

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch VT, vom 23. Oktober 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 21. September 2001 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für den Zeitraum 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für den obgenannten Prüfungszeitraum wird mit € 10.595,70 (bisher € 12.204,68), der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit € 1.054,92 (bisher € 1.212,26) festgesetzt.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

### Entscheidungsgründe

Laut Bericht gemäß § 151 BA0 vom 20. September 2001 betreffend die über den Zeitraum vom 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 2000 durchgeföhrte Lohnsteuerprüfung wurden ua die Bezüge (Entlohnung/Entnahmen) der Geschäftsführer (GF) der Berufungswerberin (Bw) gemäß § 41 Abs 1 FLAG dem Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterworfen. Der Lohnsteuerprüfer stellte fest, dass ein deutlich ins Gewicht fallende Unternehmerrisiko der an der Bw Beteiligten Einkünften iSd § 22 Abs 2 Z 2 EStG 1988 entgegenstünde. Ein Unternehmerrisiko liege aber nur dann vor, wenn der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die

Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend selbst gestalten könne. Die Gesellschafter seien auf Dauer entgeltlich tätig und somit in den Betrieb der Bw eingegliedert. Die Entlohnung/Entnahmen erfolgten monatlich. Mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 21. September 2001 wurden der Bw daher insgesamt € 12.204,68 an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und € 1.212,26 an Zuschlag zu diesem zur Zahlung vorgeschrieben.

Gegen diesen Bescheid berief die steuerliche Vertretung mit Eingabe vom 24. Oktober 2001 rechtzeitig. Mit Schriftsatz vom 11. Feber 2002 wurde ergänzend ausgeführt, dass dem Entgelt der GF beiliegende GF-Verträge zugrundeliegen würden. Aus diesen Verträgen ergebe sich das GF-Entgelt für das jeweilige Jahr in Abhängigkeit des tatsächlich erzielten Unternehmensergebnisses. Im Bescheid vom 21. September 2001 seien die GF-Bezüge betreffend das Kalenderjahr 2000 mit € 41.132,83 (ATS 566.000,00) angesetzt worden. Gemäß tatsächlich erfolgter Abrechnung und Verbuchung (siehe Bilanz) würden die GF-Bezüge jeweils € 23.255,31 (ATS 320.000,00) betragen. Aus den beiliegenden Verträgen gehe eindeutig hervor, dass die Einnahmen der Geschäftsführung in Verbindung mit dem Unternehmensergebnis schwanken. Gemäß Verwaltungsgerichtshoferkenntnis 2001/13/0086 vom 19. Dezember 2001 liege bei einer Verbindung zwischen Unternehmenserfolg und Geschäftsführerbezügen ein Unternehmerrisiko vor. Aufgrund der nunmehr wieder geänderten Rechtsprechung werde beantragt, die GF-Bezüge aus der Bemessungsgrundlage DB, DZ auszuscheiden und die vorgeschriebenen Beträge in Höhe von € 13.416,94 wieder gutzuschreiben.

Laut Geschäftsführungsvertrag sei der GF berechtigt und verpflichtet, die Gesellschaft allein zu vertreten und die Geschäfte der Gesellschaft zu führen. Seien mehrere GF bestellt, so haben sich diese untereinander auf die Aufteilung der Aufgabengebiete zu einigen. Der GF sei berechtigt, sich zur Erfüllung seiner Aufgaben, soweit gesetzlich möglich, von Dritten vertreten zu lassen. Dem GF obliege die Leitung und Überwachung des Unternehmens im Ganzen. Er habe insbesondere für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft Sorge zu tragen. Der GF habe die ihm obliegenden Pflichten nach Maßgabe der Gesetze, des Gesellschaftsvertrages und dieses Vertrages wahrzunehmen. Der GF sei in Ausübung seiner Tätigkeit ausdrücklich an keinerlei Dienstzeiten gebunden. Die Jahresarbeitszeit sei von ihm nach Maßgabe seiner Einschätzung festzulegen. Für die ordnungsgemäße Erbringung seiner Leistung würde der GF ein vorläufiges Jahresgrundentgelt von ATS 300.000 erhalten, auszahlbar nach Anforderung durch den GF unter Berücksichtigung der Liquiditätslage der Gesellschaft. Dieses Grundentgelt werde anhand des erzielten Betriebsergebnisses (Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit vor Abzug der

Geschäftsführervergütung) wie folgt angepasst. Der GF würde vom Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit vor Abzug der Geschäftsführervergütung bis ATS 720.000,00 42 % des erzielten Betriebsergebnisses zwischen ATS 720.000,00 und 1.000.000,00 obiges Grundentgelt zwischen ATS 1.000.000,00 und 1.500.000,00 obiges Grundentgelt + 10 % des 1.000.000,00 übersteigenden Betrages zwischen ATS 1.500.000,00 und 2.000.000,00 obige Stufen + 15 % des 1.500.000,00 übersteigenden Betrages vom ATS 2.000.000,00 übersteigenden Betrag obige Stufen + 22,5 % vom übersteigenden Betrag jeweils gerundet auf volle 10.000,00 erhalten.

