



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der E.M.GesmbH, 9020 Klagenfurt, St.V.Str., vertreten durch Steuerberatung Dipl.Ing. Harry Sterz KEG, Steuerberatungsgesellschaft, 9220 Velden, Villacher Straße 26, vom 31. Juli 2002 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Klagenfurt, vertreten durch ADir Dieter Hanneschläger, vom 2. Juli 2002 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird zum Nachteil der Bw. dahingehend abgeändert, dass für den Zeitraum 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2001 der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen mit S 42.427,00 (€ 3.083,29) und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit S 4.407,00 (€ 320,27) festgesetzt wird.

Entscheidungsgründe

Die Fa. E.M.GesmbH (in der Folge Bw.) ist eine Gesellschaft, deren Unternehmensgegenstand das Elektroinstallationsgewerbe ist. Herr G.M. (in der Folge G.M.) ist im Ausmaß von 28% an der Gesellschaft beteiligt und deren einziger Geschäftsführer.

Bei der Bw. fand im Jahre 2002 eine den Zeitraum 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2001 umfassende Lohnsteuerprüfung statt. Dabei stellte der Prüfer u.a. fest, dass die von der Bw. an den wesentlich (zu 28%) beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlten Gehälter als Arbeitslohn im Sinne des § 41 Abs. 2 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG) in der

ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1992, BGBl. Nr. 818/1992, zu qualifizieren und diese folglich im Jahre 1999 in Höhe von S 60.000,00/€ 4.360,37 und in den Jahren 2000 und 2001 in Höhe von jeweils S 360.000,00/€ 26.162,22 der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zuzurechnen seien. Weiters in die Bemessungsgrundlage der angeführten Abgaben einbezogen wurde der Sachbezug für das vom Gesellschafter-Geschäftsführer benutzte Dienstkraftfahrzeug und zwar in Höhe von S 7.400,00/€ 537,78/1999, S 44.400,00/€ 3.226,67/2000 und S 35.067,00/€ 2548,42/2001 sowie Strafen in Höhe von S 3.700,00/€ 268,89/1999, S 1.300,00/€ 94,47/2000 und S 800,00/€ 58,14/2001.

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfungsorganes, erließ gegenüber der Bw. einen entsprechenden Haftungs- und Abgabenbescheid und setzte auf Grund der o.a. Prüfungsfeststellungen mit Bescheid vom 2. Juli 2002 den Dienstgeberbeitrag mit insgesamt S 39.269,97/€ 2.853,86 (S 3.199,50/€ 232,52/1999, S 18.256,50/€ 1.326,75/2000 und S 17.814,02/€ 1.294,60/2001) und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit insgesamt S 4.084,06/€ 296,80 (S 356,00/€ 25,87/1999, S 1.907,00/€ 138,59/2000 und S 1.821,00/€ 132,34/2001) fest.

In der gegen diesen Haftungs- und Abgabenbescheid eingebrachten Berufung vom 29. Juli 2002 führte die Bw. aus, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer G.M. seit 1. April 2000 einen Geschäftsführerbezug auf Grund eines Werkvertrages beziehe. Nachdem das Entgelt gewinnabhängig gezahlt werde, sollten Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nicht anfallen. Für das betrieblich genutzte Kraftfahrzeug werde ein Privatanteil von 10% ausgeschieden und stünde dem Geschäftsführer und seiner Ehefrau ein weiteres Kraftfahrzeug privat zur Verfügung. Daher werde der Antrag gestellt, den im Zusammenhang mit den Geschäftsführerbezügen festgesetzten Dienstgeberbeitrag sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2000 und 2001 (und zwar in Höhe von S 18.198,00/S 17.778,00 bzw. S 1.901,00 und S 1.817,00) nicht zur Vorschreibung zu bringen.

Der Berufung beigelegt wurde von der Bw. der zwischen den Gesellschaftern der Bw. (Auftraggeber) und ihrem Geschäftsführer (Auftragnehmer) abgeschlossene und mit 20. März 2000 datierte Werkvertrag mit folgendem Inhalt:

"Präambel

An der Gesellschaft sind folgenden Gesellschafter mit nachstehenden Anteilen am Stammkapital beteiligt:

Herr G.M.	28 Prozent
-----------	------------

Frau M.M.	24 Prozent
Frau C.A.	24 Prozent
Herr R.M.	24 Prozent

Geschäftsführer mit Einzelzeichnungsberechtigung ist Herr G.M. .

