



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Walter Zemrosser und den Referenten ADir Karl Krall sowie die weiteren Mitglieder Komm. Rat Max Stechauner und Horst Hoffmann im Beisein der Schriftführerin FOI Orasch über die Berufung der Bw., Adr.1., vertreten durch Franz Guggi, Steuerberater, 9020 Klagenfurt, Ebentalerstraße 54, vom 29. Juni 2004, gegen den Abgabenfestsetzungsbescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 3. Juni 2004 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag über den Prüfungszeitraum vom 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2002, vertreten durch ADir Dieter Hannessschläger, nach der am 20. Oktober 2005 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der berufungsführenden Gesellschaft durchgeführten Lohnsteuerprüfung über den Zeitraum vom 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2002 wurde vom Prüfungsorgan ua. festgestellt, dass die an den zu 99 % beteiligten Geschäftsführer A. bezahlten Bezüge und sonstigen Vergütungen (1999: 715.640,00 S, 2000: 686.536,21 S, 2001: 598.550,06 S und 2002: 22.346,71 €) nicht in die Beitragsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) einbezogen worden seien. Die Geschäftsführerbezüge wurden vom Prüfungsorgan den DB- und DZ-Bemessungsgrundlagen hinzugerechnet und daraus der auf die

Geschäftsführervergütungen entfallende DB mit einem Betrag von 7.548,53 € und der DZ mit einem Betrag von 788,48 € als jeweilige Nachforderungssumme ermittelt.

Entsprechend dieser und anderer Feststellungen (ua. KJ. 1999: DB- u. DZ-Gutschriften auf Grund von Beitragsgrundlagenkorrekturen im Zusammenhang mit Arbeitslöhnen, die an zwei Dienstnehmer gewährt wurden, die als begünstigte Personen gemäß den Vorschriften des Behinderteneinstellungsgesetzes bei der Bw. beschäftigt waren) laut Prüfungsbericht vom 3. Juni 2004 wurde vom Finanzamt mit Abgabenbescheid gleichen Datums ein DB in Höhe von 5.443,16 € und ein DZ in Höhe von 550,83 € nachgefordert.

Die dagegen vom bevollmächtigten Vertreter fristgerecht eingebrachte Berufung richtet sich ausschließlich gegen die Vorschreibung von DB und DZ, die aus den Bezügen und sonstigen Vergütungen resultiert, die dem zu 99 % an der Bw. beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer im Zeitraum der Jahre 1999 bis 2002 gewährt wurden. Die Berufung wurde im Wesentlichen damit begründet, dass die Behandlung der Geschäftsführervergütungen als DB- und DZ-pflichtige Einkünfte unrichtig sei, da es sich um keine dienstnehmerähnlichen Bezüge gehandelt habe. Wenn man die von der Judikatur aufgestellten Grundsätze beachtet hätte, müsse man zu dem Schluss kommen, dass bei der Tätigkeit des Geschäftsführers die wesentlichen Voraussetzungen für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses fehlen würden. Auch sei der Geschäftsführer nicht derart in die geschäftliche Organisation der GmbH integriert, so dass diese etwa einem Dienstverhältnis gleichkomme. Weiter habe Herr A. neben seiner Tätigkeit als Geschäftsführer noch andere entsprechende Einkünfte bezogen. Herr A. habe aus diesem Umstand heraus nicht seine gesamte Arbeitskraft der GmbH zur Verfügung stellen können. Seine Tätigkeit als Geschäftsführer habe sich auf den Verkauf und die Repräsentation der Firma nach außen beschränkt. Die Geschäftsführervergütungen des Herrn A. seien von einem Unternehmerwagnis umfasst gewesen, zumal er eine erfolgsabhängige Vergütung bekommen habe. Herr A. habe auch keinen laufenden Bezug bekommen, sondern sein Honorar sei erfolgsabhängig abgerechnet worden, wodurch er auch dementsprechende Einnahmenschwankungen zu tragen gehabt habe. Des Weiteren beantragte der steuerliche Vertreter der Bw. die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Über Ersuchen des Finanzamtes wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw. ein Fragenvorhalt mit Eingabe vom 5. November 2004 wie folgt beantwortet:

"Fragenkatalog zur Abklärung des Gesamtbildes eines allenfalls schuldrechtlichen Rechtsverhältnisses zwischen der GesmbH und einer wesentlich beteiligten Personen (Gesellschafter-Geschäftsführer).

