



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Auer Steuerberatungs- und WTH GmbH, 3495 Rohrendorf, Obere Hauptstrasse 91, vom 4. Februar 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Krems an der Donau, vertreten durch ADir. Rainer Tiefenbacher, vom 20. Dezember 2002 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (Sektion A) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) handelt mit Fenstern und Türen in Niederösterreich.

Im Zuge einer Prüfung der Aufzeichnungen gem. § 151 BAO i.V.m. § 86 EStG 1988 hinsichtlich Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1/1997 bis 12/2001 traf der Prüfer in seinem abschließenden Bericht die folgenden Feststellungen:

„Der Geschäftsführer der Bw. ist zu 80% am Stammkapital an der Bw. beteiligt.“

Gem. § 41 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Dienstnehmer sind 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.

Die an den Geschäftsführer gezahlten Beträge teilen sich in Provisionen und Geschäftsführergehälter auf.

Neben diesen Entschädigungen wurden durch die Bw. die Sozialversicherungsbeiträge der gewerblichen Wirtschaft des Geschäftsführers gezahlt, zusätzlich wurden Sachbezugswerte für die Privatnutzung des Telefons berücksichtigt.

Dem Geschäftsführer steht ein firmeneigenes Kraftfahrzeug neben dienstlichen Fahrten auch für Privatfahrten zur Verfügung.

Die Wohnung des Geschäftsführers sowie die Dienststätte befinden sich am selben Ort.

Im Prüfungszeitraum wurden an den Geschäftsführer folgende Vergütungen geleistet (alle Beträge in ATS):

	<u>1997</u>	<u>1998</u>	<u>1999</u>	<u>2000</u>	<u>2001</u>
Gehalt	225.000,00	225.000,00	225.000,00	225.000,00	257.500,00
Provisionen	851.686,55	936.649,25	1.089.753,54	1.403.611,23	922.417,33
SV der Gew. Wirtschaft	119.996,95	115.825,20	141.960,00	143.778,80	149.634,40
plus SV	11.845,09	35.699,00	0,00	0,00	38.212,60
minus SV	-24.135,00	0,00	0,00	-38.212,60	0,00
Sachbezug Telefon	3.000,00	3.000,00	3.000,00	3.000,00	3.000,00
Sachbezug KfZ	<u>37.800,00</u>	<u>37.800,00</u>	<u>37.800,00</u>	<u>37.800,00</u>	<u>37.800,00</u>
Summe	1.225.193,59	1.353.973,45	1.497.513,54	1.774.977,43	1.408.564,33
bereits versteuert					<u>-150.000,00</u>
					1.258.564,33
davon DB	55.133,71	60.928,81	67.388,14	79.873,98	63.385,39
und DZ	6.493,53	7.176,06	7.936,82	9.229,88	7.183,68
Summe DB	326.710,03				
Summe DZ	38.019,97				

Im Zuge der Lohnsteuerprüfung wurde folgender Werkvertrag, datiert vom 30.4.2001, zwischen dem Geschäftsführer (Auftragnehmer) und der Bw. (Auftraggeber) vorgelegt:

Der Auftragnehmer sei handelsrechtlicher und gewerberechtlicher Geschäftsführer der Bw.

Der Auftragnehmer erbringe folgende Leistungen:

Geschäftsführung: Die interne Führung des Unternehmens als auch die Vertretung nach außen.

Vertretungstätigkeit: Der Auftragnehmer sei neben seiner Tätigkeit als Geschäftsführer vorwiegend im Vertrieb des Unternehmens tätig, wobei er in diesem Leistungsbereich gegenüber dem Auftragnehmer wie andere, selbständige Vertreter seine Leistungen verrechne.

Nach dem ausdrücklichen Willen der Vertragspartner begründe das vorliegende Vertragsverhältnis weder einen Arbeits- noch einen freien Dienstvertrag. Der Auftragnehmer erbringe somit die vertragsgemäß Leistung als selbständig Erwerbstätiger.

Allfällige erforderliche behördliche Berechtigungen seien vom Auftragnehmer selbst zu erwerben.

Der Auftragnehmer trage die Haftung dafür, dass der Auftrag entsprechend ordnungsgemäß und zum mit dem Auftraggeber vereinbarten Termin erbracht werde.

