

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Michael Schmid, gegen den Bescheid des Finanzamtes Eisenstadt betreffend Festsetzung von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1/1994 bis 12/1997 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

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 Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die mit Gesellschaftsvertrag vom 18.3.19994 gegründet wurde.

Im Zuge einer den Streitzeitraum umfassenden Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer fest, dass für die Geschäftsführerbezüge des zu 50% an der Bw. beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers Ing. H. S. der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nicht entsprechend der ab 1994 geänderten Rechtslage abgeführt worden ist. Es wurden daher für folgende Beträge die im Spruch des Bescheides genannten Abgaben nachgefordert (alle Beträge in ATS):

Wirtschaftsjahr	Geschäftsführerbezug	DB	DZ
18.3.1994-31.1.1995	515.322,-		
1.2.1995-31.1.1996	1.978.190,-		
1.2.1996-31.1.1997	522.000,-		
1.2.1997-31.12.1997	77.000,-		
Summe	3.092.512,-	139.163,-	16.390,-

In der dagegen erhobenen Berufung brachte die Bw. vor, wesentliches Merkmal eines Dienstverhältnisses sei, dass der Dienstnehmer dem Dienstgeber seine Arbeitskraft schulde; der Dienstnehmer habe dabei seine Leistung persönlich zu bestimmten Arbeitszeiten zu erbringen. Dabei werde der Dienstnehmer erfolgsunabhängig in 14 Monatsbezügen entlohnt.

Der Geschäftsführer, Herr H. S., sei in einer anderen Firma als Dienstnehmer tätig, er habe dort seine persönliche Anwesenheitspflicht zu leisten. Somit könne er der Bw. nicht regelmäßig seine persönliche Arbeitskraft zur Verfügung stellen. Die Entlohnung erfolge ausschließlich erfolgsabhängig (7% der Betriebsleistung des jeweiligen Wirtschaftsjahres). Herr H. S. beziehe daher weder die vom Verwaltungsgerichtshof geforderten 14 regelmäßigen Bezüge noch irgendwelche laufenden Bezüge. Vielmehr werde der Geschäftsführerbezug erst bei Bilanzerstellung errechnet. Bei den vom Prüfer aufgedeckten Zahlungen handle es sich lediglich um Akontozahlungen von bereits seit langem offenen Geschäftsführerbezügen; auch dass die Auszahlung der Bezüge zum Großteil erst nach dem jeweils abgelaufenen Geschäftsjahr und nicht, wie in einem Dienstverhältnis üblich, regelmäßig im Monat der Leistungserbringung, erfolge, vermöge einem Vergleich mit dem Dienstverhältnis nicht Stand zu halten.

Herr H. S., der ausschließlich erfolgsabhängig honoriert werde, trage auch ein hohes Unternehmerrisiko. Durch den Einsatz seiner eigenen Betriebsmittel und der Arbeitskraft nach eigenen Vorstellungen könne er seinen Gewinnanteil wesentlich beeinflussen.

Dem Geschäftsführer stünde im Krankheitsfall keinerlei Vergütung zu, er habe keinen Anspruch auf einen bezahlten Urlaub, er müsse seinen Urlaub nicht mit der Bw. absprechen, sondern könne nach eigenem Gutdünken frei entscheiden.

Die Berufungsentscheidung vom 14. Dezember 2000, mit der die Berufung als unbegründet abgewiesen worden war, wurde mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. Dezember 2003, 2001/13/0200, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Im fortgesetzten Verfahren wurde die Bw. ersucht

- bekannt zu geben, von welchen Bilanzansätzen ausgehend der Wert der jährlichen Betriebsleistung ermittelt worden ist,
- das Geschäftsführerbezugskonto 555 für das Wirtschaftsjahr 1994/95 vorzulegen und
- bekannt zu geben, weshalb die Geschäftsführerbezüge der Wirtschaftsjahre 1996/97 und 1997/98 laut Geschäftsführerbezugskonto 555 nicht mit den Bilanzansätzen "Geschäftsführerbezug" übereinstimmen.

In Beantwortung dieses Ersuchschreibens gab die Bw. bekannt, die Betriebsleistung errechne sich aus dem Erlös und den noch nicht abgerechneten Leistungen.

Da nach Ablauf der Aufbewahrungsfristen die Buchhaltungen gelöscht würden und mittlerweile das Speichersystem gewechselt worden sei, könne das Konto 555 für das Wirtschaftsjahr 1994/95 nicht ohne unverhältnismäßigen Aufwand vorgelegt werden.

