

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für 2000 und 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diesen Bescheid ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieses Bescheides eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt eingebracht werden. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt (Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer) eingebracht werden.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diesen Bescheid innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist 50% Gesellschafter und neben dem Mitgesellschafter einzelzeichnungsberechtigter Geschäftsführer (GF) der mit Gesellschaftsvertrag vom 19.6.2000 errichteten F. GmbH. Das Stammkapital ist jedenfalls im Berufszeitraum laut Aktenlage nur zur Hälfte einbezahlt.

Die Entlohnung des Berufungswerbers wurde derart geregelt (ein schriftlicher Vertrag wurde mit 1.1.2001 ausgefertigt (vorher sei eine entsprechende mündliche Vereinbarung getroffen worden), dass dieser eine Vergütung erhält, die wie folgt ermittelt wird:

Jahresumsatz, der von der Gesellschaft realisiert wurde
abzüglich Vorab-Provisionen lt. Provisionsregelungen

Deckungsbeitrag

entsprechend dem Umsatzanteil des GF zurechenbarer Deckungsbeitrag

abzüglich direkt dem GF zurechenbarer Einzelkosten

abzüglich entspr. dem Umsatzanteil nicht direkt dem GF zurechenbarer Gemeinkosten

Zwischensumme

abzüglich entspr. dem Umsatzanteil thesaurierter bzw.

auszuschüttender Gewinne lt. Gesellschafterbeschluss

= Jahresvergütung

zuzüglich Vorab-Provision für den GF lt. Provisionsregelung

= Gesamtjahresvergütung des Geschäftsjahres

Ein allfällig **negatives Ergebnis hat der GF aufzufüllen.**

Das Finanzamt führte aus wie folgt:

Aufgrund dieser Regelung in den Streitjahren seitens des Berufungswerbers geltend gemachte Betriebsausgaben aus der Verlustverrechnung und Vorsteuern (diese Verlustverrechnung wurde seitens der GmbH in Rechnung gestellt) wurden im Rahmen einer Betriebsprüfung (Bp., BP) mangels Fremdüblichkeit nicht anerkannt.

Darüber hinaus ergibt sich aus der Vereinbarung, dass der GmbH grundsätzlich keinerlei Unternehmerrisiko aufgrund der Auffüllungsverpflichtung der Geschäftsführer verbleibt und die Geschäftsführer (der Vertrag des zweiten GF ist gleichlautend) das Unternehmerrisiko der GmbH grundsätzlich zur Gänze übernehmen.

Das Vorbringen, ein Fremdgeschäftsführer würde im Rahmen einer leistungsgerechten Entlohnung insofern zustimmen, als er zwar das Risiko eines Verlustes, so als ob er Einzelunternehmer oder Gesellschafter einer Personengesellschaft wäre, trägt, jedoch den Vorteil hat, die vorhandene Organisation und Infrastruktur des Unternehmens zu nutzen und dadurch weniger Kosten zu tragen hat, als wenn ein eigenes Unternehmen gegründet würde, ist nicht schlüssig. Abgesehen von der Frage, welche Organisation und Infrastruktur bei der ggstl. neu gegründeten F. GmbH (gegründet am 19.7.2000; s. Umsatzsteuer- und

Einkommensteuererklärung 2000 der F. GmbH, HA der F. GmbH/2000) gemeint sein soll, wird außer Acht gelassen, dass ein Fremdgeschäftsführer eben kein eigenes Unternehmen, außer dem, das allenfalls in der Geschäftsführertätigkeit besteht, führt und die Nutzung der Infrastruktur einer GmbH durch einen Fremdgeschäftsführer primär im Interesse der GmbH erfolgt.

Verwiesen wird weiters auf leistungsgerechte Entlohnungssysteme, bei denen es keine Mindestlohnvereinbarung gibt, wie bei angestellten Verkaufsvertretern oder Unternehmensberatern, deren Provision sich rein aufgrund des von Ihnen erzielten Umsatzes berechnet. Dazu sei festzuhalten, dass die vom Berufungswerber angeführten Berufsgruppen üblicherweise nicht bereit seien, das Unternehmerrisiko ihrer Auftraggeber zu übernehmen.

Wenn weiters in der Berufung vorgebracht werde, ein Geschäftsführer einer kleinen bis mittleren GmbH erbringe für die Gesellschaft nicht nur rein klassische Geschäftsführertätigkeiten sondern auch Tätigkeiten, die sonst üblicherweise von einem Mitarbeiter durchgeführt werden könnten/müssten, die Geschäftsführervergütung werde daher für beide Leistungsbereiche gewährt, so spreche dies eher gegen als für eine Fremdüblichkeit der gegenständlichen Entgeltsvereinbarung, da fremde Dritte die angesprochenen "Mitarbeiterleistungen" nicht ohne Fixbezug und nicht mit Übernahme des Unternehmerrisikos der GmbH erbringen würden.

Weiters **spricht** nach Ansicht des Finanzamtes **gegen eine Fremdüblichkeit der ggstl. Entgeltsvereinbarung, dass jeder Gf einzelvertretungsbefugt ist und daher unbeeinflussbare Gemeinkosten verursachende Entscheidungen des Mitgeschäftsführers möglich sind**. Darüber hinaus bleibe beim ggstl. Entlohnungssystem unberücksichtigt, dass **Erfolg oder Misserfolg der GmbH nicht nur von der Leistung des Geschäftsführers abhängig seien. Änderungen der Marktverhältnisse blieben unberücksichtigt**.

Die gegenständliche Geschäftsführerentgeltsvereinbarung führte nach Ansicht des Finanzamtes im Hinblick auf die berufsgegenständliche Verlustverrechnung zu **Einlagen** des Berufungswerbers und nicht zu abzugsfähigen Betriebsausgaben.

Zum strittigen Vorsteuerabzug sei anzumerken, dass **nicht erkennbar** sei, **worin die Leistung der GmbH im Rahmen der Verlustverrechnung bestehen solle**.

Im Bp-Bericht wird ausgeführt wie folgt:

Mit Gesellschaftsvertrag vom 19.6.2000 wurde die Firma F. GmbH (Eintragung 19.7.2000) gegründet. Die Gesellschafter sind je zur Hälfte mit EUR 17.500 beteiligt. Mag. P. und Mag. R. scheinen seit 19.07.2000 als handelsrechtliche Geschäftsführer auf.

Mit beiden Geschäftsführern wurde eine Provisionsregelung sowie ein Geschäftsführervertrag abgeschlossen:

Ad Geschäftsführervertrag vom 01.01.2001 (für 2000 rückwirkende Vereinbarung!):

In Punkt 6 wird die **Entlohnung des Geschäftsführers** wie folgt festgelegt:

"Der Geschäftsführer erhält für seine erbrachten Leistungen **ein Entgelt, welches vom Geschäftserfolg der Gesellschaft abhängig ist** und am Ende jedes Geschäftsjahres wie folgt ermittelt wird:

Jahresumsatz, der von der Gesellschaft realisiert wurde
abzüglich Vorab-Provisionen lt. Provisionsregelungen

Deckungsbeitrag (entsprechend dem Umsatzanteil des Geschäftsführers zurechenbarer Deckungsbeitrag)

abz. direkt dem Geschäftsführer zurechenbare Einzelkosten

abz. entsprechend dem Umsatzanteil nicht direkt dem GF zurechenbare Gemeinkosten

Zwischensumme

zuzüglich Vorab-Provision für den GF lt. Provisionsregelung

Gesamtjahresvergütung des Geschäftsjahres"

In Punkt 7 wird festgelegt, dass die laut Punkt 6 ermittelte Gesamtjahresvergütung (Anmerkung: kann auch negativ sein) im **Folgejahr am Verrechnungskonto des Geschäftsführers verbucht** wird. Ein **allfällig negatives Verrechnungskonto** hat der Geschäftsführer auszugleichen.

Ad Provisionsregelung vom 06.04.2001:

In dieser werden unter anderem die einzelnen Provisionskategorien (für die Vorabprovision) der Höhe nach festgelegt und des weitern wird bezüglich des endgültigen Provisionsanspruchs auf den Geschäftsführervertrag hingewiesen.

In den Jahren 2000 und 2001 wurde aufgrund der von der Firma F. GmbH gelegten Ausgangsrechnungen (Rechnung vom 31.12. 2000 öS 92.512,00 zuz. 20% [18.502,40] Umsatzsteuer; Rechnung vom 31.12.2001 öS 94.753,00 zuz. 20% USt [18.950,60]) Betriebsausgaben unter dem Titel "Verlust aus Geschäftsf. verrechn. USt 20%" geltend gemacht. Beide Rechnungen verweisen auf den oben angeführten Geschäftsführervertrag.

Die nunmehr vorliegende Gestaltung wurde mit folgenden Überlegungen erklärt:

Gründung der GmbH: Haftungsgründe (Immobilienbranche), Wirkung gegenüber Dritten bei Auftritt als Gesellschaft, leichtere Aufnahmemöglichkeit neuer Partner

Geschäftsführervergütung und Verlustübernahme: Durch die zum Teil direkte bzw. zum Teil indirekte Zurechnung der Erlöse bzw. Ausgaben an die einzelnen Geschäftsführer (je nach Einsatz/Verursachung) gewährte man eine leistungsgerechte Entlohnung.

Rechtliche Würdigung durch die Betriebsprüfung:

Nach ständiger Rechtsprechung sind die Grundsätze, die für Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen gelten, auch auf das Verhältnis "Gesellschaft mit beschränkter Haftung und Gesellschafter-Geschäftsführer" anzuwenden.

Für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen sind

allgemein .) Publizität

.) ein eindeutiger, klarer und zweifelsfrei ausschließender Inhalt

.) und ein Abschluss unter den selben Bedingungen auch zwischen Familienfremden (Fremdvergleich) erforderlich.

Im konkret vorliegenden Fall werde daher festgestellt:

Ad Publizität:

Es lägen ein Geschäftsführervertrag (datiert mit 01.01.2001) und eine Provisionsregelung (datiert mit 06.04.2001) in Schriftform vor. Für die Zeiträume davor habe es laut Auskunft des steuerlichen Vertreters mündliche Vereinbarungen gegeben.

Ad Inhalt der Vereinbarung:

Mit der (**nachträglichen**) schriftlichen Ausgestaltung wurde diesem Erfordernis entsprochen.

Ad Fremdvergleich:

Maßstab sei im Allgemeinen die im Wirtschaftsleben geübte Praxis und des weiteren die Verhaltensweise von einander fremd gegenüberstehenden Personen bei einer gleichgelagerten

Situation.

Im täglichen Wirtschaftsleben würden Geschäftsführer bestellt, deren Vergütung einerseits von der Branche, Umsatzhöhe, Anzahl der Mitarbeiter und dgl., andererseits auch vom persönlichen Verhandlungsgeschick der Vertragspartner abhängig sei. Die Gesellschafter würden danach trachten, ein eher niedriges Entgelt zu vereinbaren, die potentiellen Geschäftsführer würden versuchen, eine möglichst hohe Vergütung zu erhalten. Variable, vom Erfolg abhängige und großen Schwankungen unterworfenen Vergütungsvereinbarungen seien nicht ungewöhnlich, enthielten aber regelmäßig eine **monatliche Mindestvergütung**. Dies schon deswegen, weil es sich bei der Geschäftsführertätigkeit oftmals um die einzige Einkunftsquelle handle, mit welcher die Lebensbedürfnisse abgedeckt werden (müssten).

Weiters ist anzuführen, dass sich ohne angemessene Vergütung höchstwahrscheinlich niemand bereiterklären würde, eine Geschäftsführung als Geschäftsführer, welche unter Umständen auch zur Haftungsinanspruchnahme führen könne, zu übernehmen.

Im vorliegenden Fall würde eine Entgeltvereinbarung mit dem Geschäftsführer getroffen, welche nicht einmal eine Mindestentlohnung sondern überdies eine Vereinbarung enthielte, die den Geschäftsführer verpflichte, etwaige Verluste/Ausgaben der Gesellschaft abzudecken. Damit werde aber Unternehmensrisiko der Gesellschaft auf den Geschäftsführer verlagert! Eine in dieser Form getroffene Vereinbarung lasse sich schlüssig nur damit erklären, dass der Geschäftsführer **gleichzeitig 50%iger Gesellschafter** der Gesellschaft sei. Ein fremder Geschäftsführer würde diese "Risikoabwälzung" von der Gesellschaft auf den Geschäftsführer nicht akzeptieren und des Weiteren sich zumindest eine monatliche Mindestvergütung ausbedingen.

Da die getroffene Vereinbarung insofern keinem Fremdvergleich standhalte, wurden die von der Gesellschaft an den Geschäftsführer fakturierten Kosten vom Finanzamt (FA) nicht als Betriebsausgaben des Geschäftsführers anerkannt.

Es ergab sich daher eine Gewinnerhöhung für 2000 und 2001 in Höhe der nicht anerkannten Betriebsausgaben hinsichtlich der geltend gemachten Verluste zuzüglich USt.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung seien diese Beträge als (steuerneutrale) Einlagen des Gesellschafters zu qualifizieren.

Um diese Geschäftsführertätigkeit genauer zu regeln, schlossen die Gesellschaft und der Geschäftsführer folgenden **Geschäftsführervertrag**:

„1. Entsprechend den Bestimmungen des GmbH-Gesetzes und des Gesellschaftsvertrages übernimmt es der Bw., die Geschäftsführungsagenden der Gesellschaft im Rahmen des

Unternehmensgegenstandes nach den Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit und der Wirtschaftlichkeit bestmöglich zu besorgen.

