



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt
Senat 2

GZ. RV/0490-K/02

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Arnulf R. Lagler Wirtschaftstreuhand- & Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., gegen den Bescheid des Finanzamtes Villach (nunmehr Spittal Villach) vom 17. September 2002, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) über den Prüfungszeitraum vom 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw.), die eine im Beleuchtungs- und Lichtsystemproduktion sowie –handel tätige GmbH ist, fand eine den Zeitraum vom 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2001 umfassende Lohnsteuerprüfung statt. Dabei stellte der Prüfer ua. fest, dass der Geschäftsführer J.F.O. seit 1. November 1995 einen Geschäftsanteil im Ausmaß von 90 % an der berufungsführenden Gesellschaft hält und in dem zwischen der Bw. und dem Geschäftsführer abgeschlossenen Geschäftsführervertrag, datiert mit 4. August 1997, Folgendes wörtlich vereinbart wurde:

"Vereinbarung

abgeschlossen am heutigen Tage zwischen der Firma L.GmbH, vertreten durch den allein zeichnungsberechtigten Geschäftsführer J.F.O. als Auftraggeber und Herrn J.F.O., in ..., als Auftragnehmer wie folgt:

- | | |
|----|--|
| 1. | Aufgrund der Feststellungen des Finanzamtes Villach im Zuge der Buch- und Betriebsprüfung wird der Werkvertrag für die Übernahme der Geschäftsführung durch Herrn J.F.O. hinsichtlich der Entlohnung neu geregelt. |
|----|--|

2.	<i>Da der wirtschaftliche Erfolg des Auftraggebers wesentlich vom Einsatz des Auftragnehmers abhängig ist, wird nunmehr die Entlohnung ausschließlich erfolgsabhängig geregelt.</i>
3.	<i>Wenn das ordentliche Ergebnis vor Abschreibung ohne Geschäftsführungsaufwand den Betrag von ATS 2 Mio. erreicht, erhält der Auftragnehmer ein jährliches Honorar in Höhe von ATS 900.000,00. Wenn das ordentliche Ergebnis vor Abschreibung ohne Geschäftsführungsaufwand den Betrag von ATS 1 Mio. erreicht, erhält der Auftragnehmer ein jährliches Honorar in Höhe von ATS 480.000,00. Wenn das ordentliche Ergebnis vor Abschreibung ohne Geschäftsführungsaufwand den Betrag von ATS 0,5 Mio. unterschreitet, erhält der Auftragnehmer ein jährliches Honorar in Höhe von ATS 120.000,00.</i>
4.	<i>Die Ermittlung des ordentlichen Ergebnisses vor Abschreibung erfolgt nach dem Modus der Erfolgsrechnung nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen (siehe Beilage).</i>
5.	<i>Der Auftragnehmer wird ermächtigt, nach seinem Ermessen, jedoch abhängig von der Liquidität der Gesellschaft, aconto Zahlungen für sein Werkvertragshonorar zu entnehmen. Sollten die aconto Zahlungen zu hoch bemessen sein, ist der Differenzbetrag einen Monat nach Erstellung des Jahresabschlusses der Gesellschaft vom Auftragnehmer dem Auftraggeber zurückzuzahlen.</i>

Entsprechend des Berechnungsbeispiels (Beilage zur Vereinbarung vom 4. August 1997) ergab die "Ermittlung des ordentlichen Ergebnisses (wirtschaftlicher Erfolg), ohne Afa und GF-Aufwand" durch das Prüfungsorgan folgende Jahresbeträge: 1997: 3,307.376,00, 1998: 4,537.526,00, 1999: 4,737.499,00, 2000: 4,402.369,00 und 2001: 2,775.316,00. Die jährlichen Honorarzahleungen erfolgten somit in der vereinbarten Betragshöhe. Zusätzlich zu diesen Honorarzahleungen wurden von der Bw. für den Geschäftsführer weiters auch dessen jährliche GSVG-Beitragszahlungen übernommen. Laut Feststellung des Prüfers erhielt der Geschäftsführer J.F.O. von der Bw. für die Geschäftsführung folgende Jahresentgelte: 1997: 1,128,086,00 (Gehalt 900.000,00 + GSVG-Beiträge 228.086,00), 1998: 1,104,207,00 (Gehalt 900.000,00 + GSVG-Beiträge 204.207,00), 1999: 1,014,639,00 (Gehalt 900.000,00 + GSVG-Beiträge 114.639,00), 2000: 988.742,00 (Gehalt 900.000,00 + GSVG-Beiträge 88.742,00) und 2001: 994.312,00 (Gehalt 900.000,00 + GSVG-Beiträge 94.312,00). Auf Grund der Eingliederung in den betrieblichen Organismus und Fehlen des Unternehmerwagnisses unterlägen die an den Geschäftsführer in den Jahren 1997 bis 2001 zugeflossenen Gehälter und sonstigen Vergütungen dem DB und DZ.

