



GZ. RV/0340-K/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Prodinger und Partner, gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal/Drau (jetzt Spittal Villach) betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, deren Unternehmensgegenstand der Erwerb und der Betrieb (die Führung) von Hotels, die Beteiligung an Unternehmen der Hotelbranche und die Übernahme der Geschäftsführung dieser Unternehmen ist.

Die Gesellschafter-Geschäftsführerin ist seit Juni 1977 mit der Geschäftsführung der Bw. betraut.

Nach einer den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2000 umfassenden Lohnsteuerprüfung setzte das Finanzamt gegenüber der Bw. Lohnsteuer in Höhe von € 1.345,90, Dienstgeberbeitrag in Höhe von insgesamt € 1.194,56 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von insgesamt € 124,11 für die Bezüge der im Prüfungszeitraum zu 20 % am Stammkapital beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführerin fest.

Begründend führte das Finanzamt zur Frage, ob die Gesellschafter-Geschäftsführerin Arbeitnehmerin gem. § 47 Abs. 1 EStG 1988 oder "freie Dienstnehmerin" sei, aus: Maßgebend für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis seien nicht die vertraglichen Abmachungen, sondern stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit. Auch wenn arbeits- oder dienstrechtliche Bestimmungen vorsehen würden, dass durch eine bestimmte Tätigkeit kein Dienstverhältnis begründet werde, sei das Rechtsverhältnis dennoch nach abgabenrechtlichen Gesichtspunkten zu untersuchen, ob die für oder gegen die Nichtselbständigkeit sprechenden Merkmale überwiegen würden. Nach Ansicht des Finanzamtes würden bei der Gesellschafter-Geschäftsführerin für ein Dienstverhältnis sprechen, dass die Gestellung der Arbeitsgeräte und Arbeitsmaterialien durch den Auftraggeber (die Bw.) erfolge, weiters, dass der Arbeitsort überwiegend im Betrieb der Bw. gelegen sei, dass laut Gesellschafterbeschluss alle mit der Geschäftsführung verbundenen Aufwendungen ersetzt würden, dass die Arbeitszeit laut eigenen Angaben der Gesellschafter-Geschäftsführerin in der Zeit von 7.00 Uhr bis 12.00 Uhr, 14.00 Uhr bis 16.00 Uhr und 18.00 Uhr bis 22.00 Uhr gelegen sei (aus diesen Angaben könne abgeleitet werden, dass der Schwerpunkt eindeutig auf dem Arbeitsbereich liege und somit ein Dauerschuldverhältnis vorliege), dass sich die Gesellschafter-Geschäftsführerin laut vorgelegtem "freien Dienstvertrag" verpflichtet habe, die ihr übertragenen Arbeiten zu erbringen (diese seien nach Aussage der Gesellschafter-Geschäftsführerin die Gästebetreuung, kaufmännische Verwaltung, Erstellung von touristischen Konzepten und das Controlling), dass ein Unternehmerwagnis im vorliegenden Fall nicht gegeben sei und dass eine Beteiligung an einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung unter 25 % nach Ansicht des Finanzamtes auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und damit auf ein Dienstverhältnis schließen lasse. Außerdem verwies das Finanzamt noch auf den Umstand, dass in den letzten (mindestens 10) Jahren die Einkünfte der Gesellschafter-Geschäftsführerin immer als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit deklariert worden seien und in der Art und dem Umfang ihrer Tätigkeit so gut wie keine Änderung eingetreten sei, die auf eine andere Einkunftsquelle schließen lasse. Aus diesen zitierten Gründen sei daher das festgelegte

Honorar von monatlich S 20.000,-- den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 47 Abs. 1 EStG 1988 zuzuordnen und der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nachzuverrechnen.

In der dagegen erhobenen Berufung führte die Bw. zunächst aus, dass die Gesellschafter-Geschäftsführerin im Rahmen eines freien Dienstvertrages tätig sei und die Umlagepflicht daher dem Grunde nach bestritten werde. Auch bei einem freien Dienstvertrag stelle der Auftraggeber die Arbeitsgeräte und das Arbeitsmaterial zur Verfügung. Aus der Natur der Dinge ergebe sich, dass die Tätigkeit überwiegend im Betrieb der Bw. ausgeübt wurde. Sollte die Leitung der Hotels eine Abwesenheit außerhalb erforderlich gemacht haben, so sei die Gesellschafter-Geschäftsführerin diesen Aufgaben sicher nachgekommen. Daraus jedoch ein bestehendes Dienstverhältnis zu folgern, sei nicht richtig. Bei einem freien Dienstvertrag seien bezüglich des Dienstortes und der Anwesenheit am Dienstort gleiche Voraussetzungen.

