



GZ. RV/2768-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Causa gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bez. und die Stadtgemeinde Klosterneuburg in Wien betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) für das Jahr 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig.

Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungs- oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben.

Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein.

Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob die Bw. für die Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers DB zu entrichten habe, weil diese Bezüge zu Einkünften im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 führen.

Geschäftsführer (GF) war im Streitjahr Herr A, der einen Anteil von 75 % am Stammkapital hielt.

Bei der Bw. fand für den Prüfungszeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2000 eine Prüfung der Aufzeichnungen gem. § 151 BAO in Verbindung mit § 86 EStG 1988 (Lohnsteuerprüfung) statt, wobei für den Veranlagungszeitraum 2000 wie folgt festgestellt wurde (die Berufung wurde von der Bw. mit Schriftsatz vom 27. Mai 2002 auf das Jahr 2000 eingeschränkt):

Der zu 75 % beteiligte Geschäftsführer, Herr A, sei Dienstnehmer im Sinne des § 41 FLAG (Familienlastenausgleichsgesetz) und des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988.

Von der Bemessungsgrundlage des GF-Bezuges i.H.v. 650.000 S sei im Jahre 2000 kein DB einbehalten und an das Finanzamt abgeführt worden, weshalb ein DB i.H.v. 29.250 S von der Bw. mittels des im Spruch genannten Bescheides nachgefordert werden musste (vgl. Pkt. 2. der Beilage zum Lohnsteuerprüfungsbericht; alle Beträge in Schilling):

Zeitraum	GF-Bezüge	4,5 % für DB	= DB
1-12/2000	650.000	x 0,045 =	29.250

Die Entlohnung des Gesellschafter-GF stellt sich lt. den vorgelegten Verrechnungskonten in den Jahren 1998 bis 2000 wie folgt dar (alle Beträge in Schilling):

Jahr	GF-Bezug
1998	700.000
1999	700.000
2000	650.000

In der dagegen eingebrachten Berufung sowie im Schriftsatz vom 20. Dezember 2001 führt die Bw. im Wesentlichen wie folgt aus:

- Der Gesellschafter-GF sei für die Bw. mittels Werkvertrag tätig.
- Der GF sei mangels Integration in die Ablauforganisation der Bw. nicht in einem Ausmaß in das Betriebsgeschehen eingebunden, dass von einem Dienstverhältnis ausgegangen werden könne.
- Der GF sei Dienstnehmer einer anderen GesmbH und habe in dieser Funktion eine Arbeitsleistung i.H.v. 40 Wochenstunden zu erbringen.
Darüberhinaus sei Herr A auch GF des Vereines "R" gewesen.
Aufgrund dieser zeitlichen Inanspruchnahme sei eine dienstnehmerähnliche Tätigkeit des Herrn A als GF der Bw. nicht möglich.
- Die zeitliche Einteilung der Tätigkeit des GF bestimme sich allein aufgrund der Möglichkeiten des GF, die ihm neben seinem Dienstverhältnis sowie seiner als Einzelunternehmen geführten eigenen Kanzlei verblieben.
- Die laufenden Verwaltungsaufgaben seien im Wesentlichen durch einen Prokuristen und Dienstnehmer geführt worden.
- Der GF verfüge über keine arbeitsrechtlichen Schutzmechanismen (z.B. Kündigungsfristen, Abfertigungsanspruch), auch bestehe kein Urlaubsanspruch oder Anspruch auf Krankengeld.
- Der erhaltene GF-Bezug stelle eine Honorierung der Tätigkeit als verantwortlicher Prüfungsleiter bei verschiedenen Abschlussprüfungen, die Mitwirkung an der Bilanzierung verschiedener Großkunden sowie eine Abgeltung für die kostenlose Überlassung seiner persönlichen Klientel zur Betreuung durch die Bw. dar.
Dabei sei der Aufwand, den der GF selbst zu tragen hatte, nicht weiterverrechnet worden.
Im Jahre 2000 habe der GF Kosten i.H.v. 431.208,39 S vorläufig getragen.
- Die tatsächlichen Einnahmen des GF hätten daher aufgrund der selbst zu tragenden Kosten beträchtlich geschwankt.
- Der GF könne sich jederzeit vertreten lassen, erhalte keinerlei Kostenersatz und es bestehe keine geregelte Arbeitszeit.

