



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Kärntner Treuhand- und Revisions AG, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal/Drau betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichs fonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) über den Prüfungszeitraum vom 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Bescheiden angeführten Abgaben bleiben unverändert. Die Fälligkeit dieser Abgaben erfährt keine Änderung.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw.), deren Unternehmensgegenstand der Betrieb eines Campingplatzes, die Ausübung des Gastgewerbes in allen Betriebsformen sowie der Handel mit

Waren aller Art ist, fand eine den Zeitraum vom 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 1999 umfassende Lohnsteuerprüfung statt. Dabei stellte das Prüfungsorgan ua. fest, dass Herr T.M. einen Geschäftsanteil im Ausmaß von 99,9 % an der GmbH hält, ihr einziger Geschäftsführer ist und in dem am 1. März 1993 zwischen der Bw. und dem Geschäftsführer abgeschlossenen Dienstvertrag Folgendes vereinbart wurde:

"Dienstvertrag abgeschlossen zwischen der Bw. mit dem Sitz in A., vertreten durch den selbständig vertretungsbefugten Geschäftsführer Herrn T.M. als Dienstgeberin einerseits, und Herrn T.M., wohnhaft in B., als dem Dienstnehmer andererseits, wie folgt:

1.

Herr T.M. ist selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der Bw., mit dem Sitz in A. Der Geschäftsführer ist berechtigt und verpflichtet, die Gesellschaft nach Maßgabe des Gesellschaftsvertrages selbständig zu vertreten und die Geschäfte der Gesellschaft zu führen. Beschränkung der Geschäftsführung und der Vertretung durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder durch diesen Vertrag sind vom Geschäftsführer zu beachten. Außerdem sind Generalversammlungsbeschlüsse und Weisungen der Generalversammlung zu befolgen.

2.

Dem Geschäftsführer obliegt die Leitung und Überwachung des Unternehmens im Ganzen. Er hat insbesondere für die wirtschaftlichen, finanziellen, technischen und organisatorischen Belange der Gesellschaft in bestmöglicher Weise zu sorgen. Der Geschäftsführer hat die ihm obliegenden Pflichten mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes wahrzunehmen.

3.

Der Geschäftsführer hat die von einem ordentlichen Geschäftsführer zu erwartende Arbeitskraft sowie seine Kenntnisse und Erfahrungen der Gesellschaft zur Verfügung zu stellen, soweit nichts Abweichendes vereinbart wird. Die einzuhaltende Arbeitszeit beträgt mindestens vierzig Stunden pro Woche, doch sind Überstunden im betrieblich erforderlichen Maße zu leisten. Diese sind vom Geschäftsführer aufzuzeichnen. Der dem Geschäftsführer zustehende Urlaubsanspruch richtet sich nach den vergleichbaren Bestimmungen des Angestelltengesetzes.

4.

Für die ordnungsgemäße Erbringung seiner Leistung erhält der Geschäftsführer zwölfmal pro Jahr ein monatliches Entgelt von brutto S 30.000, -- (Schilling dreißigtausend), welches jeweils am Monatsletzten zur Auszahlung fällig ist. Die Pflichtbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung werden jedoch von der Gesellschaft getragen. Reisekosten sind zusätzlich nach den Bestimmungen des Kollektivvertrages der Angestellten zu vergüten. Bis zu zwanzig Überstunden monatlich sind bereits mit dem oben angeführten Entgelt abgegolten, darüber hinausgehende Überstunden werden gesondert entlohnt.

5.

Der Geschäftsführer hat Anspruch auf die Benützung eines gesellschaftseigenen Personenkraftwagens, welcher auch für private Zwecke zur Verfügung steht.

6.

Dieses Dienstverhältnis hat mit 1. November 1992 begonnen und wird auf unbestimmte Dauer abgeschlossen. Das Dienstverhältnis kann von beiden Vertragsteilen unter Einhaltung der Bestimmung des Angestelltengesetzes ordnungsgemäß gekündigt werden.

7.

Sollte eine der Bestimmungen dieses Dienstvertrages nicht rechtswirksam sein oder ungültig werden, so berührt dies die Wirksamkeit der übrigen Bestimmungen nicht. Die Vertragsteile verpflichten sich, anstelle der unwirksamen Bestimmungen unverzüglich solche zu vereinbaren, die dem wirtschaftlichen Zweck der unwirksamen Bestimmungen am nächsten kommen.

8.

Sofern nichts anderes vereinbart ist, gelten für dieses Dienstverhältnis die Bestimmungen des Gesetzes über Gesellschaften mit beschränkter Haftung, das Handelsgesetzbuch und das Angestelltengesetz in ihrer jeweils gültigen Fassung.

