



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 16

GZ. RV/0916-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch A R T Dr. Wirth & CO KEG, Wirtschaftstreuhandgesellschaft, 1040 Wien, Waaggasse 12/3, vom 9. Dezember 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt, vertreten durch Amtsdirektor Johann Tschirk, vom 4. November 2002 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (Sektion A) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 1. Dezember 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag wird abgeändert.

Die Höhe der Abgaben beträgt: Dienstgeberbeitrag. ATS: 143.191,00 €: 10.406,99.

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag: ATS 16.736,00 €: 1.216,25.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) betreibt eine Audio-Spezialaustattung in Niederösterreich.

Im Zuge einer für den Zeitraum 1/1997-12/2001 vorgenommenen Prüfung der Aufzeichnungen gem. § 151 BAO i.V. mit § 86 EStG 1988 hinsichtlich Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag traf der Lohnsteuerprüfer in seinem abschließenden Bericht vom 31.10.2002 unter anderem folgende Feststellung:

„Neuberechnung:

Gem. § 41 Abs 3 FLAG sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in die DB-Beitragsgrundlage mit einzubeziehen (hier die lfd. GF-Bezüge von des Gesellschafter-Geschäftsführers, plus SV-GWW).

GF-Bezüge lt. Kto 6300	abw. WJ 1.2.97-31.1.98	abw. WJ 1.2.98-31.1.99	abw. WJ 1.2.99-31.1.00	abw. WJ 1.2.00-31.1.01	Rumpf-WJ 1.2.01-31.12.01
	760.000,00	360.000,00	760.000,00	360.000,00	330.000,00
	Prämie am 31.1.98 400.000,00		Prämie am 31.1.00 400.000,00		
Auf Kalenderjahr	1997	1998	1999	2000	2001
umgelegt	360.000,00	760.000,00	360.000,00	760.000,00	360.000,00
Erkl. Einn. Lt.Est-Erkl.	330.000,00	320.291,81	503.317,00	904.058,76	Noch nicht
inkl. SV-GWW	-	-140.025,51	-143.317,00	-144.058,76	
	330.000,00	180.266,30	360.000,00	760.000,00	

		GF-Bezüge	SV-GWW	Summe	DB	DZ
Berechnung:	1997	360.000,00	-	360.000,00		1.908,00
	1998	760.000,00	140.025,51	900.025,51		4.770,00
	1999	360.000,00	143.317,00	503.317,00		2.667,00
	2000	760.000,00	144.058,76	904.058,76		4.701,00
	2001	360.000,00	-	360.000,00		1.836,00
				3.027.401,27	136.233,00	15.882,00
				Euro	9.900,44	1.154,19

Bemerkung zu 2001: Lt. Geschäftsführungsvertrag gilt mit der Gutschrift auf dem Verrechnungskonto der GF-Bezug als zugeflossen. Eine effektive Rückzahlung ist nicht erfolgt.

Das Finanzamt Wiener Neustadt folgte den Feststellungen der Lohnsteuerprüfung und erließ am 4.11.2002 einen Bescheid für den Zeitraum 1/1997 bis 12/2001, in dem der angeführte Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zur Vorschreibung gelangte.

Mit Schreiben vom 9.12.2002 erhob die steuerliche Vertretung der Bw. das Rechtsmittel der Berufung „gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide vom 4.11.2002 für die Zeiträume 1/1998 bis 12/2001“. (gemeint ist wohl für den Zeitraum 1/1997 bis 12/2001), in der wie folgt ausgeführt wurde:

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054, ist eine DB-/DZ-Pflicht der Geschäftsführervergütung eines wesentlich beteiligten GmbH-Geschäftsführers (in vorliegenden Fall: 100% Beteiligung, Alleingeschäftsführer) nur dann gegeben, wenn nicht „ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko“ (Zorn in SWK 2001 S 442 oben) vorliegt. Dieses ergibt sich aus einem tatsächlichen Wagnis hinsichtlich der Einnahmen und der Ausgaben des Geschäftsführers. Zorn (Hofrat des VwGH und - wie aus dem zitierten Artikel zu ersehen - voll auf der Judikaturlinie des VwGH!) führt als wesentliches Indiz für die Beurteilung dieser Frage „die Zusammenstellung der Jahreslohnsummen des Geschäftsführers für einen mehrjährigen Zeitraum“ an. „Gravierende Schwankungen der Jahressummen, die insbesondere auf Unwägbarkeiten des Wirtschaftslebens zurückzuführen sind (und nicht etwa auf eine freiwillige

Stundung durch den Geschäftsführer oder auf eine - auch bei Dienstnehmern nicht ungewöhnliche - Einschränkung der Arbeitszeit von einer Voll- zu einer Halbtagsbeschäftigung), sind ein starkes Indiz für das Unternehmerwagnis".

Bezüglich der Geschäftsführungsvergütung bestimmt der Geschäftsführungsvertrag vom 12.12.1995 folgendes:

§ 3

Geschäftsführungsentgelt

(1) Für die Erbringung seiner Leistung erhält der GF eine erfolgsabhängige Vergütung. Die Höhe dieser Vergütung hängt vom Ergebnis des jeweiligen Jahresabschlusses ab und wird von der Generalversammlung beschlossen.

