



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Johann Baumgartner, Steuerberater, 9400 Wolfsberg, Sporergasse 9, vom 4. November 1996 und 20. April 2001 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Wolfsberg vom 2. Oktober 1996 und 19. März 2001 betreffend

- Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 1995 und
- Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 1996 bis 2000

entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Bw. betreibt ein Installationsunternehmen. Rückwirkend zum 1. Jänner 1995 wurde das Einzelunternehmen von W. J. sen. nach Art. III UmgrStG in die Bw. eingebracht.

Herr W.J.sen.. (W. J. sen.) hält an der Bw. seit 22. September 1995 einen Geschäftsanteil von 90 %. Ing.W.J. (Ing. W. J.) hält den restlichen Geschäftsanteil von 10. %. Seit 1. November 1995 vertritt W. J. sen. die Bw. selbständig.

Bei der Bw. fanden in den Jahren 1996 und 2001 die den Zeitraum 1995 und 1996 bis 2000 umfassende Lohnsteuerprüfungen statt. Dabei stellten die Prüfer ua. fest, dass die von der Bw. an den wesentlich 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. 818/1993, zu qualifizieren und diese folglich in Höhe von S 186.660,-- (1995), S 680.699 (S 560.000,-- samt S 120.699,-- Pensionsversicherung für 1996), S 320.000,-- (1997), S 280.000,-- (1998), S 280.000,-- (1999) und S 280.000,-- (2000) der Bemessungsgrundlage für den DB (DB) und den DZ (DZ) zuzurechnen seien.

Das Finanzamt folgte der Ansicht der Prüfungsorgane, erließ gegenüber der Bw. die Haftungs- und Abgabenbescheide vom 2. Oktober 1996 und 19. März 2001 und setzte ua. auf Grund der o.a. Prüfungsfeststellungen den DB und den DZ mit S 8.400,-- und S 933,-- (für 1995) und mit S 87.241,--/€ 6.340,05 und S 9.602,--/€ 697,80 (für 1996 – 2000) fest.

In der gegen diese Haftungs- und Abgabenbescheide eingebrachten Berufungen vom 4. November 1996 und 20. April 2001 führte die Bw. im Einzelnen aus:

- **Berufung vom 4. November 1996 betreffend die Gesellschafter-Geschäftsführergehälter 1995:**

*"Herr W. J. sen. wurde im Zuge der Errichtung der Bw. zum allein zeichnungsberechtigten Geschäftsführer der Gesellschaft auf die Dauer seiner Gesellschaftszugehörigkeit bestellt. Er selbst ist zu 75 % (richtig: 90 %) an der Gesellschaft beteiligt".*

Nach Zitierung des § 41 FLAG iVm § 22 Z 2 EStG 1988 führt die Bw. weiter aus: *"Die Kriterien der Merkmale eines Dienstverhältnisses liegen bei W. J. sen. nicht vor.*

- *Der Geschäftsführer ist selbst zu 75 % (richtig: 90 %) an der Gesellschaft beteiligt. Er wurde bei Errichtung der Gesellschaft auf die Dauer seiner Gesellschafterzugehörigkeit zum alleinzeichnungsberechtigten Geschäftsführer bestellt.*
- *Eine Abberufung kann gegen seinen Willen nicht durchgesetzt werden.*
- *Er steht nicht unter der Leitung des Arbeitgebers in Ausübung des geschäftlichen Willens des Unternehmens. Eine Unterordnung, Einordnung oder Eingliederung der Geschäftsführungstätigkeit in den geschäftlichen Organismus des Dienstgebers ist nicht gegeben.*
- *Die Festsetzung der Entschädigung für die Geschäftsführungstätigkeit ist nicht derart beschränkt, sodass er selbst darauf Einfluss nehmen kann.*
- *Gesellschaftliche Einschränkungen sind im Gesellschaftsvertrag für den gleichzeitig als Geschäftsführer bestellten Gesellschafter nicht vereinbart. Er ist daher in der Beschlussfassung und in der Ausübung seines Stimmrechtes nicht beschränkt.*
- *Da keine gesellschaftsvertraglichen Beschränkungen vorliegen, fehlt es an der persönlichen Abhängigkeit in Bezug auf die Arbeitsleistung des Gesellschafter-Geschäftsführers.*

Der Berufung beigelegt wurde ein Firmenbuchauszug vom 20. November 1995.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. August 1997 wies das Finanzamt die Berufung unter Hinweis auf die §§ 41 Abs. 2 und 3 FLAG 1967 sowie 22 Z 2 EStG 1988 und die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (18. 9.1996, 96/15/0121, 26.11.1996, 96/15/0028) als unbegründet ab.

Mit Antrag vom 8. September 1997 ersuchte die Bw. um Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Unter Hinweis auf die §§ 22 Z 2 und 47 Abs. 2 EStG 1988,

wonach die wesentlichen Merkmale eines Dienstverhältnisses die Weisungsgebundenheit, die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers, das Fehlen des Unternehmerwagnisses und der Vertretungsbefugnis sowie der Anspruch auf laufende Auszahlung des Gehaltes sei, bestritt sie die Weisungsgebundenheit von W. J. sen. Er unterliege keinen fremden Weisungen und könne alle Handlungen nach seinem Willen gestalten, da gesellschaftsvertraglich keine Beschränkungen gegeben seien. Im Einzelnen führte sie weiter aus:

