

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW., vertreten durch Mag. Zwischenberger Hedwig, Steuerberatungskanzlei, 9900 Lienz, Schweizergasse 23a, vom 9. August 1999 gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal an der Drau vom 7. Juli 1999 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheide für den Zeitraum 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

An der berufungsführenden Gesellschaft mbH waren W.G., J.S. und J.W. zwischen 1996 und 1998 zu je einem Drittel beteiligt.

Bei der Bw., deren Unternehmensgegenstand der Innenausbau sowie der Trockenausbau ist, fand eine den Zeitraum vom 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 1998 umfassende Lohnsteuerprüfung statt. Dabei stellte der Prüfer ua. fest, dass die Geschäftsführerbezüge (1996: S 150.000,--, 1997: S 360.000,--, 1998: 360.000,--) der seit 26. Februar 1996 wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer in die Beitragsgrundlagen zum DB und DZ einzubeziehen seien.

Darüber hinaus kam es zu einer Nachversteuerung von Nächtigungsgeldern für die Jahre 1996 und 1997 im Ausmaß von S 54.000,-- (1996) und 162.200,-- (1997), da diese trotz täglicher Heimkehr zum Wohnort bzw. vom Arbeitgeber beigestellten Quartiere steuerfrei ausbezahlt wurden.

Schließlich wurden für September bis November 1998 steuerfrei ausbezahlte Taggelder im Ausmaß von 29 % (laut Kollektivvertrag sind pro Stunde 21,30 S (71 %) und nicht 30,-- S

steuerfrei zu stellen) nachversteuert, was zu einer Erhöhung der Bemessungsgrundlage um S 17.217,-- führte.

Das Finanzamt erließ mit 7. Juli 1999 den Haftungs- und Abgabenbescheid über den Prüfungszeitraum vom 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 1998. Darin wurde die Bw. gemäß § 82 EStG 1988 mit S 95.851,-- an Lohnsteuer in Anspruch genommen; für den DB und den DZ ergab sich eine Nachzahlung in Höhe von S 55.396,-- und S 4.818,--.

In der mit 9. August 1999 erhobenen Berufung spricht sich die Bw. zunächst gegen die Festsetzungen im Haftungs- und Abgabenbescheid aus. Im Schriftsatz vom 3. September 1999 nimmt sie unter Punkt 1.) die Berufung gegen die Nachversteuerung gemäß § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zurück.

Darüber hinaus führt die Bw. aus:

"2. Bei den 1996 und 1997 ausgezahlten "Nächtigungsgeldern" (im Prüfbericht so bezeichnet) handelt es sich meines Erachtens um Taggelder die im Sinne des Kollektivvertrages als sog. Außerhauszulage abgerechnet wurde: Bis zu einer Entfernung von 10 km gebührt eine derartige Zulage in Höhe von 10 % und außerhalb der 10 km Zone eine solche von 33 %. Da der Kollektivvertrag eine besondere Regelung zum Begriff der Dienstreise beinhaltet, ist diese Regelung anzuwenden. Die Beurteilung, ob eine Dienstreise nach der Legaldefinition des EStG nach dem 1. oder 2.Tatbestand vorliegt, sowie zeitliche Beschränkungen sind somit irrelevant.

3. Für die steuerfrei ausbezahlten Taggelder September-November 1998 gelten die vorhin angeführten Argumentationen.

4. Geschäftsführerbezüge

Für die DB/DZ-Pflicht der Geschäftsführerbezüge müssen die Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen; diese sind aber im gegenständlichen Fall nicht vorhanden. In diesem Zusammenhang verweise ich auf die Beantwortung der beiliegenden Ergänzungspunkte."

Beilage zum Schreiben vom 3. September 1999 – (Beantwortung der Ergänzungspunkte).

1. Schilderung der Tätigkeit des wesentlich beteiligten Geschäftsführers:

Die Tätigkeit umfasst die gesamte Führung bzw. Leitung des Unternehmens.

2. Besteht die Möglichkeit, dass sich der wesentlich beteiligte GF im Rahmen seiner Tätigkeit vertreten lassen kann?

Hinsichtlich der Vertretungsmöglichkeit gibt es keine vertragliche Vereinbarung. Inhalt der Geschäftsführertätigkeit ist jedenfalls die Erbringung eines bestimmten Erfolges; dabei ist völlig unerheblich, ob der Auftragnehmer (Geschäftsführer) die vereinbarte Leistung persönlich erbringt oder sich vertreten lässt.

3. Unterliegt die Tätigkeit der Geheimhaltungspflicht?

Im eigenen Interesse und zum Schutz der Gesellschaft werden Unternehmensdaten nicht nach außen getragen.

4. Kann der wesentlich beteiligte GF für seine Tätigkeit Hilfskräfte heranziehen? (Wenn ja, dann bitte um Angabe, wann und in welchem Ausmaß das bis dato passiert ist). (vgl. dazu Angaben in Punkt 2.).

