

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat 9 am 14. Jänner 2004 über die Berufung der Bw., vertreten durch Geyer & Geyer Wirtschaftstreuhand GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen betreffend Festsetzung von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 10/1999-12/2001 nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung 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 Verwaltungsgerichtshof 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

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

Im Zuge einer den Streitzeitraum umfassenden Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass für die Geschäftsführerbezüge des zu 100% an der Bw. beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers A. M. der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) nicht entsprechend der ab 1994 geänderten Rechtslage abgeführt worden ist. Es wurden daher für die folgenden Beträge die im Spruch des Bescheides genannten Abgaben mit Haftungs- und Abgabenbescheid nachgefordert (alle Beträge in ATS):

Jahr	Geschäftsführerbezug	DB	DZ
10-12/1999	660.000,-	29.700,-	3.498,-
1-12/2000	360.000,-	16.200,-	1.872,-
1-12/2001	850.000,-	38.250,-	4.335,-

In der dagegen erhobenen Berufung brachte die Bw. vor, der Gesellschafter-Geschäftsführer A. M. trage ein Unternehmerrisiko, da er sein Ergebnis maßgeblich beeinflussen könne. Wenn er bei der Akquisition verschiedener Aufträge und bei der Betreuung der Kunden nicht erfolgreich sei, habe die Bw. keinen Erfolg. Da die Einnahmen des A. M. aber vom Erfolg der Bw. abhingen, führe ein Nickerfolg zu niedrigen bzw. zu keinen Einnahmen für den Geschäftsführer.

Zwischen der Bw. und dem Geschäftsführer sei ein Werkvertrag abgeschlossen worden, der jeweils nur bis Jahresende Gültigkeit habe. Frau A., die Prokuristin der Bw., wirke bei der Gestaltung dieses Vertrages mit. In diesem werde unter anderem eine flexible Arbeitszeit festgelegt. Herr A. M. könne sich die Termine mit den Kunden und auch seine übrige Arbeit, die im Ausarbeiten von Angeboten und Aufträgen bestehe, frei einteilen.

Im Werkvertrag werde weiters festgelegt, dass der Geschäftsführer keinen Urlaubsanspruch habe und im Krankheitsfall kein Entgelt bekomme. Seine Honorierung sei ausschließlich vom Erfolg der Bw. abhängig. Bei kürzeren Krankheiten könne er sich von seinem Vater vertreten lassen. Sollte eine Vertretung über einen längeren Zeitraum notwendig sein, müsse eine Person mit entsprechenden Fachkenntnissen organisiert werden.

Herr A. M. bekomme seine Honorarzahlungen, die sich nach der voraussichtlichen Geschäftsentwicklung richteten, akontiert. Die Akontozahlungen würden nicht regelmäßig ausbezahlt; zuviel bezahlte Akontos müssten zurückbezahlt werden und stünden daher als Forderung gegenüber dem Geschäftsführer in der Bilanz.

Der Geschäftsführer verrichte seine Arbeit in seinem Wohnhaus, wo sich auch die dafür notwendigen Arbeitsmittel befänden. Im Betrieb sei kein Platz für ihn, er sei dadurch kaum in den geschäftlichen Organismus eingegliedert.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvereinstellung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Im Ermittlungsverfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde die Bw. ersucht, den Gesellschaftsvertrag, den Geschäftsführervertrag und die Geschäftsführerbezugskonten vorzulegen und bekanntzugeben, ob der Geschäftsführer Aufwendungen, die durch die Tätigkeit der Geschäftsführung verursacht wurden, selbst tragen habe müssen. Außerdem wurde um die Darstellung der Honorierung auf Grundlage der geltenden Vereinbarungen ersucht.

In Beantwortung des Vorhaltes wurden die angeforderten Unterlagen – soweit vorhanden – vorgelegt und ausgeführt, die Honorierung des Geschäftsführers sei auf Basis des ordentlichen Betriebserfolges erfolgt.

Im Jahr 1999 habe der in der Bilanz ausgewiesene Betriebserfolg ATS 743.820,96 betragen. Allerdings sei darin neben dem Ergebnis der Bw. auch das Ergebnis des in die GmbH eingebrachten Einzelunternehmens enthalten gewesen, sodass ein entsprechender Teil abzuziehen gewesen sei. Zu dem gekürzten ordentlichen Betriebserfolg seien die Geschäftsführerbezüge in Höhe von ATS 660.000,- hinzuzurechnen gewesen. Die Höhe des Geschäftsführerbezuges sei mit 80% dieser Summe, und zwar mit ATS 660.000,-, festgesetzt worden.

