

GZ. RV/4353-W/2002

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 31. März 2004 über die Berufung der Bw., vertreten durch Böck & Partner Wirtschaftstreuhänder Gesellschaft m. b. H., gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 1.Bezirk, vertreten durch Franz Hurt, Erwin Gregshammer, betreffend Festsetzung von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1.1.1997 bis 31.12.2001 nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern 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.

Im Zuge einer den Streitzeitraum umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass für die Geschäftsführerbezüge des zu 76% an der Bw. beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers D. M. der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) nicht entsprechend der ab 1994 geänderten Rechtslage für die Jahre 1997 bis 2001 abgeführt worden seien. Es wurden daher für folgende Beträge die im Spruch des Bescheides genannten Abgaben nachgefordert (alle Beträge in ATS):

Jahr	Gf-Bezüge
1997	277.000,-
1998	293.000,-
1999	252.000,-
2000	249.000,-
2001	215.000,-

In der dagegen erhobenen Berufung führte die Bw. aus, die unter dem Titel "Geschäftsführerbezüge" geflossenen Beträge seien nicht für eine nach Stunden zu bemessende Arbeitskraft geleistet worden, sondernstellten eine Vergütung für die Führung der Geschäfte der Bw. dar. Der Geschäftsführer sei dabei weder an eine bestimmte Zeit noch an einen bestimmten Ort gebunden. Es obliege ausschließlich seiner eigenen Entscheidung und Einteilung, zu welcher Tageszeit er tätig werde und wieviel Zeit er zur Erfüllung seiner Aufgaben aufwende.

Herr D. M. sei auch selbst als Kraftfahrer tätig und dabei an keinerlei Dienstpläne gebunden; es existierten weder fixe Anwesenheitszeiten noch gäbe es für ihn Beschränkungen hinsichtlich seiner persönlichen Vertretung. Er sei nicht zur persönlichen Leistungserbringung verpflichtet. In der Wahl eines geeigneten Vertreters sei er völlig frei.

Gelinge es ihm nicht, im Verhinderungsfall an seiner Stelle für die Erfüllung eines Auftrages einen Vertreter zu finden, so falle der Auftrag aus. In diesem Fall werde der entsprechende Umsatz nicht erzielt, es könne an Herrn D. M auch keine Honorarzahlung erfolgen, was aber bei Vorliegen eines Dienstverhältnisses jedenfalls gewährleistet sei.

Die Tätigkeit des Geschäftsführers sei mit der eines Einzelunternehmers vergleichbar. Nur wenn der Geschäftsführer erfolgreich arbeite, mache die Bw. Gewinne und nur dann könne der Geschäftsführer ein Honorar für seine Tätigkeit erhalten. Die Höhe der Vergütung, die von Monat zu Monat in unterschiedlicher Höhe geleistet werde, orientiere sich einerseits an der Liquidität der Gesellschaft und wenn diese gewährleistet sei, an den Lebensbedürfnissen des D. M.. Niemand könne dem Geschäftsführer ein vom Geschäftserfolg losgelöstes Honorar garantieren. Nur Herr D. M. könne die Einnahmen- und Ausgabenseite der Gesellschaft und in der Folge auch seine eigene maßgeblich beeinflussen. Es treffe ihn hinsichtlich dieser Bezüge daher das volle Risiko eines Unternehmers.

Aufgrund der de facto Personalunion von Eigentümer und Organ der Bw. würden auch wechselseitige Treue- und Fürsorgepflichten wie etwa Konkurrenzverbote oder Geheimhaltungs- und Verschwiegenheitspflichten ausscheiden.

