



GZ. RV/0093-F/03

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZam 14. November 2003 über die Berufung der I-GmbH, vertreten durch die Platzgummer & Hepberger Wirtschaftstreuhandgesellschaft mbH, gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch OR Dr. Dietmar Schorn, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 1997 bis 2001 nach in Feldkirch durchgeführter 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 beiden Geschäftsführer der berufungsführenden GmbH sind mit je 50% an dieser beteiligt. Im Dezember 1996 wurden mit den beiden Geschäftsführern inhaltsgleiche Geschäftsführungsverträge auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Dem Vertragsinhalt zufolge obliegt dem Geschäftsführer die Leitung und Überwachung des Unternehmens im Ganzen (§ 2). Er ist in Ausübung seiner Tätigkeit an keinerlei Dienstzeiten gebunden; die Jahresarbeitszeit ist von ihm nach Maßgabe seiner Einschätzung festzulegen (§ 3). Für seine Unfall-, Kranken- und Pensionsversicherung hat er selbst aufzukommen; es obliegt ihm auch, im Falle der Krankheit die Geschäftsführung der Gesellschaft sicherzustellen (§ 5). Hinsichtlich der Entlohnung enthält der Vertrag folgende Regelung (§ 4):

Für die ordnungsgemäße Erbringung seiner Leistung erhält der Geschäftsführer ein vorläufiges Jahresgrundentgelt von ATS 300.000,- auszahlbar nach Anforderung durch den Geschäftsführer unter Berücksichtigung der Liquiditätslage der Gesellschaft. Dieses Grundentgelt wird anhand des erzielten Betriebsergebnisses (Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit vor Abzug der Geschäftsführungsvergütung abgerundet auf volle 10.000,-) wie folgt angepasst

Der Geschäftsführer erhält  
vom maßgeblichen Ergebnis

bis ATS 750.000	50% abzüglich ATS 20.000
zwischen ATS 750.000 und 900.000	ATS 365.000
zwischen ATS 900.000 und 1,250.000	ATS 365.000 + 50% des 900.000 übersteigenden Betrages
über ATS 1,250.000	45% des erzielten Ergebnisses

Bei negativen Betriebsergebnissen erhält der Geschäftsführer keine Vergütung. Sollten die Betriebsergebnisse über 2 Jahre anhaltend negativ sein, so ist er verpflichtet, der Gesellschaft 20% der negativen Betriebsergebnisse ab diesem Jahr zu ersetzen. Anstelle des Ersatzes kann der Geschäftsführer persönlich Haftungen gegenüber den Banken in Höhe von 40% des negativen Betriebsergebnisses abgeben. Auf diese abzugebenden Haftungen sind bereits allfällig bestehende Haftungsübernahmen anzurechnen.

Nach den Feststellungen einer im Jahr 2002 durchgeführten Lohnsteuerprüfung beliefen sich die Geschäftsführervergütungen im Prüfungszeitraum auf jeweils 350.000,00 S (1997), 365.000,00 S (1998 und 1999) und 415.000,00 S (2000 und 2001).

In Entsprechung der Auffassung des Prüfers, dass die Geschäftsführer aufgrund der Eingliederung in den Betrieb der Berufungsführerin, des fehlenden Unternehmerrisikos sowie der monatlich laufend erfolgten Entnahmen im Ergebnis als Dienstnehmer im Sinne der Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG 1967 anzusehen seien, wurden der Berufungsführerin für die

Bezüge ihrer Gesellschafter-Geschäftsführer mit dem im Spruch angeführten Bescheid Dienstgeberbeiträge in Höhe von insgesamt 196.497,08 S (14.280,00 €) und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von insgesamt 19.360,74 S (1.407,00 €) vorgeschrieben.

Dagegen wandte sich die steuerliche Vertretung der Berufungsführerin mit Berufung und nach Ergehen einer abweislichen Berufungsvorentscheidung mit Vorlageantrag. Begründend wurde, verweisend auf Judikate des Verwaltungsgerichtshofes sowie eine Entscheidung der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg, im Wesentlichen ausgeführt, dass das Unternehmerwagnis aus den Geschäftsführungsverträgen unzweifelhaft hervor gehe. Die enge Bindung der jährlichen Geschäftsführerentlohnungen an das Betriebsergebnis widerspiegle die Verlagerung eines großen Teiles des Unternehmerrisikos von der Berufungsführerin auf die Geschäftsführer in klarer Weise. Die für die Bemessung der Vergütungen vertraglich vereinbarte Bestimmungsgröße des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit beinhalte all jene Komponenten, die das Unternehmergeschick und das daraus resultierende Unternehmerrisiko zum Ausdruck brächten.