Bei negativen Betriebsergebnissen würde der GF keine Vergütung erhalten. Sollten die Betriebsergebnisse über zwei Jahre anhaltend negativ sein, so sei er verpflichtet der Gesellschaft 10 % der negativen Betriebsergebnisse ab diesem Jahr zu ersetzen. Anstelle des Ersatzes könne der GF persönlich Haftungen gegenüber den Banken in Höhe von 20 % des negativen Betriebsergebnisses abgeben. Auf diese abzugebenden Haftungen seien bereits allfällig bestehende Haftungsübernahmen anzurechnen. Der GF habe selbst für seine Unfall-, Kranken- und Pensionsversicherung aufzukommen. Es obliege dem GF im Falle der Krankheit die Geschäftsführung der Gesellschaft sicherzustellen. Geschehe dies nicht in geeigneter Weise, so gilt dieser Geschäftsführervertrag als aufgelöst. Dieser Vertrag werde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Der Vertrag könne von beiden Vertragsteilen unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist auf jeden Monatsletzten gekündigt oder aus wichtigem Grund mit sofortiger Wirkung aufgelöst werden. Sollte eine Bestimmung dieses Geschäftsführungsvertrages nicht rechtswirksam sein oder ungültig werden, so berühre dies die Wirksamkeit der übrigen Bestimmungen nicht. Die Vertragspartner würden sich verpflichten, an Stelle der unwirksamen Bestimmungen unverzüglich solche zu vereinbaren, die dem wirtschaftlichen Zweck der unwirksamen Bestimmung und der Zwecksetzung der Parteien am nächsten kommen. Sofern nichts anderes vereinbart, würden die Bestimmungen des Gesetzes über die Gesellschaft mit beschränkter Haftung und das Handelsgesetzbuch in ihrer jeweils gültigen Fassung gelten. Die Anwendung irgendwelcher arbeitsrechtlicher Bestimmungen (Angestelltengesetz, Arbeitszeitgesetz, ...) sei im Verhältnis zwischen den Vertragspartnern ausdrücklich ausgenommen worden. Dies geschehe vor allem in Hinblick auf die gesellschaftliche Stellung des GF.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. Mai 2002 wurde der Berufung teilweise stattgegeben und hiezu ausgeführt, dass im Zuge des Berufungsverfahrens die (Gesellschafter)Geschäftsführerverträge vorgelegt worden seien und bekanntgegeben worden sei, dass sich das Geschäftsführerentgelt für das jeweilige Jahr in Abhängigkeit des tatsächlich erzielten Unternehmensergebnisses ergäbe. Somit würden die Einnahmen aus der Geschäftsführung in Verbindung mit dem Betriebsergebnis schwanken; ein Unternehmerrisiko sei daher anzunehmen. Aus den Akten des Finanzamtes ergebe sich, dass die beiden GF zu je 50 % Gesellschafter der Bw sind und sich diese beiden Gesellschafter untereinander auf die Aufteilung der jeweiligen Zuständigkeitsbereiche geeinigt haben. In der Folge wurde auf die Bestimmungen der schon inhaltlich dargestellten Geschäftsführerverträge eingegangen. Aus den Bilanzen sei ersichtlich, dass mit Ausnahme des Jahres 1997 die Geschäftsführerentgelte bei monatlichen Vorauszahlungen richtig nach dem Grundentgelt und den entsprechenden Bonusprozenten berechnet worden ist. Im Jahre 1997 sei das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit vor Abzug der Geschäftsführervergütung ATS 556.103,77 und trotzdem sei die Geschäftsführervergütung für jeden einzelnen GF mit dem Grundentgelt von ATS 300.000,00 ohne (nachträgliche) Kürzung ausbezahlt worden.