5. Wie erfolgt die Entlohnung? Art, Höhe und Anzahl der laufenden Bezüge? Art und Höhe und Anzahl der sonstigen Bezüge? Art und Höhe der Sachbezüge? Inwieweit ist die Entlohnung auch erfolgsabhängig?

Die monatliche Auszahlung gilt als Art Vorschuss; grundsätzlich ist die Geschäftsführerentlastung vom Erfolg der Ertrags- bzw. Liquiditätssituation des Unternehmens abhängig.

6. Werden im Zuge der Tätigkeit Auslagenersätze bezahlt (KM-Gelder, Tages-, Nächtigungsgelder, Sonstiges?)

Nein.

7. Wie hoch ist der Urlaubsanspruch?

Keine vertragliche Regelung vorhanden.

8. Besteht Anspruch auf Weiterzahlung der Entlohnung im Krankheitsfall?

Nein.

9. Welche Vereinbarungen sind hinsichtlich der Auflösung des Vertragsverhältnisses getroffen worden? (Kündigungstermine, -fristen, -gründe).

Keine schriftlichen bzw. mündlichen Vereinbarungen; Generalnorm des Gesellschaftsvertrages.

10. Wie gestaltet sich die Arbeitszeit?

Freie Gestaltung.

11. Wo befindet sich der Arbeitsort? Wird von der Firma ein eigener Arbeitsplatz (z.B. Büro) zur Verfügung gestellt?

Frei bestimmbar.

12. Werden von der Firma Arbeitsmittel wie Telefon, Fax, Computer, Pkw für die Ausübung der GF-Tätigkeit zur Verfügung gestellt?

Grundsätzlich nicht; natürlich werden für täglich übliche Arbeiten die im Betrieb vorhandenen Telekommunikationsmittel in Anspruch genommen. Nachdem die Geschäftsführer auch außerunternehmerische Tätigkeiten ausüben, trifft dieser Sachverhalt nur selten ein.

13. Nach welchen Bestimmungen sind die Bezüge pflichtversichert? (ASVG oder GSVG)

GSVG.

14. Unter welcher Einkunftsart wurden bzw. werden die Bezüge bis 1993 bzw. ab 1994 der Einkommensteuer unterzogen?

Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit.

15. Sind in Art und Umfang der Tätigkeit ab 1994 Änderungen eingetreten? (Wenn ja, welcher Art)?

Nein.

16. Um die Vorlage schriftlicher Verträge (Gesellschaftsvertrag, Werkvertrag und sonstige Vereinbarungen und Verträge in Bezug auf die Geschäftsführertätigkeit) wird ersucht.

Gesellschaftsvertrag liegt bei.

Mit Fax vom 1. Dezember 1999 übermittelte die Bw. drei Reiserechnungen betreffend G.S. betreffend Oktober 1996/1997 und 1998.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 5. Jänner 2000 wies das Finanzamt die Berufung unter Hinweis auf den Kollektivvertrag für das Bauhilfsgewerbe und die §§ 41 FLAG und 22 Z 2 EStG 1988 als unbegründet ab.

Mit dem Vorlageantrag vom 8. Feber 2000 stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit Ergänzungsersuchen vom 26. April 2000 ersuchte das Finanzamt die Bw. den "Fragekatalog für die Gesellschafter-Geschäftsführer W. G., J. S, J. W." auszufüllen und zu retournieren.

Mangels Rückmeldung des "Fragekataloges" erließ das Finanzamt am 30. Juni 2000 die "Erinnerung" (Verf 30), am 7. August 2000 den Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe (S 1.000,--) und Aufforderung die unterlassene Handlung unter Androhung einer weiteren Zwangsstrafe nachzuholen, am 6. September 2000 den Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe (S 3.000,--) und die Aufforderung die unterlassene Handlung unter Androhung einer weiteren Zwangsstrafe nachzuholen, am 8. November 2000 den Bescheid über die Festsetzung einer Zwangsstrafe (S 5.000,--).

Bislang ist eine Beantwortung des Fragenvorhaltes nicht erfolgt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. DB/DZ-Pflicht der wesentlich beteiligten Geschäftsführer:

Den Dienstgeberbeitrag haben gemäß § 41 Abs. 1 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 (FLAG) alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG 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 beteiligten Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Absatz 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 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.

Nach der Rechtsprechung des VwGH (Erkenntnisse vom 18.9.1996, 96/15/0121, sowie 20.11.1996, 96/15/0094 und den zuletzt veröffentlichten Erkenntnissen wie 24.10.2002, 2002/15/0160, 25.11.2002, 2002/14/0080, 26.11.2002, 2002/15/0178 und 28.11.2002, 2001/13/0117, 19.02.2004, 2004/15/007, 22.03.2004, 2001/14/0063, 24.02.2004, 2001/14/0062, 31.03.2004, 2004/13/0021 uam.) werden Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer Ges.m.b.H. dann erzielt, 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- bzw. Ausgabenschwankungen kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft und
- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält (vgl. die Erkenntnisse vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, vom 18.7.2001, 2001/13/0063, und vom 18.9.2003, 2001/15/0151).

