

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Pöschl & Partner Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungs-GmbH gegen den Bescheid des Finanzamtes St.Veit Wolfsberg betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) über den Prüfungszeitraum vom 1. Jänner 1994 bis 31. Dezember 1997 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Gleichzeitig wird der angefochtene Bescheid zum Vorteil der Bw. abgeändert.

Die Beitragsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Bescheiden angeführten Abgaben stellen sich wie folgt dar:

Betragsgrundlagenhinzurechnungen laut Lohnsteuerprüfung		DB	DZ
GF-Bezüge: 1-12/1996	S 839.470,00	S 37.776,00	S 4.197,00
1-12/1997	S 938.328,00	S 42.225,00	S 4.692,00
Abgabenfestsetzung lt. Bescheid vom 25. August 1999		S 80.001,00	S 8.889,00

Betragsgrundlagenhinzurechnungen laut Lohnsteuerprüfung		DB	DZ
GF-Bezüge: 1-12/1996	S 814.742,00	S 36.663,00	S 4.074,00

1-12/1997	S 926.426,00	S 41.689,00	S 4.632,00
<b>Abgabenfestsetzung</b>			
<b>It. Berufungsentscheidung</b>		<b>S 78.352,00</b>	<b>S 8.706,00</b>
Abgabenfestsetzung in Euro		€ 5.694,07	€ 632,69

Die Fälligkeit der mit dieser Entscheidung festgesetzten Abgaben und die sich ergebenden Minderbeträge sind aus den Buchungsmitteilungen des Finanzamtes zu entnehmen.

Das Mehrbegehr wird als unbegründet abgewiesen.

### **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 die Führung und der Betrieb von Holzindustrie und Holzhandel, Land- und Forstwirtschaft und ähnlicher Betriebe sowie entsprechender Beteiligungen bildet, fand eine den Zeitraum vom 1. Jänner 1994 bis 31. Dezember 1997 umfassende Lohnsteuerprüfung statt. Dabei stellte der Prüfer ua. fest, dass der Geschäftsführer A.K. seit 1. Jänner 1996 einen Geschäftsanteil im Ausmaß von 50 % an der GmbH hält und in dem zwischen der Bw. und dem Geschäftsführer abgeschlossenen

Geschäftsführeranstellungsvertrag, datiert mit 31. Dezember 1995, Folgendes wörtlich vereinbart wurde:

**"WERKVERTRAG"**

abgeschlossen zwischen:

1. J.K. GmbH, im folgenden kurz Gesellschaft genannt und
2. Herrn A.K. als Geschäftsführer, im folgenden Geschäftsführer genannt.

**§ 1 Geschäftsführerbestellung und Rechtsgrundlagen**

1. Geschäftsführerbestellung

*Mit Gesellschafterbeschluss wurde der Geschäftsführer zum selbständig vertretungsbefugten Geschäftsführer der Gesellschaft bestellt.*

2. Rechtsgrundlagen

*Für das vorliegende Geschäftsführungsverhältnis gelten die Bestimmungen des Gesetzes über die Gesellschaft mit beschränkter Haftung vom 6.3.1906, RGBI Nr. 58 in der jeweils geltenden Fassung sowie die Bestimmungen dieses Werkvertrages. Subsidiär gelten die auf dieses Vertragsverhältnis anzuwendenden allgemeinen gesetzlichen Regelungen, insbesondere jene über den Werkvertrag. Zwischen der Gesellschaft und dem Geschäftsführer besteht Einvernehmen darüber, dass der Geschäftsführer im Rahmen eines solchen Werkvertrages im Sinne der §§ 1165 ff ABGB für die Gesellschaft tätig ist.*

3. Der Geschäftsführer ist berechtigt und verpflichtet, die Gesellschaft nach Maßgabe des Gesellschaftsvertrages und einer etwaigen Geschäftsordnung zu vertreten.

4. Beschränkungen der Geschäftsführung und der Vertretung durch Gesetze, den Gesellschaftsvertrag, durch die Geschäftsordnung oder durch diesen Vertrag sind vom Geschäftsführer zu beachten.

**§ 2 Umfang der zu erbringenden Werkleistung**

1. Tätigkeitsbereich

*Der Geschäftsführer erklärt, auf dem Gebiet des von der Gesellschaft ausgeübten Betriebsgegenstandes, nämlich alle belange der Sägeindustrie über die nötigen Fachkenntnisse und langjährige Erfahrung zu verfügen.*

2. Umfang der Geschäftsführung

*Dem Geschäftsführer obliegt die Leitung und Überwachung des Unternehmens im Ganzen. Er hat insbesondere für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft in bestmöglichster Weise Sorge zu tragen. Der Geschäftsführer hat eigenverantwortlich alles zu veranlassen, was dem wirtschaftlichen Interesse der Gesellschaft im Sinne der Verwirklichung des Gesellschaftszweckes dient.*

*Der Geschäftsführer ist bei der Erfüllung dieser seiner Aufgaben an keinen Dienstort, keine Dienstzeit und keine Weisungen der Gesellschaft gebunden.*

