



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Walter Zemrosser und die weiteren Mitglieder Hofrätin Dr. Ingrid Mainhart, Heinz Hengl und Horst Hoffmann im Beisein der Schriftführerin FachOInsp Claudia Orasch über die Berufung der WBSGesmbH, V., vertreten durch Treuhand-Union Villach, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., 9500 Villach, Haydnstraße 5, vom 12. Mai 2005 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Spittal Villach, vertreten durch Hofrat Dr. Veit Jonach, vom 12. April 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 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Für den Zeitraum vom 1. Jänner 2001 bis zum 31. Dezember 2003 werden festgesetzt:

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen mit € 1.769,35 (S 24.346,79) und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit € 172,34 (S 2.371,45).

Entscheidungsgründe

Die Fa. WBSGmbH (in der Folge WBS GmbH bzw. Bw.) ist ein Unternehmen mit Sitz in Villach. Herr H.W. (in der Folge H.W.) ist an der Gesellschaft zu 100% beteiligt und hat die alleinige Geschäftsführung der Bw. inne.

Bei der Bw. fand im Jahre 2005 eine den Zeitraum vom 1. Jänner 2001 bis 31. Dezember 2003 umfassende gemeinsame Prüfung der lohnabhängigen Abgaben 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 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (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 € 13.214,54 (S 181.836,03), im Jahr 2002 in Höhe von € 10.500,00 (S 144.483,15) sowie im Jahr 2003 in Höhe von € 12.000,00 (S 165.123,60) und € 11.200,00 (S 154.115,36, Tantiemen) der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zuzurechnen seien. Begründend wurde im Bericht vom 11. April 2005 ausgeführt, dass der VwGH im Erkenntnis vom 10. November 2004, Zl. 2003/13/0018, in Abänderung seiner bisherigen Judikatur ausgesprochen habe, dass für die Einstufung der Einkünfte wesentlich (- zu mehr als 25%) beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer unter § 22 EStG nur mehr der Umstand der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens entscheidende Bedeutung zukomme. Die Tantieme sei 2003 noch nicht zugeflossen, jedoch sei die wirtschaftliche Verfügungsgewalt gegeben gewesen.

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfungsorganes, erließ gegenüber der Bw. am 12. April 2005 einen entsprechenden Haftungs- und Abgabenbescheid und setzte u.a. auf Grund der getroffenen Feststellungen den Dienstgeberbeitrag mit insgesamt € 2.273,35 (S 31.281,98) sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit insgesamt € 219,38 (S 3.018,73) fest.

Gegen diesen Haftungs- und Abgabenbescheid brachte die Bw. mit Schriftsatz vom 11. Mai 2005, beim Finanzamt eingelangt am 12. Mai 2005, das Rechtsmittel der Berufung ein. Darin führte die Bw. aus, dass im Zuge der GPLA-Prüfung vom Prüfer keine Erhebungen hinsichtlich der organisatorischen Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers in die Bw. gepflogen worden und auch keine Unterlagen wie z.B. der Geschäftsführervertrag eingesehen worden seien. Im Geschäftsführervertrag Punkt 2. werde aber klargestellt, dass der Geschäftsführer in der Gestaltung seiner Leistungen völlig frei gestellt sei und diese nach eigenem Ermessen und eigenverantwortlich zu erbringen habe. Weiters gehe aus dem Geschäftsführervertrag hervor, dass der Geschäftsführer an keine betrieblichen Ordnungsvorschriften wie Arbeitsort, Arbeitszeit und arbeitsbezogenes Verhalten gebunden sei. Zusätzlich sei im Punkt 2. des Geschäftsführervertrages auch vereinbart worden, dass sich der Geschäftsführer für die Erbringung seiner Leistungen vertreten lassen könne bzw. bei längerer Krankheit selbst dafür Sorge tragen müsse, dass der vereinbarte Leistungsumfang von Dritten (Vertreter) erbracht werde. Die Bw. vertrete nun die Meinung, dass der Geschäftsführer aufgrund der vertraglichen und tatsächlichen Verhältnisse nicht in den Organismus der Gesell-