In den laufenden Wirtschaftsjahren seien entsprechend der Vereinbarung Akontozahlungen geleistet worden. Erst nach Erstellung der Bilanz komme der restliche Betrag zur Auszahlung. Die restliche Auszahlung für das Wirtschaftsjahr 1996/97 sei am 21.12.1998 in Höhe von ATS 154.000,- und für das Wirtschaftsjahr 1997/98 im Dezember 1998 erfolgt.

Hingewiesen darauf, dass der Bilanz zum 31.1.1997 und zum 31.1.1998 weder eine Rückstellung noch der Ausweis einer Verbindlichkeit entnommen werden könne, brachte der steuerliche Vertreter der Bw. vor, die Differenz zwischen den Bilanzansätzen und den Ansätzen in den Bescheiden laut Lohnsteuerprüfung sei vermutlich darauf zurückzuführen, dass die Lohnabgaben von den im Kalenderjahr ausbezahnten Geschäftsführerbezügen

berechnet worden seien, in den Bilanzen jedoch die im Wirtschaftsjahr aufgrund der Vereinbarung anfallenden Geschäftsführerbezüge angesetzt worden seien.

Als Beilage wurde eine Aufstellung hinsichtlich der Errechnung der Betriebsleistung übermittelt, der zu entnehmen war, dass als Bemessungsgrundlage die Konten 800, 863 und 890 herangezogen wurden. 7% der Betriebsleistung waren laut dieser Tabelle folgende Beträge (alle Beträge in ATS):

Wirtschaftsjahr	7% der Betriebsleistung
1994/95	515.426,03
1995/96	1.978.189,62
1996/97	676.005,42
1997/98	289.680,52

In einem weiteren Vorhalt wurde die Bw. zum wiederholten Male darauf verwiesen, dass in den Wirtschaftsjahren 1996/97 und 1997/98 die Geschäftsführerbezüge laut Geschäftsführerbezugskonto nicht mit denen laut Bilanz übereinstimmten und es wurde um diesbezügliche Aufklärung bzw den belegmäßigen Nachweis des Geschäftsführerbezuges ersucht. Außerdem wurde ausgeführt, eine Kontrollrechnung habe ergeben, dass nicht in allen Streitjahren die Positionen 800, 863 und 890 zur Ermittlung der Betriebsleistung verwendet worden seien, sondern die Verwendung tatsächlich dieser Bilanzpositionen folgendes vom Vorbringen abweichendes Ergebnis zeitigen würde:

Bilanzposition	1994/95	1995/96	1996/97	997/98
800	1.506.768,50	22.977.013,50	6.290.083,12	324.052,89
863		427.150,60	34.183,67	958.821,39
890	166.518,60	34.459,20	3.367.137,19	3.814.240,31
7% der Summe	117.130,10	1.640.703,63	678.398,28	356.798,02

In Beantwortung dieses Vorhaltes erklärte der ehemalige steuerliche Vertreter der Bw. die angesprochene Differenz damit, dass auf den der Behörde vorliegenden Geschäftsführerbezugskonten die Bilanzumbuchung bzw. die Abschlussbuchungen noch nicht verbucht seien. In die Einkommensteuererklärungen seien die tatsächlich ausbezahlten Geschäftsführerbezüge aufgenommen worden, während in den Bilanzen die dem Geschäftsführer auf Grund der vertraglichen Vereinbarung zustehenden Bezüge in Ansatz

gebracht worden seien. Die Geschäftsführerbezugskonten mit den angesprochenen Abschlussbuchungen wurden in Kopie vorgelegt.

Weiters wurde ausgeführt, auf dem Buchhaltungskonto 863 seien die Erlöse aus der Weiterverrechnung von diversen Aufwendungen (z.B. Treibstoff) an die Firma I. Bau GmbH verbucht worden. Diese Erlöse stellten keine Leistung der Bw. dar und seien daher bei Berechnung des Geschäftsführerbezuges nicht zu berücksichtigen gewesen.

Bei der Berechnung des Geschäftsführerbezuges für das Jahr 1995/96 sei aber ein Fehler unterlaufen und die auf dem Konto 863 verbuchten Erlöse irrtümlich in die Betriebsleistung einbezogen worden.

Auch seien bei Berechnung des Geschäftsführerbezuges für das Jahr 1997/98 die auf dem Konto 890 gebuchten Beträge irrtümlich nicht berücksichtigt worden.