(2) Grundlage für die Berechnung sind der Jahresumsatz und der Cashflow des jeweiligen Geschäftsjahres. Hierzu ist folgende Berechnungsweise anzuwenden:

1. Vom Jahresumsatz (Position »Umsatzerlöse« laut Gewinn- und Verlustrechnung) ist eine Provision von mindestens 2%, jedoch höchstens 4% in Ansatz zu bringen.

2. Vom Cashflow, der sich aus dem Jahresergebnis vor Steuer, zuzüglich der Dotierungen von IFB, Rückstellungen und Abschreibungen auf das Anlagevermögen errechnet, ist ein Betrag von 20% in Ansatz zu bringen. Sollte der Cashflow in einem Geschäftsjahr negativ sein, wird dieser Entgeltbestandteil nicht in Ansatz gebracht. Sollte der Cashflow in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren negativ sein, ist der GF mit einer aliquoten Kürzung der Umsatzprovision (s.o.) einverstanden, welche von der Generalversammlung festgesetzt wird.

(3) Die Vergütung wird nach Maßgabe der Liquidität der Gesellschaft ausbezahlt bzw. dem Verrechnungskonto des GF gutgeschrieben. Mit Gutschrift auf dem Verrechnungskonto gilt die Vergütung als zugeflossen. Auf diese Vergütung ist auch der Anteil der auf die Privatanutzung entfallenden Kosten von Kraftfahrzeugen der Gesellschaft anzurechnen.

(4) Der GF hat das Recht, sich vor der Festsetzung der Jahresvergütung eine monatliche Akontierung auf diese Vergütung auszuzahlen. Sollte sich allerdings die Liquiditätslage des Unternehmens verschlechtern, wird er diese auch unaufgefordert wieder rückzahlen.

Es ist wohl eindeutig, dass die Form der Geschäftsführungsvergütung dem GF in ganz klarer Abhängigkeit von den erzielten Unternehmensergebnissen steht. Darüber hinaus wird nicht nur auf ein erzielttes Ergebnis Bezug genommen, sondern auch auf die Liquiditätslage des Unternehmens, und der GF sogar zu einer Rückzahlung von Akontierungen verpflichtet. Allein dieser Umstand schafft eine grundsätzliche und unübersehbare Differenz zu Gehaltsbezügen, welche ja keinesfalls rückzahlbar wären (man bedenke z.B., dass der gutgläubige Verbrauch sogar bei zu Unrecht bezogenen Gehältern eine Rückforderung aus-

schließt!). Schon aus diesen Grunde ist eine Vergleichbarkeit mit nichtselbständigen Bezügen unter keinen Umständen gegeben!

Dass diese Bestimmung keineswegs nur eine Formsache ist, erhellt sich aus dem Umstand, dass es im Jahre 2001 sehr wohl zu einer Rückzahlung von Akontierungen gekommen ist (dies ist aus den dem Prüfer vorgelegten Abrechnungen der GF-Vergütungen deutlich zu ersehen, die stets die Akontierungen dem schlussendlich zustehenden GF-Bezug gegenüberstellen). Dies wird im Prüfungsbericht freilich nur in fast bis zur Unkenntlichkeit verschleierte Form dargestellt, nämlich wie folgt:

„Bemerkung zu 2001: Laut Geschäftsführungsvertrag gilt mit der Gutschrift auf dem Verrechnungskonto der GF-Bezug als zugeflossen. Eine effektive Rückzahlung ist nicht erfolgt“

Diese Darstellung ist in der Form unzutreffend und durch die Ungleichbehandlung von Zu- und Abflüssen inakzeptabel. Es ist zwar richtig, dass (s.o. § 3 Abs. 3 zweiter Satz des GF-Vertrages) der Bezug mit „... Gutschrift auf dem Verrechnungskonto.... ... als zugeflossen“ gilt. Konsequenz muss dann aber die im Buchungswege dem Verrechnungskonto angelastete Akontierung des Jahres 2001 als nicht zugeflossen (oder wieder abgeflossen) angesehen werden, denn es ist nicht einzusehen, warum zwar eine Gutschrift als Zugang, eine Lastschrift jedoch nicht als Abgang anzusehen wäre, zumal die Vermögenslage sowohl der GmbH wie auch des Gesellschafter-Geschäftsführers einen Zweifel an der effektiven Zahlungsfähigkeit beider Seiten nicht zulässt.

