



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der AG, vom 25. Februar 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 25. Jänner 2002 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Nach Durchführung einer Lohnsteuerprüfung im Unternehmen der Berufungserwerberin (Bw.) wurde ihr mit Bescheid des Finanzamtes vom 25. Jänner 2002 ua der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen nach § 41 Familienlastenausgleichsgesetz (im Folgenden kurz: FLAG) 1967 samt Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag aus den ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer für den Zeitraum 1998 bis 2000 gewährten Vergütungen vorgeschrieben. Der Prüfer machte die Feststellung, dass der Geschäftsführer auf Dauer entgeltlich tätig und somit in den Betrieb der Bw. eingegliedert sei. Ein entscheidendes Merkmal, welches für ein Dienstverhältnis spricht, sei das Fehlen des Unternehmerrisikos. Ein Unternehmerrisiko liege vor, wenn der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend selbst gestalten kann. Ein deutlich ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko des an der Gesellschaft Beteiligten stehe Einkünften iSd § 22 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 entgegen.

Gegen obgenannten Bescheid berief der steuerliche Vertreter der Bw. und führte aus, dass die in den geprüften Kalenderjahren getätigten Entnahmen, Einlagen, Eigenverbrauch, private Nutzungsanteile etc kein Gehalt oder sonstige Vergütung für die Geschäftsführung darstellten, da die Eheleute AK verpflichtet seien, die entnommenen Beiträge an die Gesellschaft m.b.H. zurückzuzahlen. Die Beträge seien daher in den betreffenden Rechnungsabschlüssen nicht als Geschäftsführungsaufwand geltend gemacht, sondern dem Verrechnungskonto der Eheleute AK belastet worden. Eine Auszahlung von Gehältern oder sonstigen Vergütungen jeder Art sei nicht erfolgt, da aufgrund der Aktivierung in der Bilanz der Bw. die Rückzahlungsverpflichtung ausdrücklich aufgezeigt wurde. Laut Mitteilung der Geschäftsführung des in Haftung genommenen Unternehmens sei neuerlich bekräftigt worden, dass für die Eheleute AK eine Rückzahlungsverpflichtung bezüglich der getätigten Entnahmen besteht. Bis zum Zeitpunkt der Rückzahlung sei die Forderung der Bw. gegenüber den Eheleuten AK angemessen zu verzinsen gewesen, was in den vorliegenden Bilanzen auch tatsächlich erfolgte. In Ansehung der bestehenden Rückzahlungsverpflichtung lägen keine Zuflüsse von Gehältern oder sonstigen Vergütungen aller Art vor, und die Vorschreibung von Dienstgeberbeiträgen von ATS 42.424,00 (€ 3.102,07) und Dienstgeberzuschlägen von ATS 4.155,00 (€ 303,82) in den geprüften Jahren sei daher zu Unrecht erfolgt. Mit Eingabe vom 25. April 2002 legte der steuerliche Vertreter eine Kopie der Seite zwei der Hauptabschlussübersicht zum 31. Oktober 2000 vor. Aus dieser Kopie sei ersichtlich, dass die Entnahmen und Einlagen der Eheleute AK auf das Konto "2910 – Vg.Kto. T" eingebucht worden sind. Auf diesem Konto seien gleichfalls auch die privaten Spesenanteile belastet worden. Dadurch steige die Forderung der Bw. gegenüber den Eheleuten AK von ATS 1.747.950,99 (€ 127.811,28) auf ATS 2.275.883,88 (€ 166.414,06). Dieser Betrag sei eine Forderung der Bw. gegenüber den Eheleuten AK und sei in der dem Finanzamt vorgelegten Bilanz zum 31. Oktober 2000 unter sonstiges Vermögen ausgewiesen. Eine Kopie der Seiten zwei bis vier des Rechnungsabschlusses zum 31. Oktober 2000, aus der die Aktivierung ersichtlich ist, schließe er gleichfalls bei. Unter einem werde bescheinigt, dass auch in allen Vorjahren seit Gründung der Gesellschaft die gleiche Vorgangsweise bei der Bilanzierung getätigt wurde. Die bei der Lohnsteuerprüfung festgestellten Entnahmen würden aus den Buchungen auf dem betreffenden Verrechnungskonto (umgelegt vom Wirtschaftsjahr auf das Kalenderjahr) stammen.

