

GZ. RV/0069-K/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat 2 am 4. Februar 2004 über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Monika Schmalzl, gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Spittal/Drau, vertreten durch ADir Franz Morgenstern und ADir Karl Egarter, betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) über den Zeitraum vom 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2001 nach in Klagenfurt durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine GesmbH, deren Unternehmensgegenstand das Transportgewerbe ist.

Frau C.B. hält einen Geschäftsanteil im Ausmaß von 75% und ist ihre einzige Geschäftsführerin.

Bei der Bw. fand im Jahre 2002 eine den Zeitraum vom 1. Januar 1997 bis zum 31. Dezember 2001 umfassende Lohnsteuerprüfung statt. Dabei stellte der Prüfer u.a. fest, dass die von der Bw. an die wesentlich (zu 75%) beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführerin ausbezahlten Gehälter als Arbeitslohn im Sinne des § 41 Abs. 2 Familienlastenausgleichgesetz 1967 (FLAG) in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1992, BGBl. Nr. 818/1993, zu qualifizieren und diese folglich in Höhe von S 540.000,-- (in den Jahren 1997 und 1998), S 450.000,-- (im Jahr 1999) und S 360.000,-- (in den Jahren 2000 und 2001) der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zuzurechnen seien.

Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfungsorganes, erließ gegenüber der Bw. einen entsprechenden Haftungs- und Abgabenbescheid und setzte u.a. auf Grund der o.a. Prüfungsfeststellungen mit Bescheid vom 18. Dezember 2002 den Dienstgeberbeitrag mit insgesamt € 7.561,83/S 104.053,-- (1997: S 24.300,-- , 1998: S 24.300,-- , 1999: S 25.152,-- , 2000: S 16.199,-- , 2001: S 17.831,--) sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit insgesamt € 815,75/S 11.225,-- (1997: S 2.700,-- , 1998: S 2.700,-- , 1999: S 2.300,-- , 2000: S 1.689,-- , 2001: S 1.837,--) fest.

In der gegen diesen Haftungs- und Abgabenbescheid eingebrachten Berufung vom 17. Januar 2003 brachte die Bw. nach Zitierung des wesentlichen Inhaltes der Erkenntnisse des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, Zlen. G 109/00 und G 110/00, zunächst vor, dass der Verwaltungsgerichtshof in seiner jüngsten Rechtsprechung die organisatorische Eingliederung, das Fehlen eines Unternehmerwagnisses sowie die regelmäßige laufende Entlohnung als die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses wesentlichen Merkmale hervorgehoben habe. Bei den Geschäftsführerbezügen der zu 75% beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführerin würden die genannten Merkmale nicht vorliegen und würden auch noch zusätzliche Punkte gegen ein Dienstverhältnis sprechen. Gegen die organisatorische Eingliederung führte die Bw. ins Treffen, dass die Gesellschafter-Geschäftsführerin an keine festen Arbeitszeiten gebunden sei, keinen zugewiesenen Arbeitsplatz und auch keinen Urlaubsanspruch habe.

Die Genannte trage auch das Unternehmerwagnis, da ihre Bezüge Cash-flow abhängig seien. Damit sei auch das im Zusammenhang mit der Dienstgeberbeitrag- und Kommunalsteuerfreiheit geforderte Unternehmerwagnis und die damit verbundene Schwankung der Geschäftsführerbezüge gegeben, da die Bezüge z.B. im Jahr 2002 wesentlich weniger betragen hätten (im ungünstigsten Fall Null, wenn überhaupt kein Cash-flow erzielt werde). Die Herabsetzung der Bezüge von S 540.000,-- auf S 360.000,-- sei ebenfalls wesentlich, das seien 33,33% im Durchschnitt und bis zu rund 67% im Einzelfall (Vergleich 2000 zu 2002). Die Gesellschafter-Geschäftsführerin trage auch großteils die mit ihrer Tätigkeit verbundenen Aufwendungen, so habe sie kein Firmenfahrzeug und zahle auch ihre Sozialversicherungsbeiträge selbst. Darüber hinaus stelle sie der Gesellschaft auch ihre Geschäftsräumlichkeiten samt Einrichtung im Ausmaß von 30 m² in Lienz ohne Verrechnung von Strom und Heizung zur Verfügung. Allein dieser Umstand spreche eindeutig für deren Unternehmereigenschaft.

Die Tatsache, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse Unternehmereigenschaft vorliege, würden auch die laufenden regelmäßigen Akontozahlungen keinen Abbruch tun. Auch könne es für einen Unternehmer durchaus üblich sein, dass er sich regelmäßig einen fixen Betrag entnimmt und beispielsweise auf sein Privatkonto umbucht. Bei Dienstverhältnissen komme es auch nicht vor, dass rückwirkend Kürzungen von Bezügen erfolgen, um allfällig bereits bezahlte höhere Bezüge auszugleichen.

Gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses würde weiters sprechen, dass die Gesellschafter-Geschäftsführerin keine fixen Arbeitszeiten und keinen fixen Arbeitsort habe, auf sie typisch arbeitsrechtliche Vorschriften nicht zur Anwendung kommen würden, sie keinen Weisungen unterliege, ihre Vertretung nach Belieben möglich sei und sie nicht in die Betriebsorganisation eingebunden sei, sondern dem Auftraggeber nur eine bestimmte Leistung schulde."

Der Berufung angeschlossen wurde von der Bw. die Beantwortung des im Zuge der Lohnsteuerprüfung ergangenen Vorhaltes vom 17. November 2002, der folgende Fragen beinhaltete:

"1. Welche konkreten Tätigkeiten übte Frau C.B. im Prüfungszeitraum als wesentlich Beteiligte (Geschäftsführerin) für die GesmbH aus? Um eine detaillierte Schilderung und Aufzählung der einzelnen Aufgabenbereiche wird ersucht.

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?

- b) Von wem und für welche Aufgabenbereiche erfolgte die Vertretung konkret?
- c) Wurde die Vertretung von einem Dienstnehmer, einem weiteren Geschäftsführer oder einer betriebsfremden Person übernommen?
- d) Wer hat die Kosten dafür getragen?

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?

4. Wie erfolgte im Prüfungszeitraum die Entlohnung?

- a) Welcher Auszahlungsmodus (monatlich, jährlich, unregelmäßig) bestand je Kalenderjahr?
- b) Bekanntgabe der Art, Höhe und Anzahl der laufenden Bezüge.
- c) Bekanntgabe der Art, Höhe und Anzahl der sonstigen Bezüge.
- 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.

- e) Inwieweit war die Entlohnung (auch) erfolgsabhängig? Die bezughabenden 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 1997 bis laufend vorzulegen.

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. Bekanntgabe der mündlichen Vereinbarungen, die darüber bestehen, wird ersucht.

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

- a) KM-Gelder und sonstige Reisekosten (Bahn, Flug, Taxi)
- b) Tages- und Nächtigungsgelder (Reisekostenabrechnungen)
- c) Sonstige

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

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

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.

10. Wie oft und wie lange war 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.

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

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

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

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.

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

Der Fragenvorhalt wurde von der Bw. wie folgt beantwortet:

"1. Vertretung der GmbH bei sämtlichen Behörden, administrative und organisatorische Arbeiten.

2. Ja

- a) nach Bedarf
- b) J.B., Gesellschafter und Dienstnehmer
- c) Dienstnehmer

d) die GmbH

3. Nein

4.

a) monatlich

b) 96, 97, 98, 6/99 S 45.000,-- , 7-12/99, 2000, 2001 S 30.000,-- lt.
Einkommensteuererklärung

c) keinerlei sonstige Bezüge

d) keine Sachbezüge

e) laut mündlicher Vereinbarung von Anfang an immer Cash-flow abhängig

5. vergleiche Dokumentation laut Umlaufbeschluss (s. Anlage)

6. fallweise KM-Geld

7. Von 96 bis 2001 wurden die Büroräumlichkeiten (von der Gesellschafter-Geschäftsführerin) privat ohne Berechnung von Miete und Betriebskosten zur Verfügung gestellt.

8. Keine

9. Nach Arbeitsanfall 20-60 Stunden einschließlich administrativer/organisatorischer Arbeiten an Samstagen, fallweise auch Sonntag.

10.

a) Krankenstand gibt es für Geschäftsführer keinen, Urlaub – keinen – nach der schwachen Ertragslage nicht möglich.

b) niemand

c) nein

d) nein

11. Nach GSVG – alles selbst bezahlt!!!

12. Keine

13. Einkünfte aus selbstständiger Arbeit.

14. Umlaufbeschlüsse.

15. Nein."

Der Berufung weiters angeschlossen wurde der Umlaufbeschluss der Gesellschafter der Firma BS Transport GesmbH, C.B. und J.B., vom 18. Dezember 2002, der neben der Genehmigung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2002, dem Bilanzverlust/Verlustvortrag und der Entlastung der Geschäftsführung für das Kalenderjahr 2001 (Punkte 1 bis 3) unter Punkt 4 Folgendes beinhaltet:

"Es wird festgehalten, dass die Geschäftsführerbezüge Cash flow abhängig sind. Die Geschäftsführergehälter betragen lt. mündlicher Vereinbarung, seit Beginn im Jahr 1997, 30% des Cash-flows. Dieser wird in der Weise berechnet, dass dem Jahresüberschuss/-fehlbetrag gem. § 231 Abs. 2 Z 22 HGB die Abschreibungen des Geschäftsjahres einschließlich GWG hinzugerechnet werden. Die Summe bildet die Bemessungsgrundlage. Die Geschäftsführerbezüge werden zwar laufend ausbezahlt bzw. akontiert, doch wird im Falle der

Überzahlung die Differenz geschuldet und ist in den Folgejahren mit Minderzahlungen gegenzurechnen. In der Vergangenheit wurden die Geschäftsführerbezüge zweimal um rund 17% herabgesetzt, mit dem Zweck der Rückzahlung der anfänglich zu hohen Akontozahlungen. Für die Kalenderjahre 2000 und 2001 wäre eine Nachzahlung an Geschäftsführerbezügen von insgesamt ATS 190.451,-- erforderlich. Auf Grund des voraussichtlichen Jahresfehlbetrages im Kalenderjahr 2002 wird sich die Nachforderung an Geschäftsführerbezügen voraussichtlich mit den Akontozahlungen für das Jahr 2002 großteils ausgleichen.

Die Vorgangsweise hat sich aus Gründen der Praktikabilität bewährt, da der tatsächlich erzielte Cash flow immer erst im Nachhinein feststeht und der Ausgleich der Verrechnung kurzfristig (1-2 Jahre) erfolgt ist.

Die exakte Abstimmung wird bei Vorliegen des endgültigen Ergebnisses für das Jahr 2002 durchgeführt."

Ebenso angeschlossen wurde der Berufung eine Aufstellung über die Entwicklung des Cash-flow als Basis für die Geschäftsführerbezüge mit den folgenden Daten:

	1997	1998	1999	2000	2001	2002	vorläufiges Ergebnis EUR
Zahlen aus Jahresabschlüssen gem. Veranl.	ATS	ATS	ATS	ATS	ATS	ATS	
Jahresüberschuss gem. § 231 HBG	-341.358,-	575.923,-	418.584,-	303.774,-	-628.720,-	-1.376.030,	-100.000,-
Abschreibungen inkl. GWG	1.331.267,-	1.310.710,-	1.392.933,-	1.799.582,-	1.972.140,-	2.064.045,-	150.000,-
Summe	989.909,-	1.886.633,-	1.811.517,-	2.103.356,-	1.343.420,-	688.015,-	50.000,-
davon 30%	296.973,-	565.990,-	543.455,-	631.007,-	403.026,-	206.405,-	15.000,-
Geschäftsführerbezüge aconto	540.000,-	540.000,--	450.000,--	360.000,--	360.000,--	360.000,--	26.162,--
Differenz	-243.027,-	25.990,-	93.455,-	271.007,-	43.026,-	-153.596,-	
Differenz. kumuliert		-217.037,-	-123.582,--	147.425,-	190.451,-	36.855,-	

Mit Berufungsvorentscheidung vom 3. März 2003 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt, dass die C.B. als Geschäftsführerin übertragenen Tätigkeiten nach den tatsächlichen Verhältnissen eine Dauerleistung darstelle. Die Erfüllung der Aufgaben erfordere die faktische Eingliederung in den betrieblichen Ablauf

sowohl in zeitlicher, örtlicher und auch organisatorischer Hinsicht. Die Geschäftsführerin treffe unternehmerische Entscheidungen, plane die Investitionen, kontrolliere die Geschäftstätigkeit und überwache die geschäftliche Organisationsstruktur der GmbH. Bei Betrachtung des Gesamtbildes der Tätigkeitsbereiche der Geschäftsführerin erkenne man, dass diese auf persönlicher Leistungserbringung beruhe und eine Einbindung in die betriebliche Organisation gegeben sei. Ohne Bedeutung seien all jene Kriterien, die im Zusammenhang mit der auf Grund der Beteiligung fehlenden Weisungsgebundenheit stehen, wie Fehlen der persönlichen Abhängigkeit, Unterwerfung unter betriebliche Ordnungsvorschriften, keine Anwendung typisch arbeitrechtlicher Vorschriften, keine Abfertigungs- und Urlaubsregelung, kein Anspruch auf Entlohnung im Krankheitsfall, keine Arbeitszeiteinteilung und kein Kündigungsschutz. Die Merkmale des sozial gestalteten Arbeitsrechtes seien bei der Beurteilung der Arbeitnehmereigenschaft im einkommensteuerrechtlichen Sinne nicht von entscheidender Bedeutung, sondern lediglich Indizien. Da die Geschäftsführerin auf Grund ihrer Beteiligung keinen Weisungen unterliege, könne es ihr auch nicht verwehrt sein, Hilfskräfte heranzuziehen und ihre Arbeitszeit und ihren Erholungspausen selbst einzuteilen. Im gegenständlichen Fall seien die laufenden Gehaltszahlungen und die persönliche Arbeitsleistung als weitere Merkmale eines Dienstverhältnisses anzusehen. Die Tätigkeit der Geschäftsführerin weise daher – mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit – die Merkmale eines Dienstverhältnisses auf, weshalb die von der Geschäftsführerin bezogenen Vergütungen als Einkünfte im Sinne des § 22 Abs. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen seien.