Es ist völlig willkürlich und verletzt jegliche gebotene Gleichbehandlung gleichartiger Tatbestände, wenn die Abgabenbehörde für die Erzielung einer Bemessungsgrundlage zwar eine buchmäßige Gutschrift als ausreichend erachtet, aber einer analogen Lastschrift den gegenteiligen Effekt unter dem Vorwand, die sei nicht effektiv erfolgt, versagt. Dass eine Rückzahlung der Akontierungen durch die entsprechende Belastung in den Büchern der Gesellschaft sehr wohl effektiv erfolgte, kann nicht bezweifelt werden: weder wurde im bisherigen Verfahren seitens der Abgabenbehörde in irgendeiner Weise die Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung der Bw. angezweifelt (es wäre uns für einen solchen Vorgang auch kein Grund erkennbar!), noch lassen Indizien hinter der Belastungsbuchung einen etwaig abweichenden Geschäftsfall erkennen. Vielmehr spricht die Evidenz des Sachverhaltes (Lastschrift im Zuge der Bilanzumbuchungen, als aufgrund des negativen Jahresergebnisses die Notwendigkeit einer Rückzahlung gern. GF-Vertrag erkennbar war; Verzinsung des so gewonnenen Saldos des GF-Verrechnungskontos mit einem fremdüblichen Zinssatz) für die richtige Verbuchung und Rechtswirksamkeit des Geschäftsfalles.

Die Arbeitsbelastung (um den Vorhalt, es handle sich nur um eine eine - auch bei Dienstnehmern nicht ungewöhnliche - Einschränkung der Arbeitszeit von einer Voll- zu einer Halb-

tagsbeschäftigung) des Gesellschafter-Geschäftsführers hat sich dabei zwischen den einzelnen Veranlagungszeiträumen wohl nicht wesentlich unterschieden: die Tätigkeit eines - de facto - Alleinunternehmers (die Angestellte ist mit reinen Sekretariatsaufgaben befasst und trägt damit nichts zur Umsatzerzielung bei) ist unbestreitbar ein Full-Time-Job (im Fall einer Bestreitung durch die Abgabenbehörden gerne durch Einsichtnahme in Terminkalender und Zeugeneinvernahme des Gesellschafter-Geschäftsführers glaubhaft zu machen)!

Und dass der Gesellschafter-Geschäftsführer sich etwa „freiwillig“ zu einer „Stundung“ von Geschäftsführerbezügen entschlossen hätte, lässt sich auch anhand keiner Indizien ableiten und wurde vom Prüfer auch nicht behauptet!

Wahr ist freilich, dass die steuerpflichtigen Jahresgewinne der von vom Gesellschafter-Geschäftsführer geführten (und zu 100% besessenen) Bw. in den Jahren 1998 bis 2001 höchst unterschiedlich ausgefallen sind:

1998-01-31	ATS	1.501.864,28	
1999-01-31	ATS	836.164,34	
2000-01-31	ATS	1.188.942,62	
2001-01-31	ATS	627.740,10	
2001-12-31	ATS	- 563.105,99	(Anm.: in dieses Rumpf Wj fällt auch die Akonto-Rückzahlung)

Der Konnex zwischen der Höhe der Geschäftsführungsvergütung und der Höhe des Jahresgewinnes ist höchst signifikant: ganz offensichtlich hat der Gesellschafter-Geschäftsführer in Jahren mit gutem Ergebnis (also 1998 und 2000!) einen deutlich höheren Geschäftsführerbezug beziehen können, wohingegen im Rumpfwirtschaftsjahr 02-12/ 2001 eben sogar ein Rückzahlungsverpflichtung eintrat. Die Details hiezu können jeweils den dem Prüfungsorgan vorgelegten Jahresabrechnungen entnommen werden.

Jedenfalls ist bei Einkünften zwischen ATS 83.000,00 und ATS 760.000,00 wohl mit Fug von „gravierenden Schwankungen“ zu sprechen, da unter Zugrundelegung eines Durchschnittes über die Jahre 1997-2001 (d.i. ATS 536.600,00) in den genannten Jahren

1997	360.000,00	67,09%
1998	760.000,00	141,63%
1999	360.000,00	67,09%
2000	760.000,00	141,63%
2001-01	83.000,00	67,09%
2001-12	360.000,00	15,47%

des Durchschnittsbezugs erzielt wurden.

Falls allerdings eine Schwankungsbreite von 15,47% zu 141,63% des Durchschnittsbezuges noch immer kein ausreichendes Indiz zum Vorliegen des Unternehmerwagnisses sein sollte, fragt sich, wann ein Unternehmerwagnis dann überhaupt vorliegen sollte!

Selbst unter Zugrundelegung jenes Verständnisses, das der VwGH dem in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 enthaltenen Tatbestandsmerkmal „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ beizulegen beliebt, ist eine Subsumierung des „Verhältnisses“ des Gesellschafter-Geschäftsführers und der Bw. unter den Begriff „Dienstverhältnis“ völlig abwegig.

Nicht nur, dass die steuerliche Dienstnehmereigenschaft auf dem Fehlen eines Unternehmerwagnisses typisch aufbaut, sind auch die (abgesehen von der fehlenden Weisungsgebundenheit, die hierfür außer Betracht zu bleiben hat) in Zweifelsfällen heranzuziehenden weitere Kriterien beim Gesellschafter-Geschäftsführer eben nicht gegeben: weder fixe Arbeitszeit noch fixer Arbeitsort treffen auf ihn zu, auch eine persönliche „Dienst“verrichtung wird von ihm nicht gefordert - er kann sich ganz im Gegenteil „... wenn notwendig, zur Erfüllung seines Geschäftsführerauftrages geeigneter Gehilfen bedienen“ (§ 2 Abs. 2 Geschäftsführungsvertrag v. 12.12.1995).

