



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der L&PGesmbH, Unternehmensführung & Finanztreuhand, K,St.V.Str., vertreten durch MPD Mitterdorfer + Pira + Daurer GesmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 5020 Salzburg, Fischer-von-Erlach-Straße 47, vom 27. Juli 2005 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Klagenfurt, vertreten durch ADir Dieter Hanneschläger, vom 5. Juli 2005 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1. Jänner 2001 bis 31. Dezember 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Firma L&PGesmbH (in der Folge Bw.) ist eine Gesellschaft, deren Unternehmensgegenstand die Unternehmensführung und Finanztreuhand ist. Mag.A.L. (Mag. A.L.) ist an der Bw. zu 95% beteiligt und vertritt die Bw. als einziger Geschäftsführer seit Bestehen der Gesellschaft (ab 6. Dezember 1994).

Bei der Bw. fand im Jahre 2005 eine den Zeitraum vom 1. Jänner 2001 bis 31. Dezember 2004 umfassende Lohnsteuerprüfung statt. Dabei stellte der Prüfer fest, dass die von der Bw. an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer zur Auszahlung gebrachten Gehälter als Arbeitslohn im Sinne des § 41 Abs. 2 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) in

der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818/1993, zu qualifizieren und diese folglich im Jahr 2001 in Höhe von S 180.000,00 (€ 13.081,00), im Jahr 2002 in Höhe von € 13.200,00, im Jahr 2003 in Höhe von € 14.400,00 und im Jahr 2004 in Höhe von € 30.000,00 in Höhe von der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zuzurechnen seien. Im Bericht vom 5. Juli 2005 wurde nach Zitierung der für die Vorschreibung der genannten Abgaben maßgeblichen Bestimmungen des FLAG sowie des EStG 1988 auf mehrere diesbezüglich ergangene und abweisende Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes hingewiesen.

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfungsorganes, erließ gegenüber der Bw. am 5. Juli 2005 entsprechende Haftungs- und Abgabenbescheide und setzte auf Grund der getroffenen Feststellungen den Dienstgeberbeitrag mit insgesamt € 3.180,65 (davon 2001 € 588,65, 2002 € 594,00, 2003 € 648,00 und 2004 € 1.350,00) sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit insgesamt € 302,09 (davon 2001 € 60,17, 2002 € 55,44, 2003 € 60,48 und 2004 € 126,00) fest.

Gegen die angeführten Haftungs- und Abgabenbescheide erhob die Bw. im Wege ihres steuerlichen Vertreters mit Eingabe vom 22. Juli 2005, beim Finanzamt eingelangt am 27. Juli 2005, das Rechtsmittel der Berufung. Begründend führte sie einleitend aus, dass die gegenständlichen Bescheide ohne Anhörung der Partei/Schlussbesprechung ergangen seien. Wäre der übliche Verfahrensablauf – unter Einräumung einer angemessenen Frist zur Stellungnahme – eingehalten worden, so wäre das nunmehrige Berufungsvorbringen bereits im Betriebsprüfungsverfahren möglich gewesen. Unbestritten sei, dass (Mag. A.L.) wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. sei. Unstrittig dürfte auch sein, dass Geschäftsführer mit einer mehr als 50%-igen Beteiligung mit ihren Vergütungen der Einkommensteuer unterliegen würden und arbeitsrechtlich nicht Dienstnehmer der Gesellschaft seien. Voraussetzung für eine DB- und DZ-Pflicht sei aber auch nach der Judikatur des VwGH, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer Bezüge beziehe, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Sinne des § 22 Z 2 EStG darstellen würden. Dies sei im vorliegenden Fall nicht gegeben. Mag. A.L. betreibe seine Geschäftsführertätigkeit auf Grund seiner Gewerbeberechtigung als Betriebsberater, Gewerberegister 503, Nr. 104919 (Anlage). Die Abrechnung erfolge gemäß beiliegenden Honorarnoten, jährlich bzw. halbjährlich unter Bedachtnahme auf die erbrachte Leistung und wirtschaftliche Lage der Gesellschaft. Die Honorare seien Bestandteil der Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Da weder ein arbeitnehmer- noch ein arbeitnehmerähnliches Rechtsverhältnis zu Grunde liege, sondern Herr Mag. A.L. als selbständiger Unternehmer (Unternehmensberater) tätig werde, seien arbeitsrechtliche Schutzvorschriften im vorliegenden Fall nicht anzuwenden, sondern würden die Rechtsgrundlagen entweder der §§ 1002 ff ABGB (Auftragsverhältnis) oder §§ 1165 ff

