



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt
Senat 2

GZ. RV/0227-K/05

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzenden Hofrat Dr. Walter Zemrosser und die weiteren Mitglieder Hofrätin Dr. Ingrid Mainhart, Heinz Hengl und Horst Hoffmann im Beisein der Schriftführerin FachOInsp Claudia Orasch über die Berufung der H.M.GesmbH , Schlosserei und Maschinenbau, V., vertreten durch Treuhand-Union Villach, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., 9500 Villach, Haydnstraße 5, vom 27. Dezember 2004 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Spittal Villach, vertreten durch HR Dr. Veit Jonach, vom 7. Dezember 2004 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Für den Zeitraum vom 1. Jänner 1999 bis zum 31. Dezember 2003 werden festgesetzt:

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) mit € 6.159,02 (S 84.749,96) und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit € 609,48 (S 8.386,63).

Entscheidungsgründe

Die Fa. H.M.GesmbH (in der Folge Bw.) ist eine Gesellschaft, deren Unternehmensgegenstand die Schlosserei und der Maschinenbau ist. Herr H.M. (in der Folge H.M.) ist an der Bw. im Ausmaß von 100% beteiligt und deren einziger Geschäftsführer.

Bei der Bw. fand im Jahre 2004 eine den Zeitraum vom 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2003 umfassende Lohnsteuerprüfung statt. Dabei stellte die Prüferin fest, dass die von der Bw. an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlten Bezüge dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterzogen worden seien, nicht hingegen die diesem von der Bw. zur Auszahlung gebrachten Tantiemen sowie die für den Geschäftsführer verausgabten Sozialversicherungsbeiträge. Die Prüferin gelangte zur Auffassung, dass die an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlten Tantiemen und Sozialversicherungsbeiträge ebenfalls als Arbeitslohn im Sinne des § 41 Abs. 2 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG) in der ab 1994 geltenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818/1993, zu qualifizieren seien und folglich in der Höhe von € 11.192,85 (S 154.017,00) für das Jahr 1999, in der Höhe von € 29.396,00 (S 404.500,00) und € 10.448,84 (S 143.778,00) für das Jahr 2000, in der Höhe von € 9.418,00 (S 129.600,00) und € 4.918,65 (S 67.682,00) für das Jahr 2001, in der Höhe € 30.522,00 (S 420.000,00) und € 8.078,03 (S 111.156,12) für das Jahr 2002 der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zuzurechnen seien. In ihrem Bericht ist dazu Folgendes festgehalten: "Laut Geschäftsführervertrag wurde Herr H.M. mit 100% Beteiligung an der Gesellschaft mit Gesellschaftsvertrag vom 28.9.1998 zum Geschäftsführer bestellt. Das Geschäftsführerhonorar ist lt. Vertrag abhängig vom erzielten wirtschaftlichen Ergebnis der Gesellschaft. Bei zu erwartendem Jahresgewinn für das laufende Geschäftsjahr können Aconto-Zahlungen an den Geschäftsführer geleistet werden, jedoch sei auf die aktuelle Liquiditätssituation des Unternehmens Rücksicht zu nehmen. Vorweg wurde ein Geschäftsführerhonorar von monatlich € 2.700,00 vereinbart. Nach Vorliegen des endgültigen Jahresabschlusses ist das tatsächliche Geschäftsführerhonorar zu berechnen, dieses kann bis zu 80% des jährlichen Jahresüberschusses betragen. Die genaue Höhe sowie der Auszahlungszeitpunkt seien jährlich von der Generalversammlung zu beschließen. Tatsächlich wurden seit 1999 lt. Lohnkonto (DB, DZ und KSt-pflichtig abgerechnet) Akontierungen geleistet. Lt. Generalversammlungsbeschluss vom 29.07.2003 sind die Tantiemen (die frühestens ausbezahlt werden, wenn das Auftragsverhältnis mit I. und S. oder einem anderen Auftraggeber nach Zusage über zwei Jahre nach dem maßgeblichen Bilanzstichtag besteht) bis spätestens 31.08.2003 zur Auszahlung zu bringen. Lt. Kontrollmitteilung der letzten Betriebsprüfung hätten diese Verbindlichkeiten mit dem Verrechnungskonto gegengebucht werden sollen und sind DB, DZ und KSt-pflichtig. Ebenfalls werden von der GmbH übernommene GSVG Beiträge in die Grundlage für die Nachverrechnung miteinbezogen."

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfungsorgans und erließ gegenüber der Bw. am 7. Dezember 2004 einen entsprechenden Haftungs- und Abgabenbescheid und setzte auf

Grund der o.a. Feststellungen den Dienstgeberbeitrag mit insgesamt € 4.678,90 (S 64.383,07) sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit insgesamt € 452,84 (S 6.231,21) fest.