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, G 109/00, wird unter Anführung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Anzeichen für ein Dienstverhältnis seien, im Fall 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. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem Folgende (vgl. hierzu auch Arnold, ÖStZ 2000, 639f): fixe Arbeitszeit (vgl. VwGH 22.9.2000, 2000/15/0075, 30.11.1999, 99/14/0270 und 27.7.1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (vgl. VwGH 30.11.1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (vgl. VwGH 24.2.1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (vgl. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339, und 27.1.2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (vgl. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339). Angesichts dieser einhelligen Judikatur sind die Ausführungen der Bw. zu Arbeitszeit (Frage 10), fixen Arbeitsort (Frage 11), Urlaub (Frage 7), Arbeitsverhinderung (Frage 8), Sozialversicherung (Frage 13), Auflösung des Dienstverhältnisses (Frage 9) für die Berufungsentscheidung nicht relevant.

Näher zu beleuchten sind hingegen folgende Kriterien:

a) Eingliederung in den geschäftlichen Organismus:

Nach dem Erkenntnis des VwGH 23.4.2001, 2001/14/0054, ist die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss (vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, § 19 Anm. 72f). Die Judikatur des VwGH 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. VwGH 21.12.1999, 99/14/0255, 27.1.2000, 98/15/0200 und 26.4.2000, 99/14/0339).

Gerade diese Eingliederung erschien im gegenständlichen Fall jedenfalls als gegeben. Die wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer W.G., J. S. J. W. vertraten die Bw. für den Prüfungszeitraum 1996 bis 1998 laut Firmenbuch seit 19. März 1996 selbständig. Das Vertragsverhältnis war auf Dauer angelegt (vgl. Punkt V. 3. "Längstens auf die Dauer der Zugehörigkeit zur Gesellschaft werden die Herren W. G., J. S. und J. W. zu je selbständig vertretungsbefugten Geschäftsführern bestellt") und bestand nicht in der Abwicklung eines z.B. konkreten Projektes. Wie in der Vorhaltsbeantwortung vom 3. September 1999 ausgeführt, oblag den wesentlich beteiligten Geschäftsführern die Führung bzw. Leitung des Unternehmens, also wohl die organisatorische, technische und kaufmännische Abwicklung der Agenden. Aus diesem umfangreichen Aufgabenbereich der wesentlich beteiligten Gesellschafter und der Tatsache, dass sie durchgehend als Geschäftsführer tätig waren, ist auf deren Eingliederung in den geschäftlichen Organismus zu schließen.

Der Umstand, dass es keine vertragliche Regelung hinsichtlich der Vertretung gab bzw. es unerheblich war, ob die Geschäftsführer die vereinbarten Leistungen erbrachten oder sich vertreten ließen, steht im Einklang mit der Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes. Danach ist die Delegierung von Arbeiten auch bei leitendem Führungspersonal keine unübliche Vorgangsweise (VwGH 18.2.1999, 97/15/0175). Fest steht, dass für das Unternehmen der persönliche Arbeitseinsatz der Geschäftsführer z.B. bei der Leitung des Unternehmens erforderlich war. Im Streitfall ist unter Berücksichtigung des "funktionalen" Verständnisses des Begriffes "Eingliederung in den betrieblichen Organismus" (VwGH 29.1.2002, 2001/14/0076) und unter Bedachtnahme auf den umfangreichen Tätigkeitsbereich eines Gesellschafter Geschäftsführers eine faktische Eingliederung derselben bei Erfüllung des von ihnen übernommen Tätigkeitsbereiche in den betrieblichen Ablauf der Bw. gegeben und zwar sowohl in zeitlicher, örtlicher als auch in organisatorischer Hinsicht.

b) Unternehmerwagnis:

Von einem Unternehmerwagnis ist dann auszugehen, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss. Dabei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an: im Vordergrund dieses Merkmals steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft (VwGH 25.11.2002, 2002/14/0080). In diese Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben.

Ob bzw. in welcher Ausprägung im einzelnen Fall die maßgeblichen Kriterien, wie etwa Unternehmerwagnis vorliegen, ist eine Sachverhaltsfrage. Auf die besonderen Schwierigkeiten der Feststellung des tatsächlichen Sachverhaltes, die sich bei den in Rede stehenden Leistungsverhältnissen insbesondere aus dem dabei häufig vorzufindenden Umstand des Selbstkontrahierens ergeben, wurde bereits wiederholt in der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hingewiesen (vgl. das Erkenntnis vom 25.4.2002, 2001/15/0066). Dieser Aspekt hat zur Folge, dass bei der Sachverhaltsfeststellung, um dem Objektivierungserfordernis hinreichend Rechnung zu tragen, der nach außen in Erscheinung tretenden tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehung die wesentliche Bedeutung beizumessen ist (VwGH 31.3.2003, 2003/14/0023).