9.

Pensionszusage

Herrn T.M. wird nachstehende Pensionszusage gegeben:

- a) Bei Ausscheiden aus dem Dienstverhältnis, grundsätzlich frühestens nach Vollendung des 60. Lebensjahres und spätestens nach Vollendung des 65. Lebensjahres, erhält Herr T.M. ein Brutto-Ruhegehalt in der Höhe von S 10.000,-- (Schilling: zehntausend) zwölfmal jährlich auf Lebenszeit.*
- b) Das Gleiche gilt für den Fall, dass Herr T.M. vor Vollendung seines 60. Lebensjahres berufsunfähig werden sollte, wobei sich der Begriff der Berufsunfähigkeit nach den jeweiligen Bestimmungen des einschlägigen Sozialversicherungsgesetzes richtet.*
- c) Hinsichtlich der Fälligkeit und Wertsicherung des Ruhegehaltes bzw. der Frühpension gilt das Gleiche wie für das aktive Bruttogehalt.*
- d) Die vorstehende Pensionszusage wird rechtsverbindlich und grundsätzlich unwiderruflich erteilt.*

Das Unternehmen behält sich jedoch vor, die zugesagte Pension zu kürzen oder einzustellen, wenn sich die wirtschaftliche Lage des Unternehmens nachhaltig so wesentlich verschlechtert, dass die (volle) Aufrechterhaltung der zugesagten Pension eine Gefährdung des Weiterbestandes des Unternehmens zur Folge hätte. Des Weiteren behält sich das Unternehmen vor, die Auszahlung der Pension, unbeschadet des Weiterbestandes des Rechtsanspruches, vorübergehend zum Teil oder zur Gänze auszusetzen, wenn die Liquidität des Unternehmens dies zwingend erforderlich macht. Das Unternehmen verpflichtet sich aber, die solcherart gestundeten Pensionen spätestens innerhalb von drei Jahren nachzuzahlen.

10.

Die Urschrift dieses Vertrages gehört der Gesellschaft, wogegen dem Geschäftsführer eine beglaubigte Vertragsabschrift ausgefolgt wird. Die mit der Errichtung dieses Vertrages verbundenen Kosten und Gebühren werden zur Gänze von der Gesellschaft getragen."

Im Zuge des Prüfungsverfahrens wurde der Bw. vom Prüfungsorgan ein Fragenkatalog zwecks Abklärung des Gesamtbildes des Rechtsverhältnisses zwischen der GmbH und dem wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer sowie zur Überprüfung der Einkunftsart des Geschäftsführergehaltes mit nachstehendem Inhalt übergeben:

"1.) Welche konkreten Tätigkeiten übte Herr T.M. im Prüfungszeitraum als wesentlich Beteiligter (Geschäftsführer) für die GmbH aus? Um eine detaillierte Schilderung und Aufzählung der einzelnen Aufgabenbereiche wird ersucht.

2.) Besteht bzw. bestand die Möglichkeit, sich im Rahmen der Tätigkeiten vertreten zu lassen?

a) Wie oft war eine Vertretung im Prüfungszeitraum bereits tatsächlich erfolgt?

b) Von wem und für welche Aufgabenbereiche erfolgte die Vertretung konkret?

c) Wurde die Vertretung von einem Dienstnehmer, einem weiteren Geschäftsführer oder einer betriebsfremden Person übernommen?

d) Wer hat die Kosten dafür getragen?

3.) Werden bzw. wurden gewisse Tätigkeiten durch Hilfskräfte unterstützt? Wenn ja, wofür und in welchem Ausmaß ist dies konkret geschehen? Von wem wurden diese Hilfskräfte entlohnt?

4.) Wie erfolgte im Prüfungszeitraum die Entlohnung?

a) Welcher Auszahlungsmodus (monatlich, jährlich, unregelmäßig) bestand je Kalenderjahr?

b) Bekanntgabe der Art, Höhe und Anzahl der laufenden Bezüge.

c) Bekanntgabe der Art, Höhe und Anzahl der sonstigen Bezüge.

d) Bekanntgabe der Art und Höhe der Sachbezüge (Firmen-PKW, Dienstwohnung). Die diesbezüglichen Berechnungsgrund- bzw. Unterlagen wie zB Kauf- Leasing u. Mietverträge, Fahrtenbücher etc. sind vorzulegen.

e) Inwieweit war die Entlohnung (auch) erfolgsabhängig? Die bezug habenden Vertrags- und Berechnungsunterlagen sind in Fotokopie vorzulegen.