Zur Aufforderung, den belegmäßigen Nachweis der mit der Tätigkeit der Geschäftsführung im Zusammenhang stehenden Ausgaben zu erbringen, wurde darauf hingewiesen, der Geschäftsführer habe in seiner Einkommensteuererklärung stets die Pauschalierung gemäß § 17 EStG in Anspruch genommen, weshalb er die entsprechenden Belege nicht aufbewahrt habe und ein Nachweis daher nicht möglich sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Abgabenbehörde hat folgenden Sachverhalt als erwiesen angenommen:

- a) Der Geschäftsführer ist zu 50% an der Bw. beteiligt.
- b) Außer dem Gesellschaftsvertrag gab es keine weiteren Verträge. Eine Vereinbarung mit dem Inhalt, dem Geschäftsführer stehe für die Geschäftsführung ein Geschäftsführerbezug von 3% der Betriebsleistung des jeweiligen Wirtschaftsjahres zu und er werde für die Bauleitung, Bauführung und Bauabwicklung mit 4% der Betriebsleistung entlohnt, konnte nicht glaubhaft gemacht werden.

Beweiswürdigung:

Die ursprüngliche Aussage im Zuge der Lohnsteuerprüfung, es existiere neben dem Gesellschaftsvertrag kein weiterer Vertrag wurde nach Ergehen eines Vorhaltes durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz dahingehend geändert, als hinsichtlich eines "Geschäftsführerbestellungsvertrages" ausgeführt wurde, dass ein solcher nur mündlich vereinbart worden sei. Im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde eine mit 6.4.1994 datierte schriftliche "Vereinbarung" vorgelegt. Abgesehen davon, dass entsprechend

der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes der zeitlich ersten Aussage eine höhere Glaubwürdigkeit beizumessen ist, fand die Tatsache, dass die Entlohnung 7% der Betriebsleistung betragen habe, auch in einem sehr aufwändig geführten Ermittlungsverfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz keine Bestätigung. Das nach Ergehen des ersten Vorhaltes gemachte Vorbringen, die Betriebsleistung errechne sich aus den Erlösen und den nicht abgerechneten Leistungen wurde im weiteren Verfahren dahingehend präzisiert als laut einer als Beilage übermittelten Aufstellung die Konten 800, 863 und 890 zur Ermittlung der Betriebsleistung herangezogen worden seien. Eine Überprüfung dieses Vorbringens an Hand der der Behörde vorliegenden Bilanzen ergab aber bei Heranziehen genau dieser Bilanzpositionen ein mit dem Vorbringen nicht übereinstimmendes Ergebnis. Nach Vorhalt wurde die Diskrepanz damit erklärt, dass irrtümlich die Bilanzposition 863 in die Ermittlung der Betriebsleistung miteinbezogen worden sei.

Diese immer wieder durch die Bw. geänderte Begründung lässt begründete Zweifel daran entstehen, dass die Entlohnung des Geschäftsführers tatsächlich umsatzabhängig war. Aber selbst bei Heranziehen der von der Bw. zuletzt genannten Positionen ergibt sich – wie die folgenden Tabelle zeigt – keine Übereinstimmung des Vorbringens mit den tatsächlich bezogenen Geschäftsführerbezügen:

Bilanzposition	1994/95	1995/96	1996/97	997/98
800	1.506.768,50	22.977.013,50	6.290.083,12	324.052,89
890	166.518,60	34.459,20	3.367.137,19	3.814.240,31
7% der Summe	117.130,10	1.610.803,09	676.005,42	289.680,52

Nur im Wirtschaftsjahr 1996/97 ergibt diese Vorgangsweise einen dem Bilanzansatz entsprechenden Geschäftsführerbezug, wobei gerade hinsichtlich dieses Jahres anzumerken ist, dass erst im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz jenes Geschäftsführerbezugskonto vorgelegt wurde, aus dem ein Geschäftsführerbezug von ATS 676.000,- ersichtlich ist. Im Zuge der am 18. Juni 1998 abgeschlossenen Lohnsteuer-prüfung sowie des ersten Verfahrens vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz war der Behörde für dieses Wirtschaftsjahr ein Geschäftsführerbezugskonto vorgelegt worden, aus dem lediglich ein Geschäftsführerbezug von ATS 522.000,- ersichtlich war. Selbst im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vom 12.3.2004 wurde noch vorgebracht, die restliche Auszahlung der "fehlenden" ATS 154.000,- sei am 21.12.1998 erfolgt, was aber im Widerspruch zu den später beigebrachten Geschäftsführerbezugskonten steht.