Bei der Beurteilung, ob ein Unternehmerrisiko vorliegt, kommt es – wie ausgeführt - auf die tatsächlichen Verhältnisse an: aus der Aktenlage ergibt sich, dass eine schriftliche Entlohnungsvereinbarung zwischen den wesentlich beteiligten Gesellschaftern und der Bw. nicht vorlag. Die Höhe der den wesentlich beteiligten Gesellschaftern zugeflossenen Beträge belief sich laut dem Konto 6220 ("Geschäftsführerentschädigung") der Bw., den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1996 bis 1998 der wesentlich beteiligten Gesellschafter im Einzelnen auf 150.000,-- S bzw. je 50.000,-- S (1996), 360.000,-- S bzw. je 120.000,-- S (1997) und 360.000,-- S bzw. je 120.000,-- S (1998).

Soweit für das Vorliegen des Unternehmerrisikos ins Treffen führt, dass die Entlohnung vom Erfolg der Ertrags- bzw. Liquiditätssituation der Bw. abhängt, (Fragebeantwortung 5), ist für die Berufung nichts zu gewinnen. Zum einen fehlen nähere Ausführungen hiezu, zum anderen ist bei näherer Betrachtung der Gewinne der Bw. – diese betragen laut den Erklärungen bzw. der Betriebsprüfung S 206.397,--/312.591,-- (1996), S 688.659,--/1.043.415,--(1997) und S 71.923,--/909.223,-- (1998) – und den dargestellten Geschäftsführerentschädigungen eine konkrete Abhängigkeit dieser von wirtschaftlichen Parametern der Gesellschaft nicht zu erkennen.

Weiters lässt das Vorbringen, wonach die Entlohnung nach der Ertrags- und Liquiditätslage der GmbH richte, auch das Trennungsprinzip zwischen Geschäftsführer und Gesellschafter außer Acht. Wie der Verwaltungsgerichtshof mehrfach ausgeführt hat, trifft das Risiko der liquiditätsmäßigen Erfüllbarkeit der Zahlungsverpflichtungen (auch Gehälter) alle Gläubiger der Gesellschaft gleich. In dem auf dem Trennungsprinzip aufbauenden System der Ertragsbesteuerung von Kapitalgesellschaften ist jedenfalls – dh auch bei Mehrheitsgesellschaftern oder Alleingesellschaftern – zwischen der Position als Gesellschafter und jener als Geschäftsführer zu unterscheiden. Aufgrund des Trennungsprinzips kommt der Wahrung der Interessen als Anteilseigner, durch Aufrechterhaltung des Unternehmens im Hinblick auf das Unternehmerwagnis aus der Geschäftsführertätigkeit keine Bedeutung zu. Grund hiefür ist die Beteiligung an der Gesellschaft und Besicherung des Vermögens der GesmbH. Ein Wagnis

für die Geschäftsführertätigkeit ergibt sich daraus nicht, da es nicht auf das Wagnis aus der Stellung als Gesellschafter oder gar auf das Unternehmerwagnis der Gesellschaft ankommt.

Bei Betrachtung der tatsächlichen Abwicklung der Geschäftsführerentlohnung steht fest, dass die wesentlich beteiligten Gesellschafter für ihre Geschäftsführertätigkeit in den Streitjahren 1996 bis 1998 für ihre auf Dauer angelegten Tätigkeiten laufende Gehälter in Höhe von je 50.000,-- (1996), je 120.000,-- S (1997) und je 120.000,-- S (1998) vergütet erhalten haben.

Soweit Einnahmenausfälle durch Verhinderungsfälle (z.B. durch Krankheit, Unfall – siehe Fragebeantwortung 8) geltend gemacht wurden, ist auf die VwGH-Erkenntnisse vom 28.5.2002, 2001/14/0057 und 2.7.2002, 2001/14/0055 zu verweisen. Danach ändern Einnahmenausfälle durch Verhinderungsfälle nichts an der Erfolgsunabhängigkeit des Entgeltes bzw. am Fehlen eines relevanten Unternehmerrisikos.

Insgesamt ist bei dem dargestellten Sachverhalt daher davon auszugehen, dass sich im gegenständlichen Fall auf Grund der Abwicklung der Leistungsbeziehung ein einnahmeseitiges Unternehmerrisiko der Gesellschafter-Geschäftsführer nicht gegeben ist. Ein einnahmeseitiges Risiko wird vom VwGH nur dann bejaht, wenn die Bezüge nicht bloß schwanken, sondern mitunter gänzlich entfallen, sohin das Unternehmerrisiko tatsächlich schlagend wird und dem Objektivierungserfordernis (klare vertragliche Grundlage, Bindung des Bezuges an wirtschaftliche Parameter) entsprochen wird (Helmut Käferböck, Gesellschafter-Geschäftsführer und Lohnnebenkosten – eine Judikaturanalyse, ecolex 2002, 910).