Auf Grund dieser Feststellungen wurde vom Finanzamt mit Abgabenbescheid vom 17. September 2002 der auf die Geschäftsführerbezüge entfallende DB in Höhe von 235.349,02 S (17.103,48 €) und DZ in Höhe von 25.455,04 S (1.849,89 €) festgesetzt. Begründend führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, dass die Entlohnung des Geschäftsführers auf der schriftlichen Vereinbarung vom 4. August 1997 beruhe. Die Überprüfung dieser Vereinbarung habe ergeben, dass die Entlohnung des Geschäftsführers, ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach, vergleichbar mit der Vereinbarung eines Fixums sei. Und selbst, wenn sich die Gesellschaft in einer Verlustsituation befinden sollte, würde noch immer ein Fixbezug von 120.000,00 ATS zur Auszahlung gelangen. Ein derartiger Mindest-Fixbezug

stehe der Annahme eines relevanten Unternehmerwagnisses, das zudem konkret mit der Tätigkeit des Geschäftsführers in Zusammenhang stehen müsste, entgegen. In rechtlicher Hinsicht vertrat das Finanzamt im Ergebnis die Auffassung, dass der wesentlich beteiligte Geschäftsführer J.F.O. bei Betrachtung des tatsächlich verwirklichten Gesamtbildes des Rechtsverhältnisses nach Art eines Dienstverhältnisses tätig gewesen sei und die von der Gesellschaft dafür ausbezahlten Gehälter und Vergütungen demnach Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 darstellen würden die in die Beitragsgrundlagen des DB und DZ einzubeziehen seien.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde ausgeführt, dass die Vereinbarung über die Entlohnung des Geschäftsführers vom 7. August 1997 betreffend der Höhe des Geschäftsführergehaltes ein ausreichendes Unternehmerwagnis enthalte und daher die bezogene Vergütung nicht als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zu qualifizieren sei. Die Vereinbarung über die Entlohnung des Geschäftsführers sei ein Werkvertrag und daher seien die Einnahmen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzusehen und würden daher nicht der Dienstnehmerbeitragspflicht unterliegen.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt. Im Vorlagebericht vom 22. Oktober 2002 stellte das Finanzamt den Antrag, die Berufung als unbegründet abzuweisen. Zum Abweisungsantrag führte das Finanzamt u.a. begründend aus, dass ein ins Gewicht fallendes einnahmenseitiges Unternehmerrisiko nicht gegeben sei, da ein Mindest-Fixbezug – wie vorliegendenfalls gegeben - der Annahme eines relevanten Unternehmerwagnisses entgegenstehe (vgl. VwGH 18.12.2001, 2001/15/0070). Dem Berufungseinwand der Bw., dass das Anstellungsverhältnis des Geschäftsführers auf Grund eines Werkvertrages erfolgt sei, wird entgegengehalten, dass eine Werkvertrag nur angenommen werden könne, wenn die Verpflichtung zur Herbeiführung eines bestimmten Erfolges vereinbart sei, nicht aber, wenn Gegenstand des Auftragsverhältnisses die auf Dauer angelegte und damit zeitraumbezogene Erbringung von Leistungen sei. Auf Grund dieser Feststellungen sei das Finanzamt der Meinung, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer ein Unternehmerrisiko nicht trage und somit nach Art eines Dienstnehmers tätig gewesen sei.

Die Zuständigkeit zur Entscheidung über die offene Berufung ging mit 1.1.2003 auf den UFS über (§ 323 Abs. 10 BAO).

Über die Berufung wurde erwogen:

Streit besteht darüber, ob die von der Bw. in den Zeiträumen vom 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2001 für die Geschäftsführertätigkeiten an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer J.F.O. ausbezahlten Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art 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 mit einzubeziehen sind oder nicht.

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 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 Teilstrich 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 Teilstrich 2 EStG 1988, 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.

Zur Auslegung der in der Vorschrift des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG angeführten Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 wird auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 23.4.2001, 2001/14/0054, und 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, und vom 18.7.2001, 2001/13/0072 und 2001/13/0063, verwiesen. Wie den Gründen der genannten

Erkenntnisse entnommen werden kann, werden Einkünfte nach § 22 Z2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GesmbH 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 weder das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben – also kein Unternehmerwagnis - trifft und
- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.