Laut Auskunft des steuerlichen Vertreters (Telefonat vom 26. April 2002) seien die "Entnahmen" des Geschäftsführers, Herrn KT, deshalb auf ein Verrechnungskonto verbucht worden, um bei einem eventuellen Verkauf des Hotels die Forderungen einfordern zu können. Schriftlichen Vertrag gebe es keinen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. April 2002 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, dass der Geschäftsführer, Herr KT, an der Bw. zu 50 % beteiligt

und zusammen mit seinem Sohn P die Geschäftsführung übernommen hat. Der Sohn sei ab 1998 ebenfalls Gesellschafter. Des weiteren sei aus dem Akt (Bilanzen) ersichtlich, dass die sonstige Verbindlichkeit "Darlehen TP" (Stand 31. Oktober 1997 ATS 230.000,00 (€ 16.817,75) auch in den Jahren mit Verlusten von der Bw. bedient und mit 31. Oktober 2000 voll zurückbezahlt worden sei. Aus dem persönlichen Akt des Gesellschafter-Geschäftsführers TP sei ersichtlich, dass dieser in den gegenständlichen Jahren unterjährig noch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bei der Bw. erzielt hat. Herr KT erziele neben seinen "Entnahmen" nur geringfügige Einkünfte.

Da die beteiligten Gesellschafter in einer Eltern-Kind-Beziehung stünden (nahe Angehörige) seien die Abmachungen und Verträge aufgrund des fehlenden Interessenausgleiches der Beteiligten dahingehend zu überprüfen, ob sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren, eindeutigen, jeden Zweifel ausschliessenden Inhalt aufweisen und unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären, um steuerrechtlich anerkannt werden zu können.

Da die getätigten Entnahmen laut Berufungsschrift nicht das Geschäftsführeraufwandskonto, sondern das Verrechnungskonto der Eheleute belastet haben, sei diese Vorgangsweise buchungstechnisch so zu sehen, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer für seine Tätigkeit gewisse Entnahmen (= sonstige Vergütung) tätigen durfte und dieses Geld dann der Gesellschaft als verzinsliches Darlehen zur Verfügung gestellt hat. Das Finanzamt könne dieser Buchung nicht den Sinn geben, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer über diese sonstige Vergütung, weil diese über das Verrechnungskonto gebucht worden ist, keine faktische Verfügungsmacht erhalten hat bzw der Gesellschafter-Geschäftsführer realistisch annehmen konnte (angesichts der Finanzlage des Unternehmens), dass die Gesellschaft diese jährlich steigenden Forderungen in der Zukunft bezahlen kann. Dies vor allem vor dem Hintergrund, dass der zweite Gesellschafter-Geschäftsführer (Herr TP) von der gegenständlichen Gesellschaft noch nichtselbständige Einkünfte bezieht und die Gesellschaft dessen Darlehen auch in Verlustjahren in Raten zurückgezahlt hat. Im Fremdvergleich würde ein fremder Geschäftsführer (mit geringfügigen anderen Einkünften) es niemals zulassen, dass seine sonstige Vergütung als Geschäftsführer über Jahre hinweg nicht einmal in Raten an ihn bezahlt werden, während andere Darlehen an den anderen Gesellschafter sehr wohl bedient werden würden. Diese Vorgangsweise des Gesellschafter-Geschäftsführers KT erkläre sich nur aufgrund seines Angehörigenverhältnisses. Herr KT vereinige in seiner Person die Eigenschaft als 50%iger Gesellschafter bzw. als Geschäftsführer und diese Eigenschaften samt dazugehörigen Unternehmerrisikos seien steuerrechtlich strikt getrennt zu betrachten.

Zusammenfassend sei das Finanzamt der Ansicht, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer über seine getätigten Entnahmen, die buchungstechnisch über das Verrechnungskonto

"liefen", rechtlich und faktisch verfügt hat (=Einkommensverwendung), da eine Rückzahlungsverpflichtung laut Berufungsschrift nur für "erhaltene" Geldbeträge existieren kann (Umwandlung der Entnahme in ein verzinsliches Darlehen mit Billigung durch die anderen Gesellschafter).