Was die ausgabenseitige Beurteilung des Auftragsverhältnisses der Geschäftsführer anlangt, gab die Bw. an, dass Auslagenersätze nicht bezahlt würden (Fragebeantwortung 6) bzw. dass im Betrieb vorhandene Arbeitsmittel der Bw. gelegentlich in Anspruch genommen würden (Fragebeantwortung 12). Auch aus diesem Vorbringen kann nichts für die Berufung gewonnen werden. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes besteht ausgabenseitig kein Unternehmerrisiko, es sei denn, den Gesellschafter-Geschäftsführer treffen unerwartet Kosten, die nicht überwälzt werden können. Nun haben W. G.*), J. S. und J. W. in den Einkommensteuererklärungen 1996 bis 1998 bei der Ermittlung der Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit lediglich den Pauschalbetrag in Höhe von 6(*12%) für 1996 - 1998 der Einnahmen geltend gemacht. Dieser Umstand weist bereits darauf hin, dass diese Methode für sie zu günstigeren Ergebnissen (dh niedrigeren Steuerbemessungsgrundlagen) geführt hat. Mit Ausgaben, die in der angeführten Relation zu den Einnahmen stehen, ist jedenfalls ein ausgabenseitiges Risiko nicht verbunden. Insgesamt ist daher auch ein ausgabenseitiges Risiko der Gesellschafter-Geschäftsführer nicht zu erkennen.

Auf Grund der bestehenden Sach- und Aktenlage ist festzuhalten, dass für die Gesellschafter-Geschäftsführer im Streitzeitraum ein ins Gewicht fallendes ausgabenseitiges Unternehmerwagnis nicht bestanden hat.

c) Laufende Entlohnung:

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnisse vom 23.4.2001, 2001/14/0054, und 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, vom 18.7.2001, 2001/13/0072 und 2001/13/0063, vom 18.7.2001, 2001/13/0082) steht der Annahme der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 nicht entgegen, dass die Vergütung des Geschäftsführers ausschließlich in Form z.B. von vierteljährlich zufließender Zahlungen bewirkt wird, da diese Judikatur das Element laufender Lohnzahlung nicht an die Bedingung knüpft, dass die dem Geschäftsführer gewährten Vergütungen im Monatsrhythmus zufließen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes reicht es für die Annahme einer laufenden Entlohnung aus, wenn die Geschäftsführervergütung dem Verrechnungskonto jährlich gutgeschrieben wird (vgl. VwGH 27.8.2002, 2002/14/0094, 18.9.2003, 2001/15/0151).

Im Streitfall erfolgte die Entlohnung monatlich (vgl. auch Fragebeantwortung 5). Somit ist jedenfalls eine laufende Entlohnung im Sinne der oben zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung gegeben.

Zusammenfassend ist festzuhalten: im Berufungsfall überwiegen bei Betrachtung des tatsächlich verwirklichten Gesamtbildes des Rechtsverhältnisses die Merkmale der Unselbständigkeit gegenüber jenen der Selbständigkeit und es liegen somit mit Ausnahme der Weisungsungebundenheit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vor, weshalb die Voraussetzungen für die Qualifikation der Gehälter der wesentlich beteiligten Geschäftsführer nach § 22 Z 2 zweiter Teilstich EStG 1988 erfüllt sind. Die von der Bw. an die Geschäftsführer ausbezahlten Gehälter sind gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 sowohl in die Beitragsgrundlage des DB als auch in jene des DZ einzubeziehen.

Der Berufung konnte daher in diesem Punkt kein Erfolg beschieden sein.

2. Nächtigungsgelder/Tagesgelder

- **Allgemein:**

Gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 gehören nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit die Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütung und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden.

Eine Dienstreise liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers

- seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werkgelände, Lager usw.) zur Durchführungen von Dienstverrichtungen verlässt oder
- so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort nicht zugemutet werden kann.

Enthält eine lohngestaltende Vorschrift im Sinn des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 eine besondere Regelung des Begriffes Dienstreise, ist diese Regelung anzuwenden(vgl. auch VO BGBI. II, Nr. 306, 1997).

Zufolge § 26 Z. 4 lit b EStG 1988 darf das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen bis zu 360 S (€26,40) pro Tag betragen. Wenn bei einer Inlandsdienstreise keine höheren Kosten für Nächtigung nachgewiesen werden, kann als Nächtigungsgeld einschließlich der Kosten des Frühstücks ein Betrag bis zu 200 S (€ 15) berücksichtigt werden (lit c).

Unter Dienstort ist der regelmäßige Mittelpunkt des tatsächlich dienstlichen Tätigwerdens des Arbeitnehmers anzusehen. Meist wird der Dienstort eines Arbeitnehmers mit dem Betriebsort des Unternehmens, bei dem der Arbeitnehmer beschäftigt ist, zusammenfallen. Wird jedoch der Arbeitnehmer an diesem Betriebsort nicht dienstlich tätig, weil seine tatsächliche ständige Arbeitstätte außerhalb des Betriebsortes liegt, dann ist jene regelmäßige Einsatzstelle und nicht der Betriebsort als Dienstort des Arbeitnehmers anzusehen.