Weiters hätte sich die Gesellschafter-Geschäftsführerin in ihren Tätigkeiten vertreten lassen können. Das Erfordernis, eine Stellvertretung zu beanspruchen sei zum Glück im geprüften Zeitraum nicht erforderlich gewesen. Dass lt. Gesellschafterbeschluss alle mit der Geschäftsführung verbundenen Aufwendungen ersetzt würden, sei ein Hinweis auf den freien Dienstvertrag. Bei einem Arbeitsnehmer würden keine mit der Geschäftsführung verbundenen Aufwendungen anfallen, da diese vom Betrieb direkt und nicht vom Dienstnehmer getätigter würden. Ein Ersatz sei daher nicht erforderlich. Anders aber beim freien Dienstvertrag, wo der Geschäftsführer selbst Kosten aufwende, die er dann vom Geschäftsherren ersetzt bekomme. Laut den festgehaltenen Angaben der Gesellschafter-Geschäftsführerin betrage ihre tägliche Arbeitszeit insgesamt 11 Stunden. Die Ableitung daraus, dass ein Dienstverhältnis vorliege, sei irrig. Diese Arbeitszeit widerspreche jedem Kollektivvertrag. Kein Dienstnehmer erbringe eine tägliche Arbeitzeit von 11 Stunden, vor allem nicht auf Dauer. Diese Arbeitsleistung dürfe lt. Kollektivvertrag auch nicht dauernd erbracht werden, weil im Arbeitszeitgesetz und im Kollektivvertrag Ruhepausen von 12 Stunden, Wochenruhepausen von 36 Stunden und Feiertagsruhepausen eingehalten werden müssten. Ein freier Dienstnehmer unterliege nicht diesen Arbeitnehmerschutzgesetzen. Der freie Dienstnehmer werde nach den tatsächlich erbrachten Leistungen bezahlt, unabhängig davon, wann diese Leistungen erbracht worden seien. Es würden keine Vergütungen für Überstundenleistungen, Sonn- und Feiertags- und Ruhetagsarbeit, wie sie bei einem Dienstverhältnis dringend vorgesehen seien, erbracht. Auch bei einem freien Dienstvertrag liege ein Dauerschuldverhältnis vor. Es stelle ein Dauerschuldverhältnis somit keinen Hinweis auf ein Dienstverhältnis dar. Bei einem freien Dienstvertrag verpflichte sich der "Auftragnehmer" die ihm übertragenen Arbeiten zu erbringen. Bei Vorliegen eines Dienstvertrages müsste der Ausdruck Dienstnehmer,