### **§ 3 Dauer des Werkvertrages**

*Dieser Vertrag wird auf die Dauer von einem Jahr abgeschlossen und beginnt am 1.1.1996.*

*Der Werkvertrag verlängert sich um jeweils ein weiteres Jahr, wenn nicht entweder durch Gesellschafterbeschuß oder durch schriftliche Mitteilung des Geschäftsführers der gegenteilige Wille eines der Vertragsteile zum Ausdruck gebracht wird.*

*Die Mitteilung über den Gesellschafterbeschuß bzw. die Mitteilung des Geschäftsführers muss dem anderen Teil schriftlich bis spätestens einen Monat vor vereinbartem Ablauf des Vertrages zukommen.*

### **§ 4 Honorar**

*Das Honorar des Geschäftsführers beträgt pauschal ATS 700.000,-- im Jahr. Entsprechende Akontierungen des Honorars können während des Jahres geleistet werden.*

*Darüber hinaus erhöht sich der Honoraranspruch des Geschäftsführers bei der Erwirtschaftung von Gewinnen um einen erfolgsabhängigen Anteil, der von der Generalversammlung bis zu einer Höhe von maximal ATS 300.000,-- nach Maßgabe der Liquidität festgesetzt wird.*

*Das Erfolgshonorar wird anlässlich der Bilanzerstellung ermittelt und wird im Zeitpunkt der Feststellung des Jahresabschlusses fällig.*

*Abänderungen des Geschäftsführungsvertrages, mit Ausnahme Anhebungen des Geschäftsführerbezuges, bedürfen der Schriftlichkeit.*

### **§ 5 Erlöschen des Honoraranspruches**

*Der Anspruch des Geschäftsführers auf das in § 4 angeführte Honorar erlischt, wenn der Abgabepflichtige durch Krankheit oder sonstige von ihm zu vertretende Umstände an der Erfüllung des Werkvertrages gehindert wird. Es wird dem Geschäftsführer aber das Recht zugestanden, sich auf seine Kosten von einem Dritten, der ihm von der Fachkompetenz her gleichzuhalten ist, für die Dauer seiner Verhinderung vertreten zu lassen.*

*Übersteigen die von der Gesellschaft an den Geschäftsführer bezahlten Akontozahlungen den letztendlich festgestellten Honoraranspruch des Geschäftsführers, so sind die an den Geschäftsführer zuviel ausbezahlten Honorare binnen einer Frist von drei Monaten ab Geltendmachung der Rückforderung durch die Gesellschaft vom Geschäftsführer rückzuzahlen.*

### **§ 6 Rechtsstellung des Geschäftsführers**

#### **1. Rechtsgrundlage**

*Da der gegenständliche Vertrag den Regeln des Werkvertrages unterliegt, steht es dem Geschäftsführer frei, die von ihm zu erbringende Tätigkeit inner- oder außerhalb des Betriebes der Gesellschaft zu entwickeln.*

#### **2. Abgaben und Sozialversicherung**

*Die im Rahmen der gesetzlichen Sozialversicherung (derzeit Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft) zu leistenden Sozialversicherungsbeiträge für das Honorar des Geschäftsführers sind von dem Geschäftsführer selbst zu tragen.*

### **§ 7 Teilnichtigkeit**

*Sollte eine dieser Bestimmungen dieses Werkvertrages nicht rechtmärsam sein oder ungültig werden, so berührt dies die Wirksamkeit der übrigen Bestimmungen nicht.*

*Die Vertragspartner verpflichten sich, anstelle der unwirksamen Bestimmungen unverzüglich solche zu vereinbaren, die dem wirtschaftlichen Zweck der unwirksamen Bestimmungen unter Zwecksetzung der Parteien an nächsten kommen.*

### **§ 8 Gerichtsstand**

*Als Gerichtsstand für Auseinandersetzungen aus diesem Vertrag wird das jeweils sachlich zuständige Gericht in Kärnten vereinbart.*

*Datum, 31.12.1995"*

Zur Abklärung des Gesamtbildes des Rechtsverhältnisses zwischen der GmbH und dem wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer sowie zur Überprüfung der Einkunftsart des Geschäftsführerergehaltes wurde der Bw. vom Finanzamt ein umfangreicher Fragenkatalog mit nachstehendem Inhalt zugesandt:

*"1) Exakte Schilderung der Tätigkeit der wesentlich Beteiligten vor dem 1.1.1994 und ab dem 1.1.1994 mit entsprechenden Nachweisen über eine eventuelle Änderung in der Art der Tätigkeit sowie mit Angaben über Arbeitszeit, das Gehalt und den Ersatz eventueller Auslagen (Diäten, Kilometergelder – siehe Pkt. 5 u. 6).*

*2) Besteht die Möglichkeit, dass sich der wesentlich Beteiligte im Rahmen seiner Tätigkeit vertreten lassen kann? Haben sich die wesentlich beteiligten Geschäftsführer in irgendwelchen Tätigkeiten bisher vertreten lassen? Wenn ja, wann und von wem?*

