



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Johann Mosgan, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wolfsberg vom 28. September 1998 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum vom 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 1997 entschieden:

Der Berufung wird **teilweise stattgegeben**.

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

Beitragsgrundlagenhinzurechnungen laut <b>Lohnsteuerprüfung</b>	DB	DZ
GF-Bezüge: S 240.000,00 Sozialversicherung: S 134.740,00 Reisekostenersätze: S 47.400,00  Summe: S 422.140,00	    S 18.996,00	    S 2.111,00
zuzüglich sonstige Änderungen laut Lohnsteuerprüfung	S 643,00	S 73,00
Abgabenfestsetzung laut Bescheid vom 28. September 1998	S 19.639,00	S 2.184,00

Beitragsgrundlagenhinzurechnungen laut <b>Berufungsentscheidung</b>	DB	DZ
GF-Bezüge: S 240.000,00 Sozialversicherung: S 134.740,00  Summe: S 374.740,00	   S 16.863,00	   S 1.874,00

zuzüglich sonstige Änderungen laut Lohnsteuerprüfung	S 643,00	S 73,00
<b>Abgabenhinzurechnung laut Berufungsentscheidung</b>	<b>S 17.506,00</b>	<b>S 1.947,00</b>
insgesamt in Euro	€ 1.272,21	€ 141,49

Die Fälligkeit dieser Abgaben erfährt durch diese Entscheidung keine Änderung.

Die Buchung der Minderbeträge erfolgte bereits im Zuge der Berufungsvorentscheidung.

### 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

Im Unternehmen der Bw. fand eine den Zeitraum vom 1. Jänner 1997 bis zum 31. Dezember 1997 umfassende Lohnsteuerprüfung statt. Dazu hielt der Prüfer u.a. fest, dass die von der Bw. ab 1. Jänner 1997 an den wesentlich (zu 100%) beteiligten (Allein-) Gesellschafter-Geschäftsführer J.H. ausbezahlten Gehälter und sonstigen Vergütungen 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 und folglich die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art des Geschäftsführers für das Kalenderjahr 1997 in Höhe von S 422.140,00 (lfd. Bezüge S 240.000,00 + von der Gesellschaft getragene Sozialversicherungsbeiträge S 134.740,00 + Reisekostenersätze S 47.400,00) der DB- und DZ-Bemessungsgrundlage hinzuzurechnen wären.

Der Auffassung des Prüfers folgend setzte das Finanzamt (in der Folge: FA) mit den nunmehr angefochtenen Bescheiden der Bw. gegenüber für die an J.H. im Jahr 1997 bezahlten Vergütungen DB im Betrag von S 18.996,00 sowie DZ in Höhe von S 2.111,00 fest.

Ihre dagegen fristgerecht erhobene Berufung begründete die Bw. zunächst damit, dass der Geschäftsführer J.H., abgesehen von seiner gesellschaftsrechtlichen Stellung, auch persönlich für die Betriebskredite der Bw. haften würde. Es werde daher von J.H. sowohl wirtschaftliches als auch finanzielles Risiko getragen.

Mit Schreiben vom 29. Dezember 1998 brachte die Bw. ergänzend vor, die an J.H. bezahlten Reisekostenersätze wären zu Unrecht in die Bemessungsgrundlage einbezogen worden. Außerdem habe der Geschäftsführer Unternehmerwagnis zu tragen und erfülle alle Kriterien eines echten Werkvertrages.

Ein umfangreicher Fragenvorhalt des FA zur Abklärung des Gesamtbildes eines allenfalls schuldrechtlichen Rechtsverhältnisses zwischen der GmbH und deren Geschäftsführer sowie dessen Tätigkeiten blieb in der Sache selbst unbeantwortet. Die Bw. schränkte lediglich die Berufung insoweit ein, als sie nur mehr die Minderung der Bemessungsgrundlage um die einbezogenen Reisekostenersätze begehrte.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23. März 2001 folgte das FA dem damals eingeschränkten Berufsbegehren und verminderte entsprechend die festgesetzten DB- und DZ-Beträge.

