



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 2. Juli 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 12. Juni 2002 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für den Zeitraum 1997 bis 2001 wird mit € 30.217,36 (bisher € 30.315,00) festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Laut Bericht gemäß § 151 BA0 vom 12. Juni 2002 betreffend die über den Zeitraum vom 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2001 durchgeführte Lohnsteuerprüfung wurden die Bezüge (Entlohnung/Entnahmen) der Geschäftsführer (GF) der Berufungswerberin (Bw) gemäß § 41 Abs 1 FLAG dem Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterworfen. Der Lohnsteuerprüfer stellte fest, dass ein deutlich ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko der an der Bw Beteiligten Einkünften iSd § 22 Abs 2 Z 2 EStG 1988 entgegenstünde. Ein Unternehmerrisiko liege aber nur dann vor, wenn der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend selbst gestalten könne. Die Gesellschafter seien auf Dauer entgeltlich tätig und somit in den Betrieb der Bw eingegliedert gewesen. Die Entlohnung/Entnahmen erfolgten laufend, und zwar auch bei Abwesenheit, Urlaub usgl. Mit

Haftungs- und Abgabenbescheid vom 12. Juni 2002 wurden der Bw daher insgesamt € 30.315,00 an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und € 2.987,00 an Zuschlag zu diesem zur Zahlung vorgeschrieben.

Gegen diesen Bescheid berief die Berufungswerberin (Bw) mit Eingabe vom 2. Juli 2002 und führte hiezu aus, dass in Bezug auf die im Bescheid angeführte Standardbegründung, die sich in keiner Weise mit dem tatsächlichen Sachverhalt auseinandersetzt werde folgender Rechtssatz des Verwaltungsgerichtshofes, GZ 2001/13/0055 vom 12. September 2001, zitiert: "Mit der schablonenhaften Aneinanderreihung von Textbausteinen über die Widerlegung gegen die Einkünftezielung nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 häufig vorgebrachter Argumente, ohne Rücksicht darauf, ob solche Argumente im konkreten Fall überhaupt geltend gemacht worden sind, lässt sich ein über den Dienstgeberbeitrag aus der Vergütung für einen wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer absprechender Bescheid jedenfalls dann nicht tragfähig begründen, wenn ein Sachverhalt vorgetragen wurde, der nicht von vornherein ungeeignet ist, das Vorliegen der Kriterien für eine Einkünftezielung nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 durch den betroffenen Gesellschafter-Geschäftsführer in Frage zu stellen."

Da der Bw die Ansicht bzw rechtliche Beurteilung der Behörde im gegenständlichen Fall aufgrund der Bescheidbegründung nicht bekannt sein kann, werde aus folgenden Gründen Berufung gegen eingangs bezeichneten Bescheid.

Aus den der Behörde vorgelegten Geschäftsführungsverträgen gehe unzweifelhaft das Unternehmerwagnis der GF hervor. Die Bw beziehe sich hiebei auf eine Entscheidung der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg hinsichtlich der Beurteilung der vertragsgegenständlichen Gestaltung der Geschäftsführerentlohnung in einem gleichgelagerten Fall. Die Finanzlandesdirektion führe in ihrer Entscheidung GZ RV 757/1-V6/98 aus, dass gegen ein Dienstverhältnis jedenfalls der Abschluss eines Geschäftsführervertrages, in dem das Unternehmerwagnis klar zum Ausdruck kommt, spreche. Diese Entscheidung sei der Lohnsteuerprüfung ebenfalls vorgelegt und in Kopie überlassen worden. Der VGH führe im Rechtssatz zum Erkenntnis GZ 2001/13/0242 vom 19. Dezember 2001 folgendes aus:

"Unternehmerwagnis liegt vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss. Im Vordergrund dieses Merkmals steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich – in seiner Stellung als Geschäftsführer – das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft."

Im vorliegenden Fall handle es sich um eine GmbH die im freiberuflichen Bereich tätig wird. Die Ausübung dieser Tätigkeit sei alleine von den Berufszulassungen der geschäftsführenden

Organe abhängig. Die Gewinnsituation in kleinen freiberuflichen GmbH's, wie der vorliegenden mit zwei 50:50 Gesellschaftern, sei nur von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit der Geschäftsführer sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängig. Die enge Bindung der Geschäftsführerentlohnung an das Betriebsergebnis widerspiegle die Verlagerung eines großen Teiles des Unternehmerrisikos von der GmbH auf den GF in klarer Weise. Es werde daher beantragt, den gegenständlichen Haftungsbescheid auf 0,-- abzuändern und die vorgeschriebenen Abgaben zu stornieren.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. September 2002 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und hiezu begründend ausgeführt, dass sich im Jahre 2001 sowohl der Verfassungsgerichtshof als auch der Verwaltungsgerichtshof eingehend mit der DB- und DZ-Pflicht eines Gesellschafter-Geschäftsführers beschäftigt hätten und dazu sei der Zeitschrift "Recht der Wirtschaft", Heft 6/2001, Artikel 406, folgendes zu entnehmen:

"Mit Erkenntnissen vom 1.3.2001, G 109/00, und vom 7.3.2001, G 110/00, hat der VfGH Anfechtungsanträge des VwGH abgewiesen. Diese Anträge waren auf Aufhebung gesetzlicher Bestimmungen gerichtet, aus denen sich die KommSt-Pflicht und die DB-Pflicht für Gesellschafter-Geschäftsführer ergibt.

Nunmehr liegt bereits eine Reihe von Erkenntnissen des VwGH vor, die nach den zitierten abweisenden Erkenntnissen des VfGH ergangen sind und sich wiederum mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer beschäftigen. Es sind dies die E 23.4.2001, 2001/14/0054 (hinsichtlich eines zu 100 % an der GmbH beteiligten Geschäftsführers); 23.4.2001, 2001/14/0052 (ebenfalls hinsichtlich eines zu 100 % beteiligten Geschäftsführers), und 10.5.2001, 2001/14/0061 (zu einem zu 50 % beteiligten Geschäftsführer). Die Erkenntnisse zeigen, dass der VwGH die Judikaturlinie, die er mit E 18.9.1996, 96/15/0121, und 20.11.1996, 96/15/0094 eingeschlagen hat, aufrechterhält. Entsprechend dieser Rechtsprechung zählen die Bezüge der wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer im Wesentlichen dann zur Bemessungsgrundlage für KommSt und DB (sowie DZ), wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind: Der Geschäftsführer ist entgeltlich auf Dauer tätig und dadurch in den Betrieb der GmbH eingegliedert. Aus der dem Geschäftsführer tatsächlich gewährten Entlohnung ergibt sich, dass ihn kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft. Von Bedeutung ist auch noch das Merkmal der laufenden, wenn auch nicht notwendig monatlichen Entlohnung."

Das Unternehmerrisiko ergebe sich aus einem tatsächlichen Wagnis hinsichtlich der Einnahmen und Ausgaben des Geschäftsführers. Dabei sollte in erster Linie auf die tatsächliche Entwicklung der Einnahmen des Geschäftsführers Bedacht genommen werden und erst nachrangig auf die vertraglichen Vereinbarungen, zumal der erheblich beteiligte

Gesellschafter-Geschäftsführer den Anstellungsvertrag jederzeit ändern kann (Zorn, SWK/2001, S 347 ff). Ein wesentliches Indiz könne daher die Zusammenstellung der Jahreslohnsummen des Geschäftsführers für einen mehrjährigen Zeitraum darstellen. Gravierende Schwankungen der Jahressummen, die insbesondere auf Unwägbarkeiten des Wirtschaftslebens zurückzuführen sind (und nicht etwa auf eine freiwillige Stundung durch den Geschäftsführer oder auf eine – auch bei Dienstnehmern nicht ungewöhnliche – Einschränkung der Arbeitszeit von einer Voll- zu einer Halbtagsbeschäftigung), seien ein starkes Indiz für das Unternehmerwagnis. Zu beachten sei auch noch, ob der Geschäftsführer solche Aufwendungen zu tragen hat, aus denen sich, weil sie der Höhe nach nicht absehbar sind, ein hohes Wagnis ergibt. Dabei komme nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes im Hinblick auf die aus dem Umstand des Selbstkontrahierens resultierenden Schwierigkeiten der Sachverhaltsermittlung und der oftmals fehlenden zivilrechtlichen Wirksamkeit bei Insichgeschäften eines Allein-Gesellschafter-Geschäftsführers der nach außen in Erscheinung tretenden tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehung ausschlaggebende Bedeutung zu (vgl VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0052 und 23.4.2001, 2001/14/0054 sowie die dort angeführten Judikate).

