



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Interfinanz Wirtschaftstreuhand-gesmbH, 2442 Unterwaltersdorf, Bahnstr. 4, vom 2. März 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling vom 30. Jänner 2009 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2004 bis 2007, entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgaben betragen:

Zeitraum	Bemessungs- grundlage	DB- Abgabenbetrag (x 0,045)	bereits entrichtet:	Nach- forderung
2004	385.944,22	17.367,49	-13.799,89	3.567,60
2005	430.316,44	19.364,24	-15.796,64	3.567,60
2006	440.032,22	19.801,45	-16.233,85	3.567,60
2007	489.489,11	22.027,01	-18.459,41	3.567,60
Zeitraum	Bemessungs- grundlage	DZ- Abgabenbetrag (x 0,0042)	bereits entrichtet:	Nach- forderung
2004	385.944,22	1.620,97	-1.287,98	332,99
2005	430.316,44	1.807,33	-1.474,34	332,99
2006	440.032,22	1.848,14	-1.515,17	332,97
2007	489.489,11	2.055,85	-1.722,88	332,97

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 in den Streitjahren 2004 bis 2007 Herr A, der einen Anteil von 100 % direkt und ab 24. Dezember 2005 indirekt über die Firma B am Stammkapital hielt (siehe Firmenbuch AB bzw. CD).

Bei der Bw. fand für den Prüfungszeitraum 1. Jänner 2004 bis 31. Dezember 2007 eine Außenprüfung gem. §§ 147 ff BAO statt, wobei für die Streitjahre 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 2004 bis 2007 weder DB noch DZ einbehalten und an das Finanzamt abgeführt worden.

In der dagegen eingebrachten Berufung führt die Bw. im Wesentlichen wie folgt aus:

Die Berufung richte sich gegen die fehlende Begründung in den angefochtenen Bescheiden und im Bp-Bericht vom 30. Jänner 2009.

Weiters würden die Steuerfestsetzungen zur Gänze bestritten, ebenso die Prüfungsfeststellungen lt. Bp-Bericht.

Die Bw. beantrage die Aufhebung der angefochtenen Bescheide und Festsetzung des DB und DZ 2004 bis 2007 auf Basis der beantragten Änderungen.

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 11. März 2009 wurde der Bw. mitgeteilt, dass nunmehr festgestellt worden sei, dass an den Gesellschafter-GF auch Kilometergelder und Tagesdiäten ausbezahlt worden seien und dass diese Bezüge nur bei Dienstnehmern im Sinne des § 47 EStG 1988 von der Beitragspflicht ausgenommen seien. Für die Festsetzung des DB ergebe sich somit folgende Grundlage:

	2004	2005	2006	2007
GF-Bezug	50.580,00	50.580,00	50.580,00	50.580,00
GF-km-Gelder	20.761,92	24.000,00	7.500,00	
GF-Tagesgelder	3.671,92		3.500,00	
= Bemessung DB	75.013,84	74.580,00	61.580,00	50.580,00

Die Bw. möge somit ihr Berufungsbegehren unter Berücksichtigung der obigen Ausführungen begründen.

In ihrer Berufungsergänzung vom 10. April 2009 führt die Bw. wie folgt aus:

Bereits bei der Vorprüfung sei festgestellt worden, dass die Merkmale eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 EStG 1988 beim Gesellschafter-GF nicht vorlägen. Herr A werde von der Bw. nicht für seine Stellung als GF entlohnt, sondern erhalte ausschließlich Provisionen für seine Tätigkeit als selbständiger Handelsvertreter – er erhalte kein Fixum, sondern nur eine erfolgsabhängige Vergütung.

Die Vergütung bestehe in Form einer Verkaufsprovision i.H.v. 10 % des Deckungsbeitrages, also aus dem durch ihn erwirtschafteten Umsatz, abzüglich der darauf entfallenden Einzel- und Gemeinkosten. Herr A trage das volle Erfolgs- bzw. Unternehmerrisiko.

Die Provisionen stellen sich in den Kalenderjahren 2004 bis 2007 wie folgt dar:

	2004	2005	2006	2007
Rechnungen	2.829.017,57	2.005.224,39	1.885.945,58	2.244.190,01
Gutschriften	-42.512,93	-40.828,31	-30.660,56	-87.070,97
= Summe	2.786.504,64	1.964.396,08	1.855.285,02	2.157.119,04
davon Deckungsbeitrag i.H.v. 30 %	835.961,39	589.318,82	556.585,51	647.135,71
davon Provision i.H.v. 10 %	83.595,14	58.931,88	55.658,55	64.713,57
á conto GF-Honorar	-50.580,00	-50.580,00	-50.580,00	-50.580,00
noch zu zahlen:	33.015,14	8.351,88	5.078,55	14.133,57

Aufgrund der schlechten wirtschaftlichen Situation der Gesellschaft in den Jahren 2004 bis 2006 habe Herr A auf die ihm zustehenden Mehrprovisionen verzichtet. Dies sei ein Beitrag zur Sanierung der Gesellschaft gewesen.

Daher seien die Vergütungen, Provisionen des Gesellschafter-GF nicht in die Bemessungsgrundlage für den DB bzw. DZ aufzunehmen (siehe Schriftsatz vom 10. April 2009).

