



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 16

GZ. RV/4532-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Anna Radschek und die weiteren Mitglieder Elisabeth Wanke, Mag. Robert Steier und Oswald Heimhilcher über die Berufung der Bw., vertreten durch Werner Steinwendner, Wirtschaftstreuhänder, 3150 Wilhelmsburg, Untere Hauptstrasse 10, vom 8. Juli 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden, vertreten durch Dr. Christian Sommer, vom 18. Juni 2002 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (Sektion A) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 1. Dezember 2001 und der Berufung gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden, vertreten durch Dr. Christian Sommer, vom 31. Oktober 2003 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (Sektion A) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2002 bis 1. Dezember 2002 nach der am 4. Oktober 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerberin (Bw.) betreibt einen Thermoplasthandel in Niederösterreich.

Im Zuge einer Prüfung hinsichtlich Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1/1997 bis 12/2001 traf der Prüfer unter anderem folgende Feststellung:

„Geschäftsführerbezüge A:

---

A erhielt in den Jahren 1997-2001 für die Geschäftsführungstätigkeit bei der Bw. – an der er zu 75% beteiligt ist – ATS 1.680.000,00 pro Jahr.

Die Schwankungen im wirtschaftlichen Ergebnis der Gesellschaft führten im Prüfungszeitraum zu keiner Änderung in der Bezugshöhe. Im Zuge der Prüfung wurde der Geschäftsführervertrag vorgelegt, der in den Punkten, die für die Beurteilung des Vorliegens eines Unternehmerrisikos bedeutsam sind, folgende Aussagen trifft:

- Auszahlung einer Tantieme von 5% bei Erfüllung bestimmter Bedingungen ab dem Zeitpunkt des Erreichens dieser Ziele.
- Kürzung der Bezüge im prozentuellen Ausmaß, wenn ein EGT (vor Abzug der GF-Vergütung) in Höhe von ATS 2.500.000,00 nicht erreicht wird und zwar erst dann, wenn dieser Fall zwei Wirtschaftsjahre hindurch eintritt.
- Für den Fall, dass es zu einer Rückzahlungsverpflichtung des Geschäftsführers kommt, sind die Differenzbeträge mit den laufenden Bezügen des Geschäftsführers zu verrechnen oder gegebenenfalls an die Gesellschaft bar rückzuerstatten. Dabei ist die zeitliche Komponente nicht geregelt.
- Durch die Gewährung des Geschäftsführerbezuges darf kein negatives EGT entstehen. Eine Kürzung aus diesem Titel wurde im Prüfungszeitraum nicht vorgenommen.

In der Rechtsprechung zur DB-Pflicht der Bezüge von an Kapitalgesellschaften wesentlich Beteiligten kommt der Beurteilung, ob hinsichtlich dieser Bezüge ein Unternehmerragnis vorliegt, entscheidende Bedeutung zu. Dabei kommt es sowohl auf die vertragliche Gestaltung als auch auf die tatsächliche Übung an.

Ein tatsächlicher Einfluss des Betriebsergebnisses auf die Höhe der GF-Bezüge konnte nicht festgestellt werden. Die vertragliche Gestaltung wird dadurch gekennzeichnet, dass dem Geschäftsführer weitestgehende Dispositionsfreiheit, auch in zeitlicher Hinsicht, eingeräumt wird, was die Wahrnehmung seiner Rückerstattungsverpflichtung betrifft.

Die Rechtsprechung geht davon aus, dass der Verlust von deutlich mehr als der Hälfte der Einnahmen ein Indiz für das Vorliegen eines Unternehmerragnisses darstellt. Die Grenze, ab der die Bezugskürzung in diesem Sinn massiv eintritt, ist weit im negativen Spektrum des EGT angesiedelt, ein linear verlaufender Einfluss des Geschäftserfolges der Gesellschaft auf die Einnahmen aus der Geschäftsführertätigkeit ist nicht vereinbart.

Das Unternehmerragnis wird dadurch "abgefedert".

Aus Obenstehendem ergibt sich, dass für die Geschäftsführerbezüge des A Dienstgeberbeitragspflicht gegeben ist."

An Bezügen wurden in den Jahren 1997 bis 2001 gewährt (alle Beträge in ATS):

		<u>DB</u>	<u>DZ</u>
1997	1.680.000,00	75.600,00	8.904,00
1998	1.680.000,00	75.600,00	8.904,00
1999	1.680.000,00	75.600,00	8.904,00
2000	1.680.000,00	75.600,00	8.568,00
2001	1.680.000,00	75.600,00	8.400,00
		378.000,00	43.680,00

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Lohnsteuerprüfung und erließ in weiterer Folge mit 18.6.2002 datierte Bescheide, in denen die genannten Beträge an Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag an die Bw. zur Vorschreibung gelangten.

Aus dem ursprünglich am 1.6.1994 mit der Bw. als Auftraggeberin und dem Gesellschafter-Geschäftsführer als Auftragnehmer abgeschlossenen Geschäftsführerwerkvertrag geht hervor, dass Herr A zu 75% an der Bw. beteiligt und einzelzeichnungsberechtigter Geschäftsführer ist. Er ist weisungsungebunden, ebenso besteht keine Bindung an „betriebliche Ordnungsvorschriften wie Arbeitsort, -zeit, arbeitsbezogenes Verhalten“. Es überliegt ihm die Lenkung und Führung des Unternehmens im Ganzen. Bei längerer Abwesenheit hat er für eine geeignete Vertretung zu sorgen.

Die Entlohnung besteht in einem Pauschalhonorar von ATS 1,680.000,00 pro Geschäftsjahr, beginnend ab 1.1.1994, vorausgesetzt, das EGT der Bw. vor Abzug des Pauschales beläuft sich auf wenigstens ATS 2,500.000.

Es besteht Rückzahlungsverpflichtung im anteiligen Ausmaß, sollte die Bw. dieses EGT nicht erzielen.

Vertretungskosten hat der Geschäftsführer direkt mit seinem Vertreter abzuwickeln.

Spesenersätze für Geschäftsreisen und für die Bw. durchgeföhrte PKW-Fahrten sind von der Bw. dem Geschäftsführer extra zu vergüten. Darüberhinausgehende Spesen hat der Geschäftsführer selbst zu tragen.