Abschließend werde mitgeteilt, dass nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die Risiken, die der GF einem Unternehmer gleich für die Gesellschaft eingeht, primär nicht mit den Einkünften aus der Geschäftsführung, sondern mit der Beteiligung und den daraus resultierenden Einkünften aus Kapitalvermögen zusammenhängen. Für die beiden o.a. Gesellschafter-Geschäftsführer würden zwei Geschäftsführerverträge – einer datiert vom 4. Jänner 1996, der zweite vom 16. Dezember 1999 – vorliegen. Die Geschäftsführerentlohnung für den jeweiligen GF (gleichlautend für beide GF) sei dabei wie folgt geregelt (§ 4):

"Für die ordnungsgemäße Erbringung seiner Leistung erhält der GF ein vorläufiges Jahresgrundentgelt von ATS 840.000,00 (ATS 990.000 ab 2000) auszahlbar nach Anforderung durch den GF. Dieses Grundentgelt wird anhand des erzielten Cash-flows (vor Abzug der Geschäftsführungsvergütung von den Geschäftsführern; EGT + Afa) wie folgt angepasst...." Das Grundentgelt für den anderen GF betrage ATS 900.000,00 und ab 2000 ATS 990.000,00. Es sei eindeutig ersichtlich, dass das Grundentgelt laut Geschäftsführervertrag für die beiden GF unabhängig von den Schwankungen des "Cash-flow" bis zum Jahre 1999 sich nicht geändert hat; ab dem Jahre 2000 sei das Grundentgelt entsprechend dem höheren "Betriebsergebnis" angepasst worden. Eine gewinnabhängige (zusätzliche) Erfolgsprämie sei bei leitenden Angestellten ein üblicher Vertragsbestandteil. Die Gewinnsituation der Gesellschaft sei unabhängig von der Geschäftsführerentlohnung, die ein Gesellschafter wie im vorliegenden Fall mit einem Fixum bekommt, zu betrachten. Das Unternehmerrisiko treffe in diesem Fall den Gesellschafter-GF in seiner Eigenschaft als Gesellschafter, die von der Bw

zitierte Berufungsentscheidung betreffend die Jahre 1995 und 1996 sei im ggstdl Fall nicht anwendbar, da nach dem tatsächlichen Geschehen (die Vertragsgestaltung sei zweitrangig s.o.) den einzelnen Gesellschafter-Geschäftsführern in ihrer Eigenschaft als GF das Wagnis von ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen nicht trifft (im Gegenteil gleichbleibende Grundentgelte trotz stark schwankender Betriebsergebnisse s.o.).

Mit Eingabe vom 23. Oktober 2002 wurde der Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt und ausgeführt, dass sich die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes mit keinem Wort mit der Tatsache auseinandersetze, dass die beiden GF zusätzlich zur ergebnisabhängigen GF-Vergütung vertraglich verpflichtet sind, negative Cash-Flow-Ergebnisse im Gesamtausmaß von 40 % des Negativwertes aus eigenem zu tragen und somit ein sehr wesentliches Risiko zu tragen haben. Dieser Vertragspunkt sei nicht angesprochen und auch bei der Zitierung der vertraglich bestimmten GF-Vergütung vollkommen übergangen und nicht erwähnt worden. Es seien auch keine Erhebungen darüber angestellt worden, wie sich die maßgeblichen Cash-Flow-Ergebnisse in den Kalenderjahren 2001 und 2002 entwickelt haben und welche daraus erfließenden Vergütungen den GF nach dem Kalenderjahr 2000 zugeflossen sind bzw noch zufließen werden. Es liege kein Sachverhalt vor, demzufolge die erheblich beteiligten Gesellschafter GF (hier 50 %) den Anstellungsvertrag jederzeit ändern können. Der Sachverhalt werde in der BVE jedoch fälschlich derart dargestellt. Eine Änderung des Vertrages könne allenfalls mit der Zustimmung des jeweils anderen Gesellschafters (50 % Beteiligung) vorgenommen werden. Im strittigen Fall gehe es auch keineswegs so, wie es dargestellt wurde, um "Insichgeschäfte" eines Allein-Gesellschafters sondern um zwei GF, die je zu 50 % beteiligt sind und beträchtliches Unternehmer- und Haftungsrisiko übernommen haben. Es würden im strittigen Fall nicht alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen. Die GF haben laut Geschäftsführungsvertrag das Recht (§ 1) sich von Dritten (Berufsangehörigen) vertreten zu lassen und seien an keine Dienstzeiten gebunden. Sie hatten sich selbst zu versichern (KV + PV) und die Geschäftsführung der Gesellschaft im Krankheitsfalle sicherzustellen (§ 5). Sie würden in wesentlichem Ausmaß unternehmerisches Risiko tragen und die Anwendung arbeitsrechtlicher Bestimmungen seien ausdrücklich ausgeschlossen worden (§ 8). An der Risikotragung der Gesellschafter-GF im Falle eines negativen Cash-Flow habe sich seit dem Vertragsabschluss im Jahre 1996 nichts geändert. Es handle sich deshalb nicht – wie in der BVE dargestellt – nur um eine Erfolgsbeteiligung, sondern um eine Erfolgs- und Verlustbeteiligung. Durch die Übernahme einer Verpflichtung, die zum völligen Ausfall der Geschäftsführervergütung und auch zur erheblichen Zuführung von Geldmitteln an die Gesellschaft durch den GF führen kann, käme das unternehmerische Risiko klar zum Ausdruck. Diese Verpflichtung ergebe sich nicht aus der

Gesellschafterstellung, sondern eben aus der mit Risiko behafteten Tätigkeit als GF der Gesellschaft. Diese Verpflichtung treffe zu den bereits früher als Gesellschafter übernommenen Bürgschaften für die betrieblichen Kredite hinzu und vervollständige das Haftungs- und Risikobild in einem Maße, dass es mit dem eines Gesellschafters einer Personengesellschaft durchaus vergleichbar ist. Weiterreichend sei die Tragung des unternehmerischen Risikos wohl nur noch in der Weise denkbar, wenn statt der je 20 % Verpflichtung zu Abdeckung negativer Cash-Flow-Ergebnisse eine solche von je 50 % treten würde. Damit wäre dann zusammen eine 100 % Haftung der GF für Verluste der Gesellschaft erreicht. Das von den GF der Bw zu tragende Risiko übertreffe jedenfalls wesentlich das eines Kommanditisten einer KG, der ja nur mit seiner Einlage haftet. Die GF-Verträge lägen seit einer Kreditumschuldung im Jahr 1996 bei den Kreditakten der kreditgewährenden Bank und verpflichten die GF nicht nur im Innenverhältnis sondern auch nach außen, weil sie damals ua für die Bonitätsbeurteilung Grundlage der Kreditverhandlungen waren. Gerade durch die Regelung der GF-Vergütungen mit Risikobeteiligung sei zB erreicht worden, dass die Hausbank zusätzlich zu den gewährten Krediten auch einen stillschweigenden Überziehungsrahmen von ATS 1 Mio auf dem Girokonto Nr. 25.783 eingeräumt hat, der auch im Verlauf der vergangenen Jahe schon mehrfach in Anspruch genommen wurde. Außerdem sei auch die Möglichkeit eingeräumt worden, die Kredite innerhalb der Laufzeit nach dem Ermessen der Geschäftsführung und unabhängig von einem fixen Tilgungsplan zurückzuzahlen. Die Grundvergütungen der GF seien erstmal nach vier Jahren Laufzeit um exakt 10 % (jährliche Geldentwertung ca. 2,5 %) angehoben bzw bei einem GF auf das Niveau des anderen GF angehoben worden. Diese Anhebung im Kalenderjahr 2000 sei nicht so, wie auf Seite 4 der BVE angenommen worden sei, eine "dem höheren Betriebsergebnis entsprechende Anpassung". Dieser Annahme zufolge hätte die Anpassung demnach schon 1998 erfolgen müssen, denn bereits damals sei bei geringerem Umsatz inflationsbereinigt ein höherer Cash-Flow wie im Kalenderjahr 2000 erwirtschaftet worden. Die künftigen GSVG-Pensionsansprüche der GF würden in direkter Abhängigkeit von der Höhe der GF-Vergütungen in starkem Maße von den tatsächlich erwirtschafteten Ergebnissen der Gesellschaft beeinflusst. Dieses Risiko für die Höhe der künftigen Altersversorgung ergebe sich nicht aus der Gesellschafterstellung sondern allein aus der erfolgsabhängigen Tätigkeitsvergütung als GF. Der Risikobegriff beinhalte nach dem Verständnis der Bw im übrigen nicht nur das Risiko eines negativen Geldabflusses, sondern ebenso auch die Gefahr verminderter Einkommenszuflüsse bzw ins Gewicht fallender Einkommensschwankungen. Schwankungen der Vergütungen seien im vorliegenden Fall nur deshalb nicht zum Tragen gekommen, weil sich der Cash-Flow von 1997 bis 2000 in der vertraglich vereinbarten schmalen Bandbreite bewegt hat. Die Kalenderjahre 2001 und 2002 seien vom Finanzamt in den

