowie durch Minimierung der Aufwendungen andererseits – sprich durch wirtschaftliches Geschick und Tüchtigkeit als Geschäftsführer der Bw. – nimmt er

unmittelbar Einfluss auf seine persönlichen Einnahmen. Die Ausgabenseite ihrer Bezüge beeinflussen die Geschäftsführer ebenso wie die Ausgabenseite des Unternehmens, welches sie führen. Im Zusammenhang mit der Geschäftsführung fallen die unterschiedlichsten Ausgaben, wie werbeähnliche Repräsentationen und Bewirtungsspesen, Reisekosten, Telefonkosten u.ä. an, welche von den Geschäftsführern selbst getragen werden. Belege können keine vorgelegt werden, da der diesbezügliche Aufwand in den persönlichen Einkommensteuererklärungen der Geschäftsführer mit dem Betriebsausgabenpauschale geltend gemacht wurde.

Die Geschäftsführerbezüge betragen:

	Geschäftsführerbezüge	als Aufwand abgesetzt
1998	S 720.000,--	S 690.000,--
1999:	S 496.830,--	S 496.830,--
2000:	S 98.594,--	S 98.594,--

Darüber hinaus wird der Geschäftsführer der Bw. nicht laufend entlohnt. Er bezieht sein Geschäftsführungsentgelt, dessen Höhe ja von den Jahresnettoerlösen und dem Jahresüberschuss der Bw. abhängt, am Ende eines Wirtschaftsjahres der Bw. Unterjährige Auszahlungen an den Geschäftsführer stellen bloß Vorauszahlungen auf das Jahresschäfts-führungsentgelt dar. Sie erfolgen gemäß Punkt III des Geschäftsführerwerkvertrages.

Anhand der dargestellten, durch die Judikatur des VwGH herausgebildeten Kriterien der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw., des Fehlens des Unternehmerwagnisses und der laufenden Lohnzahlung stehen im vorliegenden Fall eindeutig und zweifelsfrei die Voraussetzungen der Selbständigkeit – und nicht jene der Unselbständigkeit – im Vordergrund.

Die Voraussetzungen für die Einbeziehung der Gehälter und sonstigen Vergütungen von wesentlich Beteiligten für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages gemäß § 41 Abs. 1 und 2 FLAG und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag liegen nicht vor. Aufgrund der Ausführungen sind die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses maßgebenden Merkmale nicht erfüllt."

Der Berufung beigelegt wurde die Berechnung der Geschäftsführerbezüge für das Jahr 1999 und 2000:

Geschäftsführerbezüge	1999	2000
0,5% der Umsatzerlöse 19 % vom Jahresüberschuss	S 47.287,27 S 201.127,73	S 49.297,22 negativ
Geschäftsführerbezug:	S 248.415,--	S 49.297,22
Umsatz:		
Umsatzerlöse: -Umsatz Durchläufer -Umsatz Novag Umsatz 1999	S 9.725.248,-- S -262.250,-- S -5.530,-- S 9.457.458,--	S 9.942.903,24 S -83.460,-- S 9.859.443,24
Jahresüberschuss	S 1.058.567,--	

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungvorentscheidung vom 10. Oktober 2002 als unbegründet ab, da für 1998 den Gfn. ein unabhängig vom Ergebnis der Gesellschaft ermittelte Geschäftsführerbezug zugeflossen sei. 1999 bzw. 2000 mögen die Geschäftsführerbezüge allenfalls erfolgsabhängiger gewesen sein; den Gfn. ist aber jedenfalls ein Ge-

schäftsführerbezug bezahlt worden. In Anlehnung an die Rechtsprechung ändere eine gewinnabhängige Komponente nichts an der DB- und DZ-Pflicht.

Die Bw. brachte am 14. November 2002 den Vorlageantrag ein und verwies nochmals auf die Erfolgsabhängigkeit der Geschäftsführervergütung und das Unternehmerwagnis. Der Jahresüberschuss und der Umsatz seien erfolgsabhängige Parameter. Der Jahresüberschuss wirke sich überproportional gegenüber dem Umsatz aus, sodass von einer hauptsächlichen Gewinnabhängigkeit des Geschäftsführerentgeltes gesprochen werden müsse. Dadurch habe das Geschäftsführungsentgelt 2000 ca. 1/5 des Entgeltes vom Jahr 1999 betragen. Es liege somit jedenfalls eine ins Gewicht fallende Einkommensschwankung vor. Das Geschäftsführungsentgelt für 2000 liege weit unter dem Existenzminimum, sodass sich auch hier das Unternehmerwagnis zeige.

