



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 2

GZ. RV/0208-L/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., vom 18. September 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes x vom 12. August 2002 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum Jänner 1998 bis Dezember 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 12. August 2002 den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe in Höhe von 3.261,41 € und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von 333,50 € für den Zeitraum Jänner 1998 bis Dezember 2001 nachgefordert.

Gem. § 41 Abs. 2 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 in der seit 1.1.1994 geltenden Fassung würden als Dienstnehmer auch Personen gelten, die an Kapitalgesellschaften wesentlich beteiligt seien und Einkünfte iSd. § 22 Z 2 Teilstrich 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 beziehen. In die Beitragsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag seien daher auch Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd. § 22 Z 2 EStG 1988 einzu beziehen, die an Personen gewährt würden, die an Kapitalgesellschaften wesentlich beteiligt seien.

Nach der Rechtsprechung des VwGH (z.B. Erkenntnis vom 23.4.2001, Zl. 2001/14/0052 bzw. 2001/14/0054, auch Erkenntnis vom 18.7.2001, Zl. 2001/13/0081) würden Einkünfte iSd. § 22

Z 2 Teilstrich 2 EStG von einem wesentlich Beteiligten Gesellschafter Geschäftsführer dann erzielt, wenn aufgrund der vorliegenden Verhältnisse feststehe

a)	dass ein Gesellschafter Geschäftsführer zur Folge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernden Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft eingegliedert sei,
b)	einen Gesellschafter Geschäftsführer weder das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmensschwankungen, noch ein Wagnis bei Schwankungen von ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben treffe,
c)	und dass der Geschäftsführer eine laufende, wenn auch nicht notwendige monatliche Entlohnung erhalte.

Im gegenständlichen Fall würden diese Merkmale auf die Tätigkeit der Gesellschafter-Geschäftsführerin zutreffen. Eine Eingliederung in den Betrieb sei durch die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung gegeben. Die Geschäftsführerin sei seit Gründung der GmbH im Juli 1997 wesentlich beteiligt (zu 75 %) und übe seither auch die Geschäftsführerfunktion aus. Ebenso sei im gegenständlichen Fall eine regelmäßige Entlohnung der Geschäftsführerin gegeben, da laufende Akontozahlungen an die Geschäftsführerin geleistet würden. Die Geschäftsführerbezüge würden im Zuge der Bilanzerstellung nach den vereinbarten Berechnungsgrundlagen im Geschäftsführervertrag berechnet und dem Konto sonstige Rückstellungen (richtigerweise sonstige Verbindlichkeiten) angelastet. Da die Geschäftsführerin wesentlich beteiligte Gesellschafterin (75 %) der GmbH sei, die die Geschäftsführerbezüge schulde, sei der Zufluss von Geschäftsführerbezügen grundsätzlich anzunehmen, sobald die Forderung fällig sei, vorausgesetzt, dass die GmbH nicht zahlungsunfähig sei. Diese Sicht gebiete der beherrschende Einfluss des Mehrheitsgesellschafters der GmbH (z.B. VwGH vom 29.7.1997, 95/14/0014, Böst 1998, S 161 ff). Die Geschäftsführerbezüge der wesentlich beteiligten Gesellschafterin seien daher mit Fälligkeit der Forderung, das sei nach Ablauf des entsprechenden Wirtschaftsjahres, als zugeflossen zu behandeln, da die Gesellschaft nicht zahlungsunfähig sei. Daran ändere auch der Umstand nichts, dass mangels Vorliegen eines Gesellschafter Verrechnungskontos diese rückständigen Geschäftsführerbezüge rückgestellt worden seien, da richtigerweise der Ansatz einer Verbindlichkeit hätte erfolgen müssen und trotzdem von einem Zufluss im Zeitpunkt der Fälligkeit der Bezüge auszugehen sei. Im gegenständlichen Fall sei durch die jährliche Abrechnung der Geschäftsführungsvergütung und Leistung von laufenden Akontozahlungen das Merkmal der laufenden regelmäßigen Entlohnung als gegeben anzunehmen. Weiters sei aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes kein Unternehmerwagnis der Geschäftsführerin gegeben, weil ins Gewicht fallende Einnahmensschwankungen nicht vorliegen würden bzw. auch keine Wagnisse gegeben seien, die sich auch Schwankungen