1. Welche konkreten Tätigkeiten übte der Geschäftsführer im Prüfungszeitraum als wesentlich Beteiligter (Geschäftsführer) für die GesmbH aus? Um eine detaillierte Schilderung und Aufzählung der einzelnen Aufgabengebiete wird ersucht.

Antwort: Tätigkeiten im Management, z.B. Strategische Entscheidungen, Personal

2. Besteht bzw. bestand die Möglichkeit, sich im Rahmen der Tätigkeiten vertreten zu lassen?

a) Wie oft war eine Vertretung im Prüfungszeitraum bereits tatsächlich erfolgt?

Antwort: in unregelmäßigen Zeiträumen

b) Von wem und für welche Aufgabenbereiche erfolgte die Vertretung konkret?

Antwort: von B., Managementtätigkeiten

c) Wurde die Vertretung von einem Dienstnehmer, einem weiteren Geschäftsführer oder einer betriebsfremden Person übernommen?

Antwort: von B., Angestellte der Bw.

d) Wer hat die Kosten dafür getragen?

Antwort: Bw.

3. Werden bzw. wurden gewisse Tätigkeiten durch Hilfskräfte unterstützt? Wenn ja, wofür und in welchem Ausmaß ist dies konkret geschehen? Von wem wurden diese Hilfskräfte entlohnt?

Antwort: Nein, nur von Fachkräften z.B. C., Entlohnung der Bw.

4. Wie erfolgte im Prüfungszeitraum die Entlohnung?

a) Welcher Auszahlungsmodus (monatlich, jährlich, unregelmäßig) bestand je Kalenderjahr?

Antwort: die Auszahlung erfolgte unregelmäßig

b) Bekanntgabe der Art, Höhe und Anzahl der laufenden Bezüge.

Antwort: 1999: 631.640,00 S, 2000: 602.536,00 S, 2001: 514.550,00 S, 2002: 16.226,71 €

c) Bekanntgabe der Art, Höhe und Anzahl der sonstigen Bezüge.

Antwort: keine

d) Bekanntgabe der Art und Höhe der Sachbezüge (Firmen-PKW, Dienstwohnung). Die diesbezüglichen Berechnungsgrund- bzw. Unterlagen wie z.B. Kauf- Leasing u. Mietverträge, Fahrtenbücher, etc. sind vorzulegen.

Antwort: Sachbezugswert Firmen-PKW 3.060,00 €/Jahr

e) Inwieweit war die Entlohnung (auch) erfolgsabhängig? Die bezugshabenden Vertrags- und Berechnungsunterlagen sind in Fotokopie vorzulegen. Sie werden ersucht, eine Auflistung der Bezüge bzw. Vergütungen getrennt nach Kalenderjahren sowie Fotokopien der dazugehörigen Aufwands- und Verrechnungskonten für den Prüfungszeitraum vorzulegen.

Antwort: Abhängig vom Umsatz, keine schriftlichen Aufzeichnungen

5. Inwiefern bestand die Möglichkeit, im Rahmen der Tätigkeiten sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite der Bezüge und sonstigen Vergütungen maßgeblich zu beeinflussen? Um Vorlage der schriftlichen bzw. um Bekanntgabe der mündlichen Vereinbarungen, die darüber bestehen, wird ersucht.

Antwort: Durch den Umsatz, da sich nur auf Grund des Umsatzes prozentuell das Geschäftsführergehalt ergab.

6. Welche Art von Auslagenersätzen und in welcher Höhe wurden im Zuge der Tätigkeiten im Prüfungszeitraum je Kalenderjahr bezahlt? Um Vorlage der bezugshabenden vertraglichen Regelungen wird ersucht.

a) KM-Gelder und sonstige Reisekosten (Bahn, Flug, Taxi)

b) Tages- und Nächtigungsgelder (Reisekostenabrechnungen)

c) Sonstige

Antwort: Auslagenersätze werden grundsätzlich keine vergütet.