*3) Unterliegt die Tätigkeit der Geheimhaltungspflicht?*

*4) Kann der wesentlich Beteiligte für seine Tätigkeit Hilfskräfte heranziehen?*

*4a) Name und Anschrift des wesentlich Beteiligten.*

*5) Wie erfolgt die Entlohnung?*

*Art, Höhe und Anzahl der laufenden Bezüge?*

*Art, Höhe und Anzahl der sonstigen Bezüge?*

*Art und Höhe der Sachbezüge?*

*Aufgliederung der Sachbezüge – Zeitraum 1994 - 1997?*

*Inwieweit ist die Entlohnung (auch) erfolgsabhängig?*

*6) Werden im Zuge der Tätigkeit Auslagenersätze bezahlt?*

*(Km-Gelder, Tages- und Nächtigungsgelder) Wenn ja, Aufgliederung bzw. Vorlage entsprechender Belege in Kopie – Zeitraum 1994 – 1997.*

7) Wie hoch ist der Urlaubsanspruch?

7a) Haben Sie Anspruch auf eine Abfertigung und wurde eine Abfertigungsrücklage gebildet?

7b) Haben Sie eine zweite oder weitere Bezugsquelle?

8) Besteht Anspruch auf Weiterzahlung der Entlohnung im Krankheitsfall?

8a) Höhe des Geschäftsführerbezuges – Zeitraum 1994 – 1997?

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

10) Wie gestaltet sich die Arbeitszeit?

11) Wo befindet sich der Arbeitsort?

Wird von der Firma ein eigener Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt?

12) Bei welchem Sozialversicherungsträger sind die wesentlichen Beteiligten pflichtversichert?

13) Unter welcher Einkunftsart werden die Bezüge vor dem 1.1.1994 und ab dem 1.1.1994 der Einkommensteuer unterzogen?

14) Wurde bei der ursprünglichen Aufnahme der Tätigkeit der Gesellschaft ein Vertrag abgeschlossen (Gesellschaftsvertrag, Werkvertrag, Dienstvertrag)? Wenn ja, Ablichtung des Vertrages. Hat der Vertrag seine Gültigkeit auch für die Zeit ab 1.1.1994 behalten?"

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

18. Jänner 1999 wie folgt Stellung:

"Sehr geehrter Herr R.,

in Beantwortung Ihres Vorhaltes betreffend die DB-Pflicht von Geschäftsführerbezügen wesentlich Beteiligter an der o.a. K. GmbH darf ich Ihnen folgendes mitteilen:

1. Geschäftsführer der GmbH ist Herr A.K., welcher seit 1.1.1996 zu 50 % Gesellschafter der Abgabenpflichtigen ist. Seit 1.1.1998 ist Herr A.K. Alleingesellschafter.

Seine Tätigkeit umfasst alle ordentlichen und außerordentlichen Tätigkeiten, die ein Geschäftsführer einer GmbH üblicherweise verrichtet. Seine Arbeitszeit ist flexibel und er kann sich selbst einteilen, wann er die an einen sorgfältigen Geschäftsführer gestellten Ansprüche und Arbeiten erfüllt.

2. Es besteht die Möglichkeit, dass sich der wesentlich Beteiligte im Rahmen seiner Tätigkeit vertreten lassen kann. Es muss allerdings ein Ersatzmann gestellt werden, der von der fachlichen Kompetenz her in der Lage ist, den Geschäftsführer zu vertreten. Ein konkreter Vertretungsfall ist mir nicht bekannt.

3. Die Tätigkeit unterliegt nicht der Geheimhaltungspflicht.

4. Herr A.K. kann für seine Tätigkeit Hilfskräfte heranziehen.

4a. A.K., B.Str.L.

5. Die Entlohnung erfolgt durch regelmäßige Entnahmen aus der GmbH. Der Gesamtbetrag beträgt ATS 700.000,--.

6. Von der GmbH wird dem Geschäftsführer ein Fahrtkostenersatz bezahlt.
7. Herr A.K. hat keinen Urlaubsanspruch. Er hat keinen Anspruch auf Abfertigung und es wurde auch keine Abfertigungsrücklage gebildet. Eine zweite oder weitere Bezugsquelle hat der Geschäftsführer nicht.
8. Anspruch auf Weiterzahlung der Entlohnung im Krankheitsfall besteht nicht.
9. Auflösung des Vertragsverhältnisses:  
Der Geschäftsführerdienstvertrag hat grundsätzlich eine Dauer von einem Geschäftsjahr. Er kann unter Einhaltung einer einmonatigen Kündigungsfrist ohne Angabe von Gründen zum Ende des jeweiligen Geschäftsjahres von beiden Seiten gekündigt werden.  
Wenn keine Kündigung ausgesprochen wird, verlängert sich der Vertrag jeweils um ein weiteres Jahr. Außerordentliche Gründe (z.B. strafrechtlich relevante Handlungen des Geschäftsführers) berechtigen zur sofortigen Auflösung des Vertrages.
10. + 11. Arbeitszeit und Arbeitsort ist grundsätzlich frei wählbar. Es steht dem Geschäftsführer frei zu bestimmen, wann und wo er seine Geschäftsführungsaufgaben verrichtet. Selbstverständlich ist schon aus seiner Pflicht zur ordnungsgemäßigen Geschäftsführung eine gewisse Anwesenheitszeit im Betrieb notwendig, diese ist jedoch nicht vorgeschrieben.
12. Pflichtversicherung besteht bei der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft.
13. Die Bezüge wurden immer gleich zur Einkommensteuer erklärt, vor dem 1.1.1994 war keine wesentliche Beteiligung.
14. Ein Vertrag wurde bei der ursprünglichen Aufnahme der Tätigkeit des Herrn A.K. abgeschlossen, wobei es sich um einen Werkvertrag handelt. Dieser Vertrag ist nach wie vor gültig und hat die oben skizzierten Inhalte.