Es wird eine gesonderte Pensionsregelung getroffen.

Aus den Bilanzen der Bw. gehen folgende zu Buche stehende Pensionsrückstellungen hervor:

31.8.1998: ATS 160.598,00

31.8.1999: ATS 219.402,00

31.8.2000: ATS 273.265,00

31.8.2001: ATS 331.583,00

---

In den Einkommensteuererklärungen des A wurden in den Jahren 1997-2001 jeweils ATS 1,680.000,00 als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit erklärt.

Aktenkundig ist ferner ein mit 25.11.1996 datierter Geschäftsführer-Werkvertrag folgenden Inhaltes:

„Auf Grund der Unternehmensentwicklung wird der Geschäftsführer-Werkvertrag vom 1. Juni 1994 wie folgt geändert und adaptiert:

Dem Auftragnehmer obliegt die gerichtliche und außergerichtliche Vertretung der Auftraggeberin nach außen. Ihm ist überdies die Unternehmensleitung anvertraut.

Der Auftragnehmer hat insbesondere das Anteil- und Protokollbuch ordnungsgemäß und aktuell zu führen.

Der Auftragnehmer ist an keinerlei Weisungen gebunden.

Er hat sich lediglich den durch Generalversammlungs- und Umlaufbeschluss getroffenen Anordnungen zu unterwerfen.

Das Entgelt für die Übernahme der Geschäftsführung orientiert sich ausschließlich am Erfolg des Unternehmens.

Es wird daher vereinbart, dass dem Geschäftsführer A ein Pauschalhonorar von ATS 1.680.000,00 jährlich pro Wirtschaftsjahr gebührt.

Dieser Betrag kann weiterhin in monatlichen Teilbeträgen akontiert zur Auszahlung gebracht werden.

Weiters erhält der Geschäftsführer eine Tantieme von 5% des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (EGT) vor Abzug des Pauschalhonorares unter der Voraussetzung, dass folgende Punkte am Ende des Wirtschaftsjahres vollständig erfüllt sind:

- die Eigenkapitalquote (Eigenkapital im Verhältnis zum Gesamtkapital) der Gesellschaft muss mehr als 25% betragen,
- die Gesellschaft muss nach ISO 9001 zertifiziert sein,
- die Produktivität pro Dienstnehmer (Nettoumsatz dividiert durch Anzahl aller Dienstnehmer) muss mehr als ATS 10 Millionen betragen,
- die Schuldentlastungsdauer muss unter 5 Jahren liegen,
- das jährliche EGT muss vor Abzug des angeführten Pauschalhonorares mehr als ATS 4 Millionen betragen.

Diese Tantieme gebührt erstmals ab dem Jahr des Erreichens der angeführten Unternehmensziele.

---

Das Pauschalhonorar reduziert sich im gleichen prozentuellen Ausmaß wie das EGT weniger als 2,5 ATS beträgt, wenn 2 Wirtschaftsjahr hindurch jeweils ein EGT vor Abzug des Pauschalhonorares von weniger als ATS 2,5 Millionen erzielt wird.

Weiters darf im jeweiligen Geschäftsjahr durch dieses Entgelt kein negatives EGT entstehen. Das Entgelt für die Geschäftsführung ist daher mit der Höhe des EGT vor Berücksichtigung des Entgelts für die Geschäftsführung limitiert.

Eine Differenz zugunsten des Geschäftsführers ist diesem binnen einem Monat nach Feststellung des Jahresabschlusses durch die Generalversammlung nachzuzahlen.

Eine Differenz zuungunsten des Geschäftsführers ist mit laufenden Akontozahlungen zu verrechnen.

Ist eine Verrechnung nicht möglich, muss diese Differenz zugunsten der Gesellschaft an die Gesellschaft vom Geschäftsführer zurückerstattet werden.

Allfällige auf dieses Entgelt entfallende Abgaben und/oder Sozialversicherungsbeiträge hat der Auftragnehmer aus Eigenem abzuführen.

Durch die bisherige und jetzige Regelung wird kein Dienstverhältnis geschlossen.

Beide Vertragsteile vereinbaren, dass für diese Rechtsbeziehungen die Regeln eines Auftragsverhältnisses nach dem ABGB anzuwenden sind.

Ungeachtet der bisherigen Vertragsdauer ist jeder der Vertragsteile berechtigt, das Vertragsverhältnis per sofort für aufgelöst zu erklären, und zwar in folgenden Fällen:

Die Auftraggeberin, wenn

- der Auftragnehmer dauernd unfähig wird, für die Auftraggeberin tätig zu sein,
- der Auftragnehmer zum Nachteil der Auftraggeberin handelt, wobei zur Auslegung dieser Vorschrift die Bestimmungen des §§ 117 und 127 HGB sinngemäß anzuwenden sind.

Der Auftragnehmer, wenn

- über das Vermögen der Auftraggeberin ein Insolvenzverfahren eröffnet oder ein Konkursantrag mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen wird,
- die Auftraggeberin mit ihren im § 4 dieses Vertrages genannten Verpflichtungen in Verzug gerät und seiner vom Auftragnehmer mittels eingeschriebener Briefsendung zu setzenden Nachfrist nicht pünktlich entspricht.

Spätestens zum Kündigungstermin bzw. im Zeitpunkte der Zustellung der Auflösungserklärung hat die Gesellschaft einen Beschluss auf Abberufung des Auftragnehmers zu fassen und diesen beim Firmengericht anzumelden.

---

## Entlastung:

Der Auftragnehmer hat Anspruch auf alljährliche, spätestens 7 Monate nach Beendigung des Geschäftsjahres durch Gesellschafterbeschluss vorzunehmende Entlastung, welche stets dann zu erteilen ist, wenn der Auftragnehmer keine offenkundige Pflichtverletzungen begangen hat.

Unter diesen Voraussetzungen ist im Falle der Abberufung des Auftragnehmers dessen Entlastung binnen einem Monat ab dem Abberufungsbeschluss auszusprechen.

Die vorliegende Änderung wird zweifach ausgefertigt, wovon jeder Vertragsteil ein Exemplar erhält“.