- Nach Ansicht der Bw. sei das pauschalierte Entgelt des GF ein Zeichen von Unternehmerwagnis.
Die Leistung werde unabhängig vom tatsächlichen Aufwand honoriert, der nötige Zeitaufwand und der geschuldete Erfolg stelle das Unternehmerrisiko dar.

Die Bw. beantrage daher, dass die Entgelte des GF DB-frei behandelt werden.

Aufgrund eines Vorhaltes der Abgabenbehörde zweiter Instanz führt die Bw. in ihrem Schriftsatz vom 27. November 2003 zum Sachverhalt ergänzend aus:

- Es existiere kein schriftlicher Werkvertrag über die Tätigkeit des Herrn A für die Bw. Die Vereinbarungen seien mündlich zwischen Herrn A und Herrn B als damals einzigem weiteren Zeichnungsberechtigten der Bw. getroffen worden.
- Die GF-Bezüge seien per 31. Dezember 2000 in einer Summe eingebucht worden und seien auf dem Konto "Fremdleistungen" ersichtlich.
- Weitere Vergütungen habe der Gesellschafter-GF von der Bw. nicht erhalten.
- Die Sozialversicherungsbeiträge für den Gesellschafter-GF seien von der Bw. nicht als Betriebsausgabe erfasst worden.
- Die vom Gesellschafter-GF erklärten Aufwendungen i.H.v. 431.208,39 S würden sich nicht nur auf die Tätigkeit des Herrn A bei der Bw. beziehen, sondern hätten auch die gesamte übrige selbständige Tätigkeit des Herrn A betroffen, wobei die damit zusammenhängenden Ausgaben jedoch nur geringfügig seien; der überwiegende Teil sei der GF-Tätigkeit des Herrn A zuzuordnen.
Eine konkrete Zuteilung zu den einzelnen Einkunftsquellen des Herrn A sei jedenfalls nicht vorgenommen worden.
- Die vom Verwaltungsgerichtshof bei der Auslegung der zur Anwendung kommenden gesetzlichen Bestimmung vorgenommene Einschränkung auf das Unternehmerwagnis sei im Gesetzestext keinesfalls gedeckt.
- Eine verfassungskonforme Interpretation des § 22 Z 2 EStG 1988 lasse nach dem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes zur Beurteilung, ob ein Dienst- oder Werkvertrag und somit DB-Pflicht vorliege, eine Einschränkung auf lediglich ein Kriterium nicht zu.
- Es sei daher dem UFS unbenommen, die offensichtlich falsche Beurteilung durch den Verwaltungsgerichtshof zu korrigieren.

- Weiters verweise die Bw. auf die persönliche Haftung des GF für die Bankverbindlichkeiten der Gesellschaft.
Diese Haftung habe Herr A schon zu einer Zeit getragen, als er noch nicht wesentlich beteiligter Gesellschafter der Bw. gewesen sei, während die anderen Gesellschafter dieses Risiko nicht betroffen habe.
Die Argumentation des Verwaltungsgerichtshofes, wonach die Haftung rein in der Gesellschaftersphäre bedingt sei, sei offensichtlich und nachweisbar falsch.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