Beobachtungszeitraum nicht miteinbezogen worden, hätten aber gezeigt, dass es sehr wohl zu wesentlichen Schwankungen kommt. Die für die GF-Vergütung maßgebenden Cash-Flow-Ergebnisse der vergangenen Jahre hätten sich bei zwischenzeitlich stark angestiegenem Umsatz von ATS 2.081.000 im KJ 1997 (Folgejahr des Abschlusses der GF-Verträge) auf ATS 2.817.000 im KJ 2001 verbessert. Dieser Wert werde im KJ 2002 bei einer Betriebsleistung von ca ATS 11,5 Mio nochmals weit übertroffen und werde je nach dem Ausgang des Berufungsverfahrens einen Wert von ca. ATS 3,8 bis 4,2 Mio erreichen. Die GF hätten deshalb erstmals für diese beiden Perioden eine von der Grundvergütung abweichende Vergütung ihrer Tätigkeit erhalten bzw zu erwarten und erreichten damit erstmals für das KJ 2002 die Untergrenze der für den Berufsstand typischen Einkommenserwartungen von brutto ca ATS 1,5 Mio (siehe Beilage: Benchmarking für WT-Kanzleien 2001 Seite 6). Damit sei eindeutig ein Zusammenhang zwischen den Schwankungen der Bezüge der Gesellschafter-GF einerseits und den wirtschaftlichen Parametern, insbesondere dem wirtschaftlichen Erfolg der Gesellschaft erkennbar (VGH 31. Jänner 2002, 2001/15/0087). Die vereinbarten Grundvergütungen der GF seien nach Ansicht der Bw unter Berücksichtigung des Ausbildungsstandes und des zeitlichen Arbeitseinsatzes (siehe Beilage Benchmarking für WT-Kanzleien: im Durchschnitt 2.064 Stunden) im Vergleich zu anderen WT GmbH's sehr niedrig gehalten. Dabei sei auch zu berücksichtigen, dass die GF die GSVG-Beiträge und die Pflichtzahlungen zur Kammerzusatzpension sowie die Krankenversicherung und Kammerumlagen aus diesen Bezügen zu tragen haben. Es könne auch nachgewiesen werden, dass in der Kanzlei der Bw bereits ein nicht voll ausgebildeter Mitarbeiter (Berufsanwärter im 3. Ausbildungsjahr) einen monatlichen Bezug von € 3.650,01 brutto bezieht und somit mit den Lohnnebenkosten € 64.459,97 an Personalkosten verursache. Dagegen stünden ursprüngliche € 61.065 bzw € 65.407 und ab dem KJ 2000 € 71.948 der GF mit Vollausbildung und langjähriger Berufserfahrung, die als unveränderliche Vergütung für den schmalen Cash-Flow-Bereich von ATS 2 Mio bis 2,7 Mio vertraglich angesetzt sind. Daraus werde ersichtlich, dass die in einer engen Bandbreite unveränderliche Vergütung auch keineswegs schon so hoch angesetzt wurde, dass in jedem Fall die branchenüblichen Einkommenserwartungen damit schon abgedeckt werden (siehe Beilage Benchmarking für WT-Kanzleien 2001 Seite 6). Es würde den allgemeinen Lebenserfahrungen auch völlig widersprechen, wenn die Einkommenserwartungen eines langjährig tätigen Steuerberaters nicht wesentlich über denen eines Berufsanwälters liegen würden. Der relativ schmale Cash-Flow-Bereich (ATS 2 Mio bis 2,7 Mio) für den unveränderlichen Ansatz der Vergütung sei 1996 in Abstimmung mit dem Kapitalbedarf für Ersatzbeschaffungen und der Schuldentilgung bemessen worden. Unterhalb des unteren Schwellenwertes sollten die GF ihre Vergütungen kürzen müssen und erst beim Übersteigen der Obergrenze des Schwellenwertes (ATS 2,7 Mio) sollte es zu einem

Zusatzeinkommen kommen (siehe Anlage: Grafik). Diese Regelung sei besonders deshalb sinnvoll, weil die Gesellschaft bis hin zum oberen Schwellenwert nicht mit weiteren Abflüssen für die GF rechnen muss und beim oberen Schwellenwert ein Cash-Flow von zumindest ATS 577.200 im Unternehmen verbleibt. Das entspreche bei Vertragsabschluss 1996 je nach Zinsentwicklung einer Schuldentilgungsdauer von ca 15 Jahren. Mittels Tabelle wurde eine Abstufung möglicher Cash-Flow-Entwicklungen der Kosten der Geschäftsführung und der verbleibenden Mittel dargestellt. Der Inhalt der Vertragsgestaltung habe sich auch seit dem Abschluss (4. Jänner 1996) mit Ausnahme einer einmaligen Anpassung an die Geldentwertung nicht geändert. Diese Vertragsform habe sich wirtschaftlich als sinnvoll erwiesen und sei nachweisbar in fast identischer textlicher Form auch bei Klienten verwendet worden. Wie schon in der Berufungsschrift erwähnt, sei diese Vertragsform schon im KJ 1998 Gegenstand einer stattgebenden FLD-Entscheidung betreffend die KJ 1995 und 1996 gewesen. Daraus könne abgeleitet werden, dass es weder – wie in der BVE angedeutet – zu ständigen Anpassungen oder Veränderungen noch zu einem nachträglichen Abschluss des Vertrages gekommen ist. Es sei völlig unverständlich und wirtschaftsfremd, in dieser Art der freiberuflichen Berufsausübung kein unternehmerisches Risiko zu erblicken, wenn die von den GF durch ihr Geschick/Ungeschick und ihren Arbeitseinsatz beeinflussten Parameter die wesentliche Basis für die Höhe der GF-Vergütung sind und die persönliche Berufsberechtigung der Gesellschafter auch die Voraussetzung für die Excenterten-Haftpflichtversicherung der Gesellschaft ist. In der vorliegenden GmbH gebe es bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise im wesentlichen drei am Erfolg beteiligte Partner. Einerseits die beiden GF, welche durch ihr Können und Wissen unbestritten den Unternehmenserfolg wesentlichst beeinflussen, andererseits die Gesellschaft, die alle Betriebsmittel und den Kundenstock zur Verfügung stellt. Keiner der Partner könne ohne den anderen einen Gewinn erzielen. Die abgeschlossenen GF-Verträge stellten deshalb einen Vertrag dar, in welchem die Verteilung der erwirtschafteten Gewinne und die Verantwortung für allfällig erzielte Verluste geregelt werden. Die GF seien die Arbeitsgesellschafter, die GmbH der das Vermögen haltende und zur Verfügung stellende Vertragspartner. Die GF-Verträge seien derart gestaltet, dass die "Arbeitsgesellschafter" vom erzielten Cash-Flow bis hin zu ATS 2 Mio zwar mehr erhalten als die kapitalgebende Gesellschaft, innerhalb der dann folgenden Cash-Flow-Bandbreite von ATS 700 komme es aber sehr schnell zu einer weitgehenden Angleichung der Verteilung und nähere sich einer Drittverteilung. Es käme also praktisch zu einer Verteilung nach Köpfen (siehe beiliegende Grafik). Wie die Vergangenheit zeige, hat die das Vermögen bereitstellende GmbH dadurch eine sehr gute Eigenkapitalverzinsung erreicht und dies lediglich durch ein Verlustübernahmerisiko (durch die Gesellschafter im Haftungswege abgedeckt) in Höhe von 60 % von allfällig entstehenden Verlusten. Im Falle von Dienstverträgen angestellter GF wäre

bei branchenüblichen Vergütungen das Ergebnis für die GmbH weit schlechter ausgefallen, weshalb die Partnerschaft mit Arbeitsgesellschaftern aus Sicht der GmbH auf jeden Fall vorteilhaft war und ist. Tatsächlich wären bei branchenüblichen GF-Vergütungen Verluste entstanden, die aufgrund der vorliegenden Verträge durch die Arbeitsgesellschafter (= GF) über niedrigere GF-Vergütungen getragen wurden. Die Grenze zwischen einem Dienstverhältnis und selbständiger Arbeit werde von der Abgabenbehörde in einer derart schmalen Bandbreite gezogen, dass praktisch überhaupt kein Spielraum für eine Argumentation in der Richtung Risikotragung freigelassen wird. Die Frage sei deshalb berechtigt, weshalb denn der Gesetzgeber, sollte er das gewollt haben, keine Regelung geschaffen hat, die klarstellt, dass nach dem Willen des Gesetzgebers alle GF-Vergütungen ohne Einschränkung, unabhängig von der Höhe der Beteiligung und auch unabhängig von allen Kriterien eines Dienstverhältnisses der DB- und KommSt-Pflicht unterliegen. Da dies eben nicht in dieser Weise gesetzlich klargestellt wurde, müssten auch Freiräume gegeben sein, die ohne halsbrecherische "Interpretationsakrobatik" oder "Konstruktionstechnik" die steuerliche Anerkennung des unternehmerischen Risikos zulassen. Alles andere sei, bei allem Respekt gegenüber den Höchstgerichten, wirtschaftsfremd und grenze an Willkür. Im streitgegenständlichen Fall seien sowohl die tatsächliche Entwicklung der Vergütungen der GF (Betrachtungszeitraum 1997 bis zum aktuellen Jahr 2002) als auch die nicht einseitig veränderbaren Verpflichtungen aus der vertraglichen Vereinbarung als Indizien für das Vorliegen unternehmerischen Risikos zu werten. Dem Schriftsatz waren eine Cash-Flow-Verteilung, ein Auszug aus dem WT-Benchmarking 2001 (Seite 6, 7 u 40) beigelegt.

Mit Eingabe vom 29. Jänner 2003 wurde gemäß § 323 Abs 12 BA0 der Antrag gestellt, es möge die Entscheidung über die eingebrachte Berufung durch den gesamten Berufungssenat in einer mündlichen Berufungsverhandlung (§ 284 BA0) gefällt werden.

Mit Schriftsatz vom 26. Mai 2003 wurde ergänzt, dass aufgrund des mittlerweile vollständig abgelaufenen Wirtschaftsjahres konkreteres Zahlenmaterial für die Periode 2002 vorliege. Die beiden Gesellschafter würden für das abgelaufene Kalenderjahr auf Grundlage des EGT 2002 eine vertraglich vereinbarte GF-Prämie von je € 88.500 erhalten. Ergänzend werde noch vorgebracht, dass die Bw als Wirtschaftstreuhandgesellschaft Mitglied der Kammer der Wirtschaftstreuhänder ist und somit kein Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag abzuführen ist.

