



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt  
Senat 2

GZ. RV/0139-K/03

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat 2 am 30. Juni 2004 über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Dietmar Thuller, gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Spittal Villach, vertreten durch HR Dr. Veit Jonach, betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) über den Prüfungszeitraum 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2001 nach in Klagenfurt durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung 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 GesmbH, deren Geschäftszweig die Betonstahlverlegung ist. Herr W.K. hält einen Geschäftsanteil im Ausmaß von 50% und ist ihr einziger Geschäftsführer.

Bei der Bw. fand im Jahre 2002 eine den Zeitraum 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2001 umfassende Lohnsteuerprüfung statt. Dabei stellte der Prüfer u.a. fest, dass die von der Bw. an den wesentlich (zu 50%) beteiligten Geschäftsführer ausbezahlten Gehälter als Arbeitslohn im Sinne des § 41 Abs. 2 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG) in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1992, BGBl. Nr. 818/1993, zu qualifizieren und diese folglich in der Höhe von S 370.000,--/€ 26.888,95 im Jahre 1999, von S 220.000,--/€ 15.988,02 im Jahre 2000 und von S 581.035,--/€ 42.225,46 im Jahre 2001 der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zuzurechnen seien.

In seinem Bericht über die durchgeführte Lohnsteuerprüfung hielt der Prüfer fest, dass die Entlohnung des Geschäftsführers in einem Werkvertrag vom 29. Oktober 2000 festgelegt worden sei. Zur Entlohnung sieht der Werkvertrag unter Punkt VII Folgendes vor:

"Als Honorar wird wie folgt vereinbart. Der Werkvertragsnehmer erhält für seine Geschäftsführertätigkeit ein monatliches Honorarkonto in der Höhe von S 20.000,--. Als Abrechnungsbasis wird für die Geschäftsführung eine umsatzabhängige Berechnungskomponente vereinbart, die nach Vorliegen der Steuererklärungen der GmbH 4% des Netto-Umsatzes zuzüglich 12% des Gewinnes ausmacht. Die Honoraransprüche basieren auf den endgültigen Steuererklärungen und stellen lediglich Vorauszahlungen dar, wobei das endgültige Ergebnis für die Endabrechnung heranzuziehen ist. Die Endabrechnung hat immer mit dem spätesten Datum der Bilanzlegung zu erfolgen."

Als Begründung für die Einordnung der Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers unter § 22 Z. 2 EStG 1988 führte der Prüfer vorerst aus, dass die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für die Eingliederung desselben in den betrieblichen Organismus spreche. Auf Grund der geringfügigen Schwankungen der Geschäftsführerbezüge sei von einem relevanten Unternehmerrisiko nicht auszugehen. Letztlich würden auch laufende Auszahlungen der Geschäftsführervergütungen (und zwar im Jahre 2000 im Oktober S 60.000,00 und im Dezember S 310.000,00 - insgesamt S 370.000,00, im Jahre 2001 im April S 40.000,00 sowie von Mai bis einschließlich Dezember je S 20.000,00 - insgesamt S 220.000,00 sowie im Jahre 2001 im Jänner S 40.000,00, in den Monaten Februar bis Dezember je S 20.000,00 sowie im

Monat Dezember S 30.000,00 - insgesamt S 270.000,00) vorliegen. Insgesamt seien die Bezüge des Geschäftsführers daher in der bereits oben Höhe DB- und DZ-pflichtig, wobei den Vergütungen im Jahre 2001 die Nachzahlung an Geschäftsführervergütungen aus dem Jahre 2000 in Höhe von S 203.535,00 und die von der GmbH dem Geschäftsführer vergütete Einkommensteuer-Vorauszahlung in Höhe von S 107.500,00 hinzugerechnet wurden.