2. Der Geschäftsführer unterliegt im Hinblick auf die betriebsgewöhnlichen, rechtsgeschäftlichen Handlungen und Maßnahmen, die mit dem Unternehmenszweck der Gesellschaft verbunden sind, weder Weisungen durch die Generalversammlung noch einzelner Gesellschafter.
3. Der Geschäftsführer hat die von ihm zu verrichtenden Tätigkeiten an keinem bestimmten Ort und während keiner bestimmten Zeit auszuüben. Der Bw. ist daher an keine feste Arbeitszeit gebunden; er entscheidet frei darüber, wann seine Anwesenheit notwendig oder zweckmäßig ist. Er ist somit in der Einteilung und Organisation der ihm obliegenden Tätigkeiten frei. Der hierfür erforderliche Zeitaufwand und die Einteilung der Arbeitszeit werden vom Geschäftsführer eigenverantwortlich bestimmt.
4. Demzufolge steht dem Geschäftsführer auch kein kodifizierter Urlaubsanspruch zu; vielmehr steht es ihm frei, sich in den Zeiträumen zu erholen, in denen seine Anwesenheit nach eigener Einschätzung nicht erforderlich ist.
5. Unter Beachtung der Bestimmungen des GmbH-Gesetzes und des Gesellschaftsvertrages kann sich der Geschäftsführer bei der Erfüllung seiner Aufgaben eines geeigneten Vertreters bedienen, allerdings dürfen daraus dem Unternehmen keine Kosten erwachsen.
6. Der Geschäftsführer erhält für seine erbrachten Leistungen ein Entgelt, welches vom Geschäftserfolg der Gesellschaft abhängig ist und am Ende jedes Geschäftsjahres bestimmt wird. Die Gesamtjahresvergütung des Geschäftsjahres für die Leistungen aus diesem Vertrag sowie aus der Provisionsabrechnung wird wie folgt ermittelt:

Jahresumsatz, der von der Gesellschaft realisiert wurde

abzüglich Vorab-Provisionen lt. Provisionsregelungen

Deckungsbeitrag

entsprechend dem Umsatzanteil des Geschäftsführers zurechenbarer Deckungsbeitrag

abzüglich direkt dem Geschäftsführer zurechenbare Einzelkosten

abzüglich entsprechend dem Umsatzanteil nicht direkt dem

Geschäftsführer zurechenbare Gemeinkosten

Zwischensumme

abzüglich entsprechend dem Umsatzanteil thesaurierter bzw.

auszuschüttender Gewinne lt. Gesellschafterbeschluss

Jahresvergütung

zuzüglich Vorab-Provision für den Geschäftsführer lt. Provisionsregelung

Gesamtjahresvergütung des Geschäftsjahres

7. Die Gesamtjahresvergütung des Geschäftsjahres lt. Punkt 6 wird in den ersten fünf Monaten des folgenden Geschäftsjahres von den Geschäftsführern ermittelt und am Verrechnungskonto des Geschäftsführers gebucht. Entnahmen des Geschäftsführers sind nur vom positiven Verrechnungskonto – ausgenommen der unterjährig abgerechneten Provision lt. Provisionsregelung des neuen Geschäftsjahres – entsprechend der Liquidität der Gesellschaft zulässig. Sollte nach Verbuchung der Geschäftsjahresvergütung des Geschäftsjahres am Verrechnungskonto und unter Berücksichtigung der gezahlten und bereits als Akonto lt. Provisionsregelung verbuchten Vorab-Provision das Verrechnungskonto negativ sein, so hat der Geschäftsführer das **negative Verrechnungskonto**, ausgenommen die Vorab-Provision des neuen Geschäftsjahres, **bis spätestens zum 30. September des neuen Geschäftsjahres mittels Einzahlung auf das Bankkonto der Gesellschaft auszugleichen.**

Sollte der gegenständliche Vertrag vor Ablauf eines Geschäftsjahres aufgelöst werden, so wird die Höhe des tatsächlich zu bezahlenden Entgeltes auf Basis der zwischen den Vertragsparteien gemeinsam festgelegten Monatsbilanz zum Ausscheidungsstichtag ermittelt.

8. Auf Antrag der Geschäftsführung können die Gesellschafter beschließen, dass per 30. Juni eine Zwischenbilanz aufzustellen und aus diesem Ergebnis eine vorläufige Gesamtvergütung für das 1. Halbjahr zu berechnen ist, welche als Akonto entnommen werden kann. Die Entnahmen sind am Verrechnungskonto zu verbuchen. Betreffend die endgültige Entnahme/Rückzahlung gilt dann Punkt 7.
9. Dieser Vertrag wird **vorläufig bis 31.12.2001** abgeschlossen. Er **verlängert sich** jeweils um ein Jahr, wenn bis 30.11. weder von der Gesellschaft noch vom Geschäftsführer eine **Kündigung zum Jahresende** erfolgt.
10. Der Geschäftsführer hat für die Versteuerung des Entgelts im Rahmen der Einkommensteuererklärung selber zu sorgen.

11. Auch hat der Geschäftsführer die gesetzliche Sozialversicherung sowie sämtliche Aufwendungen für Betriebsmittel, Fahrt- und Reisekosten sowie Spesen für Geschäftsbahnung selber zu tragen.
12. Es wird ausdrücklich vereinbart, dass für den Geschäftsführer sämtliche Vorschriften über den **Dienstnehmerschutz, insbesondere für den Krankheitsfall, keine Geltung haben**. Es besteht somit kein Anspruch auf Entgelt im Krankheitsfall.
13. Der Geschäftsführer hat keinen Anspruch auf Abfertigung und Sonderzahlungen.
14. Alle Betragsangaben verstehen sich zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer.“

Die schriftlich abgeschlossene PROVISIONSREGELUNG für die Geschäftsführer der F. GmbH (kurz: Gesellschaft) lautet:

„Den Geschäftsführern steht ein Provisionsanspruch nur nach Maßgabe des tatsächlichen Honorareingangs bei der Gesellschaft zu. Es bleibt der Gesellschaft überlassen, ob und inwieweit sie Honorarnoten einklagt und exekutiv betreibt bzw. als uneinbringlich abschreibt.

Ist die nachträgliche Änderung einer durch die Gesellschaft gelegten Honorarnote bzw. Provisionsabrechnung erforderlich und haben die Geschäftsführer bereits zuviel Provision erhalten, dann wird ihnen der seinen tatsächlichen Anspruch übersteigende (Provisions)Betrag rückverrechnet. Haben die Geschäftsführer zuwenig Provision erhalten, dann erhalten sie die Differenz auf den tatsächlichen Anspruch nachbezahlt.

Die Provisionszahlungen werden unterjährig am Verrechnungskonto des Geschäftsführers als Akontozahlung gebucht.

Der endgültige Provisionsanspruch aus diesem Vertrag ergibt sich aus der Ermittlung der Gesamtjahrsvergütung. Betreffend die Ermittlung der Gesamtjahresvergütung wird auf den Geschäftsführervertrag verwiesen. Sollte die **Gesamtjahresvergütung lt. Punkt 6 des Geschäftsführervertrages negativ sein, so steht insoweit auch keine Provision aus diesem Vertrag zu. Nur eine positive Gesamtjahresvergütung lt. Geschäftsführervertrag kann vom Auftragnehmer entsprechend der Entnahmeregelung des Geschäftsführervertrages entnommen werden** (vgl. Punkt 6 und 7 des Geschäftsführervertrages).

Als Berechnungsbasis wird die der Gesellschaft verbleibende Nettoprovision zugrunde gelegt. Eine Provision gebührt nur für die durch die Geschäftsführer selbst vermittelten Geschäftsfälle, soweit im Folgenden nicht ausdrücklich anderes vereinbart ist.

I. IMMOBILIENPROVISIONEN

1. Für die reine Namhaftmachung eines Interessenten (Mieters/Käufer) beträgt die Provision 5 Prozent der der Gesellschaft verbleibenden Nettoprovision.
2. Für eine vom Geschäftsführer vermittelte Vermietung beträgt die Provision 30 Prozent der der Gesellschaft verbleibenden Nettoprovision.
3. Für einen vom Geschäftsführer vermittelten Kauf beträgt die Provision 40 Prozent der der Gesellschaft verbleibenden Nettoprovision.

II. FINANZDIENSTLEISTUNGSPROVISIONEN

4. Bei reiner Namhaftmachung eines Interessenten beträgt die Provision 10 Prozent der der Gesellschaft verbleibenden Nettoprovisionen.
5. Bei Beibringung eines Versicherungsantrages beträgt die Provision 35 Prozent der der Gesellschaft verbleibenden Nettoprovision.
6. Für sonstige Fälle der Vermittlung von Finanzdienstleistungen wird die Provision im Einzelfall von der Gesellschaft (den übrigen Geschäftsführern) festgesetzt."

In der diesbezüglichen Berufung führte der Bw. begründend aus wie folgt:

Nach ständiger Rechtsprechung seien die Grundsätze, die für die Rechtsbeziehung zwischen nahen Angehörigen gelten, auch für Rechtsbeziehungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern von Bedeutung. Demnach setze die betriebliche Veranlassung von Vereinbarungen bzw. Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen voraus, dass diese

- nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen (Publizität),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Publizität:

Betreffend der zwischen der Gesellschaft und dem Geschäftsführer vereinbarten Leistungsbeziehung sei ein schriftlicher Vertrag (Geschäftsführervertrag vom 1. Jänner 2001) abgeschlossen worden, wobei die Schriftform für die steuerliche Anerkennung nicht erforderlich wäre (vgl. Doralt ESt-Kommentar § 2 Tz 163). Für den Zeitraum 2000 gab es eine **mündliche Vereinbarung**, die der des Geschäftsführervertrages vom 1. Jänner 2001 entsprach. Dem Erfordernis der Publizität wurde hiermit Rechnung getragen.

Klare Vereinbarung:

Durch den vorliegenden Geschäftsführervertrag wird die Leistungsbeziehung klar und eindeutig geregelt.

Fremdvergleich:

Der Fremdvergleich ist grundsätzlich anhand von Leistungsbeziehungen zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen anzustellen. Nur Leistungsbeziehungen, die ihrer Art nach zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen nicht vorkommen, sind danach zu beurteilen, wie sich andere Personen verhalten, die zueinander nicht in „familiärer“ Beziehung stehen.

Die Frage, ob einem fremden Geschäftsführer eine Entlohnung in gleicher Höhe oder unter den gleichen Bedingungen wie dem Gesellschafter-Geschäftsführer gewährt worden wäre, ist somit eine Sachverhaltsfrage und daher aufgrund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu lösen (vgl. VwGH 8.3.1994, 91/14/0151).

In der rechtlichen Würdigung durch die Betriebsprüfung wird angeführt, dass die zwischen der Gesellschaft und dem Geschäftsführer getroffene Vereinbarung nicht anerkannt wird, da diese fremdunüblich sei, da sich ohne angemessene Vergütung höchstwahrscheinlich niemand bereit erklären würde, eine Geschäftsführung zu übernehmen. Dies stellt jedoch nur eine Vermutung dar und begründet keineswegs, warum die von der Gesellschaft an den Geschäftsführer fakturierten Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben des Geschäftsführers anerkannt wurden.

Das Modell der Ermittlung der Geschäftsführervergütung wurde gewählt, um eine leistungsgerechte Entlohnung der Geschäftsführer zu gewährleisten. Ähnlich wie bei einem Einzelunternehmen oder einer Personengesellschaft werden die Erlöse und Kosten zum Teil direkt, zum Teil indirekt dem jeweiligen Geschäftsführer zugerechnet. Wie bei einem Einzelunternehmen oder einer Personengesellschaft kann es daher dazu kommen, dass etwaige Verluste vom Geschäftsführer getragen werden müssen. Ein Fremdgeschäftsführer, welcher nicht auch

gleichzeitig Gesellschafter ist, würde einer leistungsgerechten Vergütung insofern zustimmen, als er zwar das Risiko eines Verlustes, so als ob er Einzelunternehmer oder Gesellschafter einer Personengesellschaft wäre, trägt, jedoch den Vorteil hat, die vorhandene Organisation und Infrastruktur des Unternehmens zu nutzen und dadurch weniger Kosten zu tragen hat, als wenn ein eigenes Unternehmen gegründet werden würde. Weiterer Vorteil ist, dass schon auf bestehende Mitarbeiter zugegriffen werden kann, und Kunden und Projekte zugewiesen werden, was andernfalls erst mühevoll erarbeitet werden müsste. Solche leistungsgerechte Entlohnungssysteme, bei denen es keine Mindestlohnvereinbarung gibt, finden sich z.B. auch bei angestellten Verkaufsvertretern oder Unternehmensberatern, deren Provision sich rein aufgrund des von Ihnen erzielten Umsatzes berechnet. Vor diesem Hintergrund ist auch die Tätigkeit eines Geschäftsführers einer kleinen bis mittleren GmbH zu sehen. Dieser erbringt für die Gesellschaft nicht nur rein klassische Geschäftsführertätigkeiten sondern auch Tätigkeiten, die sonst üblicherweise von einem Mitarbeiter durchgeführt werden könnten/müssten. Die Geschäftsführervergütung wird daher für beide Leistungsbereiche gewährt.