Am 22.7.2002 er hob der steuerliche Vertreter der Bw. gegen die genannten Bescheide der Lohnsteuerprüfung innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der Berufung.

Die Begründung richte sich gegen die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) sowie des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrages (DZ) für die Entgelte, die an den wesentlich beteiligten Gesellschaftern und Geschäftsführers Christian Wind zur Auszahlung gelangt seien.

Des weiteren wurde in der Berufung seitens des steuerlichen Vertreters ausgeführt:

„Beteiligungsverhältnisse:

Herr A ist seit Gründung der Gesellschaft im Jahr 1993 Geschäftsführer (GF) der Bw. und mit 75% am Stammkapital der Gesellschaft beteiligt.

Vorprüfung:

Für den Zeitraum bis 12/1996 hat bereits eine Lohnsteuerprüfung stattgefunden. Die Beteiligungsverhältnisse waren gleich wie im nunmehrigen Prüfungszeitraum.

Im Zuge dieser Prüfung wurden dem Prüfer die beiden Werkverträge vorgelegt, da zum Zeitpunkt der Prüfung für den Zeitraum bis 12/1996 bereits der geänderte Vertrag vorlag.

Auf Grund des Beteiligungsverhältnisses von 75% erfolgte keine Besteuerung des GF-Entgelts zu DB und DZ.

Nachdem bis zum Ergebnis dieser ersten Lohnsteuerprüfung des Unternehmens nicht klar war, ob die GF-Entgelte DB- und DZ-pflichtig sind, wurde in den Jahresabschlüssen bis 31. August 1996 auch eine Rückstellung für diese Abgaben gebildet und nach Abschluss dieser Prüfung in den Folgejahren aufgelöst, weil eben festgestellt wurde, dass keine Abgabenpflicht gegeben ist.

Es gilt somit für die Folgejahre der Grundsatz von Treu und Glauben, weil keine Gesetzesänderung stattgefunden hat.

Im Gegenteil: Weil bereits in den Jahren 1996 eine klare Linie durch die Literatur und durch die Rechtsprechung des VwGH vorgegeben wurde, wann die GF-Entgelte dem DB und dem DZ unterliegen, erfolgte eine Anpassung des Werkvertrages an diese Linie, d.h., es erfolgte eine Verschärfung der Entgeltsregelung zu Lasten des Geschäftsführers.

Die Vornahme der Besteuerung durch Einbeziehung der Entgelte an den Geschäftsführer in die Bemessungsgrundlage des DB und DZ im Zuge der nunmehrigen Prüfung stellt im Hinblick auf Treu und Glauben einen Vertrauensschaden dar.

Haftung als Geschäftsführer und Unternehmerwagnis lt. OGH:

Seitens der Hausbank und anderer Banken wurde Herr A als Geschäftsführer in die Haftung genommen.

Auf Grund der Rechtssprechung liegt somit in diesem Punkt ein Unternehmerwagnis vor.

Wir verweisen in diesem Punkt insbesondere auf die Rechtssprechung des OGH 11.2.2002, 70b315/01a, dass bei einer Haftungsübernahme der Geschäftsführer nicht als Verbraucher anzusehen ist (womit das KSchG gelten würde), sondern er diesbezüglich unternehmerisch tätig wird.

Wie dem Rechtssatz des OGH zu entnehmen ist, handelt ein Gesellschafter-Geschäftsführer als "unumschränkter Herrscher über die Gesellschaft".

Wenngleich dieses Erkenntnis des OGH den Geschäftsführer einer "Ein-Mann-GmbH" betrifft, ist dieses aufgrund des Beteiligungsverhältnisses von 75% und der Machtbefugnisse aus dem Gesellschaftsvertrag auch auf den gegenständlichen Fall anzuwenden.

Es liegt also eindeutig auch nach der Judikatur des OGH ein Unternehmerwagnis vor, wobei dieses Unternehmerwagnis auch für das Steuerrecht zu gelten hat.

Die Rechtsansicht der Abgabenbehörden und auch des VwGH, dass eine Haftung des Geschäftsführers auf Grund seiner Gesellschafterstellung gegenüber den Kreditinstituten besteht, ist somit nach dem Urteil des OGH nicht mehr aufrecht zu erhalten.

Kein Dienstverhältnis lt. ASG möglich:

Nach Ansicht der Abgabenbehörde ist die DB-Pflicht bei Geschäftsführerbezügen gegeben, wenn sonst alle wesentlichen Merkmale eines Dienstverhältnisses gegeben sind.

Nachdem im gegenständlichen Fall ein Werkvertrag vorliegt, kann kein Dienstverhältnis gegeben sein.

Sonst alle wesentlichen Merkmale eines Dienstverhältnisses können nach Ansicht der Judikatur ebenfalls nicht gegeben sein.

---

Wir verweisen auf die diesbezügliche Rechtsprechung des ASG Wien 15.11.1999, 34 Cga 183/98z, wo festgehalten wird, dass auf Grund der Geschäftsführerfunktion keine arbeitnehmerähnliche Stellung zukommt – also weder ansatzweise noch wesentlich.

Dem Urteil des ASG ist folgender Rechtssatz zu entnehmen:

"Die Unternehmerfunktion des Geschäftsführers als faktischer Geschäftsführer schließt aber auch die Annahme einer arbeitnehmerähnlichen Stellung und damit Ansprüche aus einem Dienstverhältnis aus".

Weiters verweisen wir die Aussage des BMAGS 25.9.1998, 121.107/2-7/98:

"Bei juristischen Personen nehmen deren entscheidungsbefugten Organe die Stellung des Dienstgebers als physische Person ein. Dadurch ist es unmöglich, dass die alleinige bzw. bestimmende unternehmerische Funktion mit der Dienstnehmereigenschaft in einer Person zusammenfällt.

Auch aus diesen Aussagen ergibt sich schlüssig, dass auf Grund der "unternehmerischen Funktion" auch das Unternehmerwagnis gegeben ist.

Wir verwiesen auch auf VfGH-Erk Slg 9935/1984, dass auf typischerweise nur für Arbeitgeber gegebene Einfluss- und Informationsmöglichkeiten abstellt, deren Vorliegen die Arbeitnehmer-(Dienstnehmer-)Eigenschaft ausschließt.

