



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Walter Zemrosser und die weiteren Mitglieder Hofräatin Dr. Ingrid Mainhart, Dr. Wilhelm Miklin und Joachim Rinösl im Beisein der Schriftführerin FachOInsp Orasch Claudia über die Berufung der H-TVPGesmbH, chemischer Betrieb, 9StSt., vertreten durch Mag. Gerhard Wertanzl, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, 1130 Wien, Maxingstraße 70, vom 25. November 2004 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg, vertreten durch ADir Manfred Morianz, vom 24. Oktober 2004 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2001 bis 31. Dezember 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Fa. H-TVP-GesmbH (in der Folge Bw.) ist eine Gesellschaft, die einerseits die Planung, Entwicklung und Errichtung von Industrieanlagen und andererseits die Herstellung und den Vertrieb von Chemikalien zum Unternehmensgegenstand hat. Herr Mag. Ing. H.S. (in der Folge Mag. H.S.) ist im Ausmaß von 100% an der Bw. beteiligt und ihr einziger Geschäftsführer.

Bei der Bw. fand im Jahre 2004 eine den Zeitraum vom 1. Jänner 2001 bis zum 31. Dezember 2003 umfassende Lohnsteuerprüfung statt. Dabei stellte der Prüfer fest, dass die von der Bw. an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlten Gehälter als

Arbeitslohn im Sinne des § 41 Abs. 2 Familienlastenausgleichgesetz 1967 (FLAG) in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818/1993, zu qualifizieren und diese folglich in den Jahren 2001, 2002 und 2003 in Höhe von € 47.237,34, € 54.100,30 bzw. € 43.735,48 der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zuzurechnen seien.

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfungsorganes, erließ gegenüber der Bw. am 24. Oktober 2004 entsprechende Haftungs- und Abgabenbescheide und setzte auf Grund der o.a. Feststellungen den Dienstgeberbeitrag mit insgesamt € 6.528,29 (€ 2.125,68/2001, € 2.434,51/2002 und € 1.968,10/2003) sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit insgesamt € 628,20 (€ 217,29/2001, € 227,22/2002 und € 183,69/2003) fest.

Mit Eingabe vom 23. November 2004, beim Finanzamt eingelangt am 25. November 2004, erhob die Bw. gegen die Bescheide vom 24. Oktober 2004 Berufung. Darin führte sie aus, dass aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. Dezember 2003 hervorgehe, dass Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit dann nicht communalsteuerpflichtig seien, wenn ein Unternehmerwagnis bestehe. Im gegenständlichen Fall sei der Geschäftsführer zu 100% an der GmbH beteiligt und würden sich die Auszahlungen nach den Betriebsergebnissen sowie den vorhandenen liquiden Mitteln richten. Für diesen Sachverhalt sei es notwendig, einen mehrjährigen Zeitraum zu beobachten. Im Prüfungszeitraum hätten die Bezüge jeweils rund 10% der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit betragen. In den Folgejahren sei dieser Prozentsatz beibehalten worden, sodass von einer Bindung an den Gewinn des Unternehmens gesprochen werden könne und dies eindeutig für ein Unternehmerwagnis spreche. In einer den vorhergehenden Prüfungszeitraum betreffenden Berufung (die mittlerweile von der Bw. jedoch zurückgezogen wurde) führte die Bw. darüber hinaus aus, dass wegen fehlender fixer Arbeitszeit, fehlender fester Urlaubseinteilung, fehlender Pflicht zur persönlichen Arbeitsleistung, der Nichtanwendbarkeit arbeits- und sozialversicherungsrechtlicher Vorschriften und des Fehlens eines Dienstvertrages ein Dienstverhältnis im gegenständlichen Fall nicht denkmöglich sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 10. Dezember 2004 wurde die Berufung der Bw. als unbegründet abgewiesen. Nach Zitierung der zum Tragen kommenden gesetzlichen Bestimmungen wurde begründend ausgeführt, dass die Gesetzesbestimmung des § 22 Z 2 EStG 1988 alle jene an einer Kapitalgesellschaft Beteiligte erfasse, deren Tätigkeit die Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisen würden, abgesehen vom in bestimmten Fällen fehlenden Merkmal der Weisungsgebundenheit. Der Formulierung im § 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 Gesamtbild ein Dienstverhältnis vorliegen müsse. Soweit die Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus bestritten und dazu das Fehlen einer festen Arbeitszeit etc. und somit das Fehlen der Voraussetzungen des § 47 EStG ins Treffen geführt werde, so sei zu entgegnen, dass diese Argumente im Hinblick auf die auf Grund der gesellschaftlichen Beziehung fehlende Weisungsgebundenheit nicht überzeugen würden. Nach den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. November 1996, Zl. 96/15/0094, seien die Umstände, dass die Geschäftsführer auf Grund ihrer Beteiligung keinen Weisungen unterliegen würden, dass sie Hilfskräfte heranziehen, frei ihrer Arbeitszeit einteilen und den Erholungspausen festlegen könnten, zwar zutreffend, auf diese aus dem Beteiligungsverhältnis resultierende Weisungsfreiheit komme es jedoch nicht an. Selbst wenn kein Anspruch auf jeglichen arbeitsrechtlichen Schutz bestehe, sei das Fehlen dieser Ansprüche insofern unbeachtlich, als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 nicht davon abhängen würden, ob ein Dienstverhältnis im Sinne des Arbeitsrechtes vorliegen würde. Entscheidend sei vielmehr, ob der Gesellschafter-Geschäftsführer in der Art eines Dienstnehmers tätig werde. Entscheidend dafür, ob ein Dienstverhältnis vorliege oder nicht, sei das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der Tätigkeit des Geschäftsführers. Nach Lehre und Rechtsprechung komme bei der Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit neben dem Merkmal der Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers in den Organismus der Kapitalgesellschaft auch der Frage nach dem Vorliegen bzw. dem Fehlen des Unternehmerwagnisses große Bedeutung zu. Ein gegen die Erzielung von Einkünften im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 sprechendes Unternehmerwagnis liege nur dann vor, wenn es sich auf die Eigenschaft als 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 der Steuerpflichtige 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 monatlichen gleich bleibenden Monatsbeträgen ausbezahlt werde. Aus den Jahresabschlüssen der Bw. gehe hervor, dass der Geschäftsführer in den Jahren 1998 bis 2003 unabhängig vom