Der erste Tatbestand des § 26 Z 4 EStG 1988 setzt voraus, dass der Arbeitnehmer seinen Dienstort über Auftrag des Arbeitgebers zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt. Wird ein Arbeitnehmer am Betriebsort des Unternehmens, bei dem er beschäftigt ist, nicht dienstlich tätig, weil seine tatsächliche ständige Arbeitsstelle außerhalb des Betriebsortes liegt, dann ist jene regelmäßige Einsatzstelle und nicht der Betriebsort als Dienstort des Arbeitnehmers anzusehen. Entfernt sich der Arbeitnehmer nicht von diesem so definierten Dienstort, so liegt keine Dienstreise im Sinne des ersten Tatbestandes der leg. cit. vor.

Der zweite Tatbestand stellt darauf ab, dass ein Arbeitnehmer so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann. Kehrt der Arbeitnehmer täglich von der Arbeitsstätte an seinen ständigen Wohnort zurück, so stellt sich die Frage der Zumutbarkeit nicht, weil das Gesetz die Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr vom Dienstort zum ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nur releviert, wenn der Arbeitnehmer am Dienstort verbleibt und wegen der damit verbunden Mehraufwendungen die oben angeführte Vergütung erhält).

Zu den Tatbeständen im Sinne der Legaldefinition nach § 26 Z 4 EStG 1988 hat der Verwaltungsgerichtshof Stellung genommen und dabei immer die Prüfung der Frage betont, dass der Einsatz in einem zusammenhängenden Zeitraum zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit führt (VwGH 2.8.1995, 93/13/0099, 20.9.1995, 94/13/0253,0254, 18.10.1995, 94/13/0101, 28.5.1997, 96/13/0132 uvam.).

Bei Dienstreisen zu wechselnden Einsatzorten im Nahbereich (1. Tatbestand) können Tagesgelder nur dann (bzw. solange) steuerfrei gewährt werden, wenn (als) kein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird. Die Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit ist anzunehmen, wenn sich die Dienstverrichtung auf einen anderen Einsatzort durchgehend

oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum erstreckt. Von einem längeren Zeitraum ist beispielsweise auszugehen, wenn der Arbeitnehmer an einem Einsatzort durchgehend tätig und die Anfangsphase von fünf Tagen überschritten wird; oder wenn der Arbeitnehmer an einem Einsatzort regelmäßig wiederkehrend (mindestens einmal wöchentlich vgl. VwGH 2.8.1995, 93/13/0099) tätig und die Anfangsphase von fünf Tagen überschritten wird; oder wenn der Arbeitnehmer an einem Einsatzort wiederkehrend aber nicht regelmäßig tätig wird und dabei eine Anfangsphase von 15 Tagen im Kalenderjahr überschreitet.

Tagesgelder können daher nur für die Anfangsphase von fünf bzw. 15 Tagen steuerfrei gewährt werden.

Auf Grund des Verweises in § 26 Z 4 EStG 1988 werden lohngestaltende Vorschriften im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 – 6 zum unmittelbaren Gesetzesinhalt, sofern sie hinsichtlich des Dienstreisebegriffes günstiger sind als das EStG.

- **Nächtigungsgelder (Zeitraum 1996 und 1997):**

Hinsichtlich der anzuwendenden Kollektivverträge ist vorerst klarstellend festzuhalten: Die Bw. meint mit der angesprochenen "Außerhauszulage" jene im Kollektivvertrag für das Holz- und Kunststoffverarbeitende Gewerbe ("KV Tischler").

§ 11 Stör-(Außerhaus-)Zulagen: 1a) Für das holz- und Kunststoffverarbeitende Gewerbe: Bei Arbeiten außerhalb des ständigen Arbeitsplatzes bis zu 10 km kürzester Wegstrecke vom ständigen Arbeitsplatz - ... erhält der Arbeitnehmer eine Stör-(Außerhaus-)Zulage von 10 Prozent....pro Stunde. 2. Ausgenommen hiervon sind Arbeiten in zum Betrieb gehörigen Arbeitsstätten (Holzplatz, Maschinenhaus uä.) innerhalb einer Entfernung von 3 km vom ständigen Arbeitsplatz des Arbeitnehmers, sofern er zur Einnahme des Mittagessens dahin zurückkehren kann. 3. Für Arbeiten außerhalb der 10-km-Zone erhält der Arbeitnehmer, wenn diese Arbeiten auch nur einen Tag dauern, einen Zuschlag von 33 Prozent, in Kurorten laut Kurorteliste einen Zuschlag von 45,4 Prozent auf seinen Stundenlohn nebst Beistellung einer Schlafstelle. 4. Das gleiche gilt auch innerhalb der 10-km-Zone, wenn der Arbeitnehmer gezwungen ist, außerhalb seines Wohnortes zu übernachten.