Wenngleich der VwGH hinsichtlich der beiden letzteren Kriterien in einigen schwer nachvollziehbaren Erkenntnissen behauptet, diese würden die vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, so ist doch unter Rückgriff auf die stark schwankende Bezugshöhe ein weiteres Kriterium anzuführen, welches die Unterstellung „sonst aller Merkmale eines Dienstverhältnisses“ eindeutig ausschließt: wenn kein bestimmtes Entgelt bestimmt oder etwa ausdrücklich Unentgeltlichkeit vereinbart ist, gilt gern. § 1152 ABGB ein angemessenes Entgelt als bedungen. Im vorliegenden Fall gibt es zwei prinzipielle Lösungsansätze, diese gesetzliche Bedingung auf den konkreten Bezug anzuwenden, die jedoch beide zum selben Ergebnis führen:

- 1. Je nach Lage der Gesellschaft ist ein - höchst schwankender - Bezug „angemessen“ - womit wir beim klassischen „Unternehmerwagnis“ wären; oder*
- 2. der Geschäftsführer-Gesellschafter begnügt sich im Falle schlechten Geschäftsganges eben mit einem nicht angemessenen - d.h. gesetzwidrigen - Geschäftsführerbezug. Dass ein - gesetzwidrig niedrig bemessener! - Bezug allerdings „alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ aufweist, wenn nicht einmal das wohl wichtigste Kriterium eines Dienstverhältnisses, nämlich die angemessene Entlohnung, erfüllt wird, kann wohl nicht ernsthaft unterstellt werden.*

Weiters ist zu berücksichtigen, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer durch die Eingehung persönlicher Mithaftungen für Kreditverbindlichkeiten der Bw. sich zweifellos in einer für „Merkmale eines Dienstverhältnisses“ höchst untypischen Weise für seinen „Dienstgeber“ engagiert.

Eine kurze Befragung der Mitarbeiterinnen unserer WT-Kanzlei zeigte keinerlei Bereitschaft derselben, für die Bankverbindlichkeiten unserer Gesellschaft durch Unterfertigung

Fertigung von Blankowechseln eine Mithaftung zu übernehmen, ebenso, wie bis dato - wenigstens in der Öffentlichkeit - bei Bundesbediensteten eine Bereitschaft zu entsprechender Solidarhaftung für ein Budgetdefizit des Bundes nicht signifikant aufgefallen ist!

Auch der Versuch, diese Haftung als Ausfluss der Gesellschafterstellung des Haftenden zu konstruieren, ist bereits im Ansatz völlig verfehlt: die Erfahrung des täglichen Lebens lehrt, dass ein nicht in der Geschäftsführung tätiger, „schlichter“ GmbH-Gesellschafter von Banken so gut wie nie genötigt wird, eine Solidarhaftung für Firmenkredite zu übernehmen; dies wird andererseits jedoch praktisch zu 100% bei Gesellschafter-Geschäftsführern verlangt. Die Anknüpfung ist also offensichtlich nicht die gesellschaftsrechtliche Beteiligung, sondern die Tätigkeit in der Geschäftsführung.

Außerdem wäre es völlig unplausibel, wenn ein bloßer Gesellschafter seine - auch im Falle des Gesellschafter-Geschäftsführers mit ATS 500.000,00 nicht überwältigend hohe - Kapitaleinlage (die er ja außerdem schon erbracht hat!) durch - in der Regel ungleich höhere! - Solidarhaftungen zu „sichern“ versucht. Eine plausible Erklärung kann also die Anknüpfung nicht am Beteiligungsverhältnis sondern wohl nur an der Geschäftsführerstellung suchen - was freilich eine so klare Übernahme eines „Unternehmerwagnisses“ darstellt, dass die Frage einer DB/DZ-Pflicht wohl außer Betracht bleiben kann!

Wir ersuchen daher um die Gutschrift aller, durch die Lohnsteuerprüfung (vgl. Prüfungsbericht L 21) festgesetzter Nachforderungen an Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag.

Sollte die Abgabenbehörde erster Instanz beabsichtigen, eine abweisliche Berufungsvorentscheidung zu erlassen, ersuchen wir um Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz.

Mit Schriftsatz vom 17.1.2003 stellte die steuerliche Vertretung „Anträge auf mündliche Verhandlung sowie auf Entscheidung durch den Berufungssenat“.

Aktenkundig ist ein

„GESCHÄFTSFÜHRUNGSVERTRAG vom 12.12.1995

zwischen der Bw. in der Folge „Gesellschaft“ genannt
und

dem Gesellschafter-Geschäftsführer in der Folge „Geschäftsführer“ genannt.

§ 1

Aufgabenbereich und Verantwortlichkeit

(1) Der Gesellschafter-Geschäftsführer ist zum Geschäftsführer (GF) der Gesellschaft bestellt. Der GF ist berechtigt und verpflichtet, die Gesellschaft nach Maßgabe des Gesellschaftsvertrages allein zu vertreten und die Geschäfte der Gesellschaft in allen Belangen zu führen.