Sie werden ersucht, eine Auflistung der Bezüge bzw. Vergütungen getrennt nach Kalenderjahren, sowie Fotokopien der dazugehörigen Aufwands- und Verrechnungskonten für den Prüfungszeitraum vorzulegen.

5.) Inwiefern bestand die Möglichkeit, im Rahmen der Tätigkeiten sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite der Bezüge und sonstigen Vergütungen maßgeblich zu beeinflussen? Um Vorlage der schriftlichen, bzw. Bekanntgabe der mündlichen Vereinbarungen, die darüber bestehen, wird ersucht.

6.) Welche Art von Auslagenersätze und in welcher Höhe wurden im Zuge der Tätigkeiten im Prüfungszeitraum je Kalenderjahr bezahlt? Um Vorlage der bezug habenden vertraglichen Regelungen wird ersucht.

a) KM-Gelder und sonstige Reisekosten (Bahn, Flug, Taxi)

b) Tages- und Nächtigungsgelder (Reisekostenabrechnungen)

c) Sonstige

7.) Werden die einzelnen Tätigkeiten in den Räumlichkeiten der GmbH ausgeübt; wird vom Unternehmen ein Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt?

8.) Welche Arbeitsmittel wurden auf eigene Kosten beigestellt? Werden von der GmbH für die Beistellung Vergütungen geleistet? Die entsprechenden Unterlagen sind vorzulegen.

9.) Wie gestaltet sich die Arbeitszeit (gleichmäßig auf die Woche verteilt, je nach Arbeitsanfall etc.)? Um Darstellung der erbrachten Arbeitszeit und deren Lagerung im Prüfungszeitraum wird gebeten.

10.) Wie oft und wie lange war der wesentlich Beteiligte im Prüfungszeitraum auf Urlaub oder krank?

a) Um Bekanntgabe der Krankentage bzw. konsumierten Urlaubstage pro Kalenderjahr wird ersucht.

b) Wer hat während dieser Abwesenheitszeiten die Vertretung bzw. die Wahrnehmung welcher konkreten Agenden übernommen?

c) Bestand im Prüfungszeitraum ein (vertraglicher) Anspruch auf Gebührenurlaub?

d) Wurde im Prüfungszeitraum eine Urlaubs- und Krankenstandskartei geführt – wenn ja wird um deren Vorlage ersucht.

11.) Nach welcher Bestimmung sind die Bezüge pflichtversichert (ASVG oder GSVG) und von wem (Geschäftsführer oder GmbH) wurden diese Beitragskosten getragen?

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

13.) Unter welcher Einkunftsart wurden bisher bzw. werden die im Prüfungszeitraum erhaltenen Bezüge bzw. Vergütungen zur Einkommensteuer erklärt?

14.) Alle vorhandenen schriftlichen Verträge, die das Rechtsverhältnis zwischen der Gesellschaft und dem wesentlich Beteiligten definieren bzw. regeln (Gesellschafts-, Anstellungs-, Dienst-, Werkvertrag, Umlaufbeschlüsse, Nachträge zu den einzelnen Verträgen, etc.) sind vorzulegen.

5.) Wurden die in Rede stehenden Bezüge und Vergütungen im Prüfungszeitraum der Kommunalsteuer unterworfen?"

Zu diesem Fragenvorhalt nahm die steuerliche Vertretung der Bw. mit Schreiben vom

8. Jänner 2001, Zl. 5020/5011, wie folgt Stellung:

"ad 1.) Die Art der Tätigkeit richtet sich nach dem jeweiligen Arbeitsanfall bzw nach der betrieblichen Notwendigkeit. Herr T.M. führt die Buchhaltung, rechnet mit den Gästen ab und beaufsichtigt das Personal. In Stoßzeiten bzw bei Personalknappheit hilft er selbst aus im Verkauf, der Rezeption oder im Restaurant. Weiters tätigt er den Einkauf und organisiert die Gästeveranstaltungen.

ad 2.) Herr T.M. lässt sich von seiner Frau (Dienstnehmerin der GmbH während der Saison) vertreten und zwar grundsätzlich bei allen Tätigkeiten. Die Kosten trägt die GmbH.

ad 3.) Hilfskräfte, die von Herrn T.M. persönlich entlohnt werden, werden keine herangezogen.

ad 4.) Hinsichtlich der Art, Höhe und Anzahl der laufenden Bezüge siehe Lohnsteuerakt. Die Sozialversicherungsbeiträge werden von der GmbH getragen. Grundsätzlich tätigt Herr T.M. unregelmäßige Entnahmen bzw private Zahlungen über sein Verrechnungskonto in der GmbH. Diese sind mit jährlich ATS 360.000,00 begrenzt. Eventuelle Minderentnahmen werden bei Bilanzerstellung nachgebucht.