Mit der DB- und DZ-Pflicht eines Gesellschafter-Geschäftsführers habe sich im Jahre 2001 sowohl der Verfassungsgerichtshof als auch der Verwaltungsgerichtshof eingehend beschäftigt und dazu sei der Zeitschrift "Recht der Wirtschaft", Heft 6/2001, Artikel 406, folgendes zu entnehmen:

"Mit Erkenntnissen vom 1.3.2001, G 109/00, und vom 7.3.2001, G 110/00, hat der VfGH Anfechtungsanträge des VwGH abgewiesen. Diese Anträge waren auf Aufhebung gesetzlicher Bestimmungen gerichtet, aus denen sich die KommSt-Pflicht und die DB-Pflicht für Gesellschafter-Geschäftsführer ergibt.

Nunmehr liegt bereits eine Reihe von Erkenntnissen des VwGH vor, die nach den zitierten abweisenden Erkenntnissen des VfGH ergangen sind und sich wiederum mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer beschäftigen. Es sind dies die E 23.4.2001, 2001/14/0054 (hinsichtlich eines zu 100 % an der GmbH beteiligten Geschäftsführers); 23.4.2001, 2001/14/0052 (ebenfalls hinsichtlich eines zu 100 % beteiligten Geschäftsführers), und 10.5.2001, 2001/14/0061 (zu einem zu 50 % beteiligten Geschäftsführer). Die Erkenntnisse zeigen, dass der VwGH die Judikaturlinie, die er mit E 18.9.1996, 96/15/0121, und 20.11.1996, 96/15/0094 eingeschlagen hat, aufrechterhält. Entsprechend dieser Rechtsprechung zählen die Bezüge der wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer im Wesentlichen dann zur Bemessungsgrundlage für KommSt und DB (sowie DZ), wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind: Der Geschäftsführer ist entgeltlich auf Dauer tätig und

---

dadurch in den Betrieb der GmbH eingegliedert. Aus der dem Geschäftsführer tatsächlich gewährten Entlohnung ergibt sich, dass ihn kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft. Von Bedeutung ist auch noch das Merkmal der laufenden, wenn auch nicht notwendig monatlichen Entlohnung."

Das Unternehmerrisiko ergebe sich aus einem tatsächlichen Wagnis hinsichtlich der Einnahmen und Ausgaben des Geschäftsführers. Dabei sollte in erster Linie auf die tatsächliche Entwicklung der Einnahmen des Geschäftsführers Bedacht genommen werden und erst nachrangig auf die vertraglichen Vereinbarungen, zumal der erheblich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer den Anstellungsvertrag jederzeit ändern kann (Zorn, SWK/2001, S 347 ff). Ein wesentliches Indiz könne daher die Zusammenstellung der Jahreslohnsummen des Geschäftsführers für einen mehrjährigen Zeitraum darstellen. 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), seien ein starkes Indiz für das Unternehmerwagnis. Zu beachten sei auch noch, ob der Geschäftsführer solche Aufwendungen zu tragen hat, aus denen sich, weil sie der Höhe nach nicht absehbar sind, ein hohes Wagnis ergibt. Dabei komme nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes im Hinblick auf die aus dem Umstand des Selbstkontrahierens resultierenden Schwierigkeiten der Sachverhaltsermittlung und der oftmals fehlenden zivilrechtlichen Wirksamkeit bei Insichgeschäften eines Allein-Gesellschafter-Geschäftsführers der nach außen in Erscheinung tretenden tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehung ausschlaggebende Bedeutung zu (vgl VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0052 und 23.4.2001, 2001/14/0054 sowie die dort angeführten Judikate). Es sei dabei das Unternehmerrisiko, das den Gesellschafter-Geschäftsführer trifft, von jenem Unternehmerrisiko zu unterscheiden, das auf den (wesentlich beteiligten) Gesellschafter entfällt.

Im gegenständlichen Fall seien die beiden 50%igen Gesellschafter-Geschäftsführer seit Gründung der Gesellschaft mit beschränkter Haftung (laut Fragebogen am 16. März 1993 im Handelsregister eingetragen) als Gesellschafter-Geschäftsführer für diese Gesellschaft jeweils eigenverantwortlich tätig. Angesichts dieser Fakten sei davon auszugehen, dass die beiden GF für die Bw auf Dauer entgeltlich tätig und dadurch in den Betrieb eingegliedert seien. Für diese Annahme spreche auch der § 6 des Geschäftsführervertrages, wonach dieser Vertrag auf unbestimmte Zeit abgeschlossen wird. Aus dem Faktum, dass im Jahre 1997 die Bestimmungen des GF-Vertrages über die Höhe des GF-Entgeltes bei Nichterreichen eines bestimmten Betriebsergebnisses nicht durch (nachträgliche) Kürzung des GF-Entgeltes eingehalten worden sind, sei ersichtlich, dass ein Unternehmerwagnis nicht vorliegt (dabei

handelt es sich nicht um einen Fehler; arg. Jahresgrundentgelt laut Vertrag). Im Gegenzug sei beim besonders guten Betriebsergebnis im Jahre 1999 die Bonuszahlung sofort ausbezahlt worden.

