



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Walter Zemrosser und die weiteren Mitglieder Hofrätin Dr. Ingrid Mainhart, Kommerzialrat Dr. Gerhard Ertl und Joachim Rinösl über die Berufung der K. GesmbH, Elektronikunternehmen, Klu, F.Str., vertreten durch Franz Guggi, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, 9020 Klagenfurt, Ebentaler Straße 54, vom 11. November 2002 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Klagenfurt, vertreten durch ADir Dieter Hanneschläger, vom 11. Oktober 2002 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum vom 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2001 nach der am 9. November 2004 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmann-Gasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Fa. K. GesmbH (in der Folge Bw.) ist eine Gesellschaft, deren Unternehmensgegenstand die Entwicklung und Erzeugung sowie der Handel mit elektronischen Komponenten ist. Herr E.K. (in der Folge E.K.) war bis zum 25. September 2000 zu 10% und ist seither zu 95% an der Bw. beteiligt. E.K. hat gemeinsam mit einem zu 5% an der Bw. beteiligten Gesellschafter die Geschäftsführung der Bw. inne.

Bei der Bw. fand im Jahre 2002 eine den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2001 umfassende Lohnsteuerprüfung statt. Dabei stellte der Prüfer u.a. fest, dass die von der Bw.

an den (zu 95%) wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahnten Gehälter und sonstigen Vergütungen als Arbeitslohn im Sinne des § 41 Abs. 2 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG) in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1992, BGBI. Nr. 818/1993, zu qualifizieren und diese folglich in Höhe von S 511.072,00/€ 37.141,05 (1997), S 521.770,00/€ 37.918,50 (1998), S 1.214.567,00/€ 88.266,03 (1999), S 529.646,00/€ 38.490,88 (2000) und S 299.334,00/€ 21.753,45 (2001) der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zuzurechnen seien.

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfungsorganes, erließ gegenüber der Bw. einen entsprechenden Haftungs- und Abgabenbescheid und setzte auf Grund der o.a. Prüfungsfeststellungen mit Bescheid vom 11. Oktober 2002 den Dienstgeberbeitrag mit insgesamt S 138.437,98/€ 10.060,68 (davon für 1997 S 22.998,00/€ 1.671,33, für 1998 S 23.480,00/€ 1.706,36, für 1999 S 54.656,00/€ 3.972,01, für 2000 S 23.834,00/€ 1.732,08 und für 2001 S 13.470,00/€ 978,90) sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit insgesamt S 15.102,89/€ 1.097,57 (davon für 1997 S 2.555,00/€ 185,68, für 1998 S 2.609,00/€ 189,60, für 1999 S 6.073,00/€ 441,34, für 2000 S 2.489,00/€ 180,88 und für 2001 S 1.377,00/€ 100,07) fest.

In der gegen den angeführten Bescheid erhobenen Berufung vom 11. November 2002 führte die Bw. an, dass die Nachverrechnung damit begründet worden sei, dass die Verpflichtung zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag auf Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art i.S. § 22 Z. 2 EStG abziele. § 22 Z. 2 EStG besage, dass darunter auch Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art anfallen würden, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte – für die sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses gemäß § 47 Abs. 2 aufweisende Beschäftigung – gewährt würden. Dass es sich bei den von der Bw. ausbezahlten Geschäftsführerbezügen um Gehälter handle, die alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisen würden, sei überraschenderweise nicht behauptet worden und werde daher um diesbezügliche Ergänzung des Bescheides ersucht. Beachte man die von der Judikatur in letzter Zeit aufgestellten Grundsätze, so würden bei der Tätigkeit des Geschäftsführers zwei wesentliche Voraussetzungen für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses fehlen, nämlich das Unternehmerwagnis und eine regelmäßige laufende Entlohnung. Diese beiden Voraussetzungen würden deswegen nicht zutreffen, weil der Geschäftsführer ausschließlich für seine erbrachte Leistung entlohnt werde und die Höhe des ausbezahnten Geschäftsführerbezuges ausschließlich von dessen Fleiß und seiner persönlichen Geschicklichkeit abhängen; dies sei auch aus den schwankenden Geschäftsführerbezügen ersichtlich. Da der Geschäftsführer ausschließlich für seine Leistung bezahlt werde, treffe ihn auch das Unternehmerwagnis und widerspreche dies eindeutig einem Dienstverhältnis. Des

