

GZ. RV/0172-K/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch die Kärntner Treuhand- und Revisions AG gegen die Bescheide des Finanzamtes Wolfsberg betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) über den Prüfungszeitraum vom 1. Jänner 1994 bis 31. Dezember 1996 und über den Prüfungszeitraum vom 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2000 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

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

Beitragsgrundlagenhinzurechnungen laut Lohnsteuerprüfung	DB	DZ
Steuerpflichtige GF-Bezüge: 1994 S 490.000,00 1995 S 529.200,00 1996 S 546.000,00	S 22.050,00 S 23.814,00 S 24.570,00	S 1.960,00 S 2.646,00 S 2.730,00
Abgabenfestsetzung laut Bescheid vom 2. Dezember 1997	S 70.434,00	S 7.336,00
Abgabenfestsetzung in Euro	€ 5.118,64	€ 533,13

Beitragsgrundlagenhinzurechnungen laut Lohnsteuerprüfung	DB	DZ
Steuerpflichtige GF-Bezüge: 1997 S 571.200,00	S 25.704,00	S 2.856,00

1998 588.000,00	S	S 26.460,00 S 26.838,00 S 13.608,00	S 2.940,00 S 2.982,00 S 1.421,00
1999 596.400,00	S		
2000 (1.1. – 30.6.2000) S 302.400,00			
Abgabenfestsetzung laut Bescheid vom 21. November 2001		S 92.610,00	S 10.199,00
Abgabenfestsetzung in Euro		€ 6.730,23	€ 741,19

Die Fälligkeit der 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

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine GmbH. Herr I.M.A.M. hält einen Geschäftsanteil im Ausmaß von 100 % an der GmbH und ist ihr einziger Geschäftsführer.

Anlässlich der bei der Bw. durchgeführten, die im Spruch genannten Prüfungszeiträume umfassenden Lohnsteuerprüfungen stellten die Prüfungsorgane u.a. fest, dass die von der Bw. an den Alleingesellschafter-Geschäftsführer I.M.A.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 des Geschäftsführers von S 490.000,- (1994), S 529.200,-- (1995), S 546.000,-- (1996), S 571.200,-- (1997), S 588.000,-- (1998),

S 596.400,-- (1999) und S 302.400,-- (2000) der DB- und DZ-Beitragsgrundlage zuzurechnen und die daraus resultierenden Abgaben (DB u. DZ) abzuführen.

Das Finanzamt folgte den Auffassungen der Prüfungsorgane und erließ gegenüber der Bw. entsprechende Abgabenfestsetzungsbescheide und setzte auf Grund der oben angeführten Prüfungsfeststellungen mit Bescheid vom 2. Dezember 1997 den DB mit S 70.434,-- (1994: S 22.050,--, 1995: S 23.814,--, 1996: S 24.570,--) und den DZ mit S 7.336,-- (1994: S 1.960,--, 1995: S 2.646,--, 1996: S 2.730,--) sowie mit Bescheid vom 21. November 2001 den DB mit S 92.610,-- (1997: S 25.704,--, 1998: S 26.460,--, 1999: S 26.838,--, 2000: S 13.608,--) und den DZ mit S 10.199,-- (1997: S 2.856,--, 1998: S 2.940,--, 1999: S 2.982,--, 2000: S 1.421,--) fest.

In der gegen diese Abgabenfestsetzungsbescheide erhobenen Berufungen brachte die Bw. im Wesentlichen vor, dass I.M.A.M Alleineigentümer der GmbH sei. In dieser Funktion trage er das volle Risiko für das Unternehmen. Er sei bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft versichert und werde mit seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit zur Einkommensteuer veranlagt. Auch würden beim Geschäftsführer alle Merkmale einer unselbständigen Tätigkeit im Rahmen des Unternehmens fehlen.