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfungsorganes, erließ gegenüber der Bw. einen entsprechenden Haftungs- und Abgabenbescheid und setzte auf Grund der o.a. Prüfungsfeststellungen mit Bescheid vom 15. Jänner 2003 den Dienstgeberbeitrag mit € 33.660,29/S 463.175,69 (davon entfallend auf die Geschäftsführerbezüge 1999: € 1.210,00/S 16.650,00, 2000: € 719,46/S 9.900,00 und 2001 € 26.146,58/S 1.886,44) sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit € 3.544,28/S 48.770,36 (davon entfallend auf die Geschäftsführerbezüge 1999: € 134,44/S 1.850,00, 2000: € 75,14/S 1.034,00 und 2001: € 194,24/S 2.672,76) fest.

In der gegen diesen Haftungs- und Abgabenbescheid eingebrachten Berufung vom 17. Februar 2003 brachte die Bw. vor, dass W.K. nur in geringem Ausmaß in den betrieblichen Organismus der Bw. eingegliedert sei, weil Haupteinkunftsquelle ein Dienstverhältnis in der BRD sei und die Geschäftsführertätigkeit eine neben gereichte Einkunftsquelle darstelle. Die Geschäftsführerbezüge würden in den geprüften Wirtschaftsjahren um 20% divergieren. Es sei auf die Geschehnisse des Geschäftsführers zurückzuführen, dass die Umsatz- und Erfolgsentwicklung einer nur rund 20%igen Gehaltsdifferenz des Geschäftsführers entspreche. Das Einnahmenrisiko bestehe darin, dass sich bei Umsatzrückgängen bzw. Jahresverlusten das Geschäftsführergehalt um auf deutlich weniger als die Hälfte reduzieren könne. WK. habe aconto-Zahlungen auf das ihm zustehende Geschäftsführergehalt erhalten; die endgültige Abrechnung könne erst nach Abschluss des Wirtschaftsjahres erfolgen, wobei "eine Einschränkung auf Grund der außerordentlich guten Arbeit des Geschäftsführers, auf Basis des Zwischenergebnisses, keine notwendige Reduktion der Teilzahlungen auf das Geschäftsführergehalt erfordert hätte".

Mit Vorhalt vom 7. April 2003 wurde der Bw. zwecks Abklärung des schuldrechtlichen Rechtsverhältnisses zwischen der GesmbH und dem Geschäftsführer ein Fragenkatalog folgenden Inhaltes zugesandt:

- "1. Welche konkreten Tätigkeiten übte Herr W.K. im Prüfungszeitraum als wesentlich Beteiligter (Geschäftsführer) für die GesmbH aus? Um eine detaillierte Schilderung und Aufzählung der einzelnen Aufgabenbereiche wird ersucht.
2. Besteht bzw. bestand die Möglichkeit, sich im Rahmen der Tätigkeiten vertreten zu lassen?

- a) Wie oft war eine Vertretung im Prüfungszeitraum bereits tatsächlich erfolgt?
- b) Von wem und für welche Aufgabenbereiche erfolgte die Vertretung konkret?
- c) Wurde die Vertretung von einem Dienstnehmer, einem weiteren Geschäftsführer oder einer betriebsfremden Person übernommen?
- d) Wer hat die Kosten dafür getragen?

3. Werden bzw. wurden gewisse Tätigkeiten durch Hilfskräfte unterstützt? Wenn ja, wofür und in welchem Ausmaß ist dies konkret geschehen? Von wem wurden diese Hilfskräfte entlohnt?

4. Wie erfolgte im Prüfungszeitraum die Entlohnung?

- a) Welcher Auszahlungsmodus (monatlich, jährlich, unregelmäßig) bestand je Kalenderjahr?
- b) Bekanntgabe der Art, Höhe und Anzahl der laufenden Bezüge.
- c) Bekanntgabe der Art, Höhe und Anzahl der sonstigen Bezüge.
- d) Bekanntgabe der Art und Höhe der Sachbezüge (Firmen-PKW, Dienstwohnung).

Die diesbezüglichen Berechnungsgrund- bzw. Unterlagen wie z.B. Kauf- Leasing u. Mietverträge, Fahrtenbücher etc. sind vorzulegen.

e) Inwieweit war die Entlohnung (auch) erfolgsabhängig? Die bezughabenden Vertrags- und Berechnungsunterlagen sind in Fotokopie vorzulegen.