*"Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers beinhaltet die Unterwerfung unter die betrieblichen Ordnungsvorschriften wie z. B. Arbeitszeit, Arbeitspausen, betriebliche Kontrolle, Überwachung durch Aufsichtspersonen, diszipliniäre Verantwortlichkeit des Dienstnehmers (Ermahnung bis Entlassung). Alle diese Merkmale der organisatorischen Eingliederung liegen beim Geschäftsführer der Bw. nicht vor, da der Geschäftsführer nicht bei sich selbst diese Überwachungs- und Kontrolltätigkeiten ausüben kann. Andere Kontrollinstanzen sind aufgrund seiner Mehrheitsbeteiligung nicht gegeben, die auf ihn mit Beschränkungen und Kontrollen einwirken könnten. Gesellschaftsvertraglich liegen keine derartigen Beschränkungen vor, worauf er als Gesellschafter nicht Einfluss nehmen könnte.*

Unter Hinweis auf das Unternehmerwagnis iS des Kommunalsteuergesetzes führt die Bw. weiter aus:

*"Nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist der Mehrheitsgesellschafter, der allein die Verantwortung und das Risiko trägt, nicht nur für den Erfolg der Gesellschaft, sondern auch für seine Entlohnung verantwortlich. Die Finanzierung und Auszahlung des Geschäftsführerbezuges ist von der Liquiditätslage des Unternehmens und vom wirtschaftlichen Erfolg abhängig. W. J. sen. hat gegenüber dem Bankinstitut für sämtliche Verpflichtungen die persönliche Haftungserklärung abgegeben, ohne die eine Finanzierung des Unternehmens nicht möglich gewesen wäre. Hier beruft sich das Bankinstitut auf das Vertrauen des Gesellschafter-Geschäftsführers auf seine eigene Qualifikation und Fähigkeiten, das Unternehmen wie ein Einzelunternehmen oder persönlich haftender Personengesellschafter zu führen. Unterstrichen wird im vorliegenden Fall das Unternehmerrisiko durch den Anteil der Bankverbindlichkeiten im Ausmaß von mehr als 50 % der Gesamtverbindlichkeiten, für die der Gesellschafter-Geschäftsführer mit seinem gesamten Vermögen haftet, wobei neben der Gesellschaftseinlage auch seine privaten Vermögenswerte der Haftung unterworfen sind. Sollte sich die Geschäftslage entsprechend verschlechtern, ist der Gesellschafter-Geschäftsführer angehalten seine Bezüge so zu regeln, dass das wirtschaftliche Fortbestehen der Gesellschaft gewährleistet ist. Außerdem muss berücksichtigt werden, dass im Falle einer Insolvenz die Geschäftsführervergütung unter gesellschafts- bzw. strafrechtliche Sanktionen gestellt ist. Bei wirtschaftlichem Untergang des Unternehmens hat der Gesellschafter-Geschäftsführer keine arbeitsrechtliche Absicherung. Durch die persönliche Haftung für Verbindlichkeiten der Gesellschaft hat seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit im Falle einer Insolvenz die gleiche Wirkung wie jene eines Einzelunternehmers oder persönlich haftenden Personengesellschafters. Beim Gesellschafter-Geschäftsführer liegt deshalb das Unternehmerrisiko vor.*

*Ein weiteres Kriterium des Dienstverhältnisses ist die Verpflichtung zur persönlichen Erbringung der Arbeitsleistung. Der Gesellschafter-Geschäftsführer ist zu 90 % an der Gesellschaft beteiligt, sodass er ohne die Zustimmung eines Dritten einzuholen jederzeit über seine Vertretung z.B. durch Bestellung eines Geschäftsführers oder Einsetzung eines Prokuristen auf das Erbringen der Arbeitsleistung Einfluss nehmen könne. Er kann daher aufgrund seiner Gesellschafterstellung ohne Einwirkung oder Einschränkung von Dritten auf die Vertretungsbefugnis Einfluss nehmen.*

*Im laufenden Geschäftsjahr 1995 erfolgte die Bezahlung des Geschäftsführerbezuges nach der Einbringung der Gesellschaft für den Zeitraum vom 1. September bis 31. Dezember 1995*

*in unregelmäßigen Zahlungen bzw. Abhebungen vom Bank- und Kassakonto. Besondere Vergütungen wie Sonderzahlungen, Urlaubsentschädigung, Überstunden und sonstige Zulagen und Zuschläge, die an Arbeitnehmer ausbezahlt werden, wurden nicht bezahlt. Daraus alleine kann schon abgeleitet werden, dass kein Anspruch auf regelmäßige Auszahlung im Sinne eines laufenden Entgeltes für ein Dienstverhältnis vorliegen. In der Anlage überreiche ich eine Kopie des Kontos "Geschäftsführerbezüge".*

Mit Ergänzungsvorhalt vom 13. März 2000 ersuchte das Finanzamt die Bw. um Beantwortung des aktenkundigen, 15 Fragen umfassenden, "Fragenkataloges" iZ mit der Gesellschafter-Geschäftsführertätigkeit.

Trotz mehrmaliger Fristerstreckungsersuchen (31. März 2000 und 29. Juni 2000) unterließ die Bw. die Beantwortung des Fragenkataloges.

- **Berufung vom 20. April 2001 betreffend die Gesellschafter-Geschäftsführergehälter 1996 bis 2000:**

Die Berufung ist bis auf die nachstehenden Ergänzungen wortgleich mit der Berufung vom 4. November 1996.