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 I.M.A.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 Auslagenersätzen 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 Bw. mit Schreiben vom 26. April 2000 wie folgt Stellung:

"In Beantwortung des Ersuchens um Ergänzung vom 17.3.2000 betreffend die Berufung gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid bzw. Haftungs- und Festsetzungsbescheid vom 16.12.1997 betreffend die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag von den Geschäftsführerbezügen für die Jahre 1994 bis 1996 teile ich zu den genannten Ergänzungspunkten mit, wie folgt:

Vorweg sei festgehalten, dass der Geschäftsführer, Herr I.M.A.M. zugleich 100%iger Gesellschafter der GmbH ist.

1.) Herr I.M.A.M. übte (und übt auch noch zur Zeit) als Geschäftsführer jene Tätigkeiten aus, die ihm aus der Stellung als Geschäftsführer der Gesellschaft als Aufgaben den gesetzlichen Bestimmungen nach erwachsen. Im Einzelnen umfasst dies u.a. die Festlegung der Grundsätze der Unternehmenspolitik, die Leitung des Unternehmens durch Maßnahmen des laufenden Geschäftsbetriebes. Keinesfalls ist die Tätigkeit des Geschäftsführers einer betrieblichen Kontrolle unterworfen. Herr I.M.A.M. ist alleiniger Eigentümer der GmbH und hat in dieser Funktion alle Befugnisse eines Einzelunternehmers. Er ist an keine Gesellschaftsbeschlüsse gebunden und hat nur das nachzuvollziehen, was er sich selbst anordnet. Einschränkungen ergeben sich hinsichtlich der Haftung (GmbH), jedoch auch nicht in vollem Umfang, weil Herr I.M.A.M. mit Privatvermögen für Schulden der Gesellschaft gegenüber der Bank haftet.

2.) Soweit eine Vertretung möglich und zulässig ist, wurden Aufgaben im technischen Bereich ggf. durch Herrn W.W. (Dienstnehmer der Gesellschaft) wahrgenommen, in Bereichen der Verwaltung durch Frau G.M. (Dienstnehmerin der Gesellschaft). Weiters wurden verwaltungsspezifische Aufgaben durch Herrn G.K. (selbstständiger Unternehmensberater) wahrgenommen. Bemerkt wird, dass es in der Gesellschaft nur einen Geschäftsführer gibt und auch Prokuristen nicht vorhanden sind. Rechtsverbindliche Entscheidungen, wie Abschluss von Verträgen, Aufnahme von Krediten etc. liegen ausschließlich im Entscheidungsbereich des Herrn I.M.A.M. Auch diesbezüglich ist der Vergleich mit einem Einzelunternehmer zulässig.

3.) Hilfskräfte standen Herrn I.M.A.M. - sieht man von oben genannten Personen ab – keine zur Verfügung.

4.) Die Entlohnung des Herrn I.M.A.M. erfolgte in den Jahren 1994 bis 1996 in monatlich gleichbleibenden Beträgen, dies, da das Ergebnis der Gesellschaft im berufungsgegenständlichen Zeitraum nicht unter den unternehmensintern angestrebten Mindestgewinn gefallen ist. Die grundsätzlich ergebnisorientierte Entlohnung des Geschäftsführers wies daher auch keine wesentlichen Schwankungen auf. Für den Fall, dass die Ertragskraft der Gesellschaft sinkt, ist eine geringere – an dieses Ergebnis angepasste – Entlohnung des Geschäftsführers vorgesehen. Die Entlohnung des Geschäftsführers ist daher vom Grundsatz her flexibel an den Unternehmenserfolg geknüpft. Der jährliche Bezug in den Jahren 1994 bis 1996 bewegte sich zwischen S 490.00 und S 546.000 p.a. Sonstige Bezüge wurden keine gewährt. Auch lagen keine Sachbezüge vor. Die Entlohnung des Geschäftsführers orientiert sich an der Ertragslage des Unternehmens und war in den Verlustjahren wesentlich niedriger als im Prüfungszeitraum. Im Prüfungszeitraum hat das Unternehmen ausgewogene Betriebsergebnisse erzielt, dem entspricht der Geschäftsführerbezug, welcher jedoch unseres Wissens unter den Bezügen leitender Angestellter mittlerer Bauunternehmen liegt. Die Entschädigung ist als Jahresbezug zu verstehen und wird im Rahmen der mittelfristigen Finanzplanung des Unternehmens in 14 Teilbeträgen gutgeschrieben. Bemerkt wird, dass in diesen Beträgen auch Kostenersätze enthalten sind.

