



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt  
Senat 2

GZ. RV/0202-K/04

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Firma K&CGesmbH , T., St.Ä, F.51, vertreten durch Wirtschaftstreuhandkanzlei Baumgartner, Buchprüfungs- und SteuerberatungsGesmbH, 9400 Wolfsberg, Sporergasse 9, vom 29. Juni 2004 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Wolfsberg, vertreten durch ADir Manfred Morianz, vom 27. Mai 2004 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Firma K&CGesmbH (in der Folge Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, deren Unternehmensgegenstand das Tischlereigewerbe ist. Herr A.K. (in der Folge A.K.) und Herr J.C. (in der Folge J.C.) halten einen Geschäftsanteil von jeweils 50%. Sie sind Geschäftsführer der Bw. und vertreten diese seit 12. Oktober 2000 selbstständig.

Bei der Bw. fand eine den Zeitraum vom 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2002 umfassende Lohnsteuerprüfung statt. Dabei stellte der Prüfer fest, dass die von der Bw. an die beiden Geschäftsführer zur Auszahlung gebrachten Gehälter (davon je Geschäftsführer S 250.000,00/€ 18.168,21 im Jahr 2000 bzw. S 500.000,00/€ 36.336,42 im Jahr 2001) nur im Ausmaß von S 375.000,00/€ 27.252,31 bzw. S 416.664,00/€ 30.280,15 dem Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und dem Zuschlag zum

Dienstgeberbeitrag unterzogen wurden. Da nach den Feststellungen des Prüfers die den Geschäftsführern ausbezahlten Gehälter als Arbeitslohn im Sinne des § 41 Abs. 2 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG) in der ab 1994 anzuwendenden Fassung zu qualifizieren seien, seien auch die Differenzbeträge von S 125.000,00/€ 9.084,10 bzw. S 583.336,00/€ 42.392,68 der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zuzurechnen.

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfungsorganes, erließ gegenüber der Bw. entsprechende Haftungs- und Abgabenbescheide und setzte auf Grund der o.a. Prüfungsfeststellungen am 27. Mai 2004 für die o.a. Differenzbeträge den Dienstgeberbeitrag mit insgesamt € 2.316,46 (davon € 408,79 für 2000 und € 1.907,67 für 2001) und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit insgesamt € 237,47 (davon € 42,70 für 2000 und € 194,77 für 2001) fest.

Gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide brachte die Bw. mit Schriftsatz vom 25. Juni 2004 das Rechtsmittel der Berufung ein. Begründend führte sie aus, dass die beiden Gesellschafter im Zuge der Errichtung der GesmbH als allein zeichnungsberechtigte Geschäftsführer der Gesellschaft auf die Dauer ihrer Gesellschaftszugehörigkeit bestellt worden seien. Die wesentlichen Merkmale eines Dienstverhältnisses seien nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 die Weisungsgebundenheit, die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers, das Fehlen des Unternehmerwagnisses und der Vertretungsbefugnis und der Anspruch auf laufende Auszahlung der Gehälter. Weisungsgebundenheit liege nicht vor, da die Geschäftsführer keiner fremden Weisung unterliegen würden. Da sie gesellschaftsvertraglich keinen Beschränkungen unterliegen würden, könnten sie auch alle Handlungen nach ihrem Willen gestalten. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des "Arbeitgebers" beinhalte die Unterwerfung unter die betrieblichen Ordnungsvorschriften, wie z.B. die Regelung der Arbeitszeit, der Arbeitspause, Unterwerfung der betrieblichen Kontrolle, Überwachung der Arbeit durch Aufsichtspersonen, disziplinäre Verantwortlichkeit des Dienstnehmers, die von der Mahnung bis zur Entlassung reichen könnten. Alle diese vorgenannten Merkmale der organisatorischen Eingliederung würden beim Geschäftsführer der Bw. nicht vorliegen, da er nicht bei sich selbst diese Überwachungs- und Kontrolltätigkeiten ausüben könne. Andere Kontrollinstanzen, die auf ihn mit Beschränkungen und Kontrollen einwirken könnten, seien auf Grund der Mehrheitsbeteiligung nicht gegeben. Gesellschaftsvertraglich würden keine derartigen Beschränkungen vorliegen, worauf er als Geschäftsführer nicht Einfluss nehmen könnte. Im Kommentar zum Kommunalsteuergesetz verstehe man unter Unternehmerwagnis weitgehende Abhängigkeit von Tüchtigkeit, Fleiß, Ausdauer, persönliche Geschicklichkeit und Tätigkeit, die die Ausgaben- und Einnahmenseite und damit den finanziellen Erfolg maßgeblich beeinflusse. Nach wirtschaftlicher