- a) Der GF hielt im Jahre 2000 einen Anteil von 75 % am Stammkapital der Bw.
- b) Der GF hat mit der Bw. keinen schriftlichen "Werkvertrag" abgeschlossen, sondern nur mündliche "Vereinbarungen", die der Abgabenbehörde jedoch nicht konkret dargelegt wurden.
- c) Der GF unterliegt keiner festen Arbeitszeit, hat keinen Urlaubsanspruch oder Anspruch auf Krankengeld.
- d) Der GF kann sich jederzeit vertreten lassen.
- e) Der GF-Bezug, der in den einzelnen Jahren in etwa gleichbleibender Höhe ausbezahlt wurde, wird erst am 31. Dezember in einer Summe eingebucht.
- f) Die SV-Beiträge i.H.v. 91.046 S hat der GF selbst getragen.
- g) Vom GF der Bw. waren keine ins Gewicht fallende Ausgaben im Hinblick auf seine Tätigkeit als GF zu tragen.
- h) Der GF haftet persönlich bei einer Bank für Schulden der Bw.
- i) Der GF war auch als nicht selbständiger Dienstnehmer bei einer anderen GesmbH angestellt sowie selbständig in seiner eigenen Kanzlei tätig.

Diese Feststellungen ergeben sich aus den von der Bw. vorgelegten Schriftsätzen, abverlangten Buchungsunterlagen und wurden auf Grund folgender Umstände und Überlegungen getroffen:

zu a) Das Beteiligungsverhältnis ist dem Firmenbuch Nr. 88a zu entnehmen.

zu b,c,d,h) Die diesbezüglichen Feststellungen wurden unter Übernahme der Angaben der Bw. getroffen, da keine Unterlagen vorgelegt wurden, die Angaben jedoch mit den bisher gemachten Erfahrungen durchaus im Einklang stehen.

zu e,f,i) Die diesbezüglichen Feststellungen wurden den vorgelegten Konten, Lohnzetteln und Schriftsätzen der Bw. entnommen.

zu g) Die von der Bw. im Schriftsatz vom 27. November 2003 unter Punkt 9 aufgelisteten Aufwandspositionen, lassen keinen Zusammenhang mit der Tätigkeit als GF erkennen und sind daher nicht geeignet ein aufwandseitiges Unternehmerrisiko des GF zu begründen. Die Bw. führt nicht aus, in welchem Zusammenhang die aufgelisteten Aufwandspositionen, wie PKW, Büro-Miete und Sozialversicherungen (die jeden treffen und deshalb kein spezielles Unternehmerrisiko eines GF darstellen) mit der Tätigkeit des GF stehen. Eine vertragliche Verpflichtung zur Tragung derartiger Ausgaben kann den Angaben der Bw. nicht entnommen werden.

Diese Aufwandspositionen entstammen einerseits der eigenen Entscheidung des GF (die Notwendigkeit von PKW und Büro für die GF-Tätigkeit ist den Ausführungen nicht zu entnehmen) und andererseits handelt es sich um Ausgaben, die jeder andere Dienstnehmer auch zu tragen hat (Fahrt zum Arbeitsplatz, Sozialversicherungsbeiträge). So treffen u.a. eine geänderte Rechtslage bei Pflichtversicherungen nicht nur den GF der Bw., sondern jeden anderen Dienstnehmer auch.

Bezüglich der Verlegung der eigenen Kanzleiräumlichkeiten des GF und den daraus resultierenden Kosten bleibt vollkommen im Unklaren in welchem Zusammenhang diese mit der GF-Tätigkeit stehen sollen. Es kann weder eine Verpflichtung des GF zur Unterhaltung eigener Kanzleiräumlichkeiten erkannt werden, noch ist ersichtlich inwieweit die Räumlichkeiten tatsächlich für die GF-Tätigkeit benötigt oder genutzt

werden. Dem von der Bw. gezogenen Schluss, diese Aufwendungen seien in erster Linie der GF-Tätigkeit zuzuordnen, weil in diesem Bereich die Einnahmen des Herrn A überwiegen, kann nicht gefolgt werden, da sowohl der Entschluss den Kanleisitz zu verlegen, als auch die Führung der Kanzleiräumlichkeiten ausschließlich eine von der GF-Tätigkeit unabhängige Entscheidung des Herrn A darstellen.

