



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt  
Senat 2

GZ. RV/0204-K/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Hedwig Zwischenberger, Steuerberater, 9900 Lienz, Schweizergasse 23 a, vom 31. Juli 2000 gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal an der Drau vom 28. Juni 2000 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid für den Zeitraum 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Gleichzeitig wird der angefochtene Bescheid zum Nachteil der Bw. abgeändert.

Die Beitragsgrundlagen und die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgaben stellen sich wie folgt dar:

Beitragsgrundlagenhinzurechnungen laut Lohnsteuerprüfung	DB	DZ
GF-Bezüge inkl. SV-Gew. Wirtschaft:		
1996: 471.648,99 S (= 435.000,-- + 36.648,99)	S 21.224,20	S 2.499,74
1997: 395.769,19 S (= 355.000,-- + 40.769,19)	" 17.809,61	" 2.097,58
1998: 496.213,37 S (= 450.000,-- + 46.213,37)	" 22.329,60	" 2.629,93
1999: 383.310,72 S (= 330.000,-- + 53.310,72)	" <u>17.248,98</u>	" <u>2.031,56</u>
- Abfuhrdifferenzen:	" <u>4.728,00</u>	" <u>557,00</u>
Abgabenfestsetzung laut Bescheid vom 28. Juni 2000	S 73.884,00	S 8.701,00
Beitragsgrundlagenhinzurechnungen laut Berufungsentscheidung	DB	DZ
GF-Bezüge inkl. SV-Gew. Wirtschaft:		
1996: 471.648,99 S (= 435.000,--+ 36.648,99)*	S 21.224,20	S 2.499,74
1997: 395.769,19 S (= 355.000,-- + 40.769,19)*	" 17.809,61	" 2.097,58
1998: 496.213,37 S (= 450.000,-- + 46.213,37)*	" 22.329,60	" 2.629,93
1999: 494.330,02 S (= 420.477,57 + 73.852,45)*	" <u>22.244,80</u>	" <u>2.619,90</u>

-Abfuhrdifferenzen:	<u>" 4.728,00</u>	<u>" 557,00</u>
<b>Abgabenfestsetzung laut Berufungsentscheidung</b>	<b>S 78.880,27</b>	<b>S 9.290,21</b>
<b>Abgabenfestsetzung in Euro</b>	<b>€5.732,45</b>	<b>€675,15</b>

\*) laut den berechtigten Einkommensteuererklärungen 1996 bis 1999 vom März 2001 sowie den Bilanzen der Bw. St.Nr.02

### Entscheidungsgründe

An der berufungsführenden Gesellschaft mbH war/ist W.G. (W. G.) ab 1994 mit 92 % bzw. ab 1999 mit 100 % beteiligt.

Bei der Bw., deren Unternehmensgegenstand das Baumeister- und Bauträrgewerbe ist, fand eine den Zeitraum vom 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 1999 umfassende Lohnsteuerprüfung statt. Dabei stellte der Prüfer ua. fest, dass der Geschäftsführer W. G. in den Jahren 1996 bis 1999 Vergütungen in Höhe von 435.000,-- S (1996), 355.000,-- S (1997), 450.000,-- (1998) und (zunächst) 330.000,-- S (1999) erhalten hat. Das Finanzamt schrieb der Bw. – unter Berücksichtigung der von der Bw. getragenen Sozialversicherungsbeiträge und zwar für 1996: 36.648,99 S, für 1997: 40.769,19 S, für 1998: 46.213,37 S und für 1999 (zunächst): 53.310,72 S und Abfuhrdifferenzen (DB: 4.728,-- S, DZ: 557,-- S) – Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von 73.884,-- S (5.369,36 €) sowie Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von insgesamt von 8.701,-- S (632,37 €) vor. Das Finanzamt stützte sich in der Bescheidbegründung auf die §§ 41 Abs. 1 bis 3 FLAG und 22 Z 2 EStG 1988. Für das Vorliegen einer DB- und DZ-Pflicht spräche die Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers in den Organismus des Arbeitsgebers, die Bezahlung, der Spesenersatz und das fehlende Unternehmerrisiko.