7. Werden die einzelnen Tätigkeiten in den Räumlichkeiten der GesmbH ausgeübt; wird vom Unternehmen ein Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt?

Antwort: Ein Arbeitsplatz (Büro) wird mir von der Firma nur zum Teil zur Verfügung gestellt. Dieser wird auch von anderen Mitarbeitern der Firma benutzt.

8. Welche Arbeitsmittel wurden auf eigene Kosten beigestellt? Werden von der GesmbH für die Beistellung Vergütungen geleistet? Die entsprechenden Unterlagen sind vorzulegen.

Antwort: Ein Kugelschreiber und ein Notizblock, Vergütung wurde keine geleistet.

9. Wie gestaltet sich die Arbeitszeit (gleichmäßig auf die Woche verteilt, je nach Arbeitsanfall etc.)? Um Darstellung der erbrachten Arbeitszeit und deren Lagerung im Prüfungszeitraum wird gebeten.

Antwort: Individuell, je nach Bedarf, keine regelmäßige bzw. fixe Arbeitszeit.

10. Wie oft und wie lange war die/der wesentlich Beteiligte im Prüfungszeitraum auf Urlaub oder krank?

a) Um Bekanntgabe der Krankentage bzw. konsumierten Urlaubstage pro Kalenderjahr wird ersucht.

b) Wer hat während dieser Abwesenheitszeiten die Vertretung bzw. die Wahrnehmung welcher konkreten Agenden übernommen?

c) Bestand im Prüfungszeitraum ein (vertraglicher) Anspruch auf Gebührenurlaub?

d) Wurde im Prüfungszeitraum eine Urlaubs- und Krankenstandskartei geführt- wenn ja wird um deren Vorlage ersucht.

Antwort: Krankenstand gab es keinen, ein Urlaubsanspruch besteht nicht, eine Urlaubskartei wird nicht geführt.

11. Nach welcher Bestimmung sind die Bezüge pflichtversichert (ASVG oder GSVG) und von wem (Geschäftsführer/in oder GesmbH) wurden diese Beitragskosten getragen?

Antwort: SVGW, Kosten trägt A.

12. Welche Vereinbarungen sind hinsichtlich der Auflösung des Vertragsverhältnisses getroffen worden (Kündigungstermine, -fristen, -gründe)?

Antwort: Es gibt keine Vereinbarungen

13. Unter welcher Einkunftsart wurden bisher bzw. werden die im Prüfungszeitraum erhaltenen Bezüge bzw. Vergütungen zur Einkommensteuer erklärt?

Antwort: Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

14. Alle vorhandenen schriftlichen Verträge, die das Rechtsverhältnis zwischen der Gesellschaft und dem wesentlich Beteiligten definieren bzw. regeln (Gesellschafts-, Anstellungs-, Dienst-, Werkvertrag, Umlaufbeschlüsse, Nachträge zu den einzelnen Verträgen, etc.) sind vorzulegen.

Antwort: Es bestehen diesbezüglich nur mündliche Vereinbarungen.

15. Wurden die in Rede stehenden Bezüge und Vergütungen im Prüfungszeitraum der Kommunalsteuer unterworfen?

Antwort: Nein."

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt. Im Vorlagebericht vom 3. Dezember 2004 stellte das Finanzamt den Antrag, die Berufung als unbegründet abzuweisen.