*"Der Geschäftsführer hat mit der Gesellschaft eine Vereinbarung bezüglich seiner Entschädigung getroffen, dass er bei entsprechendem wirtschaftlichem Erfolg ein Jahreshonorar von S 560.000,-- erhält, wenn die Gesellschaft ein positives Jahresergebnis erzielt. Sollte dies nicht der Fall sein ist der Geschäftsführer verpflichtet, einen Betrag bis zu S 200.000,-- an die Gesellschaft zurückzuzahlen und gleichzeitig seinen künftigen Geschäftsführerbezug um mindestens 40 % bis zur wirtschaftlichen Erholung abzusenken. Da im Wirtschaftsjahr 1996 das Ergebnis beträchtlich negativ ausgefallen ist, war er verpflichtet, eine Rückzahlung zu leisten und gleichzeitig seinen Geschäftsführerbezug bis zur wirtschaftlichen Erholung abzusenken. Im Jahr 1997 wurde vom Geschäftsführer eine Rückzahlung nach Feststellung des Jahresergebnisses 1996 in der Höhe von S 200.000,-- am 18. 12. 1997 geleistet. Gleichzeitig wurde sein Geschäftsführerbezug für die Folgejahre 1998 bis 2000 um 50 % abgesenkt. Die Absenkung erfolgte aufgrund der Vereinbarung, dass eine Kürzung des Geschäftsführerbezeuges um 50 % bis zur wirtschaftlichen Erholung der Gesellschaft erfolgt. Aufgrund des Verlustes musste seitens des Geschäftsführers diese Verpflichtung eingehalten werden. In der Anlage überreiche ich der Behörde eine Kopie der Vereinbarung sowie eine Kopie des Beleges über die Rückzahlung des Geschäftsführerbezeuges. Im Erkenntnis des VwGH vom 21.12.1999, 99/14/0255 hat der VwGH ausgeführt, dass ein Unternehmerwagnis vorliegt, wenn der Geschäftsführer eine erfolgsabhängige Entschädigung für seine Tätigkeit erhält.*

*In den laufenden Geschäftsjahren 1996 bis 2000 erfolgte die Bezahlung des Geschäftsführers in unregelmäßigen Zahlungen bzw. Abhebungen vom Bank- und Kassenkonto. Die Sozialversicherungsbeiträge und Einkommensteuer wurden von Geschäftsführer persönlich getragen. Besondere Vergütungen wie z. B. Sonderzahlungen, Urlaubsentschädigung, Überstunden und sonstige Zulagen und Zuschläge, die an Arbeitnehmer ausbezahlt werden, wurden nicht bezahlt. Daraus alleine kann schon abgeleitet werden, dass ein Anspruch auf regelmäßige Auszahlung im Sinne eines laufenden Entgeltes für ein Dienstverhältnis vorliegen".*

Aktenkundig ist nachstehende Vereinbarung

abgeschlossen zwischen der Bw. und dem Geschäftsführer Herrn J. W.

- *"Zwischen den beiden Vertragspartnern wird vereinbart, dass das jährliche Geschäftsführerpauschale von S 560.000,-- bis zur Besserung der wirtschaftlichen Lage um 50 % auf S 280.000,-- jährlich ab 1998 abgesenkt wird. Die Absenkung wirkt so lange, bis das nominelle Eigenkapital der Gesellschaft das Mindeststammkapital gemäß Gesellschaftsvertrag wieder erreicht hat.*
- *Weiters wird vereinbart, dass der Geschäftsführer verpflichtet ist, aufgrund des negativen Ergebnisses 1996 eine Rückzahlung seines Geschäftsführerbezeuges in der Höhe von S 200.000,-- zu leisten".*

Datum: 18.12.1997 Unterschrift W. J. sen.

Aktenkundig ist ein Einzahlungsbeleg vom 18. Dezember 1997 über S 200.000,-- mit dem händischen Vermerk "Rückzahlung Geschäftsführerbezug, S 200.000,--".

Aus den Veranlagungsakten (St. Nr. 00) der Bw. geht hervor, dass sie Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Gewinne/Verluste in folgender Höhe erzielte: 541.548,--/ 417.313,-- S (1995), -1.289.187,--/-1.375.111,-- S (1996), -101.415 S/ 78.969,-- S (1997), 543.041,--/ 496.567,-- S (1998), -224.684,--/ -206.550,-- S (1999), -343.663,--/ -308.075,-- S (2000).

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Den Dienstgeberbeitrag haben gemäß § 41 Abs. 1 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 (FLAG) alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG 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 beteiligten Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Absatz 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 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 1995 sowie 1996 bis 2000 für die Geschäftsführertätigkeit an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer W. J. sen. ausbezahlten Gehälter als Einkünfte nach § 22 Z 2 EStG 1988 (zweiter Teilstrich) zu qualifizieren und folglich sowohl in die Beitragsgrundlage des DB als auch in die Beitragsgrundlage des DZ einzubeziehen sind oder nicht.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, G 109/00, wird unter Anführung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Anzeichen für ein Dienstverhältnis seien, im Fall 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.

Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem Folgende (vgl. hierzu auch Arnold, ÖStZ 2000, 639f): fixe Arbeitszeit (vgl. VwGH 22.9.2000, 2000/15/0075, 30.11.1999, 99/14/0270 und 27.7.1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (vgl. VwGH 30.11.1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (vgl. VwGH 24.2.1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (vgl. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339, und 27.1.2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten (vgl. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339).

Nach der Rechtsprechung des VwGH (Erkenntnisse vom 18.9.1996, 96/15/0121, sowie 20.11.1996, 96/15/0094 und den zuletzt veröffentlichten Erkenntnissen wie 24.10.2002, 2002/15/0160, 25.11.2002, 2002/14/0080, 26.11.2002, 2002/15/0178 und 28.11.2002, 2001/13/0117, 19.02.2004, 2004/15/007, 22.03.2004, 2001/14/0063, 24.02.2004, 2001/14/0062, 31.03.2004, 2004/13/0021 uam.) werden Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer Ges.m.b.H. dann erzielt, 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- bzw. Ausgabenschwankungen kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft und
- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält (vgl. die Erkenntnisse vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, vom 18.7.2001, 2001/13/0063, und vom 18.9.2003, 2001/15/0151).