Mit Schriftsatz vom 29. Jänner 2003 beantragte die Bw. die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vom dem gesamten Berufungssenat.

Über Anforderung des UFS übermittelte die Bw. die Geschäftsführerverträge von Herrn F.P. und Frau R.P..

Im Einzelnen ist dort ausgeführt:

I. Beginn und Dauer der Tätigkeit

1. *Der Geschäftsführer wurde am 23.9.1995 auf unbestimmte Zeit zum handelsrechtlichen Geschäftsführer der Gesellschaft bestellt. Der Geschäftsführer hat seine Bestellung angenommen.*
2. *Dieser Geschäftsführerwerkvertrag regelt die vertraglichen Beziehungen zwischen dem Geschäftsführer und der Gesellschaft.*
3. *Unabhängig von der handelsrechtlichen Bestellung hat dieser Werkvertrag am 1.1.1998 begonnen und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Der Vertrag kann von beiden Parteien unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 3 Monaten jederzeit gekündigt werden. Ungeachtet der hier bedungenen Vertragsdauer ist jeder der Vertragspartner berechtigt, das Vertragsverhältnis per sofort für aufgelöst zu erklären und zwar in folgenden Fällen:*
 - a.) *Die Gesellschaft, wenn der Geschäftsführer gegen die Bestimmungen dieses Vertrages, die Gesetze, den Gesellschaftsvertrag oder die Beschlüsse der Gesellschafter verstößt, oder zum Nachteil der Gesellschaft handelt.*
 - b.) *Der Geschäftsführer, wenn über das Vermögen der Gesellschaft ein Insolvenzverfahren eröffnet, oder ein Konkursantrag mangels Kostendeckung des Vermögens abgewiesen wird, oder die Gesellschaft mit der Bezahlung des Honorars mehr als ein Monat in Verzug gerät und sie der vom Geschäftsführer gesetzten schriftlichen Nachfrist nicht nachgekommen ist, und wenn ihm die ordentliche Ausübung der Geschäftsführungstätigkeit durch Maßnahmen der Gesellschaft unmöglich gemacht werden.*

II. Tätigkeit im Werkvertrag

1. *Der Geschäftsführer hat seine Tätigkeit im Rahmen der Gesetze, des Gesellschaftsvertrages, der Beschlüsse der Gesellschafter sowie dieses Werkvertrages auszuüben. Die im Einzelnen zu ergreifenden Geschäftsführungsmaßnahmen obliegen dem Geschäftsführer und er unterliegt diesbezüglich keinerlei Weisungen durch die Gesellschaft.*
2. *Der Geschäftsführer ist persönlich an keine fixe Arbeitszeit gebunden, sondern es obliegt ihm selbst, seine Arbeitszeit nach Notwendigkeit und Zweckmäßigkeit einzuteilen. Der Geschäftsführer ist nicht verpflichtet, seine Tätigkeit persönlich auszuüben, er kann sich in der*

Ausübung seiner Tätigkeit auch eines geeigneten und qualifizierten Vertreters bedienen. Die Kosten einer allfälligen Vertretung sind vom Geschäftsführer zu tragen.

Ein Anspruch auf Urlaub besteht nicht. Es steht dem Geschäftsführer frei, sich in den Zeiträumen zu erholen, in denen seine Anwesenheit nach eigener Einschätzung nicht erforderlich ist oder in welchen er sich vertreten lassen kann.

3. Der Geschäftsführer hat entweder alleine oder zusammen mit weiteren Geschäftsführern die Geschäfte der Gesellschaft zu führen und die Gesellschaft nach außen zu vertreten. Dem Geschäftsführer obliegt die Leitung und Überwachung des Unternehmens der Gesellschaft, wobei er die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes anzuwenden hat. Er hat insbesondere für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange bestmöglich Sorge zu tragen. Der Geschäftsführer erklärt, über die hiefür notwendigen Kenntnisse und Erfahrungen zu verfügen.