Innerhalb der Frist des § 276 BAO beantragte die Bw., die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Erläuternd fügte sie hinzu, es sei durch die Abweisung der VwGH-Anträge in Sachen DB-Pflicht von Tätigkeitsvergütungen an wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften durch den VfGH mit einer geänderten Rechtsprechung des VwGH zu rechnen.

Im von der Finanzlandesdirektion für Kärnten fortgesetzten Verfahren wurden der Bw. nochmals, mit ausführlichen Hinweisen auf die jüngste, unveränderte Judikatur des VwGH, die Gründe für eine Beibehaltung der DB- und DZ-Pflicht im gegenständlichen Fall dargelegt. Auch wurde die Bw. neuerlich eingeladen, auf Fragen hinsichtlich Auszahlung und Erfolgsabhängigkeit der Geschäftsführerbezüge sowie selbst getragener Aufwendungen einzugehen.

Eine Stellungnahme hiezu erfolgte, trotz ausreichendem Zuwarten über die eingeräumte Frist hinaus, bis dato ebenso wenig wie die Übermittlung zweckdienlicher Unterlagen.

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

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

Nach § 41 Abs. 2 leg. cit. in der ab 1994 anzuwendenden Fassung BGBl. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

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

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

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

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

Gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 (zweiter Teilstrich) fallen unter die Einkünfte aus sonstiger 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. im Kalenderjahr 1997 für die Geschäftsführertätigkeit an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer J.H. ausbezahlten Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art als Einkünfte nach § 22 Z 2 EStG 1988 (zweiter Teil-

strich) 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 VfGH hat in den Erkenntnissen G 109/00 und G 110/00, jeweils vom 1. März 2001, mit dem die Anfechtungsanträge des VwGH auf (teilweise) Aufhebung einiger Gesetzesbestimmungen des EStG 1988, des FLAG sowie des KommStG 1993 im Zusammenhang mit der Dienstgeberbeitrags- und Kommunalsteuerpflicht der an wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer gewährten Tätigkeitsvergütungen abgewiesen wurden, darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, im Falle der - auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden - Weisungsungebundenheit ihre Unterscheidungskraft verlieren und daher für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen, nicht brauchbar sind. Ebenso hat der VfGH aufgezeigt, dass dies insbesondere für die Merkmale der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens und des Fehlens des Unternehmerwagnisses nicht zutrifft.

Der VwGH hat nunmehr in zahlreichen Erkenntnissen (zuletzt etwa vom 24. Oktober 2002, 2002/15/0160, 25. November 2002, 2002/14/0080, 26. November 2002, 2002/15/0178 und 28. November 2002, 2001/13/0117) mit ausführlicher Begründung erkannt, dass 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 abstellen würde:

- 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.

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 (VwGH vom 23. April 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. Dezember 1999, 99/14/0255, 27. Jänner 2000, 98/15/0200 und 26. April 2000, 99/14/0339).

Der Gesellschafter-Geschäftsführer J.H. ist seit der Gründung der GmbH Alleingesellschafter und alleiniger Geschäftsführer. Aus dem umfangreichen Aufgabenbereich eines Geschäftsführers und der Tatsache, dass J.H. durchgehend als solcher für die Bw. tätig war (und auch noch ist), kann die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw. geschlossen werden. Diese Annahme der Finanzverwaltung wurde der Bw., ausführlich begründet, von der Finanzlandesdirektion vorgehalten, eine Äußerung der Bw. hiezu erfolgte indes nicht.

Ein Unternehmerwagnis liegt dann vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von seiner persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss (VwGH vom 4. März 1986, 84/14/0063). Wie der VwGH in seinen Erkenntnissen vom 21. Dezember 1999, 99/14/0255, und vom 26. Juli 2000, 2000/14/0061, weiters ausgesprochen hat, kommt es dabei auf die tatsächlichen Verhältnisse an: Im Vordergrund dieses Merkmales 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 überwältzbaren Ausgaben ergeben.