Es würden daher jene Merkmale überwiegen, die einer selbständigen Tätigkeit eigen seien. § 22 Z 2 2. Teilstrich verlange jedoch keine Abwägung der Merkmale, sondern wörtlich das Vorliegen aller Merkmale, nur die Weisungsungebundenheit sei auszublenden. Es genüge nicht, dass nur ein oder zwei Merkmale in Richtung Dienstverhältnis wiesen, wenn alle anderen Merkmale der Tätigkeit klar dagegen sprächen. Die im Prüfbericht herangezogene Eingliederung in den betrieblichen Organismus und die regelmäßige Entlohnung sei daher nicht ausreichend.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Bedenkenvorhalt wurde die Bw. ersucht, den Geschäftsführervertrag in der in den Streitjahren geltenden Fassung vorzulegen, aus dem zu ersehen sei, in welcher Art und Weise

sich die Entlohnung des Geschäftsführers an der Liquidität der Gesellschaft orientiere und den Zusammenhang des Geschäftsführerhonorars mit dem Geschäftserfolg darzustellen.

Darüberhinaus wurde die Bw. darauf hingewiesen, dass in den Streitjahren auch die Beiträge zur gewerblichen Sozialversicherung von der Bw. für den Geschäftsführer getragen worden und diese entsprechend der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen seien. Die Bw. wurde daher ersucht nachzuweisen, wann und in welcher Höhe die Sozialversicherungsbeiträge in den Jahren 1997, 1998 und 1999 geleistet worden seien, und bekanntzugeben, ob der Geschäftsführer Aufwendungen, die durch die Tätigkeit der Geschäftsführung verursacht worden seien, selbst habe tragen müssen. Bejahendenfalls wurde um einen belegmäßigen Nachweis ersucht.

In Beantwortung des Vorhaltes führte die Bw. aus, es sei kein schriftlicher Geschäftsführervertrag abgeschlossen worden. Der Zusammenhang zwischen der Entlohnung des Geschäftsführers und der Liquidität der Bw. lasse sich an den tatsächlichen Gegebenheiten darstellen. Da die Bw. in allen Streitjahren Gewinne erzielen habe können, sei es dem Geschäftsführer möglich gewesen, laufend Geschäftsführerhonorare zu beziehen. Die Höhe habe sich einerseits an der Liquiditätslage und – sofern diese gesichert gewesen sei – andererseits an den Lebensbedürfnissen des D. M orientiert. Er habe frei entscheiden können, ob und in welcher Höhe er der Bw. finanzielle Mittel für seine Tätigkeit entziehe. Er habe abzuwägen gehabt, wieviel Liquidität die Bw. für die reibungslose Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes benötige. Seien die Zahlungseingänge der Kunden schleppend und der Kassa- und Bankkontostand niedrig gewesen, so seien die Geschäftsführerbezüge gering ausgefallen bzw. sei im Juli 2001 überhaupt keine Auszahlung erfolgt.

Im März und April 2001 seien die ausbezahlten Geschäftsführerbezüge unter dem Durchschnitt der übrigen Monate gelegen; das Bankkonto sei Ende April negativ gewesen. Auch in den anderen Jahren stünden die geringen Zahlungen an den Geschäftsführer in Relation zum Bankkontostand.

Ergänzend wurde darauf hingewiesen, Voraussetzung dafür, dass sich Herr D. M. Geschäftsführerbezüge auszahlen könne, sei, dass ein Geschäftserfolg vorliege. Niemand könne ihm ein vom Geschäftserfolg unabhängiges Honorar garantieren. Ohne den Einsatz des Geschäftsführers erzielle diese keine Einnahmen und könne demnach auch keine Honorarzahlungen an den Geschäftsführer leisten. Seine Bezüge seien daher mit dem vollen Risiko einer unternehmerischen Tätigkeit behaftet.

Herr D. M. habe in den Streitjahren seine Einkünfte aus selbständiger Arbeit durch Pauschierung ermittelt, die Betriebsausgaben seien mit 6% der Betriebseinnahmen geschätzt worden. Es seien daher keine Belege vorhanden. Herr D. M habe aber sehr wohl Kosten im Zusammenhang mit der Geschäftsführung getragen, die nicht an die Bw. weiterverrechnet worden seien. Es seien beispielsweise Fahrtkosten angefallen, die durch Fahrten mit dem privaten Pkw verursacht worden seien.

