



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 16

GZ. RV/1884-W/04

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Benesch Steuerberatungs KEG, Steuerberatungsgesellschaft, 3500 Krems, Alauntalstraße 17, vom 2. August 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Krems an der Donau vom 5. Juli 2004 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (Sektion A) für den Zeitraum 1. Jänner 2001 bis 31. Dezember 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

Geschäftsführer der Bw. waren im Streitzeitraum 2001 bis 2003 die zu je 50% beteiligten Gesellschafter A. und B..

Im Zuge einer den Streitzeitraum umfassenden Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass für die Geschäftsführerbezüge der Dienstgeberbeitrag nicht entsprechend der ab 1994 geänderten Rechtslage abgeführt worden ist. Es wurde daher für folgende Beträge die im Spruch des Bescheides genannte Abgabe nachgefordert:

Jahr	Bemessungsgrundlage in ATS	Bemessungsgrundlage in Euro	DB in ATS	DB in Euro
2001	2.974.496,-	216.165,05	133.981,84	9.736,84
2002		173.030,06		7.786,35

2003		214.691,26		9.661,11
------	--	------------	--	----------

In der gegen die Abgabenbescheide eingebrachten Berufung wurde ausgeführt, die beiden zu je 50% beteiligten Gesellschafter, Herr A. und Herr B., hätten jeweils einen Werkvertrag über die Geschäftsführung abgeschlossen, in dem ihnen Weisungsfreiheit und zeitliche und örtliche Freiheit in Ausübung ihrer vertraglichen Verpflichtungen zugesichert worden sei. Es bestünde kein Anspruch auf Überstunden, Abfertigung, Sonderzahlungen und es müsste im Fall der Verhinderung ein geeigneter Vertreter auf eigene Gefahr und Kosten bestellt werden.

Die Vergütung der Geschäftsführer sei vom Cash Flow abhängig und betrage für Herrn B. 23% des Cash Flow, maximal 134.440,- € pro Jahr, und für Herrn A. 27% des Cash Flows, maximal 156.970,- € pro Jahr.

Die konkrete Abrechnung des jährlichen Vergütungsbetrages erfolge jeweils mit der Bilanzerstellung. Für den Fall eines Überhanges der Akontozahlungen bestehe eine Rückzahlungsverpflichtung. Die Geschäftsführer würden auch das Risiko eines gänzlichen Ausfalles des Geschäftsführerbezuges tragen. Die Bezüge seien in den Streitjahren starken Schwankungen unterlegen.

Der Cash Flow des Jahres 2003 liege unter jenem des Jahres 2002. Hätten die Geschäftsführer laufende Akontozahlungen in der maximalen Höhe ihrer vertraglichen Zusicherung bekommen, wäre es nach Bilanzerstellung 2003 zu einer Rückzahlung der zuviel bezogenen Vergütungen gekommen.

Bei hohen unternehmerischen Verlusten wäre sogar ein kompletter Einnahmenentfall gegeben, da kein Mindestentgelt vertraglich zugesichert sei.

Hingewiesen werde auf die Erkenntnisse 2001/13/0200 und 2001/13/0081, in denen der Verwaltungsgerichtshof auf Grund fehlender Sachverhaltsfeststellungen zum behaupteten Unternehmerwagnis eine Vernachlässigung der Ermittlungspflicht der belangten Behörde festgestellt habe.

Im vorliegenden Fall fehlten die für ein Dienstverhältnis wesentlichen Merkmale und seien somit die Voraussetzungen des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 und des § 41 FLAG nicht erfüllt.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, die Geschäftsführer seien in den betrieblichen Organismus eingegliedert, erhielten eine kontinuierliche Entlohnung und hätten kein Unternehmerwagnis zu tragen. Die vertraglich geregelten Ansprüche würden zwar gewisse erfolgsabhängige Komponenten

berücksichtigen, die erfolgswirtschaftliche Situation eines Unternehmens vermöge der Cash-Flow jedoch nicht darzustellen. Auch in Verlustjahren könnten bei anlagenintensiven Unternehmen positive Werte für den Cash Flow aufscheinen. Im Hinblick auf die im Prüfungszeitraum erzielten Betriebsergebnisse komme dem Umstand, dass die Geschäftsführer das Risiko eines gänzlichen Ausfalles ihrer Vergütungen zu tragen hätten, keine maßgebliche Bedeutung zu.

Als zusätzliches Indiz gegen ein Unternehmerrisiko könnten auch die den Geschäftsführern eingeräumten Pensionszusagen gewertet werden.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz führte die Bw. aus, als Beispiel eines negativen Cash Flow werde die G.GmbH erwähnt, die im Jahr 2003 auf Basis des Berechnungsschemas der Werkverträge einen negativen Cash Flow gehabt habe.

