



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Grosseck Wirtschafts- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, 8042 Graz, Plüddemanngasse 105, vom 31. Juli 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 22. Mai 2006 betreffend Haftungsbescheide 2004 und 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe betragen

Entscheidungsgründe

Am 4.2.2005 wurde der Gesellschaftsvertrag betr. Gründung der Berufungswerberin, einer GmbH abgeschlossen. Im Gesellschaftsvertrag selbst wurde Herr Gf zum Geschäftsführer bestimmt. Die Gründung der GmbH am 4.2.2005 erfolgte im Rahmen einer Einbringung nach Art III UmgrStG rückwirkend auf den 1.7.2004 und wurde am 4.5.2005 im Firmenbuch eingetragen. Mit Werkverträgen vom 31.3.2005, wurden alle 3 Gesellschafter zu Geschäftsführern bestellt. Diese Werkverträge hielten ausdrücklich die bereits mündlich abgeschlossenen Vereinbarungen fest. Für ihre Tätigkeit erhielten die Geschäftsführer je 1/3 von 50% des EGT als Vergütung. Diese „Vergütung“ betrug im Jahr 2004 insgesamt € 56.075,38, im Jahr 2005 € 108.575,49,-.

Am 9.2.2006 reicht der steuerliche Vertreter der Bw eine Erklärung betr. Verbuchung von Dienstgeberbeiträgen (DB) für die Gesellschafter ein in der er angab, dass die Geschäftsführerbezüge für die Gesellschafter für den Zeitraum 1.7.2004 bis 30.6.2005 mit

€ 112.151,04 festgesetzt wurden. Daraus ergab sich für ein Dienstgeberbeitrag iHv € 5.046,84.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung stellte der steuerliche Vertreter der Bw den Antrag, die ursprünglich abgelieferten Beträge an DB und Kommunalsteuer für die Tätigkeit der Gesellschafter zu erstatten, da keine Pflicht zur Entrichtung eines Dienstgeberbeitrages gegeben sei. Die Behörde kam diesem Begehren nicht nach und berechnete den Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2004 und 2005 anhand der endgültig getätigten Zahlungen. Die Geschäftsführerentgelte betrugen im Jahr 2004 laut Finanzamt insgesamt € 56.075,49 (wie im oben erwähnten Schreiben) und im Jahr 2005 insgesamt € 108.575,49 (weniger als im oben erwähnten Schreiben angeführt). Daraus ergab sich für das Jahr 2004 ein im Haftungsweg vorgeschriebener Dienstgeberbeitrag iHv € 2.541,68, der sich aus dem DB für die Geschäftsführerbezüge iHv € 2.523,39 und einer (nicht bekämpften) Abfuhrdifferenz iHv € 18,29 zusammensetzte. Für das Jahr 2005 wurde der Dienstgeberbeitrag für die Geschäftsführer iHv € 4.885,89 vorgeschrieben. Diese Zahlen wurden von der Bw nicht bestritten.

Die gegen die Haftungsbescheide 2004 und 2005 erhobene Berufung begründete die Bw folgendermaßen:

1. Vor dem 4.5.2005 (Eintragung in das Firmenbuch) könne keine Beteiligung iSd § 22 Abs 2 Z 2 EStG vorliegen, die zu einer DB-Pflicht führen könne und
2. Es bestehe überhaupt Dienstgeberbeitragsfreiheit, weil Geschäftsführerbezüge bei einer Beteiligung von mehr als 25% und weniger als 50% und werkvertraglicher Weisungsfreiheit nicht unter § 22 Z 2 Teilstrich 2 zu subsumieren seien. Dabei wird auf diverse Abhandlungen in der Literatur verwiesen. Weitere „Besonderheiten“ des Einzelfalles wurden nicht dargelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zur Rückwirkung gemäß Umgründungssteuergesetz:

§ 18 Abs 3 UmgrStG bestimmt, dass Rechtsbeziehungen des Einbringenden zur übernehmenden Körperschaft im Zusammenhang mit einer Beschäftigung von der Rückwirkungsfiktion ausgenommen sind.

