



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZam 14. November 2003 über die Berufung der Bf, 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. Gleichzeitig wird der angefochtene Bescheid abgeändert.

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für den Zeitraum 1997 bis 2001 wird mit 27.101,88 €, der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit 2.661,14 € festgesetzt.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

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

An der berufungsführenden GmbH ist deren Geschäftsführer zu 100% beteiligt. Dem im März 1994 auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Geschäftsführungsvertrag 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 1.200.000 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) wie folgt angepasst:

Der Geschäftsführer erhält

vom Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit vor Abzug der Geschäftsführungsvergütung

<i>über ATS 8.000.000</i>	<i>obiges Grundentgelt + 15% vom übersteigenden Betrag</i>
<i>zwischen ATS 4.000.000 und 8.000.000</i>	<i>obiges Grundentgelt</i>
<i>zwischen ATS 2.000.000 und 4.000.000</i>	<i>50% des Grundentgeltes + 30% des 2.000.000 übersteigenden Betrages</i>
<i>bis ATS 2.000.000</i>	<i>30% des erzielten Betriebsergebnisses</i>

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 auf jeweils 720.000,00 S in den Jahren 1997 und 1998, 987.600,00 S (1999), 1.109.988,00 S (2000) und 1.469.600,00 S (2001).

In Entsprechung der Auffassung des Prüfers, dass der 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 sei, wurden der Berufungsführerin für diese Bezüge ihres Gesellschafter-Geschäftsführers mit dem im Spruch angeführten Bescheid Dienstgeberbeiträge in Höhe von insgesamt 225.323,00 S (16.375,00 €) und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von insgesamt 22.127,00 S (1.608,00 €) vorgeschrieben.

Dagegen wandte sich die steuerliche Vertretung der Berufungsführerin mit Berufung und nach Ergehen einer abweislichen Berufungsvorentscheidung, in der sich das Finanzamt ausgehend von den im Prüfungsbericht angeführten Bezügen auch darauf stützte, dass die Geschäftsführervergütungen in keinem der Streitjahre entsprechend der schriftlichen Vereinbarung ausbezahlt worden seien, mit Vorlageantrag. Begründend wurde, verweisend auf Judikate des Verwaltungsgerichtshofes sowie eine Entscheidung der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg, im Wesentlichen ausgeführt, dass das Unternehmerwagnis aus dem Geschäftsführungsvertrag unzweifelhaft hervor gehe. Die enge Bindung der jährlichen Geschäftsführerentlohnung an das Betriebsergebnis widerspiegle die Verlagerung eines großen Teiles des Unternehmerrisikos von der Berufungsführerin auf den 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. Auch seien die Vergütungen entgegen den Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung völlig vertragskonform abgerechnet worden.

Zu bedenken sei dabei, dass der Geschäftsführer bei niedrigen Betriebsergebnissen unter Berücksichtigung der noch zu leistenden Sozialabgaben im Verhältnis zur Größe des Unternehmens eine relativ niedrige Vergütung erhalte. Daraus sei ersichtlich, dass der Geschäftsführer wegen der vertraglich vereinbarten Tragung des unternehmerischen Risikos bei niedrigen Jahresergebnissen auf einen großen Teil der in der Branche üblichen Leistungsvergütungen habe verzichten müssen, weil die Ertragsfähigkeit des Unternehmens eine solche Höhe der Vergütungen nicht zugelassen habe.

Unberücksichtigt sei zudem geblieben, dass der Geschäftsführer im Falle eines negativen Cash-flow keinen Bezug erhalte und er bei negativen Betriebsergebnissen in zwei aufeinander folgenden Kalenderjahren zur teilweisen Abdeckung der negativen Ergebnisse verpflichtet sei. Dass der Vertrag vom wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer jederzeit geändert werden könne, stehe im Widerspruch zum tatsächlichen Geschehen; der Vertrag sei seit 1994

nicht geändert worden. 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 das im Jahr 2002 erzielte Ergebnis angestellt.

Aufgrund des von der steuerlichen Vertretung mit dem Hinweis, dass das Finanzamt nur einen Teil der gebuchten Beträge berücksichtigt habe, bestrittenen Vorwurfs der nicht vertragskonformen Ermittlung der Geschäftsführerbezüge sowie erheblicher Differenzen zwischen den vom Prüfer angesetzten Beträgen und jenen die der Geschäftsführer in seiner Einkommensteuererklärung angegeben hatte, ersuchte der unabhängige Finanzsenat das Finanzamt und die steuerliche Vertretung um Stellungnahme.