In der am 20. Oktober 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde die Vertretung der Bw. durch ihren Geschäftsführer Herrn A. im Rahmen seiner Organstellung bzw. –kompetenz wahrgenommen. Die steuerliche Vertretung der Bw. ist zur mündlichen Berufungsverhandlung nicht erschienen. Im Rahmen dieser Berufungsverhandlung führte der Geschäftsführer der Bw. zum Sachverhalt ua. ergänzend aus, dass er als Geschäftsführer der Bw. ein Unternehmerrisiko zu tragen habe, zumal er durch persönliche grundbücherlich sichergestellte Haftungen für den Geschäftserfolg des Unternehmens herangezogen werden könne. Für den Fall des nicht Florierens der Bw., hätte dies zur Folge, dass er als Geschäftsführer auf Grund dieser Pfandrechte mit seinem persönlichen Eigentum voll und ganz hafte und insoweit sein Privatvermögen riskieren würde. Auch verwies der Geschäftsführer darauf, dass er für seine Einkünfte als Geschäftsführer entsprechende Einkommensteuererklärungen abgegeben habe und die Einkommensteuer davon persönlich entrichte. Auch seien die Veranlagungen zur Einkommensteuer vom Finanzamt stets

erklärungsgemäß vorgenommen worden. Auch verwies er darauf, dass er als Unternehmer bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft versichert sei. Im umgekehrten Fall würde es sonst bedeuten, dass er als Geschäftsführer der Bw. bei der GKK zu versichern gewesen wäre. Im Übrigen habe er auch keinen Anspruch auf gesetzlichen Urlaub oder Abfindung und Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall. Diese den Arbeitnehmern vorbehaltenen Rechte würden ihm in seiner Funktion als Geschäftsführer nicht zustehen.

Unter Bezugnahme auf den vorgebrachten Sachverhalt, führte der Geschäftsführer in rechtlicher Hinsicht aus, dass er in der Funktion als Geschäftsführer ein volles Unternehmerrisiko trage und daher auch als Unternehmer anzusehen sei. Darüber hinaus wies er darauf hin, dass er im Falle der nicht Stattgabe der Berufung, Überprüfungen veranlassen werde, inwieweit ihm die derzeit vorbehaltenen Arbeitnehmerrechte zustehen würden und ob es rechtlich überhaupt zulässig sei, dass sich die Gemeinden in Sachen Kommunalsteuer an eine Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates anhängen könnten.

Aus der Sicht des Amtsvertreters wurden zum Sachverhalt keine Ergänzungen erstattet. Der Vertreter des Finanzamtes führte aus, dass die vom Geschäftsführer der Bw. nunmehr ergänzend vorgebrachten Argumente bezüglich des behaupteten Unternehmerrisikos der Geschäftsführerbezüge jedenfalls unter Beachtung der ständigen aktuellen VwGH-Judikatur nicht zu überzeugen und folglich diese der Berufung auch nicht zum Erfolg verhelfen vermögen. Nach der neuesten Rechtsprechung des VwGH müsse vielmehr dem Merkmal der organisatorischen Eingliederung eines Geschäftsführers ein besonderes Augenmerk geschenkt werden und eine solche ist nach Ansicht des Finanzamtes im vorliegenden Fall beim Geschäftsführer Herrn A. eindeutig gegeben.

Am Ende der mündlichen Verhandlung wandte der Geschäftsführer der Bw. abschließend ein, dass das Finanzamt mit seiner Betrachtungsweise den verfassungsrechtlich gewährleisteten Gleichheitsgrundsatz verletzt habe.

Der Senat hat über die Berufung nach mündlicher Verhandlung erwogen:

Auf Grund des Inhaltes der vorgelegten Verwaltungsakten des Finanzamtes und den Vorbringen der Verfahrensparteien ergeben sich folgende Sachverhaltsfeststellungen:

- Herr A. war im Streitzeitraum 1999 bis 2002 an der Bw., der GmbH, zu 99 % beteiligt.
- Herr A. ist alleiniger Geschäftsführer der Bw. und vertritt diese seit 10.10.1995 selbständig.
- Dem Geschäftsführer oblag die laufende Geschäftsführung und Verwaltung der Gesellschaft. Die Haupttätigkeit des Geschäftsführers lag im Management (zB. strategische Entscheidungen, Personal, Verkauf, Repräsentation und Vertretung der

Gesellschaft nach außen). Die damit verbundenen Verwaltungstätigkeiten wurden von Angestellten der Bw. durchgeführt, wobei die Entlohnung dafür von der Bw. erfolgte.