Die Entlohnung ist erfolgsabhängig, da bei entsprechendem Geschäftsgang eine Tantieme beschlossen werden kann. In den Wirtschaftsjahren 1997/98 und 1999 wurden Verluste erzielt. Sollten sich die Ergebnisse verbessern, so besteht die Möglichkeit der Auszahlung einer erfolgsabhängigen Tantieme.

ad 5.) Die Einnahmenseite kann durch eine Tantieme beeinflusst werden.

ad 6.) An Auslagenersatz erfolgt nur der jährliche Messebesuch in München, im Übrigen hat Herr T.M. seine Auslagen selbst zu bestreiten.

ad 7.) Ja

ad 8.) Keine

ad 9.) Wie bereits in Pkt. 2 ausgeführt, hat Herr T.M. keine fixe Arbeitszeit sondern diese richtet sich nach dem Arbeitsanfall bzw seinem Gutdünken.

ad 10.) Über Urlaub bzw Krankenstand wurden keine Aufzeichnungen geführt. Die Vertretung erfolgt durch die Gattin.

ad 11.) Es besteht Pflichtverletzung nach GSVG und diese Beiträge werden von der GmbH entrichtet.

ad 12.) Das Dienstverhältnis kann von beiden Vertragsteilen unter Einhaltung der Bestimmungen des Angestelltengesetzes ordnungsgemäß gekündigt werden.

ad 13.) Die Bezüge werden unter der Einkunftsart Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärt.

ad 14.) siehe Lohnsteuerakt

ad 15.) Kommunalsteuer wurde ab 1. Jänner 1999 entrichtet."

Auf Grund der Ermittlungsfeststellungen sowohl zur vereinbarten als auch verwirklichten Geschäftsführertätigkeit, die eine Eingliederung des Geschäftsführers T.M. in den betrieblichen Organismus der Bw. ergab, und des Sachverhaltsergebnisses, nämlich, dass die Entlohnung des Geschäftsführers mit keinem Unternehmerrisiko verbunden gewesen wäre, kam das Prüfungsorgan zur Ansicht, dass die von der Bw. an den Gesellschafter-Geschäftsführer T.M. ausbezahlten Gehälter als Arbeitslohn im Sinne des § 41 Abs. 2 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) 1967 in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818/1993, zu qualifizieren seien. Aus diesem Grund seien die Gehälter und sonstigen Vergütungen des Geschäftsführers von S 491.096,-- (1997), S 473.541,-- (1998) und S 497.191,--(1999) der DB- und DZ-Beitragsgrundlage zuzurechnen und die daraus resultierenden Abgaben (DB u. DZ) abzuführen.

Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfungsorganes und erließ gegenüber der Bw. einen entsprechenden Abgabenfestsetzungsbescheid und setzte auf Grund der oben angeführten Prüfungsfeststellungen mit Bescheid vom 9. Jänner 2001 den DB mit S 251.048,-- und den DZ mit S 27.894,-- fest und schrieb an DB einen Gesamtbetrag von S 61.449,-- sowie an DZ einen Gesamtbetrag von S 6.829,-- zur Nachzahlung vor.

In der gegen diese Abgabenfestsetzungsbescheide erhobenen Berufung brachte die Bw. im Wesentlichen vor, dass T.M. als geschäftsführender Gesellschafter an der GmbH mit 99,9 % wesentlich beteiligt sei. Herr T.M. könne de facto weisungsfrei sämtliche relevante Entscheidungen treffen, unter anderem auch die GmbH auf sich als Hauptgesellschafter umwandeln und das Unternehmen als Einzelunternehmer fortführen. Gerade im Hinblick darauf, dass dieser jederzeit die GmbH auf sich allein umwandeln könne, trage dieser voll das Unternehmerrisiko. Wenn Herr T.M. zB im Insolvenzfall mit dem Vermögen der GmbH (deren 99,9%iger Gesellschafter dieser sei), das verlieren würde, was dieser jederzeit, ohne der Zu-