Zu bedenken sei dabei, dass den Geschäftsführern unter Berücksichtigung der noch zu leistenden Sozialabgaben in den unteren Stufen eine relativ niedrige Vergütung zustehe. Daraus sei ersichtlich, dass die Geschäftsführer wegen der vertraglich vereinbarten Tragung des unternehmerischen Risikos bei niedrigen Jahresergebnissen auf einen großen Teil der in der Branche üblichen Leistungsvergütungen verzichten hätten müssen, weil die Ertragsfähigkeit des Unternehmens eine solche Höhe der Vergütungen nicht zugelassen hätte.

Unberücksichtigt sei zudem geblieben, dass die Geschäftsführer im Falle von negativen Betriebsergebnissen in zwei aufeinander folgenden Kalenderjahren zur teilweisen Abdeckung der negativen Ergebnisse verpflichtet seien. Der Hinweis auf die Schwierigkeiten der Sachverhaltsermittlung bei "Insichgeschäften" eines Alleingesellschafter-Geschäftsführers gehe ins Leere, weil gegenständlich zwei Geschäftsführer tätig seien und einer für sich allein den Vertrag nicht ändern könne. Dass die Verträge von den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern jederzeit geändert werden könnten, stehe zudem im Widerspruch zum tatsächlichen Geschehen; die Verträge seien bis heute unverändert geblieben. Im Übrigen wäre die Möglichkeit des "Selbstkontrahierens" ein Argument für die Tragung von Risiko, denn wer "Insichgeschäfte" abschließen könne, könne auch nicht Dienstnehmer sein, weil er sein Handeln eben selbst zu verantworten habe und in jedem Fall das daraus resultierende Risiko selbst zu tragen habe. Auch habe das Finanzamt keine Nachforschungen über die in den Jahren 2001 und 2002 erzielten Ergebnisse angestellt.

Anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung brachte der steuerliche Vertreter ergänzend vor, dass die Vertragsgestaltung der Unternehmenssicherung diene und die künftigen Pensionen der Geschäftsführer vom bezahlten Entgelt abhängig seien. Zudem hätten die Geschäftsführer private Haftungen für betriebliche Kredite übernommen. Unter Vorlage eines mit 13. November 2003 datierten Schriftsatzes wies er auf die Rechtsprechung des EuGH hin, wonach Bürgschaftsübernahmen durch GmbH-Gesellschafter der beruflichen und nicht der privaten Sphäre zuzurechnen seien. Weiters legte der steuerliche Vertreter einen Literaturauszug (SWK 2003, T 193) sowie Berechnungsblätter betreffend die Geschäftsführerbezüge für die Jahre 1997 bis 2002 vor.

***Der Senat hat erwogen:***

Arbeitslöhne, für die der Dienstgeberbeitrag zu leisten ist, sind gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 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.

Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 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) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausführt, ist dem in § 22 Z 2 Teilstrich 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 (vgl. VwGH 23.4.2001, 2001/14/0054; in diesem Sinne auch VfGH 1.3.2001, G 109/00). Dabei ist allerdings vom Vorliegen einer - auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlenden - Weisungsgebundenheit auszugehen und sodann zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit im Vordergrund stehen.

Zu den Merkmalen, die im Zusammenhang mit der Weisungsungebundenheit zu sehen sind und in diesem Sinn ihre Indizwirkung zur Beurteilung des Vorliegens eines steuerlichen Dienstverhältnisses verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. unter vielen VwGH 23.4.2002, 2001/14/0060) vor allem fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz sowie die Heranziehung von

Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten. Die im Werkvertrag getroffenen Vereinbarungen betreffend nicht geregelte Arbeitszeit oder das Erfordernis der Sicherstellung der Geschäftsführung im Falle einer Abwesenheit infolge Krankheit stehen daher der Annahme einer Dienstnehmereigenschaft im Sinne des § 41 Abs. 2 FLAG 1967 nicht entgegen.

Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 werden vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GmbH der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zufolge (vgl. VwGH 31.3.2003, 2003/14/0023, sowie VwGH 12.9.2001, 2001/13/0110, und die dort angeführten Erkenntnisse) 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,
- ihn weder das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben trifft und
- er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und er seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für diese Eingliederung.

Die gegenständlichen Geschäftsführungsverträge sind auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, sie können jedoch unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist auf jeden Monatsletzten gekündigt oder aus wichtigem Grund mit sofortiger Wirkung aufgelöst werden (§ 6).

Somit ergibt sich aber bereits aus der Vertragsgestaltung eine auf Dauer ausgerichtete Tätigkeit der Gesellschafter-Geschäftsführer, was auch durch die bereits langjährige Ausübung der Geschäftsführungsfunktion Bestätigung findet und liegt sohin ein Dauerschuldverhältnis vor. Die bestehende Kündigungsmöglichkeit vermag daran nichts zu ändern, gehört die Kündbarkeit doch zum Wesen eines Dauerschuldverhältnisses. Im Gegensatz zur Leistungserbringung im Rahmen eines Werkvertrages entspricht die Arbeitsleistung im Rahmen eines Dauerschuldverhältnisses grundsätzlich aber einer Betätigung im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 (vgl. VwGH 29.5.2001, 2001/14/0077).

Auch ist den Geschäftsführern nach dem Vertragsinhalt nicht die Verpflichtung zur Abwicklung eines konkreten Auftrages bzw. Projektes auferlegt. Nach den Bestimmungen der Geschäfts-führungsverträge sind die Geschäftsführer berechtigt und verpflichtet, die Gesellschaft allein zu vertreten und die Geschäfte der Gesellschaft zu führen (§ 1). Es obliegt ihnen die Leitung und Überwachung des Unternehmens im Ganzen, wobei sie insbesondere für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft Sorge zu tragen haben (§ 2). In-wieweit ihnen dies wiederum möglich sein sollte, ohne in den Betrieb der Berufungsführerin eingegliedert zu sein, ist nicht einsichtig.

Unternehmerwagnis liegt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen und somit auch die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuer-pflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss. Dabei kommt nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes im Hinblick auf die bei wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern gegebene Möglichkeit des Selbstkontrahierens und den daraus resultierenden Schwierigkeiten der Sachverhaltsermittlung der nach außen in Erscheinung tretenden tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehung ausschlaggebende Bedeutung zu (vgl. VwGH 20.3.2002, 2001/15/0058).

Dass gegenständlich zwei Gesellschafter-Geschäftsführer tätig sind, ändert daran nichts, steht die Möglichkeit des Selbstkontrahierens beiden Gesellschaftern gemeinsam doch ohne Zweifel zu und kann ausgehend vom Denken nach kaufmännischen Gesichtspunkten Handelnder im Hinblick auf die den beiden Gesellschafter-Geschäftsführern gemeinsame Interessenslage von der Inanspruchnahme dieser Möglichkeit ausgegangen werden. Zudem steht nach der Vertragsgestaltung jedem Gesellschafter die Möglichkeit der Kündigung des Vertrages bei sich abzeichnender Verschlechterung der Ertragslage der Berufungsführerin offen.

Nicht geteilt werden kann diesbezüglich auch die Auffassung der steuerlichen Vertretung, die Möglichkeit des "Selbstkontrahierens" sei ein Argument für die Tragung von Risiko, denn wer "Insichgeschäfte" abschließen könne, könne auch nicht Dienstnehmer sein, weil er sein Han-deln eben selbst zu verantworten habe und in jedem Fall das daraus resultierende Risiko selbst zu tragen habe, steht ihm diese Möglichkeit doch nur aufgrund seiner Stellung als wesentlich beteiligter Gesellschafter nicht aber aufgrund seiner Funktion als Geschäftsführer zu. Auf ein Wagnis als Gesellschafter kommt es nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes jedoch ebenso wie auf das Unternehmerwagnis der Gesellschaft selbst nicht an (vgl. unter vielen VwGH 29.1.2003, 2001/13/0181).

Der eingangs angeführten Bestimmung des Geschäftsführungsvertrages zufolge erhält der Geschäftsführer ein vorläufiges Grundentgelt das in Abhängigkeit vom erzielten Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit nach oben oder nach unten angepasst wird.