Sie werden ersucht, eine Auflistung der Bezüge bzw. Vergütungen getrennt nach Kalenderjahren sowie Fotokopien der dazugehörigen Aufwands- und Verrechnungskonten für den Prüfungszeitraum 1997 bis laufend vorzulegen.

5. Inwiefern bestand die Möglichkeit, im Rahmen der Tätigkeiten sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite der Bezüge und sonstigen Vergütungen maßgeblich zu beeinflussen? Um Vorlage der schriftlichen, bzw. Bekanntgabe der mündlichen Vereinbarungen, die darüber bestehen, wird ersucht.

6.) Welche Art von Auslagenersätzen und in welcher Höhe wurden im Zuge der Tätigkeiten im Prüfungszeitraum je Kalenderjahr bezahlt? Um Vorlage der bezughabenden vertraglichen Regelungen wird ersucht.

- a) KM-Gelder und sonstige Reisekosten (Bahn, Flug, Taxi)
- b) Tages- und Nächtigungsgelder (Reisekostenabrechnungen)
- c) Sonstige

7. Werden die einzelnen Tätigkeiten in den Räumlichkeiten der GesmbH ausgeübt; wird vom Unternehmen ein Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt?

8. Welche Arbeitsmittel wurden auf eigene Kosten beigestellt? Werden von der GesmbH für die Beistellung Vergütungen geleistet? Die entsprechenden Unterlagen sind vorzulegen.

9. Wie gestaltet sich die Arbeitszeit (gleichmäßig auf die Woche verteilt, je nach Arbeitsanfall etc.)? Um Darstellung der erbrachten Arbeitszeit und deren Lagerung im Prüfungszeitraum wird gebeten.

10. Wie oft und wie lange war der wesentlich Beteiligte im Prüfungszeitraum auf Urlaub oder krank?

a) Um Bekanntgabe der Krankentage bzw. konsumierten Urlaubstage pro Kalenderjahr wird ersucht.

- b) Wer hat während dieser Abwesenheitszeiten die Vertretung bzw. die Wahrnehmung welcher konkreten Agenden übernommen?
- c) Bestand im Prüfungszeitraum ein (vertraglicher) Anspruch auf Gebührenurlaub?
- d) Wurde im Prüfungszeitraum eine Urlaubs- und Krankenstandskartei geführt - wenn ja wird um deren Vorlage ersucht.
11. Nach welcher Bestimmung sind die Bezüge pflichtversichert (ASVG oder GSVG) und von wem (Geschäftsführer oder GesmbH) wurden diese Beitragskosten getragen?
12. Welche Vereinbarungen sind hinsichtlich der Auflösung des Vertragsverhältnisses getroffen worden (Kündigungstermine, -fristen, -gründe)?
13. Unter welcher Einkunftsart wurden bisher bzw. werden die im Prüfungszeitraum erhaltenen Bezüge bzw. Vergütungen zur Einkommensteuer erklärt?
14. Alle vorhandenen schriftlichen Verträge, die das Rechtsverhältnis zwischen der Gesellschaft und dem wesentlich Beteiligten definieren bzw. regeln (Gesellschafts-, Anstellungs-, Dienst-, Werkvertrag, Umlaufbeschlüsse, Nachträge zu den einzelnen Verträgen, etc.) sind vorzulegen.
15. Wurden die in Rede stehenden Bezüge und Vergütungen im Prüfungszeitraum der Kommunalsteuer unterworfen?"

Dieser Fragenkatalog wurde von der Bw. wie folgt beantwortet:

"1. Herr K.W. ist zuständig für die dispositiven Tätigkeiten bzw. für den Unternehmenserfolg (Akquirierung von Kunden, laufende Kundenbetreuung, Überwachung der Baustelle, Betreuung der Mitarbeiter, Termin- und Baustellenplanung, Koordination der Aufträge und Arbeitsprozesse).

