

GZ. RV/0193-K/02

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Dietrich Birnbacher, gegen den Bescheid des Finanzamtes Villach (nunmehr: Spittal/Villach) vom 12. Februar 2001 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) über den Prüfungszeitraum vom 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### **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 Gesellschaft mbH. ist deren Geschäftsführer J. S. mit 80 % beteiligt.

Infolge einer Lohnsteuerprüfung wurden der Bw. ua. für die nach den Feststellungen des Prüfers ihrem Geschäftsführer von 1997 bis 1999 bezahlten Vergütungen in Höhe von

S 150.000,-- (1997), S 120.000,-- (1998) und S 280.000,-- (1999) Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von S 24.750,-- (€ 1.798,65) sowie Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von insgesamt S 2.750,-- (€ 199,85) vorgeschrieben.

Dagegen wandte sich die Bw. mit Berufung und führte begründend aus:

"Vorerst darf auf die beiden Seiten des zur Verfügung gestellten Fragenkataloges und die darauf angeführten Antworten verwiesen werden. Ergänzend ist festzuhalten, dass Herr S. am selben Standort als nicht protokolliertes Einzelunternehmen eine Tankstelle betreibt. Darüber hinaus ist er am selben Gelände (unmittelbar anschließend) als Geschäftsführer der GmbH im Verkauf von Neu- und Gebrauchtfahrzeugen und in geringem Ausmaß auch in der Kfz-Werkstätte vornehmlich in der Kundenbetreuung tätig.

Haupttätigkeiten: Kundengespräche im Zusammenhang mit dem Verkauf von Neufahrzeugen, dem Ein- und Verkauf von Gebrauchtfahrzeugen und hinsichtlich der Werkstätte der Einsatz speziell bei Kundenreklamationen, Versicherungsfällen und Besprechungen mit den Mitarbeitern.

Zeitlich gesehen ist der Arbeitseinsatz in der Verwaltung als gering einzustufen. Die Verwaltungsarbeiten werden überwiegend von Frau M. S. (20 % Beteiligung und damit ASVG-Mitarbeiterin) besorgt – die Leitung der Werkstätte hatte im Prüfungszeitraum der Sohn H. P. S. als Kfz-Mechanikermeister im Angestelltenverhältnis.

Gattin und Sohn (sowie die ebenfalls im ASVG-Angestelltenverhältnis im Verwaltungsbereich tätige Tochter) haben die Vertretung übernommen.

Die Höhe der Bezüge orientiert sich mehr an den finanziellen Möglichkeiten der GesmbH als an der tatsächlich geleisteten Arbeit – besonders in den Jahren 1997 und 1998 wurde der Lebensunterhalt speziell aus den Einkünften aus der eigenen gewerblichen Tätigkeit als Tankstellenbetreiber bestritten."

Der Berufung beigelegt wurde der beantwortete "Fragenkatalog". Im Einzelnen heißt es:

1.		Welche konkreten Tätigkeiten übte Herr J. S. im Prüfungszeitraum als wesentlich Beteiligter (Geschäftsführer) für die GesmbH aus? Um eine detaillierte Schilderung und Aufzählung der einzelnen Aufgabenbereiche wird ersucht. <b>Antwort:</b> vg. Brief (gemeint: Berufung)
2.		Besteht bzw. bestand die Möglichkeit, sich im Rahmen der Tätigkeiten vertreten zu lassen? <b>Antwort:</b> Ja, vg. Brief (gemeint: Berufung)
	a)	Wie oft war eine Vertretung im Prüfungszeitraum bereits tatsächlich erfolgt?
	b)	Von wem und für welche Aufgabenbereiche erfolgte die Vertretung konkret?
	c)	Wurde die Vertretung von einem Dienstnehmer, einem weiteren Geschäftsführer oder einer betriebsfremden Person übernommen?
	d)	Wer hat die Kosten dafür getragen?
3.		Werden bzw. wurden gewissen Tätigkeiten durch Hilfskräfte unterstützt? Wenn ja, wofür und in welchem Ausmaß ist dies konkret geschehen? Von wem wurden diese Hilfskräfte entlohnt? <b>Antwort:</b> Ja, lfd durch angestellte Mitarbeiter der GesmbH, Entlohnung durch