Kein Zweifel kann grundsätzlich darüber bestehen, dass das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit ein den Unternehmenserfolg zum Ausdruck bringender Parameter ist und in- folgedessen auch als Bemessungsgrundlage für eine erfolgsabhängige Lohngestaltung in Betracht kommt.

Die dem angefochtenen Bescheid zugrundeliegenden Geschäftsführervergütungen wurden im Rahmen der Lohnsteuerprüfung mit jeweils 350.000,00 S (1997), 365.000,00 S (1998 und 1999) und 415.000,00 S (2000 und 2001) festgestellt. Das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit vor Abzug der Geschäftsführervergütungen beläuft sich auf 746.733,00 S (1997), 781.488,00 S (1998), 870.062,00 S (1999) und 1.001.717,00 S (2000). Das in den Jahren 2001 und 2002 erzielte Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit ist in den anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegten Unterlagen mit 1.245.027,00 S (2001) und 118.326,00 € bzw. 1.628.201,00 S (2002) ausgewiesen.

Ohne Zweifel wurden die strittigen Geschäftsführervergütungen vertragskonform ermittelt - gegenteiliges wurde auch vom Finanzamt im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung nicht behauptet - ein von den Geschäftsführern tatsächlich zu tragendes Risiko wesentlicher Einnahmenschwankungen vermag dadurch aber nicht aufgezeigt zu werden.

Angesichts des in den Streitjahren kontinuierlich steigenden Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit kann die gegenständliche Entlohnungsregelung ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach der Vereinbarung eines Fixbezuges in Form des vorläufigen Grundgehaltes in Höhe von 300.000,00 S zuzüglich einer Erfolgskomponente gleichgesetzt werden, kam es in diesem Zeitraum doch aufgrund der erzielten Ergebnisse nie zu einer das Grundgehalt unterschreiten- den Entlohnung. Lässt eine Entlohnungsregelung ihrem Wesen nach aber die Vereinbarung eines Fixbezuges erkennen, vermag auch eine zusätzliche erfolgsabhängige Vergütung - die gegenständlich höheren Vergütungen im Falle des Erzielens höherer Betriebsergebnisse ent- sprechen einer solchen im Ergebnis - nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungs- gerichtshofes ein Unternehmerrisiko nicht zu begründen, zumal erfolgsabhängige Lohnkom- ponenten auch bei leitenden Angestellten keineswegs unüblich sind (vgl. VwGH 12.9.2001, 2001/13/0180).

Im Hinblick auf die tatsächlich erzielten Betriebsergebnisse kommt weder dem Umstand, dass bei einem negativen Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit kein Anspruch auf eine

Tätigkeitsvergütung besteht, noch jenem, dass die Geschäftsführer bei negativen Betriebsergebnissen in zwei aufeinander folgenden Kalenderjahren zur teilweisen Abdeckung dieser negativen Ergebnisse vertraglich verpflichtet sind, maßgebliche Bedeutung zu, zumal der Eintritt eines solchen Falles weder aus der Aktenlage hervorgeht noch von der Berufungsführerin behauptet wurde und es den wesentlich beteiligten Geschäftsführern, wie oben bereits ausgeführt, ohne weiteres möglich wäre, die Verträge im Falle schlechterer oder gar negativer Betriebsergebnisse entsprechend abzuändern bzw. den jeweiligen Vertrag zu kündigen. Dass die Verträge seit 1996 nicht geändert wurden, ist in diesem Zusammenhang ohne Relevanz, bestand doch in diesem Zeitraum aufgrund der erzielten Ergebnisse keinerlei Veranlassung für solche Vertragsänderungen. Auch steht dieser Umstand in keinem wie immer gearteten Widerspruch zu der bei wesentlich beteiligten Geschäftsführern grundsätzlich gegebenen Möglichkeit einer Vertragsänderung im Falle einer maßgeblichen Verschlechterung der Betriebsergebnisse.

Ebenso wenig kann ein Unternehmerrisiko aus dem Vergleich mit dem Gehalt eines vergleichbar qualifizierten angestellten Geschäftsführers abgeleitet werden, zumal der im Vorlageantrag angesprochene Umstand, dass die Geschäftsführer bei niedrigen Jahresergebnissen auf einen großen Teil der in der Branche üblichen Leistungsvergütungen verzichten müssten, weil die Ertragsfähigkeit des Unternehmens eine solche Höhe der Vergütungen nicht zulasse, in den Streitjahren eben nicht eingetreten ist. Folglich war auch mit dem Hinweis auf die Abhängigkeit der künftigen Pensionen der Gesellschafter vom bezahlten Entgelt und das sich daraus ergebende Risiko nichts zu gewinnen.