Der Auftragnehmer unterläge hinsichtlich Arbeitszeit, Arbeitsort und konkreter Durchführung der Tätigkeit keinen Weisungen des Auftraggebers.

Sollte der Auftragnehmer, aus welchem Grund immer, verhindert sein, den Auftrag durchzuführen oder fertig zu stellen, sei der Auftraggeber berechtigt, den Auftrag auf seine Kosten von geeigneten Dritten durchzuführen/fertig zustellen zu lassen.

Stellung innerhalb der Geschäftsführertätigkeit: Nach dem ausdrücklichen Willen der Vertragspartner begründe das vorliegende Vertragsverhältnis einen freien Dienstvertrag.

Entgelt:

Vertretertätigkeit: Das Honorar werde nur abhängig von den einzelnen Umsätzen und Spannen ermittelt und stehe dem Auftragnehmer nur nach erfolgreicher Erfüllung des Auftrages zu. Sämtliche Aufwendungen, die dem Auftragnehmer durch die Vorbereitung bzw. Ausübung der vertragsgemäßigen Tätigkeit erwachsen, seien von ihm selbst zu tragen. Nur die unmittelbar dem einzelnen Auftrag zuzurechnenden Kosten werden von der Bw. ersetzt bzw. direkt vorgenommen. das Honorar werde vom Auftraggeber monatlich akontiert und zumindest jährlich abgerechnet.

Geschäftsführertätigkeit: Als Geschäftsführer erhalte der Auftragnehmer ein fixes monatliches Gehalt von € 1.000,00 15 mal jährlich. Eine etwaige Erfolgshonorierung werde nach Jahresergebnis gesondert vereinbart.

Sozialversicherung/Steuern/Abgaben: Der Auftragnehmer habe selbst für seinen Versicherungsschutz Sorge zu tragen, ihm obliege auch die ordnungsgemäß Versteuerung.

„Beide Vertragspartner verstehen das vereinbarte Honorar als endgültig kalkulierten Brutto-preis.“

Die Höhe des Honorars werde somit den beiden Vertragspartnern als unter der Bedingung vereinbart angesehen, dass die vertragsgegenständliche Leistung für den Auftraggeber keinerlei Nebenabgaben (wie Sozialversicherung, Dienstgeberbeitrag, etc.) verursache. Ausgenommen davon seien die Lohnnebenabgaben (Dienstgeberbeitrag, Kommunalsteuer) aus der Tätigkeit als Geschäftsführer, die nach derzeitiger Rechtslage DB- und kommunalsteuerpflichtig sein dürften, während das Honorar als Vertreter, das ja von der eigenen Tätigkeit des Auftragnehmers abhänge und für welches daher jedenfalls das Unternehmerrisiko läge, nicht umfasst sei.

Das Honorar vermindere sich somit nachträglich in dem Ausmaß, als dem Auftraggeber gegenüber spätere diesbezügliche Ansprüche geltend gemacht werden sollten. Der Auftraggeber sei berechtigt, etwaige derartige ihm gegenüber geltend gemachte Ansprüche vom Auftragnehmer im Regresswege zurück zufordern.

Aktenkundig ist ferner ein Schreiben der steuerlichen Vertretung der Bw. an den Lohnsteuerprüfer, in dem diese mitteilt, dass alle wesentlichen Aufwendungen, die im Zusammenhang mit den Vertriebstätigkeiten des Geschäftsführers mit der Bw. anfielen, von der Bw. getragen würden.

Allerdings sei dies nach Erachten der steuerlichen Vertretung für die Beurteilung der DB-Pflicht nicht wesentlich.

Laut diversen VwGH-Entscheidungen könne bei Gewinnabhängigkeit des Geschäftsführerbezuges ein ins Gewicht fallendes Unternehmerragnis vorliegen, sodass für diese Bezüge keine Dienstgeberbeitragspflicht gegeben sei. Da die Abrechnung der Vertretertätigkeit des Geschäftsführers genau der Abrechnung der anderen Vertreter entspräche, sei sie ausschließlich von den vom Geschäftsführer selbst aquirierten Geschäften abhängig, sodass ein Unternehmerrisiko evident sei.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Lohnsteuerprüfung und erließ am 20.12.2002 einen Bescheid, in dem Dienstgeberbeitrag in Höhe von ATS 326.709,98 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag im Betrag von ATS 38.019,98 zur Vorschreibung an die Bw. gebracht wurde.

