

GZ. RV/0171-K/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Frau Mag. Astrid Steiner-Findenig gegen die Bescheide des Finanzamtes Wolfsberg betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) über den Prüfungszeitraum vom 1. Jänner 1993 bis 31. Dezember 1996 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen. Gleichzeitig werden die angefochtenen Bescheide zum Vorteil der Bw. abgeändert.

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

Beitragsgrundlagenhinzurechnungen laut Lohnsteuerprüfung	DB	DZ
GF-Bezüge: 1-12/1994 S 728.635,00	S 32.789,00	S 2.915,00
1-12/1995 S 724.012,00	S 32.580,00	S 3.620,00
1-12/1996 S 724.000,00	S 33.390,00*	S 3.620,00
1996 (*inkl. Fehlberechnung DZ)		
Abgabenfestsetzung laut Bescheid vom 2. September 1997	S 98.759,00	S 10.155,00

Beitragsgrundlagenhinzurechnungen laut Berufungsentscheidung	DB	DZ
GF-Bezüge: 1-12/1994 S 720.000,00	S 32.400,00	S 2.880,00
1-12/1995 S 720.000,00	S 32.400,00	S 3.600,00
1-12/1996 S	S 33.124,00*	S 3.686,00*

720.000,00 1996 (*inkl. korrigierte Fehlberechnung)		
Abgabenfestsetzung laut Berufungsentscheidung	S 97.924,00	S 10.166,00
Abgabenfestsetzung in Euro	€ 7.116,41	€ 738,79

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

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

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine GmbH. Herr J.M. hält einen Geschäftsanteil im Ausmaß von 75 % an der GmbH und ist ihr einziger Geschäftsführer.

Anlässlich der bei der Bw. durchgeführten, den im Spruch genannten Zeitraum umfassenden Lohnsteuerprüfung stellte das Prüfungsorgan u.a. fest, dass die von der Bw. an den Gesellschafter-Geschäftsführer J.M. ausbezahlten Gehälter als Arbeitslohn im Sinne des § 41 Abs. 2 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) 1967 in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBI. Nr. 818/1993, zu qualifizieren seien. Aus diesem Grund seien die Gehälter und sonstigen Vergütungen des Geschäftsführers von S 728.635,-- (1994), S 724.012,-- (1995) und S 724.000,-- (1996) 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 u.a. auf Grund der oben angeführten Prüfungsfeststellungen mit Bescheid vom 2. September 1997 den DB mit S 98.759,-- (1994: S 32.789,--, 1995: S 32.580,--, 1996: S 32.580,-- u. Fehlberechnung S 810,--) und den DZ mit S 10.155,-- (1994: S 2.915,--, 1995: S 3.620,--, 1996: S 3.620,--) fest.

In der gegen diese Abgabenfestsetzungsbescheide erhobenen Berufung brachte die Bw. im Wesentlichen vor, dass J.M. als geschäftsführender Gesellschafter an der GmbH mit 75 % wesentlich beteiligt sei. Herr J.M. übe seine Geschäftsführertätigkeit selbständig aus, er bestimme selbst darüber zu welchen Zeiten, welche Tätigkeiten vom ihm durchzuführen seien und er sei dabei an keine Weisungen gebunden. Mit seinem 75%igen Geschäftsanteil verfüge er über die einfache Stimmenmehrheit in der GmbH und sei somit in der Lage alle Beschlüsse alleine durchzusetzen. Auf Grund dieser Gegebenheiten würden beim Geschäftsführer J.M. wohl keinerlei Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen.

Im Zuge des Berufungsverfahrens wurde der Bw. vom Finanzamt 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 zugesandt:

"1.) Welche konkreten Tätigkeiten übte Herr J.M. im Prüfungszeitraum als wesentlich Beteiligter (Geschäftsführer) für die GesmbH 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 z.B. Kauf- Leasing u. Mietverträge, Fahrtenbücher etc. sind vorzulegen.
- e) Inwieweit war die Entlohnung (auch) erfolgsabhängig? Die bezughabenden 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 bezughabenden 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 GesmbH ausgeübt; wird vom Unternehmen ein Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt?