Mit Eingabe vom 27. Dezember 2004 erhob die Bw. gegen den Bescheid vom 7. Dezember 2004 das Rechtsmittel der Berufung. Darin führte sie aus, dass die Festsetzung damit zusammenhänge, dass die Behörde die Meinung vertrete, dass das Geschäftsführerhonorar der DB- und DZ-Pflicht unterliege. Eine konkrete Begründung warum die Geschäftsführerhonorare der DB- und DZ-Pflicht unterliegen würden, z.B. Eingliederung in den Betrieb bezogen auf das Unternehmerrisiko sei im Zuge der Prüfung nicht angegeben worden. Dementsprechend fehle auch die schriftliche Begründung im Prüfungsbericht vom 23.11.2004 bzw. im Haftungs- und Abgabenbescheid vom 7.12.2004. Weiters würden im Haftungs- und Abgabenbescheid vom 7.12.2004 bzw. im Bericht vom 23.11.2004 die Bemessungsgrundlagen der Jahre 1999-2003, für die bereits DB und DZ an das Finanzamt gemeldet und abgeführt worden sei, fehlen. Die Bemessungsgrundlage bezogen auf die Geschäftsführerhonorare in den Jahren 1999 bis 2003 würde insgesamt € 139.244,07 betragen, wofür bereits € 6.902,72 an DB und DZ entrichtet worden sei. Nach Meinung der Bw. bzw. auf Basis des am 19. Oktober 1999 schriftlich abgeschlossenen Geschäftsführervertrages würde H.M. die Geschäftsführertätigkeit im Rahmen eines Werkvertrages ausüben, frei von persönlicher Abhängigkeit, das heiße auch weisungsfrei. Darüber hinaus wäre bzw. sei H.M. auch nicht in den Organismus der GesmbH eingegliedert und demnach nicht an betriebliche Arbeitsvorschriften wie Arbeitszeit, Arbeitsort oder Arbeitsverhalten gebunden. Für den Fall der Erkrankung müsste H.M. gemäß Punkt 2. des Geschäftsführervertrages selbst dafür Sorge tragen, dass der mit ihm vereinbarte Leistungsumfang auch von einem Vertreter erbracht werde. H.M. unterliege auch keinem wie immer gearteten Konkurrenzverbot und wäre bzw. sei für die Besteuerung seiner Geschäftsführerhonorare selbst verantwortlich. Die Honorierung seiner Tätigkeit sei gemäß Punkt 6. des Geschäftsführervertrages abhängig vom jährlich erzielten Jahresüberschuss der Bw. Gemäß Punkt 6. hätte H.M. Anspruch auf 30% des Jahresüberschusses, wobei die Auszahlung dieser Geschäftsführertantieme wiederum davon abhängig gewesen wäre, dass das Auftragsverhältnis mit der I.AG nicht innerhalb von zwei Jahren nach Zuspruch dieser jährlichen Tantieme gekündigt werde. Dies sei mit H.M. deshalb vereinbart worden, weil die I.AG einer der Hauptkunden der Bw. sei und bei Kündigung des Auftragsverhältnisses die Liquiditätssituation der Bw. gefährdet wäre. In diesem Fall hätte H.M. den zugesagten Anspruch doch nicht ausbezahlt erhalten. In den Jahren 1999 bis 2003 seien für die Geschäftsführertätigkeit von H.M. Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 6.907,72 abgeführt worden. Auf Grund der GPLA seien nunmehr DB- und DZ-Beiträge in Höhe von € 5.131,74 nachgefordert worden, so dass diese DB- und DZ-Beiträge 1999 - 2003 bezogen auf das Geschäftsführerhonorar gesamt € 12.034,47 betragen würden. Für den

Fall der Berufungserledigung durch die II. Instanz beantragte die Bw, die Entscheidung durch den Berufungssenat gemäß § 282 Abs. 1 BAO und die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung gemäß § 284 Abs. 1 BAO.

Über telefonisches Ersuchen des Finanzamtes vom 1. April 2005 gab die Bw. mit Schreiben vom 4. April 2005 die Bemessungsgrundlagen 1999 bis 2003 bezogen auf die Geschäftsführerhonorare unter der Überschrift "Aufstellung laut Lohnkonto H.M. " folgende Daten bekannt.

| Jahr | Währung | Jahresbasis | DB 4,5% | DZ | Kommst 3% |
|----------------------------|---------|--------------|-----------|----------|-----------|
| 1999 | ATS | 420.000,00 | 18.900,00 | 2.100,00 | 12.600,00 |
| 2000 | ATS | 420.000,00 | 18.900,00 | 1.974,00 | 12.600,00 |
| 2001 | ATS | 420.000,00 | 18.900,00 | 1.932,00 | 12.600,00 |
| Gesamt 1999-2001 | ATS | 1.260.000,00 | 56.700,00 | 6.006,00 | 37.800,00 |
| Gesamt 1999-2001 | € | 91.567,77 | 4.120,55 | 436,47 | 2.747,03 |
| 2002 | € | 31.542,00 | 1.419,44 | 132,46 | 946,26 |
| 2003 | € | 16.134,30 | 726,04 | 67,67 | 484,04 |
| Gesamt 99-03 lt. Lohnkonto | € | 139.244,07 | 6.266,03 | | 4.177,33 |

Mit Telefax vom 5. April 2005 übermittelte das Finanzamt dem steuerlichen Vertreter der Bw. die Berechnungsunterlagen des DB und DZ hinsichtlich der Berufung der Bw. mit dem Ersuchen um Stellungnahme bzw. Rückruf. Diese Unterlagen stellen sich wie folgt dar:

"Berechnung DB von Geschäftsführerbezügen:

| | 1999 | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | Summe |
|-----------------------------|-------------------------|-------------------------|-------------------------|-----------|-----------|------------|
| 1.GF-Bezug in ATS in Euro | 420.000,00 30.522,59 | 420.000,00 30.522,59 | 420.000,00 30.522,59 | 31.542,00 | 31.542,00 | 154.651,77 |
| 2. Tantiemen in ATS in Euro | | 404.500,00 29.396,16 | 129.600,00 9.418,40 | 30.522,59 | 17.485,00 | 86.822,15 |
| GSVG in ATS in Euro | 154.017,00 11.192,85 | 143.778,00 10.448,75 | 67.682,00 4.918,64 | 8.078,03 | | 34.638,28 |
| Gesamt 1-3 in Euro | | | | | | 276.112,20 |
| DB 4,5% | | | | | | 12.425,05 |

| | | | | | | |
|--|--|--|--|--|--|----------|
| für GF- Bezüge bereits entrichtet lt. Berufung | | | | | | 6.233,03 |
| Differenz | | | | | | 6.159,02 |
| Nachford. lt. SB vom 7.12.2004 | | | | | | 4.678,90 |
| Differenz lt. BVE = Nachford. | | | | | | 1.480,12 |

Begründung: 1. Im Zuge der LSt-Prüfung wurde die Tantieme 2003 iHv 17.485,00 € (ergibt DB von 786,82 €) nicht berücksichtigt. 2. Lt. Berufung beträgt die BMG für den DB 2003 16.134,00 €. Der GF-Bezug beträgt jedoch erklärungskgemäß 31.542,00 €. Die Differenz beträgt daher 15.407,70 € (DB Differenz daraus 693,35 €). 3. Die Nachforderung DB lt. BVE beträgt somit 1.480,12 € (786,82 € und 693,35 €).

Berechnung DZ von Geschäftsführerbezügen:

| | 1999 | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | Summe |
|--|-------------------------|-------------------------|-------------------------|-----------|-----------|----------|
| 1. GF-Bezug in ATS in Euro | 420.000,00 30.522,59 | 420.000,00 30.522,59 | 420.000,00 30.522,59 | 31.542,00 | 31.542,00 | |
| 2. Tantiemen in ATS in Euro | | 404.500,00 29.396,16 | 129.600,00 9.418,40 | 30.522,59 | 17.485,00 | |
| GSVG in ATS in Euro | 154.017,00 11.192,85 | 143.778,00 10.448,75 | 67.682,00 4.918,64 | 8.078,03 | | |
| Summe | 41.715,44 | 70.367,51 | 44.859,63 | 70.142,62 | 40.027,00 | |
| DZ %-Satz | 0,50% | 0,47% | 0,46% | 0,42% | 0,42% | |
| DZ | 208,58 | 330,73 | 206,35 | 294,60 | 205,91 | 1.246,17 |
| für GF- Bezüge bereits entrichtet lt. Berufung | | | | | | 636,69 |
| Differenz | | | | | | 609,48 |
| Nachford. lt. SB vom 7.12.2004 | | | | | | 452,84 |
| Differenz lt. BVE = Nachford. | | | | | | 156,64" |

Mit mittels Telefax übermittelten Schreibens vom 7. April 2005 teilte die Bw. den Erhalt des Finanzamtsschreibens mit und gab bekannt, dass die Höhe der Bemessungsgrundlagen im Zuge der GPLA-Prüfung gemeinsam mit Frau K.W. der Kärntner Gebietskrankenkasse ausführlich besprochen worden sei. Im Zuge dieser ausführlichen Besprechung sei gemeinsam mit Frau W. eine Kompromisslösung getroffen worden, dass die Geschäftsführerbezüge vorweg bis 30.6.2003 und nicht länger nachversteuert würden und zwar auch im Zusammenhang mit dem Prüfungsauftrag vom 5.2.2004. Im Zuge dieser Kompromisslösung seien die folgenden Tantiemen als zugeflossen vereinbart bzw. festgestellt worden: 2000: € 29.396,16, 2001: € 9.418,40, 2002: € 30.522,59, gesamt 2000 bis 2002: € 69.337,15.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. April 2005 wurde die Berufung der Bw. als unbegründet abgewiesen und der angefochtene Bescheid zum Nachteil der Bw. abgeändert. Dabei wurden der Dienstgeberbeitrag für die Streitjahre mit € 6.159,02 und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit € 609,48 festgesetzt. An Nachforderung ergab sich hinsichtlich des Dienstgeberbeitrages € 1.480,12 und hinsichtlich des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag € 156,84. Begründend wurde in der genannten Entscheidung ausgeführt, dass die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 das steuerrechtliche Dienstverhältnis mit zwei Merkmalen, nämlich der Weisungsgebundenheit einerseits und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers andererseits beschreibe. Werde das in § 47 Abs. 2 leg.cit. normierte Tatbestandselement der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck "sonst" in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigt, dann könne sich der Ausdruck "alle" in derselben – auf die gesetzliche Definition des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 verweisenden – Vorschrift damit (primär) nur mehr auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers beziehen. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, könne in einer dem Gesetzeswortlaut verpflichtenden Auslegung Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nur in solchen Fällen zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes nicht klar zu erkennen wäre (vgl. dazu VwGH-Erk. 2003/13/0018 vom 10.11.2004). Hievon werde aber in aller Regel nicht auszugehen sein, weil die Frage nach der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nach der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu beantworten sei: Nach dem Erkenntnis des VwGH 23.4.2001, 2001/14/0054, sei die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bilde und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben müsse (vgl. Hermann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, § 18