Betrachtungsweise sei der Mehrheitsgesellschafter, der allein die Verantwortung und das Risiko trage, nicht nur für den Erfolg der Gesellschaft, sondern auch für seine Entlohnung verantwortlich. Die Finanzierung und Auszahlung des Geschäftsführerbezuges sei von der Liquiditätslage des Unternehmens und vom wirtschaftlichen Erfolg abhängig. Das Unternehmerwagnis sei aus haftungsrechtlichen Gründen gegeben und werde insbesondere auf die Bestimmungen der Bundesabgabenordnung, des Handelsrechts, des § 67 ASVG und die Bestimmungen des Unternehmensorganisationsgesetzes verwiesen. Ein weiteres Kriterium des Dienstverhältnisses sei die Verpflichtung zur persönlichen Erbringung der Arbeitsleistung. Die Geschäftsführer seien zu je 50% an der Gesellschaft beteiligt, so dass sie ohne Zustimmung eines Dritten jederzeit über ihre Vertretung z.B. durch Bestellung eines Vertreters auf das Erbringen der Arbeitsleistung Einfluss nehmen könnten. Sie könnten auf Grund ihrer Gesellschafterstellung ohne Einwirkung oder Einschränkung von Dritten auf die persönliche Vertretungsbefugnis Einfluss nehmen. In den geprüften Jahren sei auch keine regelmäßige Bezahlung des Geschäftsführerbezuges erfolgt. Die Auszahlung sei unregelmäßig erfolgt, Sozialversicherungsbeiträge und Einkommensteuer seien vom Geschäftsführer persönlich getragen worden. Besondere Vergütungen, wie z.B. Sonderzahlungen, Urlaubsentschädigungen, Überstunden oder sonstige Zahlungen und Zuschläge wie bei Arbeitnehmern seien nicht bezahlt worden. Daraus alleine könne schon abgeleitet werden, dass kein Anspruch auf regelmäßige Auszahlung im Sinne eines laufenden Entgeltes für ein Dienstverhältnis vorliegen würde. Das vereinbarte Pauschale werde dem Verrechnungskonto gutgeschrieben und habe der Geschäftsführer von diesem Konto unregelmäßige Entnahmen getätigt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 1. September 2004 wies das Finanzamt die Berufung der Bw. als unbegründet ab. Begründend führte das Finanzamt nach Zitierung der zum Tragen kommenden gesetzlichen Bestimmungen aus, dass der Gesetzgeber durch Aufnahme sämtlicher zu mehr als 25% und somit auch zu mehr als 50% Beteiligter in den Personenkreis des § 22 Z 2 EStG 1988 bewusst dem Kriterium der Weisungsgebundenheit eine nur untergeordnete Bedeutung beigemessen habe. Die Gesetzesbestimmung des § 22 Z 2 leg.cit. erfasse somit alle jene an einer Kapitalgesellschaft Beteiligte, deren Tätigkeit die Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisen würden, abgesehen vom in bestimmten Fällen fehlenden Merkmal der Weisungsgebundenheit. Der Formulierung in § 22 Z 2 EStG 1988 "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" sei somit das Verständnis beizulegen, dass es zwar auf die Weisungsgebundenheit nicht ankomme, wenn diese wegen der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft im Ausmaß von 50% oder mehr oder auf Grund der Vereinbarung einer Sperrminorität fehle, dass aber im Übrigen nach dem Gesamtbild ein Dienstverhältnis vorliegen müsse. Soweit die Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers in den