Das Finanzamt sei daher der Auffassung, dass der oa Vertrag und die tatsächliche Vorgangsweise in ihrem wirtschaftlichen Gehalt mit der Vereinbarung eines Fixbezuges (der Vertrag spricht selbst von einem Grundentgelt) mit erfolgsabhängigen Prämien vergleichbar ist. Ein Fixbezug sei auf jeden Fall ein starkes Indiz gegen ein Unternehmenswagnis und auch die erfolgsabhängige Bonuszahlungen würden ein Unternehmerwagnis nicht zu begründen vermögen, da solche Abmachungen auch bei leitenden Angestellten nicht unüblich sind (siehe VGH vom 25. September 2001, ZI 2001/14/0092). Gegen ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko spreche auch die Bestimmung, dass bei über zweijährigen negativen Betriebsergebnissen, die GF nur 10 % (bzw 20 % bei einer Bankhaftung) der negativen Betriebsergebnisse ab diesem Jahr zu ersetzen haben. Auch die Bestimmung des § 5 des GF-Vertrages (Krankheit, Versicherung) über die Selbsttragung der Unfall-, Kranken- und Pensionsversicherung würde ein Unternehmerrisiko nicht zu begründen vermögen, da auch Dienstnehmer zumindest den Dienstnehmeranteil dieser Versicherungen selbst zu tragen haben. Die Tätigkeit der beiden GF weise in der Zusammenschau aller aufgezeigten Fakten unter Außerachtlassung der – aufgrund er gesellschaftsrechtlichen Beteiligung fehlenden – Weisungsgebundenheit die überwiegenden Merkmale eines steuerlichen Dienstverhältnisses aus. Die Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Dienstgeberzuschlages erfolge somit im Grunde zu Recht. Hinsichtlich des Jahres 2000 betrage die Bemessungsgrundlage jeweils ATS 320.000,00 und somit sei der Berufung teilweise stattzugeben gewesen.

Mit Schriftsatz vom 5. Juni 2002 beantragte die steuerliche Vertretung die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen. Eine zusätzliche Begründung werde in den nächsten Tagen nachgereicht.

Mit Eingabe vom 18. Juli 2002 führte die steuerliche Vertretung nunmehr begründend aus, dass die Behörde aus dem Faktum, dass im Jahre 1997 keine Anpassung vorgenommen wurde, den Schluss ziehe, dass ein Unternehmerwagnis nicht vorläge und gehe explicit davon aus, dass es sich nicht um einen Fehler handle. Tatsächlich seien bei der Bilanzierung nach Berechnung des Geschäftsführerentgeltes Berichtigungen von Bilanzansätzen vorzunehmen. Die nunmehr falsche Berechnung des Geschäftsführerentgeltes sei irrtümlicherweise nicht korrigiert worden. Der nun aufgrund der Berufungsentscheidung zu Tage getretene Fehler in der Abrechnung führe zu einer Rückforderung der Überbezüge beider GF zuzüglich Zinsen. Die Annahme der Behörde, dass es sich nicht um einen Fehler handle, sei nicht nachvollziehbar.

Bei konsequent gesamthafter und nicht nur einseitiger abgabenrechtlicher Beurteilung wäre dieser Überbezug, sofern bei Erkennen des Fehlers keine Korrektur erfolgt, als verdeckte Gewinnausschüttung zu beurteilen. Die Schlussfolgerung der fehlerhaften Berechnung läge die Vereinbarung eines Fixbezuges vor, sprengt den Rahmen der freien Beweiswürdigung. Die Abgabenbehörden hätten ihre Ermittlungen im Interesse der Erforschung der Vollständigkeit und Richtigkeit des Sachverhaltes, also im Interesse der Berücksichtigung der materiellen Wahrheit ohne Rücksicht auf fiskalische Vorteil- oder Nachteilhaftigkeiten zu führen (VGH 12. Dezember 1985, 85/16/99). Die freie Beweiswürdigung könne und dürfe also nicht profikalistisch dazu missbraucht werden, vertraglich geregelte Tatbestände zu ignorieren. Im gegenständlichen Fall handle es sich um Vereinbarungen zwischen zwei Gesellschaftern und 2 GF in Personalunion. Keiner der Vertragspartner habe die Möglichkeit den Vertrag einseitig abzuändern. Diese vertraglichen Vereinbarungen einfach basierend auf einer nicht nachvollziehbaren Annahme zu ignorieren, erscheine willkürlich.