(Werkvertrag) gelten; ergänzend dazu die Gewerbeordnung, im Speziellen die Vorschriften für Unternehmensberater. Herr Mag. A.L. hafte als Unternehmensberater für die Unternehmensberatungstätigkeit der Bw., sei nicht weisungsgebunden, stehe in keiner persönlichen oder wirtschaftlichen Abhängigkeit, sei bei der Leistungserbringung nicht organisatorisch in das Unternehmen der GesmbH eingegliedert und unterliege keiner arbeitsrechtlichen Regelung etc.. Die Honorare würden daher nicht dem DB und dem DZ und naturgemäß auch nicht der Kommunalsteuer unterliegen. Es werde daher beantragt, die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben.

Der gegenständlichen Berufung beigeschlossen sind vier Honorarnoten des Mag. A.L., in denen der Geschäftsführer unter Bezugnahme auf eine Vereinbarung der Bw. für den Zeitraum Jänner bis Juni 2001 und vom Juli bis Dezember jeweils S 90.000,00/€ 6.540,55 (6 Monate a S 15.000,00/€ 1.090,09), vom Jänner bis Dezember 2002 € 13.200,00 (12 Monate a € 1.100,00) und vom Jänner bis Dezember 2003 € 14.400,00 (12 Monate a € 1.200,00) in Rechnung stellt. Weiters beigeschlossen ist der Berufung ein Auszug aus dem Gewerberegister, wobei als Gewerbeinhaber Mag. A.L. als Betriebsberater einschließlich der Betriebsorganisatoren gemäß § 103 (1) lit. b) Z 4 GewO 1973 seit 5. Juli 1990 mit dem Standort Th.,E., aufscheint.

Im weiteren Berufungsverfahren wurde vom Finanzamt der Bw. am 10. November 2005 ein Fragebogen folgenden Inhalts übermittelt:

"1. Welche konkreten Tätigkeiten übte(n) der (die) Geschäftsführer(in) im Prüfungszeitraum als wesentlich Beteiligte/r (Geschäftsführer/in) 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 bezug habenden 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?"

Mit Eingabe vom 28. November 2005 wurden die Fragen von der Bw. wie folgt beantwortet:

"Ad 1 Unternehmensberater

Ad 2 nein

Ad 3 nein

Ad 4 Die Abrechnung des Werkvertrages erfolgte über Honorarnoten; wurden bereits vorgelegt. Sonstige Bezüge, Sachbezüge: keine.

Ad 5 Werkvertragshonorar ergibt sich aus den geleisteten Tätigkeiten.

Ad 6 keine

Ad 7 Teilweise in den Räumen der GesmbH ausgeübt, teilweise vor Ort bei den Auftraggebern (Unternehmen, für die die GesmbH die Betriebsberatungen durchführt) und auch vom Sitz des einzelunternehmerischen Unternehmensberatungsbüros aus.

Ad 8 Arbeitsmittel stehen teilweise im Eigentum des einzelunternehmerischen Unternehmensberatungsunternehmens. Für die fallweise Beistellung werden von der GesmbH keine Vergütungen geleistet.

Ad 9 Je nach Auftragseingang/Auftragsabwicklung.

Ad 10 Diesbezüglich sind keine Angaben möglich, weil weder eine Urlaubs- noch eine Krankenstandskartei geführt wird, weil nur die tatsächlich erbrachten Leistungen im Werkvertrag abgerechnet wurden und eben kein Dienstverhältnis vorliegt.