nicht überwälzbarer Ausgaben ergeben könnten. Nach der Rechtsprechung des VwGH (z.B. Erkenntnis vom 19.12.2001, Zl. 2001/13/0086 u. a. Erkenntnisse) komme für die Frage, ob das im § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 geforderte Tatbestandsmerkmal "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" zur Beurteilung des Gesamtbildes gegeben sei, dem Vorliegen bzw. Fehlen des Unternehmerwagnisses in diesem Zusammenhang wesentliche Bedeutung zu. Unternehmerwagnis liege dabei vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Abgabepflichtigen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit, sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Abgabepflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen müsse. Dabei komme es auf die tatsächlichen Verhältnisse an, im Vordergrund stehe, ob den Abgabepflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmensschwankungen treffe. Solche Einnahmensschwankungen könnten aber nur dann zu einem relevanten Unternehmerrisiko führen, wenn die vereinbarte Regelung tatsächlich zu so starken Schwankungen der Jahresbezüge bzw. zu einem gelegentlichen Ausfall der Jahresbezüge führe, dass ein Wagnis wie einen Unternehmer eigentümlich gegeben wäre. Nicht jede geringfügige Schwankung bei den Geschäftsführerbezügen führe aber zum Vorliegen eines Unternehmerwagnisses, sondern nur solche Einnahmensschwankungen, die erheblich seien und in der Regel eine mögliche Kürzung der Geschäftsführerbezüge um mehr als die Hälfte zur Folge hätten bzw. einen gänzlichen Ausfall der Bezüge zur Folge haben könnten.

Es sei für die Frage des Vorliegens eines Unternehmerwagnisses aber auch zu überprüfen, ob einem Geschäftsführer im Hinblick auf die Gewinnentwicklung der Gesellschaft ein solches Wagnis überhaupt treffen könne bzw. nur ein geringes Wagnis vorliege, wenn von der Gesellschaft annähernd gleiche Ergebnisse erwirtschaftet würden. Kein Unternehmerwagnis liege hingegen vor, wenn im Hinblick auf die Gewinnentwicklung kein oder nur ein geringes Wagnis vorliege (z.B. VwGH vom 21.12.1999, Zl. 99/14/0055). Aufgrund der Regelungen im Gesellschaftsvertrag vom 15.12.1997 (als Werkvertrag bezeichnet) sei für das Rumpfwirtschaftsjahr 1998 eine Vergütung (Honorar) vereinbart worden, die ausgehend von der Betriebsleistung abzüglich Materialaufwand, Aufwand für bezogene Leistungen und abzüglich Personalaufwand mit 15 % dieser Bemessungsgrundlage errechnet worden sei. Für die Wirtschaftsjahre ab 1999 sei eine Vergütung in Höhe von 50 % des Cashflow aus dem Ergebnis vereinbart worden [Bemessungsgrundlage: Jahresüberschuss/Fehlbetrag +/- Verlust/Ertrag, Abgang Anlagevermögen –Zuschreibungen zum Anlagevermögen + Abschreibungen (planmäßig/außerplanmäßig) +/- Erhöhung/Senkung langfristiger Rückstellungen]. Folgende Geschäftsführungsvergütungen seien in den nachstehenden Wirtschaftsjahren als Aufwand verrechnet worden:

1998	44.000,00	ATS
1999	556.586,00	ATS (Berechnung 50 % des Cashflow aus dem Ergebnis)

2000	517.480,00	ATS
2001	396.700,00	ATS

Für die Frage, ob die Gesellschafter Geschäftsführerin ein Unternehmerrisiko treffe, komme es in erster Linie auf die tatsächlichen Ergebnisse an und nicht auf allfällige vertragliche Vereinbarungen. Abgesehen vom Wirtschaftsjahr 1998, das infolge Vorliegens eines Rumpfwirtschaftsjahres und Vorliegens einer abweichenden Regelung der Vergütung für Vergleichszwecke nicht unbedingt geeignet erscheine, seien in den Folgejahren Geschäftsführerbezüge gewährt worden, die im Hinblick auf die Ertragsentwicklung keinen wesentlichen Schwankungen unterworfen gewesen seien. Ausgehend vom Wirtschaftsjahr 1999 ergebe sich im Jahre 2000 eine Minderung der Geschäftsführerbezüge um ca. 10 % gegenüber 1999 bzw. eine weitere Minderung von 2000 gegenüber 2001 um ca. 20 % der Bezüge. Diese Schwankung bzw. Minderung der Bezüge im Prüfungszeitraum könne noch nicht als starke bzw. erhebliche Schwankung iSd. Rechtsprechung angesehen werden, was ein relevantes Unternehmerrisiko begründen würde.

Aufgrund der bisher vorliegenden Gewinnentwicklung bei der Gesellschaft sei kein wesentliches Wagnis der Geschäftsführerin gegeben, da diese keine gravierenden (ins Gewicht fallenden) Einnahmensschwankungen getroffen hätten. Auch auf der Ausgabenseite sei für die Geschäftsführerin kein Wagnis von ins Gewicht fallenden nicht überwältzbaren Ausgaben gegeben. Die von einem Gesellschafter-Geschäftsführer von seinen Bezügen zu zahlenden Sozialversicherungsbeiträge würden in bestimmter Relation zu den Einnahmen stehen und würden daher kein Wagnis darstellen (VwGH vom 29.5.2001, ZL. 2001/14/0077). Auch aus der Tragung von Diäten (Reisekosten) ergebe sich kein hohes Wagnis, da solche Aufwendungen in annähernd gleicher Höhe in allen Jahren anfallen würden und sich daher auch keine gravierenden Schwankungen bei nicht überwältzbaren Ausgaben ergeben würden. Mangels Vorliegen eines relevanten Unternehmerrisikos seien daher die Bezüge der Gesellschafter-Geschäftsführerin in die Beitragsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen bzw. in die Beitragsgrundlage für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen gewesen. Einbezogen worden seien die Beträge, die als Aufwand für das jeweilige Wirtschaftsjahr verrechnet worden seien, da diese mit Ablauf des Wirtschaftsjahres aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Stellung der Gesellschafter-Geschäftsführerin als zugeflossen gelten würden.