*Für allfällige Rückfragen stehe ich Ihnen gerne zur Verfügung."*

Weiters teilte die steuerliche Vertretung der Bw. in der ergänzenden Anfragebeantwortung vom 15. März 1999 mit, dass für den Geschäftsführer A.K. die Reisekosten (1996: S 24.728,--, 1997: S 11.902,--) sowie die Beiträge zur Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft (1996: S 164.742,--, 1997: S 176.425,76) von der GmbH getragen worden seien.

Auf Grund der Ermittlungsergebnisse gelangte der Prüfer zur Auffassung, dass die von der Bw. in der Zeit vom 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 1997 an den Gesellschafter-Geschäftsführer A.K. ausbezahlten Bezüge 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 839.470,-- (1996: inkl. Reisekosten S 24.728,--) u. SV-Beiträge S 164.742,--) und S 938.328,-- (1997: inkl.

Reisekosten S 11.902,-- u. SV-Beiträge S 176.426,--) der DB- und DZ-Beitragsgrundlage zuzurechnen und die daraus resultierenden Abgaben (DB u. DZ) abzuführen.

Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfungsorganes und erließ mit Datum vom 25. August 1999 gegenüber der Bw. einen entsprechenden Abgabenfestsetzungbescheid. Die daraus resultierenden Abgabennachforderungen ergaben an DB einen Gesamtbetrag in Höhe von S 80.001,-- (1996: S 37.776,--, 1997: S 42.225,--) und an DZ einen Gesamtbetrag in Höhe von S 8.889,-- (1996: S 4.197,--, 1997: S 4.692,--). Zur Vorschreibung führte das Finanzamt im Bescheid im Wesentlichen begründend aus, dass sich auf Grund der Lohnsteuerprüfung und anhand der gegebenen Aktenlage nach dem Gesamtbild der Verhältnisse (u.a. fehlendes Unternehmerwagnis) ergeben habe, dass die von der Bw. an den Gesellschafter-Geschäftsführer A.K. ausbezahlten Bezüge unter die Einkünfte nach § 22 Z 2 (zweiter Teilstrich) EStG 1988 zu subsumieren seien und folglich diese Bezugsteile dem DB und den DZ zu unterwerfen seien.

In der gegen diese Abgabenfestsetzungbescheide erhobenen Berufung brachte die Bw. im Wesentlichen vor, dass im Bescheid nicht begründet und erläutert worden sei, warum und wieso das Finanzamt zur Ansicht gelangt sei, dass beim Geschäftsführer A.K. alle Merkmale eines Dienstverhältnisses nach dem Gesamtbild gegeben sein sollten. Wenn man den zwischen der J.K. GmbH und Herrn A.K. abgeschlossenen Vertrag überprüfe, würde man feststellen, dass nicht nur die Weisungsgebundenheit fehle, sondern auch alle übrigen Merkmale die für ein Dienstverhältnis sprechen könnten.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes wären dies

- die Weisungsgebundenheit,
- die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers,
- der Anspruch auf laufende Auszahlung des Lohnes,
- ein fehlendes Unternehmerwagnis und
- eine fehlende Vertretungsbefugnis.

Im gegenständlichen Fall würden nicht nur die Weisungsgebundenheit, sondern auch alle wesentlichen Merkmale eines Dienstverhältnisses fehlen. Die Weisungsgebundenheit fehle auf Grund der beherrschenden Gesellschafterstellung des Geschäftsführers aber auch auf Grund der ausdrücklichen Weisungsfreistellung in § 2 Abs. 2 des Geschäftsführerwerkvertrages. Das Merkmal der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers fehle ebenfalls,