Anm. 72f). Die Judikatur des VwGH sei von einem funktionalen Verständnis des Begriffes der Eingliederung des GF in den geschäftlichen Organismus der GmbH geprägt. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spreche für die Eingliederung (vgl. VwGH 21.12.1999, 99/14/0255, 27.1.2000, 98/15/0200, und 26.4.2000, 99/14/0339). Gerade diese Eingliederung erscheine im gegenständlichen Fall jedenfalls als gegeben. Der Gesellschafter-Geschäftsführer H.M. vertrete die Bw. laut Firmenbuch seit 24.9.1998 selbständig. Das Auftragsverhältnis sei auf Dauer angelegt und bestehe nicht in der Abwicklung z.B. eines konkreten Projektes. Aus dem umfangreichen Aufgabenbereich des Gesellschafter-Geschäftsführers und der Tatsache, dass er durchgehend als Geschäftsführer der Bw. tätig wäre, sei auf dessen Eingliederung in den geschäftlichen Organismus zu schließen. Auch der Umstand, dass sich der Geschäftsführer vertreten lassen könne, würde nichts an der Beurteilung der Eingliederung des Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus der Bw. ändern, denn die Delegation von Arbeiten sei auch bei leitendem Führungspersonal keine unübliche Vorgangsweise (VwGH 18.2.1999, 97/15/0175). Fest stehe, dass für das Unternehmen der persönliche Arbeitseinsatz des Geschäftsführers erforderlich wäre. Im Berufungsfall sei unter Berücksichtigung des "funktionalen" Verständnisses des Begriffes Eingliederung in den betrieblichen Organismus (VwGH 20.1.2002, 2001/14/0076) und unter Bedachtnahme auf den umfangreichen unstrittigen Tätigkeitsbereich des Gesellschafter-Geschäftsführers eine faktische Eingliederung desselben bei Erfüllung des von ihm persönlich übernommenen Tätigkeitsbereiches in den betrieblichen Ablauf der Bw. gegeben und zwar sowohl in zeitlicher, örtlicher als auch organisatorischer Hinsicht. Die von der Bw. vorgetragenen Argumente (Unternehmerrisiko, Weisungsfreiheit, örtliche und zeitliche Ungebundenheit) würden mangels rechtlicher Relevanz der vorgetragenen Sachverhalte ins Leere gehen. Auf Grund dieser Feststellungen weise die Tätigkeit des wesentlich beteiligten Geschäftsführers somit – unter Außerachtlassung der Weisungsgebundenheit – die Merkmale eines Dienstverhältnisses auf, sodass die von der Gesellschaft bezogenen Vergütungen des Geschäftsführers als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen seien. Der Abgabenfestsetzungsbescheid hätte noch zum Nachteil der Bw. abgeändert werden müssen, da im Jahre 2003 Geschäftsführerantiemen in Höhe von € 17.485,00 nicht zum Ansatz gebracht worden seien. Weiters betrage der Geschäftsführerbezug des Jahres 2003 € 31.542,00, bisher sei € 16.134,30 zum Ansatz gebracht worden. Der zu entrichtende DB für den Prüfungszeitraum erhöhe sich auf € 6.159,02 (bisher € 4.678,90) und der DZ auf € 609,48 (bisher € 452,84) und seien diese Beträge der Beilage 1 und 2 (übereinstimmend mit Telefax vom 5. April 2005) zu entnehmen.

Mit Eingabe vom 14. April 2005 beantragte die Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Weiters beantragte sie darin die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gemäß § 282 Abs. 1 BAO und die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung gemäß § 284 Abs. 1 leg.cit.

Vom steuerlichen Vertreter der Bw. wurden über Ersuchen des unabhängigen Finanzsenates am 20. März 2006 der zwischen der Bw. und ihrem Geschäftsführer am 19. Oktober 1999 abgeschlossene Geschäftsführervertrag sowie der Beschluss vom 27. Oktober 2004 vorgelegt. Aus Letzterem gehe laut Bw. hervor, dass die Tantiemen nicht in jenem Jahr zufließen würden, für welches sie beschlossen wurden, sondern um zwei Jahre zeitlich verzögert. Weiters wurde bekannt gegeben, dass die von der Bw. seinerzeit und derzeit bekannten Einwände mittels Berufung vom 27.12.2004 offengelegt worden seien.

Der Geschäftsführervertrag vom 19. Oktober 1999 hat folgenden Inhalt:

"Präambel

An der Gesellschaft sind folgende Gesellschafter mit nachstehenden Anteilen am Stammkapital beteiligt: H.M. 100%. Geschäftsführer mit Einzelzeichnungsberechtigung sind: H.M.. Die auftraggebende Vertragspartei übt die Tätigkeit als handelsrechtlicher verantwortlicher Geschäftsführer und frei von persönlicher Abhängigkeit zu folgenden Bedingungen aus:

1.

