

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., gegen den Bescheid des Finanzamtes x betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Prüfungszeitraum Jänner 1998 bis Dezember 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Die Beträge der Nachforderung setzen sich nun wie folgt zusammen:

DB bisher: 4.218,66 €	DB neu: 3.188,52 €
DZ bisher: 439,09 €	DZ neu: 333,57 €
SZ bisher: 84,37 €	SZ neu: 61,77 €

### Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat mit Bescheid vom 6. August 2001 den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von 58.050,00 ATS und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von 6.042,00 ATS für den Prüfungszeitraum Jänner 1998 bis Dezember 2000 nachgefordert, weil die an den mit 100 % an der Berufungswerberin beteiligten Geschäftsführer ausbezahlten Geschäftsführerbezüge den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu unterwerfen seien. Weiters wurde für den zuwenig abgeführt Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen ein Säumniszuschlag mit 2 % in Höhe von 1.161,00 ATS festgesetzt. Die dagegen eingebrachte

Berufung richtet sich gegen die Nachforderung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag. Im Wesentlichen wird diese folgendermaßen begründet:

Eine Weisungsgebundenheit liege beim Geschäftsführer sicher nicht vor, da er auf Grund seiner 100%igen Beteiligung jede Weisung der Generalversammlung nur sich selbst geben könne und daher jederzeit blockieren könne. In der Literatur werde überwiegend davon aus gegangen, dass das Fehlen der Weisungsgebundenheit der maßgebliche Grund dafür sei, dass keine Beschäftigung iSd. § 22 Z 2 Teilstrich 2 Einkommensteuergesetz 1988 vorliegen könne. Der VwGH sei in seinen Erkenntnissen vom 18.9.1996, Zl. 96/15/0121 und vom 20.11.1996 Zl. 96/15/0094 und andere dieser Argumentation nicht gefolgt. Laut VwGH sei der Formulierung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" daher das Verständnis beizulegen, dass es zwar auf die Weisungsgebundenheit nicht ankomme, dass aber im Übrigen die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses vorliegen müssten. Laut übereinstimmender Literaturmeinung werde mit der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus grundsätzlich nicht auf örtliche Umstände, wie das Arbeiten im Betriebsgelände oder die Erbringung der Dienstleistung außerhalb des Betriebes abgestellt, sondern auf die funktionelle Einbindung der Dienstleistung in ein betriebliches Weisungsgefüge. Daher müsse aus diesen Merkmalen geschlossen werden, dass eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers bei Fehlen der Weisungsgebundenheit des Geschäftsführers gegenüber der Generalversammlung nicht möglich sein könne. Auf Grund der 100%igen Beteiligung des Geschäftsführers liege daher das Fehlen der Weisungsgebundenheit eindeutig vor.

Der Geschäftsführer, 100%iger Gesellschafter der Berufungswerberin, der für die Willensbildung der Berufungswerberin, der er angehöre, wesentlich maßgeblich sei, unterwerfe sich also nicht einem fremden Willen, sondern stelle im Gegenteil oben erwähntes Weisungsgefüge auf. Das Merkmal der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sei daher bei der Beschäftigung des Geschäftsführers nicht erfüllt. Ein schriftlicher Anstellungsvertrag, mit dem sich der Geschäftsführer zur Einhaltung aller Kriterien eines Dienstverhältnisses, die zur Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der GmbH führen würden, verpflichte, liege ebenfalls nicht vor. Nach einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise trage damit der 100%ige Gesellschafter der Berufungswerberin die Verantwortung und das Risiko nicht nur für den Erfolg der Gesellschaft, sondern auch für seine Entlohnung. Im Folgenden würden weitere Kriterien aufgezählt, die dafür sprechen würden, dass ein Geschäftsführer grundsätzlich Unternehmerrisiko trage und die alle auf den Geschäftsführer der Berufungswerberin zutreffen würden.

- Die tatsächliche Auszahlung des Geschäftsführerbezuges sei von der Liquiditätslage der Gesellschaft und damit von deren wirtschaftlichen Erfolg abhängig – einen arbeitsrechtlichen Anspruch habe der wesentlich beteiligte Geschäftsführer nicht.
- In vielen Fällen könne der Geschäftsführer zur persönlichen Haftung herangezogen werden

(u.a. § 25 GmbH-Gesetz, §§ 9 sowie 80 folgende BAO, § 67 Abs. 10 ASVG etc.).