In den daraufhin von der steuerlichen Vertretung mit Schriftsatz vom 12. Juni 2003 vorgelegten Unterlagen sind die vom Geschäftsführer bezogenen Vergütungen mit 1,200.000,00 S (1997), 1,200.000,00 S (1998), 1,588.000,00 S (1999), 1,850.000,00 S (2000) und 178.000,00 € (2001) ausgewiesen. Ergänzend wurde ausgeführt, dass die vom Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit ausgehende Rückrechnung der Geschäftsführervergütungen die vertragskonforme Ermittlung belege. Diese Beträge stimmten auch mit den in den Einkommensteuerklärungen des Geschäftsführers angegebenen Einkünften aus selbständiger Arbeit überein. Lediglich im Jahr 1999 bestehe eine geringfügige Differenz von 2.000,00 S. Die Ursache hierfür lasse sich nicht mehr feststellen, liege vermutlich aber in einem Übertragungsfehler.

Das Finanzamt führte dazu im Schreiben vom 1. Juli 2003 aus, dass der Prüfer anhand der ihm zur Verfügung stehenden Unterlagen die Verbuchung des Geschäftsführergehaltes auf zwei Konten nicht habe erkennen können und er deshalb nur einen Teil der ausbezahlten Vergütungen in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag einbezogen habe. Es müssten daher die ausbezahlten, auf beiden Konten verbuchten Beträge für die Berechnung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages herangezogen werden.

Anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung verwies der steuerliche Vertreter nachdem die vertragskonforme Ermittlung der Bezüge außer Streit gestellt wurde, im Wesentlichen auf das bereits Vorgebrachte.

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 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.

Der gegenständliche Geschäftsführungsvertrag ist auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, er kann 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 des Gesellschafter-Geschäftsführers, 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 EStG 1988 (vgl. VwGH 29.5.2001, 2001/14/0077).

Auch ist dem Geschäftsführer nach dem Vertragsinhalt nicht die Verpflichtung zur Abwicklung eines konkreten Auftrages bzw. Projektes auferlegt. Nach den Bestimmungen des Geschäftsführungsvertrages ist der Geschäftsführer berechtigt und verpflichtet, die Gesellschaft allein zu vertreten und die Geschäfte der Gesellschaft zu führen (§ 1). Es obliegt ihm die Leitung und Überwachung des Unternehmens im Ganzen, wobei er insbesondere für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft Sorge zu tragen hat (§ 2). Inwieweit ihm 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 Steuerpflichtige 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).

Nicht geteilt werden kann die diesbezügliche 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 Handeln 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 infolgedessen auch eine taugliche und allgemein anerkannte Bemessungsgrundlage für eine erfolgsabhängige Lohngestaltung ist.

Die tatsächlichen Geschäftsführervergütungen beliefen sich nach den von der steuerlichen Vertretung mit dem Schriftsatz vom 12. Juni 2003 vorgelegten Unterlagen auf 1,200.000,00 S (1997 und 1998), 1,588.000,00 S (1999), 1,850.000,00 S (2000) und 178.000,00 € (2001). Das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit vor Abzug der Geschäftsführervergütungen ist mit 6,714.000,00 S (1997), 7,088.000,00 S (1998), 10,588.269,00 S (1999), 12,372.747,00 S (2000) und 1,191.561,00 € (2001) ausgewiesen.

Die von der steuerlichen Vertretung anhand der vorgelegten Unterlagen nachvollziehbar dargelegte vertragskonforme Ermittlung der Geschäftsführervergütungen wurde vom Finanzamt nunmehr außer Streit gestellt. Im Ergebnis lässt sich für die Berufungsführerin damit aber nichts gewinnen, wurde doch lediglich die Abhängigkeit der Entlohnung des Geschäftsführers

vom erzielten Betriebsergebnis dargelegt, nicht aber ein vom Geschäftsführer tatsächlich zu tragendes Risiko wesentlicher Einnahmenschwankungen aufgezeigt.