Der Auftraggeber übt die Tätigkeit als handelsrechtlich verantwortlicher Geschäftsführer und frei von persönlicher Abhängigkeit zu folgenden Bedingungen aus.

§ 1 Geschäftsführerbestellung

Der Auftragnehmer vertritt seit dem 31.3.1999 die Gesellschaft selbständig. Nunmehr wird das Geschäftsführungsverhältnis in Form dieses Werkvertrages geregelt.

§ 2 Rechtsgrundlagen

Das Auftragsverhältnis richtet sich grundsätzlich nach den Bestimmungen dieses Vertrages. Subsidiär sind die Bestimmungen des ABGB über den Werkvertrag und das GmbHG in der jeweils geltenden Fassung anzuwenden.

§ 3 Allgemeine Rechtsstellung

Der Geschäftsführer ist in seiner Tätigkeit eigenverantwortlich und frei von persönlicher Abhängigkeit. Mit Rücksicht auf die Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages und seines Geschäftsanteiles können ihm keine Weisungen erteilt werden. Es steht fest, dass der Geschäftsführer keinen Weisungen hinsichtlich der zu ergreifenden Maßnahmen der Geschäftsführung unterliegt. Der Geschäftsführer ist an betriebliche Ordnungsvorschriften wie Arbeitsort, Arbeitszeit, arbeitsbezogenes Verhalten nicht gebunden, jedoch berechtigt und verpflichtet, diese Ordnungsvorschriften für die Dienstnehmer der Gesellschaft zu erlassen und deren Einhaltung zu überwachen.

§ 4 Aufgabenkreis und Verantwortlichkeit

Dem Auftragnehmer 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 zu Gunsten aller Gesellschafter Sorge zu tragen.

§ 5 Grenzen der Geschäftsführungsbefugnis

Die Grenzen der eigenen Dispositionsfreiheit des Geschäftsführers orientieren sich an

- den gesetzlichen Vorschriften
- dem Gesellschaftsvertrag
- dem Grundsatz von "Treu und Glauben".

Die Interessen der Gesellschafter bzw. die der Summe aller Gesellschafter haben Vorrang vor dem Einzelinteresse.

§ 6 Arbeitsleistung

Der Auftragnehmer hat sich mit aller Energie, jedoch in eigener Zeitdisposition, um die Interessen der Gesellschaft zu kümmern und die Gesellschaft als Geschäftsführer verantwortlich zu führen. Bei längerer Abwesenheit hat er für geeignete Vertretung durch einen berufsmäßigen sachkundigen Parteivertreter auf eigene Kosten zu sorgen. Dem Geschäftsführer steht kein eigener Urlaubsanspruch zu. Der Auftragnehmer hat selbst abzuschätzen, wann seine Anwesenheit nicht erforderlich ist.

§ 7 Entgelt

Die Höhe der Vergütung für die Geschäftsführung richtet sich nach dem Gewinn, den die Gesellschaft im Wirtschaftsjahr erzielt. Dabei wird die Bemessungsgrundlage für den Geschäftsführerbezug wie folgt ermittelt: Bilanzgewinn minus Gewinnvortrag plus Geschäftsführerbezug plus Körperschaftsteuer plus Kapitalertragsteuer zuzüglich/abzüglich Dotierung/Auflösung einer Investitionsfreibetrages zuzüglich/abzüglich der Dotierung/Auflösung einer Rücklage. Der Geschäftsführerbezug beträgt bei einer negativen Bemessungsgrundlage ATS 0,--, bei einer Bemessungsgrundlage zwischen ATS 0,-- und ATS 1 Mio 50 Prozent der Bemessungsgrundlage und von allen darüber hinausgehenden Beträgen 40 Prozent. Das Entgelt wird in unterjährigen Vorschüssen gewährt. Sollte sich aus obiger Formel der Berechnung des Geschäftsführerentgeltes ein geringeres Entgelt ergeben, ist der Geschäftsführer zu einer entsprechenden Rückzahlung verpflichtet. Kosten, die durch die Abwesenheit des Geschäftsführers (Urlaube, Krankenstand) entstehen, gehen zu Lasten des Geschäftsführers.