stimmung eines Dritten zu bedürfen durch Umwandlung in dessen Vermögen überführen könne, trage dieser jedenfalls das Unternehmerrisiko. Die Geschäftsführerbezüge seien nicht periodisch (oder sonst in irgendeiner Form "laufend") ausbezahlt worden. Herr T.M. hebe bei Bedarf Geld zu seiner persönlichen Verwendung ab und tätige Banküberweisungen für private Aufwendungen. Am Jahresende erfolge die Verrechnung mit dem vereinbarten Geschäftsführerbezug. Zur Auszahlung einer Tantieme hätten die Jahresergebnisse keinen Anlass gegeben. Sollte T.M. aus gesundheitlichen Gründen gewisse Zeit verhindert sein, so werde er durch seine im Betrieb beschäftigte Gattin vertreten. Herr T.M. tätige seine Entscheidungen (einzel-)unternehmergleich, eigenverantwortlich und dieser trage sohin das Unternehmerrisiko. Ergänzend brachte die Bw. auch vor, dass ihr die Begründungen von Ablehnungsschlüssen des VfGH bekannt seien, in denen dieser darauf hinweise, dass es dem Gesetzgeber frei stehe, den Begriff des Dienstnehmers für Zwecke des FLAG weit zu fassen, dh auf Dienstverhältnisse im weitesten Sinn abzustellen. Die Grenze dieser gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit werde jedoch durch den Gleichheitssatz gezogen. So verbiete es das aus dem Gleichheitssatz erfließende Sachlichkeitsgebot, ohne sachliche Rechtfertigung Differenzierungen gegenüber dem Dienstnehmerbegriff des Arbeitsrechts, des Lohnsteuerrechts und des Sozialversicherungsrechts vorzunehmen. Die Vorschreibung von DB und DZ stehe im Widerspruch zum Gleichheitssatz, nämlich wenn man erkennt, dass Herr T.M. zwar für Zwecke der Beitragspflicht zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe einem Dienstnehmer gleichgestellt sei, nicht aber hinsichtlich der Begünstigung für einen 13. und 14. Monatsgehalt und auch nicht im Arbeitsrecht hinsichtlich der Abfertigungsansprüche. Herr T.M. sei nicht Dienstnehmer in arbeitnehmerähnlicher Stellung iS des § 46 Abs. 1 Z 3 lit. a KO, sodass er hinsichtlich seiner Ansprüche keine Vorrechte in einem Konkurs der Gesellschaft genießen würde. Herr T.M. habe auch keinen Anspruch auf Insolvent-Ausfallsgeld (§ 1 Abs. 6 IESG) und darüber hinaus sei dieser von den gesetzlichen Schutzbestimmungen des Arbeitsverfassungsgesetzes ausgeschlossen (§ 35 Abs. 2 Z 1 ArbVG). Als Geschäftsführer könne dieser von Dritten zur persönlichen Haftung herangezogen werden (Forderungsexekution auf Ansprüche gem § 25 GmbHG, §§ 9 iVm 80 ff BAO; § 67 Abs. 10 ASVG).

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Nach § 41 Abs. 2 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 beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

§ 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. Nr. 818/1993 normiert, dass der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Absatz 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, zu berechnen ist, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Beitragsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 57 Abs. 4 HKG idF BGBl. Nr. 958/1993 bzw. § 57 Abs. 7 und 8 HKG idF BGBl. Nr. 661/1994, für Zeiträume ab 1. Jänner 1999 in § 122 Abs. 7 und 8 WKG 1998.

Die Bestimmung des § 41 FLAG definiert also die beitragspflichtigen Bezüge und soll gleichzeitig eine klare Abgrenzung von den beitragsfreien Bezügen gewährleisten. Auf Grund des Gesetzeswortlautes ist folglich bei den beitragspflichtigen Arbeitslöhnen von zwei Gruppen von Bezügen auszugehen:

- Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 gewährt werden.
- Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 (zweiter Teilstrich), die an Personen gewährt werden, die an Kapitalgesellschaften wesentlich beteiligt sind.

Gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 (zweiter Teilstrich) fallen unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Streit besteht ausschließlich darüber, ob die von der Bw. in den Kalenderjahren 1997 bis 1999 für die Geschäftsführertätigkeiten an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer T.M. ausbezahlten Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art als Einkünfte nach § 22 Z 2 EStG 1988 (zweiter Teilstrich) zu qualifizieren und folglich sowohl in die Beitragsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen als auch in die Beitragsgrundlage des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag miteinzubeziehen sind oder nicht.

Der Verfassungsgerichtshof hat in den Erkenntnissen G 109/00 und G 110/00 jeweils vom 1.3.2001, mit dem die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes auf (teilweise) verfassungswidrige Aufhebung einiger Gesetzesbestimmungen des EStG 1988, des FLAG sowie des KommStG 1993 im Zusammenhang mit der Dienstgeberbeitrags- und Kommunalsteuerpflicht der an wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer gewährten Tätigkeitsvergütungen abgewiesen wurden, darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, im Falle der - auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden - Weisungsungebundenheit ihre Unterscheidungskraft verlieren und daher für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen, nicht brauchbar sind. Ebenso hat der Verfassungsgerichtshof aufgezeigt, dass dies insbesondere für die Merkmale der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens und des Fehlens des Unternehmerwagnisses nicht zutrifft.