Aus unseren Darstellungen in den beiden letztgenannten Punkten würde sich bei einem Folgen der Rechtsansicht der Abgabenbehörde denkunmöglich ergeben, dass ein wesentlich beteiligter Geschäftsführer-Gesellschafter alle Pflichten eines Geschäftsführers zu tragen hat, jedoch absolut keine Rechte in Anspruch nehmen kann.

Gleichartige Prüfung und Berufungserledigung:

Wir verweisen darauf, dass im Zuge einer Kommunalsteuerprüfung in einem gleichgelagerten Fall (Abstellen des Geschäftsführerentgelts auf den Deckungsbeitrag, gleiche Rückzahlungsvereinbarung wie im gegenständlichen Fall, gleiche Beteiligungsverhältnisse) vorerst die Kommunalsteuer vorgeschrieben, jedoch der Berufung vor kurzem durch die I. Instanz über Anweisung des Amtes der NÖ Landesregierung stattgegeben wurde, weil eben ein Unternehmerrisiko vorliegt.

Feststellungen der Abgabenbehörde im Zuge der Außenprüfung:

Im Wesentlichen stützt sich die Abgabenbehörde bei ihren Prüfungsfeststellungen darauf, dass hinsichtlich der Rückerstattungspflicht dem Geschäftsführer eine Dispositionsfreiheit in zeitlicher Hinsicht eingeräumt wird.

Wie die Abgabenbehörde zu dieser Rechtsansicht gelangt, ist nicht nachzuvollziehen.

---

Im angeführten Werkvertrag ist auf Seite 2, 2. Absatz genau die Rückzahlungsverpflichtung dargelegt.

Für den Fall, dass praktisch das Geschäftsführerentgelt eines Jahres zur Gänze zurück zu zahlen ist, wird dieser Betrag von den Akonto-Zahlungen des laufenden Jahres in Abzug gebracht, d.h., dass in diesem Fall in diesem laufenden Jahr eben kein Entgelt an den Geschäftsführer zur Auszahlung gelangt.

Selbst wenn sich eine so genannte "Abfederung" – wie von der Abgabenbehörde festgehalten wird – ergibt, stellt doch die vertraglich bedingte Rückzahlungsverpflichtung des Geschäftsführerentgelts ein unternehmerisches Risiko für den Geschäftsführer dar, weil eine "Abfederung" ja nicht bedeutet, dass dem Geschäftsführer die Rückzahlung erlassen wird, sondern diese ist – wie eine Erhöhung des Geschäftsführerentgelts – an bestimmte Kriterien gebunden.

Wenn man folgende Aussage der Abgabenbehörde konsequent auslegen würde: "Eine Kürzung aus diesem Titel wurde im Prüfungszeitraum nicht vorgenommen" – ergibt sich, dass eben durch die Abgabenbehörde verlangt wird, dass unbedingt ein Verlust durch die Geschäftsführung zu erwirtschaften ist, um überprüfen zu können, dass auch eine nachträgliche Kürzung bzw. Rückzahlung der GF-Entgelts erfolgt.

Kein Verlust – keine Rückzahlung – kein Unternehmerrisiko.

Dazu wird festgehalten, dass unser A seit seiner Lehrzeit beim gleichen Dienstgeber bis zur Gründung der Bw. beschäftigt war (1975 bis 1993) und dort für den gleichen Geschäftszweig tätig war, den er nunmehr im Rahmen der Bw. betreibt.

Die Gründung der Bw. und die Aufgabe der Tätigkeit als Dienstnehmer erfolgte damals deshalb, weil dieser Geschäftszweig beim ehemaligen Dienstgeber stark defizitär war und deswegen dieser Teilbereich geschlossen wurde.

A konnte die vorhandenen Warenbestände kostengünstig vom ehemaligen Dienstgeber erwerben und gründete im Keller seines Einfamilienhauses die Bw. und übte von dort seine Tätigkeit aus.

Ausschließlich durch seinen Fleiß ist es ihm gelungen, die Geschäfte der Bw. seit Gründung gewinnbringend zu führen – was seinem ehemaligen Dienstgeber, einem Großkonzern – nicht gelungen war.

Es wurde auch im gültigen Werkvertrag – und anhand von Rechenbeispielen leicht nachvollziehbar – die Reduzierung und Rückzahlungsverpflichtung an eine Gewinnerwartung geknüpft, deren Erreichen nur unter höchstem persönlichem Einsatz und Fleiß des Geschäftsführers erreichbar ist und jedes Absinken sofort eine Minderung des Entgelts bewirkt.

---

Auch daraus ergibt sich schlüssig das Unternehmerrisiko für unseren Klienten.

Wir verweisen hier insbesondere auf VfGH 7.3.2001, G 110/00: Es liegt ein Unternehmerwagnis 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. Diese Aussagen des VfGH treffen auf A vollinhaltlich zu, dies vor allem im Hinblick auf die Aufgabe des Teilbetriebes seines ehemaligen Dienstgebers.

Siehe dazu auch die Ausführungen von Zorn in SWK-Heft 16/2001, S 441ff, v.a. S 444 zum Unternehmerwagnis und die dort zitierten Erkenntnisse sowie VwGH 25.9.2001, 2001/14/0066.

Berufungsbegehren:

Insgesamt ersuchen wir daher um Aufhebung des angeführten Bescheides und somit um vollinhaltliche Stattgabe unserer Berufung.

Antrag:

Für den Fall der Nichtstattgabe unserer Berufung durch die Abgabenbehörde I. Instanz stellen wir gem. § 276 BAO den Antrag auf Vorlage unserer Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz sowie gem. § 284 BAO den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung".

Am 28.8.2002 gab der Lohnsteuerprüfer zur eingebrachten Berufung folgende Stellungnahme ab:

„Entscheidungswesentlich ist die Frage des Vorliegens eines Unternehmerrisikos. Dazu wird in der Berufungsschrift ausgeführt:

Haftung für Bankverbindlichkeiten der Gesellschaft:

Die Haftung des Gesellschafter-Geschäftsführers unterliegt nicht dem Konsumentenschutzgesetz, weil dieser diesbezüglich unternehmerisch agiert. Abgesehen davon, dass dieses Erkenntnis Rechtsgebiete außerhalb des Abgabenrechts betrifft, hat die Inanspruchnahme des GF im Rahmen seiner Haftung keine Auswirkungen auf die Bezüge, ist daher nicht als Indiz für das Vorliegen eines steuerlichen Unternehmerwagnisses zu werten.