betrieblichen Organismus bestritten und dazu das Fehlen der festen Arbeitszeit etc. und somit das Fehlen der Voraussetzungen des § 47 EStG ins Treffen geführt werde, sei zu entgegnen, dass diese Argumente im Hinblick auf die auf Grund der gesellschaftlichen Beziehung fehlende Weisungsgebundenheit nicht überzeugen würden. Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.11.1996, Zl. 96/15/0094, komme es auf die aus dem Beteiligungsverhältnis resultierende Weisungsfreiheit nicht an. Auch wenn kein Anspruch auf arbeitsrechtlichen Schutz bestehe, sei dies unbeachtlich, weil Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 EStG nicht davon abhängen würden, ob ein Dienstverhältnis im Sinne des Arbeitsrechtes gegeben sei. Entscheidend sei vielmehr, ob der Gesellschafter-Geschäftsführer in der Art eines Dienstnehmers tätig werde und sei dafür das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der Tätigkeit des Geschäftsführers maßgebend. Nach Lehre und Rechtsprechung komme bei der Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeiten neben dem Merkmal der Eingliederung der Gesellschafter-Geschäftsführer in den Organismus der Kapitalgesellschaft auch der Frage des Vorliegens des Unternehmerwagnisses große Bedeutung zu. Ein gegen die Erzielung von Einkünften im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 sprechendes Unternehmerwagnis liege nur dann vor, wenn es sich auf die Eigenschaft des Geschäftsführers beziehe. Auf das Wagnis aus der Stellung als Gesellschafter oder auf das Unternehmerwagnis der Gesellschaft komme es dabei nicht an. Von einem Unternehmerwagnis sei dann auszugehen, wenn der Leistungserbringer die Möglichkeit habe, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen, und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend selbst gestalten könne (vgl. VwGH 24.2.1999, 98/13/0014). Dabei komme es auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Im Vordergrund dieses Merkmals stehe die Frage, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einkommensschwankungen treffe. Wesentliches Merkmal eines Dienstverhältnisses sei, dass der Arbeitnehmer für seine Dienstleistungen laufend ein angemessenes Entgelt erhalte. Eine laufende Entlohnung liege auch dann vor, wenn der Jahresbezug nicht in monatlich gleich bleibenden Beträgen ausbezahlt werde. Aus den Jahresabschlüssen der Bw. gehe hervor, dass die Geschäftsführer in den Jahren 2000 bis 2002, unabhängig vom wirtschaftlichen Erfolg der Gesellschaft (Gewinne 2000: S 162.345,64; 2001: S 318.410,59, 2002: S 449.935,12; Veränderung gegenüber Vorjahr 2001 plus 96,13%, 2000 plus 41,31%) der Höhe nach gleiche Geschäftsführerbezüge (je Geschäftsführer im Gründungsjahr/Rumpfwirtschaftsjahr 2000: S 250.000,00, in den Folgejahren 2001: S 500.000,00, 2002: S 500.000,00; Veränderung 2002 gegenüber Vorjahr 2001 plus 0,00%) jährlich erhalten hätten. Eine jährlich etwa gleich bleibende Geschäftsführerentschädigung spreche aber gegen ein Unternehmerrisiko auf der Einnahmenseite, woran es nichts ändert, dass – wie dies im Wirtschaftsleben oft der Fall ist – bei einem Erfolgseinbruch beim Dienst-

---

oder Auftraggeber nicht ausgeschlossen werden könne, dass das Vertragsverhältnis nicht oder nur zu geänderten Konditionen verlängert werde. Das Risiko einer Bezugskürzung bei einer negativen allgemeinen Wirtschaftsentwicklung bilde ebenso wenig ein unternehmerspezifisches Risiko wie das Risiko einer Bezugskürzung bei einer Verlustsituation (VwGH 18.2.1999, 97/15/0175). Die entscheidungsrelevanten Feststellungen der Finanzbehörde (Fehlen des Unternehmerrisikos, regelmäßige und laufende Entlohnung) würden die Einkünfte der Gesellschafter-Geschäftsführer aus ihrer Geschäftsführertätigkeit für die Kapitalgesellschaft, ungeachtet der gleichzeitigen Eigenschaft als wesentlich beteiligte Gesellschafter, als "Arbeitslöhne" im Sinne des § 41 FLAG 1967 erscheinen lassen. Auch wenn es den rechtlichen Typus eines unselbständig beschäftigten, wesentlich beteiligten, weisungsungebundenen, aber sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisenden Gesellschafter-Geschäftsführers nicht geben sollte, sei die Dienstgeberbeitragspflicht dieser Personen ausreichend gesetzlich determiniert und auch sachlich gerechtfertigt. Anzuführen sei weiters der nicht unwesentliche Tatbestand, dass im Zuge der Prüfung nur für die Jahre 2000 und 2001 die Differenzbeträge an Geschäftsführerbezügen (2000: S 125.000,00, 2001: S 583.336,00), welche bisher bei der laufenden Berechnung nicht berücksichtigt worden seien, in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen hätten werden müssen, für das Jahr 2002 seien die auf die Geschäftsführerbezüge entfallenden Beiträge an DB und DZ bereits in voller Höhe durch die abgaben(beitrags-)pflichtige Bw. berechnet und abgeführt worden.