Wie der Verwaltungsgerichtshof seit den Erkenntnissen 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, in ständiger Rechtsprechung mit ausführlicher Begründung erkannt hat, stellt das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit vor allem auf folgende Kriterien ab:

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

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

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 Krank-

heitsfall 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). Die diesbezüglichen Ausführungen der Bw. sind im gegebenen Zusammenhang daher nicht von entscheidender Bedeutung.

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 Körperschaftsteuer²¹, § 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).

Laut Firmenbuch vertritt der Geschäftsführer die Bw. bereits seit 14.12.1992. Evident ist auch, dass die Tätigkeitsverpflichtung des Geschäftsführers nicht auf die Abwicklung eines konkreten (überschaubaren) Projektes abstellt. Wie die Bw. in der Tätigkeitsbeschreibung des Geschäftsführers selbst darlegt, muss dieser in vielseitiger Art und Weise für die Gesellschaft tätig werden. Aus dem umfangreichen Aufgabenbereich des Geschäftsführers und der Tatsache, dass er durchgehend als Geschäftsführer der Bw. tätig war, ist auf dessen Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der GmbH zu schließen.

Wenn die Bw. dagegen einwendet, dass eine solche Eingliederung nicht möglich sei, da der Geschäftsführer auf Grund seiner gesellschaftsrechtlichen Stellung vollkommen frei und eigenverantwortlich tätig sei, an keine Gesellschafterbeschlüsse gebunden sei, keiner betrieblichen Kontrolle unterworfen sei, seine Arbeitszeit frei gestalten könne, so sind diese Umstände auf die Weisungsungebundenheit des Geschäftsführers zurückzuführen, und folglich ist bei der Beurteilung von ihnen abzusehen (vgl. VwGH 25.11.2002, 2002/14/0080 und die darin zitierte Vorjudikatur).

Dass sich der Geschäftsführer in einzelnen Tätigkeitsbereichen 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 (vgl. VwGH 18.2.1999, 97/15/0175). Fest steht, dass für das Unternehmen die aktive und persönliche Mitarbeit (Leitung und Überwachung des Unternehmens im Ganzen, Führung der Buchhaltung, Abrechnung mit den Gästen,

Beaufsichtigung des Personals, Aushilfe im Verkauf, der Rezeption und im Restaurant, Tätigkeit des Einkaufs und Organisation der Gästeveranstaltungen) des Geschäftsführers erforderlich ist, und eine dienstnehmerleistungsähnliche Auftragserfüllung mit der Erbringung von Ergebnissen (Schwerpunkt liegt im Arbeitsbereich, nicht im Einsatz von Betriebsmitteln) in wirtschaftlicher Abhängigkeit gegenüber nur einem Auftraggeber, mit ausschließlichem Tätigwerden des Geschäftsführers für die Bw. seit 14. Dezember 1992 vorliegt. Diesfalls werden die sonst allgemein üblichen und lediglich durch die Bestellung als Organ der Gesellschaft vorgegebenen (Mindest-)Pflichten als auch Rechte eines Geschäftsführers sicherlich bei Weitem überschritten, wobei jedoch unbeachtlich und unbestritten ist, dass dem Geschäftsführer durch die Stellung im Betrieb "gewisse" Freizügigkeiten eingeräumt sind.

Auch ist vorliegendenfalls von einem "Schulden der Arbeitskraft" des Geschäftsführers gegenüber der Bw. auszugehen, weil sich dieser verpflichtet hat, der GmbH seine Arbeitskraft sowie seine Kenntnisse und Erfahrungen zur Verfügung zu stellen. Es ist daher nach der Aktenlage eine faktische Eingliederung des Geschäftsführers 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.

Ein weiteres wichtiges Indiz für die Beurteilung der Frage, ob die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses bei den Einkünften eines wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers vorliegen, stellt auf das Fehlen eines Unternehmerwagnisses ab.

Ein Unternehmerwagnis liegt dann vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von seiner 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 (vgl. VwGH 25.11.2002, 2002/14/0080). In diese Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben.