8.) Welche Arbeitsmittel wurden auf eigene Kosten beigestellt? Werden von der GesmbH 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 GesmbH) 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 Komunalsteuer unterworfen?"

Zu diesem Fragenvorhalt nahm die Steuerberaterin der Bw. mit Schreiben vom 30. Mai 2000 wie folgt Stellung:

"Zu Ihrem Ergänzungersuchen vom 17.03.2000 möchte ich nach Rücksprache mit meinem Klienten in seinem Auftrage zu den einzelnen Punkten folgende Stellungnahme abgeben:

- 1) Waffengeschäft: Reparaturen und Verkauf sämtlicher Waffen;
Baugewerbe: Erdbewegungen, Kontrolle der einzelnen Baustellen, Abrechnung der Baustellen, Baustellenbegehung mit Auftraggeber, etc;
Sprengunternehmen: Sprengereitigkeiten;
Bekleidungsgeschäft.
- 2) Herr J.M. wurde durch die Prokuristin Fr. B.M: in den einzelnen Tätigkeitsbereichen vertreten.
- a) Wenn Hr. J.M. auf einer Baustelle außerhalb Kärntens tätig war (1994-1996 Mölltaler Gletscher).
- b) Frau B.M. übernahm die Vertretung im Bekleidungsgeschäft und teilweise im Erdbewegungsbereich (Fr. B.M. besitzt LKW-Führerschein). Herr S. übernahm die Vertretung im Waffengeschäft.
- c) Die Kosten wurden von der GMBH getragen.
- 4) a) Herrn J.M. wurden monatlich von 1994 bis 1996 unregelmäßige Geschäftsführerbezüge ausbezahlt (diese Bezüge verstehen sich netto; in der Beilage sind diese Beträge gelb markiert).
- b) Die laufenden Geschäftsführerbezüge brutto betragen:
1994 S 720.000,-- 1995 S 720.000,-- 1996 S 600.000,--
- d) Außer diesen GF-Bezügen gab es keine sonstigen Bezüge (die GF-Bezüge bezog Hr. J.M. 12 mal im Jahr); Sachbezüge wurden keine bezogen.
- e) Die Entlohnung war insofern erfolgsabhängig, als die Geschäftsführerbezüge (vor allem 1997 bis 1999) drastisch herabgesetzt wurden, da es die GMBH finanziell nicht verkraften kann, so hohe GF-Bezüge auszubezahlen.
- 6) a) Reisekosten für 1994 und 1995 (jedoch wurden die Reisekosten von der GMBH in wesentlich geringerem Umfang als tatsächlich angefallen sind, ersetzt). Für 1996 wurden keine Reisekosten von der GMBH ersetzt. Als Beilage siehe Konto "Reisekosten Geschäftsführer". Sonstige Ersätze gab es keine.
- 7) Da die GMBH vier Bereiche (Waffen- u. Bekleidungsgeschäft, Erdbewegung und Sprengunternehmen) beinhaltet und Hr. J.M. dafür zuständig war, können diese Tätigkeiten kaum nur in den Räumlichkeiten der GesmbH ausgeübt worden sein.
- 8) Bauhof W., Sprengmittellager und Waffengeschäft wurde an GMBH vermietet von Hr. J.M. (Miete Waffengeschäft wird von Hr. J.M. bezahlt und in gleicher Höhe an GMBH weitervermietet).
- 9) Die Arbeitszeit des Hr. J.M. ist unregelmäßig, die wöchentliche Arbeitszeit hängt vom Arbeitsanfall ab (Hr. J.M. muss am Wochenende anfallende Reparaturarbeiten im Waffengeschäft erledigen, während der Woche muss er sich um die Baustellen und die Sprengereiarbeiten kümmern).
- 10) Der konsumierte Urlaub betrug 1994 bis 1996 jeweils zwischen vier bis fünf Wochen. Durch einen Unfall am Mölltaler Gletscher war Hr. J.M. auch im Krankenstand.
- b) Vertretung durch den Bauleiter - Hr. P., im Waffengeschäft durch Hr. S. (Angestellter), im Bekleidungsgeschäft durch Fr. B.M. (Angestellte).
- c) Nein.
- d) Es wurde keine Urlaubs- bzw. Krankenkartei hinsichtlich des Geschäftsführers geführt.
- 11) Die Bezüge wurden nach dem GSVG pflichtversichert. Diese Bezüge wurden von der GMBH vorfinanziert und das Verrechnungskonto wurde 1998 zum Teil von Hr. J.M. abgedeckt.
- 12) Keine. Hr. J.M. hat dadurch die gleiche Absicherung wie ein Einzelunternehmer.
- 13) Als Einkünfte gemäß § 22 Abs. 2 (Einkünfte aus selbständiger Arbeit).