Dagegen wurde eine Berufung eingebracht. Mittlerweile habe sich die Rechtsprechung des VwGH dahingehend gefestigt, dass hinsichtlich der Beurteilung der DB- und DZ-Pflicht der Bezüge eines mehrheitlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers vorwiegend auf das Unternehmerwagnis abzustimmen sei. Das Unternehmerwagnis werde in der Betriebswirtschaftslehre wie folgt definiert: (Lechner/Ecker/Schauer "Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre"). Die kalkulatorischen Wagnisse würden einen die realen

Gegebenheiten wiedergebenden Durchschnitt der Schadensfälle einer Zahl als repräsentativ betrachteter Jahre darstellen. Kalkulatorisches Wagnis sei, was statistisch erfassbar wäre, d.h. messbar und berechenbar sei. Das seien in erster Linie Einzelwagnisse, wie Anlagenwagnisse, Beständewagnisse, Gewährleistungswagnisse, Entwicklungswagnisse und Debitorenwagnisse. Zum kalkulatorischen Wagnis zähle nicht das im Gewinnzuschlag abzugeltende allgemeine Unternehmerwagnis (immanente unternehmerische Restrisiko), das nicht messbar sei und auf die allgemeine Gefährdung der betrieblichen Tätigkeit zurückgehe. In einzelnen betriebswirtschaftlichen Abhandlungen werde versucht, prozentuelle Durchschnittssätze für das allgemeine Unternehmerwagnis festzulegen (z.B. 1 % vom Umsatz). Diese Annahmen seien fragwürdig und würden auf den Charakter des allgemeinen Unternehmerwagnisses keine Rücksicht nehmen. Nach der Rechtsprechung des VwGH liege ein Unternehmerwagnis dann vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Abgabepflichtigen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit, sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Abgabepflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen müsse. Im Vordergrund dieses Merkmales stehe, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmensschwankungen treffe. Dabei könne von solchen Schwankungen der Vergütungen auf ein Risiko des Geschäftsführers aber nur dann geschlossen werden, wenn ein Zusammenhang zwischen diesen Schwankungen und wirtschaftlichen Parametern (insbesondere dem wirtschaftlichen Erfolg) der Gesellschaft bestehe. Dieser Zusammenhang müsse durch feststehende und nach außen dokumentierte Vereinbarungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter von vornherein festgelegt sein. Weiters sei für das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses auch zu überprüfen, ob den Geschäftsführer im Hinblick auf die Gewinnentwicklung der Gesellschaft ein solches Wagnis überhaupt treffen könne bzw. nur ein geringes Wagnis vorliege, wenn von der Gesellschaft annähernd gleiche Ergebnisse erwirtschaftet würden (VwGH vom 21.12.1999, Zl. 99/14/0255).

Im gegenständlichen Fall sei im Geschäftsführervertrag (Werkvertrag) vom 15.12.1997 für das Rumpfwirtschaftsjahr 1997/1998 eine Vergütung vereinbart worden, die ausgehend von der Betriebsleistung abzüglich Materialaufwand, Aufwand für bezogene Leistungen und abzüglich Personalaufwand mit 15 % dieser Bemessungsgrundlage errechnet worden sei. In diesem Vertrag sei weiters für das Wirtschaftsjahr 1998/1999 eine Vergütung in Höhe von 50 % des Cashflow aus dem Ergebnis vereinbart worden (Bemessungsgrundlage: Jahresüberschuss/Fehlbetrag +/- Verlust/Ertragsabgang Anlagevermögen - Zuschreibungen zum Anlagevermögen + Abschreibungen Plan/außerplanmäßig +/- Erhöhung/Senkung langfristiger Rückstellungen). In weiterer Folge seien die Werkverträge jeweils befristet für ein Wirtschaftsjahr abgeschlossen worden. In diesen Folgeverträgen sei eine Geschäftsführervergütung in Höhe von 50 % des Cash-Flows aus dem Ergebnis vereinbart worden. Weiters sei mit diesen