Außerdem werde darauf hingewiesen, dass laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bereits starke Einnahmenschwankungen ein Unternehmerrisiko bewirkten. Hätten die Geschäftsführer das ihnen zustehende Maximum als Entlohnung bekommen, wäre es zu einer tatsächlichen Rückzahlung gekommen. Entscheidend für die Höhe der Akontozahlungen seien die betriebswirtschaftliche Beurteilung des vorläufigen Ergebnisses der aktuellen Saldenliste und die Liquidität der G.-Unternehmen.

Bei hohen unternehmerischen Verlusten der zu betreuenden Gesellschaften wäre sogar ein kompletter Einnahmenausfall möglich, da kein Mindestentgelt vertraglich zugesichert sei.

Im Erkenntnis 2001/14/0066 habe der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass dann, wenn die vertragliche Regelung zu so starken Schwankungen der Jahresbezüge und gelegentlichem Ausfall dieser Bezüge mit tatsächlicher Rückzahlung führe, trotz Zusage einer Betriebspension und Ersatzes der Reisekosten von einem Wagnis auszugehen sei, wie es für Unternehmer eigentlichlich sei.

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

Der Senat nahm folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Die Herren A. und B. waren im Streitzeitraum zu je 50% an der Bw. beteiligt und nahmen die Aufgaben der Geschäftsführung seit 29.11.2000 wahr.

Eine Gegenüberstellung der tatsächlichen Geschäftsführerbezüge und des Cash Flow der in den Vereinbarungen angesprochenen Unternehmen ergab folgendes Bild:

Jahr	Gf-Bezug A.	Gf-Bezug B.	Cash Flow	Bezüge in % des Cash Flow
2001	1.545.000,- S = 112.280,- €	1.345.000,- S = 97.745,- €	9.452.000,- S = 686.904,- €	16,35% bzw. 14,23%
2002	86.170,- €	80.760,- €	683.220,- €	12,61% bzw. 11,82%
2003	108.630,- €	99.950,- €	570.010,- €	19,06% bzw. 17,53%

Für die Beurteilung der Stellung der Geschäftsführer sind folgende Punkte der mit beiden Geschäftsführern abgeschlossenen Werkverträge wesentlich:

- "Der Unternehmer hat in eigener Verantwortung und auf eigenes Risiko alles zu veranlassen, was den wirtschaftlichen und rechtlichen Interessen der oben genannten Gesellschaften dient. Er hat bei seinen Pflichten die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes anzuwenden und hat die Verpflichtung, die Gesellschaften bestmöglich zu führen und zu unterstützen (Punkt I)".
- "Der Unternehmer unterliegt im Hinblick auf die betriebsgewöhnlichen rechtsgeschäftlichen Handlungen und Maßnahmen, die mit dem Unternehmensgegenstand der Gesellschaften verbunden sind, weder Weisungen durch die Generalversammlung noch einzelner Gesellschafter dieser Gesellschaften (Punkt II)".
- "Der Unternehmer hat die von ihm zu entwickelnde Tätigkeit an keinem bestimmten Ort und während keiner bestimmten Zeit auszuüben. Er ist in der Einteilung und Organisation der ihm obliegenden Tätigkeiten vollkommen frei und unterliegt auch keinen diesbezüglichen Weisungen seitens der Gesellschafter bzw. deren Organen. Der jeweils erforderliche Zeitaufwand sowie die Einteilung der Arbeitszeiten werden vom Unternehmer eigenverantwortlich nach bestem Wissen und Gewissen bestimmt (Punkt III)".
- "Die Vergütung des Unternehmers hängt von dessen persönlichem Einsatz in den oben genannten Gesellschaften ab und ist vom Cash Flow der genannten Gesellschaften abhängig, der wie folgt definiert ist:

	EGT
--	-----

+ Afa	
+ Buchwerte ausgeschiedener Anlagen	
+ Dotierung von langfristigen Rückstellungen	
- Auflösung von langfristigen Rückstellungen	
+ Geschäftsführervergütung	
+ Sozialversicherung des Gewerbes für Unternehmer	