In einem derart gelagerten Fall liegen dann jedenfalls auch keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.

Im Mittelpunkt der Berufung stehen im Wesentlichen die Vorbringen der Bw., dass, wenn man die Geschäftsführungsvereinbarung (Werkvertrag) vom 7. August 1997 überprüfe, zu dem Ergebnis gelangen müsse, dass das Tatbestandsmerkmal eines "Unternehmerwagnisses" beim Gesellschafter-Geschäftsführer J.F.O. vorliege. Und es seien die diesbezüglichen Einnahmen des Geschäftsführers als Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzusehen.

Nach Ansicht des UFS könne das Anstellungsverhältnis eines Geschäftsführers in Form eines Dienstvertrages im Sinne der §§ 1151 ff ABGB, eines sogenannten freien Dienstvertrages, eines Werkvertrages oder auch eines Auftrages geregelt werden. Auf die alleinige zivilrechtliche Einstufung des Leistungsverhältnisses eines wesentlich Beteiligten zu einer Kapitalgesellschaft kommt es bezüglich der Beurteilung des Vorliegens von Einkünften nach § 22 Z2 Teilstrich 2 EStG 1988 jedoch nicht an (vgl. VwGH 19.12. 2001, 2001/13/0091, 24.9.2003, 2001/13/0258). Maßgebend für die steuerrechtliche Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis sind nicht die vertraglichen Abmachungen, sondern stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise entsprechendes Gewicht beizumessen ist. Ein schriftlich abgeschlossener "Dienstvertrag" kann daher lohnsteuerrechtlich bedeutungslos sein, wenn nicht durch die der Vereinbarung zu Grunde liegende Tätigkeit die Voraussetzungen für das Bestehen eines Dienstverhältnisses gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 begründet werden. Umgekehrt ist ein Dienstverhältnis gegeben, wenn eine formell als "Werkvertrag" oder auch als "freier Dienstvertrag" bezeichnete Vereinbarung überwiegend Elemente eines Dienstverhältnisses trägt oder zwar ein Werkvertrag vorliegt, aber die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit in Abweichung vom Vertragsinhalt überwiegend Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist. Der - seltene - Fall eines Werkvertrages wird nur angenommen werden können, wenn die Verpflichtung zur Herbeiführung eines bestimmten

Erfolges, etwa in Form eines durch die Geschäftsführung abzuwickelnden konkreten Projektes, vereinbart ist, nicht aber wenn Gegenstand des Vertrages die auf Dauer angelegte und damit zeitraumbezogene Erbringung von Leistungen ist (vgl. Reich/Rohrwig, GmbH-Recht ², Rz 2/83). Während beim Werkvertrag ein bestimmter Erfolg geschuldet wird, ist beim Dienstvertrag und beim freien Dienstvertrag die Arbeit selbst Leistungsinhalt (vgl. Krejci in Rummel², Rz 117 zu §§ 1165, 1166 ABGB).

Laut § 7 des Gesellschaftsvertrages vom 13. September 1995 wurde J.F.O., längstens auf die Dauer seiner Gesellschaftereigenschaft, zum alleinigen Geschäftsführer der Gesellschaft bestellt. Fest steht auch, dass dem Geschäftsführer J.F.O. die Leitung des gesellschaftlichen Unternehmens und die Entscheidung und Verfügung in allen Angelegenheiten der Gesellschaft obliegt und ihm dabei die Verpflichtung auferlegt wurde, die ihm zukommenden Obliegenheiten mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes zu erfüllen.

Nach Ansicht des UFS stellt der Regelungsinhalt des § 7 des Gesellschaftsvertrages vom 13. September 1995 unzweifelhaft auf eine auf Dauer angelegte Leistungserbringung des Geschäftsführers J.F.O. ab. Die Bw. vermochte laut Verwaltungsakt jedenfalls nicht darzulegen, dass der Geschäftsführer ein überschaubares konkretes Projekt zu erbringen hat bzw. hatte. Die im vorliegenden Fall gegebene ununterbrochene Geschäftsführertätigkeit und Vertretung der Bw. seit 27. September 1995 (laut Firmenbuch) spricht für ein Dauerschuldverhältnis des Geschäftsführers J.F.O. und keinesfalls für eine Tätigkeit im Rahmen eines Werkvertrages mit einem Zielschuldverhältnis. Von einem tatsächlich verwirklichten "Werkvertrag", der Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 auszuschließen vermag, kann gegenständlich nach Ansicht des UFS daher nicht gesprochen werden (vgl. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339; Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 22, Anm 138).

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, 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).