Mit Schreiben vom 3. April 2003 brachte der Bw. gegen die Berufungsvereinscheidung den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz ein und beantragte gleichzeitig die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. In diesem Schreiben beantragte die Bw., „alle Punkte der ausführlichen Begründung der eingebrachten Berufung zu würdigen“.

Im Zuge eines Erörterungstermines gemäß § 279 Abs. 3 BAO wurde mit der steuerlichen Vertreterin der Bw. am 11. November 2003 die Sach- und Rechtslage eingehend erörtert und wiederholte diese dabei im Wesentlichen das im Schriftsatz vom 17. Januar 2003 erstattete Vorbringen. Zu dem zur Unterstreichung des Unternehmerrisikos hervorgehobenen Argumenten wurde die steuerliche Vertreterin der Bw. zu ergänzenden Ausführungen aufgefordert.

Im Schriftsatz vom 17. November 2003 führte die Bw. aus, dass im konkreten Fall ein deutliches, ins Gewicht fallendes reales Unternehmerrisiko deshalb gegeben sei, weil die Bezüge der Geschäftsführerin ausschließlich erfolgsabhängig zur Auszahlung gebracht worden seien. Dies sei durch die Vereinbarung (vom 18. Dezember 2002) dokumentiert, wonach die Geschäftsführerbezüge 30% des Cash flow betragen und 70% des Cash flow für Tilgungen zur Verfügung stehen würden. Daraus sei abzuleiten, dass bei Vorliegen eines negativen Cash flow der Geschäftsführer auch am Verlust beteiligt sei. Weiters sei die Höhe der Geschäftsführerbezüge in Jahren mit geringerem Geschäftserfolg reduziert worden. Damit würden auch wesentliche Schwankungen des Geschäftserfolges (Cash flow) und der davon erfolgsabhängigen Geschäftsführerbezüge vorliegen.

Die dem genannten Schriftsatz angeschlossene Aufstellung über die Entwicklung der Geschäftsführerbezüge enthält folgende Daten:

	1997	1998	1999	2000	2001	2002
Zahlen aus Jahresabschlüssen gem. Veranl. bis 31.12.01	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
Jahresüberschuss gem. § 231 HBG	-24.807,--	41.854,--	30.420,--	22.076,--	-45.691,--	-40.226,--
Abschreibungen	96.747,--	95.253,--	101.228,--	130.781,--	143.321,--	132.880,--
Summe (Cash Flow)	71.939,--	137.107,--	131.648,--	152.857,--	97.630,--	92.654,--
davon 30%	21.582,--	41.132,--	39.494,--	45.857,--	29.289,--	27.796,--
Geschäftsführerbezüge aconto	39.243,--	39.243,--	32.703,--	26.162,--	26.162,--	26.162,--
Differenz	-17.661,--	1.889,--	6.792,--	19.695,--	3.127,--	1.634,--
Differenz. kumuliert		-15.773,--	-8.981,--	10.714,--	13.841,--	15.475,--
Saldo 1.1.02 ATS					S 190.451,-	

Diese Daten wurden von der Bw. wie folgt erläutert:

Im Prüfungszeitraum 1997 bis 2001 bewege sich der Cash-flow in einer Bandbreite zwischen € 72.000,-- und € 153.000,--, die davon abhängigen Geschäftsführergehälter würden sich zwischen € 22.000,-- und € 46.000,-- bewegen. Da die als Ausgangsbasis der Berechnung erforderliche exakte Höhe der Jahresüberschüsse in der Praxis immer erst im Nachhinein exakt ermittelt werden könnten, sei aus Gründen der Praktikabilität eine Vorgangsweise im Sinne eines Verrechnungssystems gewählt worden, wobei negative Differenzen kurzfristig durch Herabsetzung von Vorauszahlungen der Geschäftsführerbezüge sowie mit positiven Verrechnungsdifferenzen ausgeglichen worden seien. Wie aus der Aufstellung ersichtlich sei, liegen sowohl im Jahre 2000 als auch 2001 positive Differenzen im Höhe von € 11.000,-- und € 14.000,-- vor, die sich im Geschäftsjahr 2002 mit € 15.000,-- fortsetzen würden.