Angesichts der in den Streitjahren laufend gegebenen guten und kontinuierlich steigenden Ertragslage kann die gegenständliche Entlohnungsregelung ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach der Vereinbarung eines Fixbezuges in Form des vorläufigen Grundgehaltes in Höhe von 1.200.000,00 S zuzüglich einer Erfolgskomponente gleichgesetzt werden, kam es in diesem Zeitraum doch aufgrund der erzielten Ergebnisse nie zu einer das Grundgehalt unterschreitenden Entlohnung und sind die diesbezüglichen Bestimmungen der Entlohnungsregelung im Geschäftsführungsvertrag daher auch nicht schlagend geworden. 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 (EGT) entsprechen einer solchen im Ergebnis – nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein Unternehmerrisiko nicht zu begründen, zumal erfolgsabhängige Lohnkomponenten 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 der Geschäftsführer bei negativen Betriebsergebnissen in zwei aufeinander folgenden Kalenderjahren zur teilweisen Abdeckung dieser negativen Ergebnisse vertraglich verpflichtet ist, maßgebliche Bedeutung zu, zumal der Eintritt eines solchen Falles weder aus der Aktenlage hervorgeht noch von der Berufungsführerin behauptet wurde und es dem zu 100% beteiligten Geschäftsführer, wie oben bereits ausgeführt, ohne Weiteres offen steht, den Vertrag im Falle schlechterer oder gar negativer Betriebsergebnisse entsprechend abzuändern. Dass der Vertrag seit 1994 nicht geändert wurde, ist in diesem Zusammenhang ohne Relevanz, bestand doch in diesem Zeitraum aufgrund der erzielten Ergebnisse keinerlei Veranlassung für eine solche Vertragsänderung. Auch steht dieser Umstand in keinem wie immer gearteten Widerspruch zu der bei einem wesentlich beteiligten Geschäftsführer grundsätzlich gegebenen Möglichkeit einer Vertragsänderung im Falle einer maßgeblichen Verschlechterung der Betriebsergebnisse.

Ebenso wenig kann ein Unternehmerrisiko aus dem im Übrigen nicht konkretisierten Vergleich mit dem Gehalt eines vergleichbar qualifizierten angestellten Geschäftsführers abgeleitet werden, zumal der im Vorlageantrag angesprochene Umstand, dass der Geschäftsführer bei niedrigen Jahresergebnissen auf einen großen Teil der in der Branche üblichen Leistungsvergütungen verzichten müsse, 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 Pension vom bezahlten Entgelt und das sich daraus ergebende Risiko nichts zu gewinnen.

Insgesamt ist trotz der im Zeitraum von 1997 bis 2001 eingetretenen Schwankungen des Geschäftsführerbezugs zwischen 1,20 Mio S und 2,45 Mio S daher nicht erkennbar, dass sich für den Geschäftsführer der Berufungsführerin im Hinblick auf die Entlohnungsregelung und die tatsächlich erzielten Ergebnisse ein wesentliches Einnahmenrisiko, wie es für Unternehmer typisch ist, ergeben hätte.

Auch ausgabenseitig wurde ein Unternehmerrisiko nicht aufgezeigt. Dass der Geschäftsführer ins Gewicht fallende Ausgaben zu tragen gehabt hätte, ergibt sich weder aus der Aktenlage noch wurde derartiges von der Berufungsführerin behauptet. Dass der Geschäftsführer für die Sozialversicherungsbeiträge selbst aufzukommen hat, 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).

Unbestritten ist zudem geblieben, dass die Entnahmen monatlich laufend erfolgt sind und war im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Bestehen eines Unternehmerrisikos für den 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, 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. Gleichzeitig war der angefochtene Bescheid insoweit abzuändern, als der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag von den vom steuerlichen Vertreter im Zuge des Berufungsverfahrens bekannt gegebenen Geschäftsführervergütungen zu bemessen war. Die angeführten Abgaben errechnen sich für den strittigen Zeitraum wie folgt:

Jahr	Geschäftsführerbezug	DB	DZ
1997	1,200.000,00 S	54.000,00 S	5.400,00 S
1998	1,200.000,00 S	54.000,00 S	5.400,00 S
1999	1,588.000,00 S	71.460,00 S	7.146,00 S
2000	1,850.000,00 S	83.250,00 S	8.140,00 S
2001	178.000,00 €	8.010,00 €	765,40 €

Gesamt		27.101,88 € (372.930,00 S)	2.661,14 € (36.618,00 S)
---------------	--	--------------------------------------	------------------------------------

Feldkirch, 20. November 2003