Ein wesentliches Merkmal, das als ein Indiz für ein Dienstverhältnis zu werten ist, stellt die Eingliederung des Steuerpflichtigen in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dar. Diese 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. VwGH 23.4.2001, 2001/14/0054; Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer²¹, § 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 auch im vorliegenden Fall für die Eingliederung des Geschäftsführers J.F.O. (vgl. VwGH 21.12.1999, 99/14/0255, 27.1.2000, 98/15/0200 und 26.4.2000, 99/14/0339). Gegenteiliges wurde von der Bw. im Übrigen auch nicht behauptet.

Ein weiteres wichtiges Indiz für die Beurteilung der Frage, ob die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses bei den Einkünften eines wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers vorliegen, stellt auf das Fehlen eines Unternehmerwagnisses ab.

Ein Unternehmerwagnis liegt dann vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von seinen unternehmerischen Fähigkeiten und seinem Fleiß sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss (vgl. VwGH 31.3.2003, 2003/14/0023).

Ein gegen Einkünfte iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 sprechendes Unternehmerwagnis ist nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nur dann gegeben, wenn es sich auf die Eigenschaft als Geschäftsführer bezieht. Es kommt nicht auf ein Wagnis aus der Stellung als Gesellschafter oder gar auf das Unternehmerwagnis der Gesellschaft an. Daher weist weder das Unternehmerwagnis auf Grund der Beteiligung, die Haftung für Bankkredite der Gesellschaft, noch der Vergleich des Alleingesellschafter-Geschäftsführers mit einem Einzelunternehmer auf das Unternehmerwagnis des Geschäftsführers hin. Vom Vorliegen eines Unternehmerrisikos kann nur dann gesprochen werden, wenn der Geschäftsführer im Rahmen seiner persönlichen Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner persönlichen Tätigkeit weitgehend selbst gestalten kann. Dabei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Im Vordergrund dieses Merkmales 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 überwältzbaren Ausgaben ergeben (vgl. VwGH 25.11.2002, 2002/14/0080 und 31.3.2003, 2003/14/0023).

Wenn das Finanzamt der von der Bw. vorgelegten "Vereinbarung" vom 4. August 1997 keine Beweiskraft zur entscheidenden Frage des Vorliegens eines Unternehmerwagnisses beigemessen hat, kann dies im Ergebnis nicht als rechtswidrig erkannt werden. Im Hinblick auf die Schwierigkeiten der Sachverhaltsfeststellung und die oftmals fehlende zivilrechtliche Wirksamkeit bei Insichgeschäften eines wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers eignet sich für Feststellungen betreffend das Unternehmerwagnis in erster Linie die nach außen in Erscheinung getretene tatsächliche Abwicklung des Geschäftsführungsverhältnisses. Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen hat, setzt das Vorliegen eines einnahmenseitigen Unternehmerwagnisses voraus, dass ein Entlohnungssystem vorliegt, welches einen nachvollziehbaren Zusammenhang mit den wirtschaftlichen Parametern der Gesellschaft herstellt (vgl. VwGH 27.3.2002, 2001/13/0071). Ein derartiger Konnex wurde im Verwaltungsverfahren nicht behauptet und auch mit der Vorlage der "Vereinbarung" nicht dargetan.

Wie das Finanzamt in der Bescheidbegründung vom 3. September 2002 zu Recht ausführte, spricht die Vereinbarungen zwischen der Bw. und dem Geschäftsführer selbst gegen das Vorliegen eines Unternehmerrisikos, zumal daraus klar hervorgeht, dass der Geschäftsführer J.F.O. im gesamten Prüfungszeitraum Ansprüche auf Fix- oder zumindest Mindestbezüge hatte. Mit dieser Entlohnungsvereinbarung ist der Geschäftsführer mit einem nicht selbstständigen Arbeitnehmer vergleichbar, der ein fixes Gehalt bezieht und daneben je nach dem Betriebsergebnis des Arbeitgebers die Möglichkeit hat weitere Bezüge zu erhalten. Da der Geschäftsführer nie weniger als unter einem genau definierten Fix(Mindest-)bezug fallen oder gar einen Verlust erleiden kann, trägt er kein wesentliches einnahmenseitiges Unternehmerrisiko. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt gerade ein Fixbezug aber auch ein Mindestbezug ein starkes Indiz gegen das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses dar (vgl. VwGH 25.11.2001, 2001/14/0051 und 31.3.2003, 2003/14/0023).