(2) Dem GF obliegt die Leitung und Überwachung des Unternehmens im Ganzen. Er hat insbesondere für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft in bestmöglicher Weise Sorge zu tragen.

(3) Der GF hat die ihm obliegenden Pflichten mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes nach Maßgabe der Gesetze, des Gesellschaftsvertrages und dieses Vertrages wahrzunehmen.

(4) Dem GF wird hiermit ausdrücklich die Ermächtigung zum Selbstkontrahieren eingeräumt.

§ 2

Arbeitsleistung und Arbeitszeit

(1) Der GF hat die von einem ordentlichen GF zu erwartenden Kenntnisse und Erfahrungen der Gesellschaft zur Verfügung zu stellen.

(2) Er unterliegt keinen Regelungen bezüglich Dienstort und Arbeitszeit und kann sich, wenn notwendig, zur Erfüllung seines Geschäftsführerauftrages geeigneter Gehilfen bedienen.

§ 3

Geschäftsführungsentgelt

(1) Für die Erbringung seiner Leistung enthält der GF eine erfolgsabhängige Vergütung. Die Höhe dieser Vergütung hängt vom Ergebnis des jeweiligen Jahresabschlusses ab und wird von der Generalversammlung beschlossen.

(2) Grundlage für die Berechnung sind der Jahresumsatz und der Cashflow des jeweiligen Geschäftsjahres. Hierzu ist folgende Berechnungsweise anzuwenden:

1. Vom Jahresumsatz (Position 'Umsatzerlöse' laut Gewinn- und Verlustrechnung) ist eine Provision von mindestens 2%, jedoch höchstens 4% in Ansatz zu bringen.
2. Vom Cashflow, der sich aus dem Jahresergebnis vor Steuer, zuzüglich der Dotierungen von IFB, Rückstellungen und Abschreibungen auf das Anlagevermögen errechnet, ist ein Betrag von 20% in Ansatz zu bringen. Sollte der Cashflow in einem Geschäftsjahr negativ sein, wird dieser Entgeltbestandteil nicht in Ansatz gebracht. Sollte der Cashflow in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren negativ sein, ist der GF mit einer aliquoten Kürzung der Umsatzprovision (s.o.) einverstanden, welche von der Generalversammlung festgesetzt wird.

(3) Die Vergütung wird nach Maßgabe der Liquidität der Gesellschaft ausbezahlt bzw. dem Verrechnungskonto des GF gutgeschrieben. Mit Gutschrift auf dem Verrechnungskonto gilt die Vergütung als zugeflossen. Auf diese Vergütung ist auch der Anteil der auf die Privatnutzung entfallenden Kosten von Kraftfahrzeugen der Gesellschaft anzurechnen.

(4) Der GF hat das Recht, sich vor der Festsetzung der Jahresvergütung eine monatliche Akontierung auf diese Vergütung auszuzahlen. Sollte sich allerdings die Liquiditätslage des Unternehmens verschlechtern, wird er diese auch unaufgefordert wieder rückzahlen.

§ 4

Vertragsdauer, Teilnichtigkeit, Schlussbestimmungen

(1) Dieser Vertrag wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, jedenfalls jedoch auf die Dauer der Gesellschafterstellung des GF. Er kann von beiden Vertragsteilen nur aus wichtigem Grund aufgelöst werden.

(2) Sollte eine der Bestimmungen dieses Geschäftsführervertrages nicht rechtswirksam sein oder ungültig werden, so berührt dies die Wirksamkeit der übrigen Bestimmungen nicht. Beide Vertragsteile verpflichten sich, an Stelle der unwirksamen Bestimmungen unverzüglich solche zu vereinbaren, die dem wirtschaftlichen Zweck der unwirksamen Bestimmung und der Zielsetzung der Vertragsparteien am nächsten kommt.

(3) Sofern in diesem Vertrag nichts anderes vereinbart ist, gelten die Bestimmungen des Gesetzes über die Gesellschaft mit beschränkter Haftung, das HGB und das ABGB in ihrer jeweils gültigen Fassung“.

Aktenkundig sind ferner folgende Berechnungsblätter:

„Gemäß unserer Vereinbarung verrechne ich für das Geschäftsjahr vom 01.02.97 bis 31.01.98 folgende Geschäftsführungstantieme:

Grundlage		davon	ATS
Umsatzerlöse < 4 Mio.	4.000.000,00	3,00%	120.000,00
Umsatzerlöse > 4 Mio. < 8 Mio.	4.000.000,00	3,25%	130.000,00
Umsatzerlöse > 8 Mio.	1.254.093,86	3,50%	43.893,29
Cashflow (Praktiker-Methode)			
Gewinn vor Steuern	1.501.864,28		
Abschreibungen	412.896,27		
Dotierung/Auflösung v. Rückstellungen	438.790,00		
Cashflow	2.353.550,55	20,00%	470.710,11
			764.603,40
davon enthalten:			
Akonto Gf-Tantieme	-360.000,00		
Privatanteil PKW (25%)	-4.709,00		-364.709,00
			399.894,40
d.i. gerundet (ATS)			400.000,00