Die wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführerin habe daher gleich einem verantwortungsbewussten Einzelunternehmer der Gesellschaft nachweislich nie mehr entzogen als die Ertragslage der Gesellschaft zugelassen habe. Sie habe durch Herabsetzung der Entnahmen in Höhe von rund 33% in den Jahren 1999 und 2000 sofort reagiert, einerseits zur Herstellung eines positiven Verrechnungssaldos andererseits auf die Verschlechterung der Ertragslage auf Grund der massiven Treibstoffpreiserhöhungen und Erhöhungen der KFZ- und Straßensteuern, deren Weitergabe an die Kunden aus Wettbewerbsgründen nicht durchführbar gewesen sei sowie zur Finanzierung von betriebsnotwendigen Investitionen.

Im Schriftsatz vom 17. November 2003 führte die Bw. weiters aus, dass die Geschäftsführerin für die mit ihrer Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkomme; so trage sie die Kosten für die Gewerbliche Sozialversicherung selbst, habe während des gesamten Prüfungszeitraumes die Büroräumlichkeiten für die gesamte Verwaltungs- und Dispositionstätigkeit der Fa. BS Transport GmbH unentgeltlich in ihrem Privatgebäude zur Verfügung gestellt und habe durch den Verzicht auf Mietzahlungen nicht nur die mit ihrer Tätigkeit verbundenen Aufwendungen, sondern darüber hinaus auch jene des Unternehmens persönlich getragen.

Im Punkt 3 "Zusammenfassung" brachte die Bw. vor, dass eine Nachbelastung der Geschäftsführerbezüge mit dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag im Ergebnis bedeuten würde, dass die Geschäftsführerin im Vergleich zu den übrigen Steuerpflichtigen verhältnismäßig mehr Steuern zahlen müsste; unter Einbeziehung der Kommunalsteuer wäre die Mehrbelastung um insgesamt 8% höher; die Mehrbelastung sei nach Meinung der Bw. gleichheitswidrig. Auch könne es nicht im Sinne des Gesetzgebers sein, einen Betrieb, der ohnehin hohe Lohnabgaben leistet und auf Grund der

branchenspezifisch besonders schwierigen Wettbewerbsbedingungen mit massiven Liquiditätsproblemen zu kämpfen habe, nochmals überdurchschnittlich und zusätzlich zu belasten. Der Bestand der Unternehmung sei überhaupt nur durch den überdurchschnittlichen Einsatz der Geschäftsführung bzw. der Gesellschafter möglich.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung wiederholte die Bw. im Wesentlichen ihr bisher erstattetes Vorbringen. Zum bereits dargestellten Entlohnungssystem führte sie an, das dieses mit jenem im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Jänner 2003, Zl. 2002/13/0186, vergleichbar sei und durch die Bezüge der Gesellschafter-Geschäftsführerin der Gesellschaft nie mehr Mittel als es die Ertragslage zugelassen habe, entzogen worden sei. Der Erfolg der Gesellschaft basiere auf dem persönlichen Arbeitseinsatz und der Mittelbereitstellung der Geschäftsführerin und seien diese Umstände im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 4. März 1986, Zl. 84/14/0063, für das Vorliegen des Unternehmerrisikos angeführt. Die Geschäftsführerin entfalte ihre Tätigkeit ausschließlich in den Räumlichkeiten in Lienz, ein Büro am Firmenstandort gebe es nicht.

Das Finanzamt traf ergänzend die (unwidersetzen gebliebene) Feststellung, dass die behauptete "cash-flow-Vereinbarung" in den Büchern der Bw. nicht berücksichtigt worden sei.

Der Senat hat 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 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 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.

Streit besteht darüber, ob die von der Bw. in den Kalenderjahren 1997 bis 2001 für die Geschäftsführertätigkeit an die wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführerin C.B. 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.

Zu den Merkmalen, die vor dem Hintergrund der Weisungsgebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem folgende: fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, 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. u.a. Erkenntnisse des VwGH vom 17. Dezember 2001, Zl. 2001/14/0194, sowie vom 25. November 2002, 2002/14/0080).

Der Verwaltungsgerichtshof hat weiters in zahlreichen Erkenntnissen (zuletzt etwa vom 24. Oktober 2002, Zl. 2002/15/0160, vom 26. November 2002, Zl. 2002/15/0178 und vom 28. November 2002, Zl. 2001/13/0117) mit ausführlicher Begründung erkannt, dass das in § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit vor allem auf folgende Kriterien abstellt:

- die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und
- das Fehlen des Unternehmerwagnisses.

Von Bedeutung ist auch noch das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendigen monatlichen) Entlohnung. Ausgehend von den genannten Kriterien ist zu beurteilen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die für ein Dienstverhältnis sprechenden Kriterien im Vordergrund stehen.