Geschäftsführerverträgen auch die jederzeitige Abberufungsmöglichkeit der Geschäftsführerin geregelt worden. Die einzelnen Werkverträge seien am 25.2.1999 für das Wirtschaftsjahr 1999/2000, am 14.2.2000 für das Wirtschaftsjahr 2000/2001, am 25.2.2001 für das Wirtschaftsjahr 2001/2002 und am 20.2.2002 für das Wirtschaftsjahr 2002/2003 abgeschlossen worden. Derartige Kettenverträge seien aus arbeitsrechtlicher Sicht nicht erlaubt und würden daher besonders die Tatsache, dass kein Dienstverhältnis vorliege, unterstreichen. Das Vertragsverhältnis sei nicht auf Dauer ausgelegt. Durch einerseits die Befristung auf ein Wirtschaftsjahr und andererseits zusätzlich die jederzeitige Abberufungsmöglichkeit werde auf die Geschäftsführerin ein allgemeines Unternehmerwagnis, das nicht messbar sei und auf die allgemeine Gefährdung ihrer betrieblichen Tätigkeit zurückgehe, dokumentiert. Im schlimmsten Fall müsse sie daher mit einem vollkommenen Ausfall ihrer Einnahmen rechnen. Aus diesen nach außen hin und von vornherein festgelegten Vereinbarungen sei klar ersichtlich, dass die Höhe der Geschäftsführervergütungen unmittelbar mit dem wirtschaftlichen Erfolg der Gesellschaft verknüpft seien. In der Bescheidbegründung werde angeführt, dass die Geschäftsführerin aufgrund der vorliegenden Gewinnentwicklung bei der Gesellschaft kein wesentliches Wagnis bzw. keine gravierenden (ins Gewicht fallenden) Einnahmensschwankungen getroffen hätten. Als erheblich im Sinne der Rechtsprechung würden dabei solche Einnahmenschwankungen betrachtet, die in der Regel eine mögliche Kürzung der Geschäftsführerbezüge um mehr als die Hälfte zur Folge hätten bzw. einen gänzlichen Ausfall der Bezüge zur Folge haben könnten. Die Finanzbehörde interpretiere das VwGH-Erkenntnis vom 21.12.1999 Zl. 99/14/0255 dahingehend, dass ein unternehmerisches Wagnis nur vorliege, wenn Einnahmensschwankungen in einer Höhe gegeben wären, die eine Kürzung der Geschäftsführerbezüge um mehr als 50 % zur Folge hätten. Diese Interpretation entspreche nicht den im zitierten Erkenntnis tatsächlich getroffenen Feststellungen. Eine Aussage, wann bzw. gegebenenfalls ab welcher Höhe der Schwankungen der Einnahmen ein unternehmerisches Wagnis vorliege, sei in dem Erkenntnis überhaupt nicht getroffen worden. Festgestellt sei im Erkenntnis geworden, dass sich die Behörde mit dem konkreten Vorbringen des Beschwerdeführers über das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses aufgrund von Einnahmensschwankungen hätte auseinandersetzen müssen und sie hätte feststellen müssen, ob das vorgebrachte Wagnis den Unternehmer tatsächlich getroffen hätte oder ob in Wahrheit kein oder nur ein geringes Wagnis vorgelegen wäre. Sie hätte sich bei der Frage des Unternehmerwagnisses nicht darauf beschränken dürfen auszuführen, dass dem Geschäftsführer ein erfolgsunabhängiges Mindesthonorar und Ersatz der Fahrt und Reisespesen gebühre. Sie hätte sich gegebenenfalls damit auseinandersetzen müssen, ob im Verhältnis zu einem Mindestfixbezug und im Verhältnis zum Ausmaß von überwälzbaren Reise- und Fahrtspesen ein solches Unternehmerwagnis vorgelegen wäre, welches bei der nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gebotenen Betrachtung des Gesamtbildes der Verhältnisse den Ausschlag gegen ein Dienstverhältnis erbracht hätte. Der dem

Erkenntnis zugrunde liegende Bescheid sei deshalb in Folge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben worden. Erkenntnisentscheidend sei in dem Erkenntnis nicht das Bestehen eines Unternehmerwagnisses wegen Reduktion von Geschäftsführerbezügen um mehr als 50 % gewesen, sondern die mangelnde Feststellung der Behörde über das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses im vom Beschwerdeführer vorgebrachten Ausmaß einerseits oder dem Nichtvorliegen eines Wagnisses bzw. Vorliegen eines geringen Wagnisses andererseits. In der Bescheidbegründung sei auf die tatsächliche Gewinnentwicklung der Gesellschaft nicht näher eingegangen worden. In der Folge führt die Berufungswerberin die Veränderungen der Ergebnisse der Gesellschaft zahlenmäßig an. Die Geschäftsführerbezüge würden in den Jahren 1997, 1998 bis 2000, 2001 zwischen 44.000,00 ATS im Jahr 1997 98.000,00 ATS und 556.586,00 ATS im Jahr 1998 99.000,00 ATS schwanken. Für ein Rumpfwirtschaftsjahr am Beginn einer betrieblichen Tätigkeit könnten nicht dieselben Maßstäbe angesetzt werden, als für ein Normalwirtschaftsjahr, da zu viele Faktoren noch unbekannt und nicht messbar seien. Aus diesem Grunde sei für das Rumpfwirtschaftsjahr auch eine Sonderregelung getroffen worden, die das Unternehmerrisiko im besonderen Maße dokumentiere. Die Aussage in der Bescheidbegründung, dass diese Sonderregelung für Vergleichszwecke nicht geeignet erscheine, entbehre daher jeder Grundlage. Somit würden sich im Wirtschaftsjahr 1997/1998 auf 1998/1999 eine Erhöhung der Bezüge um 1.164,97 %, vom Wirtschaftsjahr 1998/1999 auf 1999/2000 eine Minderung der Bezüge um 7,03 % und vom Wirtschaftsjahr 1999/2000 auf 2000/2001 eine weitere Minderung der Bezüge um 23,24 % ergeben, d.h. im Jahr 1998/1999 habe die Geschäftsführerin einen um 40,3 % höheren Bezug erhalten als im Jahr 2000/2001 und einen um 1.164,97 % höheren Bezug als im Jahr 1997/1998. Allein aus dieser Tatsache sei erkennbar, dass die Geschäftsführerin ein erhebliches unternehmerisches Risiko trage und davon, dass die Geschäftsführerin kein oder nur ein geringeres Wagnis trage, könne daher überhaupt keine Rede sein. Schwankungen eines Bezuges in einem derartigen Ausmaß seien mit den Elementen eines Dienstverhältnisses überhaupt nicht in Einklang zu bringen. Es sei ganz offenkundig, dass die Geschäftsführerin hier nicht im Sinne eines Dienstnehmers, sondern unternehmerisch tätig sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Februar 2003 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Nach der Rechtsprechung des VwGH würden Einkünfte iSd. § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 von einem wesentlich Beteiligten Gesellschafter Geschäftsführer dann erzielt, wenn aufgrund der vorliegenden Verhältnisse feststehe,