Die Behörde behauptet, die Übernahme von nur 10 % des negativen Betriebsergebnisses stelle kein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko dar. Der GF erhalte also bei negativen Betriebsergebnissen nicht nur keine Vergütung, sondern müsse für seine Tätigkeit Geld bringen. Die Behörde scheine jeden Bezug zur Realität verloren zu haben, wenn sie davon ausgeht, dass dies kein ins Gewicht fallendes Risiko darstelle. Die nach oben nicht beschränkte Verlustübernahme in Höhe von 20 % durch die beiden GF stelle uE in betriebswirtschaftlich korrekter Betrachtung ein erhebliches Risiko dar. Diese Argumentation der Behörde zeige klar, dass mit allen Mitteln versucht wird, die DB- und DZ-Pflicht von allen Geschäftsführergehältern herbeizuargumentieren. Der Verwaltungsgerichtshof habe in seinen neueren Erkenntnissen klar Stellung bezogen, dass nicht alle Geschäftsführerbezüge pflichtig sein können. Die argumentative Vorgangsweise der Behörde sei gerade in Hinblick auf die jüngsten Erkenntnisse für den Steuerpflichtigen nicht verständlich. Es werde daher beantragt, den Bescheid abzuändern.

Mit Eingabe vom 31. Jänner 2003 wurden gemäß § 323 Abs 12 BA0 die Anträge gestellt, es möge die Entscheidung über die eingebrauchte Berufung durch den gesamten Berufungssenat in einer mündlichen Berufungsverhandlung (§ 284 BA0) gefällt werden.

Mit Schriftsatz vom 30. September 2005 wurden diese Anträge auf Entscheidung über die eingebrauchte Berufung durch den gesamten Berufungssenat in einer mündlichen Berufungsverhandlung ersatzlos zurückgezogen.

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

Den Dienstgeberbeitrag haben gemäß § 41 Abs. 1 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 (FLAG) alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

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

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

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

Nach der Rechtsprechung des VwGH (Erkenntnisse 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, 19.02.2004, 2004/15/007, 22.03.2004, 2001/14/0063, 24.02.2004, 2001/14/0062, 31.03.2004, 2004/13/0021 uam.) werden Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer Ges.m.b.H. dann erzielt, wenn - bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse - feststeht,

- dass der Gesellschafter-Geschäftsführer zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes seiner Gesellschaft eingegliedert ist,
- dass ihn unter Bedachtnahme auf die Einnahmen- bzw. Ausgabenschwankungen kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft und
- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält (vgl. die Erkenntnisse vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, vom 18.7.2001, 2001/13/0063, und vom 18.9.2003, 2001/15/0151).

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, G 109/00, wird unter Anführung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer

weisungsgebundenen Tätigkeit Anzeichen für ein Dienstverhältnis seien, im Fall der - auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden - Weisungsgebundenheit ihre Unterscheidungskraft verlieren und daher für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen, nicht brauchbar sind. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsgebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem Folgende (vgl. hierzu auch Arnold, ÖStZ 2000, 639f): fixe Arbeitszeit (vgl. VwGH 22.9.2000, 2000/15/0075, 30.11.1999, 99/14/0270 und 27.7.1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (vgl. VwGH 30.11.1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (vgl. VwGH 24.2.1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (vgl. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339, und 27.1.2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (vgl. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339).

Näher zu beleuchten wären somit folgende Kriterien:

**a) Eingliederung in den geschäftlichen Organismus:**

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 Körperschaftsteuer, § 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).

Gerade diese Eingliederung erscheint im gegenständlichen Fall jedenfalls gegeben, zumal die wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer die Bw laut Firmenbuchauszug vom 22. November 2005 seit 16. März 1993 selbständig vertraten und somit die Aufgaben der Geschäftsführung über einen längeren Zeitraum andauernd und kontinuierlich erfüllt hatten. Diesbezüglich wird auch auf die mit Schriftsatz vom 11. Feber 2002 vorgelegten Geschäftsführerverträge verwiesen, die unter §§ 1 und 2 den Aufgabenbereich und die Befugnisse sowie Pflichten und Verantwortlichkeit des jeweiligen GF beschreiben. Fest steht, dass für das Unternehmen der persönliche Arbeitseinsatz der GF zB bei der Leitung und Überwachung des Unternehmens im Ganzen etc erforderlich war. Im Streitfall ist unter Berücksichtigung des "funktionalen" Verständnisses des Begriffes "Eingliederung in den

---

"betrieblichen Organismus" (VwGH 29.1.2002, 2001/14/0076) und unter Bedachtnahme auf den umfangreichen Tätigkeitsbereich der in Rede stehenden Gesellschafter Geschäftsführer eine faktische Eingliederung derselben bei Erfüllung der von ihnen übernommenen Tätigkeitsbereiche in den betrieblichen Ablauf der Bw gegeben und zwar sowohl in zeitlicher, örtlicher als auch in organisatorischer Hinsicht.

