



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Writzmann & Partner, SteuerberatungsgesmbH, 2500 Baden, Wasserg. 22-26, vom 27. August 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden vom 30. Juli 2002 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2001, entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgaben betragen für den Streitzeitraum 1. Oktober 2000 bis 31. Dezember 2001:

Zeitraum:	Summe der Arbeitslöhne gem. § 41 (3) FLAG €	DB – Abgabebetrag (x 0,045) €	an DB bereits entrichtet €	verbleibende Nachforderung an DB €
1.10.2000- 31.12.2000	75.588,63	3.401,49	2.062,96	1.338,53
1.1.2001- 31.12.2001	198.801,39	8.946,06	6.601,82	2.344,24
Zeitraum:	Summe der Arbeitslöhne gem. § 41 (3) FLAG €	DZ – Abgabebetrag €	an DZ bereits entrichtet €	verbleibende Nachforderung an DZ €
1.10.2000-	75.588,63	393,06	238,39	154,67

31.12.2000				
1.1.2001- 31.12.2001	198.801,39	1.013,89	748,17	265,72

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob die Bw. für die Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers DB und DZ zu entrichten habe, weil diese Bezüge zu Einkünften im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 führen.

Geschäftsführer (GF) war im Streitzeitraum 1. Oktober 2000 bis 31. Dezember 2001 Herr A, der einen Anteil von 100 % am Stammkapital hielt (siehe Firmenbuch XXX).

Bei der Bw. fand für den Prüfungszeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2001 eine Prüfung der Aufzeichnungen gem. § 151 BAO in Verbindung mit § 86 EStG 1988 (Lohnsteuerprüfung) statt, wobei für den Veranlagungszeitraum Oktober bis Dezember 2000 und Jänner bis Dezember 2001 davon ausgegangen wurde, dass der zu 100 % beteiligte Geschäftsführer, Herr A, Dienstnehmer im Sinne des § 41 FLAG (Familienlastenausgleichsgesetz) und des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 sei.

Von den Bemessungsgrundlagen der u.a. GF-Bezüge seien in den Jahren 2000 und 2001 weder DB noch DZ einbehalten und an das Finanzamt abgeführt worden, weshalb folgende Abgaben betreffend die GF-Bezüge von der Bw. mittels des im Spruch genannten Bescheides nachgefordert werden mussten (vgl. Beilage zum Lohnsteuerprüfungsbericht; alle Beträge in Schilling):

Zeitraum	GF-Bezüge	4,5 % für DB	= DB
10-12/2000	465.600 (= 367.000 + 73.400 USt + 25.200 Kfz)	x 0,045 =	20.952
1-12/2001	855.200 (= 691.667 + 138.333 USt + 25.200 Kfz)	x 0,045 =	38.484
Zeitraum	GF-Bezüge	%o für DZ	= DZ
10-12/2000	465.600	x 0,0052 =	2.421

	(= 367.000 + 73.400 USt + 25.200 Kfz)		
1-12/2001	855.200 (= 691.667 + 138.333 USt + 25.200 Kfz)	x 0,0051 =	4.362

Die GF-Bezüge des Gesellschafter-GF setzten sich lt. dem GF-Bezügekonto für das Jahr 2001 im Wesentlichen aus folgenden regelmäßig bezogenen Beträgen zusammen (alle Beträge in Schilling):

	2001
Jänner	
Februar	80.000
März	80.000
April	80.000
Mai	
Juni	240.000 (= 3 x 80.000)
Juli	80.000
August	
September	80.000
Oktober	
November	
Dezember	190.000
Summe:	830.000

Die dagegen eingebrachte Berufung wurde in der Berufungsentscheidung vom 2. Juni 2003 als unbegründet abgewiesen und der erstinstanzliche Bescheid durch Erhöhung der Abgabebemessungsgrundlagen wegen einer von der Abgabenbehörde zweiter Instanz angenommenen Privatnutzung eines dem Gesellschafter-GF für seine Tätigkeit zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeuges abgeändert.

Der Verwaltungsgerichtshof hob mit Erkenntnis vom 22. Dezember 2005, 2003/15/0063, die Entscheidung wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften mit der Begründung auf, dass der Gesellschafter-GF aus einkommensteuerrechtlicher Sicht nicht als Arbeitnehmer nach § 47 Abs. 1 EStG 1988 anzusehen sei, sodass für die Ermittlung allfälliger

geldwerter Vorteile als Betriebseinnahmen die in Rede stehenden Vorschriften der Sachbezugsverordnung nicht anwendbar seien.