5.) Die Entlohnung des Geschäftsführers erfolgt wie unter Pkt. 4 dargestellt. Darüber hinaus kann der Geschäftsführer über die Höhe des GF-Bezuges innerhalb bestimmter Grenzen – vergleichbar der Regelungen des § 30j Abs. 5 GmbHG- disponieren, somit seine

Einnahmenseite beeinflussen. Die dem Geschäftsführer aus seiner Tätigkeit selbst erwachsenden Ausgaben unterliegen – soweit eine Einflussnahme auf deren Höhe nicht faktisch ausgeschlossen ist – ebenfalls seiner unternehmerischen Disposition. Der variable Charakter von Einnahmen und Ausgaben sind letztlich Ausdruck unternehmerischen Risikos des Geschäftsführers Herrn I.M.A.M.

6.) Auslagenersätze wurden bezahlt für die Benutzung des Kfz des Herrn I.M.A.M. in Form des km-Geldes (1994: S 28.106,60; 1995: S 31.013,20; 1996 S 29.016,80). Das Risiko des zufälligen Unterganges (z.B. Unfallschaden etc.) des GF- eigenen Kfz trägt der Geschäftsführer selbst.

7.) Die Tätigkeiten des Geschäftsführers werden vorwiegend nicht in den Räumlichkeiten der GmbH ausgeübt. Die Gesellschaft stellt dem Geschäftsführer –anders als im Falle der Dienstnehmer – keinen Arbeitsplatz zur Verfügung. Der Geschäftsführer entfaltet seine GF-Tätigkeiten vorwiegend in den in seinem Eigentum stehenden Büroräumlichkeiten an einem aus eigenen Mitteln eingerichteten Arbeitsplatz.

8.) An Arbeitsmitteln wurden von Herrn I.M.A.M. beigestellt: EDV-Anlage u.a. bestehend aus Personalcomputer, Drucker, Plotter und sonstige Computerperipherie. An Vergütungen dafür wurden von der GmbH S 60.000 p.a. geleistet. Eine Miete für die im Privatgebäude E.S. Str. von der Gesellschaft mitbenutzen Büroräume wird nicht in Rechnung gestellt. Die Kosten trägt Herr I.M.A.M. Im Rahmen seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der GmbH.

9.) Die Arbeitszeit gestaltet sich entsprechend den Erfordernissen, die sich aus der Funktion des Geschäftsführers ergeben und ist daher flexibel. Der Geschäftsführer ist in Ausübung seiner Funktion an keine festen Arbeitszeiten gebunden. Eine Unterwerfung unter betriebliche Ordnungsvorschriften (z.B. Regelung der Arbeitszeit, Arbeitspausen u.a.m.) ist keinesfalls gegeben.

10.) Der Geschäftsführer hatte im Zeitraum 1994 bis 1996 keine längeren und somit wesentlichen krankheitsbedingten Absenzen; auch wurde mangels Dienstnehmereigenschaft kein arbeitrechtlich sonst Dienstnehmern zustehender Urlaub konsumiert. Die Führung einer Urlaubs- und Krankenkartei seine Person betreffend ist dem selbstständigen Unternehmer fremd. Eine jedoch ggf. krankheitsbedingte Nichtausübung der Geschäftsführungsfunktion über einen längeren Zeitraum hinweg, hätte für den Geschäftsführer den Wegfall seiner GF-Vergütung zur Folge.