- Der Geschäftsführer sei von den gesetzlichen Schutzbestimmungen des Arbeitsverfassungsgesetzes ausgeschlossen.
- Ebenso habe der Geschäftsführer keinen Anspruch auf Insolvenzausfallsgeld.
- Der "Arbeitgeber" sei im Falle der Abwesenheit des wesentlich beteiligten Geschäftsführers, aus welchem Grunde immer (z.B. Krankheit, Urlaub), nicht zur Weiterzahlung einer Geschäftsführervergütung verpflichtet.
- Der Geschäftsführer erhalte neben dem vereinbarten Geschäftsführerbezug keinerlei anfallende Aufwendungen, wie insbesondere Sozialversicherungsbeiträge, Reise- und Fahrtkosten. Er verwende zu seinen beruflichen Fahrten zu einem wesentlichen Teil seinen privaten Pkw, für den es von Seiten der Bw. keinerlei Vergütungen gebe. Gerade in dieser Kostentragung sei das wesentliche Indiz für das Unternehmerrisiko gegeben. Da der Arbeitnehmer im Rahmen eines Dienstverhältnisses vollen Anspruch auf Abgeltung sämtlicher Kosten, die für Dienstvorrichtungen im Auftrag des Dienstgebers entstehen, habe.

Der Geschäftsführer der Berufungswerberin trage somit (zumindest indirekt) immer Unternehmerrisiko. Mit der Stellung eines in einem Dienstverhältnis stehenden normalen "Arbeitnehmers" sei er in keinem Fall vergleichbar.

Der wesentlich Beteiligte sei gegenüber der Generalversammlung der Berufungswerberin nicht weisungsgebunden und könne sich bei den von ihm durchzuführenden Arbeiten daher jederzeit vertreten lassen. Ausgenommen davon sei nur die Vertretung der Gesellschaft nach außen. Dies liege aber in der Natur der Sache – da kein weiterer Geschäftsführer bestellt sei. Der wesentlich Beteiligte erhalte auf Grund eines Aktenvermerkes vom 11. Jänner 1999 mit Beginn des Geschäftsjahres 1999 eine Geschäftsführervergütung in Höhe von 40 % des Gewinnes vor Steuern und vor Abzug des Geschäftsführerbezuges, mindestens jedoch 600.000,00 ATS, wobei der Betrag spätestens ein Monat nach Erstellung der Bilanz für das jeweilige Geschäftsjahr zur Auszahlung fällig sei. Weiters sei festgehalten, dass der Geschäftsführer Anspruch auf Akontozahlungen habe. Wie aus einem weiteren Aktenvermerk vom 25. Juli 2000 ersichtlich sei, würde auf Grund der wirtschaftlichen Entwicklung bei der Gesellschaft der Mindestbezug des Geschäftsführers für Zeiträume ab 1.1.2000 auf 300.000,00 ATS und ab 1.1.2001 auf 400.000,00 ATS reduziert. Diese Reduktion sei mindestens bis 1.1.2004 gültig.

Wie aus beiliegenden Kopien der Kontoblätter ersichtlich sei, würden in unregelmäßigen Zeitabständen Zahlungen an den Geschäftsführer in runden Beträgen getätigt. Wie aus der ebenfalls beiliegenden Kopie des Fortsetzungskontoblates per 31.12.2000 ersichtlich sei, würde ein wesentlicher Betrag dieser Zahlungen auf das Verrechnungskonto des Geschäftsführers umgebucht und dort zum Ausgleich des bestehenden Guthabens des Geschäftsführers verwendet.

Für das Kalenderjahr 1999 habe daher der Geschäftsführerbezug tatsächlich 600.000,00 ATS

und für das Kalenderjahr 2000 300.000,00 ATS betragen. Weiters spreche das Faktum, dass der Geschäftsführer weder Anspruch auf Urlaub noch auf Abfertigung habe, dafür, dass die Entlohnung nicht als Indiz für das Merkmal eines Dienstnehmers angesehen werden könne. Ein Dienstverhältnis eines wesentlich Beteiligten gem. § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 liege vor, wenn mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit sonst alle anderen Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen würden. Aus obigen Ausführungen sei ersichtlich, dass dies bei der Geschäftsführertätigkeit des wesentlich Beteiligten der Berufungswerberin sicher nicht gegeben sei. Dem VwGH in den Erkenntnissen vom 18.9.1996 Zl. 96/15/0121 sowie vom 20.11.1996 Zl. 96/15/0094 folgend, liege auch nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ein Dienstverhältnis eindeutig nicht vor. Dadurch sei gem. § 41 FLAG aber auch keine DB- und DZ-Pflicht betreffend den Geschäftsführer gegeben.