Als Entscheidungsgrundlagen dienten ua. die seitens der Steuerberaterin dem Finanzamt Lienz (Anm.: eine Abtretung des Prüfungsfalles infolge Sitzverlegung der Bw. vom FA Lienz an das Finanzamt Spittal erfolgte im Jänner 2000) übermittelten Unterlagen. Im Einzelnen wurden ein Bescheid des Stadtamtes Lienz über die Kommunalsteuervorschreibung vom 15. November 1999 und zwei Niederschriften des Stadtamtes Lienz vom 16./22. Oktober 1998 übermittelt.

#### **Niederschrift, aufgenommen am 16. Oktober 1998 im Stadtamt Lienz:**

Leiter der Amtshandlung: AR Josef Bürgler

Auskunftsperson:

Vor- und Zuname: W. G, Baumeister

Gegenstand der Verhandlung: allfällige Kommunalsteuerpflicht für Geschäftsführerbezug  
Herr W. G ist seit Firmengründung als Geschäftsführer der Bw., beschäftigt.

**1. Frage:** Welche Tätigkeit üben Sie im obgenannten Betrieb aus?

**Antwort:** Als Geschäftsführer der Bw. übe ich eine unternehmerische Tätigkeit aus. Diese Tätigkeit beschreibe ich nicht näher.

**2. Frage:** Ist ab dem 1. Jänner 1994 eine eventuelle Änderung in der Art der Tätigkeiten eingetreten? Wenn ja, sind die Tätigkeiten genau zu beschreiben und die eventuelle neue Arbeitszeit und der eventuell neue Arbeitsort anzuführen.

**Antwort:** keine.

**3. Frage:** Wurde bei der ursprünglichen Aufnahme Ihrer Tätigkeit mit dem obigen Betrieb ein Vertrag abgeschlossen? Wenn ja, Ablichtung des Vertrages beilegen. Hat der Vertrag seine Gültigkeit auch für die Zeiten ab 1.1.1994 behalten?

**Antwort:** Es wurde kein schriftlicher Vertrag abgeschlossen.

**4. Frage:** Wird die Tätigkeit größtenteils in bestimmten Räumen und zu bestimmten Zeiten entrichtet?

**Antwort:** Der Tätigkeitsbereich geht von Leipzig bis Wien, je nachdem wo ein Auftrag anfällt. Gewisse Zeiten bin ich im Büro in Lienz und bestimmte Zeiten auf den Baustellen.

**5. Frage:** Wenn keine Bindung an Arbeitszeit und Arbeitsräume gegeben ist – handelt es sich um eine besonders qualifizierte (technisch, rangmäßig) Tätigkeit?

**Antwort:** Verhandlungen mit Behörden, gesamte Leitung des Unternehmens, Arbeitseinteilung von abwicklungstechnischen Angelegenheiten für die Bauleitung, Dienstbesprechung mit den Bauleitern zu Wochenbeginn und Wochenende.

**6. Frage:** Inwieweit erfolgt eine persönliche Arbeitsleistung bzw. in welchen Fällen eine Vertretungsmöglichkeit?

**Antwort:** Eine Vertretungsmöglichkeit durch die Mitarbeiter der Bw. besteht.

**7. Frage:** In welchem Ausmaß (zeitlich, einsatzmäßig, aufgabenspezifisch) erfolgt Ihre Arbeitsleistung?

**Antwort:** Die wöchentliche Arbeitszeit bei der Berufungswerberin beträgt im Durchschnitt 65 Stunden.

**8. Frage:** Unterliegen Sie mit Ihrer Tätigkeit im obgenannten Betrieb der Geheimhaltungspflicht?

**Antwort:** Als Unternehmer unterliege ich der Geheimhaltungspflicht.

**9. Frage:** Besteht während der Dauer Ihres Vertragsverhältnisses ein Konkurrenzverbot?

**Antwort:** Es besteht kein Konkurrenzverbot.

**10. Frage:** Werden regelmäßige Entgeltszahlungen (in welcher Art und Höhe) geleistet?

**Antwort:** Ich erhalte monatlich eine Entschädigung.

**11. Frage:** Inwieweit ist die Entgeltleistung für Ihre Geschäftsführertätigkeit regelmäßig bzw. von bestimmten Tätigkeiten und Erfolgen abhängig?

**Antwort:** Die Entlohnung erfolgt nach der Ertrags- und Liquiditätslage des Unternehmens.

**12. Frage:** Werden Sie zur Leistung eines Pönales verpflichtet, wenn von Ihnen der gewünschte Arbeitserfolg nicht erbracht wird?