11.) Der Geschäftsführer ist mit seinen GF-Bezügen nach dem GSPVG pflichtversichert. Die Beiträge werden vom Geschäftsführer selbst getragen und im Rahmen seiner Einkünfte aus selbstständiger Arbeit als Betriebsausgabe geltend gemacht. Im Gegensatz zu Arbeitnehmern bezahlt der I.M.A.M. Arbeitgeber- und Arbeitnehmeranteil selbst.

12.) Mangels Vorliegen eines arbeitsrechtlichen Dienstverhältnisses fehlt es an vereinbarten Kündigungsterminen, -fristen, und – gründen. Dazu sei angemerkt, dass der Geschäftsführer, I.M.A.M., gleichzeitig 100%-iger Gesellschafter der Gesellschaft ist, somit eine Bezugnahme auf Kündigungstermine, -fristen und –gründe vergleichbar den arbeitrechtlichen Dauerschuldverhältnissen (z.B. Dienstvertrag) im gegebenen Fall denkunmöglich ist.

13.) Die Vergütungen des Geschäftsführers werden nach Abzug der von ihm zu tragenden Ausgaben (Betriebsausgaben) unter den Einkünften aus selbstständiger Arbeit (§ 22 Abs. 2 EStG) unter seiner Steuernummer zur Einkommenssteuer erklärt.

14.) Der Gesellschaftsvertrag wurde im Zuge der Gründung der Gesellschaft dem Finanzamt W. in Kopie übermittelt.

15.) Kommunalsteuer wird vorläufig bezahlt, doch ist die Grundlage hiefür strittig."

An Unterlagen wurden von der Bw. drei Rechungen des I.M.A.M. an die GmbH über die Verrechnung von Reisekosten (Kilometergeld für das Privatfahrzeug) 1994: S 28.106,60 (Fahrleistung 6.386 km), 1995: S 31.013,20 (Fahrleistung 6.742 km) und 1996: S 29.016,80 (Fahrleistung 6.308 km) sowie drei Konten mit (im Wesentlichen) folgendem Inhalt vorgelegt:

1) Konto: 006250 Gehalt Geschäftsführer per 12.1994:

Beleg	Datum	Belegtext		Gegenkonto	Soll	Haben
		Saldovortrag			0,00	0,00
5	31.01.1994	Jänner 1994	15	02775	35.000,00	
9	28.02.1994	Feber 1994	15	02775	35.000,00	
2	31.03.1994	März 1994	15	02775	35.000,00	
23	30.04.1994	Für April 1994	17		35.000,00	
10	31.05.1994	05/94 + UG	18	02775	70.000,00	
11	30.06.1994	Gehalt für 06/94	19	02775	35.000,00	
13	31.07.1994	Juli 1994	20	02775	35.000,00	
2	31.08.1994	August 1994	20	02775	35.000,00	
7	30.09.1994	Gehalt 09/94	21	02775	35.000,00	
4	31.10.1994	Gehalt Oktober 94	21	02775	35.000,00	
5	30.11.1994	Gehalt 11 + 14/1994	24	02775	70.000,00	
85	30.12.1994	Gehalt 12/94	24	02775	35.000,00	
		Summen laufendes Jahr			490.000,00	0,00
		S A L D O			490.000,00	

2) Konto: 006250 Gehalt Geschäftsführer per 12.1995:

Beleg	Datum	Belegtext		Gegenkonto	Soll	Haben
		Saldovortrag			0,00	0,00
5	31.01.1995	Gehalt 01/95	25	02775	37.800,00	
6	28.02.1995	Gehalt 02/95	25	02775	37.800,00	
8	31.03.1995	Gehalt 03/95	32	02775	37.800,00	
6	31.05.1995	Gehalt für April 95	43	02775	37.800,00	