Nachteil gegenüber einem Einzelunternehmen bzw. einem vollhaftenden Gesellschafter einer Personengesellschaft ist der vorhandene Einfluss des Gesellschafters, was jedoch zu vernachlässigen ist, da der Gesellschafter kaum ein Interesse haben wird, Entscheidungen gegen einen erfolgreichen Geschäftsführer zu treffen. Für einen „Fremdgeschäftsführer“ stellen sich die Alternativen, selbst eigenständig unternehmerisch (als Einzelunternehmer), als Angestellter oder im Werkvertrag nach dem gegenständlichen Konzept, für eine Kapitalgesellschaft tätig zu sein, die den Vorteil einer geringeren Haftung, einer vorhandenen Infrastruktur samt Kundenstock, sonstiger Geschäftsbeziehungen und Know-how und somit hohe Einkommenschancen bei vergleichsweise geringem – aufgrund geringerer Fixkosten – Risiko bietet.

Bei einer **Gesellschaft, bei der es keine Personenidentität von Gesellschafter und Geschäftsführer gibt, wäre das vorliegende Modell dahingehend abzuändern**, dass der Gesellschafter **einer solchen Regelung nur zustimmen würde, falls er vor Berechnung der Geschäftsführervergütung einen Gewinnanteil, quasi als „Gewinnvorab“ erhält**. D.h. bei Vertragsabschluss würde mit einem fremden Dritten wohl der den Gesellschaftern zustehende Gewinnanteil (z.B. 20%) vereinbart werden, da der Geschäftsführer diesfalls keinen Einfluss auf den zu thesaurierenden oder auszuschüttenden Gewinnanteil hat. Dies ändere lt. Bw. jedoch nichts an der Tatsache, dass, wie oben

dargestellt, ein „Fremdgeschäftsführer“ einer derartigen Leistungsvergütung sehr wohl zustimmen würde.

Die Bp. führte in der Stellungnahme zur Berufung ergänzend zu den Ausführungen im Bp.-Bericht Folgendes aus:

Ad Publizität:

Schriftform ist nach Lehre und Rechtsprechung bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen nicht unbedingt erforderlich. Jedoch müssen in diesen Ausnahmefällen die *wesentlichen Vertragsbestandteile* fixiert sein, sowie der **Beweis des Abschlusses des Vertrages und auch dessen tatsächliche Durchführung vorliegen**. Als wesentlicher Vertragsbestandteil ist jedenfalls die in den Punkten sechs und sieben des Geschäftsführervertrages geregelte Geschäftsführerentlohnung anzusehen. Hierbei handelt es sich um eine detaillierte Beschreibung (siehe auch Bp-Bericht) wie die Entlohnung des Geschäftsführers zu ermitteln ist. Des weiteren wird festgelegt, dass allfällige Verluste auszugleichen sind.

Nun entspricht es der wirtschaftlichen Geschäftspraxis, dass man sich bei der Anstellung von „fremden“ Geschäftsführern schriftlicher Verträge bedient. Dies umso mehr, da es für diesen Bereich außer den (wenigen) gesetzlichen Normen keine anderen Normen (Kollektivverträge) gibt, welche die Ausgestaltung der Geschäftsführerverträge verbindlich regeln.

Für den vorliegenden Fall kann man daher zusammenfassen: Es ist äußerst **zweifelhaft, dass bereits zu Beginn der Tätigkeit ein mündlicher Vertrag bestanden hat, welcher bereits eine nunmehr im schriftlichen Vertrag detaillierte geregelte – und im übrigen nicht alltägliche – Geschäftsführerentlohnung enthält**. Ein **Nachweis** betreffend des Abschlusses eines mündlichen Vertrages mit genau diesem Vertragsinhalt betreffend Geschäftsführerentlohnung wurde bis dato jedenfalls **nicht erbracht**.

Ad Fremdvergleich:

Wenn im Bp-Bericht angeführt wird, dass sich „ohne angemessene Vergütung höchstwahrscheinlich niemand bereiterklären würde eine Geschäftsführung zu übernehmen“, so handle es sich hierbei wie im Rechtsmittel treffend angeführt um eine Vermutung, welche aber aufgrund der Erfahrungen im Wirtschaftsleben täglich bestätigt werde.

Die an den Geschäftsführer fakturierten Aufwendungen seien deshalb nicht als Betriebsausgaben anerkannt worden, weil die diesbezügliche Vereinbarung (Übernahme von Ver-

lusten), welche als Rechtsgrund zugrunde liege, von der Betriebsprüfung nicht als fremdüblich angesehen werde.

Im Rechtsmittel werde angeführt, **dass ein Fremdgeschäftsführer, welcher nicht auch gleichzeitig Gesellschafter sei, auch das Risiko eines Verlustes zu übernehmen bereit wäre, da er den Vorteil einer vorhandenen Organisation und Infrastruktur nutzen könnte und dadurch Kosten ersparen könnte.**

Dem sei entgegenzuhalten, dass ein Fremdgeschäftsführer in einem solchen Fall jedenfalls die Größe und Qualität der zur Verfügung gestellten Organisation und vor allem die zu erwarteten Ertragsaussichten genau überprüfen würde. Im vorliegenden Fall, wo sich eine Gesellschaft im Aufbaustadium befindet (Gesellschaft im Juni 2000 gegründet) und (noch) keine wesentlichen Ertragsaussichten bestehen würden, würde kein Fremder die Geschäftsführung mit der hier vorliegenden Entgeltsvereinbarung übernehmen. Von der Nutzung einer vorhandenen Organisation und Infrastruktur könne keine Rede sein, da diese von den Geschäftsführern seit Gründung der Gesellschaft im Jahr 2000 erst aufgebaut werden hätte müssen.

Wenn auf angestellte Verkaufsvertreter, deren Provision sich rein aufgrund der von Ihnen erzielten Umsätze berechne, hingewiesen werde, so sei anzumerken, dass in diesen Fällen immer langjährige Erfahrungswerte über die ungefähre monatliche Provisionshöhe vorliegen würden.

Zusammenfassend ist daher nochmalig festzuhalten, dass die **vorliegende Gestaltung (Verlustübernahme durch den Gesellschaftsgeschäftsführer) nur durch die Personenidentität des Geschäftsführers mit dem 50%-Gesellschafter** erklärbar ist, und eine solche Vereinbarung mit den hier vorliegenden **Umständen nicht unter fremden Dritten** abgeschlossen worden wäre.

Im Zuge eines Vorhaltsverfahrens wurde dem Bw. Gelegenheit geboten, zur Stellungnahme der Bp. eine Gegenäußerung abzugeben. Weiters wurde er aufgefordert bekanntzugeben, worin die diesbezügliche **Leistung der GmbH** bestanden habe, **zumal über die Verlustrechnung seitens der GmbH Rechnungen ausgestellt wurden.**

Im Zuge eines Vorhaltsverfahrens wurde dem Bw. Gelegenheit geboten, zur Stellungnahme der Bp. eine Gegenäußerung abzugeben. Weiters wurde er aufgefordert, bekanntzu-

geben, worin die diesbezügliche **Leistung der GmbH** bestanden habe, **zumal über die Verlustrechnung seitens der GmbH Rechnungen ausgestellt wurden.**

Zur Stellungnahme der Bp. zur Berufung gab der Bw. folgende Gegenäußerung ab:

Den Ausführungen der BP in deren Stellungnahmen zur Berufung bzw. der Finanzbehörde in ihrer Begründung zum Vorlageantrag könne insbesondere in folgenden Punkten nicht gefolgt werden:

1. Publizität

Strittig sei in diesem Zusammenhang, ob bereits von einer dem Geschäftsführungsvertrag vom 1.1.2001 entsprechenden Regelung der Entlohnung der Geschäftsführer (GF) trotz Fehlens einer schriftlichen Vereinbarung bei Beginn der Tätigkeit der GF im Jahr 2000 ausgegangen werden könne. Dazu sei in der Berufung ausgeführt worden, dass bereits die diesbezügliche dem angesprochenen Geschäftsführungsvertrag konforme Regelung mündlich vereinbart worden sei. Die BP stellte nicht in Abrede, dass auch mündliche Vereinbarungen dem Grundsatz der Publizität bei Verträgen naher Angehöriger entsprechen würden. Insbesondere dann, wenn durch das tatsächliche Verhalten der Vertragspartner sowie unter Berücksichtigung der gesamten Umstände des Einzelfalles vom Vorhandensein einer derartigen Regelung ausgegangen werden könne:

- Festzuhalten sei, dass die F. GmbH erst Mitte des Jahres 2000 gegründet worden sei (eingetragen am 19.7.2000). Der Grund, warum erst mit Datum 1.1.2001 ein Geschäftsführungsvertrag schriftlich vorgelegen sei, sei der, dass im Zeitraum Juli bis Dezember 2000 noch einige für die Gesamtregelung unwesentliche Detailfragen zu klären gewesen seien, ehe dann ein schriftlicher Vertrag ausgefertigt worden sei. Es sei nicht anzunehmen, dass für diesen kurzen Zeitraum eine Ausnahmeregelung für die beiden GF bestanden habe. Vielmehr sei es in der täglichen Wirtschaftspraxis üblich, dass bei Einigkeit über die grundsätzliche Regelung einer Vertragsbeziehung sich eine Unterzeichnung des endgültigen Vertrages durch für die Gesamtregelung unwesentlicher Detailfragen etwas verzögern könne.

Die im Jahr 2000 bereits mündlich geschlossene Vereinbarung habe in sämtlichen berufsgegenständlichen Fragen dem endgültigen schriftlichen Vertrag entsprochen. Dies komme durch folgende Sachverhaltselemente im Jahr 2000 ausreichend nach außen zum Ausdruck:

- Es habe unterjährig keine Entlohnung der Geschäftsführungstätigkeit gegeben. D.h. die GF erhielten entsprechend dem Vertrag keine laufenden Vergütungen.
- Weiters hätten die GF keine Reisekostenersätze erhalten; sämtliche Reisekosten, Kosten für Sozialversicherung, Anbahnungskosten etc. seien - so wie auch letztendlich im schriftlichen Geschäftsführungsvertrag dokumentiert - von den GF aus eigenen Mitteln (und nicht von der F. GmbH) getragen worden.
- Es seien bereits buchhalterische Vorkehrungen im Jahr 2000 getroffen worden, damit nach Ablauf des Geschäftsjahres die Geschäftsführungsvergütung entsprechend der Geschäftsführungsvereinbarung ermittelt werden habe können, wie z.B. Vormerkung gewisser direkt zurechenbarer Einzelkosten, Vormerkung der jeweils zuzurechnenden Erlöse etc.

Im Jahr 2000 sei daher hinsichtlich der Geschäftsführungsvereinbarung von einer ausreichenden Publizität auszugehen gewesen.

2. Fremdvergleich

Die BP stimme der Aussage des Bw. in der Berufung zu, dass nämlich das angebliche Nichtvorliegen der Fremdüblichkeit der gegenständlichen Regelung lediglich 'vermutet' werde, bleibe aber auch in der nun vorliegenden Stellungnahme zur Berufung jegliche Begründung schuldig. Lt. BP handle es sich um eine Vermutung, „welche aufgrund der Erfahrungen im Wirtschaftsleben täglich bestätigt wird“.

Die BP lege diesbezüglich keinerlei Fakten vor; es fehlten Ausführungen, um welche täglich bestätigten Erfahrungen es sich hierbei handeln könnte. Somit stelle die BP eine allgemein gehaltene Aussage in den Raum, die für nahezu alle Vermutungen aus dem Wirtschaftsleben analog herangezogen werden könnte.

Wenn die BP ausführe, dass sich wahrscheinlich niemand bereit erklären würde, ohne angemessene Vergütung eine Geschäftsführung zu übernehmen, so werde hier übersehen, dass bei der hier gegenständlichen Regelung der Geschäftsführungsvergütung sehr wohl eine angemessene Vergütung vorliege, nämlich eine leistungsgerechte, vom Fleiß und Einsatz des jeweiligen GF abhängige Vergütung. Lediglich im Falle einer aus Sicht des Vertrages **unzureichenden Tätigkeit ergebe sich rechnerisch keine Vergütung für den/die GF.**

Nochmals sei darauf hinzuweisen, dass die Haupttätigkeit der GF bei kleinen Unternehmen nicht aus klassischen Geschäftsführungstätigkeiten bestehe, sondern dass die GF sehr stark in das operative Geschäft eingebunden seien. Beide GF seien daher aktiv in der Akquisition von Kunden bzw. in der Abwicklung von Immobilienprojekten tätig. Dadurch sei ein Vergleich nicht nur mit Fremdgeschäftsführern sondern auch mit Mitarbeitern in der Immobilienbranche bzw. mit Mitarbeitern im Verkauf möglich.

Gerade in den letzten Jahren zeichne sich quer durch alle Unternehmensbereiche und Unternehmens-Aufgaben ein Trend hin zu rein provisionsmäßiger Entlohnung von Mitarbeitern, deren Tätigkeit aufgrund eines eigenen Gewerbescheines ausgeübt werde, ab. So genannte atypische Beschäftigungsverhältnisse fänden vermehrt Eingang in das Wirtschaftsleben.