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, Zl. 2001/14/0054; Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer²¹, § 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 der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. Erkenntnisse des VwGH vom 21. Dezember 1999, Zl. 99/14/0255, vom 27. Jänner 2000, Zl. 98/15/0200, und vom 26. April 2000, Zl. 99/14/0339).

Die Gesellschafter-Geschäftsführerin C.B. vertritt die Bw. laut Firmenbuch bereits seit 14. September 1989 selbstständig. Den eigenen Angaben zufolge vertritt die Geschäftsführerin die Bw. bei sämtlichen Behörden und ist mit administrativen und organisatorischen Arbeiten befasst. Nach den unwidersprochenen Feststellungen des Prüfers umfassen diese Arbeiten u.a. die Kontrolle der Geschäftstätigkeit, die Überwachung der Organisationsstruktur der Bw sowie die Planung von Investitionen. Damit steht fest, dass die Tätigkeit der Geschäftsführerin nicht auf die Abwicklung eines konkreten (überschaubaren) Projektes abstellt. Aus dem umfangreichen Aufgabenbereich der Geschäftsführerin und der Tatsache, dass sie seit dem Jahre 1989 in dieser Funktion für die GmbH tätig war (und auch noch ist), ist ein Dauerschuldverhältnis der Geschäftsführerin gegeben und auf deren Eingliederung in den geschäftlichen Organismus zu schließen.

Die Bw. hat als Argumente, die gegen die organisatorische Eingliederung der Gesellschafter-Geschäftsführerin in die Bw. sprechen, vorgebracht, dass die Geschäftsführerin an keine fixen Arbeitszeiten gebunden sei, keinen zugewiesenen Arbeitsplatz habe und auf sie typisch arbeitsrechtliche Vorschriften nicht zur Anwendung kommen würden. Bei dieser Argumentation übersieht die Bw., dass diese Merkmale – wie bereits vorher ausgeführt - für die Einstufung einer Beschäftigung unter § 22 EStG unmaßgeblich sind (vgl. auch Erkenntnisse des VwGH vom 22. September 2000, Zl. 2000/15/0075 hinsichtlich fixer Arbeitszeit, vom 30. November 1999, Zl. 99/14/0226 hinsichtlich fixem Arbeitsort, und vom 26. April 2000, Zl. 99/14/0339 u.a. hinsichtlich Urlaubsregelung). Auch die von der Bw. ins Treffen geführte Weisungsungebundenheit, die sich aus der gesellschaftsrechtlichen Beziehung ergibt, ist auszublenden.

Dass sich die Geschäftsführerin im Bedarfsfalle entweder vom Mitgesellschafter oder aber von Dienstnehmern der Bw. vertreten lassen kann, vermag nichts an der Beurteilung ihrer Eingliederung in den geschäftlichen Organismus zu ändern, weil es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. u.a. Erkenntnis vom 10. Mai 2001, Zl. 2001/15/0061) nicht unüblich ist und einem Dienstverhältnis nicht entgegen steht, wenn sich leitende Angestellte, insbesondere Geschäftsführer, bei bestimmten Verrichtungen vertreten lassen können.

Ein Unternehmerwagnis liegt dann vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von seiner persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 4. März 1986, Zl. 84/14/0063). Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinen Erkenntnissen vom 21. Dezember 1999, Zl. 99/14/0255, und vom 26. Juli 2000,

Zl. 2000/14/0061, weiters ausgesprochen hat, kommt es dabei auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Im Vordergrund dieses Merkmals steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einkommensschwankungen trifft. In die Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen von nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben.

Zur Entlohnung der Gesellschafter-Geschäftsführerin wurde zunächst vom Prüfer im Zuge der Lohnsteuerprüfung festgestellt, dass die Gehälter im Prüfungszeitraum 1997 bis 2001 monatlich ausbezahlt wurden. Dies wurde auch von der Bw. bestätigt, die im Zuge der Beantwortung des Fragenvorhaltes unter Punkt 4 angegeben hat, dass die Geschäftsführergehälter vom Jahre 1996 an bis einschließlich Juni 1999 in Höhe von monatlich € 3.270,28/S 45.000,-- und von Juli 1999 an bis Dezember 2001 in Höhe von monatlich € 2.180,19/S 30.000,-- zur Auszahlung gelangt sind.