#### **a) Eingliederung in den geschäftlichen Organismus:**

Nach dem Erkenntnis des VwGH 23.4.2001, 2001/14/0054, ist die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer

einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss (vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, § 19 Anm. 72f). Die Judikatur des VwGH 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. VwGH 21.12.1999, 99/14/0255, 27.1.2000, 98/15/0200 und 26.4.2000, 99/14/0339).

Gerade diese Eingliederung scheint im gegenständlichen Fall gegeben gewesen. Der Gesellschafter-Geschäftsführer W. J. sen. vertritt die Bw. – nach der Einbringung des Einzelunternehmens in die Bw. – seit 1. November 1995 selbständig. Das Vertragsverhältnis ist auf Dauer angelegt (vgl. Punkt Neuntens, (3) des Gesellschaftsvertrages vom 22. 9.1995: "Zum Geschäftsführer wird längstens auf die Dauer seiner Gesellschaftereigenschaft Herr W. J. sen. bestellt. Dieser vertritt die Gesellschaft selbständig"). Der Gesellschafter-Geschäftsführer ist somit auf unbestimmte Zeit bestellt.

Evident ist auch, dass die Tätigkeitsverpflichtung des Geschäftsführers nicht auf die Abwicklung eines konkreten (überschaubaren) Projektes abgestellt ist. Mangels Beantwortung des Vorhaltes vom 13. März 2000 war anhand der Aktenlage und der Homepage zu eruieren, welche Tätigkeiten ihm oblagen. W. J. sen. ist mit der Führung bzw. Leitung des Installations- und Hautechnikunternehmens, somit mit der Leitung im strategischen und operativen (also der organisatorischen, technischen und kaufmännischen Abwicklung der Agenden) betraut. Die auferlegte Verpflichtung besteht somit nicht in der Abwicklung eines konkreten (überschaubaren) Projektes, sondern in einer auf Dauer angelegten Leistung. Aus dieser konstanten Leistungserbringung (W. J. sen. war während des Prüfungszeitraumes durchgehend als Geschäftsführer tätig) sowie dem Tätigwerden des Geschäftsführers in vielen betrieblichen Teilbereichen lässt sich die Eingliederung in den betrieblichen Organismus jedenfalls ableiten.

Die Bw. bestreitet das Vorliegen eines Dienstverhältnisses, da die Weisungsgebundenheit fehle, die Willensgestaltung des W. J. sen. frei sei, die Unterwerfung unter die Organisationsvorschriften wie Arbeitszeit, Arbeitspausen, betriebliche Kontrolle, Überwachung durch eine Aufsichtsperson und die disziplinarische Verantwortlichkeit nicht gegeben sei. Dieser Ansicht kann nicht gefolgt werden, denn diese Merkmale sind für die Einstufung einer Beschäftigung unter § 22 EStG 1988 unmaßgeblich (VwGH 14.10.2002, 2001/15/0078). In zahlreichen oben angeführten Erkenntnissen des Verfassungs- und Verwaltungsgerichtshofes wurde ausgesprochen, dass gerade die im Berufungsfall angeführten Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Anzeichen für ein Dienstverhältnis sind, im Falle der – auf dem Gesellschaftsrecht beruhenden Beziehung – Weisungsungebundenheit ihre Unterscheidungskraft verlieren. Die von der Bw. angeführten Merkmale sind für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der

Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen, nicht brauchbar.

Nach der Ansicht des VwGH ist ein Gesellschafter-Geschäftsführer jedenfalls strukturell in den Organismus eingegliedert, selbst wenn seine Tätigkeit "nur" in der Leitung und Überwachung eines Unternehmens – und nicht in der Besorgung des Tagesgeschäftes – besteht (VwGH 12.9.2001, 2001/13/0180, 20.3.2002, 2001/15/0064).

Wenn die Bw. meint, W. J. sen. könne über sich selbst keine Überwachungs- und Kontrolltätigkeiten ausüben noch lägen Kontrollinstanzen infolge der Mehrheitsbeteiligung und fehlender gesellschaftsvertragsrechtlicher Beschränkungen vor, noch sei eine Abberufung gegen seinen Willen möglich, keine Einschränkung bei Abstimmung und Beschlussfassung und keine persönliche Abhängigkeit hinsichtlich der Arbeitsleistung von W. J. sen. gegeben, so zielt sie damit auf die defacto Alleingesellschafterstellung infolge der 90 % Beteiligung des Geschäftsführers ab. Die Bw. geht davon aus, dass "in Wahrheit" eine Eingliederung des W. J. sen. in einen fremden Organismus – der GesmbH – nicht vorliegt. Dieser Ansicht kann nicht gefolgt werden. Die Bw. verkennet damit den Umstand, dass die Rechtsordnung aufgrund des Trennungsprinzips Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter anerkennt. Die steuerliche Betrachtung erfordert die Trennung von der Gesellschafts- und Geschäftsführerebene (VwGH 23.1.2002, 2001/13/0108,0213, 23.1.2002, 2001/13/0106, 31.1.2002, 2001/15/0036, 24.20.2002, 2001/15/0077). Der Gesellschafter-Geschäftsführer ist für den Betrieb der Kapitalgesellschaft tätig.