schaft eingegliedert gewesen wäre bzw. sei. Es könne sich daher beim gegenständlichen Geschäftsführervertrag niemals um einen Dienstvertrag, sondern wenn überhaupt nur um einen Freien Dienstvertrag bzw. Werkvertrag handeln. Darüber hinaus habe der Prüfer die Meinung vertreten, dass die für das Jahr 2003 beschlossene Geschäftsführertantieme in Höhe von € 11.200,00 bereits im Jahr 2003 zugeflossen sei. Im Gesellschafterbeschluss vom 13. Juli 2004 sei aber vereinbart worden, dass die Tantieme 2003 frühestens am 30.06.2006 an den Geschäftsführer auszuzahlen sei, sofern dadurch nicht die laufende Liquiditätssituation gefährdet werde. Der Geschäftsführer hätte demnach nicht über die Tantieme verfügen können, sodass die Annahme des Prüfers – der Geschäftsführer hätte die wirtschaftliche Verfügungsmacht erlangt – unrichtig sei. Die Bw. vertrete auch die Meinung, dass die vom Prüfer vertretene Rechtsansicht verfassungswidrig sei und der Bescheid auch aus diesem Grund aufzuheben wäre. Für den Fall der Berufungserledigung durch die zweite Instanz beantragte die Bw. die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gemäß § 282 Abs. 1 BAO sowie die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung gemäß § 284 Abs. 1 BAO.

Über Aufforderung des Finanzamtes übermittelte die Bw. am 3. Juni 2005 den zwischen ihr und ihrem Geschäftsführer am 18. Februar 2000 abgeschlossenen Geschäftsführervertrag. Dieser weist folgenden Inhalt auf:

"Präambel

Am 1. Jänner 2000 tritt anstelle der bisherigen vertraglichen Regelungen der nachstehende Werkvertrag, der nun schriftlich festgehalten wird. An der WBS-GmbH ist ausschließlich nachfolgend angeführter Gesellschafter am Stammkapital beteiligt: Herr H.W. 100%. Der Auftragnehmer übt die Tätigkeit als handelsrechtlich verantwortlicher Geschäftsführer frei von persönlicher Abhängigkeit zu folgenden Bedingungen aus:

1.

Der Auftragnehmer vertritt als Geschäftsführer die WBS GmbH seit 18. August 1997 selbstständig. Alle Vertragsparteien erklären hiermit ausdrücklich den Abschluss eines unbefristeten, allerdings auf die Dauer der Gesellschaftereigenschaft beschränkten Werkvertrages gewollt zu haben und in keiner Weise den Abschluss eines Dienstvertrages. Es wird hiermit auch ausdrücklich festgehalten, dass den Vertragsparteien bekannt ist, dass geltendes Arbeitsrecht (Angestelltengesetz, Kollektivvertrag usw.) auf dieses Auftragsverhältnis nicht anzuwenden ist. Das Vertragsverhältnis richtet sich grundsätzlich nach den Bestimmungen dieses Vertrages. Subsidiär sind das ABGB und das GmbHG in der jeweils geltenden Fassung anzuwenden. Der Auftragnehmer hat daher außer dem vereinbarten Geschäftsführerhonorar gem. Punkt 5. für die erbrachten Leistungen keinen Anspruch auf Sonderzahlungen, Abfertigung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfalle, Urlaub, Wochengeld, Karenzgeld usw. Dem Auftragnehmer erwachsende Auslagen anlässlich von Geschäftsreisen sind selbst zu tragen.

2.