Weiteren beantragte die Bw. die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Über Aufforderung des unabhängigen Finanzsenates wurde von der Bw. mit Eingabe vom 11. Oktober 2004 der Umlaufbeschluss vom 3. Juni 1993 vorgelegt, der unter Punkt 2. Folgendes zum Geschäftsführerentgelt enthält: "Aufgrund des Aufwandes für Entwicklung und Marketing wird das Unternehmen in den nächsten Jahren voraussichtlich keine entsprechenden Jahresergebnisse erwirtschaften. Es wird zwischen den Gesellschaftern vereinbart, dass die anfallenden Gewinne für den weiterhin notwendigen Entwicklungsaufwand verwendet werden. Die Gesellschafter beschließen daher, dass bis zum Ende des Wirtschaftsjahres 31. August 1999 die erwirtschafteten Gewinne thesauriert werden. Herr E.K. ist bereit, die gestellten Aufgaben zu übernehmen. Es gilt als vereinbart, dass Herr E.K. an keine Dienstzeit sowie an keinen Dienstort gebunden ist und über seine Arbeitsteilung bzw. Zeiteinteilung frei verfügen kann. Als Honorar bekommt Herr E.K. pro geleistete Arbeitsstunde einen Betrag von netto S 500,--. Auf Grund der ungewissen künftigen Ertragslage erklärt sich Herr E.K. bereit pro Jahr maximal 1000 Stunden in Rechnung zu stellen. Zusätzlich zum obigen Geschäftsführerentgelt wird Herr E.K. eine einmalige Geschäftsführerentschädigung von S 1.000.000,-- zugesagt. Dieses einmalige, zusätzliche Geschäftsführerentgelt kommt nur unter der Bedingung zur Auszahlung, dass der Bilanzgewinn der Gesellschaft zum Stichtag 31. August 1999 mindestens S 2.359.076,-- beträgt. Unter Bilanzgewinn ist der Bilanzgewinn gemäß § 231 Abs. 2 Z 29 HGB zuzüglich Rückstellungen, welche für dieses Geschäftsführerentgelt zu bilden sein werden, zu verstehen. Bei Erfüllung der obigen Voraussetzungen ist die einmalige Geschäftsführerentschädigung bis 31. Dezember 2000 fällig."

In der am 9. November 2004 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung führte der steuerliche Vertreter der Bw. aus, dass die Bw. neben dem Handel mit elektronischen Komponenten ein eigenes komplettes Produkt, nämlich eine Notfallboje entwickelt und marktreif gemacht habe. Bis 25. September 2000 habe der Geschäftsführer lediglich eine Beteiligung von 10% an der Bw. gehalten; es wäre daher zu beurteilen, ob für den Zeitraum bis dahin ein fremdübliches Dienstverhältnis vorliege und sei dafür die Judikatur für Dienstverhältnisse mit nicht wesentlich beteiligten Gesellschaftern bzw. von Dienstnehmern überhaupt heranzuziehen. In diesem Bereich werde auf Weisungsgebundenheit, Dienstzeit, Dienstort sowie regelmäßige Bezahlung abgestellt. Diese Kriterien seien beim Geschäftsführer nicht fremdüblich geregelt gewesen. Darüber hinaus hätten die beiden Geschäftsführer jeweils eine selbständige Zeichnungsberechtigung. Das Dienstverhältnis sei nach außen nicht dokumentiert worden. E.K. habe auch eine eigene Firma gehabt und habe eigene Patente angemeldet. Ein Dienstverhältnis sei daher nicht anzunehmen. Für den Zeitraum nach dem