Weiters wird in der Berufung auch ein Eventualantrag gestellt. Der als Geschäftsführerbezug zustehende und daher auch tatsächlich zugeflossene Betrag im Kalenderjahr 1999 habe 600.000,00 ATS und im Kalenderjahr 2000 300.000,00 ATS und nicht wie im Haftungsbescheid je 645.000,00 ATS betragen. Sollte daher der Berufung nicht voll inhaltlich stattgegeben werden, so reduziere sich die Bemessungsgrundlage unter der Annahme eines Dienstverhältnisses für das Jahr 1999 auf 600.000,00 ATS und für das Jahr 2000 auf 300.000,00 ATS.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 25. Februar 2002 wurden die bisher vorgeschriebenen DB-, DZ- und SZ-Beträge auf Grund der richtig gestellten Bemessungsgrundlagen wie folgt geändert:

Dienstgeberbeitrag:

1998: 30.000,00 ATS, 1999: 645.000,00 ATS, 2000: 300.000,00 ATS = gesamt: 975.000,00  
ATS x 4,5 % = 43.875,00 ATS Nachforderung neu (bisher 58,050,00 ATS);

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen:

1998: 30.000,00 ATS, 1999: 645.000,00 ATS = 675.000,00 ATS x 0,48 % = 3.240,00 ATS  
2000: 300.000,00 ATS x 0,45 % = 1.350,00 ATS, somit Nachforderung neu gesamt: 4.590,00  
ATS (bisher: 6.042,00 ATS)

Säumniszuschlag: 43.875,00 ATS minus 1.350,00 ATS = 42.525,00 ATS x 2 % = 850,00 ATS  
neu (bisher: 1.161,00 ATS).

Begründet wurde dies damit, dass hinsichtlich DB- und DZ-Bemessungsgrundlage für die Jahre 1998 und 1999 das Zuflussprinzip bzw. die zeitliche Zuordnung gem. § 19 Abs. 1 EStG 1988 gelte. Der Teilbetrag von 45.000,00 ATS für den Zeitraum 1998 sei im Kalenderjahr 1999 ausbezahlt worden und erhöhe dadurch die Bemessungsgrundlage für 1999.

Hinsichtlich der Einbeziehung der Geschäftsführerbezüge in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag führt das Finanzamt aus, dass laut Aktenvermerke vom 11. Jänner 1999 bzw. 25. Juli 2000 über die durchgeführten

Besprechungen der Geschäftsführung sowie der Gesellschaft der Berufungswerberin, der Geschäftsführer einen jährlichen Geschäftsführerbezug in Höhe von 40 % des Gewinnes vor Steuern und vor Abzug des Geschäftsführerbezuges, mindestens aber 600.000,00 ATS bzw. ab 1.1.2000 300.000,00 ATS erhalte. Die Fixierung der Jahresbezüge widerspreche dem Erfordernis, dass der Steuerpflichtige den Erfolg durch eigene Geschäftseinteilung maßgeblich beeinflussen könne. Der beteiligte Geschäftsführer sei auch für die Jahre 1998, 1999 und 2000 steuerrechtlich als Bezieher von Einkünften iSd. § 22 Z 2 EStG 1988 behandelt worden.

Der VfGH habe die Behandlung von Beschwerden, die sich gegen die Einbeziehung der Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art iSd. § 22 Z 2 EStG in den Dienstgeberbeitrag nach dem FLAG richteten, abgelehnt und weiters auch die Anfechtungsanträge des VwGH abgewiesen. Auch nach der Entscheidung des VfGH sei der VwGH in seinen Erkenntnissen vom 23.4.2001 Zl. 2001/14/0054, vom 23.4.2001 Zl. 2001/14/0052 und vom 29.5.2001 Zl. 2001/14/0077 bei seiner bisherigen Rechtsprechung geblieben.