Die auftragnehmende Vertragspartei wurde mit Gesellschaftervertrag vom 18. September 1998 zum alleinvertretungsbefugten Geschäftsführer der auftragnehmenden Vertragspartei bestellt. Beide Vertragsparteien erklären hiermit ausdrücklich den Abschluss eines unbestimmten, allerdings auf die Dauer der Gesellschaftereigenschaft beschränkten Werkvertrages gewollt zu haben und in keiner Weise den Abschluss eines Dienstvertrages. Es wird hiermit auch ausdrücklich festgehalten, dass beiden Vertragsparteien bekannt ist, dass geltendes Arbeitsrecht (Angestelltengesetz, Kollektivvertrag usw.) auf dieses Vertragsverhältnis nicht anzuwenden ist. Das Vertragsverhältnis richtet sich grundsätzlich nach den Bestimmungen dieses Vertrages. Subsidiär sind das ABGB und das GmbHG in der jeweils geltenden Fassung anzuwenden. Die auftragnehmende Vertragspartei hat daher außer dem vereinbarten Honoraranspruch für die erbrachten Leistungen keinen Anspruch auf Sonderzahlungen, Abfertigung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfalle, Urlaub, Wochengeld, Karenzgeld usw.

2.

Der auftragnehmenden Vertragspartei obliegt als Geschäftsführer die Lenkung und Überwachung des Unternehmens des Auftraggebers im ganzen. Er hat insbesondere für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft in bestmöglicher Weise zugunsten aller Gesellschafter Sorge zu tragen. Die auftragnehmende Vertragspartei hat sich bei der Geschäftsführung immer am Wohl des Unternehmens als oberste Richtlinie zu orientieren. Die ihr obliegenden Pflichten hat die auftragnehmende Vertragspartei mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes wahrzunehmen. Die auftragnehmende Vertragspartei ist in der Gestaltung der Leistungen frei, diese ist unter Bedachtnahme des Vertragszweckes nach eigenem Ermessen und eigenverantwortlich zu erbringen. Weiters ist der Geschäftsführer an betriebliche Ordnungsvorschriften wie Arbeitsort, Arbeitszeit und arbeitsbezogenes Verhalten nicht gebunden, jedoch berechtigt und verpflichtet, diese Ordnungsvorschriften für Dienstnehmer der Gesellschaft zu erlassen und deren Einhaltung zu überwachen. Die auftragnehmende Vertragspartei kann sich auch für die Erbringung der vereinbarten Leistungen vertreten lassen bzw. muss auch selbst dafür Sorge tragen, dass bei längerer

Krankheit der vereinbarte Leistungsumfang erbracht wird bzw. im Einvernehmen mit der auftraggebenden Vertragspartei der Leistungsumfang vermindert wird.

3.

Die auftragnehmende Vertragspartei unterliegt für die erbrachten Aufträge keinem wie immer gearteten Konkurrenzverbot.

4.

Die auftragnehmende Vertragspartei wird ausdrücklich darauf aufmerksam gemacht, dass sie für die Besteuerung der Honorare selbst verantwortlich ist und keine Lohnsteuer einbehalten wird. Da Herr M. bereits über eine Steuernummer verfügt, wird über diese Steuernummer vom Finanzamt eine Vorauszahlung an Einkommensteuer vorgeschrieben.

5.

Das Auftragverhältnis kann beiderseitig nach Erfüllung der vereinbarten Leistung jederzeit aufgelöst werden.

6.

Weiters wird eine Tantieme in Höhe von 30% des Jahresüberschusses gem. HGB, jedoch max. ein Jahreshonorar, vereinbart. Da die Entwicklung des Unternehmens maßgeblich vom Bestehen des Auftragverhältnisses mit der I.AG (S.AG) abhängig ist, wird vereinbart, dass die Tantieme erst zur Auszahlung gelangt, wenn das Auftragverhältnis oder ein anderes gleichwertiges über zwei Jahre nach dem Bilanzstichtag weiterbesteht.

7.

Die auftragnehmende Vertragspartei hat über sämtliche ihr bekanntgewordenen Angelegenheiten von, durch die auftraggebende Vertragspartei betreuten Kunden, die letztendlich auch von ihr mitbetreut werden, Stillschweigen zu bewahren. Das Anfertigen von Abschriften (Kopien usw.) von Akten der auftraggebenden Vertragspartei für den persönlichen Gebrauch der auftragnehmenden Vertragspartei ist strengstens untersagt. Sollten der auftraggebenden Vertragspartei aufgrund der Verletzung der Verschwiegenheitspflicht durch die auftragnehmende Vertragspartei, Schäden entstehen, so behält sich die auftraggebende Vertragspartei die Geltendmachung von Schadenersatzansprüchen vor.

8.