Am 4.2.2003 erhob die steuerliche Vertretung der Bw. (fristgerecht) gegen den gegenständlichen Bescheid vom 20.12.2002 das Rechtsmittel der Berufung. Da für die Ausarbeitung der Begründung ein Rechtsanwalt zugezogen werde, werde ersucht, die Begründung bis zum 7.3.2003 nachreichen zu können.

Am 7.3.2003 erhab die rechtsfreundliche Vertretung gegen den Bescheid vom 20.12.2002 innerhalb offener Frist (siehe das Anbringen der steuerlichen Vertretung vom 4.2.2003) „nochmals“ das Rechtsmittel der Berufung (tatsächlich: ergänzte die Berufung vom 4.2.2003) und stelle den Antrag auf ersatzlose Behebung des angefochtenen Bescheides, in eventu auf Ausscheidung der Provisionskomponente.

Begründend wurde ausgeführt, dass sich die an den Geschäftsführer bezahlten Beträge in „Provisionen und Geschäftsführergehälter“ teilten.

Die erfolgsabhängigen Provisionen machten im Schnitt mehr als das Vierfache des Geschäftsführergehaltes aus.

Diese Erfolgsabhängigkeit erweise das Unternehmerrisiko des Geschäftsführers.

Selbst wenn der steuerliche Grundsatz des Überwiegens nicht zum Tragen käme, wären diese Positionen auszuscheiden.

Die rechtsfreundliche Vertretung verweise insoweit auch auf das VwGH-Erkenntnis vom 18.12.2002, 2001/13/0093. Mit seiner verprovisionierten Tätigkeit sei der Geschäftsführer nicht in den betrieblichen Organismus der Bw. eingebunden.

In diesem Bereich trage er ein relevantes Risiko, wie es für Dienstnehmer nicht eigentümlich sei. Dienstnehmern würden auch nie erfolgsabhängige Zuschläge im Ausmaß des Vierfachen des Grundgehaltes gewährt.

Unter dem Blickwinkel eines (steuerlichen) Dienstnehmers sei es völlig undenkbar, dass dieser das Risiko der Kürzung seiner Bezüge auf ein Fünftel trage. Dieses Fixum sei daher nicht in der Lage, das Unternehmerrisiko (das ja hinsichtlich der restlichen vier Fünftel gegeben sei) zu beseitigen.

Am 6.10.2003 erließ das zuständige Finanzamt hinsichtlich der Berufung vom 4.2.2003 gegen den Bescheid vom 20.12.2002 eine abweisende Berufungsvorentscheidung.

Begründend führte das Finanzamt (nach einer Darstellung des streitgegenständlichen Sachverhaltes) aus:

Wesentliche Kriterien für die Beurteilung, ob alle Merkmale eines Dienstverhältnisses gegeben sind, seien:

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft, laufende Honorierung, fehlendes Unternehmerrisiko.

Durch die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung ist der Geschäftsführer in den betrieblichen Organismus der Bw. eingegliedert. Durch die Möglichkeit, in eigener Zeitdisposition wichtige und essentielle

Führungsentscheidungen treffen zu können, stünden diese in keinem Widerspruch zur Eingliederung in den betrieblichen Organismus.

Im konkreten Fall stünde die Spaltung der Tätigkeiten in den Bereich Geschäftsführung und Vertretertätigkeit zur Diskussion. Von der Seite der Bw. und der steuerlichen Vertretung werde die Aufteilung und Trennung gefordert, womit für den Bereich der Geschäftsführung die Eingliederung in den betrieblichen Organismus und das fehlen des Unternehmerrisikos als gegeben angesehen werden. Für den Aufgabenbereich der Verkaufs- und Vertretertätigkeit werde dies verneint. Als Begründung werde angeführt, dass der Geschäftsführer mit diesen Tätigkeiten nicht in den betrieblichen Organismus eingebunden sei und er ein relevantes Risiko, wie es für Dienstnehmer nicht eigentlich sei, trage. Weiters werde darauf verwiesen, dass das Ausmaß der Geschäftsführerentschädigung im Vergleich zur Provisionsleistung nur rund ein Fünftel des Gesamtbetrages ausmache.