Im Vorlageantrag vom 13. März 2002 führt die Berufungswerberin ergänzend zur Berufung an, dass zwischen ihr und dem Geschäftsführer in Aktenvermerken vom 11.1.1999 und 25.7.2000 festgehalten werde, dass der Geschäftsführerbezug in Höhe von 40 % des Gewinnes vor Steuern und Abzug des Geschäftsführerbezuges festgelegt werde, wobei die Untergrenze bis 31.12.1999 mit 600.000,00 ATS und ab 1.1.2000 mit 300.000,00 ATS fixiert worden sei. Neben der Fixierung des Geschäftsführerentgeltes in Höhe eines bestimmten Prozentsatzes des Gewinnes habe der Geschäftsführer sämtliche im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit anfallenden Aufwendungen aus eigenem zu tragen und würden daher nicht von der GmbH vergütet. Insbesondere handle es sich dabei um Kosten der gewerblichen Sozialversicherung sowie der anfallenden Reisekosten, da der Geschäftsführer nicht nur am Sitz der Gesellschaft tätig sei, sondern seine Tätigkeit auch außerhalb ausübe und daher Reise- und Verpflegungskosten anfallen würden. Bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinnes aus dieser selbstständigen Tätigkeit hätten sich jedoch bisher die Verpflegungs und Reisekosten nicht ausgewirkt, da die Betriebsausgaben mit dem Pauschalsatz von 6 % gem. § 17 Abs. 1 EStG angesetzt worden seien.

Im gegenständlichen Fall sei daher sehr wohl ein Unternehmerwagnis gegeben, da der Geschäftsführer genötigt sei, für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufzukommen. Je nach Anfall der Reisekosten und dem Gewinn des Unternehmens sei das Einkommen des Geschäftsführers sehr wohl erheblichen Schwankungen unterzogen, was bei einem Dienstverhältnis im Wesentlichen denkunmöglich wäre. Auch die Reduzierung des Mindestentgeltes von 1999 auf 2000 um 50 % sei für einen Dienstnehmer denkunmöglich. Das Vorliegen von Unternehmerwagnissen und somit das Nichtvorliegen der Dienstgeberbeitragspflicht wäre auch durch den VwGH in seinen Entscheidungen vom 19.12.2001 Zl. 2001/13/0086 und vom 12.9.2001 Zl. 2001/13/0115 bestätigt worden.

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

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

Nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 in der seit 1.1.1994 geltenden Fassung sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuer- gesetzes 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 in der seit 1.1.1994 geltenden Fassung ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalender- monat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrund- lage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuer- gesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Die Bestimmung des § 41 FLAG 1967 definiert also die beitragspflichtigen Bezüge und soll gleichzeitig eine klare Abgrenzung von den beitragsfreien Bezügen gewährleisten. Auf Grund des eindeutigen Gesetzeswortlautes ist bei den beitragspflichtigen Bezügen von zwei Gruppen von Bezügen auszugehen:

1. Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer iSd. § 47 Abs. 2 EStG 1988 gewährt werden.
2. Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd. § 22 Z 2 EStG 1988, die an Personen gewährt werden, die an Kapitalgesellschaften wesentlich beteiligt sind.

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung von Beschwerden, die sich gegen die Einbeziehung der Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen richteten, abgelehnt (vgl. VfGH vom 9. Juni 1998, B 286/98 und vom 24. Juni 1998, B 998/98 und B 999/98) und weiters auch die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes mit den Erkenntnissen vom 1. März 2001, G 109/00, und vom 7. März 2001, G 110/00, abgewiesen.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes v. 1. März 2001, G 109/00, wurde unter Zitierung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis sind, im Fall 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. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsgebundenheit

ihre Indizwirkung zur Bestimmung des durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten Typusbegriffes des steuerlichen Dienstverhältnisses verlieren, gehören vor allem Folgende: fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Arbeits- Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (vgl. dazu insbesondere die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes v. 23.4.2001, Zl. 2001/14/0052, Zl. 2001/14/0054, und v. 10.5.2001, Zl. 2001/15/0061).

Vom wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer werden Einkünfte iSd. § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt, wenn - bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse - feststeht, dass

- der Gesellschafter Geschäftsführer zufolge kontinuierlich und über einen längeren Zeitraum andauernden Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes seiner Gesellschaft eingegliedert ist,
- ihn weder das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmen Schwankungen noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben trifft und
- er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für diese Eingliederung. Auf Grund der vom Geschäftsführer zu erfüllenden Aufgaben der Geschäftsführung, denen er unbestritten auch nachgekommen ist, kann nicht in Abrede gestellt werden, dass diese eine faktische Eingliederung in den betrieblichen Ablauf erforderten und zwar in zeitlicher, örtlicher und organisatorischer Hinsicht.

Unternehmerwagnis liegt vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss. Auch hier kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Im Vordergrund dieses Merkmals steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich - in seiner Stellung als Geschäftsführer - das Wagnis ins Gewicht fallender Einkommens Schwankungen trifft. In die Überlegungen einzubeziehen sind auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen aus nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben.