2. Selbstverständlich, sofern notwendig. Bis dato war es noch nicht notwendig, Herrn K.W. vertreten zu lassen.

3. Sofern dispositive Tätigkeiten durch Hilfskräfte ausgeführt werden können, was wiederum auf das Geschick des Geschäftsführers zurückzuführen ist, welcher die Arbeiten so zerteilt, dass es auch für Mitarbeiter der Gesellschaft (Hilfskräfte) möglich ist, diese zu bewerkstelligen.

4. A) Herr K. bezog Akonto-Zahlungen auf das ihm zustehende Geschäftsführergehalt. Die endgültige Abrechnung ist wie vertraglich vorgesehen immer erst nach Abschluss und Vorliegen des Jahresabschlusses möglich. B) Keine laufenden Bezüge C) Dienstverhältnis bei einem anderen Unternehmen D) keine Sachbezüge E) Die Entlohnung des Herrn K ist lt. des Ihnen vorliegenden Geschäftsführervertrages vom Umsatz und vom Gewinn abhängig.

5. Es zählt zu den grundsätzlichen Aufgaben eines selbständigen Unternehmers bzw. Geschäftsführers, welche lediglich dispositive Tätigkeiten ausführen, dass ihr positives Tätigsein dazu führt, dass Unternehmen Umsätze und Gewinne erzielen bzw. dass Untätigsein mangelnden Unternehmenserfolg zur Folge hat und daraus eine geringere Entlohnung resultiert.

6. Herr K. hat die bei der Ausführung seiner Tätigkeit entstandenen Kosten selbst bezahlt und verrechnete diese in weiterer Folge der dem Auftrag zur geschäftsführungsgebenden Stelle weiter:

			KM-Geld	Tagesdiäten	Nächtigungsgelder
--	--	--	---------	-------------	-------------------

1999	ATS	100.534,80	77.968,80	18.510,00	4.056,00
2000	ATS	71.197,50	57.403,00	11.106,00	2.688,00
2001	ATS	7.366,40	59.074,40	12.672,00	1.920,00

7. Da Herr K. seine Tätigkeit bei freier Wahl von Ort und Zeit nach seinem Dafürhalten ausführt und sich auf Grund der selbständigen Tätigkeit sehr vielen Reisen und Terminen unterziehen muss, ist es für ihn nicht notwendig, im Unternehmensstandort selbst einen Arbeitsplatz zur Verfügung zu haben. Naturgemäß wird ein Geschäftsführer, sofern er bürointerne Erledigungen auszuführen hat, im Büro immer eine Möglichkeit zur Erledigung seiner Agenden finden.

8. Außer dem normalen Bedarf an Büromaterialien benötigt Herr K. keine weiteren Arbeitsmittel. Nein, es werden keine Vergütungen geleistet.

9. Es liege nicht im Wesen eines Werkvertrages, für eine so hoch sensible als auch komplexe Tätigkeit, wie der Besorgung der Geschäftsführung einer Gesellschaft, Aufzeichnungen betreffend die Einhaltung der Arbeitszeit im Sinne von Anwesenheitszeit und dergleichen zu führen. Es ist auch auf Grund des Vertrages erkennbar, dass der Geschäftsführer nicht wie bei sonstigen Tätigkeiten für das "Absitzen" belohnt wird, sondern für das Umsetzen von Umsatz- und Gewinnzahlen. Betreffend die Lagerung von Arbeitszeit kann es sich nach meinem Dafürhalten nur um einen Fehler in den standardisierten Fragebögen handeln.

10. Ein weiteres Merkmal eines im Werk zu besorgenden Auftrages (Geschäftsführervertrag) ist es, dass Urlaub und Krankenstände nicht vorgesehen bzw. vom Auftraggeber (Werkbesteller) zu beachten und zu kontrollieren sind.

11. Herr K.W. ist auf Grund seines Dienstverhältnisses in Deutschland pflichtversichert.

12. Der Werkvertrag zwischen Herrn K. und der GesmbH ist für ein Jahr abgeschlossen und ist alljährlich neu zu verhandeln.