da gemäß § 2 Abs. 2 der Geschäftsführer bei der Erfüllung seiner Aufgabe an keinen Dienstort und an keine Dienstzeit gebunden sei. Der Geschäftsführer habe keinen Anspruch auf laufende Auszahlung des Lohnes. Zum Unternehmerrisiko sei auszuführen, dass den Geschäftsführer gemäß § 5 des abgeschlossenen Geschäftsführervertrages das volle Unternehmerrisiko treffe. Der Anspruch des Geschäftsführers auf sein Honorar erlösche, wenn er durch Krankheit oder sonstige von ihm zu vertretende Umstände an der Erfüllung des Werkvertrages gehindert sei. Weiters bestehe ein wesentlicher Teil seines Honorars in einem vereinbarten Erfolgshonorar, welches ihm nur beim Erzielen von Gewinnen in der Gesellschaft zustehe. Wenn es ihm nicht gelinge, positive Ergebnisse für die Gesellschaft zu erwirtschaften, so erlösche sein Anspruch auf Erfolgshonorar. Wenn Herr A.K. als Geschäftsführer seiner Verpflichtung zur Geschäftsführung nicht nachkomme, erhält er überhaupt kein Honorar und trägt damit geradezu klassisch das Unternehmerrisiko wie jeder andere Unternehmer auch. Zur Vertretungsbefugnis sei anzuführen, dass im Geschäftsführervertrag vereinbart sei, dass A.K. das Recht zustehe, sich auf seine Kosten von einem Dritten der ihm von der Fachkompetenz her gleichzuhalten sei, für die Dauer seiner Verhinderung vertreten zu lassen. Zusammenfassend lasse sich festhalten, dass nach dem Gesamtbild der Tätigkeit des Herrn A.K. bei diesem sämtliche Merkmale eines Dienstverhältnisses fehlen würden. Demnach beziehe A.K. auch keine Einkünfte als Gesellschafter-Geschäftsführer im Sinne des § 22 Z 2 (zweiter Teilstrich) EStG 1988, sondern Einkünfte gemäß § 22 Z 2 (erster Teilstrich) EStG 1988. Da das Familienlastenausgleichsgesetz, ebenso wie das Kommunalsteuergesetz nur Einkünfte gemäß § 22 Z 2 (zweiter Teilstrich) EStG 1988 steuerpflichtig stelle, sei die Vorschreibung von DB und DZ nicht gerechtfertigt. Im Übrigen habe sich das Finanzamt mit den umfassenden Argumenten nicht ausreichend befasst und den Bescheid deshalb auch nicht ausreichend begründet.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht vom 18. Jänner 2001 stellte das Finanzamt den Antrag, die vorgenommenen Hinzurechnungen zur DB- und DZ-Bemessungsgrundlagen der Streitjahre 1996 und 1997 um die an den Geschäftsführer A.K. ausbezahlten Reisekostenvergütungen zu reduzieren und im Übrigen die Berufungen als unbegründet abzuweisen.

Die Zuständigkeit zur Entscheidung über die offene Berufung ging mit 1.1.2003 auf den unabhängigen Finanzsenat über (§ 323 Abs. 10 BAO).

Im fortgesetzten Berufungsverfahren wurde die Bw. vom unabhängigen Finanzsenat, unter Hinweis auf die unveränderte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, in der die Schlussfolgerungen aufgezeigt werden, ob bzw. wann Einkünfte nach § 22 Z Teilstich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GmbH erzielt werden und somit für dessen Bezüge DB- und DZ-pflichtigkeit vorliegt, sowie Darlegung der bestehenden Sach- und Aktenlage, eingeladen, zur ergänzenden Abklärung des Sachverhaltes verschiedene entscheidungswesentliche Fragen ausführlich zu beantworten und die entsprechenden Beweisunterlagen hiefür vorzulegen.

Trotz Urgenz erfolgte bis dato zu diesem Schreiben von Seiten der Bw. keine Stellungnahme und ebenso keine Übermittlung der angeforderten Unterlagen.

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

**1. DB- und DZ-Pflicht für Geschäftsführerbezüge:**

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, 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 Teilstich 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 Teilstrich 2 EStG 1988, 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 selbstständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Streit besteht darüber, ob die von der Bw. in den Kalenderjahren 1994 bis 1996 für die Geschäftsführertätigkeiten an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer A.K. 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 mit einzubeziehen sind oder nicht.

Zur Auslegung der in der Vorschrift des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG angeführten Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 wird auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 23.4.2001, 2001/14/0054, und 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, und vom 18.7.2001, 2001/13/0072 und 2001/13/0063, verwiesen. Wie den Gründen der genannten Erkenntnisse entnommen werden kann, werden Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GesmbH 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 weder das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben – also kein Unternehmerwagnis - trifft und
- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.

Im Mittelpunkt der Berufung steht im Wesentlichen das Vorbringen der Bw., dass, wenn man den zwischen der J.K. GmbH und dem Geschäftsführer A.K abgeschlossenen Werkvertrag überprüfe, zu dem Schluss gelangen müsse, dass nicht nur die Weisungsgebundenheit fehle, sondern auch alle übrigen Merkmale, die für ein Dienstverhältnis sprechen könnten.