Insgesamt ist daher nicht erkennbar, dass sich für die Geschäftsführer der Berufungsführerin im Hinblick auf die Entlohnungsregelung und die tatsächlich erzielten, kontinuierlich steigenden Ergebnisse der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit ein wesentliches Einnahmenrisiko, wie es für Unternehmer typisch ist, ergeben hätte.

Auch ausgabenseitig wurde ein Unternehmerrisiko nicht aufgezeigt. Dass die Geschäftsführer ins Gewicht fallende Ausgaben zu tragen gehabt hätten, ergibt sich weder aus der Aktenlage noch wurde derartiges von der Berufungsführerin behauptet. Dass die Geschäftsführer für die Sozialversicherungsbeiträge selbst aufzukommen haben, vermag ein Unternehmerrisiko nicht aufzuzeigen, sind diese doch einnahmenabhängig und hinsichtlich des Arbeitnehmeranteiles auch von üblichen Dienstnehmern im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 zu tragen (vgl. VwGH 29.5.2001, 2001/14/0077).

Nicht zu folgen vermochte der Berufungssenat auch der im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung vom steuerlichen Vertreter unter Hinweis auf die Rechtsprechung des



EuGH vertretenen Auffassung, dass im Hinblick auf die persönlichen Haftungen der Geschäftsführer für betriebliche Verbindlichkeiten ein (ausgabenseitiges) Unternehmerisiko bestehe. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Risiko, welches der Gesellschafter-Geschäftsführer im Falle der Übernahme einer Bürgschaft für Verbindlichkeiten der Gesellschaft trägt, der Gesellschaftersphäre zuzuordnen und stellt damit kein Unternehmerwagnis im Bereich der Geschäftsführungstätigkeit dar (vgl. VwHG 31.3.2003, 2003/14/0023).

Nach dem vom steuerlichen Vertreter angeführten Urteil des Europäischen Gerichtshofs (EuGH 3.7.1997 Rs C-269/95, Benincasa-Dentalkit, Slg. 1997, I-03767) bezieht sich der Begriff des Verbrauchers im Sinne des Art. 13 Abs. 1 des Brüsseler Übereinkommens vom 27.9.1968 über die gerichtliche Zuständigkeit und die Vollstreckung gerichtlicher Entscheidungen in Zivil- und Handelssachen (EuGVÜ) nur auf den nicht berufs- oder gewerbsbezogen handelnden privaten Endverbraucher. Unter Bezugnahme auf dieses Urteil und die vom EuGH vertretenen Grundsätze hat der OGH in der Entscheidung vom 20.2.2003, 6 Ob 12/03p, hinsichtlich der Übernahme einer Bürgschaft durch die Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH für eine betriebliche Verbindlichkeit das Vorliegen eines Verbrauchergeschäftes verneint. Auch wenn nicht ein Alleingesellschafter, sondern zwei Mitgesellschafter die Bürgenhaftung übernommen hätten, sei der Bürgschaftsvertrag der beruflichen Tätigkeit der Bürgen, die zum Zeitpunkt des Abschlusses der Kreditverträge und der Bürgschaftsverträge Geschäftsführer der Gesellschaft waren, zuzurechnen. Sie handelten nicht als private Endverbraucher, sondern wegen ihrer Geschäftsführer- und Gesellschaftereigenschaft berufsbezogen. Die Bürgschaftsverträge zur Sicherung einer unternehmerischen Zwecken dienenden Kreditaufnahme könnten daher keine Verbrauchergeschäfte sein.