		GesmbH
4.		Wie erfolgte im Prüfungszeitraum die Entlohnung?
	a)	Welcher Auszahlungsmodus (monatlich, jährlich, unregelmäßig) bestand je Kalenderjahr? <b>Antwort:</b> in allen Jahren unregelmäßig.
	b)	Bekanntgabe der Art, Höhe und Anzahl der laufenden Bezüge: <b>Antwort:</b> keine laufenden Bezüge
	c)	Bekanntgabe der Art, Höhe und Anzahl der sonstigen Bezüge <b>Antwort:</b> keine sonstigen Bezüge
	d)	Bekanntgabe der Art und Höhe der Sachbezüge (Firmen-Pkw, Dienstwohnung). Die diesbezüglichen Berechnungsgrund- bzw. Unterlagen wie zB. Kauf-, Leasing und Mietverträge, Fahrtenbücher etc. sind vorzulegen. <b>Antwort:</b> Keine Sachbezüge ohne Verrechnung.
	e)	Inwieweit war die Entlohnung (auch) erfolgsabhängig? Die bezug habenden Vertrags- und Berechnungsunterlagen sind in Fotokopie vorzulegen. <b>Antwort:</b> Ausschließlich erfolgsabhängig und je nach Liquidität der GesmbH.
		Sie werden ersucht, eine Auflistung der Bezüge bzw. Vergütungen getrennt nach Kalenderjahren sowie Fotokopien der dazugehörigen Aufwands- und Verrechnungskonten für den Prüfungszeitraum vorzulegen.
5.		Inwiefern bestand die Möglichkeit, im Rahmen der Tätigkeiten sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite der Bezüge und sonstigen Vergütungen maßgeblich zu beeinflussen? Um Vorlage der schriftlichen bzw. um Bekanntgabe der mündlichen Vereinbarungen, die darüber bestehen, wird ersucht.
6.		Welche Art von Auslagenersetzen und in welcher Höhe wurde im Zuge der Tätigkeiten im Prüfungszeitraum je Kalenderjahr bezahlt? Um Vorlage der bezug habenden vertraglichen Regelungen wird ersucht. <b>Antwort:</b> Keine Auslagenersätze
	a)	KM-Gelder und sonstige Reisekosten (Bahn, Flug, Taxi)
	b)	Tages- und Nächtigungsgelder (Reisekostenabrechnungen)
	c)	Sonstige
7.		Werden die einzelnen Tätigkeiten in den Räumlichkeiten der GesmbH ausgeübt; wird vom Unternehmen ein Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt? <b>Antwort:</b> Verwaltungsarbeiten in den Räumen der GesmbH – wechselnder Arbeitsplatz.
8.		Welche Arbeitsmittel wurden auf eigene Kosten beigestellt? Werden von der GesmbH für die Beistellung Vergütungen geleistet? Die entsprechenden Unterlagen sind vorzulegen. <b>Antwort:</b> Keine eigenen Arbeitsmittel auf eigene Kosten.

9.		<p>Wie gestaltet sich die Arbeitszeit (gleichmäßig auf die Woche verteilt, je nach Arbeitsanfall etc.). Um Darstellung der erbrachten Arbeitszeit und deren Lagerung im Prüfungszeitraum wird gebeten.</p> <p><b>Antwort:</b> Arbeitseinsatz ganz unregelmäßig nach Arbeitsanfall, bzw. Ausfall der angestellten Mitarbeiter.</p>
10.		<p>Wie oft und wie lange war der wesentlich Beteiligte im Prüfungszeitraum auf Urlaub oder krank?</p> <p><b>Antwort:</b> im Durchschnitt 2 1/2 Wochen pro Jahr.</p>
	a)	Um Bekanntgabe der Krankentage bzw. konsumierten Urlaubstage pro Kalenderjahr wird ersucht.
	b)	<p>Wer hat während dieser Abwesenheiten die Vertretung bzw. die Wahrnehmung welcher konkreten Agenden übernommen?</p> <p><b>Antwort:</b> die angestellten Geschäftsführer und andere Mitarbeiter</p>
	c)	<p>Bestand im Prüfungszeitraum ein (vertraglicher) Anspruch auf Gebührenurlaub?</p> <p><b>Antwort:</b> nein</p>
	d)	<p>Wurde im Prüfungszeitraum eine Urlaubs- und Krankenstandskartei geführt – wenn ja wird um deren Vorlage ersucht.</p> <p><b>Antwort:</b> nein</p>
11.		<p>Nach welcher Bestimmung sind die Bezüge pflichtversichert (ASVG oder GSVG) und von wem (Geschäftsführer oder GesmbH) werden die Beitragskosten getragen?</p> <p><b>Antwort:</b> GSVG – Tragung der Kosten durch J. S.</p>
12.		<p>Welche Vereinbarungen sind hinsichtlich der Auflösung des Vertragsverhältnisses getroffen worden (Kündigungstermine, -fristen, -gründe)?</p> <p><b>Antwort:</b> Keine</p>
13.		<p>Unter welcher Einkunftsart wurden bisher bzw. werden die im Prüfungszeitraum erhaltenen Bezüge bzw. Vergütungen zur Einkommensteuer erklärt?</p> <p><b>Antwort:</b> selbständige Arbeit</p>
14.		<p>Alle vorhandenen schriftlichen Verträge, die das Rechtsverhältnis zwischen der Gesellschaft und dem wesentlich Beteiligten definieren bzw. regeln (Gesellschafts-, Anstellungs-, Dienst-, Werkvertrag, Umlaufbeschlüsse, Nachträge zu den einzelnen Verträgen, etc.) sind vorzulegen.</p> <p><b>Antwort:</b> Gibt es nicht.</p>
15.		<p>Wurden die in Rede stehenden Bezüge und Vergütungen im Prüfungszeitraum der Kommunalsteuer unterworfen?</p> <p><b>Antwort:</b> nein</p>