Für das Vorliegen des Unternehmerrisikos auf der Einnahmenseite führte die Bw. ins Treffen, dass die Geschäftsführergehälter auf Grund des Umlaufbeschlusses vom 18. Dezember 2002 seit Beginn des Jahres 1997 Cash-flow-abhängig zur Auszahlung gebracht worden seien. Die Bw. räumte in diesem Zusammenhang zwar ein, dass die Geschäftsführergehälter "regelmäßig ausbezahlt und akontiert worden sind", im Falle der Überzahlung sei "jedoch die Differenz geschuldet und diese in der Folge mit Minderzahlungen gegzurechnen gewesen". Weiters führte die Bw. aus, dass die Geschäftsführergehälter zweimal herabgesetzt worden seien und damit ins Gewicht fallende Einkommensschwankungen vorliegen würden.

Was die Vereinbarung vom 18. Dezember 2002 anbelangt, ist die Bw. auf die Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, dass nämlich – um gerade bei wesentlich beteiligten Gesellschaftern wegen des häufig vorzufindenden Umstandes des Selbstkontrahierens notwendigen Objektivitätserfordernis Rechnung zu tragen - für Feststellungen betreffend das Unternehmerwagnis der nach außen in Erscheinung tretenden tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehung die entscheidende Bedeutung zuzumessen ist (vgl. Erkenntnis vom selben Tag, Zl. 2001/13/0141, und vom 12. September 2002, Zl. 2002/15/0117).

Die Entlohnung der Gesellschafter-Geschäftsführerin trat im gegenständlichen Fall in Form monatlich bezahlter Vergütungen im Zeitraum von Januar 1997 bis einschließlich Juni 1999 in Höhe von S 45.000,-- sowie im Zeitraum von Juli 1999 bis einschließlich Dezember 2001 in Höhe von S 30.000,-- zu Tage. Damit ist ein kontinuierlich ausbezahelter Bezug gegeben, der

zunächst ein in der Geschäftsführungstätigkeit gelegenes Unternehmerwagnis nicht erkennen lässt.

Auch aus dem von der Bw. ins Treffen geführten Entlohnungssystem lässt sich eine Abhängigkeit der Geschäftsführerbezüge von wirtschaftlichen Erfolgen der Gesellschaft nicht ableiten. Die an Hand des Cash-flow errechneten Ansprüche auf Geschäftsführerbezüge decken sich nämlich in keinem einzigen Jahr mit den tatsächlich zur Auszahlung gebrachten Geschäftsführerbezügen, sondern ist im Jahr 1997 eine Überzahlung von S 243.027,-- bzw. sind in den Jahren 1998, 1999, 2000 und 2001 Minderzahlungen von S 25.990,--, S 93.455,--, S 271.007,-- und S 43.026,-- gegeben.

Dass es zu einem **tatsächlichen** Ausgleich der Über- bzw. Minderzahlungen in den Streitjahren oder auch danach gekommen ist, wird auch von der Bw. nicht behauptet. Solche fanden somit nirgendwo ihren Niederschlag, sondern wurden lediglich "am Papier" weiterverrechnet. Es erfolgte nicht einmal eine Verbuchung der "cash-flow-Bezüge" in den Büchern der Bw.. Der Sachverhalt in dem von der Bw. zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Jänner 2003, Zl. 2002/13/0186, ist insoferne mit dem nunmehr zu beurteilenden Sachverhalt nicht vergleichbar, als die Bezüge der beiden Geschäftsführer tatsächlich an Hand der von der GesmbH erwirtschafteten Gewinne oder Verluste bemessen wurden und dort keine wie immer gearteten Sicherheitsmechanismen etwa in Form gleichbleibender Bezugsgrößen vorgesehen waren.

In Anbetracht der geschilderten Sachlage geht das Vorbringen der Bw., wonach bei einem negativen Cash-flow die Geschäftsführerin "auch am Verlust der Bw. beteiligt sei", ins Leere, weil dieser Fall sowie andere Fälle einer Bezugskürzung – ausgenommen jener im nächsten Absatz angeführten - in Anbetracht der regelmäßigen Zahlungen an Geschäftsführerbezügen in den Streitjahren gar nicht eintreten können.

Dass die Geschäftsführerbezüge in den Jahren mit geringerem Geschäftserfolg reduziert worden sind, trifft lediglich auf das Jahr 1999 (Herabsenkung von monatlich € 3.270,28 / S 45.000,-- auf monatlich € 2.180,19/S 30.000,--) zu. Abgesehen davon vermag auch dieser Einwand der Bw. das Unternehmerrisiko nicht zu untermauern, weil einem zu 75% an der Gesellschaft beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer ein Abgehen von der sich selbst auferlegten Verpflichtung im Falle verschlechterter Wirtschaftsdaten ohne Weiteres möglich ist (vgl. hiezu auch Erkenntnis des VwGH vom 23. April 2002, 2001/14/0060). Im Übrigen erfolgte die Entlohnung der Gesellschafter-Geschäftsführerin ab Juli 1999 wiederum in Form monatlicher, von der Gesellschaft vorgegebener Fixbeträge.