Wie der Berufung und dem Vorlageantrag zu entnehmen ist, wurde in den Aktenvermerken vom 11.1.1999 und 25.7.2000 festgehalten, dass der Geschäftsführerbezug in Höhe von 40 % des Gewinnes vor Steuern und Abzug des Geschäftsführerbezuges festgelegt werde, wobei

die Untergrenze bis 31.12.1999 mit 600.000,00 ATS, ab 1.1.2000 mit 300.000,00 ATS und ab 1.1.2001 mit 400.000,00 ATS fixiert wurde. Diese Gestaltung entspricht aber der Vereinbarung eines Fixbezuges, der nach der ständigen Rechtsprechung ein starkes Indiz gegen das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses darstellt, zumal dieser im gegebenen Fall auch trotz der Verluste der Gesellschaft gewährt wurde. Von einer laufenden Entlohnung kann ausgegangen werden, weil entsprechend der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes diese nicht notwendig monatlich erfolgen muss. Weiters ist es zudem nicht von wesentlicher Bedeutung, dass die Auszahlung der Geschäftsführervergütung nicht in 14 Teilbeträgen erfolgt, weil bei einem wesentlich Beteiligten die Begünstigungsmöglichkeit für einen 13. und 14. Monatsbezug nicht besteht. Auch kommt es nicht auf die zivilrechtliche Einstufung der Rechtsgrundlagen für die Tätigkeit als Geschäftsführer an.

Auch ausgabenseitig wurde ein Unternehmerrisiko nicht aufgezeigt, zumal selbst im Vorlageantrag angeführt wird, dass sich die Verpflegungs- und Reisekosten bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinnes aus dieser selbständigen Tätigkeit bisher nicht ausgewirkt haben, da die Betriebsausgaben mit dem Pauschalsatz von 6 % gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 angesetzt wurden. Das Tragen der Sozialversicherungsbeiträge durch den Geschäftsführer begründet – wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat – kein Unternehmerrisiko. Hinsichtlich der von der Berufungswerberin angeführten Haftungsansprüche eines Gesellschafter-Geschäftsführers ist darauf zu verweisen, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer nicht für den eigenen Betrieb, sondern für den der Kapitalgesellschaft und somit für einen fremden Betrieb tätig ist. Es entspricht der ständigen Rechtsprechung, dass das Risiko, welches der Gesellschafter-Geschäftsführer im Falle der Übernahme einer Bürgschaft für Verbindlichkeiten der Gesellschaft trägt, der Gesellschafterspäre zuzuordnen ist und damit kein Indiz für ein Unternehmerwagnis im Bereich der Geschäftsführungstätigkeit darstellt (vgl. etwa das VwGH-Erkenntnis v. 20.3.2002, ZI. 2001/15/0155). Auch das Fehlen eines "arbeitsrechtlichen Schutzes" ist einem Unternehmerrisiko nicht gleichzuhalten. Zudem ist die GmbH entsprechend § 1014 ABGB verpflichtet, dem Geschäftsführer seine Barauslagen zu ersetzen (vgl. Reich-Rohrwig, Das österreichische GmbH-Recht 2/100). Zur Frage der Vertretungsbefugnis ist schließlich fest zu halten, dass es nicht unüblich ist und einem Dienstverhältnis nicht entgegensteht, wenn sich leitende Angestellte, insbesondere Geschäftsführer, bei bestimmten Verrichtungen vertreten lassen können. Dass im gegebenen Fall tatsächlich vom Geschäftsführer selbst zu tragende Kosten für seine Vertretung angefallen wären, wird von der Berufungswerberin auch nicht behauptet.

Dieser Sachverhalt lässt somit kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis beim Geschäftsführer erkennen.

Die Bemessungsgrundlage wurde vom Finanzamt im Zuge des Berufungsverfahrens neu ermittelt und der Berufungswerberin mit der Berufsvorentscheidung – der die Wirkung

eines Vorhaltes zukommt - zur Kenntnis gebracht. Dagegen wurden im Vorlageantrag keine Einwände erhoben. Diese wird beibehalten und ist in den Entscheidungsgründen dargestellt.

Es ergibt sich deshalb, dass die Tätigkeit des wesentlich Beteiligten - unter Außerachtlassung der Weisungsgebundenheit - die Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist, sodass die von der Berufungswerberin bezogenen Vergütungen als Einkünfte im Sinne des § 22 Z2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

Aus den angeführten Gründen war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 21. Oktober 2004