Im Jahr 2000 habe der in der Bilanz ausgewiesene Betriebserfolg zuzüglich dem Geschäftsführerbezug ATS 428.740,82 betragen. 80% davon wären zwar ATS 342.992,65 gewesen; da jedoch im Bilanzerstellungszeitpunkt bereits ersichtlich gewesen sei, dass das Ergebnis des Folgejahres das Ergebnis des Jahres 2000 um ein Vielfaches übersteigen würde, sei ein um rund ATS 17.000,- höherer als vertraglich vereinbarter Geschäftsführerbezug festgesetzt worden.

Im Jahr 2001 habe der in der Bilanz ausgewiesene Betriebserfolg zuzüglich dem Geschäftsführerbezug ATS 1.229.531,23 betragen. 80% von diesem Betrag wären ATS 983.624,98 gewesen. Da jedoch der Bezug den Betrag von ATS 850.000,- nicht übersteigen durfte, sei der Geschäftsführerbezug mit ATS 850.000,- festgesetzt worden.

Weiters wurde ausgeführt, der Geschäftsführer habe alle Aufwendungen, die durch die Tätigkeit der Geschäftsführung verursacht worden seien, selbst tragen müssen. Er habe diese Aufwendungen nicht an die Bw. weiterverrechnet. Aus den beigelegten Kontoauszügen sei ersichtlich, dass der Geschäftsführer seine Sozialversicherungsbeiträge und Verkehrsstrafen anlässlich beruflicher Fahrten selbst getragen habe.

Über Aufforderung gab der steuerliche Vertreter der Bw. bekannt, dass die Verrechnung des Geschäftsführerbezuges 1999 nur über das Verrechnungskonto 3690 erfolgt und über das Geschäftsführerbezugskonto 7210 erfolgt sei.

Im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung führte der steuerliche Vertreter der Bw. aus, das vom Verwaltungsgerichtshof herangezogene Kriterium der Eingliederung in den Organismus der Bw. sei nur schwach ausgebildet, das Fehlen des Unternehmerwagnisses liege hingegen überhaupt nicht vor. Herr A. erhalte keine fixen Bezüge, sondern werde entsprechend dem Betriebserfolg entlohnt. Sein Gehalt hänge von seinen persönlichen Bemühungen ab. In diesem Zusammenhang werde auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21.12.1999, 99/14/0255, verwiesen, in dem ein relevantes Unternehmerwagnis bei einer 60%igen Schwankung der Einnahmen bejaht worden sei. Außerdem werde das Erkenntnis vom 25.9.2001, 2001/14/0066, zitiert, in dem das Gehalt des Geschäftsführers jährlich mit ATS 900.000,- gedeckelt gewesen und in Abhängigkeit vom Brutto-Cash-Flow berechnet worden sei. Obwohl der Geschäftsführer in diesem Fall eine Pensionszusage erhalten habe, sei der Gerichtshof vom Vorliegen eines Unternehmerwagnisses ausgegangen.

Die mit Herrn A. getroffene Vereinbarung sehe vor, dass er im Falle eines negativen Betriebserfolges keinerlei Bezüge erhalte, seine Aufwendungen selbst zu tragen habe und damit auch zu einem negativen Ergebnis kommen könne.

Der Vertreter der Amtspartei wies darauf hin, hinsichtlich der Vertretungsmöglichkeit und der flexiblen Arbeitszeit sei der Geschäftsführer der Bw. mit anderen Führungskräften vergleichbar und auch die Entlohnung von Außendienstmitarbeitern sei abhängig von den von ihnen zum Abschluss gebrachten Aufträgen.

Bezüglich der im Jahr 2000 geleisteten Akontierungen und der zu berechnenden Entlohnung laut Werkvertrag führte der steuerliche Vertreter aus, von einer Rückforderung des übersteigenden Betrages von ca. ATS 17.000,- sei im Hinblick auf den hervorragenden Betriebserfolg des Folgejahres Abstand genommen worden. Herr A. habe sich diesen Betrag quasi als Sondergratifikation zugestanden.