13. Die Geschäftsführergehälter des Herrn K. wurden unter "Einkünfte aus selbständiger Arbeit" erklärt.

14. Wurde Ihnen bereits übermittelt.

15. Die Bezüge und Vergütungen sind nicht der Kommunalsteuer zu unterwerfen."

Im Zuge der mündlichen Verhandlung stellte der steuerliche Vertreter der Bw. klar, dass der Werkvertrag zwischen der Gesellschafter-Geschäftsführer und Gesellschaft am 29. Oktober 2000 abgeschlossen worden sei. Die für die Vorschreibung der in Rede stehenden lohnabhängigen Abgaben heranzuziehenden Gesetzestexte würden auch vom Verwaltungsgerichtshof nicht richtig interpretiert. Die Geschäftsführervergütungen des W.K. würden erheblichen Schwankungen unterliegen; der Geschäftsführer müsse aus diesem Grunde mittlerweile einer Beschäftigung in Deutschland nachgehen. Es sei auch nicht einsichtig, dass der Geschäftsführer für budgetär benötigte Einnahmen des Staates herangezogen werde. Auf Grund der Liquidität der Bw. seien die Geschäftsführervergütungen mehrmals kumuliert für mehrere Monate zur Auszahlung gebracht worden. Daraus resultiere auch die Differenz

zwischen den an den Geschäftsführer im Jahr 2000 ausbezahlten und diesem vertraglich zustehenden Vergütungen (S 220.000,00 zu S 423.000,00); von einer konstanten Einnahmensituation des Geschäftsführers könne insgesamt nicht ausgegangen werden. Auch die Übernahme von Aufwendungen des Geschäftsführers durch die Bw. stelle kein Hindernis für die Annahme eines Werkvertrages dar, weil dies z.B. auch bei einem Wirtschaftstreuhänder, der seinen Mandanten Aufwendungen weiter verrechne, der Fall sei.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies im Wesentlichen auf den bisher eingenommenen Standpunkt und hob insbesondere das Vorbringen im Vorlagebericht vom 18. Juli 2003 hervor, wonach sich für den Gesellschafter-Geschäftsführer doch eine laufende gesicherte Einnahmensituation ergeben habe.

### ***Der Senat hat 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 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.

Streit besteht darüber, ob die von der Bw. in den Kalenderjahren 1999 bis 2001 für die Geschäftsführertätigkeit an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer W.K. 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.

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, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, 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. u.a.



Erkenntnisse des VwGH vom 17. Dezember 2001, Zl. 2001/14/0194, sowie vom 25. November 2002, 2002/14/0080).

Der Verwaltungsgerichtshof hat weiters in zahlreichen Erkenntnissen (zuletzt etwa vom 24. Oktober 2002, Zl. 2002/15/0160, vom 26. November 2002, Zl. 2002/15/0178, und vom 28. November 2002, Zl. 2001/13/0117) mit ausführlicher Begründung erkannt, dass das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit vor allem auf folgende Kriterien abstellt:

- 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 notwendigen 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 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, Zl. 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 der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. Erkenntnisse des VwGH vom 21. Dezember 1999, Zl. 99/14/0255, vom 27. Jänner 2000, Zl. 98/15/0200, und vom 26. April 2000, Zl. 99/14/0339).

Diese Eingliederung erscheint im vorliegenden Fall jedenfalls als gegeben. Der Gesellschafter-Geschäftsführer W.K. vertritt die Bw. als einziger Geschäftsführer laut Firmenbuch seit 4. September 1998 selbstständig. Das Vertragsverhältnis ist auf Dauer und angelegt und ist nicht die Abwicklung eines konkreten überschaubaren Projektes abgestellt. Auch der von der Bw. geschilderte Aufgabenbereich des Geschäftsführers, der im Übrigen die essenziellen Unternehmensentscheidungen umfasst, spricht ohne Zweifel für die Eingliederung in den betrieblichen Organismus (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 25. November 2002, Zl. 2002/14/0080). Die vom Bw. ins Treffen geführte weitere (Haupt-) Tätigkeit in Deutschland

vermag an dieser Beurteilung nichts zu ändern, weil in Anbetracht des Aufgabenbereiches des Geschäftsführers dessen weitere Tätigkeit der angeführten Eingliederung nicht entgegen steht (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 28. November 2001, ZI. 2001/13/0114).