25. September 2000 sei ein weiterer Geschäftsführer bestellt gewesen und habe sich E.K. gänzlich auf die Entwicklungstätigkeit im Unternehmen konzentriert. Auch für diesen Zeitraum sei ein Dienstverhältnis nicht anzunehmen. E.K. habe im Jahre 2002 mit einer Firma, an der er nicht beteiligt sei, eine Arbeitsvereinbarung desselben Inhaltes getroffen, die als Werkvertrag einzustufen sei. Die Einkünfte seien dem Finanzamt bekannt und in der Veranlagung für das Jahr 2002 enthalten. In der Arbeitsvereinbarung sei ebenfalls eine bestimmte verrechenbare Stundenanzahl sowie eine Beteiligung ab einer bestimmten Höhe des Gewinnes festgelegt worden. An der gegenständlichen Firma sei E.K. nicht beteiligt und stehe auch nicht in einem verwandtschaftlichen oder verschwägerten Verhältnis mit deren Anteilseignern. Der vom Geschäftsführer betriebene Gewerbebetrieb habe in den letzten Jahren keine Arbeitnehmer gehabt und sei ab 2000 stillgelegt worden. E.K. habe die anteiligen Betriebsergebnisse in seinen Einkommensteuererklärungen ausgewiesen; ab dem Veranlagungsjahr 2001 seien keine Einkünfte mehr enthalten. Der zweite Geschäftsführer der Bw. sei Dienstnehmer; die Arbeitsvereinbarung des E.K. ab 2002 sei vom Geschäftsführer als Einzelperson abgeschlossen worden. Die bis zum 25. September 2000 an der Bw. beteiligte Gesellschafterin sei die 1920 geborene Mutter des E.K. Diese habe ihren Geschäftsanteil an E.K. im Schenkungswege übertragen.

Der Vertreter des Finanzamtes führte aus, dass zwischen den Gesellschaftern ein familienhaftes Naheverhältnis anzunehmen sei. Die vom Gesellschafter-Geschäftsführer E.K. ausgeübte Entwicklertätigkeit sei eine typische Dienstnehmertätigkeit. Im gegenständlichen Fall seien alle von der Judikatur geforderten Merkmale eines Dienstverhältnisses gegeben.

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.

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Ein Dienstverhältnis ist weiters dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich i.S. des § 22 Z 2 beteiligt ist, die Voraussetzungen des

§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. b vorliegen. Nach § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a und b. leg.cit. sind Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis sowie Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich i.S. des § 22 Z 2 beteiligt sind, auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehlt.

§ 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 BGBI. Nr. 958/1993 bzw. § 57 Abs. 7 und 8 HKG idF BGBI. 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.

Streit besteht darüber, ob die von der Bw. für die Geschäftsführertätigkeit an den bis 25. September 2000 nicht wesentlich und ab 26. September 2000 wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer E.K. ausbezahlten Gehälter und Vergütungen als Einkünfte nach § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b bzw. 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.

Zu den Merkmalen, die vor dem Hintergrund der Weisungsgebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem folgende: fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendung typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz, sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (vgl. u.a. Erkenntnisse des VwGH vom 17. Dezember 2001, ZI. 2001/14/0194, sowie vom 25. November 2002, 2002/14/0080).

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

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

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

Nach Lehre und Rechtsprechung sind auch bei Abgrenzungsfragen zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit i.S.d. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a wesentliche Merkmale einerseits das Vorliegen einer Weisungsgebundenheit sowie die organisatorische Eingliederung in den Bereich des Arbeitgebers, andererseits das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses.