Die getätigten Entnahmen würden sich nur als eine sonstige Vergütung für die Geschäftsführertätigkeit erklären lassen, da jene im steuerlichen Akt des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht aufscheinen und daher auch nicht in dessen Eigenschaft als Gesellschafter getätigten worden sind.

Diese Vorgangsweise würde eine Dienstgeberbeitragszahlung zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag begründen. Weitere Voraussetzungen für die Vorschreibung der oben angeführten Beiträge seien nicht strittig.

Mit Eingabe vom 27. Mai 2002 beantragte der steuerliche Vertreter die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte hiezu mit Ergänzung vom 20. Juni 2002 aus, dass der Geschäftsführer KT entsprechend den mit den übrigen Gesellschaftern getroffenen Vereinbarungen Geldbeträge und Sachwerte dem Betrieb entnommen habe, soweit dies für dessen private Lebensführung erforderlich war. Ein Entgelt für die Geschäftsführung sei nicht vereinbart oder ausbezahlt worden. In Ansehung der vereinbarten Rückzahlungsverpflichtung seien die entnommenen Beträge dem Verrechnungskonto der Eheleute T angelastet worden. Dieses Verrechnungskonto habe seit Jahren einen Sollsaldo und stelle eine Forderung der Gesellschaft gegenüber den Eheleuten dar. Die Annahme des Finanzamtes, der geschäftsführende Gesellschafter habe diese Gelder der Gesellschaft als Darlehen wieder zur Verfügung gestellt, sei irrig und widerspreche den tatsächlichen Verhältnissen. In Wahrheit handle es sich bei den mit Zustimmung der übrigen Gesellschafter entnommenen Gelder und in Ansehung der Rückzahlungsverpflichtung um ein Darlehen, das seitens der Gesellschaft dem geschäftsführenden Gesellschafter gewährt wurde.

Aufgrund der Tatsache, dass die getätigten Entnahmen dem Finanzamt nicht als Einkünfte erklärt worden seien und daher im Steuerakt des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht aufscheinen, gelange das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung zum Schluss, dass die getätigten Entnahmen eine Vergütung für die Geschäftsführertätigkeit darstellten. Auch diese Annahme des Finanzamtes sei ernsthaft in Zweifel zu ziehen, da nach Meinung der Berufungswerberin genau das Gegenteil der Fall ist. Würden die getätigten Entnahmen ein Entgelt für die Geschäftsführertätigkeit darstellen, hätten diese selbstredend dem Finanzamt als Einkünfte erklärt werden müssen.

Wie dem Prüfungsorgan bei der Durchführung der Lohnabgabenprüfung eingehend dargestellt wurde, sei bezüglich des Geschäftsführers KT kein einziges charakteristisches Kennzeichen gegeben, das auf das Vorliegen eines Dienstverhältnisses hinweisen könnte. Herr KT übe bzw übte seine Geschäftsführertätigkeit in völliger persönlicher und wirtschaftlicher Unabhängigkeit aus. Ort und Zeit, sowie die Art der auszuführenden Tätigkeiten würden von ihm völlig frei und allein bestimmt. Er unterliege keinen Weisungs- und Kontrollbefugnissen von anderen Gesellschaftern. Diesen sei er auch disziplinär nicht verantwortlich. Er könne sich jederzeit durch andere Personen vertreten lassen und unterliege keiner persönlichen Arbeitsverpflichtung. Der Gesellschafter-Geschäftsführer KT verfüge nach eigenem Gutdünken über organisatorische Einrichtungen und die Betriebsmittel der Unternehmung. Wenn seine unternehmerischen Entscheidungen zu keinem Erfolg führten, würde er mit dem Unternehmen auch seine Mehrheitsbeteiligung verlieren. Daraus werde ersichtlich, dass er auch das volle Unternehmerrisiko zu tragen hat. Betreffend die Entnahmen des Gesellschafter-Geschäftsführers fehle somit ein "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung". Da er verpflichtet sei, die getätigten Entnahmen an die Gesellschaft zurückzuzahlen, fehle auch eine "sonstige Vergütung" für dessen Geschäftsführertätigkeit. Da alle vom Gesetz geforderten Voraussetzungen fehlten, wird daher neuerlich beantragt, von der Vorschreibung der strittigen Beträge zur Gänze Abstand zu nehmen.