**b) Unternehmerwagnis:**

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 (VwGH 25.11.2002, 2002/14/0080). In diese Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben.

Ob bzw. in welcher Ausprägung im einzelnen Fall die maßgeblichen Kriterien, wie etwa Unternehmerwagnis vorliegen, ist eine Sachverhaltsfrage. Auf die besonderen Schwierigkeiten der Feststellung des tatsächlichen Sachverhaltes, die sich bei den in Rede stehenden Leistungsverhältnissen insbesondere aus dem dabei häufig vorzufindenden Umstand des Selbstkontrahierens ergeben, wurde bereits wiederholt in der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hingewiesen (vgl. das Erkenntnis vom 25.4.2002, 2001/15/0066). Dieser Aspekt hat zur Folge, dass bei der Sachverhaltsfeststellung, um dem Objektivierungserfordernis hinreichend Rechnung zu tragen, der nach außen in Erscheinung tretenden tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehung die wesentliche Bedeutung beizumessen ist (VwGH 31.3.2003, 2003/14/0023).

**c) Laufende Entlohnung:**

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnisse vom 23.4.2001, 2001/14/0054, und 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, vom 18.7.2001, 2001/13/0072 und 2001/13/0063, vom 18.7.2001, 2001/13/0082) steht der Annahme der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht entgegen, dass die Vergütung des Geschäftsführers ausschließlich in Form z.B. von vierteljährlich zufließender Zahlungen bewirkt wird, da diese Judikatur das Element laufender Lohnzahlung nicht an die Bedingung knüpft, dass die dem Geschäftsführer gewährten Vergütungen im Monatsrhythmus zufließen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes reicht es für die Annahme einer laufenden Entlohnung aus, wenn die Geschäftsführervergütung zB dem

Verrechnungskonto jährlich gutgeschrieben wird (vgl. VwGH 27.8.2002, 2002/14/0094, 18.9.2003, 2001/15/0151).

Im Streitfall erfolgte die Entlohnung der Geschäftsführer in der vom Lohnsteuerprüfer jährlich angegebenen Höhe, wobei im Jahr 2000 – wie aus der Berufungsvorentscheidung vom 2. Mai 2002 ersichtlich - eine Änderung gemäß tatsächlich erfolgter Abrechnung und Verbuchung laut Schriftsatz vom 11. Feber 2002 vorgenommen wurde (anstelle des ursprünglichen Betrages von ATS 566.000 wurde ein GF-Bezug von ATS 320.000 angesetzt).

Eine laufende Entlohnung ist bei den bereits dargestellten Entnahmemodalitäten ebenfalls als gegeben zu erachten.

In der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. November 2004, 2003/13/0018, wird nunmehr revidierend wie folgt ausgeführt:

Eine Überprüfung der Rechtsanschauungen, die der Verwaltungsgerichtshof zu den Voraussetzungen einer Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 in der referierten Judikatur geäußert hat, gebe - auch im Lichte der daraus gewonnenen Erfahrungen - dazu Anlass, die bisher vertretene Rechtsauffassung dahin zu revidieren, dass in Abkehr von der Annahme einer Gleichwertigkeit der zu obigen lit a bis c 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 zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist.

Zu diesem Ergebnis ist der Verwaltungsgerichtshof aus nachstehenden Überlegungen gelangt: Die Schwierigkeiten, welche die Auslegung der Vorschrift des § 22 Z. 2 Teilstich 2 EStG 1988 bereitet, würden vornehmlich in der vom Gesetzgeber gebrauchten Wortfolge "sonst alle" wurzeln.

Dass der Gesetzgeber mit dem Wort "sonst" den Umstand der gesellschaftsvertraglich begründeten Freiheit des Geschäftsführers (oder in anderer Weise für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters) von jeder Fremdbestimmung ansprechen und damit das Merkmal der Weisungsgebundenheit als Tatbestandsvoraussetzung der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 beseitigen wollte, habe der Verwaltungsgerichtshof schon in seinen Erkenntnissen vom 18. September 1996, Slg. N.F. Nr. 7118/F, und vom 20. November 1996, Slg. N.F. Nr. 7143/F, ausgesprochen und an diesem Verständnis von der Bedeutung des Ausdrucks "sonst" auch in der Folge festgehalten. Der Verwaltungsgerichtshof bleibe bei diesem Verständnis.