Der Senat hat erwogen:

Folgender Sachverhalt liegt der Entscheidung zugrunde:

- Der Gesellschafter-Geschäftsführer ist zu 100% an der Bw. beteiligt.
- Entsprechend des Punktes 7 des Notariatsaktes vom 23. September 1999 beziehen die Geschäftsführer für ihre Dienstleistungen zu Lasten des Gehalts- und Lohnkontos der Gesellschaft ein Gehalt, dessen Höhe jeweils von der Generalversammlung in dem von dieser zu beschließenden Dienstvertrag festgesetzt wird.
- Weiters ist in Pkt 7 geregelt, dass den Geschäftsführern die Leitung des gesellschaftlichen Unternehmens und die Entscheidung und Verfügung in allen gesellschaftlichen Angelegenheiten obliegt, die nach dem Gesetz, dem Gesellschaftsvertrag oder einem Generalversammlungsbeschluss nicht der Generalversammlung vorbehalten sind.
- Die für die Streitjahre abgeschlossenen Werkverträge bestimmen, dass Herr A. M. die Geschäftsführeragenden der Gesellschaft nach den Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit und der Wirtschaftlichkeit bestmöglich zu besorgen hat, dass er an keinerlei Weisungen hinsichtlich der zu ergreifenden Maßnahmen und an keine fixe Arbeitszeit gebunden ist, dass er frei darüber entscheidet, wann seine Anwesenheit notwendig oder zweckmäßig ist, dass ihm bei Krankheit kein Entgelt gebührt, ihm kein eigener Urlaubsanspruch zusteht, er sich bei Erfüllung seiner Aufgaben eines geeigneten Vertreters bedienen kann, dem Geschäftsführer 80% des Betriebserfolges vor Abzug des Geschäftsführerhonorars, höchstens ATS 850.000,- als Entgelt gebührt und bei zu hohen Akontos der übersteigende Betrag zurückzuzahlen ist.
- Im Jahr 1999 wurde kein Geschäftsführerbezugskonto 6210 geführt, sondern der Geschäftsführerbezug wurde nur über das Verrechnungskonto und das Geschäftsführerbezugskonto 7210 verrechnet. Im Jahr 2000 erhielt der Geschäftsführer laut dem Geschäftsführerbezugskonto 6210 monatliche Akontozahlungen in Höhe von ATS 30.000,-, im Jahr 2001 von Jänner bis April monatlich ATS 30.000,- und ab Mai bis Dezember monatlich ATS 25.000,-.
- An Geschäftsführervergütung wurden in den Streitjahren insgesamt folgende Beträge bezahlt (der ordentliche Betriebserfolg vor Abzug des Geschäftsführerbezuges laut den vorliegenden Bilanzen ist im Klammerausdruck angeführt):

1999: ATS 660.000,- (ATS 1.403.820,96)

2000:	ATS 360.000,-	(ATS 428.740,82)
2001:	ATS 850.000,-	(ATS 1.229.531,23)

- Im Jahr 2000 wurde der Geschäftsführerbezug im Hinblick auf das schon absehbare gute Ergebnis des Folgejahres mit mehr als 80% des ordentlichen Betriebserfolges zuzüglich Geschäftsführerbezug festgesetzt, während er im Jahr 1999 nicht das vertraglich festgelegte Ausmaß erreichte.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Unterlagen und dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters der Bw..

Der festgestellte Sachverhalt wurde in rechtlicher Hinsicht vom Senat wie folgt beurteilt:

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

Entsprechend der Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 geltenden Fassung BGBl. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis i.S.d. § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen i.S.d. § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art i.S.d. § 22 Z 2 EStG 1988.

Nach § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich für die Streitjahre in § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Wie der Verwaltungsgerichtshof seit den Erkenntnissen vom 18.9.1996, 96/15/0121, und vom 20.11.1996, 96/15/0094, in ständiger Rechtsprechung erkennt, ist dem in § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 enthaltenen Tatbestandsmerkmal "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses"

das Verständnis beizulegen, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssen. Dabei ist allerdings das Vorliegen der auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlenden Weisungsgebundenheit anzunehmen. Sodann ist zu beurteilen, ob die Voraussetzungen der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit im Vordergrund stehen (vgl. VwGH vom 10.5.2001, 2001/15/0061).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. dazu die im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, G 109/00, zitierte Judikatur) stellt das steuerliche Dienstverhältnis auf die Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sowie das des Fehlens des Unternehmerwagnisses ab; nach dieser Rechtsprechung ist in Zweifelsfällen zudem auf weitere Kriterien (wie beispielsweise laufenden Arbeitslohn, fixen Arbeitsort, feste Urlaubseinteilung) abzustellen. Der Begriff des steuerlichen Dienstverhältnisses ist somit ein durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneter Typusbegriff. Solchen Typusbegriffen sind die realen Erscheinungen an Hand einer Mehrzahl von Merkmalen zuzuordnen, wobei nicht stets alle Merkmale in gleicher Intensität ausgebildet sein müssen und die Entscheidung letztlich nach dem Gesamtbild zu erfolgen hat (vgl. nochmals das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes G 109/00).