Gegen diese Entscheidung stellte die Bw. mit Eingabe vom 22. September 2004 rechtzeitig den Antrag auf Vorlage der Berufung an die "Berufungsbehörde" zweiter Instanz. Darin führte sie aus, dass die in der ursprünglichen Berufung vorgebrachten Bedingungen vollinhaltlich aufrechterhalten würden. Insbesondere werde darauf verwiesen, dass die Geschäftsführer auf Grund ihrer persönlichen Geschäftsführerhaftung gegenüber den Abgabenbehörden und Finanzierungsinstituten unternehmerisches Risiko zu tragen hätten, wobei die Haftungsstellung nicht nur aus der Stellung als Gesellschafter, sondern aus der Stellung als Geschäftsführer, insbesondere hinsichtlich der Haftung bei Abgabenansprüchen, resultiere, wodurch ein Unternehmerrisiko in der persönlichen Vermögens- und Einkommensphäre entstehe.

Das Finanzamt stellte in der Berufungsvorlage vom 14. Oktober 2004 den Antrag, die Berufung als unbegründet abzuweisen.

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

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

Nach § 41 Abs. 2 leg.cit. in der ab 1994 anzuwendenden Fassung BGBI. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

§ 41 Abs. 3 FLAG idF BGBI. Nr. 818/1993 normiert, dass der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Absatz 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, zu berechnen ist, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Beitragsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 57 Abs. 4 HKG idF BGBI. Nr. 958/1993 bzw. § 57 Abs. 7 und 8 HKG idF BGBI. 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 selbstständiger 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.

Strittig ist, ob die von der Bw. in den Kalenderjahren 2000 und 2001 für die Geschäftsführertätigkeit an die wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer A.K. und J.C. ausbezahlten Gehälter als Einkünfte nach § 22 Z. 2 EStG 1988 (zweiter Teilstrich) zu qualifizieren und folglich sowohl in die Beitragsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen als auch in die Beitragsgrundlage des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind oder nicht.

Der Verfassungsgerichtshof hat in den Erkenntnissen Zlen. G 109/00 und G 110/00, jeweils vom 1. März 2001, mit dem die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes auf

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat weiters in zahlreichen Erkenntnissen (vgl. etwa jene vom 28. November 2002, ZI. 2001/13/0117, und vom 31. März 2004, ZI. 2004/13/0021) erkannt, dass Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung dann erzielt werden, 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- und Ausgabenschwankungen kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft und
- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.

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

Der Verwaltungsgerichtshof ist in seinem durch den verstärkten Senat gefällten Erkenntnis vom 10. November 2004, ZI. 2003/13/0018, von seiner bisherigen Rechtsauffassung, wonach das in § 22 Z 2 EStG 1988 normierte Vorliegen der "sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses" abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsungebundenheit auf die Kriterien der "Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft", das "Fehlen des Unternehmerwagnisses" und die

"laufende Entlohnung" abstellt (vgl. z.B. Erkenntnisse vom 24. Oktober 2002, ZI. 2002/15/0160, und vom 28. November 2002, ZI. 2001/13/0117), abgegangen. Das Höchstgericht hat in dem zitierten Erkenntnis seine bis dahin vertretene Rechtsauffassung – gestützt auf die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988, die das steuerliche Dienstverhältnis mit der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers umschreibt – dahin revidiert, dass entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Den weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen des 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 ist (vgl. auch Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Jänner 2005, ZI. 2004/14/0147).