Im Prüfungszeitraum seien die Pflichtbeiträge an die Sozialversicherung der Gewerblichen Wirtschaft sehr wohl durch die Bw. und nicht durch den Geschäftsführer getragen worden. Weiters sei dem Geschäftsführer für seine Tätigkeiten ein firmeneigener PKW zur Verfügung gestanden.

Die Stellung des Gesellschafter-Geschäftsführers in Bezug auf seine Aufgaben und Tätigkeiten (Vertreter einerseits, Geschäftsführer andererseits) könne nicht zweigeteilt und somit voneinander getrennt und losgelöst gesehen werden.

Geschäftsabschlüsse für die Bw., aber auch entsprechende Provisionsvereinbarungen seien für einen Geschäftsführer durchaus üblich.

Die Tätigkeiten des Geschäftsführers umspannten in dieser Funktion allgemein operative Aufgaben als auch den in diesem Fall strittigen Bereich der Geschäftsanbahnung und des Verkaufes und seien nicht von einander getrennt zu sehen.

Das Argument in den Berufungsausführungen, dass durch die Erfolgsabhängigkeit der Provisionszahlungen das Unternehmerrisiko als erwiesen anzusehen sei und dass diese Art der betragsmäßig unterschiedlichen Provisionseinkünfte für Dienstnehmer nicht üblich sei, gehe ins Leere.

Als Beispiel seien allein in der Bw. beschäftigten Außendienstmitarbeiter angeführt:

Im Jahr 2001 habe bei einem der beiden Angestellten der fixe Monatsgehalt € 1.090,09 betragen, die monatlichen Provisionen seien zwischen € 878,27 und € 4.908,83 gelegen.

Bei einem weiteren Außendienstmitarbeiter habe der Monatsgehalt € 1.362,83 betragen, die Provisionen hätten monatlich zwischen € 1.620,42 und € 6.402,41 ausgemacht.

Die Argumentation, dass das Fixum des Geschäftsführers rund ein Fünftel der Provisionszahlungen ausmache, dies bei beschäftigten Dienstnehmern in diesem Verhältnis völlig undenkbar sei, werde mit diesen Beispielen widerlegt.

Am 12.11.2003 stellte die rechtsfreundliche Vertretung (unter Berufung auf die ihr erteilte Rechtsanwaltsvollmacht) hinsichtlich der Berufungsentscheidung vom 6.10.2003 den Antrag auf Erledigung der Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Vorgebracht werde, dass die Zahlungen an die Sozialversicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft nur technisch von der Bw. getragen werden, wirtschaftlich und de facto auf Grund der entsprechenden Buchungen vom Geschäftsführer getragen werden.

Verfahrensgegenständlich sei der Zeitraum 1997-2001.

Der angefochtene Bescheid tätige hinsichtlich zweier Mitarbeiter Vergleichszahlungen nur für das Jahr 2001.

Richtig ergäbe sich ein gewogener Schnitt von unter 50% Brutto provision am Gesamtbruttobezug. Für das Jahr 2001 sei der Schnitt exakt mit 44,25% ermittelt worden. Die Provisionsspitzen hätten sich daraus ergeben, dass keine monatlich abgegrenzte Abrechnung stattfände.

Es ginge hier nicht um die Qualifikation der Vertreter und auch nicht um die Beurteilung, ob diese nicht ein erhebliches Gehaltsrisiko träfe.

Es ginge hier ausschließlich um die strittige DB/DZ- Pflicht des Geschäftsführers.

Unter Aufrechterhaltung des gesamten bisherigen Vorbringens werde erinnert, dass deutlich erfolgsbedingte Schwankungen des Geschäftsführerhonorars sehr wohl ein Unternehmerrisiko darstellten.

Es werde auf das Erkenntnis des VwGH vom 29.1.2003, 2001/13/0186 und vom 12.9.2001, 2001/13/0115 verwiesen.