Im Schriftsatz vom 9. Oktober 2003 wurde ergänzend vorgebracht, dass in einer Entscheidung des EuGH im Zusammenhang mit der Beurteilung der Frage, ob eine Verbrauchereigenschaft vorliege, seien nachfolgend angeführte Begründungen ausgeführt worden (nachzulesen in ÖJZ 07/2003, Seiten 647 – 649). Diese Entscheidung sei insoweit von Bedeutung, als sie klarstellt, dass die Übernahme von Bürgschaften durch GmbH-Gesellschafter eindeutig der

beruflichen und nicht der privaten Sphäre zuzurechnen ist. Da die GF der Bw ebenfalls Bürgen für die betrieblichen Kredite sind, sei deren Haftungsübernahme ebenfalls als wesentlicher Bestandteil der beruflichen Risikotragung zu sehen. Diese Ansicht stehe zwar derzeit im Widerspruch zur gegenwärtigen österreichischen Rechtsprechung, sie zeige aber eben auch, dass die Loskoppelung des durch die Haftungsübernahme entstehenden Risikos von der beruflichen Tätigkeit vom EuGH nicht unwidersprochen bleibt. In seiner E v 3. Juli 1997, C-269/95, Benincasa-Dentalkit, Slg 1997, I-03767, stellte der EuGH auf den Zweck der Tätigkeit der zu beurteilenden Person ab und bezog die Vorschrift des Art 13 EuGVÜ "nach ihrem Wortlaut und ihrem Zweck nur auf den nicht berufs- oder gewerbebezogen handelnden privaten Endverbraucher". Die Verbrauchereigenschaft sei nach der Stellung der Person innerhalb des konkreten Vertrags iVm dessen Natur und Zielsetzung und nicht nach der subjektiven Stellung der Person zu beantworten. Es "fallen nur die Verträge, die eine Einzelperson zur Deckung ihres Eigenbedarfs beim privaten Verbrauch schließt, unter die Vorschriften zum Schutz des Verbrauchers als des Beteiligten, der als wirtschaftlich schwächerer Vertragspartner angesehen wird". Nach diesen vom EuGH klargestellten Grundsätzen seien die bekl Bürgen keine Verbraucher iSd Art 13 EuGVÜ. die Interzession erfolgte nicht zur Deckung eines Eigenbedarfs beim privaten Verbrauch. Die Natur und Zielsetzung des Vertrags sei eine unternehmerische. Auch wenn hier kein Alleingesellschafter, sondern zwei Mitgesellschafter die Bürgenhaftung übernommen haben, sei der Bürgschaftsvertrag der beruflichen Tätigkeit der Bürgen, die zum Zeitpunkt des Abschlusses der Kreditverträge und der Bürgschaftsverträge GF der Gesellschaft waren, zuzurechnen. Sie hätten nicht als private Endverbraucher, sondern wegen ihrer Geschäftsführer- und Gesellschafteigenschaft berufsbezogen gehandelt. Aus diesen Gründen könnten auch die akzessorischen Bürgschaftsverträge zur Sicherung einer unternehmerischen Zwecken dienenden Kreditaufnahme (Betriebsmittelkredite) keine Verbrauchergeschäfte sein.

Mit Schriftsatz vom 26. Februar 2004 wurde die Berufung zum dritten Mal ergänzt und ausgeführt, dass in der BVE auf Seite 3 unten die vertragliche Entgeltregelung des § 4 unvollständig und zudem unrichtig dargestellt worden sei. Es seien nur das vorläufige Jahresgrundentgelt und die Regelung für die Bemessungsgrundlage über ATS 4 Mio (Grundentgelt + vorige Stufe + 30 %) beschrieben. Fett hervorgehoben sei dabei das Wort **Jahresgrundentgelt** und nochmals zwei und vier Zeilen tiefer jeweils das Wort

Grundentgelt. Diese Hervorhebungen würden sich auch auf der Folgeseite 4 noch weitere drei Mal fortsetzen und vermittelten so den Eindruck einer fixen Entgeltregelung. Völlig weggelassen seien alle die Risikovereinbarung regelnden Vertragsbestimmungen worden. Nicht erwähnt sei also, dass bei einem negativen Cash-Flow keine Vergütung zusteht, bei negativen Cash-Flow-Ergebnissen während der Dauer von zwei Jahren zudem eine

Ersatzverpflichtung in Höhe von 20 % dieser Cash Flows besteht, bis zu einem Ergebnis von ATS 2 Mio die Entgeltberechnung völlig variabel ist (45 %). Hiezu wurden zwei Beispiele erklärend hinzugefügt. Auch die Regelung für Ergebnisse von ATS 2,7 Mio bis ATS 4 Mio (Grundentgelt + 40 % vom 2,7 Mio übersteigenden Betrag) sei unerwähnt geblieben. Bei innerhalb dieser Bandbreite liegenden Ergebnissen sei diese Vergütung ebenfalls völlig variabel und von den gestaffelten Prozentzahlen abhängig. Dies wurde anhand eines weiteren Beispieles dokumentiert.

Das Finanzamt habe aus der unvollständigen Zitierung des Vertrages falsche Schlussfolgerungen in der Richtung eines fixen Grundentgeltes abgeleitet. Dass die Grundentgelte laut Vertragsbestimmung ausdrücklich als "vorläufig" bezeichnet wurden und nach Ablauf des jeweiligen Kalenderjahres anhand der Cash-Flow-Ergebnisse jeweils sowohl in positiver als auch negativer Richtung anzupassen sind, das sei mit keinem Wort erwähnt worden. Die Darstellung des Finanzamtes führe insgesamt zu einem völlig falschen Eindruck von der tatsächlich vorliegenden Entgeltregelung und vernachlässige die vereinbarte Ergebnisabhängigkeit und die Risikokomponente. Die unvollständige Zitierung des Vertrages zeige, dass die Bezeichnung "Grundentgelt" als Argument für ein Fixum mit allen Mitteln in den Vordergrund gerückt werden sollte und dabei alle dagegen sprechenden Argumente absichtlich unerwähnt bleiben sollten. In der BVE sei deshalb auf Seite vier auch festgestellt worden, dass die Gewinnsituation der Gesellschaft unabhängig von der Geschäftsführerentlohnung, die ein Gesellschafter wie im vorliegenden Fall mit einem Fixum bekomme, zu betrachten sei. Eine gewinnabhängige zusätzliche Erfolgsprämie sei bei leitenden Angestellten ein üblicher Vertragsbestandteil. Die Feststellung des Finanzamtes, dass die Gewinnsituation angeblich unabhängig von der Gesellschafterentlohnung zu betrachten sei, sei unklar, denn einerseits erhält der GF das Entgelt nicht als Gesellschafter und die Entlohnung beeinflusse auch ganz wesentlich das Ergebnis der Gesellschaft. Was mit der Feststellung gesagt werden sollte, sei somit nicht verständlich. Wenn damit aber gesagt werden sollte, dass die positive Gewinnsituation im streitgegenständlichen Zeitraum jedes Risiko ausgeschlossen habe und deshalb zumindest mit der Grundvergütung zu rechnen war, wie es sich auch aus dem maßgeblichen Zahlenmaterial ergebe, dann verwendete das Finanzamt ein Wissen, das zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses den Vertragsparteien keineswegs bekannt sein konnte. Die erst nach dem Vertragsabschluss erzielten positiven Ergebnisse des Unternehmens könnten das grundsätzlich bestehende Risiko nicht ex ante in Abrede stellen. Die Beurteilung des Vorhandenseins eines Risikos wäre demzufolge immer erst ex post vorzunehmen und es gäbe demzufolge in keinem über mehrere Jahre erfolgreichen Unternehmen ein unternehmerisches Risiko. In der Senatsentscheidung vom 20. November

2003 betreffend die Graf GmbH sei diese ex post Beurteilung in nicht nachvollziehbarer Weise ebenfalls angewendet und auf Seite 7 unten folgendes festgestellt worden:

" 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 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 Geschäftsführervertrag daher auch nicht schlagend geworden. Lässt die 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 ständiger Rechtsprechung des VwGH ein Unternehmerrisiko nicht zu begründen, zumal erfolgsabhängige Lohnkomponenten auch bei leitenden Angestellten keineswegs unüblich sind (VwGH 12. September 2001, 2001/12/0180). Im Hinblick auf die tatsächlich erzielten Betriebsergebnisse kommt weder dem Umstand, dass bei einem negativen EGT kein Anspruch auf eine Tätigkeitsvergütung besteht, noch jenem, dass der Geschäftsführer bei negativen Betriebsergebnissen in zwei aufeinanderfolgenden Kalenderjahren zur teilweisen Abdeckung der negativen Ergebnisse vertraglich verpflichtet ist, maßgebliche Bedeutung zu, zumal der Eintritt eines solchen Falles weder aus der Aktenlage hervorgeht noch von der Berufungswerberin 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."

Diese rückblickende Beurteilung der tatsächlichen Risikotragung auf der Grundlage der tatsächlich erzielten Gewinne bleibe unverständlich, weil es nicht sein kann, dass der Tüchtige für seinen Erfolg bestraft wird. Nur dann, wenn jedes unternehmerische Risiko mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit schon von Anbeginn an ausgeschlossen werden könnte, wäre die vertraglich vereinbarte Risikotragung ohne Bedeutung. Außerdem sei in dem die zitierte VGH-Beschwerde betreffenden Fall ausdrücklich und unbestritten ein fixer monatlicher Bezug und zusätzlich eine Erfolgsprämie vereinbart worden. Der zitierte Fall sei also mit dem streitgegenständlichen Berufungsfall in wesentlichen Punkten nicht vergleichbar, weil hier weder ein Fixbezug noch eine Prämie vereinbart wurden. Abgesehen davon bringe auch der in den Raum gestellte nachträgliche Risikoausschluss, im Falle schlechter Betriebsergebnisse, keine erkennbaren wirtschaftlichen Vorteile. Aus der Tatsache, dass in den Wirtschaftsjahren 1997 bis 2000 die für die GF-Vergütung maßgebende Bemessungsgrundlage in der schmalen Bandbreite von ATS 2,0 bis 2,7 Mio geblieben ist und