Der Aktenlage ist zu entnehmen, dass die Bw. das "Tischlergewerbe" mit 13. Jänner 1997 zurücklegte und ab diesem Zeitpunkt "nur noch das Baumeistergewerbe betrieb" (Auskunft Herr Schuschnig, Wirtschaftskammer). Ab dem Jahr 1997 gelangte somit der Kollektivvertrag für das Bauhilfsgewerbe (Arbeiter) zur Anwendung.

Im § 8 wird geregelt: Auslöse, Übernachtungsgeld, Fahrgeld, Fahrzeitvergütung, Heimfahrten, Wegegeld: 1. Als Reisezeitvergütung im Inland wird der jeweilige Stundenlohn ohne Zuschläge nach § 4 dieses Kollektivvertrages vergütet. 2. Als Reisezeit gilt die Zeit von der fahrplanmäßigen Abfahrt bis zur fahrplanmäßigen Ankunft des jeweiligen Verkehrsmittels vom Bahnhof-Betriebsort bis zum Arbeitsort. 4. Bei auswärtigen Arbeiten, bei denen dem Arbeitnehmer eine tägliche Rückkehr von der Arbeitstelle nicht zugemutet werden kann, erhält er sofern ihm ausreichende Verpflegung und zumutbares Quartier nicht beigestellt werden kann, für die Mehrkosten eine Auslöse. Diese beträgt 40 Prozent vom Facharbeiterlohn der ersten Kategorie x 40:7 je Kalendertag für die Verpflegung und 20 Prozent der gleichen Basis für Unterkunft.

Sachverhaltsmäßig stellte das Finanzamt fest, dass die Dienstnehmer H. (W, M), Su. (Su.), G. (G.), Sch. (Sch.), Z. (Z.), Gl. (Gl.), St. (St.) täglich vom "Einsatzort" zum Wohnort

(Familienwohnsitz) zurückgekehrt sind. Evident ist auch, dass vom Arbeitgeber kostenlose Quartiere beigestellt worden waren, die von den betroffenen Arbeitnehmern jedoch nicht benutzt wurden. Durch die aktenkundigen Reiserechnungen der Dienstnehmer Gl. (10/97), H. (W. M.10/97), Sch. (10/97), St. (10/97), Su. (10/97), Z. (10/97),Gl. (12/97) wird dieser Sachverhalt untermauert. Darin sind nämlich – neben den Tagesgeldern Nächtigungsgelder (S 200,--/Nacht) für den Einsatz in Lienz und Villach ausgewiesen. Unstrittig ergibt sich auch aus der Sach- und Aktenlage, dass an die angeführten Dienstnehmer unter dem Titel Nächtigungsgelder Beträge ausbezahlt wurden, die nicht steuerbar im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 behandelt wurden. Gegen die Höhe der Lohnabgabenvorschreibungen (LSt, DB, DZ) wurden keine Einwendungen erhoben.

Strittig ist im Berufungsfall lediglich die rechtliche Qualifikation dieser Nächtigungsgelder (und zwar: 1996: S 54.000,-- bzw. 1997: 162.200,--) die den Arbeitnehmern steuerfrei ausbezahlt wurden. Die Bw. will im Berufungsverfahren diese Gelder als "Außerhauszulage" im Sinne des o.a. Kollektivvertrages qualifiziert wissen und lehnt eine Beurteilung der Dienstreisen nach der Legaldefinition des Einkommensteuergesetzes (§ 26 Z 4) ab.

Das Finanzamt ging aufgrund der vorgelegten Reiserechnungen zu recht davon aus, dass die als Nächtigungsgelder ausgewiesenen an die Arbeitnehmer (steuerfrei) ausbezahlten Beträge nachzuversteuern waren: im Zuge der Lohnsteuerprüfung stellte das Finanzamt nämlich fest, dass die Arbeitnehmer täglich von ihrem Einsatzort (Lienz, Villach) zu ihren Familienwohnsitzen fuhren. Nun ist unter Nächtigung landläufig die Verbringung der Zeit - im Anschluss an eine Arbeitsverrichtung - während der Nacht außerhalb des ständigen Wohnortes (Familienwohnsitz) zu verstehen. Entsprechend dem Grundsatz, dass Steuerfreiheit des Nächtigungsgeldes nur dann zusteht, wenn tatsächlich auswärts genächtigt wird, und gerade dieser Umstand im Streitfall nicht gegeben war, gelangt der UFS in Übereinstimmung mit dem Finanzamt zur Ansicht, dass die steuerfreie Behandlung der pauschal gewährten Nächtigungsgelder zu Unrecht erfolgt ist. Ein näheres Eingehen auf die im § 26 Z 4 enthaltenen Legaldefinition erübrigत sich somit.