Die BP führe dazu aus, dass ein Fremdgeschäftsführer die zu erwartenden Ertragsaussichten genau prüfen würde. „Im vorliegenden Fall, wo sich eine Gesellschaft im Aufbau-stadium befinde (Gesellschaft im Juni 2000 gegründet) und (noch) keine wesentlichen Ertragsaussichten bestünden, würde kein Fremder die Geschäftsführung mit der hier vorliegenden Entgeltsvereinbarung übernehmen. Von der Nutzung einer vorhandenen Organisation und Infrastruktur könne keine Rede sein, da diese von den GF seit Gründung der Gesellschaft im Jahr 2000 erst aufgebaut werden musste.“ Wie aufgrund des Wortlauts ersichtlich, gehe die BP auch hier davon aus, dass die beiden GF hauptsächlich mit Geschäftsführungsaufgaben betraut seien. Die GF seien laut Bw. jedoch mit der Akquisition von Kunden bzw. mit der Abwicklung von Immobilienprojekten betraut, und unabhängig von der Gesamtentwicklung des Unternehmens erhielten sie den von ihnen erwirtschafteten Gewinn (jeder GF stellte ein eigenes Profitcenter dar; selbst bei Verlusten der Gesellschaft könne ein GF einen Gewinn erwirtschaften). Damit seien die GF nicht bloß der Entwicklung des Unternehmens ‚ausgeliefert‘, sondern sie könnten vielmehr durch eigenen Fleiß und Engagement in ihrem Profitcenter eine angemessene Vergütung erwirtschaften. Die BP gehe davon aus, dass im gegenständlichen Fall noch keine Organisation bzw. Infrastruktur vorhanden sei. Dies sei jedoch keineswegs der Fall. Das Unternehmen besitze eine gesamte Büroorganisation, Buchhaltung, Projektmanagement (Projektplanung, -durchführung, -kontrolle) etc. Ein Fremdgeschäftsführer bzw. ein Dritter, der auf der selben Basis wie die GF mitarbeiten möchte, stehe vor der Entscheidung, sich im Immobiliengeschäft selbstständig zu machen, ein eigenes Unternehmen samt zugehöriger Organisation und Kontakte aufzubauen, oder als weitgehend eigenständig agierender Mit-

arbeiter mit erfolgsabhängiger Entlohnung bei einer Gesellschaft mitzuarbeiten. Die Entscheidungssituation stelle sich wie folgt dar:

a) Entscheidung für Selbstständigkeit

b) Entscheidung für Mitarbeit in einem Verbund mit anderen Personen

ad a) Für die Entscheidung, selbstständig als Unternehmer alleine zu agieren, spreche vor allem die Unabhängigkeit, sämtliche Entscheidungen könnten selbst getroffen werden. Dagegen spreche das höhere Risiko, sämtliche Kosten (Fixkosten) müssten alleine erwirtschaftet werden.

ad b) Für die Entscheidung, in einem Verbund mit anderen Personen zu arbeiten, spreche vor allem die geringere Fixkostenbelastung, die Unterstützung durch die anderen Partner bei den Aktivitäten, Möglichkeit der Vertretung durch die Partner im Fall von Urlaub, Krankheit etc. Dagegen spreche die Abstimmung der Entscheidungen mit den anderen, geringere Unabhängigkeit etc.

Es entspreche keineswegs der Erfahrung des täglichen Lebens, dass sich Personen, deren Entscheidungssituation sich wie die oben geschilderte darstelle, jedenfalls für Variante a) entscheiden würden. Diesfalls gäbe es keine Rechtsanwaltsgemeinschaft, keine Partnerschaften in Form von Personengesellschaften etc. Der gegenständliche Fall stelle jedoch nichts anderes als eine Bürogemeinschaft unter einer gemeinsamen Gesellschaft dar, die hier eben als Rechtsform einer Kapitalgesellschaft bestehe.

Wären die beiden GF jeweils eigenständig als selbstständige Unternehmer und nicht gemeinsam in einer Kapitalgesellschaft tätig geworden, hätte jeder für sich die Fixkosten zu tragen gehabt, und der jeweils erzielte Verlust wäre höher gewesen als jener, der aufgrund der Geschäftsführerregelung tatsächlich erzielt worden sei. Da die dargestellte Tätigkeit Vorteile für die GF und solcherart auch Vorteile für einen Fremdgeschäftsführer bzw. für einen sonstigen nicht angestellten Mitarbeiter bringen würde, könne davon ausgegangen werden, dass die gegenständliche Regelung auch von einem Dritten akzeptiert worden wäre. Lt. vorliegender Geschäftsführerregelung könnten nämlich dem GF keine Fixkosten aufgezungen werden. **Falls er mit einem Kostenfaktor nicht einverstanden sei, dann** stelle dies eine **Einzelkostenbelastung des anderen diese Kosten verursachenden GF dar**. Die Finanzbehörde verkenne nämlich in der Begründung zum Vorlageantrag, dass Geschäftsführungshandlungen von Vertretungshandlungen zu

unterscheiden seien. Sollte ein einzeln zeichnungsberechtigter GF daher Kosten verursachen, mit denen der andere GF nicht einverstanden sei, so stellten diese Kosten kraft im Innenverhältnis wirkender Geschäftsführungsregelung Einzelkosten dieses GF dar. D.h. es könne ein GF keinesfalls dem anderen Kosten aufzwingen.

Weiters könnten folgende Beispiele aus dem realen "Wirtschaftsleben" einer vergleichbaren Tätigkeit von Dritten - also nicht beteiligten Personen einer Kapitalgesellschaft - angeführt werden:

- N. GmbH:

Hierbei handle es sich um ein Unternehmen, das ein Gesundheitsprodukt herstelle und vertreibe. Das Unternehmen vertreibe sein Produkt seit dem Jahr 2002. Das Unternehmen beschäftige ausschließlich selbstständige Vertriebsmitarbeiter mit Gewerbeschein auf reiner Provisionsbasis ohne fixe Entgeltsbestandteile. Die Vertriebsmitarbeiter erhielten auch keine Reisekostenvergütungen oder sonstige Auslagenersatzes. Obwohl das Unternehmen 'neu' am Markt sei, es noch keine vorhandenen Kunden gegeben habe, seien Personen bereit auf dieser Basis selbstständig mit eigenem Kostenrisiko (nicht unerhebliche Kfz-Kosten, Diäten, Telefonkosten, Bewirtungskosten, Sozialversicherung etc.) mit zu arbeiten. Gerade hier lägen keine (und schon gar nicht langjährige) Erfahrungswerte über eine auch nur annähernde Provisionshöhe vor (vgl. Argument der BP).

- H. GmbH:

Auch in dieser Gesellschaft sei eine 25%ige Gesellschafterin auf Basis einer der hier gegenständlichen Geschäftsführungsvergütungsregelung tätig. Es handle sich zwar um eine Gesellschafterin jedoch ohne Sperrminorität. Der Einsteig in die Gesellschaft sei zunächst noch ohne Beteiligung an der Gesellschaft und bereits zu den Bedingungen der gegenständlichen Entgeltsregelung (kein Fixum, Verpflichtung einen Fixkostenanteil zu übernehmen und im Fall der Nichterzielung ausreichender Erlöse diesen auch zu tragen) erfolgt.

- [Seitens des UFS wird angemerkt, dass ein Gesellschafter dieser GmbH den gleichen Familiennamen wie der Steuerberater des Bw. trägt.]

- Weitere Beispiele fänden sich in Form von Bürogemeinschaften z.B. von Rechtsanwälten, Versicherungsmaklern, Immobilienmaklern, A. etc. Auch hier sei jeder der

Partner idR verpflichtet einen gewissen Mindest-Kostenanteil zu tragen.

- Die wirtschaftliche Praxis habe gerade in den letzten Jahren vermehrt so genannte atypische Beschäftigungsverhältnisse hervorgebracht. Auch der Gesetzgeber habe im Rahmen des Sozialversicherungsrechts mit der Einführung von Regelungen für den so genannten 'Neuen Selbstständigen' darauf reagiert. Somit seien gerade vor diesem Umfeld herkömmliche Denkweisen in Bezug auf derartige Beschäftigungsformen wie sie die BP nach wie vor anzuwenden pflegt, nicht mehr angebracht.

Die o.a. Beispielliste von Fällen aus der Praxis ließe sich noch beliebig fortsetzen.

Zusammengefasst sei daher festzuhalten, dass die hier gegenständliche Regelung der Geschäftsführungstätigkeit insbesondere über die Entlohnung sehr wohl Drittvergleichsgrundsätzen entspreche. Während die BP lediglich Vermutungen vorbringen habe können, sei hier der *Nachweis* erbracht worden (Unterlagen zu den angeführten Beispielen könnten jederzeit vorgelegt werden), dass sehr wohl auch nicht beteiligte Personen bereit seien, in Gesellschaften (auch Kapitalgesellschaften) gleich einem selbstständigen Unternehmer mit dem damit verbunden Kostenrisiko zu arbeiten, sofern sie aus rein *subjektiver Sicht* (unabhängig ob es sich um ein neues oder schon langjährig bestehendes Unternehmen handle) die Erzielung einer angemessenen Vergütung innerhalb eines gewissen mehr oder weniger langen Zeitraumes erwarteten.

Die hier vorliegende Vereinbarung wäre daher sehr wohl gleichermaßen auch mit/unter fremden Dritten geschlossen worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zum Publizitätserfordernis wird seitens des Berufungswerbers auf den mündlichen bzw. schriftlichen Vertragsabschluss verwiesen. Wie aufgrund eines Vertragsabschlusses allein dem Publizitätserfordernis Rechnung getragen wurde, ist nicht nachvollziehbar.

Zur Frage der Fremdüblichkeit wird vom Bw. vorgebracht, dass das vorliegende Modell der Entlohnung bei einer Gesellschaft ohne **Identität von GF und Gesellschafter dahingehend abzuändern wäre**, dass der Gesellschafter einer solchen Regelung nur zustimmen würde, falls er vor der Berechnung der Gf-Vergütung einen **Gewinnanteil, quasi als Gewinnvorab** erhält. Der dem Gesellschafter zustehende Gewinnanteil würde konkret (z.B. 20 %) vereinbart werden, da der GF diesfalls keinen Einfluss auf den zu thesaurierenden oder auszuschüttenden Gewinnanteil hat. Aus diesem Vorbringen ergibt sich aber nach Ansicht des UFS wie auch nach Ansicht des Finanzamtes bereits die Fremdüblichkeit der gegenständlichen Entgeltsvereinbarung, da der ggstl. Vertrag unter Fremden eben so nicht abgeschlossen worden wäre.

Darüber hinaus ergibt sich aus der Vereinbarung, dass der GmbH keinerlei Unternehmerrisiko aufgrund der Auffüllungsverpflichtung der Geschäftsführer verbleibt und die Geschäftsführer (der Vertrag des zweiten GF ist gleichlautend) das Unternehmerrisiko der GmbH zur Gänze übernehmen.

Das Vorbringen, ein Fremdgeschäftsführer würde im Rahmen einer leistungsgerechten Entlohnung insofern zustimmen, als er zwar das Risiko eines Verlustes, so als ob er Einzelunternehmer oder Gesellschafter einer Personengesellschaft wäre, trägt, jedoch den Vorteil hat, die vorhandene Organisation und Infrastruktur des Unternehmens zu nutzen und dadurch weniger Kosten zu tragen hat, als wenn ein eigenes Unternehmen gegründet würde, ist – wie bereits das Finanzamt ausführte – nicht schlüssig. Abgesehen von der Frage, welche Organisation und Infrastruktur bei der ggstl. neu gegründeten GmbH gemeint sein soll, wird außer Acht gelassen, dass ein Fremdgeschäftsführer eben kein eigenes Unternehmen, außer dem, das allenfalls in der Geschäftsführertätigkeit besteht, führt, und die Nutzung der Infrastruktur einer GmbH durch einen Fremdgeschäftsführer primär im Interesse der GmbH erfolgt.

Verwiesen wird vom Bw. weiters auf leistungsgerechte Entlohnungssysteme, bei denen es keine Mindestlohnvereinbarung gibt, wie bei angestellten Verkaufsvertretern oder Unternehmensberatern, deren Provision sich rein aufgrund des von Ihnen erzielten Umsatzes berechnet. Dazu ist festzuhalten, dass die vom Berufungswerber angeführten Berufsgruppen üblicherweise nicht bereit sind, das Unternehmerrisiko ihrer Auftraggeber zu übernehmen.

Wenn weiters in der Berufung vorgebracht wird, ein Geschäftsführer einer kleinen bis mittleren GmbH erbringe für die Gesellschaft nicht nur rein klassische Geschäftsführertätigkeiten sondern auch Tätigkeiten, die sonst üblicherweise von einem Mitarbeiter durchgeführt werden könnten/müssten, die Geschäftsführervergütung wird daher für beide Leistungsbereiche gewährt, so spricht dies **gegen eine Fremdüblichkeit der gegenständlichen Entgeltsvereinbarung, da fremde Dritte die angesprochenen "Mitarbeiterleistungen" nicht ohne Fixbezug und nicht mit Übernahme des Unternehmerrisikos der GmbH erbringen würden.**

Darüber hinaus bleibt beim ggstl. Entlohnungssystem unberücksichtigt, dass Erfolg oder Misserfolg der GmbH nicht nur von der Leistung des Geschäftsführers abhängig sind. **Änderungen der Marktverhältnisse bleiben unberücksichtigt.**

Die gegenständliche Geschäftsführerentgeltsvereinbarung führt nach Ansicht des UFS (wie bereits des Finanzamtes) im Hinblick auf die berufungsgegenständliche Verlustverrechnung zu Einlagen des Berufungswerbers und nicht zu abzugsfähigen Betriebsausgaben.