es deshalb zu Kürzungen der variablen Bezüge gekommen ist, könne jedenfalls nicht geschlossen werden, dass es sich insgesamt um eine von den "Cash Flow"-Schwankungen unabhängige Vergütung gehandelt hat. Diese Schlussfolgerung stehe im klaren Widerspruch zur vertraglich vereinbarten Risikoaufteilung zwischen der Gesellschaft und deren Geschäftsführern. Wie die Betrachtung über einen längeren Zeitraum bis hin zum KJ 2003 zeigt, seien die Ergebnisse in den KJ 1997 – 2000 nur zufällig innerhalb der schmalen Bandbreite geblieben. In den Folgejahren seien dann sehr wesentliche Schwankungen feststellbar (EGT 2001 ATS 2.817.399, 2002 ATS 6.325.917, 2003 ca ATS 4.239.000). Erhebliche Schwankungen ergäben sich neben normalen Ergebnisschwankungen besonders aus nicht jährlich anfallenden Aufträgen. Wesentlich sei in diesem Zusammenhang auch, dass die Gesellschaft ihre Tätigkeit erstmals im KJ 1995 aufgenommen habe und der Umsatz erst allmählich ausgeweitet werden konnte. Die Höhe der GF-Vergütungen sollte gerade in den ersten Jahren einen spürbar positiven Cash-Flow für die Gesellschaft auch bei geringen Gewinnen noch möglich machen. Die seinerzeit vereinbarte Kürzung der GF-Vergütungen innerhalb einer Bandbreite der Bemessungsgrundlage von ATS 700.000 (von ATS 2 Mio bis ATS 2,7 Mio) sei besonders im Hinblick auf künftige Kredittilgungen und in Relation zu den übrigen Kosten so berechnet worden, dass die GF-Vergütungen mit ca 20 % der Betriebsleistung limitiert wurden (20 % der Betriebsleistung des KJ 1995 ATS 8.667.000 ergibt 1.740.000 als Obergrenze einer für zwei GF insgesamt verkraftbaren GF-Vergütung). Insgesamt sollte so einschließlich der Personalkosten für die Angestellten ein Wert von 60 % der Betriebsleistung möglichst nicht überschritten werden. Erst bei darüber hinausgehender Betriebsleistungen und gleichbleibender Kostenstruktur sollten allmählich die Anpassung des Einkommens an ein berufstypisches Niveau erreicht werden. Bei Ergebnissen unter ATS 2 Mio sollte es hingegen Kürzungen bis weit unter das Grundentgelt geben und bei negativen Ergebnissen in den beiden Vorjahren sollte es sogar zu wesentlichen Rückzahlungen (40 % des negativen CF) der in den zwei Vorjahren bezogenen Vergütungen kommen. Neben dem Risiko nicht einmal den unteren Schwellenwert von ATS 2 Mio Cash Flow zu erreichen, bestünde also für die GF auch noch zusätzlich das vertraglich eingegangene Risiko, bei Verlusten mit Zahlungen an die Gesellschaft rechnen zu müssen. Es erhebe sich hier schon die Frage, wie die Vergütung denn noch variabler vereinbart werden könnte.

Die Feststellung des Finanzamtes, es liege die Vereinbarung eines Fixbezuges vor, sprengt den Rahmen der freien Beweiswürdigung, denn sie stehe im klaren Widerspruch zu dem vom Finanzamt nicht bestrittenen Vertragsabschluss. Die Abgabenbehörde habe ihre Ermittlungen im Interesse der Erforschung der Vollständigkeit und Richtigkeit des Sachverhaltes, also im Interesse der Berücksichtigung der materiellen Wahrheit ohne Rücksicht auf fiskalische Vorteil- oder Nachteilhaftigkeiten zu führen (VGH 12. Dezember 1985, 85/16/99). Die freie

Beweiswürdigung könne und dürfe also nicht profiskalisch dazu missbraucht werden, vertraglich geregelte Tatbestände völlig zu ignorieren. Im gegenständlichen Fall handle es sich um Vereinbarungen zwischen 2 Gesellschaftern und 2 GF in Personalunion. Keiner der Vertragspartner habe die Möglichkeit den Vertrag einseitig abzuändern und es mache dies zudem auch keinen wirtschaftlichen Sinn.

Der Jahresabschluss für das KJ 2003 sei zwar derzeit noch nicht endgültig erstellt, aus dem vorliegenden Datenmaterial ergebe sich aber ein rechnerischer Aufwand für die Geschäftsführung von ca € 243.000 bei einer Bemessungsgrundlage von € 330.000. Ein Vergleich der sehr unterschiedlich hohen GF-Vergütungen der Perioden 1999 bis 2003 verdeutliche das Risiko bedeutender Einkommensschwankungen hinreichend.

Zuerst einmal wolle man darauf hinweisen, dass sich die in der BVE zitierte Literaturstelle (Zorn, SWK S 347) überhaupt nicht mit dieser Problematik auseinandersetzt. Die Literaturstelle befasse sich ausschließlich mit der Verfassungsmäßigkeit der den DB und die KommSt betreffenden Gesetzesstellen. Aus der fiktiven Möglichkeit einer nachträglichen Vertragsänderung im Falle negativer Ergebnisse und angeblicher, nicht näher beschriebener Schwierigkeiten mit der Sachverhaltsermittlung leite die Abgabenbehörde und auch der Senat (Entscheidung Graf GmbH) Argumente für die Nichtanerkennung der vertraglich vereinbarten Risikotragung ab. Für die Gesellschafter-Geschäftsführer erkennbare Vorteile seien aus der Fiktion einer solchen Vertragsänderung allerdings nicht erkennbar. Bei diesen Überlegungen sei offensichtlich nicht bedacht worden, dass dadurch lediglich eine mit finanziellen Nachteilen verbundene Risikoverschiebung von der Geschäftsführerebene auf die Gesellschafterebene bewirkt würde. Im Falle von negativen Ergebnissen würden die wirtschaftlichen Folgen dieser nachträglichen Vertragsänderung folgendes bewirken:

- Der Gesellschafter GF würde sich zwar durch die in den Raum gestellte Vertragsänderung (Ausschluss der Risikotragung bei negativen Ergebnissen) aus der Risikoverpflichtung als GF winden, er würde aber das Risiko nur auf die Gesellschafterebene verschieben, ohne sich insgesamt von der Verpflichtung befreien zu können.
- In der Folge würden vermutlich auf der Gesellschafterebene, wegen der in der Gesellschaft fehlenden Geldmittel (negativer Cash-Flow) und der eingetretenen Wertminderung seiner Beteiligung (Wegfall der Rückforderungsansprüche), die zuvor bei der Kreditaufnahme eingegangenen Bankhaftungen schlagend werden.
- Zudem wäre eine Vertragsänderung auch aus steuerrechtlicher Sicht völlig unsinnig, weil die für den Fall negativer Ergebnisse mit dem GF vereinbarte Abdeckung des negativen Cash-Flow auf der Geschäftsführerebene mit den Einkünften des gleichen KJ steuermindernd zum Normalsteuersatz verrechnet werden könnte. Wie aus den

Steuererklärungen der Gesellschafter GF ersichtlich ist, seien bisher in jedem KJ beträchtliche Einkünfte aus anderen Quellen ausgewiesen worden, die neben den GF-Vergütungen des laufenden KJ ebenfalls mit eventuellen Abdeckungszahlungen ausgeglichen werden könnten. Der wesentliche Steuervorteil eines Ausgleiches mit anderen Einkünften würde aber durch die unterstellte Vertragsänderung vollständig verloren gehen.

- Beim nachträglichen Ausschluss der ursprünglich vereinbarten Risikovereinbarung könnten die Zahlungen aus der Inanspruchnahme der Bankhaftungen auf der Gesellschafterebene, wenn überhaupt, dann erst bei einer künftigen Anteilsveräußerung steuerlich abgesetzt werden. Das allerdings auch nur für den Fall, dass nach Abzug der Bürgschaftszahlungen an die Bank noch ein Veräußerungsgewinn verbleiben würde. Der auf den noch verbleibenden Veräußerungsgewinn anzuwendende halbe Steuersatz würde den Steuervorteil aus der Absetzung der Zahlungen an die Bank weiter vermindern.
- Es werde auch nochmals darauf hingewiesen, dass die vertraglich vereinbarten Rückzahlungsverpflichtungen der beiden Gesellschafter auch der Hausbank bekannt sind und deshalb klar nach außen in Erscheinung getreten sind. Auch aus diesem Grund sei eine nachträgliche Vertragsänderung zu Lasten der Gesellschaft nicht ohne Zustimmung der Bank möglich.

Der in den Raum gestellte fiktive nachträgliche Risikoausschluss würde infolge der oben dargelegten nachteiligen Folgen den Erfahrungen des täglichen Lebens völlig widersprechen, denn niemand setze sich absichtlich einer wirtschaftlichen und steuerlichen Schlechterstellung aus. Die von der Abgabenbehörde mehrfach angesprochene Selbstkontrahierungsmöglichkeit rechtfertige also kein nachvollziehbares Argument für die Nichtanerkennung der Risikotragung, zumal eine Selbstkontrahierung im Zusammenhang mit der Änderung der Geschäftsführungsverträge de facto nicht möglich sei, da eine Vertragsänderung zudem nur durch einen einstimmigen Beschluss erfolgen kann (je 50 % Beteiligung). Das vom Finanzamt auf Seite zwei angeführte Erkenntnis des VGH vom 10. Mai 2001, 2001/14/0061 gebe es leider nicht. Sollte jenes vom 10. Mai 2001, 2001/15/0061 gemeint sein, so könne damit für den vorliegenden Fall nichts gewonnen werden, da sich das Erkenntnis zwar mit zu 50 % beteiligten Gesellschaftern und deren DB-, DZ-Pflicht auseinandersetzt, aber ansonsten vom Sachverhalt her keinesfalls vergleichbar ist.