c) Folgende Beträge (alle in ATS) waren als Bemessungsgrundlage für die Festsetzung von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag heranzuziehen:

Zeitraum	Geschäftsführerbezug laut Geschäftsführerbezugskonto
18.3.1994-31.1.1995	515.322,90
1.2.1995-31.1.1996	1.978.189,62
1.2.1996-31.12.1997	676.000,-
1.2.1997-31.12.1997	77.000,-

d) Auf die unter lit c angeführten Beträge erhielt der Geschäftsführer Akontozahlungen in folgender Höhe (alle Beträge in ATS):

1994/95	1995/96	1996/97	1997/98
es wurde kein Gf-Bezugskonto vorgelegt	25.000,- 32.000,- 29.500,- 17.000,- 13.500,- 18.000,- 11.500,- 15.000,- 77.000,-	36.000,- 36.000,- 36.000,- 36.000,- 36.000,- 7.000,- 7.000,- 7.000,- 7.000,- 7.000,- 7.000,- 7.000,- 7.000,- 7.000,-	7.000,- 7.000,- 7.000,- 7.000,- 7.000,- 7.000,- 7.000,- 7.000,- 7.000,- 7.000,- 7.000,- 7.000,- 7.000,- 7.000,-

e) Ein Nachweis der mit der Tätigkeit der Geschäftsführung verbundenen und behauptetermaßen vom Geschäftsführer getragenen Ausgaben konnte unter Hinweis auf die in Anspruch genommene Pauschalierung gemäß § 17 EStG 1988 nicht erbracht werden.

Diese Feststellungen gründen sich auf die im Lohnsteuerakt befindlichen Unterlagen, die Gewinn- und Verlustrechnungen der Streitjahre sowie auf die Vorhaltsbeantwortungen des steuerlichen Vertreters der Bw.

Dieser Sachverhalt war rechtlich wie folgt zu beurteilen:

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

Entsprechend der Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 geltenden Fassung BGBI. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis i.S.d. § 47 Abs.

2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen i.S.d. § 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. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art i.S.d. § 22 Z 2 EStG 1988.

Nach § 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 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt (§ 22 Z 2 EStG 1988).

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich für die Streitjahre in § 57 Abs. 7 und 8 des Handelskammergesetzes (HKG).

Wie der Verwaltungsgerichtshof seit den Erkenntnissen vom 18.9.1996, 96/15/0121, und vom 20.11.1996, 96/15/0094, in ständiger Rechtsprechung erkennt, ist dem in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 enthaltenen Tatbestandsmerkmal "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" 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 Voraussetzungen der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit im Vordergrund stehen (vgl. VwGH vom 10.5.2001, 2001/15/0061).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. dazu die im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, G 109/00, zitierte Judikatur) stellt das steuerliche Dienstverhältnis auf die Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sowie das des Fehlens des Unternehmerwagnisses ab; nach dieser Rechtsprechung ist in Zweifelsfällen zudem auf weitere Kriterien (wie beispielsweise laufenden Arbeitslohn, fixen Arbeitsort, feste Urlaubseinteilung) abzustellen. Der Begriff des steuerlichen Dienstverhältnisses ist somit ein durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneter Typusbegriff. Solchen Typusbegriffen sind die realen Erscheinungen an Hand einer Mehrzahl von Merkmalen zuzuordnen, wobei nicht stets alle Merkmale in glei-

cher Intensität ausgebildet sein müssen und die Entscheidung letztlich nach dem Gesamtbild zu erfolgen hat (vgl. nochmals das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes G 109/00).

Der Verfassungsgerichtshof hat im zitierten Erkenntnis G 109/00 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. 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 (VwGH vom 22.9.2000, 2000/15/0075, VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0270, und VwGH vom 27.7.1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (VwGH vom 24.2.1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (VwGH vom 26.4.2000, 99/14/0339, VwGH vom 27.1.2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (VwGH v. 26.4.2000, 99/14/0339).

Zusammenfassend kann somit, wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 23.4.2001, 2001/14/0054, erkannt hat, festgestellt werden, 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:

- Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft
- Fehlen des Unternehmerwagnisses
- laufende (wenn auch nicht notwendig monatliche) Entlohnung.

Bei der Anwendung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ist ausgehend (vor allem) von den im letzten Absatz genannten Kriterien zu beurteilen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die für ein Dienstverhältnis sprechenden Kriterien im Vordergrund stehen (vgl. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052).

Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. des 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 (vgl. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052).