Arbeitnehmer und Ähnliches jedoch nicht "Auftragnehmer" lauten. Welche Arbeiten erbracht werden, würde keinen Hinweis auf die Art des Vertragsverhältnisses bilden. Die ausgeführten Arbeiten würden von der Gesellschafter-Geschäftsführerin völlig selbstständig und weisungsfrei gestaltet, nur auf das Ziel des Erfolges gerichtet. Sie trage die Verantwortung, dass das Ziel, erfolgreich Gäste in das Hotel zu bringen, erreicht werde. Ein Unternehmerwagnis, welches die Gesellschafter-Geschäftsführerin persönlich treffe, sei sehr wohl gegeben, da es zum Unterschied zum normalen Dienstvertrag nicht auf die eingesetzte Arbeitszeit ankomme. Das heißt, das Unternehmerwagnis bestehe darin, dass der gleiche Honorarbetrag von S 20.000,-- ein Mal mit einem Arbeitseinsatz von mehr und das andere Mal von weniger Stunden erreicht werden könne. Zum Unterschied davon werde beim normalen Dienstvertrag das Mehr an Stunden gesondert abgegolten und es liege somit tatsächlich kein Risiko für den normalen Dienstgeber, wohl aber für den freien Dienstnehmer vor. Bei Verhinderung habe der Auftragnehmer für eine entsprechende Vertretung selbst zu sorgen. Dies stelle ein weiteres Unternehmerrisiko für den Auftragnehmer dar. Aus einer Beteiligung unter 25 % lasse sich wohl auf alle Fälle ein Versicherungsverhältnis gem. § 4 Abs. 4 ASVG schließen. Unter dieses Versicherungsverhältnis würden jedoch auch die freien Dienstverträge fallen. Auf Grund dieser unter 25 %igen Beteiligung jedoch ein freies Dienstverhältnis auszuschließen, sei nicht richtig, da ein solcher Ausschluss nirgends vorgesehen sei. Es komme einzig und allein auf die Vertragsgestaltung im Konkreten und nicht auf die Höhe der Beteiligung an. Als weiterer Hinweis, so die Ausführungen der Bw. in der Berufung, dass ein freier Dienstvertrag und kein Dienstverhältnis vorliege, sei anzunehmen, dass die Entgelte 12 Mal jährlich und nicht – wie bei Dienstnehmern üblich – 14 Mal ausbezahlt worden seien. Außerdem seien keine Urlaubsentschädigungen, Urlaubsabfindungen und ähnliche Zahlungen gewährt worden, die nur beim Dienstvertrag und nicht bei einem freien Dienstverhältnis vorgesehen seien. Aus diesen Ausführungen ergebe sich, dass sehr wohl ein freier Dienstvertrag und nicht ein Dienstverhältnis vorliege. Die Einbeziehung der an die Gesellschafter-Geschäftsführerin bezahlten Beträge in die Basis für Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sei daher nicht richtig. Es werde beantragt, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben bzw. unter Außerachtlassung der an die Gesellschafter-Geschäftsführerin bezahlten Honorare neu zu erlassen.

Das Finanzamt wies die Berufung als unbegründet ab und führte über die Begründung des angefochtenen Haftungs- und Abgabenbescheides hinaus noch aus, dass auch die Tatsache, dass sich die Gesellschafter-Geschäftsführerin vertreten lasse könne, nicht besage, dass die der Geschäftsführerin obliegenden Verpflichtungen nicht grundsätzlich von ihr auszuführen seien. Es stehe daher zweifelsfrei fest, dass die persönliche Mitarbeit der Gesellschafter-

Geschäftsführerin erforderlich sei und die auf Dauer zu erbringende Leistungsverpflichtung und nicht die Verpflichtung zur Abwicklung eines konkreten Projektes vorliege. Somit würden alle Fakten für die notwendige organisatorische Einbindung in den betrieblichen Organismus der Bw. und in diesem Zusammenhang auch für ein Dienstverhältnis gemäß § 47 Abs. 2 iVm § 25 Abs. 1 b EStG 1988 sprechen.

Die Bw. beantragte die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte ergänzend aus, dass bezugnehmend auf die in der Abweisung der Berufung getroffene Feststellung, dass lediglich objektive Umstände für die Beurteilung der Art der Leistungsbeziehung maßgeblich seien, zu sagen sei, dass eine schriftlich abgeschlossene Vereinbarung diese objektiven Umstände dokumentieren solle. Die angesprochenen Zuständigkeitsbereiche der Gesellschafter-Geschäftsführerin seien Verantwortungsbereiche, die wesentliche Kriterien jeder wirtschaftlichen Tätigkeit darstellen würden. Diese Bereiche seien Arbeitsleistungen, die erbracht werden müssten, jedoch nicht personenbezogen seien. Die Feststellung, dass die Leistungsverpflichtung auf Dauer ausgerichtet sei, betreffe lediglich die Arbeitsverpflichtung, die jedoch von irgendeiner Person ausgeführt werden könne.