Bereits aus den von ihm zu tragenden Personalkosten kann ersehen werden, dass die in seinen Büroräumlichkeiten ausgeübten Tätigkeiten nur den nicht seine GF-Tätigkeit bei der Bw. betreffenden Bereich umfassen können, da offensichtlich nur eine geringfügig beschäftigte Arbeitskraft benötigt wird.

Da der GF selbst nicht in der Lage ist, klarzulegen, inwieweit diese Kosten aus der GF-Tätigkeit entstanden sind, kann davon ausgegangen werden, dass diese im überwiegenden Ausmaß nicht durch seine GF-Tätigkeit bei der Bw. veranlasst waren.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

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

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

Dienstnehmer im Sinne der Regelungen betreffend den Dienstgeberbeitrag sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF StRefG 1993, BGBl. I Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage).

Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur ausführt, ist § 41 Abs. 2 FLAG dahingehend auszulegen, dass der Verweis auf § 22 Z 2 EStG 1988 lediglich den zweiten Teil

(Teilstrich 2) der letztgenannten Bestimmung erfaßt.

§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 normiert u.a.:

- Unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit fallen nur die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.
Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 % beträgt.

§ 47 Abs. 2 EStG 1988 normiert u.a.:

Ein Dienstverhältnis liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet.

Zur Auslegung der in der Vorschrift des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG angeführten Bestimmung des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 wird auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 23.4.2001, 2001/14/0054, und 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, und vom 18.7.2001, 2001/13/0063, verwiesen.

Wie den Gründen der genannten Erkenntnisse entnommen werden kann, werden Einkünfte nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GesmbH dann erzielt, wenn - bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse - feststeht,

- dass der Gesellschafter-GF zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes seiner Gesellschaft eingegliedert ist,
- dass ihn unter Bedachtnahme auf die Einnahmen- bzw. Ausgabenschwankungen kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft und
- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.

Im o.a. Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, G 109/00, wird unter Anführung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer

weisungsgebundenen Tätigkeit Anzeichen für ein Dienstverhältnis seien, im Fall der - auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden - Weisungsungebundenheit ihre Unterscheidungskraft verlieren und daher für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen, nicht brauchbar sind.

Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung zur Bestimmung des durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten Typusbegriffes des steuerlichen Dienstverhältnisses verlieren, gehören vor allem eine feste Arbeitszeit, ein fester Arbeitsort, die arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Arbeits- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 24.10.2002, 2002/15/0160).

Für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis ist somit das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit maßgebend.

Eine detaillierte Würdigung (Fremdvergleich etc.) der von der Bw. behaupteten "mündlichen Tätigkeitsvereinbarungen" mit dem GF, ist im gegenständlichen Fall nicht möglich, da die Bw. sich mehrmals (vgl. Schriftsatz vom [27. November 2001](#) sowie vom 10. November 2003) geweigert hat, der Abgabenbehörde bekanntzugeben, welche vertraglichen Vereinbarungen die Bw. mit dem GF abgeschlossen hat.

Die Abgabenbehörde geht daher im gegenständlichen Fall nicht von einem Werkvertragsverhältnis zwischen der Bw. und dem GF, sondern von einer kontinuierlichen und über einen längeren Zeitraum andauernden Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung aus, da keine bestimmte abgrenzbare Vertragsdauer behauptet wird.

Da der GF einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausübt, spricht die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für die Eingliederung des GF in die Bw. (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 23.4.2001, 2001/14/0054). Festgehalten wird, dass der GF jedenfalls jenes Organ der Gesellschaft ist, welchem die Vertretung und Geschäftsführung obliegt, ihm obliegt die Leitungsfunktion der Gesellschaft (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 10.5.2001, 2001/15/0061).