Mit Schriftsatz vom 30. März 2006 bekräftigte der steuerliche Vertreter, ohne Angabe besonderer Gründe, dass er trotz abweisender Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes im Hinblick auf die DB/DZ-Pflicht des Gesellschafter-GF, sein Berufungsbegehren aufrecht halte. Da die als Berufungsentscheidung intendierte Erledigung des unabhängigen Finanzsenates vom 26. April 2006, die an einen nicht existenten Zustellungsbevollmächtigten gerichtet war, mangels rechtswirksamer Zustellung keine Rechtswirksamkeit entfaltete (vgl. VwGH vom 28.5.2008, 2006/15/0206), ist die Berufung nach wie vor offen. In der Berufung sowie in den Schriftsätzen vom 20. Mai 2003, 9. Juli 2003 und 24. Mai 2006 führt die Bw. im Wesentlichen wie folgt aus:

Gemäß § 4 des GF-Werkvertrages vom 1. Oktober 2000 sei der GF für die gesamte Lenkung und Überwachung des Unternehmens, insbesondere für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft verantwortlich.

Der GF sei an betriebliche Ordnungsvorschriften, wie Arbeitsort, Arbeitszeit, arbeitsbezogenes Verhalten nicht gebunden (vgl. § 3 des Werkvertrages).

Der GF könne sich auch bei der Erfüllung seiner Aufgaben vertreten lassen (vgl. § 6 des Werkvertrages).

Die Honorierung des GF werde mit einem Bruttopauschalhonorar pro Jahr von ca. 900.000 S zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer vereinbart (vgl. § 7 des Werkvertrages).

Lt. Werkvertrag könne der Jahrespauschalbetrag i.H.v. 900.000 S auf 40 %, somit überwiegend erfolgsabhängig, unter Berücksichtigung der jeweiligen wirtschaftlichen Lage der Bw., gekürzt werden.

D.h., die GF-Honorierung hänge davon ab, wie hoch der cash-flow der Bw. sei.

Im § 7 des Werkvertrages werde weiters ausgeführt, dass in Gewinnjahren und nur bei positivem cash-flow, der mindestens die Höhe der Jahresgeschäftsführerhonorierung vor Berücksichtigung des GF-Honorars beträgt, diese zur Gänze auszahlbar sei.

Bei geringerem Jahresergebnis nehme der GF eine Kürzung bis zur Hälfte des Honorars unter Bedachtnahme auf den Jahres-cash-flow zur Kenntnis und zwar so, dass bei geringerem cash-flow vor Geschäftsführerhonorar 50 % des geringeren cash-flow zur Kürzung des Honorars dienen und zwar maximal bis zur Halbierung des GF-Honorars.

Dem GF gebühre zusätzlich ein Ersatz von den bei für die Gesellschaft durchgeführten Geschäftsreisen entstehenden Auslagen (vgl. § 8 des Werkvertrages).

Dem GF stehe für betriebliche Fahrten ein PKW zur Verfügung (vgl. § 8 des Werkvertrages).

Der Werkvertrag werde für das erste und zweite Wirtschaftsjahr abgeschlossen.

Die Gesellschafter werden bis 30. November entscheiden, ob sie einen neuen Vertrag abschließen wollen (vgl. § 9 des Werkvertrages).

Im Jahre 2000 seien 367.000 S und 2001 691.666,67 S zur Auszahlung an den GF gelangt.

Der GF dürfe auch das Kfz privat nutzen, wofür ein Honorarwert i.H.v. 2.100 S pro Monat anzusetzen sei (vgl. § 7 des Werkvertrages).

Der Vertrag sei nach fremdüblichen Grundsätzen abgeschlossen worden.

Die Bw. führe weiters aus, dass aufgrund des überwiegenden Unternehmerwagnisses (der tatsächlich ins Gewicht fallenden Einnahmenschwankungen) nämlich Reduktion des GF-Honorars auf 360.000 S im Jahre 2002 infolge schlechter Geschäftslage der Bw., könne aus der unterschiedlichen Höhe der vom wesentlich beteiligten Gesellschafter-GF entnommenen Beträge auf deren Gewinnabhängigkeit geschlossen werden und stelle somit ein ins Gewicht fallendes die DB-Pflicht ausschließendes Unternehmerwagnis dar.

Die Bw. beantrage daher die Stornierung der o.a. Abgaben für den o.a. Streitzeitraum.

Das werkvertragsmäßige Honorar von 900.000 S sei als Maximalvergütung p.a. festgelegt worden.

Dieses könne lt. Werkvertrag eine Kürzung bis auf 40 % erfahren, dies sei eine eindeutige erfolgsabhängige Komponente.

Der cash-flow habe im Jahre 2000 156.921,94 € und im Jahre 2001 93.474,93 € betragen.

Die Höhe der Maximalvergütung von 900.000 S habe sich aus der Unternehmensbewertung bei der Einbringung des Einzelunternehmens zum Stichtag 31. Dezember 1999 im September 2000 ergeben.