Im Berufungsfall wurden den nunmehrigen Geschäftsführern für ihre Tätigkeit gewinnabhängige Vergütungen gewährt und zwar sowohl für die Zeit vor als auch nach Gründung der Gesellschaft. Diese bisher als „rückwirkende Auszahlung von Geschäftsführerbezügen“ behandelten Zahlungen können erst ab Gründung der Gesellschaft für die Geschäftsführung gezahlt werden. Davor sind sie aufgrund der Bestimmungen des

UmgrStG von der Rückwirkungsfiktion ausgenommen und stellen einen Gewinnanteil der jeweiligen Gesellschafter dar, weil diese im Zeitraum 7/2004 – 3.2.2005 (noch) keine Geschäftsführer iSd § 22 Z 2 EStG waren (ein Geschäftsführer einer nicht existierenden Gesellschaft ist denkunmöglich und auch nicht durch eine Fiktion im UmgrStG vorgesehen). Für die Zeiträume 7/2004 – 3.2.2005 sind die Gesellschafter-Geschäftsführer keine Dienstnehmer iSd § 41 Abs 2 FLAG womit eine Dienstgeberbeitragspflicht ins Leere geht. In zeitlicher Hinsicht ist dabei auf die tatsächlichen Verhältnisse (Gründung der GmbH am 4.2.2005) Bedacht zu nehmen und nicht auf deklarative Ereignisse wie die Eintragung im Firmenbuch. Alle Gesellschafter waren vor und nach Gründung der Gesellschaft für diese bzw. für die vorher existenten Einzelunternehmen tätig woraus sich ergibt, dass sie ihre Tätigkeit ab Gründung der Gesellschaft für diese als Geschäftsführer ausgeübt haben.

Die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag vermindert sich damit wie im Spruch ersichtlich auf € 98.558,13 (Gesamtvergütung 2005: je € 36.191,83 Jahresbezug pro Geschäftsführer abzüglich € 3.015,98 für Januar (36.191,83 : 12) abzüglich € 323,14 für 3 Tage im Februar (3.015,89 : 28 x 3) ergibt: € 32.852,71 je Geschäftsführer).

Zur Dienstgeberbeitragspflicht wegen fehlender Weisungsgebundenheit

Der VwGH hat mit Erkenntnis vom 27.2.2008, 2006/13/0113 klargestellt, dass auch bei einer Beteiligung zwischen 25% und 50% eine Pflicht zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrages gegeben ist. Der VwGH führt dazu aus:

„Die rechtlichen Voraussetzungen der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 hat der Verwaltungsgerichtshof hinsichtlich der zu 50 % oder mehr an einer Kapitalgesellschaft beteiligten oder über eine Sperrminorität verfügenden Personen im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, klargestellt. Mit Erkenntnis vom 26. Juli 2007, 2007/15/0095, auf dessen Gründe gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG verwiesen wird, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass auch in Ansehung der Geschäftsführer, deren Beteiligung 50% nicht erreicht und die auch nicht über eine Sperrminorität verfügen, - von seltenen Ausnahmen abgesehen - entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Geschäftsführer bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist, und dass weiteren Elementen eine Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nur in solchen Fällen zukommen könne, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre (vgl. weiters die hg. Erkenntnisse vom 24. September 2007, 2004/15/0041, und 2006/15/0271, sowie Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III C, Loseblattausgabe, 40. Lfg., Tz. 59.2 zu § 22, S. 42/5 f).

An der Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafter-Geschäftsführers in den Organismus des Betriebes der beschwerdeführenden Gesellschaft kann nach Maßgabe des im genannten Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10. November 2004 dargelegten Verständnisses von diesem Kriterium sachbezogen kein Zweifel bestehen. Mit dem Beschwerdevorbringen, der Gesellschafter-Geschäftsführer sei zwar nicht auf Grund seiner Beteiligung weisungsungebunden, übe seine Tätigkeit für die Gesellschaft aber sehr wohl weisungsfrei aus, wird auch noch nicht aufgezeigt, dass einer der seltenen Ausnahmefälle

vorläge, in denen ein Gesellschafter-Geschäftsführer nicht als Dienstnehmer seiner Gesellschaft anzusehen wäre.

Die diesbezüglichen Ausführungen der Berufung gehen damit ins Leere. Damit ist von einer Pflicht zur Entrichtung des Dienstgeberbeitrages ab Gründung der Gesellschaft auszugehen.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 19. März 2009