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 23. April 2001, ZI. 2001/14/0054; Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer<sup>21</sup>, § 19 Anm. 72f.). Die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist von einem funktionalen Verständnis des Begriffes der Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der GmbH geprägt. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben des Gesellschafters entweder in der Geschäftsführung oder im operativen Bereich spricht für die Eingliederung (vgl. Erkenntnisse des VwGH vom 27. Jänner 2000, ZI. 98/15/0200, vom 26. April 2000, ZI. 99/14/0339, und vom 10. November 2004, ZI. 2003/13/0018). Der Verwaltungsgerichtshof hat weiters im zuletzt genannten Erkenntnis unter Hinweis auf seine Vorjudikatur betont, dass von einer Eingliederung in aller Regel auszugehen sein wird, weil dieses Merkmal durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, mit welcher der Unternehmenszweck verwirklicht wird. Unerheblich ist dabei, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist.

Die Gesellschafter-Geschäftsführer A.K. und J.C. vertreten die mit Gesellschaftsvertrag vom 25. September 2000 errichtete Bw. (in die die Firma Koller & Cecon OEG eingebracht wurde) laut Firmenbuch bereits seit 12. Oktober 2000 selbständig. Nach der Aktenlage steht fest, dass die Tätigkeit der Geschäftsführer nicht etwa in der Abwicklung eines konkreten Projektes oder Arbeitsauftrages besteht, sondern eine kontinuierliche Tätigkeit für die Gesellschaft beinhaltet, die über einen längeren Zeitraum hinweg entfaltet wird. Auf Grund dieser

Umstände ist der Prüfer zu Recht davon ausgegangen, dass – im Sinne des funktionalen Verständnisses des Begriffes der Eingliederung – auf eine Eingliederung der Geschäftsführer bei Erfüllen der von ihnen persönlich übernommenen Tätigkeitsbereiche in den betrieblichen Ablauf zu schließen ist und zwar sowohl in zeitlicher, örtlicher und organisatorischer Hinsicht.

Wenn die Bw. der organisatorischen Eingliederung der Geschäftsführer damit zu widersprechen versucht, dass die Geschäftsführer keiner fremden Weisung unterliegen, so ist ihr entgegen zu halten, dass die Weisungsungebundenheit aus der gesellschaftsrechtlichen Beziehung resultiert und bei der gegenständlichen Beurteilung außer Betracht zu lassen ist. Auch die weiters von der Bw. ins Treffen geführten Argumente, dass die Geschäftsführer keinen betrieblichen Ordnungsvorschriften wie z.B. der Regelung der Arbeitszeit, der Arbeitspause, betrieblichen Kontrolle, Überwachung der Arbeit durch Aufsichtspersonen, disziplinären Verantwortlichkeit unterworfen seien, können der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen, weil die angeführten Kriterien für die Einstufung der Tätigkeit unmaßgebend sind (vgl. stellvertretend für viele z.B. Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. September 2000, ZI. 2000/15/0075, hinsichtlich fixer Arbeitszeit und vom 26. April 2000, ZI. 99/14/0339, u.a. hinsichtlich Urlaubsregelung). Auch die den Geschäftsführern eingeräumte Möglichkeit, jederzeit und uneingeschränkt auf die persönliche Vertretungsbefugnis Einfluss zu nehmen, ändert nichts an der Beurteilung seiner Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw., weil es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. Erkenntnis vom 10. Mai 2001, ZI. 2001/15/0061) nicht unüblich ist und einem Dienstverhältnis nicht entgegen steht, wenn sich leitende Angestellte, insbesondere Geschäftsführer, bei bestimmten Verrichtungen vertreten lassen können.

Im gegenständlichen Fall ist die Eingliederung der Geschäftsführer in den betrieblichen Organismus der Bw. klar zu erkennen. Auf Grund dieses Umstandes und unter Hinweis auf die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes in seinem Erkenntnis vom 10. November 2004, ZI. 2003/13/0018, braucht nicht mehr geprüft zu werden, ob die Geschäftsführer in den Streitjahren ein Unternehmerwagnis zu tragen hatten und wie deren Entlohnung gestaltet war. Auf das in diesem Zusammenhang erstattete Vorbringen der Bw. war mangels Relevanz daher auch nicht mehr einzugehen.

Aus der Sicht der vorstehenden Erwägungen erscheint die vom Finanzamt erfolgte Unterwerfung der Geschäftsführervergütungen unter die Beitragspflicht für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag gerechtfertigt und nicht zu beanstanden.

Die Berufung war somit als unbegründet abzuweisen.

Klagenfurt, am 13. Juli 2005