Diesbezüglich erklärte die Bw. lediglich, es trage der Gesellschafter-Geschäftsführer aufgrund seiner gesellschaftsrechtlichen Stellung und übernommener persönlicher Haftungen für Betriebskredite ein Unternehmerwagnis. Überdies erfülle die Geschäftsführung alle Kriterien eines echten Werkvertrages.

Mit dem Hinweis auf persönliche Haftungen des Geschäftsführers für Betriebsschulden der Gesellschaft übersieht die Bw. indes die für die steuerliche Betrachtung erforderliche Trennung der Gesellschafts- von der Geschäftsführersphäre. Aufgrund des 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 jedoch nicht.

Nicht nachvollzogen werden kann weiters das ohne weitere Begründung vorgebrachte Argument der Bw., es trage die Geschäftsführung Unternehmerwagnis und erfülle überdies alle Kriterien eines echten Werkvertrages. Hiezu wurde die Bw. aufgefordert, einen umfangreichen Fragenkatalog zu beantworten und eine Erfolgsabhängigkeit der Bezüge aufzuzeigen. Eine Äußerung zu diesen Vorhalten erfolgte aber nicht. Ebenso wenig ergeben sich aus der Aktenlage Hinweise auf das Vorliegen eines echten Werkvertrages.

Dass etwa ein Unternehmerrisiko insofern gegeben sei, als die ausbezahlten Geschäftsführerbezüge mit wirtschaftlichen Parametern der Gesellschaft in Zusammenhang stünden, behauptet die Bw. nicht einmal. Es werden laut Aktenlage neben den laufenden Gehältern (im Streitjahr 1997 S 240.000,00, in den Folgejahren S 300.000,00) des J.H. auch dessen Sozialversicherungsbeiträge von der Bw. bezahlt. Von einem Unternehmerrisiko aus der Geschäftsführungstätigkeit kann daher keine Rede sein. Dies zeigt sich auch aus der Tatsache, dass J.H. in seinen ESt-Erklärungen bei der Ermittlung der Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit neben den Sozialversicherungsbeiträgen bloß pauschale Betriebsausgaben geltend machte. Deshalb konnte auch ausgabenseitig und damit insgesamt ein Unternehmerwagnis nicht erblickt werden.

Da somit beim wesentlich beteiligten Geschäftsführer J.H. bei Betrachtung des tatsächlich verwirklichten Gesamtbildes des Rechtsverhältnisses mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen, sind die Voraussetzungen für die Qualifikation der Gehälter des J.H. nach § 22 Z. 2, zweiter Teilstrich, EStG 1988 erfüllt und die an diesen von der Bw. ausbezahlten Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 sowohl in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag als auch in die Beitragsgrundlage des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen, weshalb der Berufung in dieser Hinsicht ein Erfolg zu versagen war.

Im Recht befindet sich die Bw. hingegen mit ihrem Einwand betreffend die Einbeziehung der Reisekostenvergütungen in die Bemessungsgrundlage für den DB und den DZ. Unter dem Begriff "sonstige Vergütungen jeder Art" sind jene Vergütungen zu verstehen, die der Geschäftsführer als Gegenleistung (Entgelt, geldwerte Vorteile) für seine Geschäftsführertätigkeit erhält. Reisekosten sind jedoch nicht als Entgeltsteil, sondern als Ersatz von für die Gesellschaft getätigten Aufwendungen anzusehen. Wenn nun das FA in den angefochtenen Bescheiden die dem J.H. ersetzten Reisekosten in Höhe von S 47.400,00 sowohl in die Beitragsgrundlage für den DB als auch für den DZ einbezogen hat, so hat es diese Bescheide

insoweit mit Rechtswidrigkeit belastet. Die Bemessungsgrundlagen waren daher um jeweils diesen Betrag zu vermindern, woraus sich die im Spruch ersichtlichen Änderungen ergeben.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, 8. August 2003