Dem Auftragnehmer obliegt als Geschäftsführer die Lenkung und Überwachung der Unternehmen des Auftraggebers im Ganzen. Er hat insbesondere für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaften in bestmöglicher Weise zu Gunsten aller Gesellschafter Sorge zu tragen. Der Auftragnehmer hat sich bei der Geschäftsführung immer am Wohl des Unternehmens als oberste Richtlinie zu orientieren. Die ihm obliegenden

Pflichten hat der Auftragnehmer mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes wahrzunehmen. Der Auftragnehmer ist in der Gestaltung der Leistungen frei, diese ist unter Bedachtnahme des Vertragzweckes nach eigenem Ermessen und eigenverantwortlich zu erbringen. Weiters ist der Geschäftsführer an betriebliche Ordnungsvorschriften, wie Arbeitsort, Arbeitszeit und arbeitsbezogenes Verhalten nicht gebunden, jedoch berechtigt und verpflichtet, diese Ordnungsvorschriften für Dienstnehmer der Gesellschaft zu erlassen und deren Einhaltung zu überwachen. Der Auftragnehmer kann sich auch für die Erbringung der vereinbarten Leistungen vertreten lassen bzw. muß auch selbst dafür Sorge tragen, daß bei längerer Krankheit, Urlaub bzw. allen Verhinderungen der vereinbarte Leistungsumfang erbracht wird. Kosten die durch die Vertretung entstehen, werden dem Geschäftsführer nicht zusätzlich vergütet, sondern sind von diesem zur Gänze zu tragen.

3.

Der Auftragnehmer wird ausdrücklich darauf aufmerksam gemacht, daß er für die Besteuerung des Geschäftsführerhonorars selbst verantwortlich ist und keine Lohnsteuer einbehalten wird. Da der Auftragnehmer bereits über eine Steuernummer verfügt, wird über diese Steuernummer vom Finanzamt die Einkommensteuer bzw. eine Vorauszahlung an Einkommensteuer vorgeschrieben. Der Auftragnehmer wird ausdrücklich darauf aufmerksam gemacht, daß vom Auftraggeber keine Anmeldung bei der Sozialversicherungsanstalt erfolgt, d.h. daß selbst dafür Sorge zu tragen ist, da ansonsten kein Sozialversicherungsschutz (Kranken-, Pensions-, Unfallversicherung usw.) für den Auftragnehmer besteht. Die Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung sind aus eigenem zu tragen.

4.

Das Auftragsverhältnis ist jederzeit nach ordnungsgemäßer Erfüllung der vereinbarten Leistung auflösbar. Eine vorzeitige Auflösung ist somit bei nicht ordnungsgemäßer Erfüllung möglich.

5.

Das Geschäftsführerhonorar ist abhängig vom erzielten wirtschaftlichen Erfolg der Gesellschaft. Bei einem zu erwartenden positiven Ergebnis der WBS GmbH können im laufenden Geschäftsjahr die Geschäftsführerhonorare monatlich akontiert werden. Festgehalten wird, daß das jährliche Geschäftsführerhonorar im Minimum 20 % des Cash-Flow und im Maximum 50 % des Cash-Flow vor Steuern und vor Geschäftsführerhonorar der WBS GmbH betragen soll. Die Höhe des Geschäftsführerhonorars und der jeweilige Auszahlungszeitpunkt sind jährlich von der Generalversammlung zu beschließen, dabei ist auf die Liquiditätssituation Rücksicht zu nehmen. Bei Erwirtschaftung negativer Cash-Flows der WBS GmbH soll durch Beschlussfassung über die Rückzahlung ausbezahlter Akontozahlungen entschieden werden. Die Generalversammlung kann eine Akontozahlung fordern, wenn die Liquiditätssituation der WBS GmbH nachhaltig gefährdet ist. Klargestellt wird, daß die Ansprüche bis zum Auszahlungszeitpunkt unverzinst bleiben."