6	31.05.1995	Gehalt für Mai 95	43		37.800,00	
2	30.06.1995	Gehalt für Juni 95	43		37.800,00	
3	30.06.1995	13. Gehalt 1995	43		37.800,00	
7	31.07.1995	Gehalt für Juli 95	55	02775	37.800,00	
4	31.08.1995	Gehalt 08/95	55	02775	37.800,00	
5	30.09.1995	Gehalt 09/1995	59	02775	37.800,00	
7	31.10.1995	Gehalt für Oktober 95	61	02775	37.800,00	
8	30.11.1995	Gehalt November + 14	61	02775	75.600,00	
6	30.12.1995	Gehalt Dezember 1995	63	02775	37.800,00	
		Summen laufendes Jahr			529.200,00	0,00
		S A L D O			529.200,00	

3) Konto: 006250 Gehalt Geschäftsführer per 12.1996:

Beleg	Datum	Belegtext		Gegenkonto	Soll	Haben
		Saldovortrag			0,00	0,00
5	31.01.1996	Gesch. Führergehalt	66	02775	39.000,00	
3	29.02.1996	Gesch. Führergehalt	66	02775	39.000,00	
4	31.03.1996	Gehalt für März 1996	69	02775	39.000,00	
4	30.04.1996	Gehalt für April 1996	70	02775	39.000,00	
5	31.05.1996	Gehalt Mai u. UG 1996	73	02775	78.000,00	
3	30.06.1996	Gehalt Juni 1996	73	02775	39.000,00	
6	31.07.1996	Gehalt Juli 1996	76	02775	39.000,00	
7	31.08.1996	Gehalt 08/96	79	02775	39.000,00	
2	30.09.1996	Gehalt 09/96	79	02775	39.000,00	
9	31.10.1996	Gehalt für Oktober 1996	81	02775	39.000,00	
3	30.11.1996	Gehalt November 1996	81	02775	39.000,00	
3	30.11.1996	14. Gehalt 1996	81	02775	39.000,00	
57	30.12.1996	Gehalt Dezember 1996	81	02775	39.000,00	

		Summen laufendes Jahr		546.000,00	0,00
		S A L D O		546.000,00	

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

Im fortgesetzten Berufungsverfahren wurde die Bw., unter Hinweis auf die zuletzt ergangenen Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes zu den in Rede stehenden Normen sowie Darlegung der bestehenden Aktenlage, noch einmal eingeladen, zur ergänzenden Abklärung des Sachverhaltes Fragen bezüglich der Entlohnung des Geschäftsführers, der Möglichkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite der Geschäftsführervergütungen zu beeinflussen, vom Geschäftsführer selbst getragener Kosten und des tatsächlichen Aufgabenbereiches des Geschäftsführers ausführlich zu beantworten und Beweisunterlagen hiefür vorzulegen.

In Beantwortung dieses Vorhaltes teilte die Bw. mit Schreiben vom 11. März 2002 u.a. mit, dass der Geschäftsführer I.M.A.M. seit 1. Juli 2000 zufolge Pensionierung nicht mehr die Funktion des Geschäftsführers ausübe. Im Übrigen verwies die Bw. darauf, dass die angeforderten Daten bereits Gegenstand abgabenrechtlicher Prüfungen (Großbetriebsprüfung, etc.) gewesen wären und die entsprechenden Nachweise daher bereits amtsseitig aufliegen müssten. Von der Bw. wurden die angeforderten Unterlagen bzw. Beweismittel nicht vorgelegt.

Nach Durchsicht der von der Bw. angesprochenen Verwaltungsaktenteile wurde der Bw. mit Vorhalt vom 16. April 2002 u.a. mitgeteilt, dass weder aus den Betriebsprüfungsberichten und -arbeitsbögen noch aus den Einkommensteuererklärungen und diesbezüglichen Beilagen des Geschäftsführers I.M.A.M. ein Anhaltspunkt zur Annahme eines konkreten Unternehmerwagnisses für die Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit habe erblickt werden können. Gleichzeitig wurde die Bw. nochmals ersucht, die Beantwortung des Fragenvorhaltes vom 25. Februar 2002 vorzunehmen und die angeforderten Unterlagen beizubringen.