Mit Schreiben vom 7. November 2002 führte die damalige Finanzlandesdirektion für Vorarlberg, Geschäftsabteilung 6, aus, dass im Ergänzungsschreiben vom 20. Juni 2002 zum Vorlageantrag vorgebracht worden sei, dass ein Entgelt für die Geschäftsführung nicht vereinbart und nicht ausbezahlt worden ist. Die (trotzdem) entnommenen Beträge seien dem Verrechnungskonto der Eheleute T angelastet worden und es stellten die vom Lohnsteuerprüfer als Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag hiezu festgestellten Beträge eine Forderung der Bw. gegenüber den Eheleuten dar. Abgesehen davon, dass die "Eheleute AK" nicht ident seien mit dem "Geschäftsführer KT" und eine Rückzahlungsverpflichtung dieser daher nicht auch eine Rückzahlungsverpflichtung des Geschäftsführers nach sich ziehen muss, könnten nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Verträge zwischen nahen Angehörigen nur Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend in Erscheinung treten, einen eindeutigen und klaren Inhalt haben und auch unter Fremden so abgeschlossen worden wären. Es werde daher gebeten, innerhalb von vier Wochen die Richtigkeit der diesbezüglichen Behauptungen (die letztlich bedeuteten, dass der Geschäftsführer KT für seine Geschäftsführung kein Entgelt erhalten hätte, aber als Ehemann KT ein Darlehen erhalten hätte, das er – so wie seine Ehefrau – der

Bw. zurückzahlen müsste) durch Vorlage geeigneter Unterlagen, jedenfalls auch des Einbringungsvertrages vom 24. September 1997, zu beweisen.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

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

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

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

Nach der Rechtsprechung des VwGH (Erkenntnisse vom 18.9.1996, 96/15/0121, sowie 20.11.1996, 96/15/0094 und den zuletzt veröffentlichten Erkenntnissen wie 24.10.2002, 2002/15/0160, 25.11.2002, 2002/14/0080, 26.11.2002, 2002/15/0178 und 28.11.2002, 2001/13/0117, 19.02.2004, 2004/15/007, 22.03.2004, 2001/14/0063, 24.02.2004, 2001/14/0062, 31.03.2004, 2004/13/0021 uam.) werden Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer Ges.m.b.H. dann erzielt, wenn - bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse - feststeht,

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

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, G 109/00, wird unter Anführung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Anzeichen für ein Dienstverhältnis seien, im Fall der - auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden - Weisungsgebundenheit ihre Unterscheidungskraft verlieren und daher für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen, nicht brauchbar sind. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsgebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem Folgende (vgl. hierzu auch Arnold, ÖStZ 2000, 639f): fixe Arbeitszeit (vgl. VwGH 22.9.2000, 2000/15/0075, 30.11.1999, 99/14/0270 und 27.7.1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (vgl. VwGH 30.11.1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (vgl. VwGH 24.2.1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (vgl. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339, und 27.1.2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (vgl. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339). Angesichts dieser einhelligen Judikatur sind die Ausführungen des steuerrechtlichen Vertreters der Bw. in seiner Eingabe vom 20. Juni 2002 auf Seite drei für die Berufungsentscheidung nicht relevant. Näher zu beleuchten wären hingegen folgende Kriterien:

a) Eingliederung in den geschäftlichen Organismus:

Nach dem Erkenntnis des VwGH 23.4.2001, 2001/14/0054, ist die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss (vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, § 19 Anm. 72f). Die Judikatur des VwGH ist von einem funktionalen Verständnis des Begriffes der Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der GmbH geprägt. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. VwGH 21.12.1999, 99/14/0255, 27.1.2000, 98/15/0200 und 26.4.2000, 99/14/0339).

Gerade diese Eingliederung erscheint im gegenständlichen Fall jedenfalls als gegeben, zumal der wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer KT die Bw. für den Prüfungszeitraum 1998 bis 2000 laut Firmenbuch seit 17. Jänner 1998 vertrat und somit die Aufgaben der Geschäftsführung über einen längeren Zeitraum andauernd und kontinuierlich erfüllt hat.