**Antwort:** Nein.

**13. Frage:** Haben Sie im Zusammenhang mit Ihrer Tätigkeit einen Anspruch auf Abfertigung?

**Antwort:** Nein.

**14. Frage:** Haben Sie im Zusammenhang mit Ihrer Tätigkeit einen Anspruch auf eine Firmenpension?

**Antwort:** Nein.

**15. Frage:** Haben Sie einen Anspruch auf Urlaub und Sonderzahlungen?

**Antwort:** Nein.

**16. Frage:** Haben Sie einen Entgeltanspruch im Falle unverschuldeter Arbeitsverhinderung (Krankheit, Unfall)

**Antwort:** Nein.

**17. Frage:** Werden Ihnen die mit Ihrer Tätigkeit verbundenen Aufwendungen

(Barauslagenersätze, Reisediäten, Kilometergelder, etc.) vom Auftraggeber ersetzt?

**Antwort:** Nein.

**18. Frage:** Erhalten Sie von Ihrem Auftraggeber Sachbezüge (Firmen-Pkw, Wohnung)?

**Antwort:** Nein.

**19. Frage:** Werden Ihnen zur Durchführung Ihrer Tätigkeit von der obgenannten Firma die Arbeitsmittel (Materialien) zur Verfügung gestellt?

**Antwort:** Es werden mir von der Bw. überhaupt keine Arbeitsmittel zur Verfügung gestellt.

**20. Frage:** Benutzen Sie für Ihre Tätigkeit eigene Betriebsmittel (Arbeitsgeräte)?

**Antwort:** Ja.

**21. Frage:** Bei welchem Sozialversicherungsträger sind Sie pflichtversichert? Werden die SV-Beiträge vom Auftraggeber bezahlt?

**Antwort:** Sozialversicherung der Gewerblichen Wirtschaft. Die Sozialversicherungsbeiträge werden von der Bw. bezahlt. Diese sind ein Teil der Geschäftsführerentschädigung.

**22. Frage:** Wird Ihr Lebensunterhalt aus den Entgeltszahlungen für die betroffene Geschäftsführertätigkeit aufgebracht oder bestehen weitere Einnahmequellen?

**Antwort:** Es bestehen weitere Einnahmequellen. Die Höhe dieser Entschädigungen wird nicht bekannt gegeben.

**23. Frage:** Unter welcher Einkunftsart wurden die Einkünfte für Ihre Tätigkeit bisher veranlagt (Ablichtung der Einkommensteuerbescheide der Vorjahre).

**Antwort:** Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit.

**24. Frage:** Sind hinsichtlich der Auflösung des Vertragsverhältnisses

Kündigungsbestimmungen einzuhalten? Wenn Ja, welche Bestimmungen und Fristen.

**Antwort:** Nein.

**25. Frage:** Stellen Sie über die erbrachte Leistung eine Rechnung aus, in der die Umsatzsteuer getrennt ausgewiesen wird?

**Antwort:** Nein.

Aktenkundig ist eine mit 24. Juli 2000 datierte Mitteilung des Finanzamtes an die Betriebsprüfung. Darin wird festgehalten, dass in den Einkommensteuererklärungen von W. G für 1996 ca. 200.000,-- S und 1997 215.000,-- S zu wenig an Einkünften erklärt worden seien.

Mit Schriftsatz vom 31. Juli 2000 berief die steuerliche Vertreterin gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid vom 28. Juni 2000 und führte aus, dass die Geschäftsführerbezüge nicht in die Bemessungsgrundlage zur Berechnung bzw. Festsetzung der Dienstgeberbeiträge und Dienstgeberzuschläge einzubeziehen seien. Aufgrund der Konstellation des Gesellschaftsvertrages und der Art der Abwicklung der Tätigkeit von W. G sei von einem vorhandenen Unternehmerrisiko auszugehen.

Der Gesellschaftsvertrag vom 6. April 1994 lautet auszugsweise:

#### **I. FIRMA**

Die Firma der Gesellschaft lautet.....