Im gegenständlichen Fall war H.S. im Streitzeitraum durchgehend Geschäftsführer der Bw. und umschrieb der Geschäftsführer seine Tätigkeit in einer Fragenbeantwortung im Zuge der Lohnsteuerprüfung mit "Bauabwicklung". Der damit verbundene Tätigkeitsbereich bewirkt sehr wohl eine Eingliederung des Geschäftsführers in den Organismus der Bw.

Ein 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 (vgl. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in den Erkenntnissen vom 21.12.1999, 99/14/0255, und vom 26.7.2000, 2000/14/0061, ausgesprochen hat, steht im Vordergrund dieses Merkmals, 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.

Wie bereits oben dargestellt gelangte die Behörde zur Überzeugung, dass das Entgelt des Geschäftsführers in der Realität nicht in Abhängigkeit vom Umsatz bemessen wurde, zumal die zunächst ungenauen und im späteren Verfahrensverlauf gemachten, wiederholt korrigierten Angaben selbst bei Zugrundelegen der Letztversion keine Übereinstimmung mit der Behauptung ergaben, der Geschäftsführer habe als Geschäftsführerbezug 7% der Betriebsleistung erhalten. Darüber hinaus lassen – wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur erkennt (vgl. ua Erkenntnis vom 26.2.2004, 2001/15/0192) – Schwankungen der Bezüge eines Gesellschafters entsprechend der Ertragslage der Gesellschaft noch keinen Rückschluss auf die tatsächliche Erfolgsabhängigkeit der Entlohnung des Geschäftsführers zu.

Eine Gegenüberstellung der Geschäftsführerbezüge und der Gewinne der Streitjahre ergibt folgendes Bild (alle Beträge in ATS):

Wirtschaftsjahr	Geschäftsführerbezug	Gewinn bzw. Verlust
-----------------	----------------------	---------------------

1994/1995	515.322,-	- 171.605,01
1995/96	1,978.189,62	- 1,891.331,55
1996/97	676.000,-	48.067,24
1997/98	287.700,-	384.147,57

Die behauptete Erfolgsabhängigkeit lässt sich auch daraus nicht ableiten, zumal selbst in Verlustjahren relativ hohe Geschäftsführerbezüge ausbezahlt wurden.

Die vorliegende Entlohnung stellt sich daher im Wesentlichen als eine solche dar, bei der die monatlichen Akontozahlungen im Vordergrund stehen. Bei dieser Art der Entlohnung ist aber das Vorliegen eines ins Gewicht fallenden Unternehmerrisikos zu verneinen.

Durch die Tatsache, dass Belege hinsichtlich der durch die Geschäftsführertätigkeit veranlassten Aufwendungen nicht vorgelegt werden konnten, war es der Behörde nicht möglich, etwaige Schwankungen bei den Ausgaben zu überprüfen. Dass sich ein Unternehmerrisiko aus stark schwankenden und ins Gewicht fallenden Ausgaben ergeben hätte, wurde in dieser Art auch nicht behauptet.

Hinsichtlich des Berufungsvorbringens, dem Geschäftsführer stehe im Krankheitsfall keinerlei Vergütung zu, er habe keinen Anspruch auf einen bezahlten Urlaub, er müssen diesen nicht mit der Gesellschaft absprechen, sondern könne nach eigenem Gutdünken frei entscheiden, ist einerseits anzumerken, dass in der Fragenbeantwortung im Zuge der Lohnsteuerprüfung der Geschäftsführer aussagte, dass im Krankheitsfall ein Anspruch auf Weiterzahlung der Entlohnung bestehe, dass aber andererseits diesen Tatsachen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine entscheidungswesentliche Bedeutung zukommt, da es sich dabei um Merkmale handelt, die vor dem Hintergrund der Weisungsgebundenheit ihre Indizwirkung verlieren.

Der Bescheid hinsichtlich Festsetzung von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag war entsprechend der obigen Ausführungen abzuändern und die Abgaben daher in folgender Höhe festzusetzen (alle Beträge in ATS):

Wirtschaftsjahr	Geschäftsführerbezug	DB	DZ
18.3.1994-31.1.1995	515.322,-	23.189,-	2.731,-
1.2.1995-31.1.1996	1,978.190,-	89.019,-	10.484,-
1.2.1996-31.1.1997	676.000,-	30.420,-	3.583,-
1.2.1997-31.12.1997	77.000,-	3.465,-	408,-

Summe	3,246.512,-	146.093,-	17.206,-
--------------	--------------------	------------------	-----------------

Wien, 17. August 2004