Aus einem mit 29. Juni 1999 datierten "Freien Dienstvertrag", abgeschlossen zwischen der Bw. und der Gesellschafter-Geschäftsführerin, geht hervor:

"01)	Der freie Dienstnehmer verpflichtet sich die ihm übertragenen Arbeiten gemäß Stellenbeschrieb zu erbringen
02)	Dabei ist er weder an eine Arbeitszeit noch an einen Arbeitsort gebunden und weisungsunabhängig. Es besteht keine persönliche Leistungsverpflichtung. Das heißt, eine Vertretung durch eine geeignete Dritte Person ist jederzeit zulässig (Name und Daten dieser Person sind dem Resort Manager unbedingt mitzuteilen). Ein arbeitsrechtliches Dienstverhältnis wird hiermit ausdrücklich nicht begründet.
03)	Dieser freie Dienstvertrag wird auf unbestimmte Zeit vereinbart und kann unter Einhaltung einer 14tägigen Kündigungsfrist beidseitig schriftlich gelöst werden.
04)	Für die o.a. Leistungserbringung erhält der "Freie Dienstnehmer" folgendes monatliches Honorar: ATS 20.000,--.
05)	Für die Entrichtung der Steuern ist der Dienstnehmer selbst verantwortlich, die sozialversicherungsrechtlichen Abgaben für oben genannte Tätigkeit werden vom Auftraggeber übernommen."

Als Unterfertigerin scheint für "Arbeitgeber" und "Dienstnehmer" jeweils die Gesellschafter-Geschäftsführerin auf.

Die im Zuge der Lohnsteuerprüfung vorgelegte "Stellenbeschreibung zum freien Dienstvertrag", abgeschlossen zwischen der Bw. und der Gesellschafter-Geschäftsführerin, welche nicht datiert und nicht unterfertigt ist, hat folgenden Wortlaut: "Die Gesellschafter-Geschäftsführerin verpflichtet sich, ihre Leistungen auf eigenes, wirtschaftliches und rechtliches Risiko zu erbringen und hat dafür zu haften. Sie erbringt ihre Leistungen selbständig und eigenverantwortlich. Die Gesellschafter-Geschäftsführerin hat die Vertretungsbefugnis."

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 geltenden Fassung BGBI. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988. Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBI Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, 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 iSd § 22 Z 2 EStG 1988. Gemäß § 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) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 57 Abs. 4 und 5 HKG idF BGBI Nr. 958/1993 bzw. § 57 Abs 7 und 8 HKG idF BGBI. Nr. 661/1994. Das durch den Gesetzgeber festgelegte System der Besteuerung von Kapitalgesellschaften nach dem so genannten

Trennungsprinzip ermöglicht steuerlich wirksame Leistungsbeziehungen zwischen dem Gesellschafter und der Kapitalgesellschaft.

Zum dem von der Bw. vorgebrachten Begriff des "Freien Dienstvertrages" ist zunächst festzuhalten, dass das Einkommensteuergesetz diesen nicht kennt und lediglich dahingehend unterscheidet, ob eine selbständige oder eine nichtselbständige Tätigkeit vorliegt. Für die Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit sind wesentliche Merkmale das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses, einer Weisungsgebundenheit und der organisatorischen Eingliederung in den Betrieb des Arbeitgebers (VwGH 22.2.1996, Zl. 94/15/0123). Wobei das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen ist, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen (VwGH vom 24. September 2003, Zl. 2000/13/0182). Für die Frage nach dem Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung als Dienstvertrag oder Werkvertrag an. Vielmehr sind die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen entscheidend (vergleiche u.a. VwGH vom 2. Juli 2002, Zl. 99/14/0056).

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung. Gerade diese Eingliederung erscheint im gegenständlichen Fall jedenfalls als gegeben. Die Gesellschafter-Geschäftsführerin ist seit 1977 durchgehend mit der Geschäftsführung betraut. Das Vertragsverhältnis ist auf Dauer angelegt. Sie übt ihre Tätigkeit im Interesse des betrieblichen Organismus aus. Zwischen der Bw. und der Gesellschafter-Geschäftsführerin ist der für Dauerschuldverhältnisse typische Beendigungsgrund der Kündigung - im gegenständlichen Fall unter Einhaltung einer Frist von 14 Tagen – vereinbart. Auch der zwischen den Parteien des Berufungsverfahrens unstrittige Aufgabenbereich der Gesellschafter-Geschäftsführerin spricht ohne Zweifel für die Eingliederung in den betrieblichen Organismus (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 25. November 2002, Zl. 2002/14/0080).

An dieser Beurteilung vermag auch der Einwand der Bw., wonach bei einer Geschäftsführertätigkeit, die auf Grund eines "freien Dienstvertrages" ausgeübt werde, kein Dienstverhältnis vorliege, nichts zu ändern, da es auf die zivilrechtliche Einstufung des Leistungsverhältnisses zwischen der Gesellschaft und der Gesellschafter-Geschäftsführerin nicht ankommt (vgl. Erkenntnisse des VwGH vom 25. April 2002, Zl. 2001/15/0066 und vom 19. Juni 2002, Zl. 2001/15/0068).