Mit Berufungsvorentscheidung vom 1. Juli 2005 wurde der Berufung der Bw. teilweise stattgegeben. Dabei wurde die Bemessungsgrundlage um die im Haftungs- und Abgabenbescheid vom 12. April 2005 in Ansatz gebrachte Tantieme in Höhe von € 11.200,00 vermindert und wurde der Dienstgeberbeitrag mit € 1.769,35 und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit € 172,34 festgesetzt. In der Begründung wurde ausgeführt, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10. November 2004, 2003/13/0018, in einem verstärkten Senat zum Ausdruck gebracht habe, dass bei der Überprüfung des Vorliegens der Voraussetzungen des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 und somit des Vorliegens von Einkünften aus sonstiger selbstständiger Tätigkeit die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden

Anfall einer Entlohnung in den Hintergrund treten würden. Als entscheidendes Kriterium bleibe somit – abgeleitet aus der gesetzlichen Bestimmung des § 47 Abs. 2 EStG 1988 – ob der Gesellschafter (Geschäftsführer) bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert sei. Eine Eingliederung in den Organismus der Gesellschaft liege nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in einem funktionalen Verständnis dieses Begriffes mit einer auf Dauer angelegten kontinuierlichen Leistung des Gesellschafters entweder in der Geschäftsführung oder im operativen Bereich der Gesellschaft vor. Im vorliegenden Berufungsfall übe der wesentlich beteiligte Gesellschafter-geschäftsführer H.W. seine Geschäftsführertätigkeit unbestreitbar seit mehreren Jahren aus, weshalb das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft zweifellos gegeben sei. Gegenteilige Argumente seien in der Berufung nicht näher ausgeführt worden. Damit seien aber die Ausführungen zum Vorliegen eines Unternehmerrisikos rechtlich nicht von Bedeutung, da diese nur dann von Bedeutung wäre, wenn die Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre. Abschließend dürfe bemerkt werden, dass nur dann, wenn das Merkmal der Eingliederung des Geschäftsführers in den Organismus der Gesellschaft fehle, auf andere Argumente (Unternehmerrisiko, jährliche Auszahlung der Vergütung, Weisungsfreiheit, örtliche und zeitliche Ungebundenheit, Vertretungsbefugnis usw.) einzugehen sei. Der Prüfer sei somit nach Feststellung der Eingliederung des Geschäftsführers in den Organismus der Gesellschaft zu Recht auf die weiteren Argumente der Bw. (Punkt 2 des Geschäftsführervertrages vom 18.2.2000) nicht mehr eingegangen. Anzumerken sei, dass bereits in der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Kärnten vom 9. Jänner 2000, GZ. RV100/1-6/01 (Seite 9 erster Absatz), festgestellt worden sei, dass eine Eingliederung des Geschäftsführers H.W. in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft vorliege. Der Berufung sei jedoch insoweit ein Erfolg beschieden, als sie sich gegen die Einbeziehung der Tantieme in die Bemessungsgrundlage des Jahres 2003 richte. Die am 13. Juli 2004 für das Jahr 2003 beschlossene Tantieme könne frühestens im Jahr 2004 zugeflossen sein. Es vermindere sich der Dienstgeberbeitrag um € 504,00 auf € 1.769,35 sowie der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag um € 47,04 auf € 172,34.

Der Vollständigkeit halber ist hier anzuführen, dass die Berufung der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Villach vom 26. Februar 2001 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum vom 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 1999 von der Finanzlandesdirektion für Kärnten, Geschäftsabteilung 6, mit Berufungsentscheidung vom 9. Jänner 2002, GZ. RV100/1-6/01, als unbegründet abgewiesen wurde. Zur Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Geschäftsführers in die Bw. ist darin wie folgt ausgeführt: "Die Gesellschafter-Geschäftsführerin S.A. der Bw. war seit Gründung der GmbH bis zur Be-