15) Nein."

An Unterlagen wurden von der Bw. lediglich die Geschäftsführerbezügekonten (Kto. 2430 VK-Geschäftsführer, Kto. 6201 Vergütung Geschäftsführer und Kto. 7356 Reisekosten Geschäftsführer) vorgelegt, wobei sich laut den Konten 6201 die Geschäftsführerbezüge im Wesentlichen aus folgenden Beträgen (Buchungen) zusammensetzten:

1) Konten-Blatt 6201 Vergütung Geschäftsführer (1994):

Datum	Belegtext	Gegenkonto	Soll	Haben
3.2.94	Bezug 01/94	2430	30.000,00	
1.3.94	GF-Bezug 03/94	2430	50.000,00	
1.3.94	GF-Bezug 03/94	2430	30.000,00	
1.6.94	Erhöhung GF-Bezug 01	2430	30.000,00	
1.6.94	Erhöhung GF-Bezug 02	2430	10.000,00	
1.6.94	Erhöhung GF-Bezug 03	2430	30.000,00	
1.6.94	GF-Bezug 04,05/94	2430	120.000,00	
5.7.94	GF-Bezug 06 94	2430	60.000,00	
31.10.94	GF-Bezug 7-9/94	2430	180.000,00	
31.12.94	Verg. GF-Bezug 10-12	2430	180.000,00	
	Saldo		720.000,00	

2) Konten-Blatt 6201 Vergütung Geschäftsführer (1995):

Datum	Belegtext	Gegenkonto	Soll	Haben
31.1.95	Bezug 01/95	2430	54.000,00	
31.5.95	GF-Bezug 2-5	2430	216.000,00	
30.6.95	GF-Bezug	2430	54.000,00	
31.7.95	GF-Bezug	2430	54.000,00	
31.8.95	GF-Bezug 7/95	2430	54.000,00	
30.9.95	GF-Bezug 01-08 Erhöh	2430	48.000,00	
30.9.95	GF-Bezug 09	2430	60.000,00	
30.11.95	GF-Bezug 10+11/95	2430		120.000,00
30.11.95	Storno GF-Bezug	2430		-120.000,00
30.11.95	GF-Bezug 10+11/95	2430	120.000,00	

30.12.95	GF-Bezug 12/95	2430	60.000,00	
	Saldo		720.000,00	0

3) Konten-Blatt 6201 Vergütung Geschäftsführer (1996):

Datum	Belegtext	Gegenkonto	Soll	Haben
31.3.96	Bezug 1-3/96	2430	180.000,00	
30.4.96	UB GF-Bezug 04/96	2430	60.000,00	
30.6.96	Bezug 5,6/96	2430	60.000,00	
31.7.96	Bezug 7/96	2430	30.000,00	
31.7.96	GF-Bezug 07/96	2430	90.000,00	
1.10.96	GF-Bezug 08-10/96	2430	180.000,00	
1.10.96	Korrektur GF-Bezug	2430	-60.000,00	
4.11.96	GF-Bezug 10/96	2430	60.000,00	
	Saldo		600.000,00	

Laut den vorgelegten Konten 7356 erhielt der Geschäftsführer 1994 S 8.635,99 und 1995 S 4.012,28 an Reisekosten von der Gesellschaft vergütet.