Das Anstellungsverhältnis eines Geschäftsführers kann ein Dienstvertrag im Sinne der §§ 1151 ff ABGB, ein sogenannter freier Dienstvertrag, ein Werkvertrag oder ein Auftrag sein (VwGH 15.7.1998, 97/13/0169). Der - seltene - Fall eines Werkvertrages wird nur angenommen werden können, wenn die Verpflichtung zur Herbeiführung eines bestimmten Erfolges, etwa in Form eines durch die Geschäftsführung abzuwickelnden konkreten Projektes, vereinbart ist, nicht aber wenn Gegenstand des Vertrages die auf Dauer angelegte und damit zeitraumbezogene Erbringung von Leistungen ist (vgl. Reich/Rohrwig, GmbH-Recht I<sup>2</sup>, Rz 2/83), wie dies laut Werkvertrag des Geschäftsführers A.K. der Fall ist. Während beim Werkvertrag ein bestimmter Erfolg geschuldet wird, ist beim Dienstvertrag und beim freien Dienstvertrag die Arbeit selbst Leistungsinhalt (vgl. Krejci in Rummel<sup>2</sup>, Rz 117 zu §§ 1165, 1166 ABGB).

Zum Berufungsvorbringen, wonach der Werkvertrag nicht "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" erfülle, ist zu entgegnen, dass die zivilrechtliche Einstufung des Leistungsverhältnisses eines wesentlich Beteiligten einer Kapitalgesellschaft zur dieser für die Beurteilung des Vorliegens von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 irrelevant ist (vgl. VwGH 19.12. 2001, 2001/13/0091, 24.9.2003, 2001/13/0258). Im Übrigen spricht auch der Umstand, dass der "Werkvertrag" lediglich auf die Dauer eines Jahres abgeschlossen werde, weder gegen die Eingliederung des Geschäftsführers noch für das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses (vgl. VwGH 12.9.2002, 2002/15/0147, sowie 18.12.2002, 2001/13/0208 und 2001/13/0179).

Soweit die Bw. einwendet, der Geschäftsführer A.K. sei auf Grund seiner beherrschenden Gesellschafterstellung und weiters auch auf ausdrücklicher Weisungsfreistellung nach § 2 Abs. 2 des Geschäftsführerwerkvertrages keinem fremden Willen unterworfen und somit nicht weisungsgebunden, lässt sie die Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 außer Acht, wonach es für die Erzielung von Einkünften nach dieser Gesetzesstelle auf die Frage der Weisungsgebundenheit nicht ankommt.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, 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 - Weisungsgebundenheit ihre Unterscheidungskraft verlieren und daher für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen, nicht brauchbar sind. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsgebundenheit 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). Die diesbezüglich von der Bw. ins Treffen geführten Argumente sind im gegebenen Zusammenhang daher nicht von entscheidungsrelevanter Bedeutung und folglich lässt sich daraus für den Rechtsstandpunkt der Bw. auch nichts gewinnen.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss (vgl. VwGH 23.4.2001, 2001/14/0054; Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer <sup>21</sup>, § 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).

Wenn die Bw. einwendet, dass eine solche Eingliederung nicht möglich sei, da der Geschäftsführer A.K. auf Grund seiner gesellschaftsrechtlichen Stellung vollkommen frei und eigenverantwortlich tätig sei, an keine Gesellschafterbeschlüsse gebunden sei, seinen Dienstort und die Dienstzeit frei gestalten könne, so sind diese Umstände auf die Weisungsgebundenheit 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 Delegierung von Arbeiten ist auch bei leitendem Führungspersonal keine unübliche Vorgangsweise (vgl. VwGH 18.2.1999, 97/15/0175). Im Übrigen hat die steuerliche Vertretung der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 18. Jänner 1999, zu Pkt. 2, mitgeteilt, dass ein konkreter Vertretungsfall für den Geschäftsführer nicht bekannt sei.

Laut Firmenbuch vertritt der Geschäftsführer A.K. die Bw. bereits seit 4.8.1993. Evident ist auch, dass die Tätigkeitsverpflichtung des Geschäftsführers A.K. nicht auf die Abwicklung eines konkreten (überschaubaren) Projektes abstellt, sondern ihm vielmehr die Leitung und Überwachung des Unternehmens im Ganzen obliegt. Wie ihm dies möglich sein sollte, ohne in das Unternehmen der Bw. eingegliedert zu sein, ist nicht einsichtig. Aus der zu beurteilenden Sach- und Aktenlage ergibt sich vielmehr, dass für die Bw. die aktive und persönliche Mitarbeit (Leitung und Überwachung des Unternehmens im Ganzen unter Beachtung der wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der GmbH) des Geschäftsführers A.K. erforderlich ist, und eine dienstnehmerleistungsähnliche Auftragserfüllung mit der Erbringung von Leistungen in wirtschaftlicher Abhängigkeit gegenüber nur einem Auftraggeber 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 Gesellschafterstellung im Betrieb "gewisse" Freizügigkeiten eingeräumt sind. Aus dem umfangreichen Tätigkeits- und Aufgabenbereich des Geschäftsführers A.K. und der Tatsache, dass er durchgehend als solcher für die Bw. tätig war (und auch noch ist), kann dessen Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw. geschlossen werden. Im Übrigen wurde vom unabhängigen Finanzsenat u.a. diese Sachverhaltsannahme der Bw. bereits mit Schreiben vom 12. Juni 2003 zur Kenntnis gebracht, wobei eine Gegenäußerung der Bw. hiezu jedoch nicht erfolgte.