Die Bw. hat als Argumente, die gegen die organisatorische Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers sprechen, weiters vorgebracht, dass der Geschäftsführer keinen Arbeitsplatz im Unternehmensstandort zur Verfügung und keine Arbeitszeiten einzuhalten habe sowie für ihn Urlaub und Krankenstände nicht vorgesehen seien. Bei dieser Argumentation übersieht die Bw., dass diese Merkmale – wie bereits vorher ausgeführt - für die Einstufung einer Beschäftigung unter § 22 EStG ebenso wie die aus der gesellschaftsrechtlichen Beziehung resultierende Weisungsungebundenheit unmaßgeblich sind (vgl. auch Erkenntnisse des VwGH vom 30. November 1999, ZI. 99/14/0226, hinsichtlich fixem Arbeitsort, vom 22. September 2000, ZI. 2000/15/0075, hinsichtlich Arbeitszeit, und vom 26. April 2000, ZI. 99/14/0339, u.a. hinsichtlich Urlaubsregelung).

Dass sich der Geschäftsführer - sofern notwendig - vertreten lassen kann und zur Erledigung seiner Tätigkeit Hilfskräfte heranziehen kann, ist ebenfalls unbeachtlich (vgl. Erkenntnisse des VwGH vom 10. Mai 2001, ZI. 2001/15/0061, hinsichtlich Vertretungsbefugnis, und vom 29. Jänner 2002, 2001/14/0073, hinsichtlich der Heranziehung von Hilfskräften).

Ein Unternehmerwagnis liegt 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 (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 4. März 1986, ZI. 84/14/0063). Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinen Erkenntnissen vom 21. Dezember 1999, ZI. 99/14/0255, und vom 26. Juli 2000, ZI. 2000/14/0061, weiters ausgesprochen hat, kommt es dabei auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Im Vordergrund dieses Merkmales steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einkommensschwankungen trifft. In die Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen von nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben.

Die Bw. hat zur Erfolgsabhängigkeit der Bezüge darauf hingewiesen, dass diese in den geprüften Wirtschaftsjahren um bis zu 20% divergieren würden. Weiters sei es auf die Geschicke des Geschäftsführers zurückzuführen, dass der Umsatz und Erfolg der Gesellschaft nur einer derartigen Gehaltsdifferenz entspreche. Die Entlohnung sei im Übrigen nach dem Geschäftsführervertrag vom Umsatz und Gewinn abhängig.

In den Jahren von 1999 bis 2001 hat die Bw. folgende Entgelte in ihren Steuererklärungen ausgewiesen:

Jahr	Entgelte in €	davon 4%	Entgelte in S	davon 4%
1999	461.127,81	18.445,11	6.345.257,--	253.810,28
2000	532.131,71	21.285,26	7.322.292,--	292.891,68
2001	510.033,72	20.401,35	7.018.217,--	280.728,68

Die für die Berechnung des Geschäftsführerentgeltes maßgebenden Gewinne stellen sich wie folgt dar:

Jahr	Gewinn in €	davon 12%	Gewinn in S	davon 12%
1999	93.424,78	11.210,97	1.285.553,--	154.266,--
2000	81.299,03	9.755,88	1.118.699,--	134.243,--
2001	70.644,83	8.477,38	972.094,--	116.651,28

Wie die gegenständliche Aufstellung zeigt, waren die Umsätze der Bw. in den Streitjahren keinen großen Schwankungen unterworfen; ebenso verhält es sich bei den Gewinnen der Bw. Mit der Bindung des Geschäftsführerbezuges an den Parameter des Umsatzes der Bw. war daher dem Geschäftsführer bereits ein Mindestbezug garantiert. Ein Unternehmerrisiko ist bei der im vorliegenden Fall getroffenen Bezugsregelung nicht zu erkennen. Mit der zusätzlichen Bindung an den Parameter des Gewinnes der Bw. war dem Geschäftsführer über die fixe Bezugskomponente hinaus in jedem der angeführten Jahre eine (weitere) zusätzliche Zahlung garantiert; diese Zahlungen wiederum kommen Erfolgsprämien gleich, die auch bei klassischen Dienstverhältnissen leitender Angestellter nicht unüblich sind (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 30. November 1999, ZI. 99/14/0270).