Kein Dienstverhältnis im Sinne des Arbeits- und Sozialrechts möglich:

Hier werden andere Rechtsgebiete zur Argumentation herangezogen.

Steuerlich kommt auf die Bezeichnung des Vertragsverhältnisses nicht an.

---

Dass ein wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer nur Pflichten habe, er aber keine Rechte in Anspruch nehmen könne, trifft arbeitsrechtlich zu. Zumindest hat er jedoch das Recht auf eine angemessene Entlohnung seiner Tätigkeit als Geschäftsführer.

Tatsächliches Vorliegen eines Unternehmerwagnisses:

Dass dem Geschäftsführer eine Rückzahlungsverpflichtung unter bestimmten Voraussetzungen auferlegt ist, wird von der Lohnsteuerprüfung nicht in Abrede gestellt. Es wurde jedoch auch festgestellt, dass diese Verpflichtung erst nach einer zweijährigen Nachlaufzeit schlagend wird, somit dem GF Gelegenheit genug gibt durch entsprechende betriebswirtschaftliche Maßnahmen der Gefahr einer effektiven Bezugskürzung entgegenzuwirken, bzw. diese zur Gänze zu vermeiden.

Die Durchrechnung des Bezugsverlaufes mit fiktiven Ergebnisschwankungen ergibt zudem, dass eine Verschlechterung des EGT auf minus 500.000 ATS keine wesentliche Kürzung des Bezuges auf deutlich unter 50% zur Folge hat. Diese Berechnung wurde mit dem steuerlichen Vertreter durchgesprochen.

Tatsächliche Rückzahlungen durch den Gesellschafter-Geschäftsführer sind mit den laufenden Bezügen zu verrechnen. Es wird jedoch nicht näher ausgeführt, ob zur Gänze (=Bezugskürzung auf Null) bzw. in welchem Zeitraum diese Rückverrechnung erfolgen soll. Es gibt sich daher aus vorher Gesagtem eine nicht unwesentliche Dispositionsmöglichkeit hinsichtlich der Rückzahlungsmodalitäten.

Im Verhältnis des Gesellschafter-Geschäftsführers zu seiner Gesellschaft ist eine Trennung zwischen den Persönlichkeitssphären zu beachten. Das Unternehmerwagnis, das hier von Bedeutung ist, bezieht sich daher auf die Einnahmen des Geschäftsführers und nicht auf die Ertragslage der Gesellschaft, wiewohl letztere – je nach Gestaltung des GF-Vertrages – auf die Höhe der Bezüge des GF durchschlagen kann.

Entscheidend ist, ob den Steuerpflichtigen das Risiko von ins Gewicht fallenden Einnahmeschwankungen (über einen mehrjährigen Beobachtungszeitraum) trifft.

Die Feststellung, dass Bezugskürzungen im Prüfungszeitraum nicht vorgenommen wurden, ist nicht als Aufforderung zur Erwirtschaftung eines Verlustes zu verstehen. Es handelt sich dabei um eine Tatsachenfeststellung.

Es ergibt sich daher, dass hinsichtlich der Bezüge des Herrn A Vertragsgestaltung wesentliche Schwankungen nicht zu erwarten sind“.

In einer Gegenäußerung vom 4.10.2002 brachte der steuerliche Vertreter der Bw. folgendes vor:

---

„Haftung als Geschäftsführer und Unternehmerwagnis lt. OGH:

Herr A wurde von seiner Bank als Geschäftsführer in die Haftung genommen.

Der VwGH hat bis dato festgehalten, dass die Haftung für Kredite als Gesellschafter erfolgt und somit kein Unternehmerwagnis vorliegen kann.

Das Unternehmerwagnis ist aber ein maßgebliches Kriterium dafür, ob sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen können oder nicht. Auf Grund der Rechtsprechung des VwGH liegen nicht "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" vor, wenn ein Unternehmerwagnis gegeben ist.

Das Urteil des OGH 11.2.2002, 70b315/01a ist erst später ergangen, als der VwGH sich zuletzt mit der Haftung für Kredite auseinander gesetzt hat.

Das Urteil des OGH ist somit jüngste Judikatur; der VwGH hat sich danach nicht mehr dazu geäußert.

Es liegt also eindeutig auch nach der Judikatur des OGH ein Unternehmerwagnis vor, wobei dieses Unternehmerwagnis auch für das Steuerrecht zu gelten hat!

Die Rechtsansicht der Abgabenbehörden und auch des VwGH, dass eine Haftung des Geschäftsführers auf Grund seiner Gesellschafterstellung gegenüber den Kreditinstituten besteht, ist somit nach dem Urteil des OGH nicht mehr aufrecht zu erhalten.

Es liegt somit ein Unternehmerwagnis schon allein aus diesem Punkt vor, so dass keine DB-Pflicht eintreten kann.

Abschließend sei zu diesem Punkt festgehalten, dass eine relativ kleine Republik, die von sich behauptet ein Rechtsstaat zu sein, 3 (!) Höchstgerichte "beschäftigt"! Fatal wird es für den rechtsuchenden Staatsbürger aber dann, wenn 2 von diesen Höchstgerichten konträr judizieren und es den Anschein hat, dass das Recht in jedem einzelnen Fall so ausgelegt wird, dass es zum Nachteil des rechtsuchenden, steuerpflichtigen Staatsbürgers gereicht. Und genau diese Linie wird offensichtlich zwischen VwGH und OGH augenscheinlich.

Nachdem jedoch uE die jüngsten Judikatur (des OGH) die Richtige ist, wird davon ausgegangen, dass der VwGH bei diesem Thema zu einer falschen Rechtsansicht gelangt ist, weil er sich mit dem Zivilrecht nicht auseinander gesetzt hat (siehe dazu auch Ritz, Kommentar BAO, 2. Auflage, § 21 Tz 8ff).