In diesem Zusammenhang sei die Rechtsprechung des VwGH erwähnt, die häufig auf den vorzufindenden Umstand des Selbstkontrahierens hinweist und betont, dass – um dem Objektivierungserfordernis gerecht zu werden – bei der Sachverhaltsfeststellung der nach außen in Erscheinung tretenden tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehung die entscheidende Bedeutung zukommt, wobei aber im Sinne der "Angehörigenjudikatur" eine eindeutige vertragliche Grundlage vorliegen muss. (VwGH 17.8.2002, 2002/14/0065, 26.6.2001, 2001/14/0103uvam.). Zudem ist die zivilrechtliche Qualifizierung des Leistungsverhältnisses zwischen Gesellschaft und Gesellschafter-Geschäftsführer irrelevant (VwGH vom 17.10.2001, 2001/13/0121 uvam.).

Wenn die Bw. die persönliche Erbringung der Arbeitsleistung als Kriterium für ein Dienstverhältnis ins Treffen führt, ist darauf zu verweisen, dass sich ein Geschäftsführer im Bedarfsfalle vertreten lassen und zur Erledigung seiner Tätigkeiten Hilfskräfte heranziehen kann. So ist es bei leitendem Führungspersonal üblich, dass Arbeiten delegiert werden. Dieser Umstand ist für die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus unbeachtlich (VwGH vom 10. 5.2001, 2001/15/0061, 29.1.2002, 2001/14/0073, 18.2.1999, 97/15/0175 uam.).

Soweit die Bw. auf die dominierende Stellung des Gesellschafter-Geschäftsführers im Hinblick auf die Bestellung eines Vertreters/Prokuristen verweist, ist wieder auf das Trennungsprinzip zu verweisen.

### **b) Unternehmerwagnis**

Von einem Unternehmerwagnis ist dann auszugehen, 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 Merkmales steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft (VwGH 25.11.2002, 2002/14/9980). In diese Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen bei nicht überwältzbaren Ausgaben ergeben.

Ob bzw. in welcher Ausprägung im einzelnen Fall die maßgeblichen Kriterien, wie etwa Unternehmerwagnis vorliegen, ist eine Sachverhaltsfrage. Auf die besonderen Schwierigkeiten der Feststellung des tatsächlichen Sachverhaltes, die sich bei den in Rede stehenden Leistungsverhältnissen insbesondere aus dem dabei häufig vorzufindenden Umstand des Selbstkontrahierens ergeben, wurde bereits wiederholt in der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hingewiesen (vgl. das Erkenntnis vom 25.2.2002, 2001/15/0066). Dieser Aspekt hat zur Folge, dass bei der Sachverhaltsfeststellung, um dem Objektivierungserfordernis hinreichend Rechnung zu tragen, der nach außen in Erscheinung tretenden tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehung die wesentliche Bedeutung beizumessen ist (VwGH 31.3.2003, 2003/14/0023).

Die Bw. wendet ein, dass die Finanzierung und Auszahlung des Geschäftsführerbezuges von der Liquiditätslage des Unternehmens und vom wirtschaftlichen Erfolg abhängt und führt in der Folge die Vereinbarung des W. J. sen. vom 18.12.1997 "mit sich selbst" ins Treffen. Nach Punkt 1.) erhalte W. J. sen. bei entsprechend wirtschaftlich (positivem) Erfolg ein Jahreshonorar von S 560.000,--; im Fall der Verschlechterung der wirtschaftlichen Lage werde das Jahreshonorar um 50 % auf S 280.000,-- gesenkt; die Absenkung dauere solange, bis das nominelle Eigenkapital der Gesellschaft das Mindeststammkapital laut Gesellschaftsvertrag erreicht hätte.

Nach Punkt 2.) verpflichtete sich W. J. sen. aufgrund des negativen Ergebnisses 1996 eine Rückzahlung von S 200.000,-- zu leisten.

Beide Vereinbarungen vermögen nach Ansicht des UFS ein Unternehmerrisiko nicht zu begründen.

Zunächst übersieht die Bw. auch mit diesen Vorbringen das Trennungsprinzip zwischen Geschäftsführer und Gesellschafter. Wie der Verwaltungsgerichtshof mehrfach ausgeführt hat, trifft das Risiko der liquiditätsmäßigen Erfüllbarkeit der Zahlungsverpflichtungen (auch Gehälter) alle Gläubiger der Gesellschaft gleich. In dem auf dem Trennungsprinzip aufbauenden System der Ertragsbesteuerung von Kapitalgesellschaften ist jedenfalls – dh auch bei Mehrheitsgesellschaftern oder Alleingesellschaftern – zwischen der Position als Gesellschafter und jener als Geschäftsführer zu unterscheiden. Aufgrund des Trennungsprinzips kommt der Wahrung der Interessen als Anteilseigner, durch Aufrechterhaltung des Unternehmens im Hinblick auf das Unternehmerwagnis aus der Geschäftsführertätigkeit keine Bedeutung zu. Grund hierfür ist die Beteiligung an der Gesellschaft und Besicherung des Vermögens der GesmbH. Ein Wagnis für die Geschäftsführertätigkeit ergibt sich daraus nicht, da es nicht auf das Wagnis aus der Stellung als Gesellschafter oder gar auf das Unternehmerwagnis der Gesellschaft ankommt. Dass die Bank die Finanzierung von den Qualitäten und Fähigkeiten des Geschäftsführers, das Unternehmen wie ein Einzelunternehmer oder persönlich haftender Personengesellschafter zu führen abhängig macht, ist wie der Umstand, dass der Geschäftsführer mit seinem Vermögen haftet, im Hinblick auf das angeführte Trennungsprinzip für die Berufung irrelevant.