Außerdem wird ausdrücklich festgehalten, dass die auftragnehmende Vertragspartei Kunden des Auftragnehmers betreut. Bei Beendigung des Auftragsverhältnisses verpflichtet sich der Auftragnehmer die Betreuung der Kunden des Auftraggebers sofort zu beenden. Die auftragnehmende Vertragspartei verpflichtet sich demnach, die während des aufrechten Auftragsverhältnisses betreuten Kunden des Auftraggeber nach Beendigung des Auftragverhältnisses nicht mehr zu betreuen, auch nicht in Form eines eigenen, zwischen ihm und dem Kunden abgeschlossenen Auftragsverhältnis und auch nicht als Dienstnehmer eines anderen Dienstgebers oder Auftraggebers. Für den Fall, dass sie gegen diese Abmachung verstößt, wird ein pauschaler Schadenersatz in Höhe von einem Jahreshonorar vereinbart. Die Angemessenheit der Konventionalstrafe wird ausdrücklich anerkannt.

9.

Das Werkvertragshonorar wird jährlich neu einvernehmlich festgelegt."

Der Umlaufbeschluss vom 27. Oktober 2004 lautet wie folgt:

"Die Gesellschafter der H.M.GmbH mit Sitz in V., erklären mit der Beschlussfassung im schriftlichen Wege einverstanden zu sein und beschließen einstimmig:

1. Die Bilanz zum 31.12.2003 mit einer Seitensumme von € 1.011.837,86 (Euro einmillionnullelftausendachthundertsiebenunddreißig,86) und einem Jahresgewinn von €

5.094,57 (Euro fünftausendnullvierundneunzig,57) sowie die Gewinn- und Verlustrechnung für die Zeit vom 1. Jänner 2003 bis 31. Dezember 2003 zu genehmigen.

2. Das Geschäftsführerhonorar für das Geschäftsjahr 2003 beträgt auf Basis des Geschäftsführervertrages vom 05.02.2002 (80% vom Jahresüberschuss vor Berücksichtigung der Geschäftsführerbezüge) € 129.981,14. Die bereits geleisteten Akonto Zahlungen in Höhe von € 31.981,14 sind davon in Abzug zu bringen, damit beträgt das restliche Geschäftsführerhonorar € 97.700,00. Der Geschäftsführer kann über diesen Differenzbetrag zur Zeit nicht verfügen, da dieser frühestens ausbezahlt wird, wenn das Auftragsverhältnis zwischen I. und S. oder einen anderen Auftraggeber nach Zusage über zwei Jahre nach dem maßgeblichen Bilanzstichtag besteht: Sofern die Auftragsverhältnisse unverändert bestehen bleiben, gelangt dieser Differenzbetrag mit 31.12.2005 zur Auszahlung. Sollte sich das Auftragsverhältnis auflösen oder ändern so ist gegebenenfalls auch die Höhe der Geschäftsführerbezüge 2003 anzupassen, sofern durch die unverminderte Auszahlung des Differenzbetrages 2003 die Liquiditätssituation der Gesellschaft gefährdet wird.

3. Somit erfolgt die Auszahlung der Geschäftsführerbezüge unter der Voraussetzung einer stabilen Ertrags- und Liquiditätssituation.

4. Die Auszahlung der gebildeten Tantieme für das Jahr 2001 in Höhe von € 17.485,08 erfolgte mit 31.12.2003.

5 Die Auszahlung der gebildeten Tantiemen für das Jahr 2002 in Höhe von € 67.630,00 ist in unveränderter Höhe bis 31.12.2004 auszubezahlen.

6. Auf Basis des Gesellschafterbeschlusses vom 14. Juli 1999 ist Herr H.M. als Gesellschafter und Geschäftsführer berechtigt, dem Gesellschaftsvermögen laufend Verrechnungsgelder zu entnehmen, die zu Lasten seines Verrechnungskontos zu verbuchen sind. Die Rückzahlung dieser Verrechnungsgelder ist entsprechend des Gesellschafterbeschlusses vom 14. Juli 1999 jederzeit sicher zu stellen. Der Geschäftsführer haftet der Gesellschaft gegenüber mit seinem gesamten persönlichen Vermögen.

7. Der zum Stichtag 31.12.2003 offene Saldo in Höhe von rund € 408.597,75 gegenüber dem Geschäftsführer ist auch für den Fall, dass die kurzfristige Einforderung von der Gesellschaft nicht durchgeführt wird, bis spätestens 30.06.2006 an die Gesellschaft zurückzuzahlen bzw. durch die Verrechnung von Geschäftsführerbezügen bzw. Ausschüttungen auszugleichen.

8. Die Gesellschafter beschließen der Geschäftsführung für das Wirtschaftsjahr 2003 die Entlastung zu erteilen und ihr Dank und Anerkennung auszusprechen.

9. Die Gesellschafter bestätigen hiermit den erstellten Jahresabschluss zum 31.12.2003 (Bilanz-, Gewinn- und Verlustrechnung, Anhang) erhalten zu haben."