Dieses Unternehmerrisiko des Geschäftsführers 1:4 werde nicht dadurch beeinträchtigt, dass andere ein Risiko 1:1 trügen (was wie gesagt, hier nicht zu beurteilen, allein nach der Zahlenangabe –Relation- auch gar nicht zu vergleichen sei).

Am 28.3.2003 wurde die gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Strittig sei die DB/DZ- Pflicht für wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer, Splitting in Geschäftsführerbezug und Provisionsbezüge.

Am 6.4.2006 versendete die zuständige Referentin an die steuerliche Vertretung ein Schreiben, in dem ersucht wurde, die Ausführungen im Vorlageantrag betreffend der Tragung der Beiträge an die Sozialversicherung der Gewerblichen Wirtschaft zu erläutern, bzw. an Hand geeigneter Unterlagen nachzuweisen, wer nun tatsächlich die in Rede stehenden Zahlungen getragen hat.

Am 12.4.2006 übersendete die steuerliche Vertretung ein Antwortschreiben, in dem ausgeführt wurde "dass man nach Durchsicht der Unterlagen zu dem Ergebnis gekommen ist, dass die Sozialversicherungsbeiträge für den Geschäftsführer letztlich doch von der Bw. getragen wurden und daher Grundlage für die Berechnung von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag von Dienstgeberbeitrag sind".

Über die Berufung wurde erwogen:

Unstrittig ist, dass der Allein-Geschäftsführer an der Bw. im Streitzeitraum zu 80% beteiligt war.

Der Geschäftsführer war zum einen mit der „internen Führung des Unternehmens“ und dessen „Vertretung nach außen“ betraut, wofür er ein „fixes monatliches Gehalt von € 1.000,00 15mal jährlich“ zuzüglich einer „etwaigen Erfolgshonorierung je nach Jahresergebnis erhielt.“

Der Geschäftsführer war zum anderen als Vertreter im Betrieb der Bw. selbständig tätig, wofür er ein „von den erzielten Umsätzen und Spannen“ abhängiges Honorar für die Vermittlung von in weiterer Folge „erfolgreich erfüllter Aufträge“ erhielt, welches monatlich akontiert wurde.

Die insgesamt an und für den Geschäftsführer geleisteten Zahlungen sind eingangs detailliert dargestellt.

Mittlerweile ist – siehe das Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 12.4.2006 – unstrittig, dass die Zahlungen an die Sozialversicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft nicht „nur technisch von der Bw. getragen“ wurden, sondern auch tatsächlich die Beiträge zugunsten des Bw. entrichtet wurden, ohne dass eine Rückverrechnung erfolgte.

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

§ 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. I Nr. 818/1993, normiert u.a.:

„Dienstnehmer im Sinne der Regelungen betreffend den Dienstgeberbeitrag sind 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 des EStG 1988.“

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG i.d.F. StRefG 1993, BGBl. I Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, 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 gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Gemäß § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 gehören zu den Einkünften 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. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt war. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind weiters Zuwendungen von Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11, soweit sie als Bezüge und Vorteile aus einer bestehenden oder früheren Beschäftigung (Tätigkeit) anzusehen sind.“

Nach ständiger Rechtsprechung ist dem Tatbestandsmerkmal „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ das Verständnis beizulegen, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssen. Dabei ist allerdings vom Vorliegen einer - auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlenden - Weisungsgebundenheit auszugehen (für viele: VwGH 28. 11. 2001, 2001/13/0186) und sodann zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit im Vordergrund stehen (für viele VwGH 10. 5. 2001, 2001/15/0061; VwGH 29. 5. 2001, 2001/14/0077).

Der Gesellschafter-Geschäftsführer bezieht Einkünfte nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich, wenn bezogen auf die tatsächlichen Verhältnisse feststeht,

dass er zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in das Unternehmen eingegliedert ist (bspw. VwGH 18. 7. 2001, 2001/13/0076; VwGH 17. 12. 2001, 2001/14/0194),

dass er eine laufende - wenn auch nicht notwendig monatliche (bspw. VwGH 18. 7. 2001, 2001/13/0150) - Entlohnung bezieht und

dass er kein deutlich ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko trägt, ihn also weder das ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben trifft (VwGH 21. 9. 1999, 99/14/0255; VwGH 26. 7. 2000, 2000/14/0061; VwGH 17. 10. 2001, 98/13/0185).