#### **III. UNTERNEHMENSGEGENSTAND**

3.1. Die Ausübung des Gewerbes Baumeister gemäß § 157 GewO 1973.

3.2. Die Ausübung des Gewerbes Bauträger gemäß § 128 Zif. 11i. V. mit § 227 GRNOV 1992.

3.3. Die Vertretung in- und ausländischer Unternehmungen in diesen Geschäftszweigen.

3.4. Die Gesellschaft ist berechtigt, andere gleichartige oder ähnliche Unternehmungen zu erwerben, sich daran zu beteiligen oder deren Geschäftsführung zu übernehmen.

3.5. Die Gesellschaft ist zu allen Geschäften und Maßnahmen berechtigt, die zur Erreichung des Gesellschaftszweckes nützlich oder notwendig erscheinen.

#### **IV. VERTRAGSDAUER**

4.1.....

4.2. Jedem Gesellschafter steht das Recht zu, die Gesellschaft zum Ende eines

Geschäftsjahres unter Einhaltung einer 12-monatigen Kündigungsfrist durch eingeschriebene Briefe an alle übrigen Gesellschafter zu kündigen.

4.3. Die Kündigung hat die Auflösung der Gesellschaft zur Folge.

4.4. Die übrigen Gesellschafter sind jedoch berechtigt, die Gesellschaft fortzusetzen, wenn sie den Geschäftsanteil des kündigenden Gesellschafters im Verhältnis ihrer übernommenen Stammeinlagen zu einem Abtretungspreis übernehmen, der dem .....

## **V. STAMMKAPITAL**

5.1. Das Stammkapital der Gesellschaft beträgt S 500.000,--.

5.2. Von diesem Stammkapital übernehmen die Gesellschafter folgende Stammeinlagen:

5.2.1. Herr W. G. übernimmt eine Stammeinlage von S 460.000,-- und leistet darauf eine Barzahlung von S 230.000,--.

5.2.2. Herr R.P. (R. P.) übernimmt eine Stammeinlage von S 40.000,-- und leistet darauf eine Barzahlung von S 20.000,--.

## **VII. GESCHÄFTSFÜHRER**

7.1. Die Gesellschaft hat einen oder mehrere Geschäftsführer, wobei jeder einzelne Geschäftsführer zur Alleinvertretung der Gesellschaft berechtigt ist.

7.2. Die Geschäftsführer werden durch Beschluss der Generalversammlung bestellt. Zum Geschäftsführer wird längstens auf die Dauer seiner Gesellschaftereigenschaft – der Gesellschafter G. W. bestellt. Der Widerruf dieser Bestellung kann nur aus wichtigen Gründen erfolgen, wie insbesondere:

- a) Übertretung des Konkurrenzverbotes;
- b) Konkurs- bzw. Zahlungsunfähigkeit;
- c) Missachtung von Gesellschafterbeschlüssen;

Aktenkundig ist ferner eine Kopie eines mit 24. Jänner 2001 datierten Rückscheines. Mittels RS-Briefes übermittelte das Finanzamt ua. der Bw. einen Fragensvorhalt betreffend für den Geschäftsführer W. G.

Eine Rückantwort ist bislang nicht eingelangt (Anm.: im gleichzeitig zu St. Nr. 00 laufenden "Gesellschafter-Geschäftsführer-Verfahren" erfolgte wegen Nichtbeantwortung des Fragensvorhaltes die Festsetzung von Zwangsstrafen).

Im Zuge der im Jahre 2001 erfolgten Betriebsprüfung zur 01 (St. Nr. 01 und St. Nr. 02) reichte W. G. berichtigte Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1996 bis 1999 ein. Die darin erklärten Gesellschafter-Geschäftsführerbezüge (das sind 435.000,-- S, 355.000,-- S, 450.000,-- S sowie 420.477,57 S) und die in den Bilanzen zur St. Nr. 02 ausgewiesenen Beiträge zur "Sozialversicherung Gewerbliche Wirtschaft", (das sind 36.648,99 S, 40769,19 S, 46.213,37 S sowie 73.852,45 S), wurden der gegenständlichen Berufungsentscheidung zu Grunde gelegt. Die das Jahr 1999 betreffende Änderung der Geschäftsführerbezüge (anstelle 330.000,-- S laut Erstbescheid nunmehr 420.477,57 S bzw. anstelle 53.310,72 S nunmehr 73.852,45 S Sozialversicherungsbeiträge) wurde seitens des UFS der steuerlichen Vertreterin der Bw im Telefonat vom 26. August 2004 zur Kenntnis gebracht.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