Der Geschäftsführer hat unter anderem dafür Sorge zu tragen, dass die erforderlichen Bücher und Aufzeichnungen der Gesellschaft unter Beachtung der gesetzlichen Vorschriften geführt werden.

III. Honorar

1. Als Honorar für seine Tätigkeit erhält der Geschäftsführer eine erfolgsabhängige Provision laut dem in der Anlage zu diesem Vertrag angeführten Berechnungsschema, welche jährlich nach Vorliegen des endgültigen Jahresabschlusses für das betreffende Geschäftsjahr abgerechnet wird.

Die Auszahlung einer Nachverrechnung erfolgt binnen zwei Monaten nach Feststellung des Jahresabschlusses. Eine Rückverrechnung erfolgt durch Gegenrechnung mit den Akonto-Zahlungen.

2. Während des Jahres erhält der Geschäftsführer Akonto-Zahlungen auf die Provision, die je nach Bedarf ausgezahlt werden.

IV. Schlussbestimmungen

1. Ausdrücklich wird festgehalten, dass dieser Vertrag frei von Rechtsgebühren und das Honorar nicht der Lohnsteuer oder der Sozialversicherung unterliegt. Es finden daher auch sämtliche Vorschriften über den Dienstnehmerschutz, insbesondere für den Krankheitsfall, keine Anwendung.

2. Der Geschäftsführer hat für die Versteuerung des Honorars im Rahmen der Einkommensteuererklärung selbst zu sorgen."

Der Anlage zum Werkvertrag ist zu entnehmen:

"Das Honorar für die Geschäftsführungstätigkeit für das Kalenderjahr 1999 (2000) ist auf Basis des endgültigen Jahresabschlusses des betreffenden Geschäftsjahres wie folgt zu berechnen: 2 % für 1999 bzw. 0,5 % für 2000 von den Umsatzerlösen sowie 5 % für 1999 bzw. 19 % für 2000 vom Jahresüberschuss vor Geschäftsführungsentgelt lt. G & V."

In der am 31. März 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung, an welcher die Bw. nicht teilnahm, wurde seitens des Finanzamtes der bisher eingenommene Standpunkt im Hinblick auf das Erkenntnis des VwGH vom 10.11.2004, 2003/13/0018, bekräftigt.

Der Senat hat erwogen:

Streit besteht darüber, ob die von der Bw. in den Kalenderjahren 1998 bis 2000 für die Geschäftsführertätigkeit an die wesentlich beteiligten Gf. Herrn F.P. und R.P. ausbezahlten Gehälter und sonstigen Vergütungen 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 Dienstgeberbeitrages einzubeziehen sind oder nicht.

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

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG 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.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Absatz 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, 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.

Der Verfassungsgerichtshof hat in den Erkenntnissen G 109/00 und G 110/00 jeweils vom 1.3.2001, mit dem die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes auf (teilweise) verfassungswidrige Aufhebung einiger Gesetzesbestimmungen des EStG 1988, des FLAG sowie des KommStG 1993 im Zusammenhang mit der Dienstgeberbeitrags- und Kommunalsteuerpflicht der an wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer gewährten Tätigkeitsver-

gütungen 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 – Weisungsgebundenheit 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 des Unternehmens und des Fehlens des Unternehmerwagnisses nicht zutrifft.

Nach der Rechtsprechung des VwGH (Erkenntnisse vom 18.9.1996, 96/15/0121, sowie 20.11.1996, 96/15/0094 und den zuletzt veröffentlichten Erkenntnissen wie 24.10.2002, 2002/15/0160, 25.11.2002, 2002/14/0080, 26.11.2002, 2002/15/0178 und 28.11.2002, 2001/13/0117, 19.02.2004, 2004/15/007, 22.03.2004, 2001/14/0063, 24.02.2004, 2001/14/0062, 31.03.2004, 2004/13/0021 uam.) werden Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer Ges.m.b.H. dann erzielt, 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- bzw. Ausgabenschwankungen kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft und
- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält (vgl. die Erkenntnisse vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, vom 18.7.2001, 2001/13/0063, und vom 18.9.2003, 2001/15/0151).

Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsgebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem Folgende (vgl. hierzu auch Arnold, ÖStZ 2000, 639f): fixe Arbeitszeit (vgl. VwGH 22.9.2000, 2000/15/0075, 30.11.1999, 99/14/0270 und 27.7.1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (vgl. VwGH 30.11.1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (vgl. VwGH 24.2.1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (vgl. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339, und 27.1.2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (vgl. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339).

Der VwGH ging in dem Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, in einem nach § 13 Abs. 1 Z 1 VwGG gebildeten ("verstärkten") Senat von der oben angeführten Rechtsprechung insoweit ab, dass er die Feststellung, ob "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" vorlie-

gen, nur mehr auf die gesetzliche Definition des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 stützt. Da in dieser Legaldefinition das steuerrechtliche Dienstverhältnis lediglich durch zwei Merkmale, nämlich die Weisungsgebundenheit einerseits und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes andererseits umschrieben ist, kommt es nach Ausklammerung der Weisungsgebundenheit nur mehr darauf an, ob diese **Eingliederung in den geschäftlichen Organismus** gegeben ist. **Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines 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 wäre** (vgl. auch Erkenntnis des VwGH vom 20.2.2005, 2004/14/0147).

- **Eingliederung in den betrieblichen Organismus:**

Nach dem Erkenntnis des VwGH 23.4.2001, 2001/14/0054, ist die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss (vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer 21, § 19 Anm. 72f). Die Judikatur des VwGH 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 der Gesellschaft spricht für die Eingliederung (vgl. VwGH 21.12.1999, 99/14/0255, 27.1.2000, 98/15/0200, 26.4.2000, 99/14/0339 und 10.11.2004, 2003/13/0018). Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis des (angeführten) verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018 unter Hinweis auf seine Vorjudikatur betont, dass von einer Eingliederung in aller Regel auszugehen sein wird, weil dieses Merkmal bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird. Unerheblich ist dabei, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist (vgl. VwGH 15.12.2004, 2003/13/0067).

Diese Eingliederung erscheint im vorliegenden Fall jedenfalls als gegeben. Die Gf., Herr F.P. und Frau R.P., vertreten die Bw. laut dem Firmenbuch seit 23.09.1995 jeweils selbständig. Sie sind laut dem Gesellschaftsvertrag vom 27.06.1995 (Punkt Achtens) und den Geschäftsführer-Anstellungsverträgen (Punkt I. 1.), 3.) **Werkverträge** vom 17.05.1999 durchgehend mit der Geschäftsführung vertraut. Die von den beiden Gfn. ausgeübte Geschäftsführertätigkeit war somit auf Dauer angelegt.

Was die Tätigkeitsverpflichtung der Gf. anlangt, so war sie nicht auf die Abwicklung eines konkreten (überschaubaren) Projektes abgestellt. Wie die Bw. in den Werkverträgen unter Punkt II. 3.) darlegte, umfassten ihre Aufgaben die Geschäftsführung der Gesellschaft, die Vertretung nach Außen, die Leitung und Überwachung des Unternehmens sowie die Führung der erforderlichen Bücher und Aufzeichnungen. Den Gfn. oblag die Wahrnehmung der wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Bw. Aus diesem umfangreichen Aufgabenbereich des Herrn F.P. und der Frau R.P. und der Tatsache, dass sie seit 1995 durchgehend als Geschäftsführer der Bw. tätig sind, ist im Sinne des funktionalen Verständnisses des Begriffes der Eingliederung auf ihre faktische Eingliederung bei Erfüllung der von ihnen persönlich übernommenen Tätigkeitsbereiche in den betrieblichen Ablauf zu schließen und zwar sowohl in zeitlicher, örtlicher als auch in organisatorischer Hinsicht.