In Zweifelsfällen sind zudem weitere Kriterien (wie z.B. laufender Arbeitslohn, Pflicht zur persönlichen Arbeitsleistung, fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, feste Urlaubseinteilung) heranzuziehen. Der Begriff des steuerlichen Dienstverhältnisses ist somit ein durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneter Typusbegriff. Solchen Typusbegriffen sind die realen Erscheinungen an Hand einer Mehrzahl von Merkmalen zuzuordnen, wobei nicht stets alle Merkmale in gleicher Intensität ausgebildet sein müssen und die Entscheidung letztlich nach dem Gesamtbild zu erfolgen hat (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. April 2001, ZI. 2001/14/0054). Das Gesamtbild der Tätigkeit ist darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. September 1996, ZI. 92/14/0161).

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 Körperschaftsteuer²¹, § 19 Anm. 72f.). Die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist von einem funktionalen Verständnis des Begriffes der Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der GmbH geprägt. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. Erkenntnisse des VwGH vom 21. Dezember 1999, ZI. 99/14/0255, vom 27. Jänner 2000, ZI. 98/15/0200, und vom 26. April 2000, ZI. 99/14/0339).

Der Gesellschafter-Geschäftsführer ist seit 10. September 1990 mit der Geschäftsführung betraut, seit 8. November 1995 steht ihm ein nicht wesentlich an der Bw. beteiligter zweiter Geschäftsführer zur Seite. Auf Grund der Aktenlage steht fest, dass für das Unternehmen der persönliche Arbeitseinsatz des Geschäftsführers erforderlich war und bei diesem eine dienstnehmerleistungsähnliche Auftragserfüllung mit der Erbringung von Ergebnissen (der Schwerpunkt lag im Arbeitsbereich, nicht hingegen jedoch im Einsatz von Arbeitsmitteln) in wirtschaftlicher Abhängigkeit gegenüber dem Auftraggeber und durchgehendem Tätigwerden ausschließlich für diesen vorlag. Auf Grund dieser Fakten ist daher von einem Dauerschuldverhältnis auszugehen. Soferne die Bw. darauf verwiesen hat, dass sich die Tätigkeit des Geschäftsführers auf die Entwicklungsarbeit konzentriert habe, so ist ihr entgegenzuhalten, dass der Geschäftsführer nach dem Umlaufbeschluss des Jahres 1993

neben dieser Aufgabe die Umstrukturierung des Unternehmens sowie das Förderwesen übernommen hat. Aus dem umfangreichen Tätigkeitsbereich und dem Umstand, dass der Geschäftsführer durch Jahre hindurch in dieser Funktion für die Bw. tätig geworden ist, ist eindeutig auf dessen Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bw. zu schließen.

Die auf Grund der Vereinbarung vom 3. Juni 1993 hervorgekommenen Umstände, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer an keine Dienstzeit und an keinen Dienstort gebunden sei sowie über seine Arbeits- und Zeiteinteilung frei verfügen könne, sind für die Einstufung einer Beschäftigung unter § 22 EStG nicht maßgeblich (vgl. auch Erkenntnisse des VwGH vom 22. September 2000, ZI. 2000/15/0075, hinsichtlich fixer Arbeitszeit, vom 30. November 1999, ZI. 99/14/0226, hinsichtlich fixem Arbeitsort). Unmaßgeblich sind diese Umstände auch für die Einstufung der Beschäftigung nach § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG, weil dies durchaus üblich ist, leitenden Angestellten Freiheit in der Einteilung ihrer Arbeitszeit einzuräumen. Dasselbe trifft auch auf den Arbeitsort zu, der sich speziell in technischen Berufen danach richtet, wo die technischen Voraussetzungen für die Ausübung der Tätigkeit gegeben sind. Nicht relevant ist die auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Beziehung ab 26. September 2000 bestehende Weisungsgebundenheit des Gesellschafter-Geschäftsführers.