Ist die Bedeutung des Wortes "sonst" in der Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 klargestellt, dann gelte es, den Bedeutungsgehalt des Wortes "alle" in dieser Gesetzesvorschrift zu erforschen.

Der Verfassungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 1. März 2001, G 109/00, VfSlg. Nr. 16.098, dargelegt, dass die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Abgrenzung selbständiger von nichtselbständiger Arbeit einem - vom Verfassungsgerichtshof geteilten - Verständnis der Gesetzeslage entspreche, welches die Begriffe der Selbständigkeit/Unselbständigkeit und des Dienstverhältnisses sowie des Arbeitnehmers im steuerlichen Sinn nicht als durch § 47 EStG 1988 abschließend definiert ansieht, sondern als durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten "Typusbegriff" deutet. Solchen "Typusbegriffen" seien die realen Erscheinungen nicht zu subsumieren, sondern an Hand einer Vielzahl von Merkmalen zuzuordnen, wobei nicht stets alle Merkmale in gleicher Intensität ausgebildet sein müssten und die Entscheidung letztlich nach dem Gesamtbild zu erfolgen habe, heisst es im genannten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes weiter. Der Verfassungsgerichtshof verstand unter dem in der Vorschrift des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gebrauchten Ausdruck "alle" in seinem Erkenntnis somit augenscheinlich die außerhalb der Weisungsgebundenheit - nach der Besonderheit des Leistungsverhältnisses eines Gesellschafters zu seiner Gesellschaft - noch in Betracht kommenden Merkmale eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses, wie sie von der Rechtsprechung als zu den gesetzlich durch § 47 Abs. 2 EStG 1988 definierten Tatbestandsvoraussetzungen hinzutretend entwickelt worden waren.

An dieser Auffassung hat sich die zu obigen Punkten (Unternehmerrisiko, Eingliederung in den geschäftlichen Organismus etc.) referierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes in der Folge orientiert und hat neben der Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft auch das Fehlen eines Unternehmerwagnisses aus der Tätigkeit für die Gesellschaft und das Element laufender Lohnzahlung als relevante Kriterien angenommen. Die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 beschreibt das steuerrechtliche Dienstverhältnis allerdings mit zwei Merkmalen, nämlich der Weisungsgebundenheit einerseits und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers andererseits. Diese beiden Merkmale gehen nach der vom Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 1. März 2001 zum Ausdruck gebrachten Sichtweise, der sich der Verwaltungshof in seinem Erkenntnis vom 10. November 2004, 2003/13/0018, anschließt, nicht in einem Oberbegriff der Weisungsunterworfenheit auf. In den hg. Erkenntnissen vom 17. Mai 1989, 85/13/0110, Slg. NF. Nr. 6.403/F (zitiert im genannten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes), vom 31. Juli 1996, 95/13/0289, vom 23. Mai 2000, 97/14/0167, vom 20. Dezember 2000, 99/13/0223, Slg. NF. Nr. 7.569/F, vom 25. Jänner 2001, 95/15/0074, und zuletzt vom 24. Juni 2004, 2001/15/0113, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass (nur) in Fällen, in denen die im Gesetz festgeschriebenen Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes

des Arbeitgebers noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen ist.

Wird das in § 47 Abs. 2 EStG 1988 normierte Tatbestandselement der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck "sonst" in § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigt (oder im Verständnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. April 2001, 2001/14/0054, "hinzugedacht"), dann kann sich der Ausdruck "alle" in derselben - auf die gesetzliche Definition des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 verweisenden - Vorschrift damit (primär) nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers beziehen. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann in einer dem Gesetzeswortlaut verpflichteten Auslegung Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nur noch in solchen Fällen zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre.