- Dem Unternehmer gebührt eine Vergütung von 23% bzw. 27% des auf die oben genannte Weise ermittelten Cash Flow, maximal jedoch S 1.850.000,- bzw. S 2.160.000,- p.a.  
Die Auszahlung und Vergütung kann durch die Gesellschaft in monatlichen Akontozahlungen oder anders gewählten Zeiteinheiten erfolgen. Die konkrete Abrechnung erfolgt jeweils mit der Bilanzerstellung im darauf folgenden Jahr. Im Fall der Reduzierung des Cash Flows für das betreffende Geschäftsjahr ist der Unternehmer verpflichtet, die zuviel bezahlte Differenz an die Gesellschaft zurückzuzahlen (Punkt IV)".
- Der Unternehmer erhält überdies die vollen Aufwendungen ersetzt, die mit der Erfüllung seiner in diesem Vertrag beschriebenen Aufgaben verbunden sind.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die im Akt befindlichen Unterlagen, ist insoweit unstrittig und war rechtlich wie folgt zu beurteilen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Entsprechend der Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 geltenden Fassung BGBl. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis i.S.d. § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen i.S.d. § 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. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art i.S.d. § 22 Z 2 EStG 1988.

Nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt (§ 22 Z 2 EStG 1988).

Der Verfassungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 1.3.2001, G 109/00, darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, im Falle 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. Der Verfassungsgerichtshof hat aufgezeigt, dass dies insbesondere für die Merkmale der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens und des Fehlens des Unternehmerwagnisses nicht zutreffe. 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 (VwGH vom 22.9.2000, 2000/15/0075, VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0270, und VwGH vom 27.7.1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (VwGH vom 24.2.1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (VwGH vom 26.4.2000, 99/14/0339, VwGH vom 27.1.2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (VwGH v. 26.4.2000, 99/14/0339).

Im Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, stellte der Verwaltungsgerichtshof klar, dass bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen des Unternehmerwagnisses oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes nicht klar zu erkennen wäre.

Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. des wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052). Unerheblich ist, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist.

Vor dem Hintergrund des vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist durch die unbestritten kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für die Geschäftsführer das Merkmal der Eingliederung ohne Zweifel gegeben (VwGH v. 23.11.2004, 2004/15/0068). Den Sachverhaltskomponenten, dass die Geschäftsführer bei Ausübung ihrer Tätigkeit an keinen bestimmten Ort und keine bestimmte Zeit gebunden sind, in der Einteilung und Organisation ihrer Tätigkeiten vollkommen frei sind, die erforderliche Arbeitszeit frei bestimmen können und keinen Abfertigungsanspruch haben, ist keine wesentliche Bedeutung beizumessen (VwGH v. 16.6.2001, 2001/14/0103).

Das im oben zitierten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes neben der Eingliederung in den betrieblichen Organismus genannte Kriterium des fehlenden Unternehmerwagnisses ist im vorliegenden Fall ebenfalls erfüllt. Ein Unternehmerwagnis ist nämlich nur dann zu bejahen, 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 (vgl. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in den Erkenntnissen vom 21.12.1999, 99/14/0255, und vom 26.7.2000, 2000/14/0061, ausgesprochen hat, steht im Vordergrund dieses Merkmals, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. In die Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben.

Das Unternehmerwagnis ist in erster Linie an Hand der tatsächlichen Abwicklung der Entlohnung zu beurteilen. Der obigen Tabelle ist zu entnehmen, dass die tatsächlichen Bezüge jeweils unterschiedliche Prozentsätze des von der Bw. herangezogenen Cash Flows darstellen, sodass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der tatsächlichen Entlohnung und dem

Cash Flow nicht hergestellt werden konnte. Ein lediglich vertraglich festgelegter Zusammenhang, der nicht der tatsächlichen Abwicklung entspricht, reicht nicht aus, ein Unternehmerwagnis zu dokumentieren.

Die Bezüge der Geschäftsführer unterlagen im vorliegenden Fall Schwankungen von maximal € 26.000,-. In diesem Zusammenhang ist auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.5.2002, 2001/15/0193, zu verweisen, in welchem Schwankungen von rund ATS 700.000,- als moderat und nicht geeignet, ein Unternehmerwagnis zu begründen, erachtet wurden.

Dass sich Wagnisse aus der Schwankung bei den Ausgaben ergeben hätten, wurde von der Bw. nicht behauptet und darüber hinaus erhalten die Geschäftsführer laut Punkt V der Vereinbarung die vollen Aufwendungen ersetzt, die mit der Erfüllung der Aufgaben verbunden sind. Das Vorbringen in der Berufung, die Geschäftsführer müssten unter Umständen ohne Entgelt eigene Spesen , wie z.B. Aufwendungen in der eigenen Wohnung für die Gesellschaft selbst tragen, ist in Anbetracht dieser Vertragsbestimmung nicht verständlich.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 14. September 2005