wirtschaftlichen Erfolg der Gesellschaft (1998 Verlust S 245.972,00, 1999 Gewinn S 3.413.365,00, 2000 Verlust S 4.098.995,00, 2001 Gewinn S 6.941.393,00, 2002 € 478.045,22/S 6.578.046,00, 2003 Gewinn € 570.366,07/S 7.848.408,00; Veränderung gegenüber Vorjahr: 1999 plus 1.287,70%, 2000 minus 220,09%, 2001 plus 69,34%, 2002 minus 5,23%, 2003 plus 19,31%) einen der Höhe nach etwa gleich hohen Geschäftsführerbezug (1998: S 600.000,00, 1999: S 300.000,00, 2000: S 500.000,00, 2001: S 650.000,00, 2002: € 54.100,30/S 744.436,00, 2003: € 43.735,48/S 601.813,00) jährlich erhalten habe. Eine jährlich etwa gleich bleibende Geschäftsführerentschädigung spreche aber gegen ein Unternehmerrisiko auf der Einnahmeseite, woran es nichts ändert, dass – wie dies im Wirtschaftsleben oftmals der Fall sei, 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 Unternehmerwagnisses, regelmäßige und laufende Entlohnung) würden die Einkünfte des Geschäftsführers aus einer Tätigkeit für die Kapitalgesellschaft, ungeachtet der gleichzeitigen Eigenschaft als wesentlich beteiligter Gesellschafter, als Arbeitslöhne im Sinne des § 41 FLAG 1967 erscheinen lassen. Auch wenn des 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.