Ad 11 Der Geschäftsführer ist aufgrund seiner einzelunternehmerischen Tätigkeit im GSVG pflichtversichert. Die Kosten trägt das einzelunternehmerische Unternehmensberatungsbüro.

Ad 12 Es gelten die gesetzlichen Bestimmungen für Werkverträge.

Ad 13 Gewerbebetrieb."

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 BGBl. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

§ 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. 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 selbständiger 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, 2003 und 2004 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 - 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. 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 Delegation 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 ²¹, § 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.

Diese Eingliederung erscheint im vorliegenden Fall jedenfalls als gegeben. Der Gesellschafter-Geschäftsführer vertritt die Bw. seit 6. Dezember 1994. Die vom Geschäftsführer ausgeübte Geschäftsführertätigkeit war somit auf Dauer angelegt.

Was die Tätigkeitsverpflichtung des Geschäftsführers anbelangt, so bestand diese nach den Angaben der Bw. in der "Unternehmensberatung". Fest steht jedenfalls damit, dass Aufgabe des Geschäftsführers nicht die Abwicklung eines konkreten Projektes oder Arbeitsauftrages ist, sondern vielmehr eine kontinuierliche Tätigkeit des Geschäftsführers für die Bw. in deren Bereich gegeben ist. Auf Grund des Umstandes, dass der Geschäftsführer seit Bestehen der Bw. diese Funktion innehat, ist von einem Dauerschuldverhältnis auszugehen und auf dessen Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bw. zu schließen.

Wenn die Bw. der organisatorischen Eingliederung des Geschäftsführers damit zu widersprechen versucht, dass der Geschäftsführer weisungsungebunden sei, so ist ihr entgegen zu halten, dass die Weisungsungebundenheit aus der gesellschaftlichen Beziehung resultiert und bei der gegenständlichen Betrachtung außer Betracht zu lassen ist. Unter

diesem Blickwinkel ist auch die von der Bw. ins Treffen geführte Haftung des Geschäftsführers für die Unternehmensberatungstätigkeiten der Bw. zu sehen. Auch die von der Bw. weiters ins Treffen geführten Umstände, dass der Geschäftsführer in keiner persönlichen und wirtschaftlichen Abhängigkeit stehe und in der Gestaltung seiner Leistungen freigestellt sei, steht seiner Eingliederung in das Unternehmen der Bw. nicht entgegen.

Auf die von der Bw. weiters angeführten Argumente, dass der Geschäftsführer an keine arbeitszeitliche Regelung gebunden sei, keinen fixen Arbeitsort habe und arbeitsrechtliche Schutzvorschriften nicht anzuwenden seien, ist zu entgegnen, dass diese für die Einstufung der Tätigkeit unmaßgebend sind (vgl. z.B. Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. September 2000, ZI. 2000/15/0075, hinsichtlich fixer Arbeitszeit, vom 30. November 1999, ZI. 99/14/0226, hinsichtlich fixem Arbeitsort und vom 26. April 2000, ZI. 99/14/0339, u.a. hinsichtlich Urlaubsregelung).

Wenn die Bw. aus dem Umstand, dass der Tätigkeit des Geschäftsführers ein Werkvertrag zu Grunde liegt, den Schluss zieht, dass im gegenständlichen Fall ein Dienstverhältnis nicht vorliege, so ist dazu auszuführen, dass es bei der Beurteilung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 auf die zivilrechtliche Einstufung eines wesentlich beteiligten Gesellschafters zu einer Kapitalgesellschaft nicht ankommt (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. April 2003, ZI. 2001/13/0258). Ebenso wenig maßgebend ist, dass der Geschäftsführer seine Geschäftsführungstätigkeit auf Grund einer Gewerbeberechtigung ausübt, zumal dieser nach den Angaben der Bw. auch einzelunternehmerisch in diesem Bereich tätig ist.

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 im Erkenntnis vom 10. November 2004, ZI. 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 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 nicht zu beanstanden.

Die Berufung war somit als unbegründet abzuweisen.

Klagenfurt, am 29. Mai 2007