Die Besteuerung sei nach ständiger Rechtsprechung auch nicht ein fiktiver, sondern ausschließlich der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt zu Grunde zu legen. Hiezu wurden zwei Rechtsätze des VGH (2001/13/009, 2001 10 17 und Sammlungsnummer VwSlg 3035 F/1964) angeführt.

Das Finanzamt könne deshalb die fiktive künftige Nichteinhaltung eines bestehenden Vertrages nicht als Sachverhalt für die Besteuerung heranziehen. Die Behörde bzw der VGH erklärten selbst, würde in einem Verlustjahr die Einhaltung der Risikotragung nachgewiesen, so bestünde kein Zweifel an der Risikotragung. Der Nachweis des Tatbestandes der Änderung des Vertrages (entgegen aller wirtschaftlich vernünftigen Überlegungen, wie bereits dargelegt) als Grundlage für die Besteuerung könne erst bei Verwirklichung dieses Sachverhaltes möglich sein. Die fiktive Unterstellung der künftigen Vertragsänderung, die nur zu Gunsten des Fiskus vorgenommen wird, widerspreche der Rechtsprechung und Rechtstaatlichkeit. Dem Abgabepflichtigen die Beweislast für die Nichtverwirklichung eines künftig möglichen Sachverhaltes aufzubürden und aus deren Nichterbringung (wie auch?) eine Steuerpflicht abzuleiten, widerspreche somit allen Grundsätzen der Rechtstaatlichkeit. Die Behörde habe daher den konkreten realen Vertrag, der zudem nach außen in Erscheinung getreten ist, der Besteuerung zu Grunde zu legen. Erst ein nachweislicher nachträglicher Risikoausschluss würde der Argumentation der Behörde von der Fiktion zur realen Relevanz verhelfen.

Zur Frage der Risikotragung werde darauf hingewiesen, dass besonders bei Wirtschaftstreuhändern die Risikotragung durch Haftungsfälle in den vergangenen Jahren enorm zugenommen hat. Diese Tatsache sei bei der Kammer der WT leicht nachprüfbar. Die daraus resultierenden Konsequenzen könnten auch keineswegs mit denen eines Dienstnehmers verglichen werden. Für den Fall einer Insolvenz der Gesellschaft gebe es keine finanzielle Absicherung der wesentlich beteiligten Gesellschafter, weder über den Entgeltfortzahlungsfond, noch über Arbeitslosengeld, Abfertigung etc. Auch drohe den wesentlich beteiligten Gesellschafter GF ein volliger Verlust aller gegenüber der Gesellschaft bestehender Ansprüche, die aus deren Geschäftsführerstellung zuvor entstanden sind und wegen der Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft nicht mehr zu Auszahlung gelangt sind. Wegen der Gesellschafterstellung würden alle Ansprüche der GF im Konkursverfahren, egal aus welchem Titel sie entstanden sind, nicht anerkannt oder als eigenkapitalersetzende Darlehen der Gesellschafter behandelt werden. Es komme also zu einer untrennbaren Vermischung der Gesellschafter und Geschäftsführerstellung. Es sei auch naheliegend, dass ein Konkurs der WT-Gesellschaft von den Klienten, ähnlich dem Kunstfehler eines Arztes, nicht der Gesellschaft selbst, sondern mit allen negativen, beruflichen Wirkungen direkt den als Organe tätigen Beratern (GF) zugeordnet würde. Die daraus sich ergebenden finanziellen Folgewirkungen (Teil des freiberuflichen Risikos) würden dann ausschließlich an der berufsberechtigten, freiberuflich tätigen Person hängen und könnten nur sekundär der Gesellschafterebene zugeordnet werden.

Es seien von den GF neben den Durchschnittssätzen gemäß § 17 EStG auch noch die Pflichtbeiträge zur Pensionsversicherung, die Pflichtbeiträge zur Krankenversicherung und die Pflichtbeiträge zur Kammerpension geleistet. Der Senat gehe in der Senatsentscheidung Graf GmbH jedoch davon aus, dass die Sozialversicherungsbeiträge einnahmenabhängige und hinsichtlich des Arbeitnehmeranteiles auch von "üblichen Dienstnehmern" im Sinne des § 47 Abs 2 EStG zu tragende Ausgaben sind. Im vorliegenden Fall seien aber die zu leistenden Krankenversicherungsbeiträge (Pflichtversicherung) keine einnahmenabhängige Beiträge und es leiste der Arbeitgeber auch weder zur Pensionsversicherung noch zur Krankenversicherung einen Arbeitgeberanteil. Außerdem bestehe beim "üblichen" Dienstnehmer keine Verpflichtung zur Leistung von jährlich von der Kammer für den Berufsstand neu festgesetzten Beiträgen für eine Kammerpension (derzeit jährlich € 3.678). Zudem zeige die gesetzlich bestehende Pauschalierungsmöglichkeit gemäß § 17 EStG auch auf, dass auch der Gesetzgeber vom tatsächlichen Anfall weiterer Ausgaben im Ausmaß von zumindest 6 % ausgeht, die im einzelnen zur steuerlichen Anerkennung nicht nachgewiesen werden müssen.

In Ergänzung der Berufung werde noch vorgebracht, dass nicht, wie in der Bescheidbegründung (Bericht des Prüfers) angeführt wurde, "die Entlohnung/Entnahmen laufend, auch bei Abwesenheit/Urlaub usgl" erfolgt ist. Die Verrechnungskonten der GF seien vom Prüfer weder angefordert noch eingesehen worden. Wenn es gewünscht wird, könne jederzeit ein Ausdruck über die völlig unregelmäßig und auch in unterschiedlicher Höhe erfolgten Auszahlungen in den betreffenden KJ vorgelegt werden. Lediglich die Mietzahlungen an einen GF seien laufend ausbezahlt worden.

Die im Vorlageantrag auf Seite zwei unten vorgebrachten für ein Dienstverhältnis fehlenden Merkmale (Vertretungsmöglichkeit, keine fixen Dienstzeiten, eigene Versicherungspflicht, Ausschluss der Anwendung arbeitsrechtlicher Bestimmungen) seien zwar entsprechend der in der zuletzt ergangenen Senatsentscheidung (Graf GmbH) zitierten Rechtsprechung im Zusammenhang mit der Weisungsgebundenheit zu sehen, das schließe aber nicht aus, dass bei der im Steuerrecht anzuwendenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise das Gesamtbild der Rechtsbeziehung für die Beurteilung des Sachverhaltes maßgebend ist.

Beide Gesellschafter hätten in den streitgegenständlichen KJ nein den Einkünften aus ihrer Tätigkeit als GF auch noch andere Einkunftsquellen gehabt, sodass zur Bestreitung des Lebensunterhaltes keine wirtschaftliche Abhängigkeit von der Gesellschaft gegeben war. Ein Gesellschafter hätte neben dieser Einkunftsquelle in den KJ 1995 bis 2002 durchschnittliche Einkünfte von ca € 34.500 (ohne endbesteuerte Einkunftsteile) und der andere (zweite) Gesellschafter hätte in den Steuererklärungen jeweils ausgewiesene Mieteinnahmen von jährlich € 45.000.

Es werde ersucht den im Vorlageantrag auf Seite 5 in der Tabelle fett hervorgehobenen Betrag von ATS 577.200 auf ATS 735.600 zu korrigieren. Bei Vertragsabschluss im KJ 1996 sei für die Bandbreite von ATS 2 bis 2,7 Mio eine GF-Vergütung von insgesamt ATS 1.740.000 vereinbart worden. In der Tabelle im Vorlageantrag seien vom beispielhaft angenommenen Cash-Flow-Wert von ATS 2,7 Mio irrtümlich ATS 1.980.000 als gesamte GF-Bezüge abgezogen worden. Die dort in der Tabelle ausgewiesenen Werte hätten aber erst ab dem KJ 2000 Geltung. Für 1997 bis 1999 würden die in einer neuen in diesem Schriftsatz dargestellte Tabelle angegebenen Werte stimmen.

Abschließend werde zusammengefasst:

- Die vereinbarten GF-Vergütungen seien sowohl in positiver als auch in negativer Richtung völlig variabel. Sie würden sich aus dem EGT zuzüglich der AfA errechnen. Sie seien nicht willkürlich festgesetzt, sondern basierten auf betriebswirtschaftlichen Erfordernissen (Kapitalbedarf).
- Es gab und gebe auch weiterhin weder wirtschaftlich noch steuerrechtlich sinnvolle Gründe für eine nachträgliche Verschiebung der Risikotragung von der Geschäftsführerebene auf der Gesellschafterebene.
- Die vertragliche Vereinbarung war und sei wirtschaftlich und steuerrechtlich sowohl für die Gesellschaft als auch für die Gesellschafter sinnvoll.
- Die Verträge seien in Bezug auf die Risikotragung nie verändert worden. Als einzige Änderung habe es im Jahr 2000 – erstmals nach vier Jahren Laufzeit – eine Inflationsanspassung der Vergütungen gegeben.
- Die GF-Vergütungen seien in allen Jahren vertragskonform abgerechnet und auf den Verrechnungskonten gutgeschrieben worden.
- Es habe keine laufende Entlohnung/Entnahmen, auch bei Abwesenheit/Urlaub usgl. gegeben. Die Vergütung sei in unregelmäßig hohen und unregelmäßigen Abständen von den GF abgehoben worden.
- Beide GF seien von der Gesellschaft wirtschaftlich nicht abhängig.
- Es gab und gebe keinerlei Schwierigkeiten mit der Sachverhaltsermittlung und es seien auch keine solchen genannt worden.
- Die Verträge der GF seien auch im Außenverhältnis klar in Erscheinung getreten und seien Grundlage besonderer Kreditvereinbarungen (Rahmen, Rückzahlung) die nur indirekt die Gesellschafterebene betreffen. Eine einseitige Änderung wäre nur in Absprache mit der Bank möglich.
- Innerhalb des Beobachtungszeitraumes von 1997 bis 2003 sei es zu sehr erheblichen Einkommensschwankungen gekommen.