Der Verfassungsgerichtshof hat im zitierten Erkenntnis G 109/00 darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, im Falle 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. Ebenso hat der Verfassungsgerichtshof aufgezeigt, dass dies insbesondere für die Merkmale der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens und des Fehlens des Unternehmerwagnisses nicht zutrifft. 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 (VwGH vom 22.9.2000, 2000/15/0075, VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0270, und VwGH vom 27.7.1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (VwGH vom 24.2.1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (VwGH vom 26.4.2000, 99/14/0339, VwGH vom 27.1.2000, 98/15/0200),

sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (VwGH v. 26.4.2000, 99/14/0339).

Zusammenfassend kann somit, wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 23.4.2001, 2001/14/0054, zu Recht erkannt hat, festgestellt werden, dass das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit vor allem auf folgende Kriterien abstellt:

- Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft
- Fehlen des Unternehmerwagnisses
- laufende (wenn auch nicht notwendig monatliche) Entlohnung.

Bei der Anwendung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ist ausgehend (vor allem) von den im letzten Absatz genannten Kriterien zu beurteilen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die für ein Dienstverhältnis sprechenden Kriterien im Vordergrund stehen (vgl. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052).

Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. des wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss. Im vorliegenden Fall spricht die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für die Eingliederung des A. M. in den geschäftlichen Organismus der Bw. (vgl. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052). Der Ort, von dem aus die Tätigkeit ausgeübt wird, ist demgegenüber – wie bereits oben ausgeführt – nicht von erheblicher Bedeutung. Der Einwand der Bw., der Geschäftsführer sei kaum in den geschäftlichen Organismus eingegliedert, weil er seine Arbeiten von seinem Wohnhaus aus erledige, ist daher nicht geeignet, der Berufung zum Erfolg zu verhelfen.

Soweit die Bw. vorbringt, dass sich der Gesellschafter-Geschäftsführer vertreten lassen könne, ist dem entgegenzuhalten, dass es nicht unüblich ist und einem Dienstverhältnis nicht entgegensteht, wenn sich leitende Angestellte, insbesondere Geschäftsführer, vertreten lassen können.

Den Tatsachen, dass in den Werkverträgen eine flexible Arbeitszeit festgelegt ist, der Geschäftsführer keinen Urlaubsanspruch hat und im Krankheitsfall kein Entgelt erhält, kommt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine entscheidungswesentliche

Bedeutung zu, handelt es sich dabei doch um Merkmale, die vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung verlieren.

Ein Unternehmerwagnis liegt vor, 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 (vgl. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052). Es kommt dabei auf die tatsächlichen Verhältnisse an, d.h. es ist zu prüfen, ob den Geschäftsführer tatsächlich sowohl das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen als auch das Wagnis trifft, das sich aus Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben ergibt.

Im vorliegenden Fall erhielt der Geschäftsführer A. M. in den Jahren 2000 und 2001 monatliche Akontozahlungen von ATS 25.000,- bzw. von ATS 30.000,-. Für das Jahr 1999 konnte aus bereits oben angeführten Gründen kein Geschäftsführerbezugskonto vorgelegt werden, die Entnahmen wurden auf dem Verrechnungskonto verbucht. An Geschäftsführervergütung wurden in den Streitjahren folgende Beträge bezahlt (der ordentliche Betriebserfolg vor Abzug des Geschäftsführerbezuges laut den vorliegenden Bilanzen ist im Klammerausdruck angeführt):

1999:	ATS 660.000,-	(ATS 1.403.820,96)
2000:	ATS 360.000,-	(ATS 428.740,82)
2001:	ATS 850.000,-	(ATS 1.229.531,23)

Die vom steuerlichen Vertreter des Bw. für das Jahr 1999 vorgenommene Aufteilung des ordentlichen Betriebserfolges auf das zum 9. Oktober 1999 in die Bw. eingebrachte Einzelunternehmen einerseits und auf die Bw. anderseits wurde in der Vorhaltsbeantwortung vom 23. September 2003 nicht nachvollziehbar dargestellt. Auch in dem für das Jahr 1999 abgeschlossenen Werkvertrag wird auf diese Situation nicht Bedacht genommen, sondern lediglich festgelegt, dass die Honorierung des Geschäftsführers an den ordentlichen Betriebserfolg gebunden ist.