Bereits in der Entscheidung vom 11.2.2002, 7 Ob 315/01a, hatte der OGH die Unternehmereigenschaft eines Bürgen bejaht, der nicht nur Geschäftsführer, sondern auch alleiniger Gesellschafter der Hauptschuldnerin (einer "Ein-Mann-GmbH") war. Bezugnehmend auf diese Entscheidung hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 31.3.2003, 2003/14/0023, darauf hingewiesen, dass sich daraus für den von der Beschwerdeführerin vertretenen Standpunkt, im Hinblick auf übernommene persönliche Haftungen des Geschäftsführers für Bankverbindlichkeiten bestehe ein Unternehmerrisiko des Geschäftsführers, nichts gewinnen lasse, weil das dort angesprochene Konsumentenschutzgesetz einen eigenen – anhand seines Regelungszweckes auszulegenden – Unternehmerbegriff kenne. Gleiches gilt folglich für die Entscheidung des OGH vom

20.2.2003, 6 Ob 12/03p, und für das Urteil des EuGH vom 3.7.1997, C-269/95, zumal gegenständlich auch nicht darauf abzustellen ist, ob die Übernahme einer Haftung berufsbezogen ist oder ob sie der Stellung des Gesellschafter-Geschäftsführers als privatem Endverbraucher zuzurechnen ist, sondern, ob sie der Gesellschafter- oder der Geschäftsführersphäre zuzurechnen ist.

Unbestritten ist weiters geblieben, dass die Entnahmen monatlich laufend erfolgt sind und war im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Bestehen eines Unternehmerrisikos für die Geschäftsführer daher zu verneinen.

Nichts gewinnen ließ sich schließlich auch mit dem Hinweis der steuerlichen Vertretung auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.1.2003, 2002/13/0186. In dem diesem Erkenntnis zu Grunde liegenden Fall waren zwei Gesellschafter-Geschäftsführer zu je 50% an der GmbH beteiligt, die Entlohnung für die Geschäftsführertätigkeit ergab sich aus dem von jedem Geschäftsführer für die GmbH erwirtschafteten Umsatz abzüglich der jedem Geschäftsführer zurechenbaren Einzelkosten und der dem jeweiligen Umsatzanteil verhältnismäßig entsprechenden Gemeinkosten, wobei jeder zumindest 20% der Gemeinkosten zu tragen hatte, sodass ein Gesellschafter-Geschäftsführer auch einen "Verlust" erleiden konnte und in einem der Streitjahre auch tatsächlich der Fall eingetreten ist, dass einer der Geschäftsführer keine Vergütung erhalten hat, weil sein Umsatzanteil zu gering war, um die ihm zugewiesenen Kostenkomponenten mehr als nur abzudecken. Die von der belangten Behörde vertretene Auffassung, das vereinbarte Entlohnungssystem, dessen tatsächliche Umsetzung nicht strittig war, halte einem Fremdvergleich nicht stand, weil es nicht üblich sei, für eine erbrachte Leistung kein Entgelt zu erhalten, hat der Verwaltungsgerichtshof mit der Begründung verworfen, dass die von der belangten Behörde vertretene Rechtsansicht darauf hinaus laufe, in Fällen, in denen ein Unternehmerwagnis eines Geschäftsführers gegeben sei, diesen Umstand als fremdunüblich anzusehen und das Fehlen eines Unternehmerrisikos zu fingieren. Ein derartiges Auslegungsergebnis sei mit der Rechtslage nicht in Einklang zu bringen. Soweit die Entlohnungsregelung ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach einer Gewinnverteilungsabrede gleich zu halten sei, vermöge die Fremdunüblichkeit allenfalls den Betriebsausgabencharakter der Geschäftsführervergütung in Frage zu stellen, nicht jedoch für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ins Treffen geführt zu werden.

Dieser Fall ist daher mit dem gegenständlich zu beurteilenden Fall in keiner Weise vergleichbar. Abgesehen von der im Beschwerdefall offensichtlich anders gearteten Begründung des Nichtvorliegens eines Unternehmerrisikos, konnte gegenständlich ein Unternehmerrisiko

allenfalls aus der vertraglichen Vereinbarung, nicht aber aus den tatsächlichen Verhältnissen abgeleitet werden.

Hinsichtlich der vom steuerlichen Vertreter im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung geäußerten Kritik an der derzeitigen Rechtslage und der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist darauf hinzuweisen, dass die Verwaltungsbehörden die geltenden Gesetze zu vollziehen haben und sich der Verwaltungsgerichtshof durch die in der Literatur geäußerten kritischen Meinungen bis dato nicht zu einer Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung veranlasst sah.

Zusammengefasst sind daher die Geschäftsführerbezüge als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 anzusehen und ist damit deren Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag sowie den Zuschlag zu diesem zu Recht erfolgt. Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, 19. November 2003