Der Umstand, dass es keine vertragliche Regelung hinsichtlich der Vertretung gab bzw. es unerheblich war, ob der Geschäftsführer die vereinbarten Leistungen selbst erbrachte oder sich vertreten ließ, steht im Einklang mit der Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes. Danach ist die Delegierung von Arbeiten auch bei leitendem Führungspersonal keine unübliche Vorgangsweise (VwGH 18.2.1999, 97/15/0175). Fest steht, dass für das Unternehmen der persönliche Arbeitseinsatz des Geschäftsführers z.B. bei der Leitung des Unternehmens – bei der Bw. handelt es sich um einen "Familienhotelbetrieb" - erforderlich war. Im Streitfall ist unter Berücksichtigung des "funktionalen" Verständnisses des Begriffes "Eingliederung in den betrieblichen Organismus" (VwGH 29.1.2002, 2001/14/0076) und unter Bedachtnahme auf den umfangreichen Tätigkeitsbereich eines Gesellschafter Geschäftsführers eine faktische Eingliederung derselben bei Erfüllung des von ihnen übernommen Tätigkeitsbereiche in den betrieblichen Ablauf der Bw. gegeben und zwar sowohl in zeitlicher, örtlicher als auch in organisatorischer Hinsicht.

b) Unternehmerwagnis:

Von einem Unternehmerwagnis ist dann auszugehen, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss. Dabei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an: im Vordergrund dieses Merkmals steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft (VwGH 25.11.2002, 2002/14/0080). In diese Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben.

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

Bei der Beurteilung, ob ein Unternehmerrisiko vorliegt, kommt es - wie ausgeführt - auf die tatsächlichen Verhältnisse an: aus der Aktenlage ergibt sich, dass eine schriftliche Entlohnungsvereinbarung zwischen dem in Rede stehenden wesentlich beteiligten

Gesellschafter und der Bw. nicht vorlag. Die Höhe der vom wesentlich beteiligten Gesellschafter entnommenen und somit zugeflossenen Beträge belief sich laut Angaben im Prüfungsbericht 1998 auf ATS 338.922,50 (€ 24.782,23), 1999 auf ATS 334.831,00 (€ 24.483,06) und 2000 auf ATS 268.991,50 (€ 19.668,83).

Soweit für das Vorliegen des Unternehmerrisikos ins Treffen geführt wird, falls die vom in Rede stehenden Geschäftsführer gemachten unternehmerischen Entscheidungen zu keinem Erfolg führten, würde er mit dem Unternehmen auch seine Mehrheitsbeteiligung verlieren, ist für die Berufung nichts zu gewinnen. Zum einen fehlen nähere Ausführungen hiezu, zum anderen ist bei näherer Betrachtung der Gewinne bzw Verluste der Bw. - diese betragen laut Angaben in der Berufungsvorentscheidung 1998 – ATS 1.542.660,00 (- € 112.800,27), 1999 ATS 505.811,00 (€ 36.985,22) und 2000 ATS – 462.639,00 (- € 33.828,46) - und den dargestellten Geschäftsführerentnahmen eine konkrete Abhängigkeit dieser von wirtschaftlichen Parametern der Gesellschaft nicht zu erkennen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof mehrfach ausgeführt hat, trifft das Risiko der liquiditätsmäßigen Erfüllbarkeit der Zahlungsverpflichtungen (auch Gehälter) alle Gläubiger der Gesellschaft gleich. In dem auf dem Trennungsprinzip aufbauenden System der Ertragsbesteuerung von Kapitalgesellschaften ist jedenfalls - dh auch bei Mehrheitsgesellschaftern oder Alleingesellschaftern - zwischen der Position als Gesellschafter und jener als Geschäftsführer zu unterscheiden. Aufgrund des Trennungsprinzips kommt der Wahrung der Interessen als Anteilseigner, durch Aufrechterhaltung des Unternehmens im Hinblick auf das Unternehmerwagnis aus der Geschäftsführertätigkeit keine Bedeutung zu. Grund hiefür ist die Beteiligung an der Gesellschaft und Besicherung des Vermögens der GesmbH. Ein Wagnis für die Geschäftsführertätigkeit ergibt sich daraus nicht, da es nicht auf das Wagnis aus der Stellung als Gesellschafter oder gar auf das Unternehmerwagnis der Gesellschaft ankommt.

c) Laufende Entlohnung:

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

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

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

Im Streitfall erfolgte die Entlohnung durch Entnahmen des Geschäftsführersin der vom Lohnsteuerprüfer jährlich angegebenen Höhe.