Ebenso verhält es sich, wenn – wie im Streitfall - vom Arbeitgeber beigestellte Nächtigungsquartiere von den Arbeitnehmern – aus welchen Gründen immer – nicht genutzt werden.

Dem Vorbringen der Bw., wonach die in den Reiserechnungen geltend gemachten Nächtigungsgelder einfach in (steuerfreie) Außerhauszulagen (die ihrem Wesen nach – wie die Bw. selbst ausführt – Tagesgeld sind) umgedeutet werden könnten, kann der UFS nicht folgen. Zum einen thematisiert die Berufung nicht das (Nicht-)Zustehen von Tagesgeldern sondern die steuerliche Behandlung von (Nächtigungs-)Ersätzen im Zusammenhang mit nicht erfolgten auswärtigen Nächtigungen; zum anderen sieht der für 1996 anzuwendende "KV-Tischler" im § 11 (konsequenterweise) keine steuerfreie Behandlung von Ersätzen vor, wenn der Arbeitnehmer nicht gezwungen ist außerhalb seines Wohnortes zu übernachten. Und auch dem ab

1997 anzuwendenden KV für das Bauhilfsgewerbe ist als Voraussetzung für die steuerfreie Behandlung von Ersätzen im Zusammenhang mit Unterkünften die Unzumutbarkeit einer täglichen Rückkehr von der Arbeitstelle bzw. die Beistellung eines zumutbaren Quartieres zu entnehmen.

Zusammenfassend ist festzuhalten: für den UFS ergibt sich, dass die von der Bw. unter dem Titel "Nächtigungsgelder" an die angeführten Arbeitnehmer ausbezahlten Bezugsteile (1966: 54.000,-- S und 1997: 162.000,-- S) zu Unrecht dem § 26 Z 4 unterzogen worden sind. Somit liegt auch keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides vor.

Die Berufung war in diesem Punkte abzuweisen.

- **Tagesgelder (September – November 1998)**

Im Streitfall ficht die Bw. die Nachversteuerung der Tagesgelder September-November 1998 (S 17.217,--) an und verweist auf die zu den Nächtigungsgeldern getätigten Ausführungen.

Unbestritten ist, dass den Arbeitnehmern insgesamt S 59.370,-- bzw. 30,--/je Stunde an steuerfrei behandelten Taggeldern ausbezahlt wurden. Im Einzelnen erhielt H. 6.480,-- S, G. 14.850,-- S, S. 7.260,-- S, P. 11.550,-- S, Sch. 11.970,-- S, Z. 7.260,-- S.

Im Berufungsfall liegt eine Dienstreise iSd Legaldefinition § 26 Z 4 EStG 1988 nicht vor, da sich die Arbeitnehmer aus beruflichen Gründen längere Zeit hindurch an ein und demselben Ort (Villach, Lienz) aufhielten. Da leg cit. aber auf die lohngestaltenden Vorschriften iSd § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 verweist und im Streitfall der Kollektivvertrag für das Bauhilfsgewerbe zur Anwendung gelangt, war nach § 8 Punkt 4 vorzugehen: "*Bei auswärtigen Arbeiten, bei denen dem Arbeitnehmer eine tägliche Rückkehr von der Arbeitsstelle nicht zugemutet werden kann, erhält er sofern ihm ausreichende Verpflegung und zumutbares Quartier nicht beigestellt werden kann, für die Mehrkosten eine Auslöse. Diese beträgt 40 Prozent vom Facharbeiterlohn der ersten Kategorien 40:7 je Kalendertag für die Verpflegung und 20 Prozent der gleichen Basis für Unterkunft*".

Ausgehend von dem ab 1. Mai 1998 geltenden Kollektivvertragslohn für das Bauhilfsgewerbe beträgt der Stundenlohn 111,65 S. Die Auslöse berechnet sich wie folgt:

$$111,65 \text{ S} \times 40 \% \times 40:7 = 255,20 \text{ S} \text{ Tagesgeldanspruch für 12 Stunden.}$$

Der steuerfreie Tagesgeldanspruch pro Stunde beträgt somit 21,27 S (255,20 S: 12 = 21,27 ger. 21,30 S). Im Streitfall wurden aber 30,-- S/je Stunde steuerfrei ausbezahlt. Somit wurden 8,70 S/je Stunde bzw. 29 % zuviel an Steuerfreiheit gewährt (30,-- S = 100 %, 21,30 sind 71 %).

Für den Berufungsfall bedeutet dies, dass von den 59.370,-- S steuerfrei ausbezahlt Tagesgeldern 29 % oder 17.217,-- S zu Unrecht steuerfrei behandelt wurden. Diesen Betrag hat das Finanzamt zu Recht der Lohnabgabenbesteuerung (LSt, DB, DZ) unterzogen.

Gegen die Höhe der Lohnabgabenbesteuerung wurde von der Bw. keine Einwendungen erhoben.

Damit steht aber fest, dass der angefochtenen Bescheid der Sach- und Rechtslage entspricht und es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 8. Oktober 2004