a)	dass ein Gesellschafter-Geschäftsführer zur Folge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernden Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft eingegliedert sei;
----	---

b)	einen Gesellschafter-Geschäftsführer weder das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmensschwankungen, noch ein Wagnis bei Schwankungen von ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben treffe;
c)	und dass der Geschäftsführer eine laufende, wenn auch nicht notwendige monatliche Entlohnung erhalte.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, G 109/00, werde unter Zitierung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis seien, im Falle der – auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden – Weisungsungebundenheit ihre Unterscheidungskraft verlieren würden und daher für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen würden, nicht brauchbar seien. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung zur Bestimmung des durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten Typusbegriffes des steuerlichen Dienstverhältnisses verlieren würden, würden vor allem folgende gehören: fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Arbeits- und Urlaubsregelung, Entgeltsfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz sowie die Heranziehung von Hilfskräften im Form der Delegation von bestimmten Arbeiten (z. B. Erkenntnis vom 17.10.2001, Zl. 2001/13/0197 u. a.

Erkenntnisse). Insgesamt stelle somit das im § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses – abgesehen vom hinzu zu denkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit – vor allem auf die Kriterien der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses ab. Von Bedeutung sei noch das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendigen monatlichen) Entlohnung. Ausgehend von diesen Kriterien sei bei Anwendung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zu beurteilen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die für ein Dienstverhältnis sprechenden Kriterien im Vordergrund stehen würden. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft sei gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bilde und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben müsse. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spreche für diese Eingliederung.

Die Geschäftsführerin sei seit Gründung der GmbH im Juni 1997 am Stammkapital wesentlich beteiligt (zu 75 %) und übe seither die Geschäftsführerfunktion aus. Ebenso sei im gegenständlichen Fall das Merkmal der laufenden regelmäßigen Entlohnung der Geschäftsführerin

gegeben. Es würden laufend Akontozahlungen geleistet bzw. werde der Restbetrag der nach Vorliegen des Jahresabschlusses errechneten Gesamtjahresvergütung im Zuge der Bilanzerstellung auf dem Konto sonstige Verbindlichkeiten gebucht. Da die Geschäftsführerin am Stammkapital wesentlich beteiligt sei, seien die Bezüge daher mit Fälligkeit, dass sei mit Ablauf des entsprechenden Wirtschaftsjahres, als zugeflossen zu behandeln. Diese Sicht gebiete der beherrschende Einfluss des Mehrheitsgesellschafters der GmbH. Durch die jährliche Abrechnung der Geschäftsführungsvergütung verbunden mit der Leistung von laufenden Akontozahlungen sei das Merkmal der laufenden regelmäßigen Entlohnung als gegeben anzunehmen. Strittig sei im gegenständlichen Fall, ob die Gesellschafter Geschäftsführerin tatsächlich ein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis treffe.

Nach der Rechtsprechung des VwGH (Erkenntnis vom 19.2.2002, Zl. 2001/14/0173 u.a. Erkenntnisse) liege ein Unternehmerwagnis vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit, sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen müsse. Ein Unternehmerrisiko sei daher dann gegeben, wenn dieser im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen, als auch die Ausgabenseite maßgeblich beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend selbst gestalten könne. Dabei komme es auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Im Vordergrund dieses Merkmales stehe, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen treffe. In die Überlegungen einzubeziehen seien aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben würden.