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 seinen unternehmerischen Fähigkeiten und seinem Fleiß sowie von den

---

Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss (vgl. VwGH 31.3.2003, 2003/14/0023).

Ein gegen Einkünfte iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 sprechendes Unternehmerwagnis ist nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nur dann gegeben, wenn es sich auf die Eigenschaft als Geschäftsführer bezieht. Es kommt nicht auf ein Wagnis aus der Stellung als Gesellschafter oder gar auf das Unternehmerwagnis der Gesellschaft an. Daher weist weder das Unternehmerwagnis auf Grund der Beteiligung, die Haftung für Bankkredite der Gesellschaft, noch der Vergleich des Alleingesellschafter-Geschäftsführers mit einem Einzelunternehmer auf das Unternehmerwagnis des Geschäftsführers hin. Vom Vorliegen eines Unternehmerrisikos kann nur dann gesprochen werden, wenn der Geschäftsführer im Rahmen seiner persönlichen Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner persönlichen Tätigkeit weitgehend selbst gestalten kann. Dabei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Im Vordergrund dieses Merkmals steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. In die Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben (vgl. VwGH 25.11.2002, 2002/14/0080 und 31.3.2003/2003/14/0023).

Dem Ersuchen des unabhängigen Finanzsenates, eine allfällige Erfolgsabhängigkeit der Geschäftsführergehälter durch Vorlage geeigneter Unterlagen und Beweismittel nachzuweisen, kam die Bw. jedenfalls nicht nach. Eine schriftliche fremdübliche Entlohnungsvereinbarung, die auch ein Unternehmerrisiko birgt, bestand laut Aktenlage zwischen der GmbH und dem Geschäftsführer A.K. nicht.

Wenn das Finanzamt dem von der Bw. vorgelegten "Werkvertrag" keine Beweiskraft zur entscheidenden Frage des Vorliegens eines Unternehmerwagnisses beigemessen hat, kann dies im Ergebnis nicht als rechtswidrig erkannt werden. Im Hinblick auf die Schwierigkeiten der Sachverhaltsfeststellung und die oftmals fehlende zivilrechtliche Wirksamkeit bei Insichgeschäften des Alleingesellschafter- Geschäftsführers eignet sich für Feststellungen betreffend das Unternehmerwagnis in erster Linie die nach außen in Erscheinung getretene tatsächliche Abwicklung des Geschäftsführungsverhältnisses. Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen hat, setzt das Vorliegen eines einnahmeseitigen Unternehmerwagnisses voraus, dass ein Entlohnungssystem vorliegt, welches einen nachvollziehbaren Zusammenhang mit den wirtschaftlichen Parametern der Gesellschaft

---

herstellt (vgl. VwGH 27.3.2002, 2001/13/0071). Ein derartiger Konnex wurde im Verwaltungsverfahren nicht behauptet und auch mit der Vorlage des "Werkvertrages" nicht dargetan.

Für das Nichtvorliegen eines Unternehmerrisikos spricht hingegen eindeutig die Vereinbarung zwischen der Bw. und dem Geschäftsführer laut Werkvertrag vom 31. Dezember 1995, wonach der Geschäftsführer A.K. laut § 3 Anspruch auf eine pauschale Entlohnung von S 700.000,-- im Jahr habe. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt gerade ein Fixbezug (Mindestbezug) ein starkes Indiz gegen das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses dar (vgl. VwGH 25.11.2001, 2001/14/0051 und 31.3.2003, 2003/14/0023).

Das Vorbringen der Bw., die zu beurteilende Werkvertragsregelung begründe ein Unternehmerrisiko, da im Falle der Nichterfüllung des Werkvertrages (zB Krankheit des Geschäftsführers) nach § 5 ein Erlöschen des Honoraranspruches des Geschäftsführers vorgesehen sei, weiters bestehe nach § 4 ein wesentlicher Teil seines Honorars in einem vereinbarten Erfolgshonorar, welches dem Geschäftsführer nur beim Erzielen von Gewinnen der GmbH zustehe, 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. Es ist daher auch eine zusätzlich zu einem Fixbezug gewährte ergebnisabhängige Entlohnungskomponente für die Annahme eines Unternehmerrisikos nicht ausreichend. 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 unternehmerspezifisches 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).

Eine Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall ist keine unabdingbare Voraussetzung eines steuerlichen Dienstverhältnisses (vgl. VwGH. 15.9.1999, 97/13/0164). Dieser Umstand resultiert vielmehr als Rechtsfolge bei einem Arbeitsverhältnis im Sinne des Arbeitsrechts, bei Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 liegt aber oftmals (jedenfalls aber einer

Beteiligung von 50%) kein solches Arbeitsverhältnis vor. Ein tatsächlicher krankheitsbedingter Honorarsentfall des Geschäftsführers im Streitzeitraum wurde von der Bw. nicht behauptet.