Als Nachweis der Zahlungstermine der Beiträge zur gewerblichen Sozialversicherung lege sie das Konto 7410 vor, aus dem die jeweiligen Zeitpunkte ersichtlich seien.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse liege demnach kein Dienstverhältnis vor, sondern es sei von einer unternehmerischen Tätigkeit auszugehen, da der Erfolg des Geschäftsführers weitgehend von seinen unternehmerischen Fähigkeiten, seinem Fleiß und den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhänge und er für die mit seiner Tätigkeit als Geschäftsführer verbundenen Aufwendungen selbst habe aufkommen müssen.

Im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung führte die steuerliche Vertreterin der Bw. aus, im vorliegenden Fall handle es sich um einen sehr kleinen GmbH; die Rechtsform sei deshalb gewählt worden, weil es seinerzeit bei einem Einzelunternehmen nicht möglich gewesen sei, einen gewerberechtlichen Geschäftsführer zu haben. Der Geschäftsführer agiere aber im Grunde wie ein Einzelunternehmer, er führe der Bw. bei Bedarf auch Geld zu.

Darüberhinaus wies sie darauf hin, dass Firmensitz die Wohnung des Geschäftsführers sei, die Kosten der Wohnung aber nicht an die Bw. weiterverrechnet würden. Auch die Kosten des Privat-Pkw, mit dem berufliche Fahrten zurückgelegt würden, trage der Geschäftsführer und nicht die Bw..

Nach Ansicht des Vertreters der Amtspartei sei zwischen dem Unternehmen der Bw. und der Tätigkeit des Geschäftsführers zu trennen. Das Unternehmerwagnis sei vor allem in Anbetracht der in den Streitjahren zugeflossenen Geschäftsführerbezüge und der von der Bw. erzielten Gewinne gegeben. Bezüglich der vom Geschäftsführer getragenen Aufwendungen wurde eingewendet, dass keine diesbezüglichen Nachweise erfolgt seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Abgabenbehörde hat folgenden Sachverhalt als erwiesen angenommen:

- Es existiert kein Geschäftsführervertrag.

- Geschäftsführerbezüge sind eine Vergütung für die Führung der Geschäfte. Dabei ist der Geschäftsführer weder an eine bestimmte Zeit noch an einen bestimmten Ort gebunden.
- Es gibt keine Beschränkung hinsichtlich der persönlichen Vertretung.
- Die Geschäftsführerentnahmen orientierten sich am jeweiligen Kassa- bzw. Bankkontostand, nicht jedoch am Gewinn des jeweiligen Jahres.
- Ein belegmäßiger Nachweis der durch die Geschäftsführung veranlassten Betriebsausgaben war nicht möglich, da Herr D. M. in den Streitjahren die Betriebsausgaben pauschal mit 6% der Betriebseinnahmen in Ansatz brachte. Kosten von beruflich veranlassten Fahrten mit dem Privat-Pkw wurden vom Geschäftsführer getragen.
- Die Beiträge zur gewerblichen Sozialversicherung wurden von der Bw. in folgender Höhe getragen:

1997:	33.032,60
1998:	39.978,20
1999:	64.550,14
2000:	136.786,70
2001:	108.864,89

- Die Zahlungstermine der Jahre 1997, 1998 und 1999 waren folgende:

1997	1998	1999
	16.2.: ATS 10.749,80	15.2.: ATS 11.865,89
	25.5.: ATS 20.492,60	2.6.: ATS 22.706,78
22.8.: ATS 23.417,72	25.8.: ATS 30.235,40	23.8.: ATS 43.445,91
17.11.: ATS 9.614,88	17.11.: ATS 39.978,20	5.11.: ATS 64.550,14

- Der Geschäftsführer erhielt in den Streitjahren die Geschäftsführerbezüge wie folgt ausbezahlt (alle Beträge in ATS):

	1997	1998	1999	2000	2001
	18.000,-	20.000,-	26.000,-	20.000,-	20.000,-
	19.000,-	6.000,-	15.000,-	25.000,-	20.000,-