Diese drei Merkmale mussten nach der Rechtsprechung bis zum Erkenntnis des VwGH vom 10. 11. 2004, 2003/13/0018, kumulativ gegeben sein und waren grundsätzlich als gleichwertig anzusehen.

Zum Vorliegen dieser Merkmale bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer gibt es eine Vielzahl von Entscheidungen des VwGH; auf die Zusammenfassung in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 22 Anm. 139 ff, darf verwiesen werden.

Mit Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. 11. 2004, 2003/13/0018, hat der VwGH seine bis dahin vertretene Rechtsauffassung – auch im Lichte der bisher in zahlreichen Verfahren gewonnenen Erfahrungen – dahingehend revidiert, dass in Abkehr von der Annahme der Gleichwertigkeit der oben genannten Merkmale die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung in den Hintergrund zu treten haben und entscheidende Bedeutung vielmehr dem Umstand zukomme, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist.

Liegt bei der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft eine auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführende Weisungsungebundenheit vor, sind dem Erkenntnis zufolge im Falle der klar erkennbaren Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft alle weiteren Merkmale, die vor dem Hintergrund einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, für das Vorliegen des Tatbestandes nach Z 2 Teilstrich 2 ebenso irrelevant wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung.

Die Eingliederung sieht der VwGH mit jeder nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbaren Tätigkeit gegeben, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es

durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken in ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird.

Es ergibt sich schon allein aus der laufenden Wahrnehmung der Aufgaben des alleinigen Geschäftsführers die Eingliederung des Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus der Bw.

Zum Vorbringen der Bw., der Geschäftsführer übe für sie zwei Tätigkeiten, nämlich die eines Geschäftsführers und die eines Vertreters aus, ist zu sagen:

Die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten ist für die Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 nicht maßgebend (VwGH 26.11.2003, 2001/13/0219).

Auch wenn der Geschäftsführer neben der Geschäftsführertätigkeit als Vertreter für die Bw. tätig wird und der bedeutendste Teil der Einkünfte des Geschäftsführers aus der gesondert honorierten Vertretertätigkeit herrührt, ist der wesentlich beteiligte Geschäftsführer sowohl als Geschäftsführer als auch als Vertreter in den Organismus der Bw. eingegliedert. Warum der Geschäftsführer „mit seiner verprovisionierten Tätigkeit“ nicht – genauso wie ebenfalls als Vertreter tätige Mitarbeiter der Bw., die an dieser nicht beteiligt sind – in den betrieblichen Organismus eingebunden sein soll, führt die Bw. nicht aus.

In dem von der Bw. zitierten Erkenntnis des VwGH vom 18.12.2002, 2001/13/0093, ging es nicht um die Frage der Eingliederung eines auch als Handelsmaklers tätigen Geschäftsführers in den Betrieb seiner Gesellschaft, sondern um die Frage des Unternehmerrisikos – und zwar zwischen 340 Tausend S und 690 Tausend S, während im gegenständlichen Fall die Schwankungsbreite zwischen 1.225 Tausend S und 1.774 Tausend S lag. Dass auch als Vertreter tätige Dienstnehmer hohe erfolgsabhängige Einkünfte erzielen, zeigen schon die vom Finanzamt vorgenommenen innerbetrieblichen Vergleiche.

Die Frage des Unternehmerrisikos kann aber im vorliegenden Fall auf sich beruhen: Der kontinuierlich für die Bw. tätige Gesellschafter-Geschäftsführer ist sowohl als Geschäftsführer als auch als Vertreter in den Organismus der Bw. eingegliedert; somit ist nach dem Erkenntnis des verstärkten Senates des VwGH vom 10.11.2004, 2003/13/0018, die Berufung schon entschieden.

Die Einkünfte des kontinuierlich arbeitenden Geschäftsführers der Bw. sind daher unter § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 zu subsumieren und lösen Kommunalsteuer- sowie Dienstgeberbeitrags- und Zuschlag zum Dienstgeberbeitragspflicht aus.

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 18. April 2006