Kein Dienstverhältnis lt. ASG möglich:

Der Ansicht des Prüfers wird insofern zugestimmt, dass ein Geschäftsführer nur Pflichten und keine Rechte haben kann. Diesen Nachteil kann er sich also durch eine angemessene Entlohnung abgelten (lassen). Diese Möglichkeit steht jedoch keinem Dienstnehmer zu, also

niemandem, auf den "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" zutreffen. Dieser "Nachteilsausgleich" durch Bezügeregelung steht somit nur einem Unternehmer zu und dieser somit das Unternehmerwagnis zu tragen hat.

Das zu oben Gesagte betreffend unterschiedlicher Rechtsauslegung zum Nachteil des rechtsuchenden, steuerpflichtigen Staatsbürgers gilt somit auch hier.

Tatsächliches Vorliegen eines Unternehmerwagnisses:

Es ist aus dem Vorhalt nicht zu entnehmen, was mit dem "Gegenwirken durch entsprechende betriebswirtschaftliche Maßnahmen" gemeint ist.

Ein Versuch, diese Aussage richtig zu interpretieren, kann nur in die Richtung gehen, dass es einzig bei Herrn Christian Wind liegt, durch seinen höchst persönlichen Einsatz einen etwaigen Umsatz- und/oder Gewinneinbruch im Rahmen des Unternehmerwagnisses abzufangen.

Es wurde bereits in der Berufung darauf hingewiesen, wie es zur Gründung des Unternehmens gekommen ist. Es wurde somit eindeutig und klar dargestellt, dass sich Herr A vom abgesicherten Dienstnehmerstatus mit Abfertigungsanspruch von einer defizitären Firma verabschiedet hat und das volle Unternehmerrisiko auf sich genommen hat, um aus diesem defizitären Unternehmenszweig ein florierendes Unternehmen zu machen.

Nachdem der Kunststoffmarkt ein sensibler Bereich ist, kann es jederzeit durch Marktpreise, Konkurrenz etc. zu einem massiven Umsatz- und/oder Gewinneinbruch kommen.

Es ergibt sich somit, dass durch Abstellung auf das EGT ein Unternehmerrisiko vorliegt. Ob wesentliche Schwankungen in den Bezügen des Herrn A zu erwarten sind, ist nicht maßgeblich.

Tatsache ist, dass solche Schwankungen in der Zukunft sehr wohl möglich sein können.

Auf Grund des vorgelegten Werkvertrages ergibt sich klar und eindeutig, dass eine Kürzung der Vergütungen (=Bezugskürzung auf Null) zu erfolgen hat.

Im dritten Jahr ist daher bei Eintreffen der Rückzahlungsverpflichtung – also nach Feststellung des Jahresabschlusses – so lange keine Vergütung an Herrn A zur Auszahlung zu bringen, als die Kürzung betragsmäßig zur Gänze erledigt hat. Nach der Judikatur des VwGH liegt ein Unternehmerwagnis vor, wenn eine Kürzung auf das EGT abstellt.

Eine wesentliche Kürzung auf unter 50% ergibt sich aus der Judikatur des VwGH nicht!

Es wird in diesen nur von starken Schwankungen gesprochen, wobei uE "stark" von "wesentlich" sich wesentlich unterscheidet.

Ergänzung der bisher gestellten Anträge:

---

Für den Fall der Vorlage unserer Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz und deren Nichterledigung vor dem 1 Jänner 2003 – womit die Erledigung der Berufung auf den unabhängigen Finanzsenat übergeht -, stellen wir gemäß § 323 Abs. 12 BAO idF des AbgRmRefG (BGBl. I 97/2002) den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und stellen auch hier den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gem. § 284 Abs.1 Z.1 idF des AbgRmRefG (BGBl. I 97/2002)".

Am 5.12.2002 legte das zuständige Finanzamt die anhängige Berufung der Finanzlandesdirektion als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Erledigung ohne gesonderte Stellungnahme vor.

Die Entscheidung über die offene Berufung ging am 1.1.2003 auf den Unabhängigen Finanzsenat über (§ 323 Abs 10 BAO).

In weiterer Folge wurde per 31.8.2005 ein Bescheid gem. § 281 BAO in Verbindung mit § 282 BAO erlassen mit welchem die Erledigung über die anhängige Berufung bis zur Beendigung des beim Verfassungsgerichtshof zur GZ B 733/05 schwebenden Verfahrens ausgesetzt wurde.

Der Verfassungsgerichtshof beschloss, dass er in der Sache nicht entscheide, sondern verwies das Verfahren zur Erledigung an den Verwaltungsgerichtshof.

Damit ist der Aussetzungsgrund erloschen.

Am 31.10.2003 erließ das Finanzamt Baden im Zuge einer Lohnsteuerprüfung Bescheide für den Zeitraum 1.1.2002-31.12.2002, mit welchem € 5.494,07 an Dienstgeberbeitrag sowie € 573,83 an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zur Nachzahlung vorgeschrieben wurden.

Begründend wurde von der Lohnsteuerprüfung dazu ausgeführt:

„Der Geschäftsführer, Herr A , der zu 75% an der GmbH beteiligt ist, erhielt für seine Tätigkeit im Jahr 2002 € 122.090,36 (ATS 1,680.000).

Bei der GPLA-Prüfung wurde der Geschäftsführer-Vertrag vorgelegt:

Auszüge daraus:

- an keine Weisungen (außer durch Generalversammlungs- und Umlaufbeschluß getroffene Anordnungen) gebunden
- Entgelt des Geschäftsführers orientiert sich ausschließlich am Erfolg des Unternehmens - Pauschalhonorar von ATS 1,680.000,-- pro Wirtschaftsjahr vereinbart, das in monatlichen lfd. Teilbeträgen akontiert wird
- Tantieme von 5% des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (EGT) bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen

- Reduzierung des Pauschalhonorares im selben prozentuellen Ausmaß wie das EGT  
Voraussetzung: zwei Wirtschaftsjahre ein EGT vor Abzug des Geschäftsführerbezuges von weniger als ATS 2,500.000,--
- Höhe des Geschäftsführerbezuges ist mit Höhe des EGT's vor Abzug des Entgeltes des Geschäftsführers limitiert
- Differenzbeträge sind dem Geschäftsführer nachzuzahlen bzw. zurückzuerstatten
- auf dieses Entgelt entfallende Abgaben und/oder Sozialversicherungsbeiträge hat der Geschäftsführer selbst abzuführen
- jeder der Vertragsteile ist berechtigt, das Vertragsverhältnis per sofort für aufgelöst zu erklären, und zwar in folgenden Fällen: Der Aufnehmer, wenn

über das Vermögen der Auftraggeberin ein Insolvenzverfahren eröffnet oder ein Konkursantrag mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen wird,

die Auftraggeberin mit genannten Verpflichtungen in Verzug gerät und der zu setzenden Nachfrist nicht pünktlich entspricht

Ergebnis:

Der Geschäftsführer Herr A ist an keine Weisungen (außer durch Generalversammlungs- und Umlaufbeschluß getroffenen Anordnungen) gebunden, Geschäftsführervergütung ist ein Pauschalhonorar, das in monatlichen Ifd. Teilbeträgen akontiert wird, wobei kein Einfluss des Betriebsergebnisses auf die Höhe der Geschäftsführervergütung festgestellt werden konnte, und ein in konstant gebliebener Geschäftsführerbezug in Anbetracht der gleich bleibenden Entlohnung laut Erkenntnis des VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0270, gegen ein Unternehmerwagnis spricht.

Vereinbarungen, etwa im Fall eines negativen EGT's, einer reduzierten Entlohnung und der Rückzahlung des Überbezuges aus den Vorwegentnahmen, gleichzeitig jedoch eine Zusatzprämie für das Übersteigen des EGT's zu gewähren, begründen kein Unternehmerrisiko.

Der Begriff des EGT ist ein buchhalterischer Begriff aus dem HGB ( 231 ff), und stellt einen Posten der Gewinn- und Verlustrechnung dar.

Allfällige zukünftige mögliche Entwicklungen sind nicht entscheidungsrelevant (VwGH vom 25.9.2001, 2001/14/0051).

Somit ist der Geschäftsführerbezug des Herrn A dem Dienstgeberbeitrag, dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und der Kommunalsteuer zu unterziehen.

Nachverrechnung daher:

	BMGL	DB 4,5%	DZ 0,47%	KommSt 3%
--	------	---------	----------	-----------

2002	€ 122.090,36	€ 5.494,07	€ 573,82	€ 3.662,71
------	--------------	------------	----------	------------

Am 4.12.2003 erhab der steuerliche Vertreter der Bw. auch gegen diese Bescheide das Rechtsmittel der Berufung.

Nach Angaben des steuerlichen Vertreters ist die Zustellung am 4.11.2003 erfolgt, sodass die Berufung rechtzeitig ist.

Diese Berufung werde mit der gleich lautenden Begründung eingebracht wie jene gegen die Abgabenfestsetzung für die Jahre 1997-2001. Es werde ersucht, die Begründung dieser Berufung zu entnehmen.

Es werde der Antrag auf Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat gestellt, sowie ein Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung durch den gesamten Berufungssenat.

Am 27.10.2005 legte das Finanzamt Baden Mödling die Berufung zur Entscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat vor.

Auf das gleichgelagerte Verfahren RV/4532-W/02 wurde seitens des Finanzamtes verwiesen.

In der am 4.10.2006 abgehaltenen mündlichen Verhandlung wird vom Vertreter der Bw. auf das Unternehmerrisiko des Gesellschafter-Geschäftsführers hingewiesen, da sein Entgelt bis auf Null gekürzt werden könnte. Im Übrigen gäbe es keine "sonstigen alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" für einen Gesellschafter-Geschäftsführer.

Der Finanzamtsvertreter bringt vor: Der Grundsatz von Treu und Glauben kann nicht dahin gehend ausgelegt werden, dass ein Recht auf Beibehaltung einer rechtswidrigen Gesetzesanwendung besteht. Hinsichtlich des angesprochen Unternehmerwagnisses wird auf die faktische Gestaltung hingewiesen, aus der ein Unternehmerrisiko nicht erkennbar ist.

Des Weiteren wird auf die jüngste Judikatur des VwGH hingewiesen, in welcher zum Ausdruck gebracht wird, dass die organisatorische Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers maßgeblich ist.

Der Vertreter der Bw. ersucht abschließend, der Berufung Folge zu geben.

### ***Über die Berufung wurde entschieden:***

Unstrittig ist, dass der Geschäftsführer an der Bw. im Streitzeitraum zu 75% beteiligt war.

Für seine Leistungen hat er im Streitzeitraum folgende Beträge erhalten:

1997: ATS 1,680.000,00

1998: ATS 1,680.000,00

---

1999: ATS 1,680.000,00

2000: ATS 1,680.000,00

2001: ATS 1,680.000,00

2002: ATS 1,680.000,00

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.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Gemäß § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus sonstiger 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. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt war. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind weiters Zuwendungen von Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11, soweit sie als Bezüge und Vorteile aus einer bestehenden oder früheren Beschäftigung (Tätigkeit) anzusehen sind.“*

Nach ständiger Rechtsprechung ist dem 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 vom

---

Vorliegen einer - auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlenden - Weisungsgebundenheit auszugehen (für viele: VwGH 28. 11. 2001, 2001/13/0186) und sodann zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit im Vordergrund stehen (für viele VwGH 10. 5. 2001, 2001/15/0061; VwGH 29. 5. 2001, 2001/14/0077).

Der Gesellschafter-Geschäftsführer bezieht Einkünfte nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich, wenn bezogen auf die tatsächlichen Verhältnisse feststeht,

dass er zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in das Unternehmen eingegliedert ist (bspw. VwGH 18. 7. 2001, 2001/13/0076; VwGH 17. 12. 2001, 2001/14/0194),

dass er eine laufende - wenn auch nicht notwendig monatliche (bswp. VwGH 18. 7. 2001, 2001/13/0150) - Entlohnung bezieht und

dass er kein deutlich ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko trägt, ihn also weder das ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben trifft (VwGH 21. 9. 1999, 99/14/0255; VwGH 26. 7. 2000, 2000/14/0061; VwGH 17. 10. 2001, 98/13/0185).