Ad Einkommensteuer wird weiters ausgeführt:

Der VwGH hält auch in Fällen, in denen keinerlei familiäre Verflechtungen, sondern **entsprechende gesellschaftsrechtliche Verpflichtungen** (gegenständlich sind der Bw. und auch der zweite Gesellschafter-Geschäftsführer jeweils wesentlich an der F. GmbH beteiligt [zu jeweils 50%]) bestehen, wegen der **gegebenen, besonderen Einflussmöglichkeiten** auf die Vertragsgestaltung die Anwendung der Angehörigenjudikatur für geboten (VwGH 23.6.1998, 93/14/0192 ; SWK 14/1999, R 43).

- Nach stRsp des VwGH setzt die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen voraus, **dass diese Vereinbarungen nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen**, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben **und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen geschlossen worden wären**. Diese Kriterien sind auch bei gesellschaftsrechtlichen Ver-

flechtungen von Bedeutung, weil bei einer "GmbH", bei der sich die Gesellschafter der GmbH am (Handels)Gewerbe der GmbH als Gesellschafter beteiligen, diese Gesellschafter auf die Vertragsgestaltung und damit auch auf die Gewinnverteilung einen besonderen Einfluss haben (Hinweis E 26.3.1996, 95/14/0071; E 24.10.1995, 92/14/0020).

- **Es ist daher bereits grundsätzlich das Berufungsjahr 2000 betreffend nicht als rechtswidrig zu erkennen, wenn die Behörde einen Vertrag, der dem Finanzamt erst nach Ablauf des Streitjahres 2000 bekannt gegeben wurde, für 2000 nicht anerkannt hat, weil dieser Vertrag in dem Streitjahr nach außen hin, zumindest gegenüber der Finanzbehörde, nicht ausreichend zum Ausdruck gekommen ist** (Hinweis E 21.10.1986, 84/14/0046; E 20.1.1988, 87/13/0022, 0023).

Auf die u.a. Mitwirkungspflicht des Bw. wird hingewiesen.

Zum Pulizitätserfordernis wird seitens des Berufungswerbers auf den mündlichen bzw. schriftlichen Vertragsabschluss verwiesen. Wie aufgrund eines Vertragsabschlusses allein dem Publizitätserfordernis Rechnung getragen wurde, hat der Bw. nicht substantiiert dargetan.

*Zur Frage der Fremdüblichkeit wird vom Bw. vorgebracht, dass das vorliegende Modell der Entlohnung bei einer Gesellschaft ohne **Identität von GF und Gesellschafter dahingehend abzuändern wäre**, dass der Gesellschafter einer solchen Regelung nur zustimmen würde, falls er **vor der Berechnung der GF-Vergütung einen Gewinnanteil, quasi als Gewinnvorab** erhält. Der dem Gesellschafter zustehende Gewinnanteil würde konkret (z.B. 20 % [allenfalls des Ergebnisses vor Buchen der GF-Vergütung]) vereinbart werden, da der GF diesfalls keinen Einfluss auf den zu thesaurierenden oder auszuschüttenden Gewinnanteil hat. Aus diesem Vorbringen ergibt sich aber nach Ansicht des UFS wie auch nach Ansicht des Finanzamtes bereits die Fremdunüblichkeit der gegenständlichen Entgeltsvereinbarung, da **der ggstl. Vertrag unter Fremden eben so nicht abgeschlossen worden wäre**.*

Darüber hinaus ergibt sich aus der Vereinbarung, dass der GmbH (nahezu) kein Unternehmerrisiko aufgrund der Auffüllungsverpflichtung der Geschäftsführer verbleibt und die Geschäftsführer (der Vertrag des zweiten Geschäftsführers [GF] ist gleichlautend) das Unternehmerrisiko der GmbH in den Berufungsjahren grundsätzlich zur Gänze übernehmen. Ebenso sind die Provisionsvereinbarungen zwischen der F. GmbH und den beiden Geschäftsführern jeweils gleich.

Das Vorbringen, ein Fremdgeschäftsführer würde im Rahmen einer leistungsgerechten Entlohnung insofern zustimmen, als er zwar das Risiko eines Verlustes, so als ob er Einzelunternehmer oder Gesellschafter einer Personengesellschaft wäre, trägt, jedoch den Vorteil hat, die vorhandene Organisation und Infrastruktur des Unternehmens zu nutzen und dadurch weniger Kosten zu tragen hat, als wenn ein eigenes Unternehmen gegründet würde, ist nicht schlüssig. Abgesehen von der Frage, welche Organisation und Infrastruktur bei der ggstl. neu gegründeten GmbH gemeint sein soll, wird außer Acht gelassen, dass ein Fremdgeschäftsführer eben kein eigenes Unternehmen, außer dem, das allenfalls in der Geschäftsführertätigkeit besteht, führt, und die Nutzung der Infrastruktur einer GmbH durch einen Fremdgeschäftsführer primär im Interesse der GmbH erfolgt.

Verwiesen wird weiters auf leistungsgerechte Entlohnungssysteme, bei denen es keine Mindestlohnvereinbarung gäbe, wie bei angestellten Verkaufsvertretern oder Unternehmensberatern, deren Provision sich rein aufgrund des von Ihnen erzielten Umsatzes berechne. Dazu ist festzuhalten, dass die vom Berufungswerber angeführten Berufsgruppen üblicherweise nicht bereit sind, das Unternehmerrisiko ihrer Auftraggeber zu übernehmen.

*Wenn weiters in der Berufung vorgebracht wird, ein Geschäftsführer einer kleinen bis mittleren GmbH erbringe für die Gesellschaft nicht nur rein klassische Geschäftsführertätigkeiten sondern auch Tätigkeiten, die sonst üblicherweise von einem Mitarbeiter durchgeführt werden könnten/müssten, die Geschäftsführervergütung werde daher für beide Leistungsbereiche gewährt, so spricht dies **gegen eine Fremdüblichkeit der gegenständlichen Entgeltsvereinbarung, da fremde Dritte die angesprochenen "Mitarbeiterleistungen" nicht ohne Fixbezug und nicht mit Übernahme des Unternehmerrisikos der GmbH erbringen würden.***

*Darüber hinaus bleibt beim ggstl. Entlohnungssystem unberücksichtigt, dass Erfolg oder Misserfolg der GmbH nicht nur von der Leistung des Geschäftsführers abhängig sind (**Änderungen der Marktverhältnisse bleiben beispielsweise unberücksichtigt**).*

Die gegenständliche Geschäftsführerentgeltsvereinbarung führt nach Ansicht des UFS (wie bereits des Finanzamtes) im Hinblick auf die berufungsgegenständliche Verlustverrechnung zu Einlagen des Berufungswerbers und nicht zu abzugsfähigen Betriebsausgaben.

Wie bereits vom Finanzamt (FA) ausgeführt wurde, kam auch der UFS weiters zu folgenden Schlussfolgerungen:

Die berufungsgegenständliche Vereinbarung hält dem Fremdvergleich nicht stand.

Ohne angemessene Vergütung würde sich grundsätzlich im Wirtschaftsleben niemand bereit erklären, eine Geschäftsführung als Geschäftsführer, welche unter Umständen auch zur **Haftungsinanspruchnahme** führen kann, zu übernehmen.

Im vorliegenden Fall wurde eine Entgeltsvereinbarung mit dem Geschäftsführer getroffen, welche **nicht einmal eine Mindestentlohnung sondern überdies eine Vereinbarung enthält, die den Geschäftsführer verpflichtet, etwaige Verluste/Ausgaben der Gesellschaft abzudecken.**

Damit wird aber Unternehmensrisiko der Gesellschaft auf den Geschäftsführer verlagert, und eine in dieser Form getroffene Vereinbarung lässt sich schlüssig nur damit erklären, dass der Geschäftsführer **gleichzeitig 50%iger Gesellschafter** der Gesellschaft ist. Ein fremder Geschäftsführer würde diese **"Risikoabwälzung" von der Gesellschaft auf den Geschäftsführer** nicht akzeptieren, und sich des Weiteren zumindest eine monatliche Mindestvergütung ausbedingen.

Da die getroffene Vereinbarung insofern keinem Fremdvergleich standhält, werden die von der Gesellschaft an den Geschäftsführer fakturierten *Kosten (d. h. Überschuss der jeweils an den GF weiterverrechneten Kosten über dessen Provision lt. Vertrag) bzw. Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben des Geschäftsführers anerkannt.*

Nach Ansicht des UFS sind diese Beträge als (steuerneutrale) **Einlagen des Gesellschafters** zu qualifizieren, da gegenständlich berufungsanhängige Vereinbarung dem Fremdvergleich *nicht standhält.*

Übernimmt nämlich der Gesellschafter bzw. Gesellschaftergeschäftsführer einer Kapitalgesellschaft **Verpflichtungen seiner Gesellschaft**, so sind die ihm daraus erwachsenen Kosten grundsätzlich als **Gesellschaftereinlagen** zu werten, die ebenso wenig als Betriebsausgaben abziehbar sind wie andere Geld- und Sacheinlagen, die der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft seiner Gesellschaft zuführt.

Solche Einlagen können **nicht** in **Betriebsausgaben** des **Gesellschafters** umgedeutet werden, die diesem in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer erwachsen, und zwar

gegebenenfalls mit dem Argument, dass damit der Fortbestand seiner Einkünfte als Geschäftsführer gesichert würde (dieses Argument wurde jedoch in gegenständlichem Fall vom Bw. ohnehin nicht gebracht). Primär dienen nämlich die Einlagen des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft dem (Fort)**Bestand der Gesellschaft**. Die **Sicherung allfälliger Geschäftsführerbezüge** ist erst eine weitere Folge des (Fort)Bestandes der Gesellschaft und tritt daher gegenüber dem primären Zweck der Einlage in den **Hintergrund** (vgl zB VwGH 23. 5. 1996, 94/15/0069, ARD 4783/40/96).

Von dieser ständigen Rechtsprechung abzugehen, bietet der Berufungsfall keinen Anlass.

Der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass in einem vom Bw. vorgelegten Literaturartikel zu diesem Thema Folgendes ausgeführt wurde:

„Es liegt erstmals ein vom VwGH ausjudizierter Fall vor, mit dem die Abgabepflicht hinsichtlich Lohnnebenkosten von Geschäftsführern einer Kapitalgesellschaft vermieden wurde. Die Kriterien dieser Gestaltung sind im Wesentlichen die Ermittlung einer erfolgsabhängigen Vergütung anhand geeigneter kostenverursachungsgerechter Faktoren, keine Gewährung eines Fixbezuges, Übernahme eines Verlustrisikos sowie grundsätzlich schwankende Bezüge. Mit der Anwendung dieses Modells zur Vermeidung einer Lohnnebenkostenpflicht könnten jedoch gewisse **ertragsteuerliche Risiken** verbunden sein. Sollte nämlich die Gestaltung der Entlohnung **als fremdunüblich** angesehen werden, würde der **Betriebsausgabenabzug für die Geschäftsführervergütung** versagt werden.

Festzuhalten ist weiters, dass die vorliegende Gestaltung ursprünglich nicht mit der Zielsetzung entstand, eine diesbezügliche Abgabepflicht zu vermeiden, sondern dass in erster Linie wirtschaftliche Überlegungen der Geschäftsführer bzw. Gesellschafter ausschlaggebend waren. Die Bedeutung des neuen Judikats liegt aber auch darin, dass erstmals Kriterien vorliegen, die geeignet sind, ein durch die Rechtsprechung anerkanntes Unternehmerwagnis „zu erzeugen“; davon ausgehend können möglicherweise abgeleitete Modelle entwickelt werden. Die Aufgabe dabei wird sein auszuloten, inwieweit eine teilweise Entschärfung einzelner Kriterien (z. B. stärkere Beschränkung des Verlustrisikos, an die jeweiligen Erfordernisse des Einzelfalles angepasste Ermittlung der Vergütung etwa als Prozentsatz des Gewinnes etc.) **noch zu einem Unternehmerwagnis führt bzw. auf welche Weise ertragsteuerliche Risiken vermieden werden können**. Entscheidend ist jedenfalls die Signalwirkung des gegenständlichen Urteils, denn es wurde damit klargestellt, dass es sehr wohl Fälle gibt, in

denen der Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft ein Unternehmerwagnis zu tragen hat. Insofern besteht daher auch **für künftige Modelle größere Hoffnung auf Anerkennung des Unternehmerwagnisses**, unabhängig davon, ob sie vom vorliegenden Fall abgeleitet oder neu sind (SWK 2003, Heft 12, Huber/Emesz: „Keine DB-/DZ-Pflicht für Geschäftsführer“).“

Nach Ansicht des UFS hat die berufungsgegenständliche Vereinbarung (bzw. haben auch die daraus resultierenden vom Bw. zu tragenden Verluste bzw. Ausgaben) ihre Ursache in der Gesellschaftssphäre (der Bw. ist 50%-Beteiligter an der GmbH).