Im gegenständlichen Fall sei für das Rumpfwirtschaftsjahr 1997/1998 (Betriebsgründung Ende Juli 1997, Bilanzstichtag 28.2.1998) eine Vergütung vereinbart worden, die – ausgehend von der Betriebsleistung abzüglich Materialaufwand, Aufwand für bezogene Leistungen und abzüglich Personalaufwand – mit 15 % dieser Bemessungsgrundlage errechnet worden sei. Die Geschäftsführervergütung für dieses Rumpfwirtschaftsjahr 1997/1998 sei nach obiger Berechnungsmethode mit 44.000,00 ATS ermittelt worden. Für die Wirtschaftsjahre ab 1999 (umfasse Zeitraum 1.3.1998 bis 28.2.1999) bis 2001 sei laut den jährlich abgeschlossenen Geschäftsführerverträgen, die als Werkverträge bezeichnet worden seien, eine Vergütung für die Geschäftsführerin in Höhe von 50 % des Cashflow aus dem Ergebnis vereinbart worden: [Bemessungsgrundlage: Jahresüberschuss/Fehlbetrag +/- Verlust/Ertrag, Abgang Anlagevermögen – Zuschreibungen zum Anlagevermögen + Abschreibungen (planmäßig/außerplanmäßig) +/- Erhöhung/Senkung langfristiger Rückstellungen]. Die auf Basis dieser Vereinbarungen berechnete Geschäftsführervergütung habe im Wirtschaftsjahr 1999 556.586,00 ATS, im Wirtschaftsjahr 2000 517.480,00 ATS und im Wirtschaftsjahr 2001 396.700,00 ATS betragen. Es sei daher zu überprüfen, ob es durch diese im Geschäftsführervertrag getroffenen Regelungen bezüglich Entlohnung der Geschäftsführerin tatsächlich zu so

starken Schwankungen der Bezüge kommen könne, die ein Unternehmerwagnis begründen würden. Wie schon vorhin ausgeführt, sei gegenständliche GmbH Ende Juli 1997 neu gegründet worden und für das erste Wirtschaftsjahr (23.7.1997 bis 28.2.1998) eine abweichende Ermittlung der Höhe der Geschäftsführervergütung gewählt worden.

Nach Ansicht des Finanzamtes könne die für dieses Wirtschaftsjahr 1998 gewährte Geschäftsführervergütung nicht in den Vergleich mit den gewährten Vergütungen der folgenden Wirtschaftsjahre einbezogen werden zur Feststellung, ob erhebliche Schwankungen bei den Jahresbezügen gegeben seien, da dieses Wirtschaftsjahr 1998 nicht ein volles Kalenderjahr umfasse und außerdem in den Folgejahren eine gänzlich geänderte Berechnungsmethode der Geschäftsführervergütung zugrunde gelegt worden sei. Wie selbst in der Berufung ausgeführt werde, könnten für ein Rumpfwirtschaftsjahr am Beginn einer betrieblichen Tätigkeit nicht die selben Maßstäbe angelegt werden als für ein Normalwirtschaftsjahr, da zu viele Faktoren noch unbekannt und nicht messbar seien, weshalb für das Rumpfwirtschaftsjahr eine Sonderregelung bei der Berechnung der Geschäftsführervergütung getroffen worden sei. Diese Ausführungen der Berufungswerberin in der Berufung würden nicht gegen die Ansicht des Finanzamtes sprechen, dass der Zeitraum des ersten Wirtschaftsjahres nicht in die vergleichende Betrachtung der Entwicklung der Geschäftsführerbezüge einzubeziehen sei, sondern würden die Ansicht des Finanzamtes bestätigen, dass dieser Zeitraum des Wirtschaftsjahres 1997/1998 sowohl vom Betriebsergebnis her, als auch von der Höhe der gewährten Geschäftsführervergütung nicht mit den nachfolgenden Wirtschaftsjahren vergleichbar sei. Bei Anwendung der ab dem Wirtschaftsjahr 1999 geltenden Regelungen bezüglich der Entlohnung der Geschäftsführerin bereits im Eröffnungsjahr 1998 wäre der Geschäftsführerin gar keine Vergütung zugestanden. Dieser Umstand solle offenbar durch diese abweichende Vereinbarung, die nur für das Wirtschaftsjahr 1997/1998 Geltung gehabt habe, vermieden werden. Bei Vergleich der in den nachfolgenden Wirtschaftsjahren 1999 bis 2001 gewährten Geschäftsführervergütungen (unter außer Acht lassen der gewährten Vergütungen im Rumpfwirtschaftsjahr der Eröffnung des Gewerbebetriebes) seien die Geschäftsführerbezüge keinen starken Schwankungen unterworfen worden. So ergebe sich vom Wirtschaftsjahr 1998/1999 auf das Wirtschaftsjahr 1999/2000 eine Minderung der Bezüge um 7,03 % bzw. vom Wirtschaftsjahr 1999/2000 auf das Wirtschaftsjahr 2000/2001 eine weitere Minderung der Geschäftsführerbezüge um 23,24 %. Diese Minderungen – ausgehend vom Wirtschaftsjahr 1998/1999 – würden jedoch keine erheblichen Schwankungen darstellen, die ein Unternehmerwagnis auf der Einnahmenseite begründen könnten. Es sei zutreffend, dass im gegenständlichen Fall die Entlohnung vom wirtschaftlichen Erfolg abhängig sei. Eine solche vom Erfolg des Unternehmens abhängige Entlohnung führe aber nur dann zu einem relevanten Unternehmerrisiko, wenn es tatsächlich zu starken Schwankungen der Jahresbezüge und gelegentlichem Ausfall der Bezüge mit tatsächlicher Rückzahlung von gewährten Akontozahlungen komme (VwGH vom 25.9.2001,

Zl. 2001/14/0066).