Es würden sich also keine erkennbaren Gründe die vereinbarte Risikotragung steuerrechtlich nicht anzuerkennen ergeben. Für den Fall der Nichtanerkennung werde um ausführliche Angabe jener Gründe ersucht, die einer Anerkennung der Risikotragung entgegen stehen.

Mit Schriftsatz vom 30. September 2005 wurden die Anträge vom 28. Jänner 2003 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid vom 12. Juni 2002 auf Entscheidung über die eingebrachte Berufung durch den gesamten Berufungssenat in einer mündlichen Verhandlung ersatzlos zurückgezogen.

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 BGBI. 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 BGBI. 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 BGBI. Nr. 958/1993 bzw. § 57 Abs. 7 und 8 HKG idF BGBI. 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 - Weisungsgebundenheit ihre Unterscheidungskraft verlieren und daher für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen, nicht brauchbar sind. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsgebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem Folgende (vgl. hierzu auch Arnold, ÖStZ 2000, 639f): fixe Arbeitszeit (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 Delegierung von bestimmten Arbeiten (vgl. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339).

Näher zu beleuchten wären somit folgende Kriterien:

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).

Gerade diese Eingliederung erscheint im gegenständlichen Fall jedenfalls gegeben, zumal der wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer die Bw laut Firmenbuchauszug vom 8. November 2005 seit 24. September 1997 selbstständig vertrat und somit die Aufgaben der Geschäftsführung über einen längeren Zeitraum andauernd und kontinuierlich erfüllt hat. Diesbezüglich wird auch auf den mit Schriftsatz vom 12. Juli 2002 vorgelegten Geschäftsführervertrag verwiesen, der unter Punkt II. den Tätigkeitsbereich und die Funktion des GF beschreibt.

Fest steht, dass für das Unternehmen der persönliche Arbeitseinsatz des GF zB bei der Leitung des Unternehmens, dem Aufbau bzw Überwachung obgenannter Firma etc erforderlich war. Im Streitfall ist unter Berücksichtigung des "funktionalen" Verständnisses des Begriffes "Eingliederung in den betrieblichen Organismus" (VwGH 29.1.2002, 2001/14/0076) und unter Bedachtnahme auf den umfangreichen Tätigkeitsbereich eines Gesellschafter Geschäftsführers eine faktische Eingliederung desselben bei Erfüllung des von ihm 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 Merkmals 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 überwälzbaren 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).

Bei der Beurteilung, ob ein Unternehmerrisiko vorliegt, kommt es - wie ausgeführt - auf die tatsächlichen Verhältnisse an: Laut dem im Akt befindlichen Fragenkatalog habe es eine reine Erfolgsabhängigkeit der Entlohnung nach festen Kriterien (zT über eine umsatzabhängige Vergütung und zT über eine Cashflow-abhängige Vergütung) gegeben. Es habe keine feste Entlohnung gegeben und es bestünden im Jahresvergleich wesentliche Schwankungen (zT auch über 70 %). Es seien Akontierungen in zT unterschiedlicher Höhe und zT unterschiedlicher Anzahl erfolgt. Kilometergelder, Tages- und Nächtigungsgelder und sonstiges würden nur in Ausnahmefällen als Spesenersatz bezahlt. Laut Erhebungen des Lohnsteuerprüfers ergab sich in den Jahren 1998 (erst ab August) bis 2001 folgende Entwicklung:

Die Entnahmen seien laut Angaben des Lohnsteuerprüfers laufend - das heisst auch bei Abwesenheit/Urlaub usgl - erfolgt. Wie bereits in der Berufungsvereinstscheidung vom 18. November 2002 ausgeführt, sei bis zum Beginn der ggstdl Lohnsteuerprüfung (24. April 2002) den Akten des Finanzamtes (nämlich der Bw und deren GF) sowie den eingereichten Steuererklärungen samt Beilagen und Erläuterungen auch nicht nur ansatzweise zu entnehmen gewesen, dass die in den Steuererklärungen ausgewiesenen Vergütungen an den GF nur auf einer groben Schätzung beruhen würden und es vereinbart gewesen sei, dass mit dem Jahresabschluss zum 31. Dezember 2001 eine kontokorrentmäßige Abrechnung aller bisher erklärten und endgültig rechtskräftig veranlagten Vergütungen an den GF durchgeführt werden wird. Zusammenfassend wird auf die weitere Argumentation in der Berufungsvereinstscheidung verwiesen, woraus hervorgeht, dass sich im vorliegenden Berufungsfall kein Unternehmerrisiko des GF ergibt. Hinzuweisen ist auch auf die unter Punkt 12 im Vorlageantrag vom 20. Jänner 2003 angeführte Abrechnung der Akontierungen erst im Jahresabschluss 2001 und den Verzicht auf die Anpassung aus Praktikabilitätsgründen und Gründen der Übersichtlichkeit in den Vorjahren.

Laut Schriftsatz vom 28. Oktober 2005 wurde die Abrechnung der Akontierung insoweit durchgeführt, als laut FIBU-Kontoaufstellung des Jahres 2001 die Geschäftsführerbezüge nunmehr mit € 149.396,18 ausgewiesen wurden. Dieser Betrag deckt sich mit jenem in der Steuererklärung des GF angegebenen. Das heisst, dass sich eine Differenz zwischen der vom Lohnsteuerprüfer angegebenen Entnahmenhöhe von ursprünglich € 41.496,19 und den nunmehr angegebenen € 149.396,18 in Höhe von € 107.899,99 ergibt.

Die von der steuerlichen Vertretung ins Treffen geführten Argumente konnten somit die Tatsache des Nichtvorliegens eines Unternehmerrisikos nicht entkräften.

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 z.B. 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 aus, wenn die Geschäftsführervergütung zB dem Verrechnungskonto jährlich gutgeschrieben wird (vgl. VwGH 27.8.2002, 2002/14/0094, 18.9.2003, 2001/15/0151).

Im Streitfall erfolgte die Entlohnung durch Entnahmen des Geschäftsführers in der vom Lohnsteuerprüfer jährlich angegebenen Höhe, wobei im Jahr 2001 eine Änderung bzw Erhöhung laut vorgelegter FIBU-Aufstellung vorgenommen wurde. Laut Einkommensteuererklärung des GF und Angaben der steuerrechtlichen Vertretung im Schriftsatz vom 28. Oktober 2005 ergab sich anstelle des ursprünglichen Wertes von € 41.496,19 ein Wert in Höhe von € 149.396,18.

Eine laufende Entlohnung ist bei den bereits dargestellten Entnahmemodalitäten ebenfalls als gegeben zu erachten.

In der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. November 2004, 2003/13/0018, wird nunmehr revidierend wie folgt ausgeführt:

Eine Überprüfung der Rechtsanschauungen, die der Verwaltungsgerichtshof zu den Voraussetzungen einer Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in der referierten Judikatur geäußert hat, gebe - auch im Lichte der daraus gewonnenen Erfahrungen - dazu Anlass, die bisher vertretene Rechtsauffassung dahin zu revidieren, dass in Abkehr von der Annahme einer Gleichwertigkeit der zu obigen lit a bis c genannten Merkmale die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung in den Hintergrund zu treten haben und entscheidende Bedeutung vielmehr dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist.

Zu diesem Ergebnis ist der Verwaltungsgerichtshof aus nachstehenden Überlegungen gelangt: Die Schwierigkeiten, welche die Auslegung der Vorschrift des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 bereitet, würden vornehmlich in der vom Gesetzgeber gebrauchten Wortfolge "sonst alle" wurzeln.

Dass der Gesetzgeber mit dem Wort "sonst" den Umstand der gesellschaftsvertraglich begründeten Freiheit des Geschäftsführers (oder in anderer Weise für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters) von jeder Fremdbestimmung ansprechen und damit das Merkmal der

Weisungsgebundenheit als Tatbestandsvoraussetzung der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigen wollte, habe der Verwaltungsgerichtshof schon in seinen Erkenntnissen vom 18. September 1996, Slg. N.F. Nr. 7118/F, und vom 20. November 1996, Slg. N.F. Nr. 7143/F, ausgesprochen und an diesem Verständnis von der Bedeutung des Ausdrucks "sonst" auch in der Folge festgehalten. Der Verwaltungsgerichtshof bleibe bei diesem Verständnis.

Ist die Bedeutung des Wortes "sonst" in der Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 klargestellt, dann gelte es, den Bedeutungsgehalt des Wortes "alle" in dieser Gesetzesvorschrift zu erforschen.

Der Verfassungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 1. März 2001, G 109/00, VfSlg. Nr. 16.098, dargelegt, dass die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Abgrenzung selbständiger von nichtselbständiger Arbeit einem - vom Verfassungsgerichtshof geteilten - Verständnis der Gesetzeslage entspreche, welches die Begriffe der Selbständigkeit/Unselbständigkeit und des Dienstverhältnisses sowie des Arbeitnehmers im steuerlichen Sinn nicht als durch § 47 EStG 1988 abschließend definiert ansieht, sondern als durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten "Typusbegriff" deutet. Solchen "Typusbegriffen" seien die realen Erscheinungen nicht zu subsumieren, sondern an Hand einer Vielzahl von Merkmalen zuzuordnen, wobei nicht stets alle Merkmale in gleicher Intensität ausgebildet sein müssten und die Entscheidung letztlich nach dem Gesamtbild zu erfolgen habe, heisst es im genannten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes weiter. Der Verfassungsgerichtshof verstand unter dem in der Vorschrift des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gebrauchten Ausdruck "alle" in seinem Erkenntnis somit augenscheinlich die außerhalb der Weisungsgebundenheit - nach der Besonderheit des Leistungsverhältnisses eines Gesellschafters zu seiner Gesellschaft - noch in Betracht kommenden Merkmale eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses, wie sie von der Rechtsprechung als zu den gesetzlich durch § 47 Abs. 2 EStG 1988 definierten Tatbestandsvoraussetzungen hinzutretend entwickelt worden waren.