Dies wird dadurch bekräftigt, dass mit den beiden jeweils (50%) Gesellschaftern völlig idente, nicht fremdübliche Gestaltungen vorgenommen wurden.

Die diesbezüglichen Zahlungen zur „Verlustabdeckung“ haben laut Ansicht des UFS den **Charakter von Einlagen** und nicht von Betriebsausgaben.

Darin kommt der Gedanke zum Ausdruck, dass es in erster Linie **Sache der Gesellschafter** einer Kapitalgesellschaft ist, **die auflaufenden Kosten zu decken um langfristig den Fortbestand der Gesellschaft zu sichern**. Erst in weiterer Folge werden dadurch auch die Geschäftsführerbezüge gesichert.

Die Verluste resultieren ja gegenständlich größtenteils aus der Überrechnung der Kosten der GmbH (Gemeinkosten neben Einzelkosten; s. Geschäftsführungsvertrag sowohl zwischen der F. GmbH und dem Bw. als auch zwischen der F. GmbH und dem zweiten Gesellschafter-Geschäftsführer (der ebenso wie der Bw. zu 50 % an der F. GmbH beteiligt ist).

Die Gemeinkosten werden nach dem Umsatzverhältnis bzw. jeweiligen Umsatzanteil des Bw. (und auch des 2. Gesellschaftergeschäftsführers) verrechnet (bzw. aufgeteilt).

Der UFS ist aus angeführten Gründen zu der Ansicht gelangt, dass ein fremder Geschäftsführer eine derartige **Risikoabwälzung** von der Gesellschaft auf den Geschäftsführer nicht akzeptieren würde, und sich des weiteren zumindest eine **monatliche Mindestvergütung** ausbedingen würde. Weiters ist der UFS daher zu der Ansicht gelangt, dass die von der Gesellschaft an den Geschäftsführer fakturierten Kosten **nicht als Betriebsausgaben** des Geschäftsführers anzuerkennen sind, zumal die diesbezüglichen Vereinbarungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter **nicht** fremdüblich sind, und ein fremder (nicht beteiligter) GF sich zumindest einen Mindestlohn bzw. wie dies der Bw. selbst ausführte beispielsweise die

Vereinbarung eines Gewinnvorab in Höhe von z.B. 20%) aushandeln würde und sich auf die gegenständlich vorliegende Konstruktion nicht einlassen würde.

Darüber hinaus wird der Vollständigkeit halber ausgeführt:

Die Vereinbarungen der jeweils 50%-Gesellschafter-GF (d.h. des Bw. und des zweiten 50%-Gesellschafters) mit der F. GmbH sind gleichlautend.

Bei Anerkennung der Verluste bei beiden Gesellschafter-Geschäftsführern als Betriebsausgaben würde dies bedeuten, dass die „Verluste“ bzw. Aufwendungen (Gemeinkosten und Einzelkosten) der „Gesellschaft bzw. der F. GmbH“ gänzlich bzw. zumindest größtenteils bei dieser Konstruktion steuerlich bei den beiden Gesellschaftergeschäftsführern als Betriebsausgaben abzugsfähig wären. Dies würde dazu führen, dass andere Gesellschafter, die allenfalls die Gesellschaftsverluste tragen, gegenüber berufsgegenständlichen Gesellschafter-Geschäftsführern insofern steuerlich benachteiligt wären, als diese im Sinne des Berufungsantrages die Verluste als Betriebsausgaben steuermindernd geltend machen könnten, was zu einem gleichheitswidrigen Ergebnis führen würde, zumal Einlagen von Gesellschaftern zur Abdeckung der Aufwendungen bzw. Kosten grundsätzlich nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig sind.

Die Ausgaben (Kosten) bzw. Verluste der GmbH sollten offenkundig durch gegenständliche Vertragskonstruktion (bei beiden Gesellschafter-Geschäftsführern) dergestalt auf die Gesellschafter-Geschäftsführer überwälzt werden, dass allfällige Verluste der GmbH (die laut Vertragsgestaltung an die Gesellschafter-Geschäftsführer fakturiert werden sollten und von diesen ausgeglichen werden sollten) bei den beiden Gesellschafter-Geschäftsführern steuermindernd (nämlich als Betriebsausgaben) geltend gemacht werden sollten.

Aus der Sicht des Geschäftsführers sind die geltend gemachten Ausgaben (bzw. Verluste) mangels Fremdüblichkeit dementsprechend nicht als Betriebsausgaben hinsichtlich der Geschäftsführertätigkeit anzuerkennen, zumal die Verlustabgeltung nach Ansicht des UFS **ihre Ursache in der Beteiligung des Bw. an der GmbH hat** (und **nicht ursächlich und ausschließlich mit der Geschäftsführertätigkeit** an sich – ohne Berücksichtigung und Miteinbeziehung des Beteiligungsverhältnisses – **zusammenhängt**).

Entgegnung des UFS zur Gegenäußerung des Bw. zur Stellungnahme der Bp zur Berufung:

Der Bw. führte beispielsweise widersprüchlich aus:

Einerseits legt der Bw. dar, dass die diesbezügliche dem Geschäftsführungsvertrag (schrift-

lichen) konforme Regelung bereits im Jahr 2000 (für das Jahr 2000) mündlich vereinbart worden sei, andererseits führt der Bw. kurz danach aus, dass noch einige für die Gesamtregelung unwesentliche Detailfragen zu klären gewesen seien, ehe dann ein schriftlicher Vertrag ausgefertigt worden sei. Somit sind laut eigenen Angaben des Bw. offenbar im Jahr 2000 Detailfragen noch offen gewesen. Offensichtlich waren diese Detailfragen „wichtig“ genug, um mit der schriftlichen Vertragsausgestaltung zu warten, was wiederum den Rückschluss zulässt, dass vor der schriftlichen Vertragsausgestaltung der Vertrag offensichtlich noch nicht fremdüblich gestaltet war, da unter fremden Dritten der Vertrag einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben müsste, was eben offenkundig gegenständlich im Jahr 2000 nicht der Fall war, zumal der Bw. selbst ausführt, dass noch – wenn auch unwesentliche – Detailfragen offen waren (eben im Jahr 2000 bzw. vor Abschluss des schriftlichen Vertrages zum 1.1.2001).

Ad Pkt. 2 Fremdvergleich der Ausführungen des Bw. wird weiters Folgendes vom UFS entgegnet:

Wenn der Bw. ausführt, dass sich **lediglich im Falle einer aus Sicht des Vertrages unzureichenden Tätigkeit** rechnerisch keine Vergütung für den bzw. die GF ergebe, so wird dazu entgegnet, dass die beiden GF grundsätzlich sämtliche Kosten (offenkundig jedenfalls in den Berufungsjahren, s. angeführte Verlustsituation der F. GmbH im Vergleich zu den Verlusten der GF bzw. zu den vom Bw. zu tragenden Verlusten), nämlich die Einzelkosten sowie die Gemeinkosten (nach ihren jeweiligen Umsatzanteilen; falls sie 100 % des Gesamtumsatzes erreichen sollten, werden die GK zur Gänze auf die beiden GF aufgeteilt), zu tragen haben, und zwar bereits von Anbeginn der Geschäftsführertätigkeit an, also bereits im Jahr 2000.

Ausgeführt wird, dass beide Gesellschafter-Geschäftsführer erhebliche Verluste in den aktenkundigen Jahren 2000 bis 2006 (wie in der Berufungsentscheidung auch ausgeführt wird) lukriert hatten (ersichtlich beispielsweise in der Position „Erträge Verrechnung Geschäftsführer“ der GuV der F. GmbH und auch aus der Aufstellung hinsichtlich der Verluste aus Geschäftsführerverrechnung U20% des Bw. in den einzelnen Jahren, und wohl nicht anzunehmen ist, dass beide GF in den vielen Jahren „unzureichende“ Leistungen erbracht haben. Die Verluste sind lt. Ansicht des UFS vielmehr auf die Vertragsgestaltung zurückzuführen, nämlich darauf, dass die beiden GF (nahezu) alle Gesamtkosten zu tragen hatten (nämlich die Einzelkosten und die anteilig gemäß ihren Umsätzen aufgeteilten Gemeinkosten).

Im Verhältnis zu den auflaufenden Kosten waren die vereinbarten Provisionen offenkundig

nicht ausreichend, um bei den beiden Gesellschafter-Geschäftsführern ein positives Jahresergebnis (in den vielen Jahren) zu erzielen.

Dies bestätigt bzw. bekräftigt die Ansicht des Finanzamtes und auch des UFS, dass eine derartige Gestaltung der Vertragsbeziehungen nicht fremdüblich ist, und dass sich ein nicht wesentlich beteiligter Geschäftsführer auf eine derartige Gestaltung nicht einlassen würde, zumal bei dieser im gegenständlichen Fall (zur Finanzierung des Lebensunterhalts wesentlichen Einkunftsquelle – allein aufgrund des anfallenden Zeitaufwandes als Geschäftsführer einer GmbH) das Unternehmer-Risiko beim GF liegen würde, und wie ersichtlich ist, es äußerst unsicher ist, dass bei einer derartigen Vertragsgestaltung mit der gegenständlichen Kostenüberwälzung an die GF positive Einkünfte vom GF in den einzelnen Jahren erzielt werden können.

Die Ursache für eine derartige Vertragsgestaltung liegt demgemäß offenkundig im Gesellschaftsverhältnis zwischen der F. GmbH und jeweils den beiden Gesellschafter-GF.

Der Darstellung des Bw., dass, wenn der zweite GF mit dem Kostenanteil nicht einverstanden sei, keine Gemeinkosten sonder Einzelkosten des kostenverursachenden Gesellschafters vorliegen würden, wird Folgendes entgegnet:

Die Begriffe Gemeinkosten und Einzelkosten sind grundsätzlich kostenrechnerische, eindeutig definierte Bezeichnungen, und sind nicht beliebig austauschbar.

Bezüglich der Kostenaufteilung bzw. Kostentragung liegt eine eindeutige, im Vorhinein festgelegte Vertragsgestaltung vor.

Die Darstellung des Bw., dass – falls der jeweils andere GF mit einem (Gemein)Kostenanteil nicht einverstanden sei – eben Einzelkosten vorliegen würden, spricht weiters gegen die Fremdüblichkeit der Vertragsgestaltung, da unter fremden Dritten die Aufteilung der Kosten eben durch den Aufteilungsschlüssel der Gemeinkosten (die begrifflich eben wie oben angeführt eindeutig festgelegt sind) nach dem Umsatzanteil im vorhinein determiniert wäre und nicht durch Umdeutung der Gemeinkosten in Einzelkosten verändert werden kann (zumal dies auch nicht vertraglich vereinbart bzw. fixiert ist).

Hinsichtlich der F. GmbH wird Folgendes ausgeführt:

Lt. JA-Bericht (Jahresabschlussbericht) für 2000 sowie 2001 bzw. zum 31.12.2000 sowie zum 31.12.2001 waren im Jahresschnitt bei der F. GmbH

1 Angestellter sowie 2 freie Dienstnehmer beschäftigt.

In der GuV-Rechnung 2000 wurden Gehälter in Höhe von ATS 24.266,66 gebucht.

Verkaufsprovisionen an Dienstnehmer scheinen in der GuV für 2000 nicht auf.

Im Jahr 2001 wurden Gehälter in Höhe von ATS 72.800,0 sowie Verkaufsprovisionen an Dienstnehmer in Höhe von ATS 19.166,00 gebucht.

Der Bilanzverlust 2000 betrug ATS 5.383,51. Demgegenüber betrug die Position „Erträge Verrechnung Geschäftsführer U20“ ATS 179.504,00 . Demzufolge betrug der Jahres-Bilanzverlust 2000 der F. GmbH lediglich rd. 3 % der Erträge aus der Weiterverrechnung an die GF.

Im Jahr 2001 zeigte sich folgendes Bild:

Der Bilanzverlust 2001 betrug ATS 106.354,48. Demgegenüber betrug die Position „Erträge Verrechnung Geschäftsführer U20“ ATS 248.160,45 . Demzufolge betrug der Jahres-Bilanzverlust 2001 der F. GmbH lediglich rd. 42,9% der Erträge aus der Weiterverrechnung an die GF.

In den Jahren nach den Berufungsjahren (ab 2002) zeigte sich folgendes Bild:

	2002	2003	2004	2005	2006
	€	€	€	€	€
Erträge Verrechnung Geschäftsführer	17.486,09	18.235,89	11.918,84	27.747,09	6.000,00
Jahresfehlbetrag/Verlust	11.683,39	12.027,89	10.901,10	28.585,29	6.046,41

Daher betrug der Jahres-
verlust der F. GmbH

folgenden %satz von den
weiterverrechneten

	%	%	%	%	%
"Erträgen Verrechnung Geschäftsführer"	66,82	65,96	91,46	103,02	100,77

Demzufolge wäre der Jahresverlust in jedem einzelnen Jahr signifikant höher ohne der Weiterverrechnung der „Gemeinkosten und Einzelkosten“ iS des Geschäftsführervertrages mit jeweils den beiden Gesellschafter-Geschäftsführern und den damit zusammenhängenden Provisionsvereinbarungen.