In der Berufung werde weiter vorgebracht, dass vom Finanzamt das Erkenntnis des VwGH vom 21.12.1999 Zl. 1999/14/0255 dahingehend interpretiert worden wäre, dass gravierende Einnahmensschwankungen nur bei einer Kürzung der Geschäftsführerbezüge um mehr als 50 % gegeben wären. Dieser Einwand sei nicht zutreffend, da in der Begründung des Bescheides nur darauf hingewiesen worden sei, dass nicht jede geringfügige Schwankung bei den Geschäftsführerbezügen zum Vorliegen eines Unternehmerwagnisses führe, sondern nur solche Schwankungen, die erheblich seien, wobei der VwGH in dem o.a. Erkenntnis vom 21.12.1999 in seiner Entscheidung darauf verwiesen habe, dass bei einer Reduzierung des Bezuges auf deutlich weniger als die Hälfte eines wesentlich Beteiligten ein Unternehmerrisiko tatsächlich treffen könne. Auch sei nach den Aussagen des VwGH in diesem Erkenntnis vom 21.12.1999 zu prüfen, ob im Hinblick auf die Gewinnentwicklung der Gesellschaft kein bzw. nur ein geringes Wagnis im Zusammenhang mit einer erfolgsabhängigen Entlohnungsregelung eines wesentlich Beteiligten Gesellschafter Geschäftsführers vorliege. Mittlerweile habe der VwGH in dem ergangenen Erkenntnis vom 22.5.2002, Zl. 2001/15/0193 zur Frage der erfolgsabhängigen Entlohnung eines Gesellschafter Geschäftsführers und damit zur Frage des Vorliegens eines allfälligen Wagnisses auf der Einnahmenseite ausgesprochen, dass Schwankungen der Bezüge eines Gesellschafter Geschäftsführers in der Höhe zwischen 1,8 Mil. ATS und 1,1 Mil. ATS nur moderate Schwankungen darstellen würden, die kein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko begründen würden. Unter Berücksichtigung dieser Gesichtspunkte der neueren Rechtsprechung würden im gegenständlichen Fall die Schwankungen der Höhe der Bezüge der Gesellschafterin in den Wirtschaftsjahren 1999 bis 2001 (zwischen 556.000,00 ATS und 396.000,00 ATS) kein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko auf der Einnahmenseite darstellen. Die Gesellschafter-Geschäftsführerin treffe aber auch kein bedeutendes Wagnis, das sich aus Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben würde. Nach den Vereinbarungen im Geschäftsführervertrag habe sich die Gesellschaft verpflichtet, der Geschäftsführerin die bei der Verwirklichung der ihr übertragenen Aufgaben erwachsenden Auslagen zu ersetzen. Lediglich Aufwendungen für Telefon und Büro in der eigenen Wohnung, Fachliteratur für den Eigenbedarf, Kosten der Berufsbildung, Kosten der Pflichtversicherung, sowie Kfz-Kosten von Privat-Pkw, der Einsatz für betriebliche Fahrten und Diäten im Zusammenhang mit beruflichen Reisen habe die Geschäftsführerin selbst zu tragen. Die von der Geschäftsführerin von ihren Bezügen zu bezahlenden Sozialversicherungsbeiträge, würden in bestimmter Relation zu den Einnahmen stehen und kein relevantes Unternehmerrisiko darstellen. Allfällig übrige lt. Gesellschaftsvertrag von der Geschäftsführerin zu tragende Ausgaben seien nur in geringem Umfang in den Jahren 1999 bis 2001 angefallen, sodass auch kein Wagnis auf der Ausgabenseite mangels erheblicher Schwankungen von nicht überwälzbaren Ausgaben gegeben sei. Keine entscheidende Bedeutung komme im gegebenen Zusammenhang auch der Frage zu, ob der

zu beurteilende Geschäftsführervertrag als Werkvertrag einzustufen sei. Die zivilrechtliche Qualifizierung des Leistungsverhältnisses zwischen der Gesellschaft und dem Geschäftsführer sei irrelevant für die gegenständlich zu beurteilende Frage. Aufgrund des vorliegenden zu beurteilenden Sachverhalts weise die Tätigkeit der wesentlich beteiligten Gesellschafter Geschäftsführerin somit – unter Außerachtlassung der Weisungsgebundenheit – die Merkmale eines Dienstverhältnisses auf, sodass die von der Gesellschaft bezogenen Vergütungen in die Beitragsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen seien.