- Der Geschäftsführer hat die Beiträge zur Sozialversicherung der Gewerblichen Wirtschaft und seine Einkommensteuer selbst getragen.
- Der Geschäftsführer haftet für sämtliche der Gesellschaft zur Verfügung gestellten Darlehen und Kredite persönlich und unterliegt bei der Ausübung seiner Geschäftsführerbefugnisse keinerlei Weisungen.
- Die Geschäftsführerbezüge und sonstigen Vergütungen von der Bw. an Herrn A. betrugen in den Jahren 1999: 715.640,00 S, 2000: 686.536,21 S, 2001: 598.550,06 S und 2002: 22.346,71 €. Für diese Geschäftsführervergütungen wurden von der Bw. weder ein DB noch ein DZ abgeführt.
- Es existiert kein schriftlicher Geschäftsführervertrag.
- Außer Streit steht auch, dass Herr A. neben dem Tätigwerden als Geschäftsführer für die Bw. noch weitere Tätigkeiten bzw. Funktionen ausübt.

Dieser Sachverhalt war vom Senat rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG 1967 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.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 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 gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung von Beschwerden, die sich gegen die Einbeziehung der Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG in den Dienstgeberbeitrag nach dem FLAG richteten, abgelehnt (vgl. VfGH 9.6.1998, B 286/98 und vom 24.6.1998, B 998/98 und B 999/98) und weiters auch die Anfechtungsanträge des

Verwaltungsgerichtshofes mit den Erkenntnissen vom 1.3.2001, G 109/00 und vom 7.3.2001, G 110/00 abgewiesen.

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).

Die rechtlichen Voraussetzungen der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, klargestellt. Danach stützt sich die Feststellung, ob "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" vorliegen, nur mehr auf die gesetzliche Definition eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988. Da in dieser Legaldefinition das steuerliche Dienstverhältnis lediglich durch zwei Merkmale, nämlich die Weisungsgebundenheit einerseits und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes andererseits umschrieben ist, kommt es nach Ausklammerung der Weisungsgebundenheit nur mehr darauf an, ob diese Eingliederung in den geschäftlichen Organismus gegeben ist. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes nicht klar zu erkennen wäre. Wie der Verwaltungsgerichtshof in dem angeführten Erkenntnis unter Hinweis auf seine Vorjudikatur weiter ausgeführt hat, wird von einer Eingliederung jedoch in aller Regel auszugehen sein, weil dieses Merkmal bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird. Unerheblich ist dabei, ob

der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist (vgl. VwGH 15.12.2004, 2003/13/0067).

Vor dem Hintergrund des vom VwGH vertretenen funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist durch die kontinuierliche und laut Firmenbuch bereits seit dem Jahr 1995 (10.10.1995) erfolgte Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung durch den Geschäftsführer Herrn A., bei diesem das Merkmal der Eingliederung, nach Ansicht des Senates ohne Zweifel gegeben.

Dem Merkmal der Eingliederung des Geschäftsführers steht dabei sowohl das Vorbringen der Bw., Herr A. habe der Gesellschaft nicht seine gesamte Arbeitskraft zur Verfügung stellen können da er noch weitere Tätigkeiten und Funktionen ausgeübt habe, als auch das Argument, die Arbeitserbringung des Geschäftsführers erfolge individuell, je nach Bedarf, also ohne Bindung an eine regelmäßige bzw. fixe Arbeitszeit, jedenfalls nicht entgegen.

Auf den Umstand, ob der Gesellschafter-Geschäftsführer ein Unternehmerwagnis getragen hat oder nicht, kommt es nach den Ausführungen des verstärkten Senates nicht mehr an (vgl. VwGH 23.11.2004, 2004/15/0068 und 20.1.2005, 2004/14/0055). Im Übrigen ist ein solches laut Aktenlage weder einnahmenseitig noch ausgabenseitig beim Geschäftsführer Herrn A. gegeben.