Im Jahre 2000 sei daher nur für die Monate Oktober bis Dezember eine GF-Honorierung vorgenommen worden.

Die GSVG-Beiträge seien vom GF selbst getragen worden.

Nach Ansicht der Bw. sei die Sachbezugsverordnung für die Honorierung eines GF, der im Werkvertrag und somit selbständig tätig sei, nicht anzuwenden.

Die Schätzung der 2.100 S pro Monat orientiere sich somit an einer pauschalen Festlegung, wie sie im Einkommensteuerbereich bei der Privatnutzung von Kfz üblich sei.

Die Bw. bekämpfe auch die Einbeziehung der Umsatzsteuer in die Bemessungsgrundlage, da dieser bloßer Durchlaufcharakter zukomme.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Herr A war im Streitzeitraum Oktober 2000 bis Dezember 2001 zu 100 % am Stammkapital beteiligt und nahm die Aufgaben der Geschäftsführung seit 22. September 2000 wahr (vgl. Firmenbuch FN 9533k).

Bei der Bw. fand u.a. für den Zeitraum Oktober 2000 bis Dezember 2001 eine Lohnsteuerprüfung statt, wobei festgestellt wurde, dass die GF-Bezüge sowie der Kfz-Vergütung in folgender Höhe nicht berücksichtigt wurden (alle Beträge in Schilling):

	Zeitraum 10-12/2000	Zeitraum 1-12/2001
GF-Bezug (exkl. USt)	367.000	691.667
Kfz-Vergütung	6.300 (= 2.100 x 3 Mo)	25.200 (= 2.100 x 12 Mo)
<i>Summe:</i>	<i>373.300</i>	<i>716.867</i>

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

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).

Im Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10.11.2004, 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.

Entsprechend dem der Behörde vorliegenden Firmenbuchauszug übte Herr A die Geschäftsführung seit 22. September 2000 aus. Der GF ist somit bei der Bw. für sämtliche organisatorische, kaufmännische, finanzielle und personelle Aufgaben zuständig (siehe auch Schriftsatz vom 1. Oktober 2000). Dieser Tätigkeitsbereich des Gesellschafter-GF wurde seitens der Bw. im gesamten Verwaltungsverfahren nicht bestritten.

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 den Geschäftsführer das Merkmal der Eingliederung ohne Zweifel gegeben (VwGH v. 23.11.2004, 2004/15/0068).

Dass der GF die Geschäftsführeragenden seit Jahren wahrnimmt, wurde nicht bestritten und ist in Anbetracht der oben zitierten Judikatur ausreichend für die Bejahung der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bw.

Ist somit dieses primär zu prüfende Kriterium der Eingliederung gegeben, kommt es auf weitere Kriterien (Unternehmerrisiko etc.) nicht an (vgl. VwGH vom 14.12.2006, 2003/14/0019).

Abänderungen hinsichtlich Erstbescheid vom 30. Juli 2002:

Betreffend Umsatzsteuer der Honorarnoten wird festgehalten, dass im gegenständlichen Fall die Umsatzsteuer bei den Honorarnoten als durchlaufender Posten anzusehen ist, weshalb von einem Netto-GF-Bezug i.H.v. 367.000 S (für den Zeitraum Oktober bis Dezember 2000) und i.H.v. 691.667 S (für den Zeitraum Jänner bis Dezember 2001) bei der Abgabenbemessung ausgegangen wird.

Bei den Kfz-Vergütungen ist für den Zeitraum Oktober bis Dezember 2000 von einer dreimonatigen Abgabenbemessung auszugehen (bei der ursprünglichen Bemessung wurde versehentlich von einem zwölfmonatigen Zeitraum ausgegangen). Somit reduziert sich die Kfz-Vergütung für den Zeitraum Oktober bis Dezember 2000 auf 6.300 S (= 2.100 x 3 Mo).

Besteuerung der GF-Bezüge lt. BE (alle Beträge in Schilling):

Zeitraum	GF-Bezüge	4,5 % für DB	= DB
10-12/2000	373.300 (= 367.000 + 6.300 Kfz)	x 0,045 =	16.798 (= 1220,76 €)
1-12/2001	716.867 (= 691.667 + 25.200 Kfz)	x 0,045 =	32.259 (= 2.344,35 €)
Zeitraum	GF-Bezüge	% o für DZ	= DZ
10-12/2000	373.300 (= 367.000 + 6.300 Kfz)	x 0,0052 =	1.941 (= 141,06 €)
1-12/2001	716.867 (= 691.667 + 25.200 Kfz)	x 0,0051 =	3.656 (= 265,69 €)

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 14. November 2008