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

Im fortgesetzten Berufungsverfahren wurde die Bw., unter Hinweis auf die Judikatur des Verfassungsgerichtshofes und des Verwaltungsgerichtshofes zu den in Rede stehenden Normen sowie Darlegung der bestehenden Sach- und Aktenlage noch einmal eingeladen, zur ergänzenden Abklärung des Sachverhaltes verschiedene entscheidungswesentliche Fragen ausführlich zu beantworten und die entsprechenden Beweisunterlagen hiefür vorzulegen.

Nach zweimaliger Fristverlängerung teilte die Bw. in Beantwortung dieses Vorhaltes mit Schreiben vom 21. Mai 2002 im Einzelnen mit, dass es zwischen der GmbH und dem Geschäftsführer J.M. keine schriftlichen sondern nur mündliche Vereinbarungen gäbe. Weiters habe J.M. seine Reisekosten nicht in voller Höhe mit der GmbH verrechnet. Diese seien daher bei seinen Einkommensteuererklärungen berücksichtigt worden. Auch die Sozialversicherungsbeiträge seien von ihm selbst getragen worden. Zum Ersuchen um konkrete Nachweisführung (u.a. Bekanntgabe der Ermittlungs- und Berechnungsgrundlagen) der behaupteten erfolgsabhängigen Entlohnung des Geschäftsführers in den Kalenderjahren

1994 bis 1999 gab die Bw. lediglich bekannt, dass die Geschäftsführerbezüge auf Grund der wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft drastisch reduziert werden mussten. Im Übrigen verwies die Bw. darauf, dass J.M. für Bankverbindlichkeiten der GmbH auch persönlich hafte. Von der Bw. wurden die angeforderten Unterlagen bzw. Beweismittel nicht vorgelegt.

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 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 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 J.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 - 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. 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 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 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 9.11.1992. 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).

Der Umstand, dass der Geschäftsführer seine Tätigkeiten nicht ausschließlich in den Räumlichkeiten der GmbH ausübt, ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, die von einem funktionalen Verständnis des Begriffes der "Eingliederung in den betrieblichen Organismus" geprägt ist (vgl. VwGH 29.1.2002, 2001/14/0076), irrelevant. Entscheidend ist vielmehr der umfangreiche, unstrittige Tätigkeitsbereich des Geschäftsführers, der es bewirkt, dass der Geschäftsführer jedenfalls auch strukturell in den Organismus der Bw. eingegliedert ist.

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). Fest steht, dass für das Unternehmen der persönliche Arbeitseinsatz des Geschäftsführers zB für Reparaturen und Verkauf sämtlicher Waffen, die Kontrolle der einzelnen Baustellen, die Abrechnung der Baustellen, Baustellenbegehungen und Sprengereitätsigkeiten erforderlich war. 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.

Aufgrund der vorstehenden Ausführungen ergibt sich, dass es der Bw. nicht gelungen ist, das konkrete Vorliegen einer Nichteingliederung des Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus aufzuzeigen und unter Beweis zu stellen.

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

Von einem Unternehmerwagnis ist dann auszugehen, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der

persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss. Dabei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an: Im Vordergrund dieses Merkmals steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft (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.

In Beantwortung eines Bedenkenvorhaltes brachte die Bw. u.a. vor, dass die Entlohnung des Geschäftsführers erfolgsabhängig gestaltet gewesen sei. Aus diesem Grunde seien daher vor allem in den Jahren 1997 bis 1999 (nicht Streitzeitraum) niedrigere Gehälter als im Prüfungszeitraum an den Geschäftsführer ausbezahlt worden. Weiters habe der Geschäftsführer für Bankverbindlichkeiten der GmbH die persönliche Haftung übernommen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung mehrfach ausgeführt hat, eignet sich, im Hinblick auf die Schwierigkeiten der Sachverhaltsfeststellung und der oftmals fehlenden zivilrechtlichen Wirksamkeit bei Insichgeschäften der Gesellschafter-Geschäftsführer, für Feststellungen betreffend das Unternehmerwagnis, in erster Linie die nach außen in Erscheinung getretene tatsächliche Abwicklung des Geschäftsführerverhältnisses. Dabei stellt auch die Benennung der Vergütung keine entscheidende Rolle. An Hand der konkreten Entwicklung der Betriebsergebnisse der Bw. und der tatsächlichen Geschäftsführergehälter wird zu überprüfen sein, ob sich ein wesentliches Einnahmenrisiko für den Geschäftsführer ergeben hat. Keinesfalls ist jedoch allein aus der bloßen Möglichkeit der Geschäftsführer infolge der wesentlichen Beteiligung Geschäftsführergehälter selbst zu bestimmen, auf ein Unternehmerrisiko der Geschäftsführer zu schließen (vgl. VwGH 26.11.2002, 2002/15/0178, 24.9.2002, 2001/14/0106, 23.4.2002, 2001/14/0060 und 29.1.2002, 2001/14/0067).