Eine Stellungnahme zu diesem Bedenkenvorhalt langte nicht ein.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 BGBI. 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 BGBI. 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 BGBI. Nr. 958/1993 bzw. § 57 Abs. 7 und 8 HKG idF BGBI. 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 2000 für die Geschäftsführertätigkeiten an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer I.M.A.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. 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).

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.

In der gegenständlichen Berufung wurde von der Bw. vorgebracht, dass Herr I.M.A.M Alleingesellschafter-Geschäftsführer der GmbH sei und bei diesem alle Merkmale einer unselbständigen Tätigkeit fehlen würden. Als Begründung für diese Rechtsansicht wurde im Wesentlichen damit argumentiert, dass

- der Geschäftsführers I.M.A.M. bei seiner Tätigkeit keinesfalls einer betrieblichen Kontrolle unterworfen sei, weiters dieser
- mit seinem Privatvermögen für Schulden der GmbH gegenüber Banken hafte,
- die Entlohnung des Geschäftsführers mit einem Unternehmerwagnis ausgestattet sei,
- der Geschäftsführer bei der GSVG pflichtversichert sei und
- I.M.A.M. als Alleingesellschafter-Geschäftsführer die GmbH vollkommen weisungsgebunden vergleichsweise wie ein Einzelunternehmer mit allen Befugnissen führen könne.

Die Definition des Dienstverhältnisses im § 47 Abs. 2 EStG 1988 ist eine eigenständige des Steuerrechts und daher mit den korrespondierenden Begriffen des Arbeitsrechtes nicht immer deckungsgleich. Auch wenn arbeitsrechtliche Bestimmungen vorsehen, dass durch eine bestimmte Tätigkeit kein Dienstverhältnis begründet wird, ist das Rechtsverhältnis dennoch nach abgabenrechtlichen Gesichtspunkten darauf zu untersuchen, ob die für oder gegen die Nichtselbständigkeit sprechenden Merkmale überwiegen (vgl. VwGH 22.2.1996, 94/15/0123). Allerdings kann sich aus der Beurteilung einer Leistungsbeziehung in anderen Rechtsgebieten auch ein Anhaltspunkt für das Vorliegen eines steuerlichen Dienstverhältnisses ergeben.

Maßgebend für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis sind daher nicht nur die vertraglichen Abmachungen, sondern stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist (vgl. VwGH 25.10.1994, 90/14/0184). Bei der Beurteilung, ob steuerlich ein Dienstverhältnis besteht, ist daher immer vom wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung zwischen den Vertragspartnern auszugehen. Maßgebend sind jedoch weder die

Bezeichnung noch subjektive Gesichtspunkte, sondern ausschließlich die objektiven Umstände (vgl. VwGH 18.10.1989, 88/13/0185). Weiters ist der Begriff des steuerlichen Dienstverhältnisses ein durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneter Typusbegriff. Solchen Typusbegriffen sind die realen Erscheinungen an Hand einer Mehrzahl von Merkmalen zuzuordnen, wobei nicht stets alle Merkmale in gleicher Intensität ausgebildet sein müssen und die Entscheidung letztlich nach dem Gesamtbild zu erfolgen hat (vgl. nochmals das Erk. VfGH 1.3.2001, G 109/00 und VwGH 29.1.2002, 2001/14/0076).

Auch die Klärung der Frage, ob sowohl das Tätigkeitsbild als auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art eines wesentlich Beteiligten Geschäftsführers "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 aufweisen, hat nach dem Gesamtbild der Verhältnisse unter Beachtung der Kriterien die für ein Dienstverhältnis sprechen zu erfolgen.