Im Schriftsatz vom 13. November 2001 wurde bekannt gegeben, dass der wesentlich beteiligte Gesellschafter-GF auch GF bei anderen Gesellschaften ist, was aber einer

kontinuierlichen Erfüllung der GF-Tätigkeit bei der Bw. und der laufenden Entlohnung des GF nicht entgegensteht.

Es besteht daher kein Zweifel, dass die Erbringung der persönlichen Arbeitsleistung **des** Gesellschafter-GF im Vordergrund steht und nicht das Erbringen eines konkreten Arbeitserfolges.

Auch dass der GF die Besorgung des "Tagesgeschäftes" anderen überlässt, ändert nichts an der DB-Pflicht des GF (vgl. VwGH-Erkenntnisse vom 19.12.2001, 2001/13/0151 und vom 19.6.2002, 2001/15/0068), denn dass ein leitender Angestellter Arbeiten an geeignete Dienstnehmer delegiert, ist eine durchaus übliche Vorgangsweise und kein Indiz gegen das Dienstverhältnis des leitenden Angestellten.

Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht daher im gegenständlichen Fall für die Eingliederung des Gesellschafter-GF **und läuft dem Vorliegen eines behaupteten Werkverhältnisses zuwider**.

Dass der Gesellschafter-GF auf Grund seiner wesentlichen Beteiligung den Geschäftsablauf bestimmen kann, ist im gegenständlichen Zusammenhang (wie auch aus arbeits- oder sozialversicherungsrechtlicher Sicht) ohne Bedeutung.

Schließlich ist auch die zivilrechtliche Einordnung des Leistungsverhältnisses für die Beurteilung des Vorliegens von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 irrelevant (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 24.9.2002, 2001/14/0142).

Ein Unternehmerrisiko, das nicht die Gesellschaft, sondern ausschließlich der GF in seiner Eigenschaft **als Geschäftsführer** und nicht als Gesellschafter zu tragen hätte, konnte nicht konkret von der Bw. dargelegt werden.

Denn ein Unternehmerrisiko ist nur dann gegeben, wenn der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen, und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend selbst zu gestalten.

Aus den vorgelegten Jahresabschlüssen ist unstrittig ein laufender über mehrere Jahre fast identer GF-Bezug zu entnehmen (vgl. obige Aufstellung).

Ein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko ist bei den gegenständlichen regelmäßigen GF-Bezügen in den Jahren 1998 bis 2000 i.H.v. jährlich rd. 700.000 S jedenfalls nicht zu erkennen. Ebensowenig ist eine Abhängigkeit vom Erfolg der Bw. zu erkennen, zumal im Jahre 2000 ein Jahresverlust erklärt wird.

Da tatsächlich angefallene Vertretungskosten von der Bw. nicht behauptet werden, gehen auch diese - bloß behaupteten - Aussagen der Bw. ins Leere.

Wesentliche Abweichungen der Einnahmen sind im gegenständlichen Fall aus den o.a. Gründen nicht erkennbar.

Den Gesellschafter-GF trifft jedenfalls im zu beurteilenden Zeitraum kein Unternehmerwagnis im Hinblick auf ins Gewicht fallende Einnahmenschwankungen.

Desgleichen konnte auch kein erhebliches Risiko hinsichtlich der vom GF zu tragenden Ausgaben ins Treffen geführt werden, da wie o.a. ein Zusammenhang der erklärten Kosten mit der tatsächlichen Tätigkeit als GF der Bw. nicht nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht wurde und andererseits Kosten der Sozialversicherung (die von jedem zu tragen sind) kein Unternehmerwagnis darstellen (vgl. u.a. VwGH-Erkenntnis vom 24.9.2003, 2001/13/0258).

Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits wiederholt erkannt, dass für steuerliche Zwecke zwischen der Stellung als GF und jener als Gesellschafter zu unterscheiden ist.