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

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

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

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

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

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

- dass der Gesellschafter-Geschäftsführer zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes seiner Gesellschaft eingegliedert ist,
- dass ihn unter Bedachtnahme auf die Einnahmen- bzw. Ausgabenschwankungen kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft und

- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält (vgl. die Erkenntnisse vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, vom 18.7.2001, 2001/13/0063, und vom 18.9.2003, 2001/15/0151).

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, G 109/00, wird unter Anführung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Anzeichen für ein Dienstverhältnis seien, im Fall der – auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden – Weisungsungebundenheit ihre Unterscheidungskraft verlieren und daher für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen, nicht brauchbar sind. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem Folgende (vgl. hierzu auch Arnold, ÖStZ 2000, 639f): fixe Arbeitszeit (vgl. VwGH 22.9.2000, 2000/15/0075, 30.11.1999, 99/14/0270 und 27.7.1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (vgl. VwGH 30.11.1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (vgl. VwGH 24.2.1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (vgl. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339, und 27.1.2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten (vgl. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339). Die diesbezüglichen Ausführungen der Bw. im Fragenkatalog (vgl. Punkte 10 "Urlaub/Krankheit", 11 "Pflichtversicherung", 12 "Vereinbarungen bei Vertragsauflösung", 13 "Einkunftsart", 14 "schriftliche Verträge", 15 "Kommunalsteuerpflicht") sind im gegebenen Zusammenhang daher nicht von entscheidender Bedeutung zumal auch schriftlichen Unterlagen nicht vorgelegt werden konnten (insb. Punkt 14).

#### **a) Eingliederung in den geschäftlichen Organismus:**

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

Eingliederung (vgl. VwGH 21.12.1999, 99/14/0255, 27.1.2000, 98/15/0200 und 26.4.2000, 99/14/0339).

Laut Firmenbuch vertritt der Geschäftsführer die Bw. bereits seit 26.08.1982. Evident ist auch, dass die Tätigkeitsverpflichtung des Geschäftsführers nicht auf die Abwicklung eines konkreten (überschaubaren) Projektes abstellt. Wie die Bw. in der Tätigkeitsbeschreibung des Geschäftsführers selbst darlegt (Einkauf/Verkauf von Neu- und Gebrauchtwagen, Kundengespräche/Kundenbetreuung, Einsatz bei Kundenreklamationen, Behandlung von Versicherungsfällen, Besprechung mit den Mitarbeitern), muss dieser in vielseitiger Art und Weise für die Gesellschaft tätig werden. Aus dem umfangreichen Aufgabenbereich des Geschäftsführers und der Tatsache, dass er durchgehend als Geschäftsführer der Bw. tätig war, ist auf dessen Eingliederung in den geschäftlichen Organismus zu schließen. Daran vermag auch der Umstand, dass der Geschäftsführer noch eine Tankstelle in Form eines Einzelunternehmens betreibt bzw. dass er einen wechselnden Arbeitsplatz (Verwaltungsarbeiten in den Räumen der GesmbH) hat, nichts zu ändern. Der Verwaltungsgerichtshof geht – wie oben ausgeführt - in ständiger Rechtsprechung von einem funktionalen Verständnis des Begriffes der "Eingliederung in den betrieblichen Organismus" aus (VwGH 29.1.2002, 2001/14/0076). Entscheidend ist der umfangreiche, unstrittige Tätigkeitsbereich des Geschäftsführers, der es bewirkt, dass der Geschäftsführer jedenfalls strukturell in den Organismus der Bw. eingegliedert ist. Dieser ist jedenfalls gegeben.