Bei Heranziehen des tatsächlich im Jahr 1999 laut Bilanz zum 31.12.1999 erwirtschafteten ordentlichen Betriebserfolges (vor Abzug des Geschäftsführerbezuges) in Höhe von ATS 1.403.820,96 hätte der Geschäftsführerbezug laut Werkvertrag ATS 850.000,- betragen dürfen.

Diese Vorgangsweise spricht ebenso gegen die von der Bw. behauptete Erfolgsabhängigkeit des Geschäftsführerbezuges wie die Tatsache, dass im Jahr 2000 – entgegen einer anderslautenden Bestimmung im für dieses Jahr geltenden Werkvertrag – die zu hohen Akontos nicht zurückbezahlt werden mussten, sondern der Geschäftsführerbezug in Höhe der erfolgten Akontozahlungen festgesetzt wurde.

Auch kann in Anbetracht der tatsächlichen Ertragslage und Gewinnentwicklung der Bw. das Risiko einer ins Gewicht fallenden Bezugsminderung als sehr gering angesehen werden. Die in den einzelnen Werkverträgen vorgesehene Limitierung nach oben mit ATS 850.000,- verhindert die Schwankung nach oben, sodass nach Ansicht des Senates der regelmäßige Fixbezug im Vordergrund der Entlohnung steht.

Hinsichtlich der vom steuerlichen Vertreter im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung zitierten Erkenntnisse ist anzumerken, dass der Verwaltungsgerichtshof in beiden Fällen die angefochtene Berufungsentscheidung wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben hat und im Fall 2001/14/0066 im fortgesetzten Verfahren bereits neuerlich eine Entscheidung des Höchstgerichtes ergangen ist (Erk. vom 28.5.2002, 2002/14/0057), mit dem die Beschwerde als unbegründet abgewiesen wurde. In beiden Fällen rügte der Gerichtshof die mangelnde Auseinandersetzung mit dem Vorbringen der Erfolgsabhängigkeit der Entlohnung. Nicht ausgesprochen hat der Verwaltungsgerichtshof aber, dass in den diesen Erkenntnissen zugrundeliegenden Sachverhalten und Vereinbarungen jedenfalls ein Unternehmerwagnis zu bejahen ist.

In Anbetracht der von der Bw. in den Streitjahren geübten und oben dargestellten Praxis gelangte der Senat zur Überzeugung, dass die tatsächliche Entlohnung durch die monatlichen Akontozahlungen (Fixbeträge) und nicht durch Bezugnahme auf 80% des ordentlichen Betriebserfolges geprägt war.

Die durch die Tätigkeit der Geschäftsführung verursachten Aufwendungen wurden nicht belegmäßig nachgewiesen, es wurde lediglich für die Jahre 2000 und 2001 das Verrechnungskonto vorgelegt, aus dem ersichtlich ist, dass im Jahr 2000 Verkehrsstrafen in Höhe von ATS 1.700,- und im Jahr 2001 von ATS 3000,- über das Verrechnungskonto gebucht wurden. Sonstige Aufwendungen – mit Ausnahme der Beiträge zur gewerblichen Sozialversicherung – sind den vorgelegten Unterlagen nicht zu entnehmen und wurden trotz Aufforderung nicht nachgewiesen. In der Tragung der auf den Geschäftsführerbezügen lastenden Sozialversicherungsbeiträge ist aber nach ständiger Judikatur kein relevantes Unternehmerrisiko zu erblicken (vgl. VwGH v. 28.11.2001, 2001/13/0100). Das Vorbringen im

Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung, der Geschäftsführers könne auch zu einem negativen Ergebnis kommen, da er im Fall eines negativen Betriebserfolges keinerlei Bezüge erhalte, aber die Aufwendungen selbst zu tragen habe, ist daher aufgrund des mangelnden belegmäßigen Nachweises nicht geeignet, der Berufung zum Erfolg zu verhelfen.

Auch ist, da im Fall eines Alleingesellschafter-Geschäftsführers (oder eines über Sperrminoritäten erhabenen Geschäftsführers) die Möglichkeit besteht, den Gesellschaftsvertrag zu ändern, ein Unternehmerrisiko schon aus diesem Grund in Frage zu stellen (vgl. Blasina, Gesellschafter-Geschäftsführer – niemals Unternehmerrisiko?, SWK 2003, S 379).

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, 13. Februar 2003