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

Eine Überprüfung der Rechtsanschauungen, die der Verwaltungsgerichtshof zu den Voraussetzungen einer Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in der referierten Judikatur geäußert hat, gebe – auch im Lichte der daraus gewonnenen Erfahrungen – dazu Anlass, die bisher vertretene Rechtsauffassung dahin zu revidieren, dass in Abkehr von der Annahme einer Gleichwertigkeit der zu obigen lit a bis c genannten Merkmale die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung in den Hintergrund zu treten haben und entscheidende Bedeutung vielmehr dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist.

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

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

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

Der Verfassungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 1. März 2001, G 109/00, VfSlg. Nr. 16.098, dargelegt, dass die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Abgrenzung selbständiger von nichtselbständiger Arbeit einem – vom Verfassungsgerichtshof geteilten – Verständnis der Gesetzeslage entspreche, welches die Begriffe der Selbständigkeit/Unselbständigkeit und des Dienstverhältnisses sowie des Arbeitnehmers im

steuerlichen Sinn nicht als durch § 47 EStG 1988 abschließend definiert ansieht, sondern als durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten "Typusbegriff" deutet. Solchen "Typusbegriffen" seien die realen Erscheinungen nicht zu subsumieren, sondern an Hand einer Vielzahl von Merkmalen zuzuordnen, wobei nicht stets alle Merkmale in gleicher Intensität ausgebildet sein müssten und die Entscheidung letztlich nach dem Gesamtbild zu erfolgen habe, heisst es im genannten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes weiter. Der Verfassungsgerichtshof verstand unter dem in der Vorschrift des § 22 Z. 2 Teilstreich 2 EStG 1988 gebrauchten Ausdruck "alle" in seinem Erkenntnis somit augenscheinlich die außerhalb der Weisungsgebundenheit – nach der Besonderheit des Leistungsverhältnisses eines Gesellschafters zu seiner Gesellschaft – noch in Betracht kommenden Merkmale eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses, wie sie von der Rechtsprechung als zu den gesetzlich durch § 47 Abs. 2 EStG 1988 definierten Tatbestandsvoraussetzungen hinzutretend entwickelt worden waren.

An dieser Auffassung hat sich die zu obigen Punkten (Unternehmerrisiko, Eingliederung in den geschäftlichen Organismus etc.) referierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes in der Folge orientiert und hat neben der Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft auch das Fehlen eines Unternehmerwagnisses aus der Tätigkeit für die Gesellschaft und das Element laufender Lohnzahlung als relevante Kriterien angenommen.

Die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 beschreibt das steuerrechtliche Dienstverhältnis allerdings mit zwei Merkmalen, nämlich der Weisungsgebundenheit einerseits und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers andererseits. Diese beiden Merkmale gehen nach der vom Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 1. März 2001 zum Ausdruck gebrachten Sichtweise, der sich der Verwaltungshof in seinem Erkenntnis vom 10. November 2004, 2003/13/0018, anschließt, nicht in einem Oberbegriff der Weisungsunterworfenheit auf. In den hg. Erkenntnissen vom 17. Mai 1989, 85/13/0110, Slg. NF. Nr. 6.403/F (zitiert im genannten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes), vom 31. Juli 1996, 95/13/0289, vom 23. Mai 2000, 97/14/0167, vom 20. Dezember 2000, 99/13/0223, Slg. NF. Nr. 7.569/F, vom 25. Jänner 2001, 95/15/0074, und zuletzt vom 24. Juni 2004, 2001/15/0113, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass (nur) in Fällen, in denen die im Gesetz festgeschriebenen Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen ist.