§ 8 Vertragsdauer

Der Auftragnehmer wird bis zum 31. Jänner bekannt geben, ob er für das Folgejahr für einen neuen Werkvertrag zur Verfügung steht. Die Gesellschafter werden bis zum 28. Februar entscheiden, ob sie gegebenenfalls einen neuen Vertrag abschließen wollen.

§ 9

Ausdrücklich wird festgehalten, dass dieser Vertrag frei von Rechtsgebühren ist und das Honorar nicht der Lohnsteuer oder dem ASVG unterliegt; es finden daher auch sämtliche Vorschriften über den Dienstnehmerschutz, insbesondere für den Krankheitsfall, keine Anwendung. Der Auftragnehmer hat für die Versteuerung des Honorars (Entgelts) im Rahmen der Einkommensteuererklärung selbst zu sorgen.

§ 10 Ungültige Bestimmungen

Sollte eine der Bestimmungen dieses Geschäftsführerwerkvertrages nicht rechtswirksam sein oder ungültig werden, so berührt dies die Wirksamkeit der übrigen Bestimmungen nicht. Die Vertragspartner verpflichten sich, anstelle der unwirksamen Bestimmungen unverzüglich

solche zu vereinbaren, die dem wirtschaftlichen Zweck der unwirksamen Bestimmungen und der Zwecksetzung der Parteien am nächsten kommen.

§ 11 Kosten

Die mit der Errichtung dieses Vertrages verbundenen Kosten trägt der Auftraggeber.

§ 12 Schlussbestimmungen

Der vorliegende Vertrag wird zweifach ausgefertigt, wovon jeder Vertragsteil ein Exemplar erhält."

Weiters beigeschlossen wurden der Berufung Berechnungen des Geschäftsführerbezuges und zwar für 2000/2001 und 2001/2002, die folgende Daten (S bzw. €) enthalten:

Berechnung Geschäftsführerbezug 2000/2001

Handelsrechtlicher Gewinn vor Steuern, GF-Entschädigung	617.408,15
zuzüglich Dotierung Investitionsfreibetrag	2.926,00
Bemessungsgrundlage Geschäftsführerbezug	620.334,15
50% von 620.334,15	310.167,08
40% von 0,00	0,00
Geschäftsführerentschädigung	310.167,08

Berechnung Geschäftsführerbezug 2001/2002

Handelsrechtlicher Gewinn vor Steuern, GF-Entschädigung	103.684,74
zuzüglich Dotierung Investitionsfreibetrag	0,00
Bemessungsgrundlage Geschäftsführerbezug	103.684,74
50% von 72.672,83	36.336,42
40% von 31.011,91	12.405,00
Geschäftsführerentschädigung	48.741,42

Vom steuerlichen Vertreter der Bw. wurde über Aufforderung des unabhängigen Finanzsenates am 31. Jänner 2005 weiters die vom Geschäftsführer G.M. ermittelten Überschüsse der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben für die Jahre 2001 und 2002 vorgelegt. Darüber hinaus wurden die Berechnungen des Geschäftsführerbezuges für die angeführten Jahre übermittelt, aus denen die laut Vertrag gebührenden Nachzahlungen an Geschäftsführerbezug (nämlich S 70.167,08 für das Jahr 2001, zur Auszahlung gebracht im März 2001, und € 22.539,52 für das Jahr 2002) zu ersehen sind. Weiters wurde vom steuerlichen Vertreter am 9. Feber 2005 fernmündlich bekannt gegeben, dass die an den Geschäftsführer ausbezahlten Vorschüsse laut Werkvertrag unterjährig zur Auszahlung gebracht worden und nach Bilanzerstellung die Nachzahlungen an Geschäftsführerentgelt dem Verrechnungskonto gutgeschrieben worden seien.

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.

Streit besteht darüber, ob die von der Bw. in den Kalenderjahren 2000 und 2001 für die Geschäftsführertätigkeit an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer G.M. ausbezahlten Gehälter als Einkünfte nach § 22 Z. 2 EStG 1988 (zweiter Teilstrich) zu qualifizieren und folglich sowohl in die Beitragsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum

Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen als auch in die Beitragsgrundlage des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind oder nicht.