Was Punkt 1.) "Bezugskürzung" anlangt, ist auf die Rechtsprechung des VwGH zu verweisen: unter Bedachtnahme darauf, dass ein (quasi) Alleingesellschafter-Geschäftsführer jederzeit die Möglichkeit hat, die Gehälter von leitenden Angestellten und somit auch seine eigenen den allenfalls geänderten Ertrags- bzw. Erfolgsverhältnissen des Unternehmens anzupassen und dass das Risiko einer Bezugskürzung bei einer Verlustsituation der GmbH ebenso wenig ein unternehmensspezifisches Risiko wie eine Kürzung der Geschäftsführergehälter bei einer negativen Wirtschaftsentwicklung bildet (VwGH 10.2.1999, 87/15/0175), kann der UFS eine konkrete Abhängigkeit der Geschäftsführerentschädigungen von wirtschaftlichen Parametern nicht erkennen. Schwankungen der Bezüge entsprechend der Ertragslage (VwGH vom 27.8.2002, 2002/14/0094 uam.) oder der Liquidität (VwGH vom 27.3.2002, 2001/13/0075, 2002, 2001/13/0071 uam.) der Gesellschaft lassen gleich wie "Entnahmen" von Geschäftsführerbezügen wegen des persönlichen Bedarfes keinen Rückschluss auf die tatsächliche Erfolgsabhängigkeit der Tätigkeit des Geschäftsführers zu (VwGH vom 19.12.2001, 2001/13/0091 uam.). Wirtschaftliche Folgen einer schlechten Geschäftsführung treten unabhängig davon ein, ob der Geschäftsführer an der Gesellschaft beteiligt ist oder nicht (VwGH 27.6.2001, 2001/15/0057). Vom Gesellschafter-Geschäftsführer frei (wenn auch unter Bedachtnahme auf die Ertragslage der Gesellschaft) verfügte Änderungen der Höhe seiner Bezüge haben mit einem Risiko, wie es für Unternehmer eigentümlich ist, nichts gemein (VwGH 27.2.2002, 2001/13/0103). Schließlich spricht die Gewährung von Bezügen in Verlustjahren gegen ein Unternehmerrisiko (VwGH 17.10.2001, 2001/13/0197 uam.). Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung sieht der UFS in der Absenkung des

Geschäftsführergehaltes - bis zur wirtschaftlichen Konsolidierung - ein Unternehmerrisiko als nicht gegeben.

Soweit die Bw. auf das Erkenntnis des VwGH vom 21.12.1999, 99/14/0255 verweist und meint aus der dort dargestellten Schwankungsbreite der Bezuges von 60 % und der zusätzlichen erfolgsabhängigen Gewinnantieme, ein Unternehmerwagnis für den Streitfall abzuleiten, kann ihr der UFS nicht folgen. Zum einen ist der Streitfall anders gelagert; zum anderen hob der VwGH diese Berufungsentscheidung als Folge einer verfahrensrechtlichen Verletzung auf. (Es fehlte die Auseinandersetzung mit der Frage, ob den Geschäftsführer das Wagnis der Einnahmenschwankungen infolge der Reduzierung des Bezuges auf deutlich weniger als die Hälfte, zuzüglich Tantiemenrisikos, tatsächlich traf oder ob in Wahrheit kein oder nur ein geringes Wagnis vorlag).

Was Punkt 2.) anlangt, ist festzuhalten: die "Rückzahlungsvereinbarung" ist zunächst weder im Schriftsatz vom 17.11.1995 (Einbringung des Einzelunternehmens in die Bw.) noch im Gesellschaftsvertrag vom 22. September 1995 noch im Zuge des Fragenvorhaltes vom 13. März 2000 noch im Berufungsschriftsatz vom 8. September 1997 vorgebracht worden. Erstmals im Schriftsatz vom 20. April 2001 wurde die mit **18. Dezember 1997** datierte und von W. J. sen. unterfertigte "Rückzahlungsvereinbarung" dem Finanzamt bekannt gegeben.

Angesichts dieser Umstände sieht der UFS in dieser Vereinbarung eine solche, auf die die Grundsätze für Verträge zwischen nahen Angehörigen anzuwenden sind. Danach müssen Vereinbarungen zwischen einem die GmbH beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer und der Gesellschaft von **vornherein** klar sein, einem **Fremdvergleich** standhalten, nach außen klar zum Ausdruck kommen und somit in eindeutigen schriftlichen Abmachungen festgehalten werden.

Die Vereinbarung vom 18. Dezember 1997 mag zwar klar zum Ausdruck bringen, was vereinbart wurde. Ihr haftet aber der Mangel an, dass die Regelung erst im Nachhinein getroffen wurde. Der Gesellschafter-Geschäftsführer schließt mit sich selbst eine Vereinbarung ab, wonach er für die "Erwirtschaftung des negativen Ergebnisses 1996" erst 1997 (also für die Vergangenheit) verpflichtet wird. Diese nachträglich geschlossene Vereinbarung in Verbindung mit dem Fremdvergleich, der an Hand von Leistungsbeziehungen zwischen einander fremd gegenüber stehenden Personen anzustellen und das übliche Verhalten zwischen Fremden in vergleichbarer Situation hinterfragt, wobei die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis maßgeblich ist, veranlassen den UFS die Gültigkeit des Punktes 2.) der Vereinbarung vom 18.12.1997 nicht anzuerkennen. Denn welcher (nicht an der Bw. beteiligte) Geschäftsführer würde im Nachhinein eine Vereinbarung schließen, die die Rückzahlung eines Teiles des Geschäftsführerbezuges vorsieht? Daran ändert auch der Einzahlungsbeleg über S 200.000,-- mit dem händischen Vermerk "Rückzahlung Geschäftsführerbezug" nichts.