Hievon wird aber in aller Regel - und somit auch im Berufungsfall - nicht auszugehen sein, weil die Frage, nach der Eingliederung der tätigen Gesellschafter in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft weiterhin nach jenem bereits referierten Verständnis von diesem Tatbestandsmerkmal zu beantworten ist, zu dem der Verwaltungsgerichtshof in seiner bisherigen Rechtsprechung gefunden hat. Nach diesem Verständnis wird dieses für die Erfüllung des Tatbestandes der Einkünftezielung nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 notwendige Merkmal durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird, ohne dass dabei von Bedeutung wäre, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde. Mit der Erzielung von Einkünften aus Vergütungen im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 werden zufolge der Qualität dieser Vorschrift als lex specialis gegenüber anderen Einkünftetatbeständen diese nämlich - wie dies der Verwaltungsgerichtshof schon in seinem Erkenntnis vom 26. November 2003, 2001/13/0219, so entschieden hat - durch eine solche Tätigkeit rechtlich verdrängt, welche durch einen Steuerpflichtigen in seiner Eigenschaft als Gesellschafter jener Gesellschaft gegenüber erbracht wird, an der er im Sinne des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 wesentlich beteiligt ist.

Das dem von der Rechtsprechung als zusätzlichem Hilfskriterium entwickelten Abgrenzungselement des Bestehens oder Fehlens eines Unternehmerrisikos bei der Betrachtung der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft auch in der praktischen

---

Rechtsanwendung keine Bedeutung zukommt, zeigt übrigens die vom Verwaltungsgerichtshof aus seiner reichhaltigen Rechtsprechung gewonnene Erfahrung, nach der ein dem Gesellschafter-Geschäftsführer aus der Geschäftsführungstätigkeit erwachsenes und rechtlich dieser Tätigkeit zuzuordnendes Unternehmerwagnis bislang so gut wie nie erwiesen werden konnte, zumal in den wenigen Beschwerdefällen, in denen der angefochtene Bescheid aufzuheben war, der Aufhebungsgrund regelmäßig in Unzulänglichkeiten der Bescheidbegründung wurzelte.

Liegt bei der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft eine auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführende Weisungsungebundenheit vor, wie sie der Ausdruck "sonst" in der in Rede stehenden Vorschrift unterstellt, dann sind 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 (im Zweifelsfall zusätzlich heranziehbare) Indizien für ein Dienstverhältnis wären, für das Vorliegen des Tatbestandes nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ebenso irrelevant wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaft und tätigem Gesellschafter. Die gesetzlich begründeten Unterschiede zwischen der Rechtsstellung eines Gesellschafter-Geschäftsführers (oder in anderer Weise für die Gesellschaft Tätigen) zu der eines Arbeitnehmers haben ihren Grund in den Anknüpfungen der arbeits-, sozial- und haftungsrechtlichen Schutzgesetze an das Vorliegen eines Rechtsverhältnisses im Sinne des Arbeitsrechtes, das zufolge der Eigenart der hier untersuchten Leistungsbeziehung häufig nicht vorliegt.

Im Sinne des Erkenntnisses des verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, hat der Verwaltungsgerichtshof auch in seinen Erkenntnissen vom 22. Dezember 2004, 2004/15/0082, 2003/15/0056, 0043 entschieden.

Im vorliegenden Berufungsfall übten die Geschäftsführer bei der Bw ihre Geschäftsführungstätigkeit seit März 1993 aus. Das Merkmal ihrer Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft ist aufgrund vorstehender Ausführungen zweifelsfrei gegeben.

Die von der steuerrechtlichen Vertretung vorgetragenen Argumente gehen somit mangels rechtlicher Relevanz der vorgetragenen Sachverhalte (siehe das bereits zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. November 2004, 2003/13/0018) ins Leere.

Zusammenfassend ist aufgrund vorstehender Ausführungen festzuhalten, dass im Gegenstandsfall die Voraussetzungen für die Qualifikation der Entlohnungen/Entnahmen der wesentlich beteiligten Geschäftsführer nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 erfüllt sind. Die von den Geschäftsführern erhaltenen Beträge in der vom Prüfer im Prüfungsbericht jährlich angegebenen Höhe bzw in der von der steuerlichen Vertretung angegebenen Höhe für

2000 sind daher gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 sowohl in die Beitragsgrundlage des DB als auch in jene des DZ einzubeziehen.

Der angefochtene Bescheid war daher insoweit abzuändern, als der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für das Kalenderjahr 2000 von den von der steuerrechtlichen Vertretung im Zuge des Berufungsverfahrens bekannt gegebenen Geschäftsführervergütungen zu bemessen war. Für das Jahr 2000 ergibt sich daher anstelle der ursprünglichen Bemessungsgrundlage von € 41.132,83 eine berichtigte von € 23.255,31, weshalb sich insgesamt ein Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 10.595,70 (bisher € 12.204,68) und ein Zuschlag zu diesem in Höhe von € 1.054,92 (bisher € 1.212,26) ergibt.

Der Berufung war daher teilweise statzugeben und es war wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Feldkirch, am 21. Dezember 2005