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 Delegation von bestimmten Arbeiten (vgl. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339). Angesichts dieser einhelligen Judikatur sind die Ausführungen von W. G. zu Abfertigung (Frage 13), Firmenpension (Frage 14), Urlaub und Sonderzahlungen (Frage 15), Arbeitsverhinderung (Frage 16), Sozialversicherung (Frage 21), Auflösung des Dienstverhältnisses (Frage 24) 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 erscheint im gegenständlichen Fall jedenfalls als gegeben. Der Gesellschafter-Geschäftsführer W. G. vertritt die Bw. laut Firmenbuch seit 25. Mai 1994 selbständig. Das Vertragsverhältnis ist auf Dauer (Punkt IV des Gesellschaftsvertrages) angelegt und besteht nicht in der Abwicklung eines z.B. konkreten Projektes. Wie W. G. in der Beantwortung der Frage 5. selbst darlegt, obliegt ihm die gesamte Leitung des Unternehmens, die Verhandlung mit Behörden, die Arbeitseinteilung von abwicklungstechnischen Angelegenheiten für die Bauleitung, die Dienstbesprechungen mit den Bauleitern und zu Wochenbeginn und Wochenende. Aus dem umfangreichen Aufgabenbereich des Gesellschafter-Geschäftsführers und der Tatsache, dass er durchgehend als Geschäftsführer der Bw. tätig war, ist auf dessen Eingliederung in den

geschäftlichen Organismus zu schließen. Daran vermag auch die Antwort zur Frage 1, wonach er eine unternehmerische Tätigkeit, die er nicht näher beschreibe, nichts zu ändern.

Und auch der Umstand, dass sich der Geschäftsführer durch Mitarbeiter vertreten lassen kann, vermag nichts an der Beurteilung der Eingliederung des Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus der Bw. zu ändern, denn die Delegation von Arbeiten ist auch bei leitendem Führungspersonal keine unübliche Vorgangsweise (VwGH 18.2.1999, 97/15/0175). Fest steht, dass für das Unternehmen der persönliche Arbeitseinsatz des Geschäftsführers z.B. im Verhandeln mit den Behörden, bei der Leitung des Unternehmens, der Arbeitseinteilung von abwicklungstechnischen Angelegenheiten für die Bauleitung, den Dienstbesprechungen mit den Bauleitern erforderlich war. Im Berufungsfall 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 unstrittigen Tätigkeitsbereich des Gesellschafter-Geschäftsführers eine faktische Eingliederung desselben bei Erfüllung des von ihm persönlich übernommenen Tätigkeitsbereiches 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 Merkmales 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 überwältzbaren 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: im Streitfall lag eine schriftliche Entlohnungsvereinbarung zwischen W. G. und der Bw. nicht vor (vgl. Antwort zu Frage 10). Die Höhe der W. G. zugeflossenen Beträge belief sich laut dem Konto 7842 "Geschäftsführerentschädigung G.", den Bilanzen zu St. Nr. 02 und den berichtigten mit März/April 2001 eingereichten Einkommensteuererklärungen 1996 bis 1999 im Einzelnen auf 435.000,-- S (1996), 355.000,-- S 1997, 450.000,-- S (1998) und 420.477,57 S (1999).

(Anm.: für 1999 waren zunächst 330.000,-- S an Geschäftsführergehalt erklärt worden. Infolge der Betriebsprüfung wurde der Geschäftsführergehalt schließlich mit 420.477,57 S ermittelt bzw. erklärt. Klarstellend ist weiters anzuführen, dass in den Einkommensteuererklärungen, St. Nr. 01, neben den Geschäftsführergehältern für die Bw. noch jene für eine andere Gesellschaft (WSG) enthalten sind).

Darüber hinaus erhielt W. G. – wie sich aus dem Konto 7710 ("Pflichtversicherung Unternehmer" und dem Fragenvorhalt (Fragenbeantwortung 21: "Die Sozialversicherung ist Teil des Geschäftsführergehaltes") ergibt – die als sonstige Vergütung zu qualifizierende Sozialversicherung vergütet. Diese ist bei Berechnung des DB und DZ in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Basierend auf den berichtigten Einkommensteuererklärungen, Bilanzen der Bw. wurden folgende Beträge bei Berechnung des DB und DZ berücksichtigt: für 1996 36.648,99 S, 1997 40.769,19 S, für 1998 46.213,37 S und für 1999 73.852,57 S (laut Erstbescheid 53.310,72 S).