Mit Eingabe vom 6. Jänner 2005, beim Finanzamt eingelangt am 11. Jänner 2005, beantragte die Bw. u.a. die Berufung gegen den Bescheid vom 24. Oktober 2004 der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Begründend führte sie aus, dass die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit nach den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. Dezember 2003 dann nicht kommunalsteuer- und dienstgeberbeitragspflichtig seien, wenn ein Unternehmerwagnis bestehe. Die Darstellung der handelsrechtlichen Gewinne (es würden die handelsrechtlichen Gewinne und nicht die Ergebnisse lauf Betriebsprüfung herangezogen) würden folgendes Bild zeigen:

Jahr	Gewinn	Geschäftsführerbezug	% vom Gewinn
1999	€ 32.895,02	€ 21.801,85	66,28
2000	€ 1.777,08	€ 36.336,42	
2001	€ 407.264,32	€ 47.237,34	11,60

2002	€ 334.352,28	€ 54.100,30	16,18
2003	€ 389.939,12	€ 43.735,48	11,22

Bis auf die ersten zwei Jahre zeige die Darstellung einen Prozentsatz von rd. 11-16% der Geschäftsführerbezüge in Abhängigkeit vom Gewinn. Somit könne ab 2001 von einer wagnisorientierten Auszahlung gesprochen werden. Bei dem gegenständlichen Fall (100% Beteiligung) könne der "Leistungserbringer sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich beeinflussen". Fehlentscheidungen, die sich auf das Geschäftsergebnis auswirken würden, hätten zur Folge, dass Kapital vom Geschäftsführer eingebracht werden müsste, da für Kredite persönliche Haftungen bei den Banken bestünden. Eine weitere Tatsache spreche ebenso gegen "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses", nämlich der Umstand, dass die Leistungen des Geschäftsführers im Rahmen seines Einzelunternehmens erbracht würden. Es würden auch anteilige Bürokosten sowie sonstige Verwaltungsaufwendungen vom Einzelunternehmen an die GmbH verrechnet.

Vom unabhängigen Finanzsenat wurde im fortgesetzten Berufungsverfahren bei der Bw. der Geschäftsführervertrag angefordert. Dieser Vertrag, der zwischen der Bw. und dem Einzelunternehmen des Geschäftsführers am 17. November 2000 abgeschlossen wurde, hat folgenden Inhalt: "Das Einzelunternehmen Mag. H.S. führt die Geschäfte der Gesellschaft, hat die verantwortliche Leitung und vertritt die Gesellschaft im Rahmen seines Einzelunternehmens. Die anteiligen Bürokosten sowie anteilige Kosten von Mitarbeitern werden gesondert verrechnet. Das Honorar richtet sich in erster Linie nach dem Gewinn und wird bei Bilanzerstellung endgültig festgesetzt. "

### ***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 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.

Strittig ist, ob die von der Bw. in den Kalenderjahren 2001, 2002 und 2003 für die Geschäftsführertätigkeit an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer 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 - Weisungsgebundenheit 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. Oktober 2002, Zl. 2001/13/0117, und vom 31. März 2004, Zl. 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, Zl. 2001/14/0194, sowie vom 25. November 2002, Zl. 2002/14/0080, u.a.m.).

Der Verwaltungsgerichtshof ist in seinem durch den verstärkten Senat gefällten Erkenntnis vom 10. November 2004, Zl. 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, Zl. 2002/15/0160, und vom 28. November 2002, Zl. 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 , Zl. 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, Zl. 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, Zl. 98/15/0200, vom 26. April 2000, Zl. 99/14/0339, und vom 10. November 2004, Zl. 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.

Der Gesellschafter-Geschäftsführer vertritt die (am 20. Jänner 1998 in das Firmenbuch eingetragene) Bw. seit ebendiesem Zeitpunkt selbständig. Wie dem Geschäftsführervertrag vom 17. November 2000 sowie der Aktenlage entnommen werden kann, besteht die Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers in der Leitung und Vertretung der Gesellschaft nach außen. Damit steht jedenfalls fest, dass Aufgabe des Geschäftsführers nicht die Abwicklung eines konkreten Projektes oder Arbeitsauftrages ist, sondern vielmehr eine kontinuierliche Tätigkeit für die Gesellschaft gegeben ist. Aus dem umfassenden Aufgaben- und Verantwortungsbereich des Geschäftsführers und dem Umstand, dass dieser seit Bestehen der Bw. durchgehend als Geschäftsführer tätig ist, ist von einem Dauerschuldverhältnis auszugehen und auf dessen Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw. zu schließen.