Den Vorbringen, wonach das Unternehmerrisiko von W. J. sen. darin begründet sei, dass er gegenüber dem Bankinstitut für sämtliche Verpflichtungen persönliche Haftungserklärungen abgegeben habe, dass für den Anteil der Bankverbindlichkeiten, der mehr als 50 % der Gesamtverbindlichkeiten ausmache, persönlich von W. J. sen. mit seinem gesamten Vermögen haftet werde, dass für das Bankinstitut die Qualifikationen und Fähigkeiten des W. J. sen. maßgebend für die Finanzierung des Unternehmens waren, dass er das Unternehmen wie ein Einzelunternehmer oder persönlich haftender Personengesellschafter führe, kann nicht gefolgt werden. Aufgrund des bereits erwähnten Trennungsprinzips kommt der Haftung für Bankkredite der Gesellschaft im Hinblick auf das Unternehmerwagnis aus der Geschäftsführertätigkeit keine Bedeutung zu. Es kommt nicht auf das Wagnis aus der Stellung als Gesellschafter oder gar auf das Unternehmerwagnis der Gesellschaft an. Derartige Haftungen werden von Gesellschaftern (auch Gesellschafter-Geschäftsführern) der GmbH aufgrund ihrer Beteiligung am Vermögen und zur Besicherung des Vermögens der GmbH übernommen. Ein Zusammenhang mit der Geschäftsführertätigkeit ergibt sich daraus nicht.

Überhaupt ist darauf hinzuweisen, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer nicht für den eigenen Betrieb, sondern für den der Kapitalgesellschaft und somit für einen fremden Betrieb tätig ist. Der Gesellschafter ist daher in seiner Funktion als Geschäftsführer der GmbH in keiner Weise als "Einzelkaufmann" für den Betrieb der GmbH tätig (VwGH 29.1.2002, 1001/14/0126). Gesetzliche Haftungsrisiken im Zusammenhang mit einer schuldhaften Verletzung der Geschäftsführer-Pflichten begründen kein relevantes Unternehmerrisiko, da von einer ordnungsgemäßen Aufgabenerfüllung auszugehen ist (VwGH 12.9.2001, 2001/13/0203 uam.). Auch die Haftung gemäß § 9 BAO oder die Übernahme einer Bürgschaft für Verbindlichkeiten der Gesellschaft (VwGH 29.1.2002, 2002/14/0133, 0134 uam.) sind nicht kennzeichnend für ein Unternehmerrisiko.

Im Berufungsfall ist, um den gerade bei wesentlich beteiligten Gesellschaftern wegen des häufig vorzufindenden Umstandes des Selbstkontrahierens notwendigen Objektivierungserfordernis Rechnung zu tragen, der nach außen in Erscheinung tretenden tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehung die wesentliche Bedeutung zuzumessen (VwGH vom 18.7.2001, 2001/13/0084).

Dh es kommt nicht auf die Vertragsgestaltung an, sondern darauf, ob dem Geschäftsführer-Gesellschafter tatsächlich das Wagnis der Einnahmenschwankungen trifft oder ob in Wahrheit etwa im Hinblick auf die Gewinnentwicklung der Gesellschaft – kein oder nur ein geringes Wagnis vorliegt (VwGH 21. September 1999/ 99/14/0255).

Damit ist aber das Unternehmerrisiko, wie oben ausgeführt, in erster Linie nach der tatsächlichen Abwicklung der Entlohnung zu beurteilen:

Für die Beurteilung der Einnahmenseite ist zunächst festzuhalten, dass das W. J. sen. – wie ausgeführt – lt. Punkt Neuntens (3) des Gesellschaftsvertrages längstens für die Dauer seiner

Gesellschaftereigenschaft zu Geschäftsführer bestellt wird. Ein Indiz für ein wirtschaftliches Risiko des Geschäftsführers ist darin wohl kaum zu sehen.

Was die Entlohnung des Geschäftsführers anlangt, sind die tatsächlichen Verhältnisse heranzuziehen. So ergibt sich zunächst aus dem Schreiben der Bw. vom 17.11.1995 (Einbringung des Einzelunternehmens), dass Herr W. J. sen. als Geschäftsführer der Gesellschaft monatlich einen Bezug von S 40.000,-- zwölfmal jährlich erhält. Den Bilanzen der Bw. (00 - St. Nr. 00), dem Konto 7462 (Geschäftsführerbezug) ist zu entnehmen, dass der W. J. sen. 1995 S 186.680,--, 1996: S 560.000,--/S 120.699,--, 1997: S 320.000,--, 1998: S 280.000,--, 1999: S 280.000,--, 2000: S 280.000,-- als Geschäftsführerbezug vergütet worden sind. Aus den Einkommensteuererklärungen (St.Nr.11 – St. Nr. 11) ergeben sich dieselben Beträge, wobei ab 1998 die Sozialversicherungsbeiträge Gewerbliche Wirtschaft, 1999 und 2000 zusätzlich 6 % Betriebsausgabenpauschale in Abzug gebracht wurde. Die Lohnsteuerprüfung hat die in den Bilanzen ausgewiesenen und von W. J. sen. erklärten Geschäftsführerbezüge als Bemessungsgrundlage für den DB und den DZ herangezogen.