Das Berufungsargument der Bw., die zu beurteilende Vereinbarung vom 4. August 1997 würde ein ausreichendes Unternehmerrisiko aufzeigen, vermag nicht zu überzeugen, da erstens die tatsächlichen Verhältnisse in den Prüfungszeiträumen für eine rechtliche Beurteilung heranzuziehen sind und zweitens ein wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer jederzeit die Möglichkeit hat, die Gehälter von leitenden Angestellten und somit auch seine eigenen den allenfalls geänderten Ertrags- bzw. Erfolgsverhältnissen des Unternehmens anzupassen. Dass die Bw. von der angesprochenen Entlohnungsvereinbarung selbst abgewichen ist, zeigt sich auch in dem Umstand, dass von ihr im Streitzeitraum 1997 bis 2001 neben den vertraglich vereinbarten jährlichen Honoraransprüchen weiters auch die

Beiträge des Geschäftsführers zur GSVG zur Zahlung übernommen worden sind. Im Übrigen würde selbst das Risiko einer Bezugskürzung bei einer Verlustsituation der GmbH ebenso wenig ein unternehmensspezifisches Risiko der Geschäftsführerbezüge aufzeigen wie eine Kürzung der Geschäftsführergehälter bei einer negativen allgemeinen Wirtschaftsentwicklung (vgl. VwGH 10.2.1999, 97/15/0175, 24.9.2002, 2001/14/0106).

Das Vorbringen der Bw., dass die Entlohnungs- bzw. Vergütungsregelungen laut Vereinbarung" vom 4. August 1997 ein ausreichendes Unternehmerrisiko des Geschäftsführers aufzuzeigen vermag, erweist sich, wie oben dargelegt wurde, als gänzlich unbegründet.

Im gegenständlichen Fall sind die im Zuge der Lohnsteuerprüfung ermittelten und jährlich an den Geschäftsführer J.F.O. ausbezahlten Gehälter und sonstigen Vergütungen (1997: 1,128,086,00 S, 1998: 1,104,207,00 S, 1999: 1,014,639,00 S, 2000: 988.742,00 S und 2001: 994.312,00 S) ihrer Höhe nach unstrittig. Die in Rede stehenden Bezüge wurden dem Geschäftsführer jährlich in mehreren Teilbeträgen über das Verrechnungskonto "Gesellschafter" ausbezahlt. Eine laufende Entlohnung liegt aber auch dann vor, wenn der Jahresbezug nicht in monatlich gleichbleibenden Monatsbeträgen ausbezahlt wird (vgl. VwGH 23.4.2001, 2001/14/0054).

Bei diesem Sachverhalt ist daher davon auszugehen, dass die Einnahmen des Geschäftsführers durch die Gesellschaft vorgegeben sind, und die Tragung eines einnahmenseitigen Risikos, wie es für Unternehmer typisch ist, nicht zu erkennen ist.

Ein allenfalls ausgabenseitiges bestehendes Unternehmerwagnis wurde von der Bw. nicht behauptet. Ebenso wenig ergeben sich aus der Aktenlage (Veranlagungsakten des Geschäftsführers) Hinweise auf das Vorliegen eines ausgabenseitigen Unternehmerrisikos.

Im Ergebnis wird folglich auch vom UFS die Auffassung vertreten, dass J.F.O. in seiner Stellung als Geschäftsführer im Streitzeitraum ein tatsächliches, ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko sowohl bezüglich seiner Einnahmen als auch seiner Ausgaben nicht getroffen hat.

Fest steht auch, dass die in Rede stehenden Geschäftsführerbezüge in den Einkommensteuererklärungen vom Geschäftsführer als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärt wurden. Dass im gegenständlichen Fall beim Geschäftsführer keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen, ergibt sich, wie oben dargelegt wurde auch aus der Sach- und Aktenlage. Das Finanzamt hat daher zu Recht die Betätigung des Geschäftsführers als solche im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 qualifiziert.

Auf Grund dieser Feststellungen wird die Ansicht vertreten, dass die Tätigkeit des wesentlich beteiligten Geschäftsführers J.F.O. – unter Außerachtlassung der Weisungsgebundenheit - sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist. Der Gesellschafter-Geschäftsführer

erzielte somit aus der Geschäftsführertätigkeit in den Streitjahren 1997 bis 2001 demnach Einkünfte nach § 22 Z2 Teilstrich 2 EStG 1988. Die von der Gesellschaft ausbezahlten Geschäftsführergehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art sind daher gemäß § 41 Abs. 3 FLAG in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag als auch in die Beitragsgrundlage des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen. Dies löst die Pflicht aus, von den Bezügen des Geschäftsführers den Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag abzuführen, weshalb die Berufung als unbegründet abzuweisen war.

Klagenfurt, am 20. August 2004