



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der M., vertreten durch Plachetka & Partner Steuerberatungsgesellschaft mbH, 2340 Mödling Enzersdorfer Strasse 7, vom 15. Oktober 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 6. Oktober 2004 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2001, 2002 und 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob für die Bezüge des Gesellschafter Geschäftsführers (Ges-Gf) DB und DZ zu entrichten sind, weil diese Bezüge zu den Einkünften im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG führen.

Geschäftsführer der Bw. ist Herr I. und ist dieser zu 100% am Unternehmen der Bw. beteiligt.

Im Jahre 2001 wurden gemäß der im Unternehmen der Berufungswerberin (Bw.) durchgeführten Lohnsteuerprüfung festgestellt, dass für die Geschäftsführerbezüge in den Jahren 2001, 2002 und 2003 kein Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag entrichtet worden war. Im Jahr 2001 wurden Aushilfen in der Höhe von € 11.409,63 und der Geschäftsführerbezug in der Höhe von € 109.567,60, im Jahr 2002 der Geschäftsführerbezug in der Höhe von € 62.859,19 und im Jahre 2003 der Geschäftsführerbezug in der Höhe von € 113.379,27 nicht dem Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterzogen.

Das Finanzamt folgte den obigen Prüfungsfeststellungen und setzte im bekämpften Bescheid für das Jahr 2001 den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen in der Höhe von € 5.443,97 und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in der Höhe von € 616,98, für das Jahr 2002 den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen in der Höhe von € 2.828,66 und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in der Höhe von € 295,44, für das Jahr 2003 den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen in der Höhe von € 5.102,08 und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in der Höhe von € 498,87 fest.

Gegen diesen Bescheid berief die Bw. innerhalb offener Frist und führte im wesentlichen aus, dass eine Hinzurechnung der Geschäftsführerbezüge zur Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag nicht zulässig sei, da Herr I. als Alleingesellschafter und Geschäftsführer gewinnbezogen gleich einem Unternehmer entlohnt werde.

Beantragt wurde daher die bekämpften Bescheide dahingehend abzuändern, dass die Geschäftsführerbezüge von Herrn I. nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die eingangs wiedergegebenen Prüfungsfeststellungen, nämlich die dem bekämpften Bescheid zu Grunde gelegten Bezüge des Geschäftsführers ergeben sich aus der Aktenlage und blieben in der eingebrachten Berufung unwidersprochen. Diese können daher als unstrittig dem durchzuführenden Berufungsverfahren zu Grunde gelegt werden.

Herr I. ist am Unternehmen der Bw. zu 100% beteiligt und vertritt diese selbständig.

Rechtlich folgt daraus:

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

§ 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. I Nr. 818/1993, normiert u.a.:

Dienstnehmer im Sinne der Regelungen betreffend den Dienstgeberbeitrag sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF StRefG 1993, BGBl. I Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag 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 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.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur ausführt, ist § 41 Abs. 2 FLAG dahingehend auszulegen, dass der Verweis auf § 22 Z 2 EStG 1988 lediglich den zweiten Teil (Teilstrich) der letztgenannten Bestimmung erfasst.

§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 normiert u.a.:

Unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit fallen nur 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 Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 % beträgt.

§ 47 Abs. 2 EStG 1988 normiert u.a.:

Ein Dienstverhältnis liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Zur Auslegung der in der Vorschrift des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG angeführten Bestimmung des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 wird auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, und vom 18.7.2001, 2001/13/0063, verwiesen.

Wie den Gründen der genannten Erkenntnisse entnommen werden kann, werden Einkünfte nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GmbH dann erzielt, wenn - bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse - feststeht,

dass der Ges-Gf 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.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, G 109/00, wird unter Anführung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Anzeichen für ein Dienstverhältnis seien, im Fall der - auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden - Weisungsungebundenheit ihre Unterscheidungskraft verlieren und daher für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen, nicht brauchbar sind. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung zur Bestimmung des durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten Typusbegriffes des steuerlichen Dienstverhältnisses verlieren, gehören vor allem eine feste Arbeitszeit, ein fester Arbeitsort, die arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Arbeits- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 24.10.2002, 2002/15/0160).

Insgesamt stellt somit das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses - abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit - vor allem auf das Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft ab, während die Kriterien des Fehlens des Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung - laut jüngster, revidierter Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. November 2004, 2003/13/0018 - in den Hintergrund zu treten haben.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitsgebers 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 die Eingliederung (vgl. die Erkenntnisse vom 21. Dezember 1999, 99/14/0255, vom 27. Jänner 2000, 98/15/0200, vom 26. April 2000, 99/14/0339 und vom 23. April 2001, 2001/14/0054).

Im vorliegenden Fall war Herr I. im gesamten dem bekämpften Bescheid zu Grunde gelegten Zeitraum zu 100% an der Bw. beteiligt und vertritt die Bw. selbständig. Dem Gf. oblag somit die Leitung und Überwachung des Unternehmens im Ganzen. Er hatte demnach für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft Sorge zu tragen. Vor dem Hintergrund des vom VwGH 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 den Geschäftsführer das Merkmal der Eingliederung ohne Zweifel gegeben. Die Argumente, wonach eine erfolgsabhängige Entlohnung und damit die Tragung des Unternehmerrisikos gegeben sei, gehen mangels rechtlicher Relevanz ins Leere. Ausschlaggebend ist, dass der Gf. tatsächlich und ohne Unterbrechung als Geschäftsführer tätig war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 23. Februar 2007