Gemäß unserer Vereinbarung verrechne ich für das Geschäftsjahr vom 01.02.98 bis 31.01.99 folgende Geschäftsführungstantieme:

Grundlage		davon	ATS
Umsatzerlöse < 3 Mio.	4.000.000,00	3,00%	120.000,00
Umsatzerlöse > 3 Mio.	868.439,54	3,25%	28.224,29
Cashflow (Praktiker-Methode)			
Gewinn vor Steuern	836.164,34		
Abschreibungen	300.564,69		
Dotierung/Auflösung v. Rückstellungen	3.190,00		
Cashflow	1.139.919,03	20,00%	227.983,81
			376.208,09
davon enthalten:			
Akonto Gf-Tantieme	-360.000,00		
Privatanteil PKW (50%)	-15.782,08		-375.782,08
			426,01
d.i. gerundet (ATS)			0,00

Gemäß unserer Vereinbarung verrechne ich für das Geschäftsjahr vom 01.02.99 bis 31.01.00 folgende Geschäftsführungstantieme:

Grundlage		davon	ATS
Umsatzerlöse < 3 Mio.	3.000.000,00	3,00%	90.000,00
Umsatzerlöse > 3 Mio. < 6 Mio.	3.000.000,00	2,50%	75.000,00
Umsatzerlöse > 6 Mio.	4.628.620,00	2,00%	92.572,40
Cashflow (Praktiker-Methode)			
Gewinn vor Steuern	1.188.942,62		
Abschreibungen	527.083,78		
Dotierung v. Rückstellungen	832.860,00		
Cashflow	2.548.886,40	20,00%	509.777,28
			767.349,68
davon enthalten:			
Akonto Gf-Tantieme	-360.000,00		
Privatanteil PKW (30%)	-6.979,54		-366.979,54
			400.370,14
d.i. gerundet (ATS)			400.000,00

Gemäß unserer Vereinbarung verrechne ich für das Geschäftsjahr vom 01.02.00 bis 31.01.01 folgende Geschäftsführungstantieme:

Grundlage		davon	ATS
Umsatzerlöse < 3 Mio.	3.000.000,00	3,00%	90.000,00
Umsatzerlöse > 3 Mio.	3.357.715,65	2,50%	83.942,89
Cashflow (Praktiker-Methode)			
Gewinn vor Steuern	627.740,10		
Abschreibungen	284.133,30		
Dotierung v. Rückstellungen	40.530,00		
Cashflow	952.403,40	20,00%	190.480,68
			364.423,57
davon enthalten:			
Akonto Gf-Tantieme	-360.000,00		

Privatanteil PKW (50%)	-4.051,95		-364.051,95
			371,62
d.i. gerundet (ATS)			0,00

Gemäß unserer Vereinbarung verrechne ich für das Geschäftsjahr vom 01.02.01 bis 31.12.01 folgende Geschäftsführungstantieme:

Grundlage		davon	ATS
Umsatzerlöse < 3 Mio.	2.776.941,34	3,00%	83.308,24
Cashflow (Praktiker-Methode)			
Gewinn vor Steuern	-563.105,99		
Abschreibungen	272.161,17		
Dotierung v. Rückstellungen	-39.595,00		
Cashflow	-380.539,82	negativ	0,00
			83.308,24
davon enthalten:			
Akonto Gf-Tantieme	-80.000,00		
Privatanteil PKW (50%)	-2.695,76		-82.695,76
			612,49
d.i. gerundet (ATS)			1.000,00

Auch befindet sich in den dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegten Lohnsteuerakten ein Aktenvermerk über die Besprechungen mit dem steuerlichen Vertreter vom 11.6.2003 und 17.6.2003:

Im Zuge der Durchbesprechung der Berufung gegen die Lohnsteuerprüfung betreffend der Jahre 1997-2001 sei folgender Sachverhalt festgestellt:

- Durch den Lohnsteuerprüfer sei Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den 100%igen Gesellschafter und Geschäftsführer, hinsichtlich der geprüften Jahre 1997-2001 in Höhe von € 11.223,67 (DB) bzw. € 1.308,91 (DZ) vorgeschrieben worden. Die Verteilung auf die einzelnen Jahre ergäbe sich aus beiliegender Excel-Tabelle, wobei die in der Berufung bekämpften Nachforderungen aus Tz. 4b ersichtlich sind.
- Gegen die Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages für den Dienstgeberbeitrages für die Geschäftsführervergütungen sei durch die bevollmächtigte steuerliche Vertreterin am 9.12.2002 (eingelangt im Finanzamt am 10.12.2002) rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung ergriffen worden. Zugleich sei ein Antrag auf Aussetzung gem. § 212 a BAO gestellt worden. Der Aussetzungsantrag sei durch das Finanzamt Wiener Neustadt positiv erledigt worden.
- Am 17.1.2003 (eingelangt am 20.1.2003) sei durch die steuerliche Vertreterin ein Antrag auf mündliche Verhandlung und Entscheidung vor dem Berufungssenat beim unabhängigen Finanzsenat gestellt worden.