Die Bw. führte aus, dass die Gesellschafter-Geschäftsführerin die ausgeführten Arbeiten völlig selbständig und weisungsfrei gestalte, nur auf das Ziel des Erfolges gerichtet. Sie trage die Verantwortung, dass das Ziel, erfolgreich Gäste in das Hotel zu bringen, erreicht werde. Hinsichtlich der Weisungsgebundenheit als Voraussetzung für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist zu berücksichtigen, dass die Stärke des geforderten Weisungsrechtes von der Art der Tätigkeit abhängig ist. Insbesondere tritt bei höher qualifizierten Leistungen und Tätigkeiten - so wohl auch beim Aufgabenbereich der Gesellschafter-Geschäftsführerin - die Weisungsgebundenheit in Bezug auf Art und Inhalt der ausgeübten Tätigkeit in den Hintergrund (vgl. Doralt, Kommentar zum EStG, § 47, Rz 34 und das dort zitierte Erkenntnis des VwGH vom 17. Mai 1989, 85/13/0110).

Der im Zuge der Lohnsteuerprüfung vorgelegten "Stellenbeschreibung zum freien Dienstvertrag" ist u.a. zu entnehmen, dass die Gesellschafter-Geschäftsführerin sich verpflichte, ihre Leistungen auf eigenes, wirtschaftliches und rechtliches Risiko zu erbringen und dafür zu haften. Sie erbringe ihre Leistungen selbständig und eigenverantwortlich. Eine Möglichkeit, Aufträge der Bw. abzulehnen, ist aus den vorgelegten Urkunden nicht ersichtlich und wurde von der Bw. im Verwaltungsverfahren auch nicht ins Treffen geführt. Dass die Gesellschafter-Geschäftsführerin auf Grund ihrer qualifizierten Tätigkeit in sachlicher Hinsicht weisungsungebunden sei, spricht nicht gegen eine nichtselbständige Tätigkeit. Persönlich und wirtschaftlich ist die Gesellschafter-Geschäftsführerin von der Berufungswerberin wohl unzweifelhaft abhängig.

Die Gesellschafter-Geschäftsführerin trifft nach der Aktenlage kein erkennbares Unternehmerrisiko. Unternehmerwagnis liegt vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss. Dabei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an: Im Vordergrund dieses Merkmals steht, 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 (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 23. April 2001, Zi. 2001/14/0052 und dortige Zitate).

Was zunächst die Ausgabenseite anlangt, finden sich im vorliegenden Sachverhalt keine Anhaltspunkte dafür, dass der Gesellschafter-Geschäftsführerin in Zusammenhang mit ihrer Geschäftsführungstätigkeit andere Aufwendungen als die vom Unternehmen getragenen erwachsen wären. Die Betrachtung der tatsächlichen Abwicklung des Geschäftsführungsverhältnisses zeigt, dass die Gesellschafter-Geschäftsführer im

Berufungszeitraum Monat für Monat einen Geldbetrag von S 20.000,-- erhalten hat. Die Bw. bezeichnet diesen Betrag als "Honorar", was für die Beurteilung des gegenständlichen Falles nichts beträgt. Die Einnahmensituation der Gesellschafter-Geschäftsführerin ist durch Jahre von monatlich gleichbleibenden Zahlungen geprägt.

Der Einwand, das Unternehmerwagnis bestehে darin, dass der gleiche Honorarbetrag von S 20.000,-- ein Mal mit einem Arbeitseinsatz von mehr und das andere Mal von weniger Stunden erreicht werden könne, kann als durchdringendes Argument nicht in Betracht kommen.

Im Lichte vorstehender Erwägungen erscheinen die Merkmale für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses gemäß § 47 Abs 2 EStG 1988 unzweifelhaft als erfüllt. Das Finanzamt hat zu Recht die Betätigung der Gesellschafter-Geschäftsführerin als solche iSd § 47 Abs 2 EStG 1988 qualifiziert und daraus die Rechtsfolgen hinsichtlich Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag gezogen.

Die Berufung erwies sich als unbegründet. Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, 30. März 2005