Wenn die Bw. darauf verweist, dass das Unternehmerrisiko darin bestehe, das sich bei Umsatzrückgängen bzw. Jahresverlusten das Geschäftsführergehalt auf deutlich weniger als die Hälfte reduzieren könne, ist dem entgegen zu halten, dass dieser Fall auf Grund der Geschäftsergebnisse der Bw. in den Streitjahren nicht eingetreten ist und sich daher eine Auseinandersetzung mit dieser Konstellation erübrigt. Auch der Einwand, dass die Bezüge des Geschäftsführers in den geprüften Wirtschaftsjahren um bis zu 20% divergieren würden, ist im Hinblick auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, der ein Unternehmerrisiko lediglich bei Vorliegen ins Gewicht fallender Einkommensschwankungen anerkennt (vgl. Erkenntnis vom 14. April 2003, ZI. 2001/13/0208), nicht zutreffend.

Soferne die Bw. sich bei seiner Argumentation darauf stützt, dass eine Schwankung durch die Auszahlung eines Geschäftsführerentgeltes in Höhe von lediglich S 220.000,00 im Jahre 2000 vorliege, ist dem entgegen zu halten, dass es am Geschäftsführer gelegen gewesen wäre, die offene Forderung des Jahres 2000 zeitgerecht zu beanspruchen und der ausständige Betrag (aus Gründen der Liquidität der Bw.) ohnehin im Folgejahr zur Auszahlung gelangte. Auch die im Jahre 2001 zur Auszahlung gebrachte weitere Zahlung in Höhe von S 107.500,00, die der Geschäftsführer offensichtlich für Einkommensteuer-Vorauszahlungen verwendete, spricht gegen ein Unternehmerwagnis.

Wenn die Bw. für das Vorliegen des Unternehmerrisikos weiters eingewendet hat, dass der Geschäftsführer seine Bezüge nicht laufend erhalten habe, so übersieht sie dabei, dass es nach der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. Erkenntnis vom 27. August 2002, Zl. 2002/14/0094) für die Annahme einer laufenden Entlohnung ausreicht, wenn die Geschäftsführervergütungen einmal jährlich dem Verrechnungskonto gutgeschrieben werden.

Auf Grund der vorstehenden Ausführungen ergibt sich insgesamt, dass einnahmenseitig ein Unternehmerrisiko des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht vorliegt.

Was die ausgabenseitige Beurteilung des Auftragsverhältnisses des Geschäftsführers anbelangt, finden sich im vorliegenden Sachverhalt keine Anhaltspunkte dafür, dass dem Gesellschafter-Geschäftsführer im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit ins Gewicht fallende Aufwendungen erwachsen wären. Nach den Angaben der Bw. hatte dieser lediglich die Aufwendungen für den normalen Bedarf an Büromaterialien selbst zu tragen. Andere ihm im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit entstehende Kosten, insbesondere die von der Bw. aufgelisteten Reisekosten, wurden von der Bw. getragen. Ein relevantes ausgabenseitiges Unternehmerrisiko beim Gesellschafter-Geschäftsführer ist somit ebenfalls nicht erkennbar.

Bei Betrachtung des tatsächlich verwirklichten Gesamtbildes des Rechtsverhältnisses überwiegen die Merkmale der Unselbstständigkeit gegenüber jenen der Selbstständigkeit und liegen mit Ausnahme der Weisungsungebundenheit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vor, weshalb die Voraussetzungen für die Qualifikation der Gehälter des wesentlich beteiligten Geschäftsführers nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 erfüllt sind. Die vom Finanzamt vorgenommene Einbeziehung der an den Geschäftsführer ausbezahlten Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art sowohl in die Beitragsgrundlage des DB als auch in jene des DZ erfolgte somit zu Recht.

Aus den angeführten Gründen war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Klagenfurt, 30. Juni 2004