- Anlässlich der Durchbesprechung des Berufungsinhaltes zwischen der steuerlichen Vertreterin und dem Gruppenleiter am 11. und 17.6.2003 habe festgestellt werden müssen, dass eine Erledigung der Berufung nur durch eine Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates möglich sein werde.
- Bezüglich der Geschäftsführervergütungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer sei zusammenfassend folgender Sachverhalt festgestellt worden, welcher auch aus den beiliegenden kopierten Unterlagen ersichtlich sei:
 - Am 12.12.1995 sei ein „Geschäftsführungsvertrag“ zwischen der Bw. und dem Gesellschafter-Geschäftsführer errichtet worden. Daraus ginge hervor, dass der Geschäftsführer eine umsatz- und cashflow-abhängige Geschäftsführervergütung erhalten solle.
 - Die Berechnung der Geschäftsführervergütung sei aus den Kopien „Verrechnung Geschäftsführertantieme“ ersichtlich, wobei darauf hingewiesen werde, dass bei diesen Berechnungen mit den Prozentsätzen Umsatzbeteiligung und Privatanteil PKW sehr stark variiert worden sei.
 - Tatsächlich sei dem Gesellschafter-Geschäftsführer jedoch eine monatlich in den Jahren 1997 - 2001 gleichbleibende Akontozahlung in Höhe von. jeweils ATS 30.000.- zur Verfügung gestellt worden. Diese Beträge seien auf das Gesellschafter-Geschäftsführerverrechnungskonto gebucht worden. Die Behebung dieser Beträge sei je nach Geldbedarf in Form von „Privatentnahmen“, die sich grundsätzlich zwischen monatlich ATS 20.000.- bis ATS 40.000.- bewegten, erfolgt. Außerdem sei festgestellt worden, dass über das Verrechnungskonto wie über ein Privatkonto eines Einzelunternehmers verfügt worden sei, indem auch diverse andere private Zahlungen darüber abgewickelt worden seien.. Diese Vorgangsweise sei ebenfalls aus den beiliegenden Kopien des Verrechnungskontos ersichtlich.
 - Nach Ansicht des Finanzamtes habe der Geschäftsführer auch keine wesentlichen Aufwendungen selbst zu tragen gehabt, weil er sowohl die Reisekosten ersetzt als auch Telefon und PKW von der Bw zur Verfügung gestellt bekommen hätte.. Auch seien die Umbaukosten des Hauses, in dem sich sowohl der Betrieb der Bw. als auch die Wohnung des Gesellschafter-Geschäftsführers befände, zum Teil über das Verrechnungskonto finanziert worden.

Mit Fax vom 17.11.2005 legte die Referentin der steuerlichen Vertretung nochmals die Bemessungsgrundlagen für die Berechnung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag hinsichtlich der Geschäftsführerbezüge dar.

In den einzelnen Kalenderjahren seien (im einzelnen näher dargestellte)
Geschäftsführerbezüge gutgeschrieben bzw. angelastet worden:

1997: 360.000 S

1998: 760.000 S

1999: 360.000 S

2000: 760.000 S

2001: 360.000 S abzüglich Rückverrechnung 250.000 S ergibt 110.000 S

Mit Schreiben vom 23.11.2005 zog die steuerliche Vertretung die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie auf mündliche Berufungsverhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unstrittig ist, dass seit 1995 bestellte Allein-Geschäftsführer an der Bw. im Streitzeitraum zu 100% beteiligt war.

Für seine Leistungen hat er im Streitzeitraum folgende Beträge erhalten:

1997: 360.000 S

1998: 760.000 S

1999: 360.000 S

2000: 760.000 S

2001: 360.000 S.

Für das Jahr 2001 erfolge eine Rückverrechnung von 250.000 S, sodass der Gesellschafter-Geschäftsführer letztlich 110.000 S erhalten hat.

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

§ 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. I Nr. 818/1993, normiert u.a.:

„Dienstnehmer im Sinne der Regelungen betreffend den Dienstgeberbeitrag sind 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 des EStG 1988.“

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF StRefG 1993, BGBl. I Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im

Abs. 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 gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Der Dienstgeberbeitrag beträgt 4,5 v.H. der Bemessungsgrundlage (§ 41 Abs. 5 FLAG), der Zuschlag hierzu im Bundesland Niederösterreich 0,51 v.H (für das Kalenderjahr 2001).

Gemäß § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit:

„Die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt war. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind weiters Zuwendungen von Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11, soweit sie als Bezüge und Vorteile aus einer bestehenden oder früheren Beschäftigung (Tätigkeit) anzusehen sind.“

Nach ständiger Rechtsprechung ist dem Tatbestandsmerkmal „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ das Verständnis beizulegen, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssen. Dabei ist allerdings vom Vorliegen einer - auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlenden - Weisungsgebundenheit auszugehen (für viele: VwGH 28. 11. 2001, 2001/13/0186) und sodann zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit im Vordergrund stehen (für viele VwGH 10. 5. 2001, 2001/15/0061; VwGH 29. 5. 2001, 2001/14/0077).