Wenn sich die Bw. in ihrem Vorbringen auf den Umstand stützt, dass der Geschäftsführer neben seiner Tätigkeit für die Bw. eine eigene Firma betrieben und eigene Patente angemeldet hat und darin ein gegen ein Dienstverhältnis sprechendes Argument sieht, so stehen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch weitere Tätigkeiten des Geschäftsführers z.B. als Einzelunternehmer oder im Rahmen eines Werkvertrages einer organisatorischen Eingliederung in ein Unternehmen nicht entgegen (vgl. Erkenntnis vom 28. November 2001, ZI. 2001/13/0114).

Ein Unternehmerwagnis liegt dann vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von seiner persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 4. März 1986, ZI. 84/14/0063). Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinen Erkenntnissen vom 21. Dezember 1999, ZI. 99/14/0255, und vom 26. Juli 2000, ZI. 2000/14/0061, weiters ausgesprochen hat, kommt es dabei auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Im Vordergrund dieses Merkmals steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einkommensschwankungen trifft. In die Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen von nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben.

Zur Entlohnung des Geschäftsführers in den Streitjahren hat die Bw. eine zwischen den Gesellschaftern der Bw. abgeschlossene Vereinbarung, festgehalten in einem Umlaufbeschluss, vorgelegt, aus der hervorgeht, dass ein Stundensatz je geleisteter Arbeitsstunde für den Geschäftsführer festgelegt wurde und dieser sich verpflichtet hat, der Bw. nur eine gewisse Stundenanzahl in Rechnung zu stellen.

Wie dem vom Bw. vorgelegten Aufwandskonto 6800/6250

"Geschäftsführerentgelt/Geschäftsführerbezug" entnommen werden kann, wurden dem Geschäftsführer nahezu monatlich Zahlungen zur Überweisung gebracht, die sich in den Jahren 1997 und 1998 zwischen S 15.000,00 und S 35.000,00, im Jahre 1999 S 10.000,00 und S 50.000,00, im Jahre 2000 zwischen S 10.000,00 und S 40.000,00 sowie im Jahre 2001 zwischen S 500,00 und S 30.000,00 bewegten. Zusätzlich zu diesen Vergütungen trug die Bw. Sozialversicherungsbeiträge des Geschäftsführers in Höhe von S 136.072,90 (1997), S 141.770,00 (1998), S 132.567,00 (1999), S 102.062,00 (2000) und S 91.541,00 (2001).

Wenn die Bw. vorgebracht hat, dass beim Geschäftsführer ein Unternehmerrisiko gegeben sei, so wären zunächst die wirtschaftlichen Ergebnisse der Bw. zu beleuchten:

Jahr	Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (in Euro/Schilling)	Gewinn/Verlust (in Euro/Schilling)
1997	29.148,73 / 401.096,00	18.783,24 / 258.463,00
1998	1.199,17 / 16.501,00	- 21.540,95 / - 296.410,00
1999	22.575,67 / 310.648,00	19.184,17 / 263.980,00
2000	43.586,84 / 599.768,00	37.431,81 / 515.073,00
2001	76.601,82 / 1.054.064,00	65.288,11 / 898.384,00

Eine Gegenüberstellung der dargestellten wirtschaftlichen Ergebnisse mit den zur Auszahlung gebrachten Geschäftsführervergütungen lässt eine Abhängigkeit der Höhe der Vergütungen von den Betriebsergebnissen der Gesellschaft nicht erkennen.

Das zwischen der Bw. und ihrem Geschäftsführer gewählte Entlohnungssystem war auch nicht an wirtschaftliche Parameter der Gesellschaft gebunden, sondern wurde für die Entlohnung des Geschäftsführers dessen Arbeitsleistung herangezogen und entsprechend bezahlt. Gerade die Bezahlung eines Stundenlohnes spricht jedoch für die Tätigkeit eines Arbeitnehmers und gegen das Vorliegen eines Unternehmerrisikos. Dass sich in den Bezügen des Geschäftsführers in den Streitjahren Schwankungen ergeben haben, hat seine Ursachen in unterschiedlichen Jahresarbeitsleistungen des Geschäftsführers; ein Zusammenhang mit den