	18.000,-	18.000,-	17.000,-	24.000,-	7.000,-
	20.000,-	26.000,-	14.000,-	18.000,-	10.000,-
	19.000,-	20.000,-	10.000,-	20.000,-	10.000,-
	20.000,-	28.000,-	23.000,-	15.000,-	9.000,-
	23.000,-	28.000,-	26.000,-	21.000,-	0,-
	26.000,-	30.000,-	26.000,-	8.000,-	22.000,-
	28.000,-	30.000,-	23.000,-	26.000,-	25.000,-
	28.000,-	28.000,-	26.000,-	24.000,-	28.000,-
	28.000,-	32.000,-	16.000,-	28.000,-	30.000,-
	30.000,-	27.000,-	30.000,-	20.000,-	34.000,-
Summe	277.000,-	293.000,-	252.000,-	249.000,-	215.000,-

Diese Feststellungen ergeben sich aus den Geschäftsführerbezugskonten, aus den Bilanzen der Streitjahre, den im Vorhalteverfahren vorgelegten Unterlagen und dem hinsichtlich der Art der Erbringung der Geschäftsführerleistung und deren Inhalt glaubhaften Vorbringen der Bw..

2. 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 BGBl. 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.

Entsprechend der Bestimmung des § 41 Abs. 3 lit. e 2. Absatz FLAG verringert sich die Beitragsgrundlage, wenn sie in einem Kalendermonat den Betrag von 20.000 S nicht übersteigt, um 15.000 S.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich für die Jahre 1997 und 1998 in § 57 Abs. 7 und 8 des Handelskammergegesetzes (HKG), für die Jahre 1999, 2000 und 2001 in § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergegesetzes 1998 (WKG).

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 gleicher 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, zu Recht 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.

Entgegen der Ansicht der Bw. ist es jedoch nicht erforderlich, dass alle Merkmale eine Dienstverhältnisse in gleicher Intensität vorliegen.

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. Im vorliegenden Fall spricht die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für die Eingliederung des D. M. in den geschäftlichen Organismus der Bw. (vgl. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052).

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 die mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen nicht vom Auftraggeber ersetzt erhält, sondern diese von ihm aus Eigenem getragen werden müssen (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.

Eine Gegenüberstellung der Geschäftsführerbezüge der Streitjahre und der Jahresgewinne laut Bilanz zeigt folgendes Bild (alle Beträge in ATS):

Jahr	Geschäftsführerzug	Jahresgewinn lt. Bilanz
1997	277.000,-	175.500,-
1998	293.000,-	249.495,-
1999	252.000,-	205.760,-
2000	249.000,-	46.735,-
2001	215.000,-	246.570,-

Die durchschnittlichen monatlichen Akontozahlungen betragen in den streitgegenständlichen Jahren (alle Beträge in ATS):

1997:	23.000,-
1998:	24.000,-
1999:	21.000,-
2000:	20.750,-
2001:	17.900,-

Dem Berufungsvorbringen, bei der Auszahlung des Geschäftsführerbezuges sei primär auf die Liquiditätssituation der Bw. und erst in zweiter Linie auf die Bedürfnisse des D. M. Bedacht genommen worden, ist entgegenzuhalten, dass der Verwaltungsgerichtshof zu derartigem Vorbringen wiederholt ausgesprochen hat, dass Schwankungen der Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers entsprechend der Ertragslage oder der Liquidität der Gesellschaft für sich allein noch keinen Rückschluss auf die Erfolgsabhängigkeit der Honorierung des Geschäftsführers zulassen. Dass das Geschäftsführerhonorar in konkreter Ausformung "erfolgsabhängig" bemessen wurde, wurde weder in der Berufung noch in der Vorhaltsbeantwortung behauptet noch kann dies der Gegenüberstellung der Geschäftsführerbezüge und der Jahresgewinne entnommen werden (vgl. VwGH v. 28.11.2002, 2001/13/0117).