Wenn die Bw. der organisatorischen Eingliederung des Geschäftsführers damit zu widersprechen versucht, dass der Geschäftsführer in seiner Tätigkeit an keine fixe Arbeitszeit gebunden sei, keine feste Urlaubseinteilung bestehe sowie arbeits- und sozialversicherungsrechtliche Vorschriften nicht zum Tragen kommen würden, so ist ihr entgegenzuhalten, dass diese von ihm ins Treffen geführten Kriterien für die Einstufung der Tätigkeit unmaßgebend sind (vgl. z.B. Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. September 2000, Zl. 2000/15/0075, hinsichtlich fixer Arbeitszeit, vom 26. April 2000, Zl. 99/14/0339, u.a. hinsichtlich Urlaubsregelung, und vom 24. Februar 1999, Zl. 98/13/0014, hinsichtlich arbeits- und sozialversicherungsrechtlicher Einstufung der Tätigkeit). Auch die dem Geschäftsführer eingeräumte Möglichkeit, Arbeitsleistungen nicht persönlich erbringen zu müssen und sich somit jederzeit und uneingeschränkt vertreten zu lassen, 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, 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. Wenn der Bw. weiters ins Treffen geführt hat, dass zwischen ihm und der Bw. kein Dienstvertrag bestehe und daraus den Schluss zieht, dass ein Dienstverhältnis denkunmöglich sei, so ist dazu auszuführen, dass es auf die zivilrechtliche Einstufung des Leistungsverhältnisses zwischen der Gesellschaft und ihrem Geschäftsführer nicht ankommt (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. April 2000, Zl. 2001/15/0066). Zum Einwand, dass der Geschäftsführer persönlich für Verbindlichkeiten der Bw. hafte, ist anzumerken, dass dieser Umstand nicht mit der Stellung als Geschäftsführer, sondern mit jener als Gesellschafter im Zusammenhang steht und daher für die Beurteilung im gegenständlichen Fall unbeachtlich ist (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Juli 2001, Zl. 2001/13/0090).

Wenn sich die Bw. bei ihrer Argumentation weiters darauf beruft, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer seine Leistungen "im Rahmen seines Einzelunternehmens" erbracht habe und hiefür auch den (zwischen der Bw. und dem Einzelunternehmen des Geschäftsführers abgeschlossenen) Geschäftsführervertrag vom 17. November 2000 ins Treffen führt, ist ihr entgegenzuhalten, dass schriftlichen Vereinbarungen im Falle von Insichgeschäften (im vorliegenden Fall zwischen der Bw. und ihrem zu 100% beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer) nur geringe Beweiskraft zukommt und in steuerlichen Belangen in erster Linie die nach außen in Erscheinung tretende Abwicklung der Leistungsbeziehung maßgebend ist (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 12. September 2002, Zl. 2002/15/0117). Hiezu ist auszuführen, dass die Bw. als juristisches Kunstgebilde (in der Form einer GesmbH) nur durch eine natürliche Person, nämlich ihren Geschäftsführer zu handeln in

---

der Lage ist. Dieser Umstand findet seinen Ausdruck auch mit dem Aufscheinen des Mag. H.S. (und nicht dessen Einzelunternehmens) im Firmenbuch als handelsrechtlicher Geschäftsführer. Weiters übersieht die Bw., dass die Rechtsordnung der Bw. als GesmbH eigene Rechtspersönlichkeit zubilligt und infolge des Trennungsprinzips auch steuerlich wirksame Leistungsbeziehungen zwischen dem Gesellschafter (auch Mehrheitsgesellschafter) und der Kapitalgesellschaft ermöglicht (vgl. z.B. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Juli 2001, Zl. 2001/13/0063). Wenngleich es – was die Bürokosten und anteilige Kosten für die Mitarbeiter der Bw. anbelangt - zu einer Verrechnung zwischen dem Einzelunternehmen des Gesellschafter-Geschäftsführers und der Bw. gekommen ist – so ist doch evident, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer als Organ der Kapitalgesellschaft aufgetreten ist und stehen seine Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit nicht im Zusammenhang mit seinem Einzelunternehmen, sondern sind diese unter dem Blickwinkel der vom Verfassungs- und Verwaltungsgerichtshof herausgearbeiteten Kriterien einer Beurteilung dahin gehend zu unterziehen, ob die Merkmale der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit im Vordergrund stehen.

Im gegenständlichen Fall ist die Eingliederung des Geschäftsführers 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, Zl. 2003/13/0018, ist nicht mehr relevant, ob der Geschäftsführer in den Streitjahren ein Unternehmerwagnis zu tragen hatte und wie dessen 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 9. Jänner 2006