Der Verfassungsgerichtshof hat in den Erkenntnissen Zlen. G 109/00 und G 110/00, jeweils vom 1. März 2001, mit dem die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes auf (teilweise) Aufhebung einiger Gesetzesbestimmungen des EStG 1988, des FLAG sowie des KommStG 1993 im Zusammenhang mit der Dienstgeberbeitrags- und Kommunalsteuerpflicht der an wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer gewährten Tätigkeitsvergütungen abgewiesen wurden, darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, im Falle der - auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden - Weisungsungebundenheit ihre Unterscheidungskraft verlieren und daher für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen, nicht brauchbar sind. Ebenso hat der Verfassungsgerichtshof aufgezeigt, dass dies insbesondere für die Merkmale der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus und das Fehlen des Unternehmerwagnisses nicht zutrifft.

Zu den Merkmalen, die vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem folgende: fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendung typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz, sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten (vgl. u.a. Erkenntnisse des VwGH vom 17. Dezember 2001, Zl. 2001/14/0194, sowie vom 25. November 2002, 2002/14/0080).

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

- die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und
- das Fehlen des Unternehmerwagnisses.

Von Bedeutung ist auch noch das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendigen monatlichen) Entlohnung. Ausgehend von den genannten Kriterien ist zu beurteilen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die für ein Dienstverhältnis sprechenden Kriterien im Vordergrund stehen.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 23. April 2001, ZI. 2001/14/0054; Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer ²¹, § 19 Anm. 72f.). Die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist von einem funktionalen Verständnis des Begriffes der Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der GmbH geprägt. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. Erkenntnisse des VwGH vom 21. Dezember 1999, ZI. 99/14/0255, vom 27. Jänner 2000, ZI. 98/15/0200, und vom 26. April 2000, ZI. 99/14/0339).

Der Gesellschafter-Geschäftsführer G.M. vertritt die Bw. laut Firmenbuch seit 31. März 1999 (Fortsetzung der Gesellschaft nach einem Konkursverfahren, das mit Abschluss eines Zwangsausgleiches gemäß § 157 KO am 23. November 1998 beendet wurde) selbständig. Wie dem zwischen der Bw. und dem Geschäftsführer abgeschlossenen Werkvertrag entnommen werden kann, umfasst die Tätigkeit des Geschäftsführers die Lenkung und Überwachung der Bw. im Ganzen; insbesondere hat er für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Bw. Sorge zu tragen. Damit steht jedenfalls fest, dass die Tätigkeit des Geschäftsführers nicht in der Abwicklung eines konkreten Projektes besteht. Aus dem umfassenden Aufgabenbereich des Geschäftsführers und dem Umstand, dass dieser seit Fortbestehen der Bw. durchgehend als Geschäftsführer tätig ist, ist von einem Dauerschuldverhältnis auszugehen und auf dessen Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw. zu schließen.

Sofern die Bw. die freie Wahl des Arbeitsplatzes und der Arbeitszeit sowie den fehlenden Urlaubsanspruch des Geschäftsführers als Argumente, die gegen ein Dienstverhältnis sprechen, ansieht, muss ausgeführt werden, dass diese Kriterien für die Einstufung der Tätigkeit unmaßgeblich sind (vgl. Erkenntnisse des VwGH vom 30. November 1999, ZI. 99/14/0226, hinsichtlich fixem Arbeitsort, vom 22. September 2000, ZI. 2000/15/0075, hinsichtlich fixer Arbeitszeit, vom 26. April 2000, ZI. 99/14/0339, u.s. hinsichtlich Urlaubsregelung). Auch die dem Geschäftsführer eingeräumte Möglichkeit, sich jederzeit vertreten lassen zu können, ändert nichts an der Beurteilung seiner Eingliederung in den geschäftlichen Organismus, 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.

Wenn die Bw. aus dem zwischen ihr und ihrem Geschäftsführer abgeschlossenen Werkvertrag ein Indiz für das Vorliegen einer selbständigen Tätigkeit abzuleiten versucht, so ist ihr entgegen zu halten, dass die zivilrechtliche Einstufung des Leistungsverhältnisses zwischen der Gesellschaft und ihrem Geschäftsführer unmaßgeblich ist (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. Juni 2002, ZI. 2001/15/0088).