Zusammenfassend ergibt sich daraus, dass die tatsächlich zur Auszahlung gebrachten Bezüge der Gesellschafter-Geschäftsführerin mit den wirtschaftlichen Parametern der Gesellschaft keinen erkennbaren Zusammenhang aufweisen und ist somit ein Unternehmerrisiko bei ihr nicht gegeben.

Die Geschäftsführerin hat in ihren Einkommensteuererklärungen 1997 bis 2001 bei der Ermittlung ihrer Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit als Betriebsausgaben neben den GSVG-Beiträgen lediglich einen Pauschalbetrag in Höhe von sechs Prozent der Einnahmen geltend gemacht. Wenn die Bw. in der Zahlung der Sozialversicherungsbeiträge einen gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechendes Argument ansieht, so stellen diese Ausgaben kein Wagnis dar, weil sie in einer bestimmten Relation zu den Einnahmen stehen (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 25. November 1999, Zl. 99/15/0188).

Sozialversicherungsbeiträge (hinsichtlich der Arbeitnehmeranteile) und Beiträge zu Berufs- und Interessensvertretungen werden im Übrigen auch von "klassischen" Dienstnehmern im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 getragen.

Wenn die Bw. als Aspekt für das Vorliegen des Unternehmerrisikos der Gesellschafter-Geschäftsführerin die von ihr für die Büroräumlichkeiten aufgewendeten Beträge (Betriebskosten) ins Treffen geführt hat, so ist sie einen Nachweis darüber, in welcher Höhe sich diese in den einzelnen Jahren bewegen, schuldig geblieben. Der Umstand, dass die Geschäftsführerin in den Streitjahren bei der Ermittlung ihrer Einkünfte jeweils pauschale Betriebsausgaben geltend gemacht hat, alleine weist jedoch bereits darauf hin, dass diese Methode zu für sie günstigeren Ergebnissen (d.h. zu niedrigeren Steuerbemessungsgrundlagen) geführt hat. Ausgaben zwischen € 1.569,73/S 21.600,-- und € 2.354,60/S 32.400,-- bei Einnahmen zwischen € 26.162,22/S 360.000,-- und € 39.243,33 / S 540.000,-- können jedenfalls nicht als ins Gewicht fallend angesehen werden.

Soweit die Bw. auf die ihr entgangenen Mieteinnahmen verweist, so sind damit Aufwendungen, die bei der gegenständlichen Beurteilung zu Buche schlagen könnten, nicht verbunden. Im Übrigen ist die Bw. diesbezüglich auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zur außergewöhnlichen Belastung nach § 34 EStG) hinzuweisen, dass Aufwendungen mit einem Abfluss von Gütern beim Steuerpflichtigen verbunden sein müssen (vgl. Erkenntnisse vom 17. Oktober 1991, Zl. 89/13/0211, und vom 12. September 1989, Zl. 88/14/0163).

Auf Grund der bestehenden Sach- und Aktenlage ist daher auch ein ins Gewicht fallendes ausgabenseitiges Unternehmerrisiko bei der Gesellschafter-Geschäftsführerin nicht zu erkennen.

Bei Betrachtung des tatsächlich verwirklichten Gesamtbildes des Rechtsverhältnisses überwiegen die Merkmale der Unselbstständigkeit gegenüber jenen der Selbstständigkeit und liegen somit mit Ausnahme der Weisungsungebundenheit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vor, weshalb die Voraussetzungen für die Qualifikation der Gehälter der wesentlich beteiligten Geschäftsführerin nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 erfüllt sind. Die von der Bw. an die Geschäftsführerin ausbezahlten Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art sind gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 sowohl in die Beitragsgrundlage des DB als auch in jene des DZ einzubeziehen.

Wenn die Bw. einwendet, dass die Geschäftsführerin im Falle der Nachbelastung mit DB und DZ im Vergleich zu den übrigen Steuerpflichtigen verhältnismäßig mehr Steuern zahlen müsste und darin eine Gleichheitswidrigkeit erblickt sowie Zweifel am Sinn von Gesetzesbestimmungen anmeldet, so entzieht sich dies der Beurteilung der Abgabenbehörde, da diese gemäß Art. 18 B-VG dazu gehalten ist, ihr Verwaltungshandeln auf Grundlage der geltenden Gesetze zu vollziehen. Eine Überprüfung der Verfassungskonformität von Gesetzen steht der Verwaltungsbehörde nicht zu. Diese Kompetenz bleibt ausschließlich dem Verfassungsgerichtshof vorbehalten (Art. 140 Abs. 1 B-VG).

Aus den angeführten Gründen war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Klagenfurt, 27. Februar 2004