Soweit W. G. für das Vorliegen des Unternehmerrisikos in Treffen führt, dass die Entlohnung nach der Ertrags- und Liquiditätslage erfolgt sei (Fragebeantwortung 11), ist für die Berufung nichts zu gewinnen. Zum einen fehlen nähere Ausführungen hiezu, zum anderen ist bei näherer Betrachtung der Gewinne der Bw. – diese betrugen laut den Erklärungen bzw. der BP 370.245,--/378.057,75 S (1996), 79.654,30/23.798,-- S (1997), 208.277,--/135.718,-- S (1998), 280.952,--/263.985,-- S (1999) – und den dargestellten Geschäftsführerentschädigungen eine konkrete Abhängigkeit dieser von wirtschaftlichen Parametern der Gesellschaft nicht zu erkennen. Bei Sachverhalten wie den vorliegenden, liegen nach den Erkenntnissen des VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054, 2001/14/0052, vom 27.6.2001, 2001/15/0057, vom 12.9.2001, 2001/13/0056 und vom 19.6.2002, 2002/15/0084 – 0086, keine ins Gewicht fallenden Unternehmerwagnisse vor.

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 hierfür 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 der Geschäftsführer in den Streitjahren 1996 bis 1999 für seine auf Dauer angelegte Tätigkeit laufende Gehälter in Höhe von 435.000,-- S, 355.000,-- S, 450.000,-- S und 420.477,57 S und Sozialversicherungsbeiträge von 36.648,99 S (1996), 40.769,19 S (1997), 46.213,37 S (1998) und 73.852,45 S (1999) vergütet erhalten hat.

Soweit W. G. Einnahmenausfälle durch Verhinderungsfälle (zB durch Krankheit, Unfall – siehe Fragebeantwortung 12) geltend macht, 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 einnahmenseitiges Unternehmerrisiko des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht gegeben ist. Ein einnahmenseitiges 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 des Geschäftsführers anlangt, gab W. G. lediglich an, keine Arbeitsmittel zur Verfügung gestellt bekommen bzw. eigene verwendet zu haben (vgl. Fragebeantwortung 19, 20). 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 überwältzt werden können. Nun hat W. G. in seinen Einkommensteuererklärungen 1996 bis 1999 bei der Ermittlung seiner Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit lediglich den Pauschalbetrag in Höhe von 12 % (1996) bzw. 6 % (1997 – 1999) der Einnahmen geltend gemacht. Dieser Umstand weist bereits darauf hin, dass diese Methode für ihn 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 des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht zu erkennen.

Und auch die fehlende Verpflichtung des W. G. zur Leistung eines Pönales im Falle der Nichterbringung des Arbeitserfolges (Fragebeantwortung 12) spricht ausgabenseitig gegen das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses.

Auf Grund der bestehenden Sach- und Aktenlage ist festzuhalten, dass für den 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 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht entgegen, dass die Vergütung des Geschäftsführers ausschließlich in Form zB 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 10). 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 des wesentlich beteiligten Geschäftsführers nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 erfüllt sind. Die von der Bw. an den Geschäftsführer ausbezahlten Gehälter sind gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 sowohl in die Beitragsgrundlage des DB als auch in jene des DZ einzubeziehen.

Wie im Telefonat mit der steuerlichen Vertreterin vom 26. August 2004 ausgeführt, erhöhen sich die Bemessungsgrundlagen für den DB zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag durch Korrektur der Geschäftsführervergütung 1999. Diese betrug laut den Angaben in der (berichtigten) Einkommensteuererklärung 1999 und den Bilanzen der Bw. 420.477,57 S zuzüglich der Vergütung für die Gewerbliche

Sozialversicherung in Höhe von 73.852,45 S und nicht wie der Lohnsteuerprüfer festgestellt hat 330.000,-- S zuzüglich 53.310,72 S. Die Nachforderung an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds beträgt somit 78.880,27 S ( 5.732,45 €) und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 9.290,21 S ( 675,15 €). Somit ergibt sich – im Vergleich zum Erstbescheid – eine Erhöhung von 4.996,27 S ( 363,09 €) an DB und von 589,21 S ( 42,82 €) an DZ.

Es war wie im Spruch zu entscheiden.

Klagenfurt, am 14. September 2004