Eine schriftliche Entlohnungsvereinbarung, die auch ein Unternehmerrisiko birgt, bestand laut Aktenlage zwischen der GmbH und dem Geschäftsführer J.M. nicht.

Der Einladung, die behauptete Erfolgsabhängigkeit der Geschäftsführergehälter vom Ergebnis der GmbH nachzuweisen, kam die Bw. nicht nach.

Aus der Aktenlage (Erklärungen der Bw., des Geschäftsführers und Vorhaltsbeantwortung) ergibt sich folgendes Bild:

Jahr	Gewinn/Verlust der GmbH lt. Erklärung	EGT lt. Bilanz	GF-Bezüge lt. Bilanzen der Bw.	GF-Bezüge lt. Erkl. Geschäftsführer	GF-Bezüge lt. Vorhaltsbeantwortung
------	---------------------------------------	----------------	--------------------------------	-------------------------------------	------------------------------------

1993	- S 1,688.831,--	- S 1.688.438,--	S 640.000,--	S 640.000,--	
1994	- S 20.640,--	- S 500.471,--	S 720.000,--	S 720.000,--	S 720.000,--
1995	- S 319.334,--	- S 1,071.362,--	S 720.000,--	S 720.000,--	S 720.000,--
1996	- S 79.937,--	- S 118.862,--	S 720.000,--	S 720.000,--	S 600.000,--
1997	- S 333.275,--	S 322.883,--	S 660.000,--	S 660.000,--	
1998	- S 3.335.276,--	- S 3.305.754,--	S 480.000,--	S 480.000,--	
1999	- S 1.567.385,--	- S 1.530.222,--	S 300.000,--		

Eine konkrete Abhängigkeit der Geschäftsführergehälter von wirtschaftlichen Parametern der Gesellschaft kann daraus nicht abgeleitet werden.

Der Einwand der Bw., in den Jahren 1997 bis 1999 (außerhalb des Prüfungszeitraumes) seien wesentlich niedrigere Gehälter als in den Streitzeiträumen 1994 bis 1996 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. Im Übrigen bildet das Risiko einer Bezugskürzung bei einer Verlustsituation der GmbH ebenso wenig ein unternehmerspezifisches Risiko der Geschäftsführerbezüge wie eine Kürzung der Geschäftsführergehälter bei einer negativen allgemeinen Wirtschaftsentwicklung (vgl. VwGH 10.2.1999, 97/15/0175, 24.9.2002, 2001/14/0106).

Auch der Einwurf der Bw., auf Grund der wirtschaftlichen Lage der GmbH habe der Geschäftsführer in den außer Streit stehenden Jahren (1997-1999) eine drastische Reduzierung der Bezüge hinnehmen müssen, vermag eine Unternehmerwagnis des Geschäftsführers nicht aufzuzeigen. Im Übrigen mangelt es diesbezüglich auch an einer klaren, schriftlichen, fremdüblichen Vereinbarung zwischen der GmbH und dem Geschäftsführer. Wie dies im Wirtschaftsleben oftmals der Fall ist, kann bei einem Erfolgseinbruch beim Arbeitgeber nicht ausgeschlossen werden ,dass ein Vertragsverhältnis nicht bzw. nur zu geänderten Konditionen verlängert wird. Gehaltsanpassungen aufgrund einer schlechten Ertragslage der Gesellschaft, lassen für sich allein jedoch eine – mit der Geschäftsführertätigkeit verbundene – Erfolgsbestimmtheit nicht erkennen. Wie aus der obigen Aufstellung auch zu ersehen ist, kann ein Zusammenhang der Höhe der Geschäftsführergehälter mit dem Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (EGT) nicht hergestellt werden.