Dass sich der Geschäftsführer in den einzelnen Tätigkeitsbereichen durch Gattin, Sohn und Tochter vertreten lassen kann, vermag nichts an der Beurteilung der Eingliederung des Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus der Bw. zu ändern, denn die Delegation von Arbeiten ist auch bei leitendem Führungspersonal keine unübliche Vorgangsweise (VwGH 18.2.1999, 97/15/0175). Fest steht, dass für das Unternehmen der persönliche Arbeitseinsatz des Geschäftsführers zB im Ein- und Verkauf von Neu- und Gebrauchtfahrzeugen, Kundenakquisition, Kundenreklamationen, Versicherungsfällen, Besprechungen mit Mitarbeitern erforderlich war. Im Berufungsfall ist eine faktische Eingliederung des Geschäftsführers bei Erfüllung des von ihm persönlich übernommenen Tätigkeitsbereiches in den betrieblichen Ablauf der Bw. gegeben und zwar sowohl in zeitlicher, örtlicher als auch in organisatorischer Hinsicht.

#### **b) Unternehmerwagnis:**

Von einem Unternehmerwagnis ist dann auszugehen, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt

und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss. Dabei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an: im Vordergrund dieses Merkmales steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft (VwGH 25.11.2002, 2002/14/0080). In diese Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen bei nicht überwältzbaren Ausgaben ergeben.

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

Zum Vorliegen eines Unternehmerrisikos führt die berufungswerbende Gesellschaft ins Treffen, die Entlohnung des Geschäftsführers sei erfolgsabhängig und je nach Liquidität der Bw. gestaltet. Die Höhe der Bezüge orientiere sich mehr an den finanziellen Möglichkeiten der GesmbH als an der tatsächlich geleisteten Arbeit des Geschäftsführers. Der Auszahlungsmodus der Entlohnung sei unregelmäßig gewesen. Es seien weder laufende Bezüge noch sonstige Bezüge geleistet worden. Sachbezüge seien nur gegen Verrechnung erfolgt. Der Aufforderung eine Auflistung der Bezüge bzw. Vergütungen sowie Fotokopien der Aufwands- und Verrechnungskonten vorzulegen ist die Bw. nicht nachgekommen. Ebenso blieb die Frage 5 des Fragenkataloges (Möglichkeiten, einnahmen/ausgabenseitig die Bezüge zu beeinflussen) unbeantwortet. Hinsichtlich der Auslagenersätze gab sie bekannt, dass solche nicht bezahlt worden seien.

Die Ausführungen führen nicht zum Erfolg der Berufung. Bei Beurteilung, ob ein Unternehmerrisiko vorliegt, kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Wie den Einkommensteuererklärungen zu St. Nr. 00 zu entnehmen ist, wurden in den Jahren 1997, 1998 und 1999 an Geschäftsführerbezüge 150.000,-- S, 120.000,-- S und 280.000,-- S ausbezahlt. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung mehrfach ausgeführt hat, eignet sich, im Hinblick auf die Schwierigkeiten der Sachverhaltsfeststellung und der oftmals fehlenden zivilrechtlichen Wirksamkeit bei Insichgeschäften der Gesellschafter-Geschäftsführer, für Feststellungen betreffend das Unternehmerwagnis, in erster Linie die



nach außen in Erscheinung getretene tatsächliche Abwicklung des Gesellschaftsverhältnisses. Dabei stellt auch die Benennung der Vergütung keine entscheidende Rolle. An Hand der konkreten Entwicklung der Betriebsergebnisse der Bw. und der tatsächlichen Geschäftsführergehälter wird zu überprüfen sein, ob sich ein wesentliches Einnahmenrisiko für den Geschäftsführer ergeben hat. Keinesfalls ist jedoch allein aus der bloßen Möglichkeit der Geschäftsführer infolge der wesentlichen Beteiligung Geschäftsführergehälter selbst zu bestimmen, auf ein Unternehmerrisiko der Geschäftsführer zu schließen (vgl. VwGH 26.11.2002, 2002/15/0178, 24.9.2002, 2001/14/0106, 23.4.2002, 2001/14/0060, 29.1.2002, 2001/14/0067).

Eine schriftliche Entlohnungsvereinbarung, die auch ein Unternehmerrisiko birgt, bestand laut der Aktenlage zwischen der GmbH und dem Geschäftsführer J. S. nicht.