Der Vorlageantrag wird im Wesentlichen damit begründet, dass sich die Geschäftsführerbezüge – wie in der Bescheidbegründung angeführt – zwischen ATS 556.000,00 für das Wirtschaftsjahr 1998/1999 und ATS 396.000,00 für das Wirtschaftsjahr 2000/2001 bewegt hätten. In der Zwischenzeit sei auch der Rechnungsabschluss 2001/2002 fertiggestellt. Für das Wirtschaftsjahr 2001/2002 werde darin der Geschäftsführerbezug mit €21.325,00 ermittelt. Stelle man nun den Geschäftsführerbezug für das Wirtschaftsjahr 1998/1999 dem Geschäftsführerbezug für das Wirtschaftsjahr 2001/2002 gegenüber, ergebe sich daraus eine Reduktion in Höhe von 47,3%. In keiner Weise gehe die Abgabenbehörde 1. Instanz auf die Ausführungen in der Berufung ein, die sich intensiv mit der Dauer des Vertragsverhältnisses und dem damit verbundenen Unternehmerrisiko auseinandersetzen würden.

Weiters wird der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 in der seit 1.1.1994 geltenden Fassung sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 in der seit 1.1.1994 geltenden Fassung ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Die Bestimmung des § 41 FLAG 1967 definiert also die beitragspflichtigen Bezüge und soll

gleichzeitig eine klare Abgrenzung von den beitragsfreien Bezügen gewährleisten. Auf Grund des eindeutigen Gesetzeswortlautes ist bei den beitragspflichtigen Bezügen von zwei Gruppen von Bezügen auszugehen:

1. Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer iSd. § 47 Abs. 2 EStG 1988 gewährt werden.
2. Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd. § 22 Z 2 EStG 1988, die an Personen gewährt werden, die an Kapitalgesellschaften wesentlich beteiligt sind.

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung von Beschwerden, die sich gegen die Einbeziehung der Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen richteten, abgelehnt (vgl. VfGH vom 9. Juni 1998, B 286/98 und vom 24. Juni 1998, B 998/98 und B 999/98) und weiters auch die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes mit den Erkenntnissen vom 1. März 2001, G 109/00, und vom 7. März 2001, G 110/00, abgewiesen.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes v. 1. März 2001, G 109/00, wurde unter Zitierung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis sind, im Fall der - auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden - Weisungsungebundenheit ihre Unterscheidungskraft verlieren und daher für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen, nicht brauchbar sind. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung zur Bestimmung des durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten Typusbegriffes des steuerlichen Dienstverhältnisses verlieren, gehören vor allem Folgende:

fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Arbeits- Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten.

In dem dieser Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes unmittelbar nachfolgenden Erkenntnis vom 23.4.2001, Zl. 2001/14/0054, sowie in zahlreichen späteren Urteilen hat der Verwaltungsgerichtshof festgestellt, dass das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" vor allem auf folgende Kriterien abstellt:

- die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft,
- das Fehlen eines Unternehmerrisikos sowie
- eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung.

Schließlich ist der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004,

Zl. 2003/13/0018, in einem nach § 13 Abs. 1 Z 1 VwGG gebildeten Senat von dieser Rechtsprechung insoweit abgegangen, dass er die Feststellung, ob "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" vorliegen, nur mehr auf die gesetzliche Definition eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 stützt. Da in dieser Legaldefinition das steuerrechtliche Dienstverhältnis lediglich durch zwei Merkmale, nämlich die Weisungsgebundenheit einerseits und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes andererseits umschrieben ist, kommt es nach Ausklammerung der Weisungsgebundenheit nur mehr darauf an, ob diese Eingliederung in den geschäftlichen Organismus gegeben ist. Im Falle der klar erkennbaren Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft sind dann alle weiteren Merkmale, die vor dem Hintergrund einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, für das Vorliegen des Tatbestandes nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ebenso ohne Bedeutung wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaft und tätigem Gesellschafter.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für diese Eingliederung (vgl. die Erkenntnisse des VwGH vom 21.12.1999, 99/14/0255, vom 27.1.2000, 98/15/0200, und vom 26.4.2000, 99/14/0339).

Im gegebenen Fall übt die Geschäftsführerin der Berufungswerberin ihre Geschäftsführungstätigkeit unstrittig seit vielen Jahren aus. Somit kann auch vom Vorliegen des Merkmales der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft der wesentlich Beteiligten ausgegangen werden.

Das von der Berufungswerberin als Argument angeführte Unternehmerrisiko geht mangels rechtlicher Relevanz der vorgetragenen Sachverhalte ins Leere.

Auf Grund dieser Feststellungen weist die Tätigkeit der wesentlich beteiligten Geschäftsführerin somit - unter Außerachtlassung der Weisungsgebundenheit - die Merkmale eines Dienstverhältnisses auf, sodass die von der Gesellschaft bezogenen Vergütungen als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

Der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung wurde mit Schreiben vom 27.6.2005 zurückgezogen.

Aus den angeführten Gründen war daher wie im Spruch zu entscheiden.