Der vom Finanzamt im Bericht zur Lohnsteuerprüfung angeführte Beschluss vom 29. Juli 2003 hat folgenden Inhalt:

"Die Gesellschafter der H.M.GmbH mit Sitz in V. , erklären mit der Beschlussfassung im schriftlichen Wege einverstanden zu sein und beschließen einstimmig:

1. Die Bilanz zum 31.12.2002 mit einer Seitensumme von € 1.017.165,10 (Euro einmillionnullsiebzechtausendeinhundertfunfundsechzig,10) und einem Jahresgewinn von € 31.392,11 (Euro einunddreissigtausenddreihundertzweiundneunzig,11) sowie die Gewinn- und Verlustrechnung für die Zeit vom 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2002 zu genehmigen.

2. Gemäß Geschäftsführervertrag wurde die Tantieme von insgesamt € 67.630,00, das sind unter der Berücksichtigung der bereits geleisteten Aconto-Zahlungen von € 31.542,00 80% des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit. Der Geschäftsführer kann über die Tantieme nicht verfügen, da diese frühestens ausbezahlt wird, wenn das Auftragsverhältnis zwischen I. und S. oder einem anderen Auftraggeber nach Zusage über zwei Jahre nach dem maßgeblichen Bilanzstichtag besteht.

3. Die gebildeten Tantiemen für 1998 in Höhe von € 29.396,16, für 1999 in Höhe von € 9.418,40 sowie für 2000 in Höhe von € 30.522,59 sind, nach dem das Auftragsverhältnis mit I. und S. unverändert besteht, in Höhe von insgesamt € 69.337,15 bis spätestens 31.08.2003 zur Auszahlung zu bringen.
4. Die Auszahlung der gebildeten Tantiemen für das Jahr 2001 in Höhe von € 17.485,08 kann frühestens mit 30.06.2004 erfolgen, die gebildete Tantieme für das Jahr 2002 in Höhe von € 67.630,00 kann frühestens mit 30.06.2005 ausbezahlt werden, diesbezüglich sind gesonderte Gesellschafterbeschlüsse zu fassen.
5. Die Auszahlung der Tantiemen erfolgt unter der Voraussetzung einer stabilen Liquiditätssituation.
6. Die Gesellschafter beschließen der Geschäftsführung für das Wirtschaftsjahr 2002 die Entlastung zu erteilen und ihr Dank und Anerkennung auszusprechen.
7. Die Gesellschafter bestätigen hiermit den erstellten Jahresabschluß zum 31.12.2002 (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Anhang) erhalten zu haben."

Mit Eingabe vom 7. April 2006 teilte die Bw. mit, dass sie auf die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung gemäß § 284 Abs. 1 BAO verzichte und begründete dies folgendermaßen: Die Bw. vertrete die Meinung, dass der zu prüfende Sachverhalt in ihren bisherigen Schriftsätzen (Berufung vom 27. Dezember 2004) bereits klargelegt worden sei und davon auszugehen sei, dass aufgrund des VwGH-Urteils (verstärkter Senat) zu 2003/13/0018 eine detaillierte Überprüfung der von ihr geltend gemachten Vertragspunkte ohnehin nicht mehr erfolgen werde bzw. die Erfolgsaussichten ("Pro-Forma-Überprüfung") einer diesbezüglich positiven Beurteilung de facto null sein dürften.

Über die Berufung wurde 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.

Strittig ist, ob die von der Bw. in den Kalenderjahren 1999 bis 2003 für die Geschäftsführertätigkeit an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer 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 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.

Der Verwaltungsgerichtshof hat weiters in zahlreichen Erkenntnissen (vgl. etwa jene vom 28. Oktober 2002, ZI. 2001/13/0117, und vom 31. März 2004, ZI. 2004/13/0021) erkannt, dass Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung dann erzielt werden, 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- und Ausgabenschwankungen kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft und
- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.

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, 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. Erkenntnisse vom 17. Dezember 2001, ZI. 2001/14/0194, sowie vom 25. November 2002, ZI. 2002/14/0080, u.a.m.).

Der Verwaltungsgerichtshof ist in seinem durch den verstärkten Senat gefällten Erkenntnis vom 10. November 2004, ZI. 2003/13/0018, von seiner bisherigen Rechtsauffassung, wonach das in § 22 Z 2 EStG 1988 normierte Vorliegen der "sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses" abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsungebundenheit auf die Kriterien der "Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft", das "Fehlen des Unternehmerwagnisses" und die "laufende Entlohnung" abstellt (vgl. z.B. Erkenntnisse vom 24. Oktober 2002, ZI. 2002/15/0160, und vom 28. November 2002, ZI. 2001/13/0117), abgegangen. Das Höchstgericht hat in dem zitierten Erkenntnis seine bis dahin vertretene Rechtsauffassung – gestützt auf die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988, die das steuerliche Dienstverhältnis mit der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers umschreibt – dahin revidiert, dass entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Den weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen des 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 ist (vgl. auch Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Jänner 2005, ZI. 2004/14/0147).

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, ZI. 2001/14/0054; Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer²¹, § 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 des Gesellschafters entweder in der Geschäftsführung oder im operativen Bereich spricht für die Eingliederung (vgl. Erkenntnisse des VwGH vom 27. Jänner 2000, ZI. 98/15/0200, vom 26. April 2000, ZI. 99/14/0339, und vom 10. November 2004, ZI. 2003/13/0018). Der Verwaltungsgerichtshof hat weiters im zuletzt genannten Erkenntnis unter Hinweis auf seine Vorjudikatur betont, dass von einer Eingliederung in aller Regel auszugehen sein wird, weil dieses Merkmal durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, mit welcher der Unternehmenszweck verwirklicht wird. Unerheblich ist dabei, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist.