endigung ihrer Geschäftsführertätigkeit (nach Zwangsausgleich 8/97) Alleingeschäftsführerin der Bw. Der Gesellschafter-Geschäftsführer H.W. ist seither Gesellschafter und Alleingeschäftsführer der Bw. Aus den umfangreichen Aufgabenbereichen der Geschäftsführer und der Tatsache, dass sie jeweils durchgehend als Geschäftsführer der Bw. tätig waren (bzw. H.W. noch immer tätig ist) , konnte die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw. geschlossen werden." Zu dem vom Finanzamt der Bw. übermittelten Fragebogen führte die Bw. mit Fragenbeantwortung vom 22. Juni 2002 zu den Bereichen "Tätigkeit des Geschäftsführers, Vertretung des Geschäftsführers, Arbeitsort, Arbeitszeit sowie Krankheit/Urlaub" Folgendes aus: zu Tätigkeit des Geschäftsführers "Herr H.W. übte im Berufszeitraum als Geschäftsführer für die GmbH im wesentlichen Tätigkeiten in den Bereichen Einkauf und Werbung aus. Generell besteht für den Geschäftsführer die Möglichkeit, sich vertreten zu lassen. Es gab im Prüfungszeitraum einzelne Vertretungen. Über die Häufigkeit der Vertretungen im Prüfungszeitraum gibt es keine Aufzeichnungen, da unser Klient nicht wusste, dass solche Aufzeichnungen geführt werden sollten, es war jedoch des öfteren der Fall. Die Vertretung erfolgte durch angestellte Mitarbeiter. Die für die Vertretung entstandenen Kosten – sofern die Vertretung bezahlt wurde – wurden in voller Höhe von H.W. übernommen." Zu Arbeitsort: "Zu einem geringen Teil erfolgt der Einkauf im Haus. Der größere Teil der Tätigkeit erfolgt jedoch auf Messen usw. bzw. durch Lieferantenbesuche außer Haus." Zu Arbeitszeit: "Die Arbeitszeit gestaltet sich je nach Arbeitsanfall und ist absolut variabel. In der Einkaufszeit können es bis zu 16 Stunden täglich sein, außerhalb dieser Zeiten kann es jedoch auch vorkommen, daß Herr H.W. in einem ganzen Monat nur ein paar Stunden dafür arbeitet." Zu Krankheit/Urlaub: "Die Bekanntgabe der Krankentage bzw. konsumierten Urlaubstage pro Kalenderjahr des Prüfungszeitraumes kann aufgrund nicht vorhandener Aufzeichnungen nicht erfolgen. Herr H.W. wurde während seiner Abwesenheit von einem angestellten Mitarbeiter vertreten. Im Prüfungszeitraum bestand kein vertraglicher Anspruch auf Gebührenurlaub. Im Prüfungszeitraum wurde keine Urlaubs- und Krankenstandskartei geführt."

Mit beim Finanzamt am 5. August 2005 eingelangter Eingabe vom selben Tag beantragte die Bw. die Vorlage der Berufung vom 11. Mai 2005 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Weiters beantragte sie die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gemäß § 282 Abs. 1 BAO und die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung gemäß § 284 Abs. 1 BAO.

Im weiteren Abgabenverfahren vor dem unabhängigen Finanzsenat wurde die Bw. mittels e-mail vom 15. März 2006 aufgefordert, bekannt zu geben, ob die im Schreiben vom 22. Juni 2001 in Beantwortung des vom Finanzamt übermittelten Fragebogens angeführten Antworten auch für das nunmehrige Berufungsverfahren zutreffen (ausgenommen davon jene Konkreti-

sierungen, die im Geschäftsführervertrag vom 18. Februar 2000, gültig ab 1. Jänner 2000, festgelegt worden sind). Weiters wurde die Bw. ersucht, den in ihrer Berufung vom 11. Mai 2005 angeführten Gesellschafterbeschluss vom 13. Juli 2004, nach dem die Tantieme 2003 frühestens am 30.6.2006 auszuzahlen sei, dem unabhängigen Finanzsenat vorzulegen.

Mit e-mail teilte die Bw. am 4. April 2006 mit, dass die Beantwortung des Fragenkataloges vom 22. Juni 2001 (Abgabenverfahren 1997 – 1999) grundsätzlich auch für das gegenständliche Berufungsverfahren zutreffen würden, wobei darauf aufmerksam gemacht werde, dass der Geschäftsführervertrag im Februar 2000 schriftlich formuliert worden sei und die Änderungen entsprechend gelten würden, d.h. die Verrechnungen würden auf Basis des schriftlich formulierten Geschäftsführervertrages durchgeführt. Weiters habe sich dementsprechend auch die Beantwortung des Punktes 4)e) – Gewinnbeteiligung – geändert.