Auch wenn die Bw. der Abgabenbehörde zweiter Instanz nahelegt, die ihrerseits empfundene "falsche" Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu "korrigieren", kann kein gewichtiger Grund erkannt werden von der ständigen Rechtsprechung der Höchstgerichte abzugehen, auch nicht in Hinblick auf die Auffassung, dass bei der Beurteilung des für die DB-Pflicht relevanten Unternehmerrisikos nur auf das Risiko als GF und nicht auf das als Gesellschafter oder das der Gesellschaft ankommt. Auch wenn Herr A für alle Schulden der Bw. die persönliche Haftung übernommen hat, wird jedenfalls damit noch kein Unternehmerrisiko des GF in seiner diesbezüglichen Stellung aufgezeigt (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 29.1.2003, 2001/13/0119).

Die Rechtsordnung billigt der Bw. als GesmbH eigene Rechtspersönlichkeit zu und ermöglicht infolge des Trennungsprinzips auch steuerlich wirksame Leistungsbeziehungen zwischen dem Gesellschafter und der Kapitalgesellschaft. Der Gesellschafter-GF ist solcherart nicht für den

eigenen Betrieb, sondern für den der Kapitalgesellschaft und somit für einen fremden Betrieb tätig. Und es entspricht ständiger Rechtsprechung, dass das Risiko, welches der Gesellschafter-GF im Falle der Übernahme einer Bürgschaft für Verbindlichkeiten der Gesellschaft trägt, der Gesellschaftersphäre zuzuordnen ist und damit kein Unternehmerwagnis im Bereich der Geschäftsführungstätigkeit darstellt (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 31.3.2003, 2003/14/0023).

Dass der Oberste Gerichtshof im Gegensatz dazu einen Alleingesellschafter-GF im Falle der Haftungsübernahme als (Mit-)Kreditnehmer neben der GesmbH als Unternehmer angesehen hat und daher die Anwendbarkeit des Konsumentenschutzgesetzes auf dieses Rechtsverhältnis verneint hat, liegt in dem unterschiedlichen, dem Konsumentenschutzgesetz eigenen und dessen Regelungszweck entsprechenden Unternehmerbegriff.

Zum Problemkreis "Haftung für Kredite" wird auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.1.2003, 2001/13/0119, verwiesen, in welchem ausgeführt wird:

Im Zusammenhang mit der Bestimmung des § 22 Z 2 EStG 1988 kommt es nur auf das Unternehmerwagnis in Bezug auf die Eigenschaft als GF an. Es kommt nicht auf ein Wagnis aus der Stellung als Gesellschafter oder gar auf das Unternehmerwagnis der Gesellschaft an, weshalb auch dem Einwand, ein geschäftsführender Alleingesellschafter der GesmbH habe "für alle Schulden der GesmbH" die persönliche Haftung übernommen, ein Unternehmerrisiko des Beschwerdeführers in seiner Stellung als GF nicht aufgezeigt wird (weiterer Hinweis auf das Erkenntnis vom 18.7.2001, 2001/13/0090).

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass aus folgenden Gründen davon auszugehen ist, dass die Voraussetzungen einer Betätigung im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vorliegen:

- Aus der auf Dauer angelegten leitenden Tätigkeit für die Bw., kann die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus abgeleitet werden.
- Im Hinblick auf die tatsächliche Entwicklung der Jahresentlohnung des GF ist auszuschließen, dass den Gesellschafter A in seiner Stellung als GF ein tatsächliches, ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis getroffen hat.
Dass sich ein Unternehmerrisiko aus stark schwankenden und ins Gewicht fallenden Ausgaben im Zusammenhang mit der GF-Tätigkeit des Herrn A bei der Bw. ergeben hätte, das der GF aus eigenem hätte tragen müssen, kann aus den o.a. Gründen verneint werden.

- Die Tatsache der laufenden - wenn auch nur einmal im Jahr erfolgten - Entlohnung steht nicht in Streit.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 19. Jänner 2004