Dem Berufungsvorbringen, als Mehrheitsgesellschafter der Bw. sei das Wohl des Geschäftsführers eng mit dem der Gesellschaft verbunden, die Tätigkeit sei viel eher mit der eines Einzelunternehmers als mit der eines Dienstnehmers zu vergleichen, nur der Geschäftsführer könne die Einnahmen- und Ausgabenseite der Gesellschaft und in weiterer Folge auch seine eigene maßgeblich beeinflussen, ist entgegenzuhalten, dass zur Beurteilung des Unternehmerrisikos die Gesellschafts- von der Geschäftsführersphäre strikt zu trennen ist. Wirtschaftliche Folgen einer schlechten Geschäftsführung treten unabhängig davon ein, ob der Geschäftsführer an der Gesellschaft beteiligt ist oder nicht (vgl. Erk. d. VwGH. v. 27.6.2001, 2001/15/0057, und die dort zitierte Judikatur). Aus der Rechtspersönlichkeit der Kapitalgesellschaft leitet sich für das Steuerrecht das Trennungsprinzip ab. Leistungsbeziehungen zwischen dem Gesellschafter und der Kapitalgesellschaft werden steuerrechtlich anerkannt. Solcherart führt die Entlohnung des Gesellschafter-Geschäftsführeres, soweit sie einem Fremdvergleich standhält, zu Betriebsausgaben der Kapitalgesellschaft, während die "Entlohnung" des Einzelunternehmers den steuerlichen Gewinn des einzelunternehmerischen Betriebes nicht mindert. Der Gesellschafter-

Geschäftsführer ist nicht für den eigenen Betrieb, sondern für den der Kapitalgesellschaft und somit für einen fremden Betrieb tätig (vgl. VwGH v. 10.5.2001, 2001/15/0061).

Gegen das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses spricht auch die Tatsache, dass die Beiträge zur gewerblichen Sozialversicherung für den Geschäftsführer von der Bw. getragen wurden.

Durch die Tatache, 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, sondern beschränkte sich das Vorbringen darauf, dass die Kosten der Wohnung des Geschäftsführers, die auch Firmensitz sei, und die Kosten des Privat-Pkw für berufliche Fahrten vom Geschäftsführer getragen würden.

Den Tatsachen, dass der Geschäftsführer an keine fixe Arbeitszeit und keinen fixen Arbeitsort gebunden, dass es seiner eigenen Entscheidung obliegt, zu welcher Tageszeit er tätig wird und wieviel Zeit er zur Erfüllung seiner Aufgaben aufwendet, kommt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine entscheidungswesentliche Bedeutung zu, handelt es sich dabei doch um Merkmale, die vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung verlieren.

Dem Vorbringen, der Geschäftsführer sei berechtigt, sich bei der Erfüllung seiner Pflichten eines geeigneten Vertreters oder Gehilfen zu bedienen und er unterliege keinem Konkurrenzverbot, ist entgegenzuhalten, dass es nicht unüblich ist und einem Dienstverhältnis nicht entgegensteht, wenn sich leitende Angestellte vertreten lassen (vgl. VwGH v. 28.11.2001, 2001/13/0114).

Hinsichtlich der von der Bw. getragenen Beiträge zur gewerblichen Sozialversicherung ist anzumerken, dass diese entsprechend der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH v. 26.3.2003, 2001/13/0092) in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind. In der Übernahme einer den Geschäftsführer treffenden Beitragspflicht ist nämlich eine weitere Vergütung für die Geschäftsführertätigkeit zu sehen. Dieser Fall ist wirtschaftlich nicht anders zu betrachten, als würden entsprechend höhere Bezüge gewährt und der Geschäftsführer wäre gehalten, aus diesen höheren Geschäftsführervergütungen die Sozialversicherungsbeiträge selbst zu zahlen.

Diese rechtliche Beurteilung ergibt eine Änderung der Vorschreibung, die den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen ist. Die Hinzurechnung der Beiträge erfolgte in den Jahren 1997, 1998 und 1999 im Hinblick auf den Freibetrag gemäß § 41 Abs. 4 lit e 2. Absatz FLAG in den Monaten der tatsächlichen Entrichtung.

In Anbetracht obiger Ausführungen war spruchgemäß zu entscheiden und für die Geschäftsführerbezüge des D. M. der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe mit ATS 77.986,88 (€ 5.667,53) und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit ATS 9.080,97 (€ 659,94) festzusetzen.

Beilage: 5 Berechnungsblätter

Wien, 1. April 2004