Wird das in § 47 Abs. 2 EStG 1988 normierte Tatbestandselement der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck "sonst" in § 22 Z. 2 Teilstreich 2 EStG 1988 beseitigt (oder im Verständnis

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

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

Das dem von der Rechtsprechung als zusätzlichem Hilfskriterium entwickelten Abgrenzungselement des Bestehens oder Fehlens eines Unternehmerrisikos bei der Betrachtung der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft auch in der praktischen Rechtsanwendung keine Bedeutung zukommt, zeigt übrigens die vom Verwaltungsgerichtshof aus seiner reichhaltigen Rechtsprechung gewonnene Erfahrung, nach der ein dem Gesellschafter-Geschäftsführer aus der Geschäftsführungstätigkeit erwachsenes und rechtlich dieser Tätigkeit zuzuordnendes Unternehmerwagnis bislang so gut wie nie erwiesen werden konnte, zumal in den wenigen Beschwerdefällen, in denen der angefochtene Bescheid

aufzuheben war, der Aufhebungsgrund regelmäßig in Unzulänglichkeiten der Bescheidbegründung wurzelte.

Liegt bei der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft eine auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführende Weisungsgebundenheit vor, wie sie der Ausdruck "sonst" in der in Rede stehenden Vorschrift unterstellt, dann sind im Falle der klar erkennbaren Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft alle weiteren Merkmale, die vor dem Hintergrund einer weisungsgebundenen Tätigkeit (im Zweifelsfall zusätzlich heranziehbare) Indizien für ein Dienstverhältnis wären, für das Vorliegen des Tatbestandes nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ebenso irrelevant wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaft und tätigem Gesellschafter. Die gesetzlich begründeten Unterschiede zwischen der Rechtsstellung eines Gesellschafter-Geschäftsführers (oder in anderer Weise für die Gesellschaft Tätigen) zu der eines Arbeitnehmers haben ihren Grund in den Anknüpfungen der arbeits-, sozial- und haftungsrechtlichen Schutzgesetze an das Vorliegen eines Rechtsverhältnisses im Sinne des Arbeitsrechtes, das zufolge der Eigenart der hier untersuchten Leistungsbeziehung häufig nicht vorliegt. Im vorliegenden Berufungsfall übt der Geschäftsführer KT bei der Bw seine Geschäftsführungstätigkeit seit Jänner 1998 aus. Das Merkmal seiner Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft ist somit zweifelsfrei gegeben. Die vom steuerrechtlichen Vertreter vorgetragenen Argumente (völlige persönliche und wirtschaftlicher Unabhängigkeit, örtliche und zeitliche Ungebundenheit, Weisungsfreiheit, Möglichkeit der Vertretung etc) gehen somit mangels rechtlicher Relevanz der vorgetragenen Sachverhalte (siehe das bereits zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. November 2004, 2003/13/0018) ins Leere.

Zu überprüfen ist im vorliegenden Berufungsfall noch, ob dem Geschäftsführer aufgrund der getätigten Entnahmen Vergütungen in obigem Sinne zugeflossen sind.

Gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 sind Einnahmen innerhalb des Kalenderjahres bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Der Zufluss muss sich wirtschaftlich in der Vermehrung des Vermögens des Steuerpflichtigen auswirken, was bedeutet, dass von einem steuerlich beachtlichen Zufluss nur dann gesprochen werden kann, wenn er Steuerpflichtige rechtlich und wirtschaftlich über die Einnahme verfügen kann. Maßgebend für das Zufließen von Einnahmen ist nicht die subjektive Kenntnis des Steuerpflichtigen vom Geldeingang, sondern die objektive Verfügungsmöglichkeit. Das Geld muss nicht in das bürgerlich-rechtliche Eigentum des Steuerpflichtigen übergegangen sein, sofern wirtschaftlich bereits eine Vermögensvermehrung eingetreten oder die Verwirklichung eines Anspruches bereits derart nahegerückt und gesichert ist, dass dies wirtschaftlich der tatsächlichen Realisierung des Anspruches gleichkommt. Unstrittig ist jedenfalls, dass der Geschäftsführer KT Entnahmen in