Diese drei Merkmale mussten nach der Rechtsprechung bis zum Erkenntnis des VwGH vom 10. 11. 2004, 2003/13/0018, kumulativ gegeben sein und waren grundsätzlich als gleichwertig anzusehen.

Zum Vorliegen dieser Merkmale bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer gibt es eine Vielzahl von Entscheidungen des VwGH; auf die Zusammenfassung in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 22 Anm. 139 ff, darf verwiesen werden.

Mit Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. 11. 2004, 2003/13/0018, hat der VwGH seine bis dahin vertretene Rechtsauffassung – auch im Lichte der bisher in zahlreichen Verfahren gewonnenen Erfahrungen – dahingehend revidiert, dass in Abkehr von der Annahme der Gleichwertigkeit der oben genannten Merkmale die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfalls einer Entlohnung in den Hintergrund zu treten haben und entscheidende Bedeutung vielmehr dem Umstand zukomme, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist.

Liegt bei der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft eine auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführende Weisungsgebundenheit vor, sind dem Erkenntnis zufolge 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 Indizien für ein Dienstverhältnis wären für das Vorliegen des Tatbestandes nach Z 2 Teilstreich 2 ebenso irrelevant wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung.

Die Eingliederung sieht der VwGH mit jeder nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbaren Tätigkeit gegeben, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken in ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird.

Es ergibt sich schon allein aus der laufenden Wahrnehmung der Aufgaben des Geschäftsführers die Eingliederung der Geschäftsführerin in den betrieblichen Organismus der Bw.

Dass eine derartige Eingliederung nicht vorliegen solle, wird vom steuerlichen Vertreter nicht einmal behauptet.

Der steuerliche Vertreter hält vielmehr die Rechtsprechung des VwGH im Hinblick auf – nicht zum Abgabenrecht ergangene - Rechtsprechung von Zivilgerichten für unzutreffend.

Nach dem Erkenntnis des verstärkten Senates des VwGH vom 10. 11. 2004, 2003/13/0018, ist damit über die Berufung schon entschieden.

Die Begründung des VwGH ist schlüssig. Der Gerichtshof orientiert sich an der Legaldefinition des steuerlichen Dienstverhältnisses in § 47 EStG 1988 (Weisungsgebundenheit und Eingliederung in den geschäftlichen Organismus), wobei § 22 Z 2 Teilstreich 2 EStG 1988 das Tatbestandsmerkmal der Weisungsgebundenheit beseitigt, sodass sich der Ausdruck „alle“ in § 22 Z 2 Teilstreich 2 EStG 1988 nur auf das verbleibende Kriterium der Eingliederung beziehen kann.

Wenngleich nach dem Erkenntnis des verstärkten Senates des VwGH vom 10. 11. 2004, 2003/13/0018, nicht mehr von Bedeutung, sei kurz auf das behauptete Unternehmerrisiko eingegangen:

Nach der zuvor ergangenen Rechtsprechung des VwGH sprach eine laufende Entlohnung, auch im Wege von Akontierungen, gegen das Vorliegen eines Unternehmerrisikos. Der VwGH hat auch Schwankungen in der Entlohnung als unerheblich angesehen (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 22 Anm. 141a).

In sämtlichen sieben Streitjahren lag die Entlohnung des Gesellschafter-Geschäftsführers kontinuierlich bei jährlich ATS 1,680.000,00.

Nach der Rechtsprechung des VwGH vor dem Erkenntnis des verstärkten Senates des VwGH vom 10. 11. 2004, 2003/13/0018, sprach eine laufende, der Höhe nach im Wesentlichen gleich bleibende Entlohnung gegen das Vorliegen eines Unternehmerrisikos. Maßgeblich war, wie wahrscheinlich der Eintritt einer vertraglich vorgesehenen Bezugskürzungsmöglichkeit ist, wobei eine jahrelange regelmäßige Auszahlung dies unwahrscheinlich erscheinen lasse. Ein Unternehmerrisiko könne allenfalls bei tatsächlich stark schwankenden, an wirtschaftlichen Parametern orientierten Bezügen vorliegen (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 22 Anm. 141a f.).

Die steuerliche Vertretung stützt ihre Berufungen vorwiegend auf den Umstand, dass der Geschäftsführer von Banken als Haftender herangezogen worden ist.

Der VwGH hat in ständiger Rechtsprechung ein Unternehmerrisiko des Geschäftsführers nicht darin erblickt, dass der Geschäftsführer für Kredite der Gesellschaft haftet (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 22 Anm. 141). Er hat diese Rechtsprechung auch nach dem Urteil des OGH vom 11.2.2002 beibehalten (VwGH 25.11.2002, 2002/14/0080). Diese Rechtsprechung erscheint aus dem Blickwinkel der hier strittigen Subsumierung der Einkünfte nach steuerlichen Gesichtspunkten auch zutreffend, zumal die Geschäftsführerhaftung unabhängig von der Einkünftequalifikation gegeben ist, da auch nicht wesentlich beteiligte Geschäftsführer zur Geschäftsführerhaftung herangezogen werden können.

Die Einkünfte des kontinuierlich arbeitenden Geschäftsführers der Bw. sind daher unter § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 zu subsumieren und in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen..

Mit dem Argument, bei einer früheren abgabenbehördlichen Prüfung sei der damals gegebene Sachverhalt anders rechtlich gewürdigt worden, ist für die Bw. ebenfalls nichts gewonnen. Zum einen hat die Abgabenbehörde eine nunmehr als richtig erkannte rechtliche Würdigung den jetzt strittigen Bescheiden zugrunde zu legen, zum anderen wurde die Bw. durch die seinerzeitigen Prüfungsfeststellungen von der erstinstanzlichen Abgabenbehörde nicht zu einem bestimmten Verhalten veranlasst, das jetzt zu für sie nachteiligen Konsequenzen führen würde. Auch wenn der Geschäftsführervertrag nicht geändert worden wäre, hätte dies an der jetzt vorzunehmenden rechtlichen Qualifikation nichts geändert.

Es spricht daher auch nicht „Treu und Glauben“ gegen die angefochtenen Bescheide.

Die Berufungen waren daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 11. Oktober 2006