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 20.11.1978. 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. Insbesondere obliegt diesem die Festlegung der Grundsätze der Unternehmenspolitik, die Firmenleitung, der Abschluss von Verträgen sowie die Aufnahme von Krediten. Bereits aus dem laufenden Tätigwerden des Geschäftsführers in der Firmenleitung lässt sich sowohl dessen kontinuierliche Leistungserbringung - mit Schulden der persönlichen Arbeitskraft - als auch ein notwendiges Maß an Eingliederung in den betrieblichen Organismus der GmbH ableiten (vgl. VwGH 24.9.2002, 2001/14/0106, 27.1.2000, 98/15/0200).

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).

Selbst wenn kein Anspruch auf jeglichen arbeitsrechtlichen Schutz (Kündigungsgründe, Kündigungsfristen, Urlaub, usw.) besteht, so ist das Fehlen dieser Ansprüche insofern unbeachtlich, als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht davon abhängen, ob ein Dienstverhältnis im Sinne des Arbeitsrechtes gegeben ist.

Der Umstand, dass der Geschäftsführer seine Tätigkeiten vorwiegend nicht 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 technischen und verwaltungsspezifischen Bereichen 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 allerdings, dass für das Unternehmen der persönliche Arbeitseinsatz des Geschäftsführers zB für den Abschluss von Verträgen 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 eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 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 vom Grundsatz her flexibel an den Unternehmenserfolg der GmbH geknüpft sei und sich somit an der Ertragslage der GmbH orientiere. Auch sei für den Fall, dass die Ertragskraft der GmbH sinke, eine geringere, also eine an das jeweilige Ergebnis angepasste Entlohnung des Geschäftsführers, vorgesehen. So wären in Verlustjahren wesentlich niedrigere Gehälter als im Prüfungszeitraum an den Geschäftsführer ausbezahlt worden. Auch wurde darauf hingewiesen, dass in den 14 Teilbeträgen, mit welchen die Geschäftsführergehälter zur Auszahlung gelangten, Kostenersätze enthalten seien. Darüber hinaus könne ein Alleingesellschafter-Geschäftsführer die Höhe seines Geschäftsführerbezuges innerhalb bestimmter Grenzen frei festlegen und somit seine Einnahmenseite beeinflussen. Den Geschäftsführer würde auch das Risiko eines etwaigen Unfallschadens für seinen Privat-Pkw. auf betrieblichen Fahrten treffen. Weiters hafte der Geschäftsführer mit seinem Privatvermögen für Schulden der GmbH.

Mit diesen überwiegend nur allgemein gehaltenen Aussagen der Bw. in der Vorhaltebeantwortung vom 26.4.2002 kann für die gegenständliche Berufung jedoch nichts gewonnen werden.

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 I.M.A.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. und des Geschäftsführers) zeigt sich folgendes Bild:

Jahr	Gewinn/Verlust der GmbH laut Erklärung	GF-Bezüge laut Bilanzen der Bw.	GF-Bezüge laut Geschäftsführer
1994	- S 3.470.377,--	S 490.000,--	S 490.000,--
1995	S 239.531,--	S 529.200,--	S 529.200,--
1996	S 442.852,--	S 546.000,--	S 546.000,--
1997	S 521.007,--	S 571.200,--	S 571.200,--
1998	S 775.833,--	S 588.000,--	S 588.000,--
1999	S 533.807,--	S 596.400,--	S 596.400,--
2000	- S 7.509,--	S 302.400,--	S 302.400,--

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

Der Einwand der Bw., in Verlustjahren seien wesentlich niedrigere Gehälter als in den Prüfungszeiträumen ausbezahlt worden, geht ins Leere, da erstens die tatsächlichen Verhältnisse in den Prüfungszeiträumen für eine rechtliche Beurteilung heranzuziehen sind und zweitens ein Alleingesellschafter-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 wie eine Kürzung der Geschäftsführergehälter bei einer negativen allgemeinen Wirtschaftsentwicklung (vgl. VwGH 10.2.1999, 97/15/0175).