Bei Betrachtung der tatsächlichen Abwicklung der Geschäftsführerentlohnung steht fest, dass der Geschäftsführer im Streitjahr 1996 einen pauschalen Fixbezug in Höhe von S 650.000,-- und im Streitjahr 1997 einen pauschalen Fixbezug in Höhe von S 750.000,-- für seine auf Dauer angelegte Tätigkeit von der Bw. ausbezahlt erhalten hat. In der Vorhaltsbeantwortung vom 18. Jänner 1999, zu Pkt. 5, teilte die steuerliche Vertretung der Bw. mit, dass die Entlohnung durch regelmäßige Entnahmen aus der GmbH erfolgte. 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). Evident ist auch, dass die Bw., im Widerspruch zur vertraglichen Regelung (siehe § 6 Abs. 2 des Werkvertrages), für den Geschäftsführer A.K. die Beiträge zur Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft (1996: S 164.742,--, 1997: S 176.426,--) zur Bezahlung übernommen hat.

Bei diesem Sachverhalt ist daher davon auszugehen, dass die Einnahmen des Geschäftsführers durch die Gesellschaft vorgegeben sind und die Tragung eines einnahmenseitigen Risikos, wie es für Unternehmer typisch ist, nicht zu erkennen ist.

Was die ausgabenseitige Beurteilung des Auftragsverhältnisses des Geschäftsführers anlangt, wurde die Bw. vom Finanzamt und ebenfalls vom unabhängigen Finanzsenat eingeladen, die aus der Geschäftsführertätigkeit vom Geschäftsführer A.K. 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.

Wie vom Finanzamt richtig beurteilt, vermag auch der unabhängige Finanzsenat bei der gegebenen Sach- und Aktenlage ein entscheidungsrelevantes Unternehmerwagnis beim Geschäftsführer A.K. nicht zu erkennen.

Aber auch dem Argument der Bw., wonach die Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers A.K. als Einkünfte nach § 22 Z 2 (erster Teilstrich) EStG 1988 zu qualifizieren seien, kann der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen, weil damit insbesondere übersehen wird, dass die Rechtsordnung der Bw. als GmbH eigene Rechtspersönlichkeit zubilligt. Aus der Rechtspersönlichkeit der Kapitalgesellschaft leitet sich für das Steuerrecht das Trennungsprinzip ab, das auch 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 (vgl. VwGH 27.6.2001, 2001/15/0057). A.K. ist daher in seiner Funktion als Geschäftsführer der GmbH weder als "Einzelkaufmann" tätig, noch kann es sich bei der Tätigkeit der GmbH um die Verwaltung "eigenen Vermögens" des Geschäftsführers handeln (vgl. VwGH 29.1.2002, 2001/14/0216). Die notwendige Trennung der Gesellschafts- und Geschäftsführersphäre führt dazu, dass von einer vermögensverwaltenden Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 (erster Teilstrich) des Geschäftsführers A.K. nicht die Rede sein kann. Im Übrigen ergibt sich aus der bestehenden Sach- und Aktenlagen unzweifelhaft, dass die Tätigkeit des wesentlich beteiligten Geschäftsführers - unter Außerachtlassung der Weisungsgebundenheit - die Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist, sodass die von der GmbH bezogenen Vergütungen des Geschäftsführers als Einkünfte gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zu qualifizieren sind.

Auf Grund dieser Feststellungen sind daher die Voraussetzungen für die Qualifikation der Gehälter des wesentlich beteiligten Geschäftsführers als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erfüllt und die an ihn 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 Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag abzuführen, weshalb die Berufung in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen war.

## **2. Verminderung der DB- und DZ-Beitragsgrundlagen:**

Zur Beitrags- bzw. Bemessungsgrundlage zählen grundsätzlich alle Arten von Vergütungen, die der Geschäftsführer als Gegenleistung (Entgelt, geldwerte Vorteile) für seine Geschäftsführertätigkeit erhält. Außer Ansatz bleiben dabei Zahlungen, die nicht Entgeltcharakter haben. Dazu zählt der Ersatz von Auslagen und Aufwändungen, die der Geschäftsführer unmittelbar im Interesse der Gesellschaft bzw. für diese tätigt, wenn ihnen nicht Entgelt-, sondern bloßer Durchlaufcharakter im Sinne des § 26 Z 2 EStG 1988 zukommt.

Aus den bezughabenden Verwaltungsakten geht allerdings hervor, dass vom Finanzamt als Hinzurechnungsbeträge zur DB- und DZ- Bemessungsgrundlage unrichtigerweise auch Zahlungen an den Geschäftsführer ohne Entgeltcharakter (der Ersatz von Reisekosten) und zwar 1996 ein Betrag von S 24.728,-- und 1997 von S 11.902,-- herangezogen worden war. Insoweit war der Berufung Folge zu geben und es waren die Hinzurechnungsbeträge zur DB-

u. DZ-Beitragsgrundlage um die vorgenannten Beträge zu reduzieren sowie die DB- u. DZ-Abgabenfestsetzungen je Streitjahr entsprechend zu vermindern.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, 19. Jänner 2004