der vom Prüfer festgestellten Höhe getätig hat. Der steuerrechtliche Vertreter weist jedoch darauf hin, dass ein Entgelt für die Geschäftsführung nicht vereinbart oder ausbezahlt worden sei. In Ansehung der vereinbarten Rückzahlungsverpflichtung seien die entnommenen Beträge dem Verrechnungskonto der Eheleute T belastet worden. Dieses Verrechnungskonto habe seit Jahren einen Sollsaldo und stelle dieser eine Forderung der Gesellschaft gegenüber den Eheleuten dar. Die Annahme des Finanzamtes, der geschäftsführende Gesellschafter habe diese Gelder der Gesellschaft als Darlehen wieder zur Verfügung gestellt, sei irrig und widerspreche den tatsächlichen Verhältnissen. In Wahrheit handle es sich bei den mit Zustimmung der übrigen Gesellschafter entnommenen Geldern und in Ansehung der Rückzahlungsverpflichtung um ein Darlehen, das seitens der Gesellschaft dem geschäftsführenden Gesellschafter gewährt wurde. Vertragliche Vereinbarungen lägen jedenfalls nicht vor. Wie bereits in der Berufungsvorentscheidung vom 29. April 2002 ausgeführt, stehen die Gesellschafter der Bw in einer Eltern-Kind-Beziehung. Abgesehen davon, dass die "Eheleute T" nicht ident sind mit dem Geschäftsführer KT und eine Rückzahlungsverpflichtung dieser daher nicht auch eine Rückzahlungsverpflichtung des Geschäftsführers nach sich ziehen muss, können nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Verträge zwischen nahen Angehörigen nur Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend in Erscheinung treten, einen eindeutigen und klaren Inhalt haben und auch unter Fremden so abgeschlossen worden wären. Eine derartige nach außen ausreichend in Erscheinung tretende und mit einem eindeutigen und klaren Inhalt versehene Vereinbarung, die auch einem Fremdvergleich standhalten würde, wurde bis dato nicht vorgelegt und auch nicht behauptet, dass eine derartige Vereinbarung vorliege. Die vom steuerrechtlichen Vertreter behauptete Rückzahlungsverpflichtung entbehrt somit jeglichen Nachweises und jeglicher rechtlichen Grundlage.

Der Unabhängige Finanzsenat geht aufgrund der hier vorliegenden buchungstechnischen Behandlung eines in der Höhe differierenden Betrages (die vom Prüfer angesetzten Entnahmen decken sich nämlich nicht mit den am Verrechnungskonto ausgewiesenen Beträgen), welcher auf ein nicht mit dem in Rede stehenden Geschäftsführer identes Verrechnungskonto gebucht wurde und wofür insgesamt keinerlei vertragliche Vereinbarungen in obigem Sinne zugrundegelegt werden können, davon aus, dass es sich bei den getätigten Entnahmen, welche sich weder in der Höhe noch dem Grunde nach mit den am Verrechnungskonto verbuchten Beträgen decken, um Vergütungen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 gehandelt hat. Noch dazu ist ausgeschlossen, dass ein fremder Dritter derartige Geschäftsführertätigkeiten - wie sie vom in Rede stehenden Geschäftsführer wahrgenommen wurden - ohne jegliches angemessenes Entgelt durchgeführt hätte. Wie bereits in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt, ist jedenfalls auch dann eine Diskrepanz ersichtlich,

wenn an einem Geschäftsführer sonstige Vergütungen für seine Tätigkeit über Jahre hinweg nicht einmal in Raten bezahlt werden würden, während das bereits erwähnte Darlehen an den anderen Gesellschafter - nämlich dem Sohn des Geschäftsführers - sehr wohl bedient werden würde. Im vorliegenden Berufungsfall war daher von einer faktischen Verfügungsgewalt betreffend die vom Geschäftsführer entnommenen Beträge auszugehen.

Auch der Einwand, ob auf Grund der Tatsache, dass die getätigten Entnahmen dem Finanzamt als Einkünfte nicht erklärt worden seien und daher auch im Steuerakt des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht aufgeschiessen sind, der Entgelt- und Zuflusscharakter der getätigten Entnahmen bestätigt wird oder nicht, kann im vorliegenden Berufungsfall jedenfalls dahingestellt bleiben.

Zusammenfassend ist aufgrund vorstehender Ausführungen festzuhalten, dass im Gegenstandsfall die Voraussetzungen für die Qualifikation der Entnahmen des wesentlich beteiligten Geschäftsführer nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 erfüllt sind. Die vom Geschäftsführer entnommenen Beträge in der vom Prüfer im Prüfungsbericht jährlich angegebenen Höhe sind daher gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 sowohl in die Beitragsgrundlage des DB als auch in jene des DZ einzubeziehen.

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

Feldkirch, am 14. Dezember 2004