Durch die Vertragsgestaltung mit den Gesellschafter-GF werden grundsätzlich alle Gemeinkosten auf diese beiden Gesellschafter-GF aufgeteilt (wenn diese 100% der Umsätze erbringen). Durch diese Vertragsgestaltung ergab sich auch in den Berufungsjahren wie o.a. ein äußerst geringer Bilanz-Jahres-Verlust der F. GmbH im Verhältnis zu den an die Gesellschafter-GF weiterverrechneten Kosten.

Der Bilanzverlust der F. GmbH betrug für das Jahr 2000 rd. 5.000 ATS, für das Jahr 2001 rd. 106.000 ATS. Die sonstigen betrieblichen Erträge wurden im Jahr 2000 mit rd. 218.000 ATS und im Jahr 2001 mit rd. 275.000 ATS berücksichtigt.

Darin enthalten sind lt. den Erläuterungen zur Gewinn- und Verlustrechnung der F. GmbH in den einzelnen Jahren (vgl. JA-Bericht zum 31.12.2001)

„Erträge Verrechnung Geschäftsführer“ in Höhe von:

	2000	2001
	ATS	ATS
	179.504,--	248.160,45
Jahresverlust der F-GmbH beträgt	ATS	ATS
	5.383,51	106.354,48

In den darauffolgenden – nicht berufungsanhängigen Jahren – betrugen die „Erträge Verrechnung Geschäftsführer“ bei der F-GmbH:

2002	2003	2004	2005	2006	2007
€	€	€	€	€	€
17.486,09	18.235,89	11.918,84	27.747,09	6.000,00	0,00

Grundsätzlich wird insgesamt angemerkt, dass die Vereinbarungen jeweils zwischen den beiden Gesellschafter-Geschäftsführern und der F. GmbH (im Wesentlichen) ident sind.

Die Umsatzerlöse der F. GmbH betrugen:

2000	2001
ATS	ATS
497.859,83	705.524,94

In den nicht berufungsanhängigen Jahren waren die „Erträge Geschäftsführerverrechnung“ und „Fehlerlöse/Verluste der F. GmbH“:

	2002	2003	2004	2005	2006
	€	€	€	€	€
Erträge Verrechnung	17.486,09	18.235,89	11.918,84	27.747,09	6.000,00
Geschäftsführer					
Jahresfehlbetrag/Verlust	11.683,39	12.027,89	10.901,10	28.585,29	6.046,41

Die Verluste aus Geschäftsführerverrechnung U20% des Bw. (Mag. R.), die in den jeweiligen JA des Bw. berücksichtigt wurden, betrugen:

alle Beträge in €

2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
92.512,00	94.753,02						
ATS	ATS						
6.723,11 €	6.885,97 €	8.831,46 €	9.076,00 €	5.478,94 €	7.631,22 €	3.000,00 €	0,00 €
							(lt. JA bzw. Einnahmen/ Ausgaben- Rechnung 2007)

(vgl. Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen aus den Jahresabschlüssen [JA] des Bw. für die einz. Jahre; BP-Bericht und Berufungsbegehren die Jahre 2000 und 2001 betreffend)

Angemerkt wird, dass im Jahr 2006 der Betrag von 3.000 € hins. Verlust aus Geschäftsführerverrechnung U20% auch bei dem zweiten Geschäftsführer gleich hoch ist (ebenfalls € 3.000,00 beträgt).

Der Verlust aus Geschäftsführerverrechnung das Jahr 2000 betreffend wurde mit dem o.a. Betrag (Jahr 2000) im JA 2000 einkünftermindernd berücksichtigt (Bl. 6 / Hauptakt [HA] 2000; JA 2000 Seite 1). Die Verluste aus Geschäftsführerverrechnung das Jahr 2000 betreffend wurden in der Umsatzsteuererklärung 2000 mit 20% Vorsteuer berücksichtigt (Bl 15/ Hauptakt (HA) 2000.

Der Verlust aus Geschäftsführerverrechnung das Jahr 2001 betreffend wurde mit dem o.a. Betrag (Jahr 2001) im JA 2001 einkünftermindernd berücksichtigt (Bl. 6 / HA 2001; JA 2001 Seite 1). Die Verluste aus Geschäftsführerverrechnung das Jahr 2001 betreffend wurden in der Umsatzsteuererklärung 2001 mit 20% Vorsteuer berücksichtigt (Bl 12 / HA 2001).

Es liegt für die vorliegende Gestaltung laut Ansicht des UFS eine **gesellschaftsrechtliche Veranlassung** zugrunde, weshalb die geltend gemachten Betriebsausgaben und demgemäß auch Vorsteuerbeträge nicht anzuerkennen sind.

Aus angeführten Gründen liegen keine Betriebsausgaben iSd § 4 Abs. 4 EStG 1988 vor.

Demgemäß führt der Verwaltungsgerichtshof auch hinsichtlich Bürgschaftszahlungen zwecks weiteren Bezuges der Geschäftsführerentgelte Folgendes aus: Die **Rückzahlung** eines **Kredites** einer (von der Schließung bedrohten)

Kapitalgesellschaft durch deren **Gesellschafter-Geschäftsführer** führt bei diesem auch dann **nicht** zu **Betriebsausgaben**, wenn sein **einziges Motiv** für das Eingehen der Bürgschaftsverpflichtung ausschließlich der **weitere Bezug** der **Geschäftsführerentgelte** gewesen ist.

Primär dienen nämlich die **Einlagen** des **Gesellschafters** einer in ihrer Existenz gefährdeten Kapitalgesellschaft dem **Fortbestand der Gesellschaft**. Die **Sicherung** allfälliger **Geschäftsführerbezüge** ist erst eine weitere Folge des **Fortbestandes der Gesellschaft** und tritt daher **gegenüber** dem **primären Zweck** der Einlage in den **Hintergrund** (VwGH 24. 9. 2007, 2005/15/0041).

Sachverhalt: Der Beschwerdeführer bezog in den Streitjahren 1998 und 1999 als **Geschäftsführer** der B-GmbH, an der er zu **33,33 % beteiligt** war, **Einkünfte** aus **selbstständiger Arbeit**.

In seinen Abgabenerklärungen machte er ua unter dem Titel "**Werbungskosten**" Aufwendungen in Höhe von **S 40.000,-** (für 1998) sowie **S 120.000,-** (für 1999) geltend. Dazu führte er Folgendes aus:

"Nachdem der **Kredit** bei der S-Bank aus dem **Cash-flow** der B-GmbH **nicht finanziert** werden konnte, stellte die Bank das Ultimatum, entweder den Kredit persönlich zu übernehmen, oder einen Konkursantrag zu stellen. Die Übernahme des Kredites durch persönliche Zahlung erfolgte deshalb, weil zum damaligen Zeitpunkt die Prognoserechnung für die Zukunft die Zahlung von Einkünften aus selbstständiger Arbeit ermöglichte. Die **Übernahme** des **Kredites** erfolgte also auch, um die **Einkünfte** aus **selbstständiger Arbeit** zu sichern."

Gesellschaftsrechtliche Veranlassung

Gegen die **Nichtanerkennung** der **Bürgschaftszahlungen** als **Betriebsausgaben** führt der Beschwerdeführer aus, er hätte keine Einkünfte aus selbstständiger Arbeit erzielen können, wenn er die Bürgschaftszahlungen nicht übernommen hätte. Im Falle der Nichtübernahme der Kreditzahlungen wäre die angedrohte Betriebseinstellung und damit die Unternehmensschließung die Folge gewesen. Sein **einziges Motiv** für das Eingehen der Bürgschaftsverpflichtung sei ausschließlich der **weitere Bezug** der **Geschäftsführerentgelte** gewesen.

In der Judikatur kommt der Gedanke zum Ausdruck, dass es in erster Linie Sache der Gesellschafter einer beispielsweise allenfalls in ihrer Existenz gefährdeten Kapitalgesellschaft ist, den **Fortbestand** der **Gesellschaft zu sichern**, und erst in weiterer Folge dadurch Geschäftsführerbezüge gesichert werden. **Übernimmt** nämlich **der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft Verpflichtungen seiner Gesellschaft**, so sind die ihm daraus erwachsenen Kosten grundsätzlich als **Gesellschaftereinlagen** zu werten, **die ebenso wenig als Betriebsausgaben abziehbar sind wie andere Geld- und Sacheinlagen**, die der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft seiner Gesellschaft zuführt.

Solche Einlagen können **nicht** in **Betriebsausgaben** des **Gesellschafters** umgedeutet werden, **die diesem in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer erwachsen**, und zwar mit dem Argument, dass damit der Fortbestand seiner Einkünfte als Geschäftsführer gesichert werden würde. Primär dienen nämlich die Einlagen des Gesellschafters einer in ihrer Existenz gefährdeten Kapitalgesellschaft dem Fortbestand der Gesellschaft. Die **Sicherung allfälliger Geschäftsführerbezüge** ist erst eine weitere Folge des Fortbestandes der Gesellschaft und tritt daher gegenüber dem primären Zweck der Einlage in den **Hintergrund** (vgl. zB VwGH 23. 5. 1996, 94/15/0069).

Ad Pkt: Der GmbH bleibt kein Unternehmerrisiko aufgrund der Auffüllungsverpflichtung der Geschäftsführer:

Fremdüblichkeit:

Der Bw. ist 50%iger Gesellschafter und (so wie der zweite Mitgesellschafter bzw. Mitgeschäftsführer) einzelzeichnungsberechtigter Geschäftsführer der F. GmbH.

Zur Anerkennung der beantragten Betriebsausgaben wird ausgeführt, dass – wenn die Zielsetzung der gegenständlichen „Kostentragung“ **primär die Gesellschaftssphäre** trifft – Ausgaben keine Betriebsausgaben darstellen, sondern den Charakter von Einlagen haben: In einem weiteren VwGH-Erkenntnis liegt folgender Sachverhalt vor: Die in angeführtem Beschwerdefall streitentscheidende Frage war, ob der (rückwirkende) Verzicht des Dr. E. auf Teile seines Arbeitslohnes in den Jahren 1989 bis 1991 seine Ursache im Dienstverhältnis oder in der Gesellschaftssphäre hatte. Da die Beschwerde als Ziel der Maßnahme auf die Absicht zur Sanierung der Beschwerdeführerin hinweist, diese Zielsetzung aber **PRIMÄR die Gesellschaftssphäre** betrifft, pflichtete der VwGH der in dortigem Beschwerdefall belangten Behörde darin bei, dass die (ursprünglich bei der Beschwerdeführerin als Einlage verbuchten) Zahlungen des Dr. E. an die Beschwerdeführerin den **Charakter von Einlagen** und nicht von Betriebsausgaben aufweisen. **Darin kommt der Gedanke zum Ausdruck, dass es in erster Linie Sache der Gesellschafter einer in ihrer Existenz gefährdeten Kapitalgesellschaft ist, den Fortbestand der Gesellschaft zu sichern, und erst in weiterer Folge dadurch Geschäftsführerbezüge gesichert werden** (vgl. hiezu das VwGH-Erkenntnis vom 24. Jänner 1990, Zl. 86/13/0162; weiters VwGH 23.5.1996, 94/15/0069).

Wie bereits der Bw. in seiner Berufung selbst ausführte, wäre seiner Ansicht nach das berufungsgegenständliche Modell bei einer Gesellschaft, bei der es keine Personenidentität von Gesellschafter und Geschäftsführer gibt, dahingehend abzuändern, dass der Gesellschafter (da der Gesellschafter einer solchen Regelung nur dann zustimmen würde), vor Berechnung der Geschäftsführervergütung einen Gewinnanteil, quasi als Gewinnvorab [etwa von 20% {vor Berechnung der Geschäftsführervergütungen}], erhält.

Dies bestätigt die Ansicht der Abgabenbehörde bzw. des UFS, dass die gegenständliche Gestaltung gerade eben nicht fremdüblich ist, und somit den Bestimmungen des EStG 1988 idgF iVm der herrschenden Lehre und Rechtsprechung nicht entspricht, die fordern, dass bei Verträgen zwischen GmbH und Gesellschafter(-Geschäftsführer)n [mit 50 % Beteiligung an der GmbH] für die Anerkennung im steuerrechtlichen Sinn genauso strenge Maßstäbe anzulegen sind wie für die steuerrechtliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen.

Die gesetzlich determinierten Voraussetzungen für die Anerkennung von Verträgen zwischen Gesellschafter-Geschäftsführer(n), die mit 50 % [somit wesentlich] an der GmbH beteiligt sind, und der GmbH sind *nicht* erfüllt, weshalb auch die in diesem Zusammenhang für die „Verluste“ geltend gemachten Ausgaben *keine* Betriebsausgaben iSd § 4 Abs. 4 EStG 1988 idGF darstellen. Bei Vereinbarungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern bzw. Gesellschafter-Geschäftsführern (zumal der Bw. in gegenständlichem Fall wie auch der zweite Gesellschafter-Geschäftsführer wesentlich, nämlich mit 50% an der F. GmbH beteiligt ist) sind für deren steuerrechtliche Anerkennung ebenso strenge Maßstäbe anzulegen wie bei der Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen.

Solche Abmachungen müssen von vornherein ausreichend klar sein und aus oben angeführten Gründen einem Fremdvergleich standhalten. Da diese Voraussetzungen gegenständlich aus oben ausführlich angeführten Gründen **nicht** vorliegen, sind die berufungsanhängigen *Ausgaben (beim Bw.) nicht anzuerkennen.*

Weiters liegt in den Berufungsjahren mangelnde Dokumentation des Vertragsverhältnisses nach außen vor, weshalb schon aus diesem Grund die Berufung *mangels Fremdüblichkeit* abzuweisen wäre:

Angemerkt wird, dass der schriftliche Vertrag zw. dem Bw. und der F. GmbH (Bl. 54 / Hauptakt (HA) 2001) erst am 1.1.2001 abgeschlossen wurde (zeitgleich mit dem Vertrag zwischen der F. GmbH und dem zweiten Gesellschaftergeschäftsführer).