Der von der Bw. vorgelegte Gesellschafterbeschluss vom 13. Juli 2004 hat folgenden Inhalt:

""Die Gesellschafter der Bw. mit Sitz in erklären mit der Beschlussfassung im schriftlichen Wege einverstanden zu sein und beschließen einstimmig:

1. Die Bilanz zum 31.12.2003 mit einer Seitensumme von € 740.112,15 (Euro ...) und einem Jahresgewinn von € 5.667,54 (Euro ...) sowie die Gewinn- und Verlustrechnung für die Zeit vom 1. Jänner bis 31. Dezember 2003 zu genehmigen.

2. Die Gesellschafter beschließen die Höhe der Geschäftsführerhonorare laut gültigem Werkvertrag, wobei 35% des erwirtschafteten Cash-flows vor Steuern und vor Geschäftsführerhonorare als Honorar verrechnet werden. Der Geschäftsführer kann über die Tantieme nicht verfügen, da diese frühestens ausbezahlt wird, wenn die Liquiditäts- und Ertragssituation über zwei Jahre nach dem maßgeblichen Bilanzstichtag stabil ist. Die Auszahlung der Tantieme 2003 sollte frühestens per 30.06.2006 erfolgen.

3. Über die Auszahlung der Tantieme wird kein gesonderter Beschluss gefasst werden. Sollte bis 30.06.2007 kein Auszahlungsbeschluss gefasst werden, ist die Tantieme spätestens per 31.12.2007 auszuzahlen.

4. Die Gesellschafter beschließen der Geschäftsführung für das Geschäftsjahr 2003 die Entlastung zu erteilen und ihr Dank und Anerkennung auszusprechen.

5. Die Gesellschafter bestätigen hiermit den erstellten Jahresabschluss zum 31.12.2003 (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Anhang)."

Mit Eingabe vom 7. April 2006 teilte die Bw. mit, dass sie auf die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung gemäß § 284 Abs. 1 BAO verzichte und begründete dies folgendermaßen: Die Bw. vertrete die Meinung, dass der zu prüfende Sachverhalt in ihren bisherigen Schriftsätzen (Berufung vom 11. Mai 2005) bereits klargelegt worden sei und davon auszugehen sei, dass aufgrund des VwGH-Urteils (verstärkter Senat) zu 2003/13/0018 eine detaillierte Überprüfung der von ihr geltend gemachten Vertragspunkte ohnehin nicht mehr erfolgen werde bzw. die Erfolgsaussichten ("Pro-Forma-Überprüfung") einer diesbezüglich positiven Beurteilung de facto null sein dürften.

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 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 Fami-

lienbeihilfen 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 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, ZI. 2003/13/0018, von seiner bisherigen Rechtsauffassung, wonach das in § 22 Z 2 EStG 1988 normierte Vorliegen der "sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses" abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsungebundenheit auf die Kriterien der "Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft", das "Fehlen des Unternehmerwagnisses" und die "laufende Entlohnung" abstellt (vgl. z.B. Erkenntnisse vom 24. Oktober 2002, ZI. 2002/15/0160, und vom 28. November 2002, ZI. 2001/13/0117), abgegangen. Das Höchstgericht hat in dem zitierten Erkenntnis seine bis dahin vertretene Rechtsauffassung – gestützt auf die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988, die das steuerliche Dienstverhältnis mit der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers umschreibt – dahin revidiert, dass entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingliedert ist. Den weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen des Unternehmerrisikos oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes nicht klar zu erkennen ist (vgl. auch Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Jänner 2005, ZI. 2004/14/0147).