Die Bw. hat im Zuge des Berufungsverfahrens als Argumente, die gegen die organisatorische Eingliederung der Gf. sprechen würden, vorgebracht, dass sie an keine Weisungen des Dienstgebers, keine betrieblichen Ordnungsvorschriften (Einteilung der Arbeitstage, Arbeitszeit) gebunden seien, weiters dass sie nicht der betrieblichen Kontrolle (Überwachung der Arbeit durch den Dienstgeber) und disziplinären Verantwortung (von Ermahnung bis zur Entlassung) des Arbeitgebers unterworfen seien, da sie wegen ihres beherrschenden Einflusses auf gesellschaftsrechtlicher Ebene, Beschlüsse der Generalversammlung (passiv und aktiv) beeinflussen könnten. Im Übrigen hätten sie keinen Anspruch auf Urlaub und könnten sich eines geeigneten und qualifizierten Vertreters bedienen. Diese Umstände sind – wie bereits vorhin angeführt – für die Einstufung einer Beschäftigung unter § 22 EStG unmaßgeblich (vgl. auch Erkenntnisse des VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0226, hinsichtlich fixem Arbeitsort, vom 22.09.2000, 2000/15/0075, hinsichtlich Arbeitszeit, und vom 26.04.2000, 99/14/0339, u.a. hinsichtlich Urlaubsregelung).

Ebenfalls unbeachtlich ist der von der Bw. ins Treffen geführte Umstand, dass sich die Gf. eines Vertreters bedienen dürfen, denn die Delegierung von Arbeiten ist auch bei leitendem Führungspersonal keine unübliche Vorgangsweise (VwGH 18.02.1999, 97/15/0175).

Und auch der Umstand, dass Herr F.P. und Frau R.P. ihre Geschäftsführungstätigkeit seit 01.01.1998 auf Grund eines Werkvertrages ausüben, ist für die Berufung irrelevant. Bei der Beurteilung des Vorliegens von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 kommt es auf die alleinige zivilrechtliche Einstufung des Leistungsverhältnisses eines wesentlich beteiligten zu einer Kapitalgesellschaft nicht an (VwGH 19.12.2001, 2001/13/0091, 24.9.2003, 2001/13/0258, 10.11.2004, 2003/13/0018, 25.04.2002, 2001/15/0066, 19.06.2002, 2001/15/0068). Der Inhalt der Herrn F.P. und Frau R.P. auferlegten Verpflichtungen ist eine auf Dauer angelegte Leistungserbringung. Die Arbeitsleitung im Rahmen eines Dauerschuldverhältnisses entspricht grundsätzlich der in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 angesprochenen Betätigung. Das Fehlen der persönlichen Abhängigkeit, wie sie wohl durch

die Vorlage der Werkverträge zum Ausdruck gebracht werden sollte, steht in Zusammenhang mit dem aus der gesellschaftsrechtlichen Beziehung resultierenden Fehlen einer Weisungsgebundenheit und ist daher im Zusammenhang nicht von entscheidender Bedeutung.

Im Berufungsfall ist im Sinne des Erkenntnisses des VwGH vom 10.11.2004, 2003/13/0018 die Eingliederung der Gf. in den betrieblichen Organismus der Bw. klar zu erkennen. Auf die Umstände, ob die Gf. ein **Unternehmerwagnis** getragen haben und ob sie **laufend entlohnt** worden seien oder nicht, kommt es nach den Ausführungen des verstärkten Senates nicht mehr an (vgl. VwGH 23.11.2004, 2004/15/0068). Das von der Bw. in diesem Zusammenhang vorgebrachte Argument, dass aufgrund der Geschäftsführerverträge (Punkt III und Anlagen) eine Erfolgsabhängigkeit der Geschäftsführervergütungen und somit das Unternehmerwagnis gegeben gewesen sei, geht wie das Vorbringen, dass eine laufende Entlohnung nicht vorgelegen sei, vor dem Hintergrund des Erkenntnisses des VwGH vom 20.11.2004, 2003/13/0018 ins Leere. Diese Vorbringen sind für die Berufungsentscheidung irrelevant. Nähere Ausführungen hiezu erübrigen sich im Hinblick auf die angeführte Rechtsprechung.

Im Lichte der vorstehenden Erwägungen erscheint die vom Finanzamt erfolgte Unterwerfung der Geschäftsführervergütungen unter die Beitragspflicht für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag gerechtfertigt.

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Klagenfurt, am 31. März 2005