Von einem Unternehmerwagnis kann grundsätzlich nur dann gesprochen werden, 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 im Sinne des § 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 eines Geschäftsführers hin (vgl. VwGH 21.12.1999, 99/14/0255, 26.7.2000, 2000/14/0061, 23.4.2001, 2001/14/0054 u. 2001/14/0052, 20.3.2002, 2001/15/0064, 24.10.2002, 2001/15/0077 sowie 10.11.2004, 2003/13/0018).

Unter Beachtung der oben zum Unternehmerrisiko angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gehen die von der Bw. diesbezüglich vorgebrachten Argumente, wonach die Höhe der Geschäftsführerbezüge vom Umsatz der Gesellschaft abhängig gewesen wären, der Geschäftsführer die Einkommensteuer und die Sozialversicherungsbeiträge selbst

getragen habe und der Geschäftsführer für Darlehen der Gesellschaft persönlich hafte, mangels rechtlicher Relevanz ins Leere.

Zum weiteren Vorbringen der Bw., nämlich dass einem wesentlich beteiligten Geschäftsführer keine gesetzlich fixierten arbeitsrechtlichen Ansprüche (zB Urlaubsanspruch, Abfertigung oder Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall) wie Arbeitnehmern zustehen würden, wird auf die dahingehend ergangene Judikatur des VwGH vom 25.9.2001, 2001/14/0117 und 10.11.2004, 2003/13/0018, verwiesen, wonach Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht davon abhängig sind, ob ein Arbeitsverhältnis iSd Arbeitsrechtes gegeben ist. Eine Tätigkeit kann daher auch dann unter diese Bestimmung fallen, wenn arbeitsrechtliche Vorschriften, bzw. gesetzliche Vorschriften, die an (bestimmte) Arbeitsverhältnisse iSd Arbeitsrechtes anknüpfen, keine Anwendung finden (vgl. VwGH vom 29.5.2001, 2001/14/0077 und 10.11.2004, 2003/13/0018). Das Fehlen eines "arbeitsrechtlichen Schutzes" im Sinne der vorstehenden Ausführungen ist daher nicht einem Unternehmerwagnis gleichzuhalten.

Zusammenfassend ergibt sich für den Senat, dass die Geschäftsführungstätigkeit des wesentlich beteiligten Geschäftsführers A. bei der berufungsführenden Gesellschaft - unter Außerachtlassung der Weisungsgebundenheit - sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist. Der Gesellschafter-Geschäftsführer erzielte somit aus der Geschäftsführertätigkeit in den Streitjahren 1999 bis 2002 demnach Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988. Die von der Gesellschaft ausbezahlten Geschäftsführergehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art sind daher gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag als auch in die Beitragsgrundlage des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag nach § 122 Abs. 7 und 8 WKG 1998 einzubeziehen. Dies löst die Pflicht aus, von den Bezügen des Geschäftsführers den Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag abzuführen.

Zu dem von der Bw. lediglich in pauschaler Form getätigten Einwand, dass die vom Finanzamt angewandten Normen und deren Rechtsauslegung eine Verletzung des verfassungsmäßig gewährleisteten Gleichheitsgrundsatzes darstellen würden, gilt anzumerken, dass eine Überprüfung von Gesetzen auf ihre Verfassungskonformität dem erkennenden Senat nicht zusteht. Auch dieser ist, so wie das Finanzamt, auf Grund des Legalitätsprinzips (Art. 18 B-VG) als Verwaltungsbehörde dazu gehalten, seine Entscheidungen auf Grundlage der geltenden Gesetze und Verordnungen zu treffen. Das alleinige Recht auf die Überprüfung von Gesetzen auf ihre Verfassungskonformität obliegt unter Bedachtnahme auf Art. 144 Abs.1 B-VG dem Verfassungsgerichtshof, wobei die Beschwerde darüber jedoch erst nach Erschöpfung des Instanzenzuges erhoben werden kann.

Auf Grund der - eindeutigen - Gesetzeslage und unter Beachtung der dazu bereits umfangreich ergangenen verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung auf welche oben verwiesen wurde, konnte dem Berufungsbegehren kein Erfolg beschieden sein. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 22. November 2005