Ein Unternehmerwagnis liegt dann vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von seiner persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 4. März 1986, ZI. 84/14/0063). Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinen Erkenntnissen vom 21. Dezember 1999, ZI. 99/14/0255, und vom 26. Juli 2000, ZI. 2000/14/0061, weiters ausgesprochen hat, kommt es dabei auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Im Vordergrund dieses Merkmales steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einkommensschwankungen trifft. In die Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen von nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben.

Für die Beurteilung der Einnahmenseite ist zunächst festzuhalten, dass das Vertragsverhältnis jährlich (und damit insbesondere auch im nahen zeitlichen Zusammenhang mit einer allfälligen wirtschaftlichen Krise) von jedem Vertragspartner durch "Nichtfortsetzung" gelöst werden und in der Folge die schuldrechtliche Vereinbarung geändert werden kann. Ein Indiz für ein wirtschaftliches Risiko des Geschäftsführers kann in dieser vertraglichen Gestaltung nicht erkannt werden.

Zur Entlohnung des Gesellschafter-Geschäftsführers hat die Bw. einerseits auf die Regelung im Werkvertrag vom 20. März 2000 hingewiesen und andererseits Berechnungen der in den Jahren 2000 und 2001 gebührenden Honoraransprüche des Geschäftsführers vorgelegt. Was die angeführten Vereinbarungen anbelangt, ist die Bw. auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hinzuweisen, dass nämlich – um gerade bei wesentlich beteiligten Gesellschafter wegen des häufig vorzufindenden Umstandes des Selbstkontrahieren notwendigen Objektivitätserfordernis Rechnung zu tragen – für Feststellungen betreffend das Unternehmerwagnis der nach außen in Erscheinung tretenden tatsächlichen Abwicklung des Leistungsverhältnisses die entscheidende Bedeutung beizumessen ist (vgl. Erkenntnis vom 18. Dezember 2002, ZI. 2001/13/0141, und vom 12. September 2002, ZI. 2002/15/0117).

Nach den Angaben der Bw. wurden dem Geschäftsführer unterjährig Vorschüsse an Geschäftsführerbezügen zur Auszahlung gebracht, die sich im Jahre 2000 auf S 360.000,00 beliefen. Den vom Bw. im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegten Unterlagen wiederum

kann entnommen werden, dass dem Geschäftsführer im Jahr 2001 S 90.000,00 für die Monate Jänner bis März und S 270.000,00 für die Monate April bis Dezember, somit insgesamt S 360.000,00 zur Auszahlung gebracht. Weiters wurde diesem die Nachzahlung laut Vertrag per 31. März 2001 in Höhe von S 70.167,08 für das Jahr 2000 im Jahr 2001 zur Überweisung gebracht.

Aus dem zwischen der Gesellschaft und ihrem Geschäftsführer ins Treffen geführten Entlohnungssystem lässt sich ein Unternehmerrisiko aus folgenden Gründen nicht ableiten: Die als Bemessungsgrundlage für die Geschäftsführerbezüge herangezogenen wirtschaftlichen Parameter der Bw. (Gewinn unter Abzug diverser Betriebsgrößen) in den (Wirtschafts-) Jahren 2000/2001 und 2001/2002 zeigen einen durchgehend positiven Trend mit deutlicher Aufwärtsbewegung. Mit der Bindung der Geschäftsführerbezüge an diese Betriebsgröße war dem Geschäftsführer in dem im Rede stehenden Zeitraum daher bereits ein Mindesteinkommen garantiert, was gegen ein Unternehmerrisiko spricht. In der Entgeltvereinbarung im Werkvertrag vom 20. März 2000 ist dem Geschäftsführer darüber hinaus eine Aufzahlung ab einer Bemessungsgrundlage von über 1 Million Schilling zugesagt. Diese Aufzahlung kam bereits im dritten Jahr des Tätigwerdens des Geschäftsführers (allerdings außerhalb des Streitzeitraumes) zum Tragen. Derartige Auszahlungen weisen den Charakter von Erfolgsprämien auf, die auch bei klassischen Dienstverhältnissen leitender Angestellter nicht ungewöhnlich sind (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. November 1999, Zl. 99/14/0270), sodass auch daraus ein Unternehmerwagnis nicht abgeleitet werden kann. Dass dem Geschäftsführer die sich zwischen den geleisteten unterjährigen Vorschüssen und den Entgeltansprüchen laut Werkvertrag vom 20. März 2000 ergebenden Differenzbeträge nachweislich tatsächlich zur Auszahlung gebracht wurden, kann an der vorgenommenen Beurteilung nichts ändern, weil das Entlohnungssystem für sich – wie bereits eingangs erwähnt – kein solches ist, das ein Unternehmerrisiko beinhaltet. Mit der sich im Werkvertrag befindlichen Klausel, wonach der Geschäftsführerbezug bei einer negativen Bemessungsgrundlage 0 beträgt, ist zudem von vorneherein sicher gestellt, dass der Geschäftsführer an einem allfälligen Verlust der Bw. nicht teilnimmt und diesen daher auch nicht mitträgt.