Eine schriftliche Entlohnungsvereinbarung, die auch ein Unternehmerrisiko birgt, bestand laut Aktenlage zwischen der GmbH und dem Geschäftsführer T.M. nicht. Für das Nichtvorliegen eines Unternehmerrisikos spricht hingegen eindeutig die Vereinbarung des Geschäftsführers laut Dienstvertrag vom 1. März 1993. Danach hat der Geschäftsführer Anspruch auf eine laufende (monatliches Entgelt von brutto S 30.000,--) erfolgsunabhängigen Entlohnung. Weiters werden die Pflichtbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung von der GmbH getragen und

überdies hat der Geschäftsführer Anspruch auf die Benützung eines gesellschaftseigenen Personenkraftwagens, welcher diesem auch für private Zwecke zur Verfügung steht.

Der Einladung des Finanzamtes, eine allfällige Erfolgsabhängigkeit der Geschäftsführergehälter durch Vorlage geeigneter Unterlagen und Beweismittel nachzuweisen, kam die Bw. nicht nach.

Der Einwand der Bw., in den Jahren 1997 bis 1999 seien keine Tantiemen, die ein Unternehmerwagnis begründen würden, ausbezahlt worden, geht ins Leere, da erstens die tatsächlichen Verhältnisse in den Prüfungszeiträumen für eine rechtliche Beurteilung heranzuziehen sind und zweitens ein wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer jederzeit die Möglichkeit hat, die Gehälter von leitenden Angestellten und somit auch seine eigenen den allenfalls geänderten Ertrags- bzw. Erfolgsverhältnissen des Unternehmens anzupassen. Dass die Vereinbarung einer erfolgs- bzw. gewinnabhängigen Tantieme – deren Höhe den jeweiligen Gesellschafterbeschlüssen vorbehalten ist – kein Unternehmerwagnis begründet, entspricht auch der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 29.1.2003, 2001/13/0181). Im Übrigen würde selbst das Risiko einer Bezugskürzung bei einer Verlustsituation der GmbH ebenso wenig ein unternehmensspezifisches Risiko der Geschäftsführerbezüge aufzeigen, wie eine Kürzung der Geschäftsführergehälter bei einer negativen allgemeinen Wirtschaftsentwicklung (vgl. VwGH 10.2.1999, 97/15/0175, 24.9.2002, 2001/14/0106).

Bei Betrachtung der tatsächlichen Abwicklung der Geschäftsführerentlohnung steht fest, dass der Geschäftsführer in den Streitjahren 1997 bis 1999 für seine auf Dauer angelegte Tätigkeit Fixgehälter in Höhe von jährlich S 360.000,-- ausbezahlt erhalten hat. Eine laufende Entlohnung liegt aber auch dann vor, wenn der Jahresbezug nicht in monatlich gleichbleibenden Monatsbeträgen ausbezahlt wird (vgl. VwGH 23.4.2001, 2001/14/0054).

Bei diesem Sachverhalt ist daher davon auszugehen, dass die Einnahmen des Geschäftsführers durch die Gesellschaft vorgegeben sind und ein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko nicht zu erkennen ist.

Was die ausgabenseitige Beurteilung des Auftragsverhältnisses des Geschäftsführers anlangt, wurde die Bw. vom Finanzamt ebenfalls eingeladen, die aus der Geschäftsführertätigkeit vom Geschäftsführer selbst getragenen Kosten bekannt zu geben und damit ein allenfalls bestehendes Unternehmerwagnis nachzuweisen. Ein derartiger Nachweis wurde laut Aktenlage jedoch von der Bw. nicht erbracht. Ebenso wenig ergeben sich aus der Aktenlage Hinweise auf das Vorliegen eines ausgabenseitigen Unternehmerrisikos.

Zu den Auslagenersätzen bzw. Nebenansprüchen des Geschäftsführers ist anzumerken, dass Geschäftsführer grundsätzlich Anspruch auf Ersatz sämtlicher betrieblich bedingter Aufwendungen haben, sofern nichts Anderes vereinbart ist (vgl. Koppensteiner, GmbH-Gesetz, 2. Aufl., § 15, Rn 23). Nach Pkt. 4 des Geschäftsführerdienstvertrages wären die Reisekosten von der Gesellschaft zu übernehmen. Auch wurde dem Geschäftsführer von Seiten der GmbH zur Erfüllung seiner Tätigkeitsbereiche ein Firmen-Pkw kostenfrei zur Verfügung gestellt. Selbst die Sozialversicherungsbeiträge sind laut Dienstvertrag von der GmbH zu übernehmen.

Auf Grund der bestehenden Aktenlage ist auch ein relevantes, also ins Gewicht fallendes ausgabenseitiges Unternehmerwagnis beim Geschäftsführer nicht zu erkennen. Dies zeigt sich auch aus der Tatsache, dass T.M. in seinen Einkommensteuererklärungen bei der Ermittlung der Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit neben den Sozialversicherungsbeiträgen bloß pauschale Betriebsausgaben geltend machte.