Soweit die Bw. vermeint, ein Alleingesellschafter-Geschäftsführer habe alle Befugnisse und Risiken vergleichbar eines Einzelunternehmers, ist dem zu entgegen, 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).

Mit dem Argument, es spreche gegen ein Dienstverhältnis, dass der Geschäftsführer für Bankschulden der Gesellschaft persönlich hafte, vernachlässigt die Bw. wiederum die zur steuerlichen Betrachtung erforderliche Trennung der Gesellschafts- und der Geschäftsführersphäre. Aufgrund des bereits erwähnten Trennungsprinzips kommt der Haftung für Bankkredite der Gesellschaft im Hinblick auf das Unternehmerwagnis aus der Geschäftsführertätigkeit keine Bedeutung zu. Es kommt nicht auf das Wagnis aus der Stellung als Gesellschafter oder gar auf das Unternehmerwagnis der Gesellschaft an. Derartige Haftungen werden von Gesellschaftern (auch Gesellschafter-Geschäftsführern) der GmbH aufgrund ihrer Beteiligung am Vermögen und zur Besicherung des Vermögens der GmbH übernommen. Ein Zusammenhang mit der Geschäftsführertätigkeit ergibt sich daraus nicht.

Die bloße Behauptung der Bw., bei krankheitsbedingter Nichtausübung der Geschäftsführerfunktion über einen längeren Zeitraum hinweg, hätte dies für den Geschäftsführer den Wegfall seiner Geschäftsführervergütung zur Folge gehabt, ist nicht geeignet, ein konkretes Unternehmerwagnis des Geschäftsführers aufzuzeigen, zumal im Prüfungszeitraum 1994 bis 2000 ein derartiges Ereignis nicht eingetreten ist und überdies dazu laut Aktenlage auch keine schriftliche Regelung besteht.

Bei Betrachtung der tatsächlichen Abwicklung der Geschäftsführerentlohnung steht hingegen unstrittig fest, dass der Geschäftsführer in den Streitjahren 1994 bis 2000 an Einnahmen regelmäßige Gehälter in Höhe von jährlich S 490.000,-- (1994), S 529.200,-- (1995), S 546.000,-- (1996), S 571.200,-- (1997), S 588.000,-- (1998), S 596.400,-- (1999) und S 302.400,-- (vom 1.1. bis 30.6.2000) in Teilbeträgen ausbezahlt erhalten hat. Ebenso liegen in den Prüfungszeiträumen keine relevanten Einnahmenschwankungen der Geschäftsführervergütungen vor.

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.

In der Leistung von Pflichtversicherungsbeiträgen kann 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).

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). Die Behauptung der Bw., in den laufenden Bezügen des Geschäftsführers seien auch Kostenersätze enthalten, wurde von der Bw. trotz Ersuchens nicht belegt.

Fest steht, dass der Geschäftsführer von der GmbH Fahrtkosten in Form von KM-Gelder gesondert ersetzt bekommen hat. Ebenso ist evident, dass an den Geschäftsführer I.M.A.M. für die Zurverfügungstellung einer EDV-Anlage von der GmbH S 60.000,-- p.a. geleistet wurden. Ausgaben, die der Geschäftsführer aus dieser Vermietung zu tragen hatte, konnten nicht festgestellt werden.

Der Einwand der Bw., dass den Geschäftsführer auf betrieblichen Fahrten mit seinem Privat-Pkw auch das zufällige Risiko eines Unfallschadens treffen könne, vermag für den Standpunkt der Bw. nichts beizutragen, zumal ein unvorhersehbarer Unfallschaden kein relevantes unternehmerspezifisches Wagnis darstellt. Im Übrigen trägt ein derartiges Unfallschadenrisiko auch jeder Dienstnehmer der im Außendienst mit seinem Privat-Pkw berufliche Fahrten durchzuführen hat.

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.

Die Berufungen waren daher vollinhaltlich als unbegründet abzuweisen.

Klagenfurt, 14. April 2003