Der Aufforderung, die Erfolgsabhängigkeit der Entlohnung des Geschäftsführers durch Berechnungsunterlagen nachzuweisen sowie die Bezüge aufzulisten und Aufwands- und die zugehörigen Verrechnungskonten (Frage 4.e) vorzulegen, kam die Bw. nicht nach. Ebenso gab die Bw. zur Frage 5 – Möglichkeiten, im Rahmen der Tätigkeiten sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite der Bezüge/Vergütungen zu beeinflussen – eine Stellungnahme nicht ab.

Aus der Aktenlage (Erklärungen der Bw., des Geschäftsführers und Vorhaltsbeantwortung) ergibt sich folgendes Bild:

Jahr	Gewinn/Verlust der GmbH laut Erklärung	GF-Bezüge lt. Bilanzen der Bw.	GF-Bezüge lt. Erklärung Geschäftsführer	GF-Bezüge laut Fragenkatalog
1997	316.452,-- S	150.000,-- S	150.000,-- S	erfolgsabhängig und je nach Liquidität
1998	594.769,-- S	120.000,-- S	120.000,-- S	"
1999	798.707,-- S	280.000,-- S	280.000,-- S	"

Im Berufungsfall ergibt sich zum einen aus den Bilanzen der Bw. und den Erklärungen des Gesellschafter-Geschäftsführers die Höhe der Geschäftsführerbezüge zum anderen vermag die Bw. nicht darzutun, wie sich die eingewendete "Erfolgsabhängigkeit" auf die Geschäftsführerbezüge auswirkte.

Angesichts der tatsächlichen Verhältnisse im Prüfungszeitraum und dass ein wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer jederzeit die Möglichkeit hat, die Gehälter von

leitenden Angestellten somit auch seine eigenen den allenfalls geänderten Ertrags- bzw. Erfolgsverhältnissen des Unternehmens anzupassen, geht der Einwand der Bw., wonach die Einordnung der Geschäftsführerbezüge als "Gehalt" nicht zutrefte, ins Leere.

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

Bei Betrachtung der tatsächlichen Abwicklung der Geschäftsführerentlohnung steht fest, dass der Geschäftsführer in den Streitjahren 1997 bis 1999 für seine auf Dauer angelegte Tätigkeit laufende Gehälter in Höhe von 150.000,-- S, 120.000,-- S, 280.000,-- S ausbezahlt erhalten hat. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshof reicht es für die Annahme einer laufenden Entlohnung (noch) aus, wenn die Geschäftsführervergütung dem Verrechnungskonto jährlich gutgeschrieben wird (VwGH 27.8.2002, 2002/14/0094, 18.9.2003, 2001/15/0151).

Bei diesem Sachverhalt ist daher davon auszugehen, dass die Einnahmen des Geschäftsführers durch die Gesellschaft vorgegeben sind und ein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko nicht zu erkennen ist.

Was die ausgabenseitige Beurteilung des Auftragsverhältnisses des Geschäftsführers anlangt, gab die Bw. lediglich an, dass keine Auslagenersatzes bezahlt worden seien und dass keine Arbeitsmittel auf eigene Kosten angeschafft (Frage 8) worden sind.

Fest steht, dass der Geschäftsführer in seinen Einkommensteuererklärungen Reisekosten, Tages- und Nächtigungsgelder bzw. sonstige Betriebsausgaben aber auch – entgegen den Ausführungen im Fragenkatalog (11) - die Beitragskosten für die GSVG nicht geltend gemacht hat. Erst ab dem Jahr 2000 bringt der Geschäftsführer 6 % als Ausgabenpauschale in Abzug.

Unabhängig davon, begründen Aufwendungen wie Reisekosten, Pflichtversicherungsbeiträge kein relevantes unternehmensspezifisches Wagnis (vgl. VwGH 18.12.2002, 2001/13/0141).

Auf Grund der bestehenden Sach- und Aktenlage ist festzuhalten, dass für den Gesellschafter-Geschäftsführer im Streitzeitraum ein ins Gewicht fallendes ausgabenseitiges Unternehmerwagnis nicht bestanden hat.

### **c) Laufende Entlohnung:**

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

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes reicht es für die Annahme einer laufenden Entlohnung (noch) aus, wenn die Geschäftsführervergütung dem Verrechnungskonto jährlich gutgeschrieben wird (vgl. VwGH 27.8.2002, 2002/14/0094, 18.9.2003, 2001/15/0151).

Im Streitfall sind als Geschäftsführerentgelt 150.000,-- S (1997), 120.000,-- S (1998) und 280.000,-- S (1999) in den Bilanzen der Bw. und in den jeweiligen Einkommensteuererklärungen ausgewiesen. Damit ist aber eine laufende Entlohnung im Sinne der oben zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung gegeben.

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Klagenfurt, 16. August 2004