Auf Grund der angeführten Umstände ist zusammenfassend festzuhalten, dass die finanzielle Abwicklung der Leistungsbeziehung zwischen der Bw. und ihrem Geschäftsführer ein Wagnis, wie es für Unternehmer üblich ist, nicht beinhaltet.

Wenn die Bw. in der unregelmäßigen Bezahlung der Geschäftsführerbezüge ein Indiz für das Vorliegen des Unternehmerrisikos sieht, ist sie auf die Rechtsprechung der Verwaltungsgerichtshofes (vgl. Erkenntnis vom 27. August 2002, Zl. 2002/14/0094)

hinzuweisen, wonach es für die Annahme einer laufenden Entlohnung ausreicht, wenn die Geschäftsführervergütungen einmal jährlich dem Verrechnungskonto gutgeschrieben werden.

Der Geschäftsführer hat in seinen Einkommensteuererklärungen bei der Ermittlung seiner Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit als Betriebsausgaben einerseits die bezahlten Sozialversicherungsbeiträge und andererseits das Pauschale in Höhe von 6% der Einnahmen geltend gemacht. Mit der Zahlung von Sozialversicherungsbeiträgen geht ein Unternehmerwagnis nicht einher, weil diese in einer bestimmten Relation zu den Ausgaben stehen und auch von klassischen Dienstnehmern im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 getragen werden (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Jänner 2002, ZI. 2001/15/0078). Auch die in Abhängigkeit von den Einnahmen stehenden, vom Geschäftsführer geltend gemachten Betriebsausgaben beinhalten kein Unternehmerwagnis. Auf Grund der bestehenden Sach- und Aktenlage ist insgesamt daher auch ein ins Gewicht fallendes ausgabenseitiges Unternehmerrisiko beim Gesellschafter-Geschäftsführer nicht zu erkennen.

Bei Betrachtung des tatsächlich verwirklichten Gesamtbildes des Rechtsverhältnisses überwiegen die Merkmale der Unselbständigkeit gegenüber jenen der Selbständigkeit und liegen somit mit Ausnahme der Weisungsungebundenheit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vor, weshalb die Voraussetzungen für die Qualifikation der Gehälter des wesentlich beteiligten Geschäftsführers nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 erfüllt sind. Die von der Bw. an den Geschäftsführer ausbezahlten Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art (und damit auch der Sachbezug für das dem Geschäftsführer von der Bw. zur Verfügung gestellte firmeneigene Kraftfahrzeug, der von der Bw. unbestritten geblieben ist) sind gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 sowohl in die Beitragsgrundlage des DB als auch in jene des DZ einzubeziehen. In die Bemessungsgrundlage einzubeziehen war auch die bisher nicht berücksichtigte Nachzahlung für das Jahr 2000 in Höhe von S 70.167,08, die im März 2001 dem Verrechnungskonto gutgeschrieben wurde; daraus resultiert für das Jahr 2001 der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von S 3.157,00 (€ 229,43) sowie der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von S 323,00 (€ 23,47), weshalb der angefochtene Bescheid zum Nachteil der Bw. abzuändern war.

Aus den angeführten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 10. Februar 2005