Was die in der Berufung angesprochenen Risiken des T.M. auf Grund seiner Stellung als Mehrheitsgesellschafter anlangt, ist diesbezüglich auf die ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach es im gegebenen Zusammenhang nur auf das Unternehmerwagnis in Bezug auf die Eigenschaft als Geschäftsführer ankommt. Es kommt nicht auf ein Wagnis aus der Stellung als Gesellschafter oder gar auf das Unternehmerwagnis der Gesellschaft an, weshalb mit dem Argument, der Geschäftsführer könne von Dritten zur persönlichen Haftung herangezogen werden, ein Unternehmerrisiko aus der Stellung als Geschäftsführer nicht aufgezeigt wird (vgl. VwGH 29.1.2003, 2001/13/0119). Soweit die Bw. vermeint, ein Mehrheitsgesellschafter-Geschäftsführer habe alle Befugnisse und Risiken vergleichbar eines Einzelunternehmers, zumal er jederzeit die GmbH auf sich allein (verschmelzend) umwandeln könne, ist dem zu entgegnen, dass sich für das Steuerrecht aus der Rechtspersönlichkeit der Kapitalgesellschaft das Trennungsprinzip ableitet, das steuerlich wirksame Leistungsbeziehungen zwischen dem Gesellschafter (allenfalls auch dem Alleingesellschafter) und der Kapitalgesellschaft ermöglicht. Der Gesellschafter-Geschäftsführer ist nicht für den eigenen Betrieb, sondern für den der Kapitalgesellschaft und somit für einen fremden Betrieb tätig. Der Gesellschafter ist daher in seiner Funktion als Geschäftsführer der GmbH in keiner Weise als "Einzelkaufmann" für den Betrieb der GmbH tätig (vgl. VwGH 29.1.2002, 2001/14/0216). Von einem Unternehmerrisiko aus der Geschäftsführertätigkeit des T.M. kann daher gegenständlich keine Rede sein.

Zum Berufungsvorbringen, der Gesellschafter-Geschäftsführer entbehre des Schutzes, der sich aus Arbeitsverhältnissen im Sinne des Arbeitsrechtes ergebe (zB Anspruch auf Abfertigung, bevorrechtete Arbeitnehmeransprüche im Falle eines Konkurses, Anspruch auf Insolvenz-

Ausfallgeld), ist darauf hinzuweisen, dass Einkünfte nach § 22 Z 2, zweiter Teilstrich, EStG 1988 nicht davon abhängen, ob ein Arbeitsverhältnis im Sinne des Arbeitsrechtes gegeben ist (vgl. VwGH 29.1.2003, 2001/13/0181).

Da somit beim wesentlich beteiligten Geschäftsführer T.M. bei Betrachtung des tatsächlich verwirklichten Gesamtbildes des Rechtsverhältnisses mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen, sind die Voraussetzungen für die Qualifikation der Gehälter des T.M. nach § 22 Z 2, zweiter Teilstrich, EStG 1988 erfüllt und die an diesen von der GmbH ausbezahlten Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art gemäß § 41 Abs. 3 FLAG in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag als auch in die Beitragsgrundlage des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen. Dies löst die Pflicht aus, von den Bezügen des Geschäftsführers den DB sowie den DZ abzuführen.

Wenn die Bw. einwendet, die angefochtenen Abgabenfestsetzungsbescheide verletzen zufolge der Vorschreibung von DB und DZ betreffend die Gehälter und sonstigen Vergütungen des Mehrheitsgesellschafter-Geschäftsführers T.M. das verfassungsgesetzlich gewährleistete Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz, da diese Abgabenfestsetzungen auf einer dem Gleichheitssatz widersprechenden Rechtsgrundlage beruhen, so obliegt dieser Einwand nicht der Beurteilung durch den unabhängigen Finanzsenat. Dieser ist auf Grund des in Art. 18 Abs. 1 Bundesverfassungsgesetz (B-VG) verankerten Legalitätsprinzips dazu gehalten, sein Verwaltungshandeln auf Grundlage der geltenden Gesetze zu vollziehen. Eine Überprüfung dahingehend, ob und inwie weit durch (ordnungsgemäß kundgemachte und daher rechtsgültige) einfache Gesetze verfassungsrechtliche Bestimmungen verletzt werden, fällt nicht in den Aufgabenbereich einer Verwaltungsbehörde, sondern bleibt diese Kompetenz ausschließlich dem Verfassungsgerichtshof vorbehalten (Art. 140 Abs. 1 B-VG).

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Klagenfurt, 8. September 2003