Ergebnissen der Gesellschaft ist – wie oben dargestellt - nicht feststellbar. Durch die vorliegende Entlohnungsvereinbarung war zudem sicher gestellt, dass der Geschäftsführer an einem Verlust der Gesellschaft nicht teilzunehmen hatte und ist daraus ebenfalls mangelndes Unternehmerrisiko abzuleiten. Die Begrenzung der Geschäftsführerbezüge nach oben kann aus den angeführten Gründen ebenfalls keinen Ausschlag in Richtung Unternehmerwagnis geben, weil dafür ausschließlich wirtschaftliche Überlegungen eine Rolle spielten. Dass die Leistung einer Erfolgsprämie bei Überschreiten einer gewissen Betriebsgröße zwischen der Gesellschaft und ihrem Geschäftsführer vereinbart war und im Jahr 1999 zum Tragen kam, kann der Berufung deshalb nicht zum Erfolg verhelfen, weil erfolgsabhängige Bezugsvereinbarungen auch bei leitenden Angestellten nicht unüblich sind (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Dezember 2002, ZI. 2001/13/0208).

Wenn die Bw. für das Vorliegen des Unternehmerrisikos ins Treffen geführt hat, dass die Entlohnung des Gesellschafter-Geschäftsführers "nicht regelmäßig laufend" erfolgt ist, so ist ihr entgegenzuhalten, dass die Geschäftsführervergütungen regelmäßig in Teilbeträgen zur Auszahlung gebracht wurden; für die Annahme einer regelmäßigen Entlohnung würde es zudem ausreichen, wenn die Geschäftsführervergütungen einmal jährlich dem entsprechenden Konto gutgeschrieben werden (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. August 2002, ZI. 2002/14/0094).

Zusammenfassend muss daher gesagt werden, dass die zur Auszahlung gebrachten Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers einen erkennbaren Zusammenhang mit den wirtschaftlichen Parametern der Gesellschaft nicht aufweisen und ein Unternehmerrisiko bei ihm nicht gegeben ist.

Beim Geschäftsführer ist auf Grund seines bloß 10%igen Beteiligungsmaßes für die Zeit vom 1. Jänner 1997 bis 25. September 2000 und des Fehlens einer gesellschaftsvertraglichen Sonderbestimmung (Sperrminorität) zudem Weisungsgebundenheit anzunehmen.

Der Gesellschafter-Geschäftsführer hat in seinem Einkommensteuererklärungen 1997 bis 2001 bei der Ermittlung seiner Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit als Betriebsausgaben jeweils nur das Pauschale in Höhe von 6% der Einnahmen geltend gemacht. Mit Ausgaben, die lediglich in der angeführten Relation zu den Einnahmen stehen, ist ein ausgabenseitiges Unternehmerrisiko nicht verbunden.

Da bei Betrachtung des tatsächlich verwirklichten Gesamtbildes des zwischen der Bw. und ihrem Geschäftsführer bestehenden Auftragsverhältnisses die Merkmale der Unselbstständigkeit gegenüber jenen der Selbstständigkeit überwiegen, wobei für die Zeit bis 25. September 2000 auch Weisungsgebundenheit anzunehmen ist und somit "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" vorliegen, sind die Voraussetzungen für die Qualifikation

der Gehälter nach § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 des nicht wesentlich beteiligten Geschäftsführers vom 1. Jänner 1997 bis einschließlich 25. September 2000 sowie der Gehälter nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 des wesentlich beteiligten Geschäftsführers vom 26. September 2000 bis 31. Dezember 2001 erfüllt. Die von der Bw. an den Geschäftsführer ausbezahlten Gehälter sind nach § 41 Abs. 3 FLAG 1967 somit zur Gänze sowohl in die Beitragsgrundlage des DB als auch in jene des DZ einzubeziehen

Aus den angeführten Gründen war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Klagenfurt, am 12. November 2004