Zusammengefasst ergibt sich aus der Aktenlage (Erklärungen der Bw. und des Geschäftsführers) folgendes Bild:

Jahr	Gewinn/Verlust der GmbH lt. Erklärung	GF-Bezüge laut den Bilanzen der Bw.	GF-Bezüge laut Geschäftsführer:
1995	417.313,-- S	186.680,-- S	186.680,-- S
1996	-1,75.110,67 S	560.000,-- S*)	560.000,-- S
1997	78.967,88 S	320.000,-- S	320.000,-- S
1998	496.567,-- S	280.000,-- S	280.000,-- S
1999	-206.550,-- S	280.000,-- S	280.000,-- S
2000	-308.075,-- S	280.000,-- S	280.000,-- S

\*) Pensionszahlung lt. Lohnsteuerprüfung betrug zus. S 120.699,--.

Im Streitfall beträgt die Absenkung (Schwankung) des Geschäftsführerbezeuges 1997 rund 40 und ab 1998 50 %. Nun gilt es festzustellen, ob im Verhältnis zu diesem "Mindestfixbezug" und im Verhältnis zum Ausmaß der den Geschäftsführer treffenden Ausgaben ein Unternehmerrisiko vorliegt, welches bei der nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gebotenen Betrachtung des Gesamtbildes der Verhältnisse den Ausschlag gegen ein Dienstverhältnis erbringt.

Bei Betrachtung der tatsächlichen Abwicklung der Geschäftsführerentlohnung steht – wie ausgeführt – fest, dass W. J. sen. in den Streitjahren 1995 – 2000 für seine auf Dauer

angelegte Tätigkeit laufende Gehälter in Höhe von S 186.680,--(1995), S 560.000,-- plus S 120.699,--(1996), S 320.000,-- (1997), S 280.000,-- (1998), S 280.000,-- (1999), S 280.000,-- (2000) erhalten hat. Unter Bedachtnahme auf die getätigten Ausführungen und die Rechtsprechung des VwGH, dieser bejaht ein einnahmenseitiges Risiko nur dann, wenn die Bezüge nicht bloß schwanken, sondern mitunter gänzlich entfallen, sohin das Unternehmerrisiko tatsächlich schlagend wird (ecolex, 2002, S 910), kann von einem einnahmenseitigen Risiko nicht gesprochen werden.

Was die ausgabenseitige Beurteilung des Auftragsverhältnisses des Geschäftsführers anlangt, gab die Bw. an, dass die Sozialversicherungsbeiträge und die Einkommensteuer vom Geschäftsführer persönlich getragen wurden. Aus diesem Vorbringen kann für die Berufung nichts gewonnen werden. Wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung ausführt, begründet dies kein ausgabenseitiges Risiko (VwGH 12.9.2001, 2001/13/00117 uam.)

Aus den Einkommensteuererklärungen ergibt sich bei der Ermittlung der Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit, dass er 1995, 1996, 1997 keine Ausgaben, 1998 die Sozialversicherungsbeiträge (S 137.612,66), 1999 das Ausgabenpauschale von 6 % und den Sozialversicherungsbeitrag (S 141.776,32 und 2000 das Ausgabenpauschale von 6 % sowie den Sozialversicherungsbeitrag (S 32.300,62) geltend gemacht hat. Mit Ausgaben, die in dieser Relation zu den Einnahmen stehen, ist jedenfalls ein ausgabenseitiges Risiko des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht verbunden. Insgesamt ist daher auch ein ausgabenseitiges Risiko des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht zu erkennen.

**c) Laufende Entlohnung:**

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnisse vom 23.4.2001, 2001/14/0054, 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, vom 18.7.2001, 2001/13/0072, und 2001/13/0063, vom 18.7.2001, 2001/13/0082) steht der Annahme der Erzielung von Einkünften nach §22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht entgegen, dass die Vergütung des Geschäftsführers ausschließlich in Form zB von vierteljährlich zufließenden Zahlungen bewirkt wird, da diese Judikatur das Element laufender Lohnzahlung nicht an die Bedingung knüpft, dass die dem Geschäftsführer gewährten Vergütungen im Monatsrhythmus zufließen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes reicht es für die Annahme einer laufenden Entlohnung aus, wenn die Geschäftsführervergütung dem Verrechnungskonto jährlich gutgeschrieben wird (vgl. VwGH 27.8.2002, 2002/14/0094, 18.9.2003, 2001/15/0151.).

Wie die Bw. ausführt, erfolgte die Bezahlung in unregelmäßigen Zahlungen bzw. Abhebungen vom Bank- und Kassakonto. Im Sinne der angeführten ständigen Rechtsprechung des VwGH ist damit jedenfalls eine laufende Entlohnung gegeben.

Das Argument der Bw., wonach aus dem Nichtauszahlen besonderer Vergütungen wie Sonderzahlungen, Urlaubsentschädigung, Überstunden, Zulagen, Zuschläge udgl. geschlossen werden könne, dass ein Anspruch auf laufende Entlohnung nicht vorliege, geht – angesichts der dargestellten Rechtsprechung – ins Leere.

Zusammenfassend ist festzuhalten: im Berufungsfall überwiegen bei Betrachtung des tatsächlich verwirklichten Gesamtbildes des Rechtsverhältnisses die Merkmale der Unselbständigkeit gegenüber jenen der Selbständigkeit und es 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 die Geschäftsführer ausbezahlten Gehälter sind gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 sowohl in die Beitragsgrundlage des DB als auch in jene des DZ einzubeziehen.

Der Berufung konnte daher kein Erfolg beschieden sein.

Klagenfurt, am 2. November 2004