Der Gesellschafter-Geschäftsführer vertritt die Bw. seit 24. September 1998 selbständig. Wie dem zwischen der Bw. und ihrem Geschäftsführer am 19. Oktober 1999 abgeschlossenen Geschäftsführervertrag entnommen werden kann, besteht die Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers in der Lenkung und Überwachung des Unternehmens der Bw. im Ganzen; insbesondere oblagen dem Geschäftsführer die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Bw. Damit steht jedenfalls fest, dass Aufgabe des Geschäftsführers nicht die Abwicklung eines konkreten Projektes oder Arbeitsauftrages ist, sondern vielmehr eine kontinuierliche Tätigkeit für die Gesellschaft gegeben ist. Aus dem umfassenden Aufgaben- und Verantwortungsbereich des Geschäftsführers und dem Umstand, dass dieser seit Bestehen der Bw. durchgehend als Geschäftsführer tätig ist, ist von einem Dauerschuldverhältnis auszugehen und auf dessen Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw. zu schließen.

Wenn die Bw. der organisatorischen Eingliederung des Geschäftsführers damit zu widersprechen versucht, dass der Geschäftsführer in seiner Tätigkeit an keine betrieblichen Arbeitsvorschriften wie Arbeitszeit, Arbeitsort oder Arbeitsverhalten gebunden sei, so ist ihr entgegenzuhalten, dass diese von ihm ins Treffen geführten Kriterien für die Einstufung der Tätigkeit unmaßgebend sind (vgl. z.B. Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.

September 2000, ZI. 2000/15/0075, hinsichtlich fixer Arbeitszeit, vom 30. November 1999, ZI. 99/14/0226, hinsichtlich fixem Arbeitsort und vom 24. Februar 1999, ZI. 98/13/0014, hinsichtlich arbeits- und sozialversicherungsrechtlicher Einstufung der Tätigkeit).

Auch die dem Geschäftsführer im Geschäftsführungsvertrag eingeräumte Möglichkeit, sich für die Erbringung der vereinbarten Leistungen vertreten zu lassen bzw. selbst dafür Sorge zu tragen, dass im Falle längerer Krankheit der Leistungsumfang erbracht wird, ändert nichts an der Beurteilung seiner Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw., weil es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. Erkenntnis vom 10. Mai 2001, ZI. 2001/15/0061) nicht unüblich ist und einem Dienstverhältnis nicht entgegen steht, wenn sich leitende Angestellte, insbesondere Geschäftsführer, bei bestimmten Verrichtungen vertreten lassen können.

Auch wenn die Bw. und ihr Geschäftsführer im Werkvertrag selbst ihren Willen dahin gehend kundgetan haben, keinen Dienstvertrag, sondern einen Werkvertrag abgeschlossen zu haben und die Bw. daraus den Schluss zieht, dass ein Dienstverhältnis im gegenständlichen Fall nicht vorliegen könne, so ist dazu auszuführen, dass es bei der Beurteilung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 auf die zivilrechtliche Einstufung des Leistungsverhältnisses eines wesentlich beteiligten Gesellschafters zu einer Kapitalgesellschaft nicht ankommt (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. April 2003, ZI. 2001/13/0258).

Im gegenständlichen Fall ist die Eingliederung des Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus der Bw. klar zu erkennen. Auf Grund dieses Umstandes und unter Hinweis auf die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes in seinem Erkenntnis vom 10. November 2004, ZI. 2003/13/0018, ist nicht mehr relevant, ob der Geschäftsführer in den Streitjahren ein Unternehmerwagnis zu tragen hatte und wie dessen Entlohnung gestaltet war. Auf das in diesem Zusammenhang erstattete Vorbringen der Bw. war mangels Relevanz daher auch nicht mehr einzugehen.

Aus der Sicht der vorstehenden Erwägungen erscheint die vom Finanzamt erfolgte Unterwerfung der Geschäftsführervergütungen unter die Beitragspflicht für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag gerechtfertigt und nicht zu beanstanden.

In die Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen waren auch der weitere Betrag an Geschäftsführerbezügen in Höhe von € 15.407,70 im Jahr 2003, die von der Bw. für den Geschäftsführer verausgabten Sozialversicherungsbeiträge in den Jahren 1999 bis 2002 (von € 11.192,85, € 10.448,75, € 4.918,64 und € 8.078,03) sowie die Tantieme in Höhe von € 17.485,00 im Jahr 2003. Gegen die Einbeziehung hat die Bw. weder nach Ergehen der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes im Vorlageantrag vom 14. April 2005 noch im Schreiben vom 20. März 2006 auf

den Vorhalt vom 15. März 2006 des unabhängigen Finanzsenates hin Einwände erhoben. Die betragsmäßigen Änderungen des angefochtenen Bescheides sind in den in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 11. April 2005 angeführten Beilagen dargestellt. Auf diese wird hingewiesen.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 2. Mai 2006