An dieser Auffassung hat sich die zu obigen Punkten (Unternehmerrisiko, Eingliederung in den geschäftlichen Organismus etc.) referierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes in der Folge orientiert und hat neben der Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft auch das Fehlen eines Unternehmerwagnisses aus der Tätigkeit für die Gesellschaft und das Element laufender Lohnzahlung als relevante Kriterien angenommen. Die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 beschreibt das steuerrechtliche Dienstverhältnis allerdings mit zwei Merkmalen, nämlich der Weisungsgebundenheit einerseits und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers andererseits. Diese beiden Merkmale gehen nach der vom Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis

vom 1. März 2001 zum Ausdruck gebrachten Sichtweise, der sich der Verwaltungshof in seinem Erkenntnis vom 10. November 2004, 2003/13/0018, anschließt, nicht in einem Oberbegriff der Weisungsunterworfenheit auf. In den hg. Erkenntnissen vom 17. Mai 1989, 85/13/0110, Slg. NF. Nr. 6.403/F (zitiert im genannten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes), vom 31. Juli 1996, 95/13/0289, vom 23. Mai 2000, 97/14/0167, vom 20. Dezember 2000, 99/13/0223, Slg. NF. Nr. 7.569/F, vom 25. Jänner 2001, 95/15/0074, und zuletzt vom 24. Juni 2004, 2001/15/0113, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass (nur) in Fällen, in denen die im Gesetz festgeschriebenen Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen ist.

Wird das in § 47 Abs. 2 EStG 1988 normierte Tatbestandselement der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck "sonst" in § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigt (oder im Verständnis des Verwaltungsgerichtshoferkenntnisses vom 23. April 2001, 2001/14/0054, "hinzugedacht"), dann kann sich der Ausdruck "alle" in derselben - auf die gesetzliche Definition des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 verweisenden - Vorschrift damit (primär) nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers beziehen. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann in einer dem Gesetzeswortlaut verpflichteten Auslegung Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nur noch in solchen Fällen zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre.

Hievon wird aber in aller Regel - und somit auch im Berufungsfall - nicht auszugehen sein, weil die Frage, nach der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft weiterhin nach jenem bereits referierten Verständnis von diesem Tatbestandsmerkmal zu beantworten ist, zu dem der Verwaltungsgerichtshof in seiner bisherigen Rechtsprechung gefunden hat. Nach diesem Verständnis wird dieses für die Erfüllung des Tatbestandes der Einkünfteerzielung nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 notwendige Merkmal durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird, ohne dass dabei von Bedeutung wäre, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde. Mit der Erzielung von Einkünften aus Vergütungen im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988

werden zufolge der Qualität dieser Vorschrift als *lex specialis* gegenüber anderen Einkünftetatbeständen diese nämlich - wie dies der Verwaltungsgerichtshof schon in seinem Erkenntnis vom 26. November 2003, 2001/13/0219, so entschieden hat - durch eine solche Tätigkeit rechtlich verdrängt, welche durch einen Steuerpflichtigen in seiner Eigenschaft als Gesellschafter jener Gesellschaft gegenüber erbracht wird, an der er im Sinne des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 wesentlich beteiligt ist.

Das dem von der Rechtsprechung als zusätzlichem Hilfskriterium entwickelten Abgrenzungselement des Bestehens oder Fehlens eines Unternehmerrisikos bei der Betrachtung der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft auch in der praktischen Rechtsanwendung keine Bedeutung zukommt, zeigt übrigens die vom Verwaltungsgerichtshof aus seiner reichhaltigen Rechtsprechung gewonnene Erfahrung, nach der ein dem Gesellschafter-Geschäftsführer aus der Geschäftsführungstätigkeit erwachsenes und rechtlich dieser Tätigkeit zuzuordnendes Unternehmerwagnis bislang so gut wie nie erwiesen werden konnte, zumal in den wenigen Beschwerdefällen, in denen der angefochtene Bescheid aufzuheben war, der Aufhebungsgrund regelmäßig in Unzulänglichkeiten der Bescheidbegründung wurzelte.

Liegt bei der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft eine auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführende Weisungsungebundenheit vor, wie sie der Ausdruck "sonst" in der in Rede stehenden Vorschrift unterstellt, dann sind 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 (im Zweifelsfall zusätzlich heranziehbare) Indizien für ein Dienstverhältnis wären, für das Vorliegen des Tatbestandes nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ebenso irrelevant wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaft und tätigem Gesellschafter. Die gesetzlich begründeten Unterschiede zwischen der Rechtsstellung eines Gesellschafter-Geschäftsführers (oder in anderer Weise für die Gesellschaft Tätigen) zu der eines Arbeitnehmers haben ihren Grund in den Anknüpfungen der arbeits-, sozial- und haftungsrechtlichen Schutzgesetze an das Vorliegen eines Rechtsverhältnisses im Sinne des Arbeitsrechtes, das zufolge der Eigenart der hier untersuchten Leistungsbeziehung häufig nicht vorliegt.

Im Sinne des Erkenntnisses des verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, hat der Verwaltungsgerichtshof auch in seinen Erkenntnissen vom 22. Dezember 2004, 2004/15/0082, 2003/15/0056, 0043 entschieden.

Im vorliegenden Berufungsfall übten die GF bei der Bw ihre Geschäftsführungstätigkeit seit September 1997 aus. Das Merkmal ihrer Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft ist aufgrund vorstehender Ausführungen zweifelsfrei gegeben.

Die von der steuerrechtlichen Vertretung umfassend vorgetragenen Argumente (völlige persönliche und wirtschaftlicher Unabhängigkeit, örtliche und zeitliche Ungebundenheit, Weisungsfreiheit, Möglichkeit der Vertretung, reine Akontierung der GF-Vergütungen etc) gehen somit mangels rechtlicher Relevanz der vorgetragenen Sachverhalte (siehe das bereits zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. November 2004, 2003/13/0018) ins Leere.

Mit dem Bundesgesetz vom 17. Dezember 1979, BGBl. 1979/570, mit dem das Handelskammergegesetz geändert worden war, wurde eine neue Kammerumlage eingeführt, die in Form eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (§ 41 des FLAG 1967, BGBl 1967/367) erhoben wird. Diese Kammerumlage wurde mit Wirkung ab 1. Jänner 1999 im Wirtschaftskammergegesetz 1998, BGBl I 1998/103 neu geregelt. Die hierfür maßgeblichen Bestimmungen sind in § 122 Abs 7 und 8 sowie in § 126 Abs 1 dieses Bundesgesetzes enthalten.

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ist eine Selbstbemessungsabgabe, so wie der Dienstgeberbeitrag selbst. Es finden auf den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag auch die Bestimmungen, die für den Dienstgeberbeitrag gelten, analog Anwendung. Zur Entrichtung des Zuschlages sind jedoch nur solche Dienstgeber verpflichtet, die Kammermitglieder sind. Nachdem die berufungsführende GmbH nicht Mitglied der Wirtschaftskammer ist, besteht keine Dienstgeberbeitragszuschlagspflicht iS des § 122 WKG.

Zusammenfassend ist aufgrund vorstehender Ausführungen festzuhalten, dass im Gegenstandsfall die Voraussetzungen für die Qualifikation der Entnahmen des wesentlich beteiligten Geschäftsführers nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 erfüllt sind. Die vom Geschäftsführer entnommenen Beträge bzw Entlohnungen in der vom Prüfer im Prüfungsbericht jährlich angegebenen Höhe bzw in der von der steuerlichen Vertretung in ihrer Eingabe vom 14. Dezember 2005 angegebenen Höhe bzw der vom Finanzamt übermittelten Kopien der einzelnen Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen für 1997 bis 2001 sind daher gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 in die Beitragsgrundlage des DB einzubeziehen.

Der angefochtene Bescheid war daher insoweit abzuändern, als der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag von den von der steuerrechtlichen Vertretung im Zuge des Berufungsverfahrens sowie den in den Beilagen zur Einkommensteuererklärung bekannt gegebenen Geschäftsführervergütungen zu bemessen war. Auf die zahlreichen Telefonate mit Herrn DP (siehe AV vom 13. und 14. Dezember 2005) wird verwiesen. Es ergeben sich daher folgende Werte:

Jahr	GF-Bezug	GF-Bezug	Summe	DB
1997	825.000 ATS	840.000 ATS	1.665.000 ATS	74.925 ATS

1998	900.000 ATS	840.000 ATS	1.740.000 ATS	78.300 ATS
1999	900.000 ATS	840.000 ATS	1.740.000 ATS	78.300 ATS
2000	1.080.000 ATS	990.000 ATS	2.070.000 ATS	93.150 ATS
2001	71.946,11 €	75.216,38 €	147.162,49 €	6.622,31 €
Gesamt	341.198,96 €	330.298,03 €	671.496,98 €	30.217,36 €

Der Berufung war daher teilweise stattzugeben und es war wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Feldkirch, am 21. Dezember 2005