Mit dem Argument, die GmbH hätte die hohen Geschäftsführerbezüge finanziell nicht weiter verkraften können, lässt die Bw. aber 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 und Übernahme der Haftung für Bankkredite im Hinblick auf das Unternehmerwagnis aus der Geschäftsführertätigkeit keine Bedeutung zu. Grund hiefür ist die Beteiligung an der Gesellschaft und Besicherung des Vermögens der GmbH. 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 1994 bis 1996 für seine auf Dauer angelegte Tätigkeit laufende Gehälter in Höhe von jährlich S 720.000,-- 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. mehrfach eingeladen die aus der Geschäftsführertätigkeit vom Geschäftsführer selbst getragenen Kosten bekannt zu geben und damit ein allenfalls vorliegendes Unternehmerwagnis nachzuweisen. Diesen Ersuchen leistete die Bw. jedoch keine Folge.

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). Ein Nachweis über das Bestehen einer diesbezüglichen vertraglichen Regelung wurde von der Bw. jedoch nicht erbracht.

Fest steht, dass der Geschäftsführer von der GmbH Reisekosten in Höhe von S 8.635,99 (1994), S 4.012,28 (1995) und S 3.836,36 (1996) ersetzt bekommen hat. Ebenso ist evident,

dass der Geschäftsführer J.M. in seinen Einkommensteuererklärungen als Betriebsausgaben Reisekosten im Betrag von S 68.527,-- (1994), S 40.290 (1995) und S 4.220,-- (1996) sowie die anteiligen Beiträge an die Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft geltend gemacht hat.

Dass der Geschäftsführer Reisekosten teilweise selbst tragen musste, vermag für den Standpunkt der Bw. nichts beizutragen, zumal derartige Aufwendungen kein relevantes unternehmerspezifisches Wagnis darstellen. Auch kann in der Leistung von Pflichtversicherungsbeiträgen kein maßgebender individueller Einfluss auf die Höhe der Geschäftsführergehälter durch den Geschäftsführer erblickt werden. Auch im Umstand, dass der Geschäftsführer in der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft pflichtversichert ist, trägt zur Lösung der Frage, ob der Gesellschafter-Geschäftsführer als Dienstnehmer anzusehen ist oder nicht, nichts bei (vgl. VwGH 28.10.1997, 97/14/0132).

Auf Grund der bestehenden Sach- und Aktenlage ist daher auch ein ins Gewicht fallendes ausgabenseitiges Unternehmerwagnis beim Geschäftsführer nicht zu erkennen.

Da bei Betrachtung des tatsächlich verwirklichten Gesamtbildes des Rechtsverhältnisses die Merkmale der Unselbständigkeit gegenüber jenen der Selbständigkeit überwiegen und somit mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" vorliegen, sind die Voraussetzungen für die Qualifikation der Gehälter des wesentlich beteiligten Geschäftsführers nach § 22 Z 2, zweiter Teilstrich, 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 tätig, 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 1994 ein Betrag von S 8.635,--, 1995 von S 4.012,-- und 1996 von S 4.000,-- 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.

3. Fehlerkorrektur bei der DB- und DZ-Vorschreibung für das Kj. 1996:

Laut Verwaltungsakt (Lohnsteuerprüfungsbericht vom 28.8.1997) wurde für das Kalenderjahr 1996 u.a. auch eine (unstrittige) DB-Nachforderung in Höhe S 724,-- und eine (unstrittige) DZ-Nachforderung in Höhe von S 86,-- ermittelt. Vom Finanzamt wurde die DZ-Fehlberechnung im Betrag von S 86,-- jedoch irrtümlich als DB-Abgabe zur Nachzahlung vorgeschrieben. Es war daher eine Berichtigung bezüglich der DB- und DZ-Vorschreibung für das Jahr 1996 vorzunehmen, wodurch sich eine Verminderung des DB und eine Erhöhung des DZ von jeweils S 86,-- ergab.

Klagenfurt, 25. April 2003