*Die mangelnde Dokumentation gegenüber dem FA würde bereits ausreichen, um die Berufung mangels Fremdüblichkeit der Vertragsbeziehung zwischen dem Bw. und der F. GmbH sowohl 2000 als auch 2001 **nicht** anzuerkennen.*

Laut Aktenlage wurde der JA per 31.12.2000 beim FA (Bl. 3/Hauptakt (HA) 2000) am 21.2.2002 eingereicht. Dem Finanzamt wurde über dieses Gesellschafter-Geschäftsführer-Verhältnis vom Bw. davor laut Aktenlage keinerlei Mitteilung gemacht. Erst im Zuge der stattgefundenen Betriebsprüfung, die am 5.11.2002 begonnen hat, erlangte das Finanzamt Kenntnis über den Geschäftsführervertrag bzw. erst im Zuge der Prüfung wurde der schriftliche Geschäftsführervertrag vorgelegt.

Angemerkt wird, dass die berufungsgegenständliche Abwicklung der Gesellschafter-Geschäftsführerbeziehung zwischen der F. GmbH und den beiden Gesellschafter-Geschäftsführern Mag. P. und Mag. R. völlig ident ist.

Mag. R. und Mag. P. haben jeweils eigene Kunden und bekommen allenfalls noch zusätzlich Kunden dazu.

Im Rahmen der Abwicklung über das „Profit-Center“ (laut Bw.) wird von Mag. P. und Mag. R. jeweils der Kostenanteil wie o.a. getragen (gegebenenfalls auch für das Personal).

Beispielsweise wird eine aktenkundige Faktura beschrieben:

In der Rechnung vom 31.12.2001 (Arbeitsbogen [AB] der Bp {betreffend den Geschäftsführer Mag. R.}, Seite 13), wird Folgendes ausgeführt:

*„laut Geschäftsführervertrag vom 1.1.2001
und Gesellschafterbeschluss vom 15.6.2002
für ihren Ergebnisanteil für das Jahr 2001“.....(wörtlich zitiert aus der Faktura „Beschreibung“)*

Angemerkt wird, dass eine völlig idente Gestaltung zwischen dem Bw. und der F. GmbH und zwischen Mag. P. und der F. GmbH vorliegt.

Die berufungsanhängigen Fakturenbeträge inkl. 20% USt wurden oben bereits angeführt.

Weiters ist auf dieser aktenkundigen Rechnung Folgendes ausgeführt:

„Der Rechnungsbetrag wird auf Ihr Verrechnungskonto gebucht. Ein allfälliger zum 30.9.2002 bestehender Negativsaldo des Verrechnungskontos ist durch Überweisung auf das Bankkonto der F. GmbH auszugleichen“.

Im Jahresabschluss der F. GmbH für das Jahr 2001 wird unter der Position „sonstige betriebliche Erträge“ Pkt. b) „Erträge Verrechnung GeschäftsführerU20“ (s. JA 2001 der F. GmbH, Erläuterungen zur Gewinn- und Verlustrechnung für 2001 Seite 1) der Betrag von ATS 248.160,45 ausgewiesen.

Dieser Betrag setzt sich zusammen aus:

Mag. P. 153.407,43

Mag. R. 94.753,02

248.160,45

Mit Berücksichtigung der diesbezüglichen sonstigen Erträge „Erträge Verrechnung Geschäftsführer“(2001) in Höhe von rd ATS 248.000 ergab sich ein Jahresfehlbetrag bzw. Jahresverlust 2001 der F. GmbH von ATS 106.354,48.

Durch die Berechnung quasi eines dem Bw. (und auch dem zweiten GF) entsprechend dem Umsatzanteil des Bw. bzw. des zweiten GF zurechenbaren „Deckungsbeitrag“ (DB) errechnet sich laut GF-Vertrag vom 1.1.2001 Folgendes:

Jahresumsatz, der von der Gesellschaft [insgesamt] realisiert wurde minus Vorab-Provisionen [an die beiden GF] lt. Provisionsregelung. davon werden die Kosten abgezogen, und zwar: direkt dem [jeweiligen] GF zurechenbare Einzelkosten sowie entsprechend dem jeweiligen Umsatzanteil des Bw. (bzw. auch des zweiten GF) nicht direkt den GF zurechenbare Gemeinkosten.

Davon abgezogen wird weiters:

entsprechend dem Umsatzanteil des (jeweiligen) GF thesaurierter bzw. auszuschüttender Gewinn lt. Gesellschafterbeschluss.

Hinzugerechnet wird wiederum

die bei der „Deckungsbeitragsermittlung“ abgezogene Vorab-Provision (s. oben) lt. [mit dem Bw. bzw. auch mit dem zweiten Geschäftsführer abgeschlossenen] Provisionsregelungen.

Aus dieser Konstruktion ergibt sich, dass die Aufwendungen bzw. Kosten (nahezu) gänzlich auf den Bw. und den zweiten GF aufgeteilt werden (die nicht direkt zurechenbaren Gemeinkosten eben im Verhältnis zu den von den Geschäftsführern jeweils getätigten Umsätzen), weshalb bei der F. GmbH im Wesentlichen kein Unternehmerrisiko mehr verbleibt (vgl. Verluste der F. GmbH in den Berufungsjahren im Verhältnis zu den „an die Geschäftsführer [GF] weiterverrechneten Verluste“).

Lt. Aktenlage fielen im Jahr 2000 bei der F GmbH keine Verkaufsprovisionen an Dienstnehmer an und im Jahr 2001 (lediglich) € 19.166,90 (JA 2000 und 2001 der F GmbH). Dies bekräftigt die Ansicht, dass im Jahr 2000 nahezu alle Gemeinkosten und im Jahr 2001 zumindest ein Großteil der Gemeinkosten auf die beiden Gesellschafter-GF aufgeteilt wurden.

Darüber hinaus wird die Gesamtjahresvergütung des Geschäftsjahres auf das jeweilige Verrechnungskonto des Bw. bzw. auch des zweiten GF gebucht. Entnahmen des Geschäftsführers sind nur vom positiven Verrechnungskonto – ausgenommen der unterjährig abgerechneten Provision lt. Provisionsregelung des neuen Geschäftsjahres – **entsprechend der Liquidität der F. GmbH zulässig.**

Diese Vereinbarung bewirkt weiters, dass die F. GmbH darüber hinaus kein Liquiditätsrisiko aus etwaigen Entnahmen durch die Geschäftsführer zu tragen hat.

Weiters hat der Bw. bzw. eben der Gesellschafter-GF ein allenfalls negatives Verrechnungskonto – ausgenommen der Vorab-Provision des neuen Geschäftsjahres – bis spätestens zum 30. September des neuen Geschäftsjahres mittels Einzahlung auf das Bankkonto der F. GmbH

auszugleichen.

Angemerkt wird, dass mit dem Hinweis des Bw. auf (wie der Bw. vorbringt) ähnliche bzw. „gleich konzipierte“ Fälle (gleichgültig, ob diese von der Abgabenbehörde auf ihre Gesetzeskonformität hin eingehend geprüft worden sind oder nicht bzw. ob sie von der Abgabenbehörde ausdrücklich anerkannt wurden oder nicht [einkommensteuerrechtlich und umsatzsteuerrechtlich]) für das gegenständliche Berufungsbegehren nichts gewonnen werden kann, zumal die gegenständliche Berufung schon aus o.a. Gründen abzuweisen ist. Darüber hinaus kann grundsätzlich aus „anderen rechtlichen Beurteilungen“ in anderen Fällen kein Recht für den Bw. abgeleitet werden und auch nichts für das gegenständliche Berufungsbegehren gewonnen werden.

Ad Umsatzsteuer:

Auf die oben angeführten Ausführungen zur Einkommensteuer (ESt) wird um Wiederholungen zu vermeiden hingewiesen. Da keine Betriebsausgaben vorliegen ist demgemäß auch die Berufung hinsichtlich der beantragten Vorsteuerbeträge mangels der Erfüllung der Voraussetzungen iSd § 12 UStG 1994 idGF abzuweisen.

Zum strittigen Vorsteuerabzug ist anzumerken, dass nicht erkennbar ist, worin die Leistung der GmbH im Rahmen der Verlustverrechnung bestehen sollte.

Gem. § 12 UStG 1994 idGF kann ein Unternehmer – **lediglich** - die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

- (1) 1. Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer **für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind**. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist;
2. die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die für sein Unternehmen eingeführt worden sind;
3. die gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz geschuldeten Beträge für sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

(2) Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen gelten als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen und Einfuhren, die nicht zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen. Hievon bestehen folgende Ausnahmen, die sinngemäß auch für die Einfuhr von Gegenständen gelten:

1. a) Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen gelten als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen.
- b) Abweichend von lit. a gelten Lieferungen, sonstige Leistungen und Einfuhren, die nicht im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden stehen, nur dann als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.
- c) Der Unternehmer kann Lieferungen oder sonstige Leistungen sowie Einfuhren nur insoweit als für das Unternehmen ausgeführt behandeln, als sie unternehmerischen Zwecken dienen. In den Fällen der lit. b müssen sie mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

Diese Zuordnung hat der Unternehmer bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes dem Finanzamt schriftlich mitzuteilen.

2. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren,

a) deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind,

- b) die im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträdern stehen, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge, Vorführkraftfahrzeuge und Kraftfahrzeuge, die ausschließlich zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt sind, sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung oder der gewerblichen Vermietung dienen.

Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung die Begriffe Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen näher bestimmen. Die Verordnung kann mit Wirkung ab 15. Februar 1996 erlassen werden.

3. Lässt ein Absender einen Gegenstand durch einen Frachtführer oder Verfrachter unfrei zu einem Dritten befördern oder eine solche Beförderung durch einen Spediteur unfrei besorgen, so gilt für den Vorsteuerabzug die Beförderung oder deren Besorgung als für das Unternehmen des Empfängers der Sendung ausgeführt, wenn diesem die Rechnung über die Beförderung oder deren Besorgung erteilt wird.

4. Erteilt bei einem Bestandvertrag (Leasingvertrag) über Kraftfahrzeuge oder Krafträder im Falle der Beschädigung des Bestandobjektes durch Unfall oder höhere Gewalt der Bestandgeber (Leasinggeber) den Auftrag zur Wiederinstandsetzung des Kraftfahrzeuges, so gelten für den Vorsteuerabzug auf Grund dieses Auftrages erbrachte Reparaturleistungen nicht als für das Unternehmen des Bestandgebers (Leasinggebers) sondern als für den Bestandnehmer (Leasingnehmer) ausgeführt. Die in einer Rechnung an den Auftraggeber über derartige Reparaturleistungen ausgewiesene Umsatzsteuer berechtigt bei Zutreffen der sonstigen Voraussetzungen des § 12 den Bestandnehmer (Leasingnehmer) zum Vorsteuerabzug.

Dem Bw. wurde nachweislich vorgehalten (s. diesbezüglicher Vorhalt sowie beispielsweise die Begründung der Berufungsvorlage an den UFS durch das Finanzamt, die dem Bw. nachweislich vorgehalten wurde), dass er bekannt geben solle, worin die Leistung von der GmbH an den Bw. bestanden habe. Vom Bw. wurden diesbezüglich trotz Vorhalts keine substantiierten Äußerungen getätigt und auch keine Nachweise erbracht.

Der UFS ist aus angeführten Gründen zu der Ansicht gelangt, dass **keine Leistung von der F. GmbH an den Bw. iSd § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994** erbracht wurden, weshalb bereits aus diesem Grund die Berufung hinsichtlich Umsatzsteuerbescheid abzuweisen ist.

Darüber hinaus liegen wie oben ausführlich begründet wurde keine Betriebsausgaben iSd § 4 Abs. 4 EStG 1988 idgF vor, weshalb auch aus diesem Grund die Berufung hinsichtlich Umsatzsteuer abzuweisen ist.

Die Voraussetzungen iSd § 12 UStG 1994 idgF für den Vorsteuerabzug sind aus den o.a. ausführlich dargestellten Gründen **nicht** erfüllt.

Der Vollständigkeit halber wird sowohl hinsichtlich der Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide als auch gegen die Umsatzsteuerbescheide auf die Mitwirkungspflicht des Bw. auf Grund der BAO hingewiesen. Die Abgabenbehörde trägt zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können (§ 115 BAO), doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und **Mitwirkungspflicht** (VwGH 23.2.1994, 92/15/0159). Zu dieser Mitwirkungspflicht gehören unter anderem die Darlegung des Sachverhaltes und die Darstellung von Beweisen und Unterlagen zur Sachverhaltsermittlung (§ 138 BAO).

Die vom Finanzamt durchgeführte Einnahmenerhöhungen in den Berufungsjahren im Ausmaß der geltend gemachten Verluste aus der Geschäftsführertätigkeit bleiben unverändert, die diesbezüglichen Vorsteuerbeträge werden nicht anerkannt.

Insgesamt ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 27. Februar 2009