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

Der Gesellschafter-Geschäftsführer vertritt die Bw. seit 18. August 1997 selbständig. Wie dem zwischen der Bw. und ihrem Geschäftsführer am 18. Februar 2000 abgeschlossenen Geschäftsführervertrag entnommen werden kann, besteht die Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers in der Lenkung und Überwachung des Unternehmens der Bw. im Ganzen; insbesondere obliegen dem Geschäftsführer die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Bw.. Damit steht jedenfalls fest, dass Aufgabe des Geschäftsführers nicht die Abwicklung eines konkreten Projektes oder Arbeitsauftrages ist, sondern vielmehr eine kontinuierliche Tätigkeit 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.

Die von der Bw. ins Treffen geführte Umstände, dass der Geschäftsführer in der Gestaltung seiner Leistungen völlig freigestellt sei und diese nach eigenem Ermessen eigenverantwortlich zu erbringen habe, steht seiner Eingliederung in das Unternehmen nicht entgegen.

Auf die von der Bw. weiters angeführten Argumente, dass der Geschäftsführer an keine betrieblichen Ordnungsvorschriften wie Arbeitsort, Arbeitszeit und arbeitsbezogenes Verhalten gebunden sei, ist zu entgegnen, dass diese für die Einstufung der Tätigkeit unmaßgebend sind (vgl. z.B. Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. November 1999, ZI. 99/14/0226, hinsichtlich fixem Arbeitsort, vom 22. September 2000, ZI. 2000/15/0075, hinsichtlich fixer Arbeitszeit, und vom 24. Februar 1999, ZI. 98/13/0014, hinsichtlich arbeits- und sozialversicherungsrechtlicher Einstufung der Tätigkeit).

Auch die dem Geschäftsführer im Geschäftsführungsvertrag eingeräumte Möglichkeit, sich für die Erbringung der vereinbarten Leistungen vertreten zu lassen bzw. selbst dafür Sorge zu tragen, dass im Falle längerer Krankheit der Leistungsumfang erbracht wird, ändert nichts an der Beurteilung seiner Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw., weil es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. Erkenntnis vom 10. Mai 2001, ZI. 2001/15/0061) nicht unüblich ist und einem Dienstverhältnis nicht entgegen steht, wenn sich leitende Angestellte, insbesondere Geschäftsführer, bei bestimmten Verrichtungen vertreten lassen können.

Auch wenn die Bw. und ihr Geschäftsführer im Werkvertrag selbst ihren Willen dahin gehend kundgetan haben, keinen Dienstvertrag, sondern einen Werkvertrag abgeschlossen zu haben und die Bw. daraus den Schluss zieht, dass ein Dienstverhältnis im gegenständlichen Fall nicht vorliegen könne, so ist dazu auszuführen, dass es bei der Beurteilung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 auf die zivilrechtliche Einstufung des Leistungsverhältnisses

eines wesentlich beteiligten Gesellschafters zu einer Kapitalgesellschaft nicht ankommt (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. April 2003, ZI. 2001/13/0258).

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, 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 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 erwies sich dem Grunde nach als unbegründet.

Als berechtigt erwies sich das Berufungsvorbringen jedoch hinsichtlich der Verminderung der Bemessungsgrundlage um die im Jahre 2003 in Ansatz gebrachte Tantieme in Höhe von € 11.200,00. Wie das Finanzamt festgestellt und die Bw. im Verfahren vor dem unabhängigen Finanzsenat durch Vorlage des entsprechenden Beschlusses nachgewiesen hat, ist die angeführte Tantieme im Jahre 2003 dem Geschäftsführer nicht zugeflossen und war daher aus der Bemessungsgrundlage für 2003 auszuscheiden. Da dem diesbezüglichen Vorbringen vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vom 1. Juli 2005 bereits Rechnung getragen wurde, ergab sich durch die der Berufung in diesem Punkt ebenfalls stattgebende Berufungsentscheidung keine Änderung gegenüber der Berufungsvorentscheidung.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 2. Mai 2006