Der Gesellschafter-Geschäftsführer bezieht Einkünfte nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich, wenn bezogen auf die tatsächlichen Verhältnisse feststeht,

1. dass er zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in das Unternehmen eingegliedert ist (bspw. VwGH 18. 7. 2001, 2001/13/0076; VwGH 17. 12. 2001, 2001/14/0194),
2. dass er eine laufende - wenn auch nicht notwendig monatliche (bspw. VwGH 18. 7. 2001, 2001/13/0150) - Entlohnung bezieht und

3. dass er kein deutlich ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko trägt, ihn also weder das ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben trifft (VwGH 21. 9. 1999, 99/14/0255; VwGH 26. 7. 2000, 2000/14/0061; VwGH 17. 10. 2001, 98/13/0185, s Anm 141 und 141b).

Diese drei Merkmale mussten nach der Rechtsprechung bis zum Erkenntnis des VwGH vom 10. 11. 2004, 2003/13/0018, kumulativ gegeben sein und waren grundsätzlich als gleichwertig anzusehen.

Zum Vorliegen dieser Merkmale bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer gibt es eine Vielzahl von Entscheidungen des VwGH; auf die Zusammenfassung in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 22 Anm. 139 ff, darf verwiesen werden.

Mit Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. 11. 2004, 2003/13/0018, hat der VwGH seine bis dahin vertretene Rechtsauffassung – auch im Lichte der bisher in zahlreichen Verfahren gewonnenen Erfahrungen – dahingehend revidiert, dass in Abkehr von der Annahme der Gleichwertigkeit der oben genannten Merkmale die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung in den Hintergrund zu treten haben und entscheidende Bedeutung vielmehr dem Umstand zukomme, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist.

Liegt bei der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft eine auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführende Weisungsungebundenheit vor, sind dem Erkenntnis zufolge im Falle der klar erkennbaren Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft alle weiteren Merkmale, die vor dem Hintergrund einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären für das Vorliegen des Tatbestandes nach Z 2 Teilstrich 2 ebenso irrelevant wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung.

Die Eingliederung sieht der VwGH mit jeder nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbaren Tätigkeit gegeben, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken in ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird.

Es ergibt sich schon allein aus der laufenden Wahrnehmung der Aufgaben des alleinigen Geschäftsführers die Eingliederung des Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus der Bw.

Wenngleich nach dem Erkenntnis des verstärkten Senates des VwGH vom 10. 11. 2004, 2003/13/0018, damit die Berufung schon entschieden ist, sei kurz auf die Argumentation in der Berufung eingegangen:

Nach der zuvor ergangenen Rechtsprechung des VwGH sprach eine laufende Entlohnung, auch im Wege von Akontierungen, gegen das Vorliegen eines Unternehmerrisikos. Der VwGH hat auch Schwankungen in der Entlohnung als unerheblich angesehen (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 22 Anm. 141a).

Unbeachtlich ist auch das Fehlen einer fixen Arbeitszeit oder eines fixen Arbeitsortes sowie die Möglichkeit, sich vertreten zu lassen (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 22 Anm. 140).

Auch hat der VwGH ein Unternehmerrisiko nicht deswegen erblickt, weil der Geschäftsführer für Kredite der Gesellschaft haftet (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 22 Anm. 141).

Die Einkünfte des kontinuierlich arbeitenden Geschäftsführers der Bw. sind daher unter § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 zu subsumieren und lösen Kommunalsteuer- sowie Dienstgeberbeitrags- und Zuschlag zum Dienstgeberbeitragspflicht aus.

Allerdings ist die Bw. im Recht, dass im Jahr 2001 nicht ein Geschäftsführerbezug von 360.000 S, sondern nur ein solcher in Höhe von 110.000 S dem Dienstgeberbeitrag- und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu unterziehen ist.

Der Berufung war daher insoweit teilweise Folge zu geben, als für das Jahr 2001 eine Neuberechnung zu erfolgen hat:

		GF-Bezüge	SV-GWW	Summe	DB	DZ
Berechnung:	1997	360.000,00	-	360.000,00		1.908,00
	1998	760.000,00	140.025,51	900.025,51		4.770,00
	1999	360.000,00	143.317,00	503.317,00		2.667,00
	2000	760.000,00	144.058,76	904.058,76		4.701,00
	2001	110.000,00	-	110.000,00		561,00
				2.777.401,27	124.983,00	14.607,00
				Euro	9.082,86	1.061,53

Unter Berücksichtigung der sonstigen von der Lohnsteuerprüfung –außer Streit stehenden- Feststellungen ergibt sich nun folgende Nachforderung an Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag:

Dienstgeberbeitrag betreffend GF-Bezüge lt. BE	124.983,00
sonstiger Dienstgeberbeitrag lt. Lohnsteuerprüfung	<u>18.208,00</u>
Summe	143.191,00
in €	10.406,99
 Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag betreffend GF-Bezüge lt. BE	 14.607,00

sonstiger Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag lt. Lohnsteuerprüfung	<u>2.129,00</u>
Summe	16.736,00
in €	1.216,25

Wien, am 31. Jänner 2006