Das Finanzamt wies die Berufung mittels Berufungsvorentscheidung vom 23. April 2009 als unbegründet ab und begründete dies u.a. wie folgt:

Gem. § 41 FLAG 1967 würden Bezüge und sonstige Vergütungen jeder Art eines an einer Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten dann zur Bemessungsgrundlage des DB gehören, wenn sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vorlägen.

Durch die über Jahre durchgehende Tätigkeit des Gesellschafter-GF, sei von einer Eingliederung in die Gesellschaft und somit einer DB- bzw. DZ-Beitragspflicht auszugehen.

Daher seien die Bezüge, die in den Bilanzen als Bezüge des GF in den Streitjahren in exakt gleichbleibender Höhe ausgewiesen worden seien, zuzüglich der Spesenvergütungen (Kilometergeld und Tagesdiäten) in die Bemessungsgrundlage für DB und DZ einzubeziehen. Die gesamte DB- und DZ-Bemessungsgrundlage sowie Abgabenhöhe für DB und DZ für die Streitjahre könne dem beiliegenden Berechnungsblatt entnommen werden.

Die Bw. stellte gegen die o.a. Bescheide einen Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und ergänzte ihr Berufungsbegehren im Wesentlichen folgendermaßen:

Seit 24.12.2005 sei nicht Herr A sondern die Firma B der 100 %ige Gesellschafter der Bw.

Die Bw. verweise nochmals darauf, dass Herr A nicht für seine GF-Tätigkeit entlohnt worden sei, sondern habe nur Provisionseinkünfte erhalten.

Da die Bw. nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr (30. Juni und nicht 31. Dezember) bilanziere, seien die Daten lt. Berufungsvorentscheidung unrichtig.

Über Ersuchen der Abgabenbehörde zweiter Instanz erließ das Finanzamt am 10. September 2009 einen Ergänzungsvorhalt, der jedoch trotz Fristerstreckung bis 2. Dezember 2009 ohne Angabe von Gründen unbeantwortet blieb.

Aus diesem Grunde erließ die Abgabenbehörde zweiter Instanz am 25. Jänner 2010 erneut einen Ergänzungsvorhalt und ersuchte um Beantwortung folgender Fragen:

"1. Wie bereits im Vorhalt des Finanzamtes vom 10. September 2009 ersucht, werden Sie gebeten die kalenderjahrmäßige Festsetzung des DB/DZ betraglich darzustellen (insbesondere der km-Gelder und Tagesgelder).

2. Die Bw. lege eine kalenderjahrmäßige "Provisionsaufstellung" des Gesellschafter-GF Konrad G. vor.

2.1 Was ist unter "Gutschriften" zu verstehen ?

2.2 Gem. dieser Aufstellung, sind dem Gesellschafter-GF á conto Zahlungen betreffend sein GF-Honorar von jährlich 50.580 € zugeflossen.

Bitte um Vorlage einer fremdüblichen Verzichtserklärung für den Rest seines Honorars.

2.3 Wann floss dem Gesellschafter-GF der "Rest" zu ?

Diese Beträge wären dann ebenfalls in die Bemessungsgrundlage lt. Punkt 1 hinzuzurechnen.

3. Bitte um Vorlage der GF-Bezüge-(Provisions)-Konten für die Kalenderjahre 2004 bis 2007.

4. Hat der Gesellschafter-GF noch andere Vergütungen (z.B. Versicherungsprämien etc.) erhalten ?

Wenn ja, wären auch diese kalenderjahrmäßig hinzuzurechnen.

5. Wer ist für die organisatorischen, finanziellen und wirtschaftlichen Belange im Unternehmen zuständig ?

5.1 Genauer Tätigkeitsbereich des GF Konrad G. ?

6. Bitte belegen und erläutern Sie die verrechneten km-Gelder und Tagesgelder.

7. Sollte auch dieser Vorhalt nicht fristgerecht beantwortet werden, müsste aufgrund der Aktenlage (Beträge lt. Beilage zur Berufungsvorentscheidung vom 23. April 2009) entschieden und wie folgt hinzugeschätzt werden:"

Zeitraum	Bemessungs- grundlage	DB-Abgabenbetrag (x 0,045)	DZ-Abgabenbetrag (x 0,0042)
2004	357.244,22 + 25.000 km-Geld + 3.700 Diäten = 385.944,22	17.367,49	1.620,97
2005	401.616,44 + 25.000 km-Geld + 3.700 Diäten = 430.316,44	19.364,24	1.807,33
2006	411.332,22 + 25.000 km-Geld + 3.700 Diäten = 440.032,22	19.801,45	1.848,14
2007	460.789,11 + 25.000 km-Geld + 3.700 Diäten = 489.489,11	22.027,01	2.055,85

Auch dieser Vorhalt vom 25. Jänner 2010 blieb bis dato ohne Angabe von Gründen von der Bw. unbeantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Herr A war im Streitzeitraum 2004 bis 2007 zu 100 % direkt bzw. ab 24. Dezember 2005 indirekt über die Firma B am Stammkapital beteiligt und nahm die Aufgaben der Geschäftsführung seit 22. Jänner 1993 wahr (vgl. Firmenbuch AB).

Die Abgabenbehörde geht von folgenden Bemessungsgrundlagen für die DB/DZ-Besteuerung aus:

	2004	2005	2006	2007
GF-Bezug	50.580	50.580	50.580	50.580
GF-km-Gelder	25.000	25.000	25.000	25.000
GF-Tagesgelder	3.700	3.700	3.700	3.700
= Bemessung DB/DZ	79.280	79.280	79.280	79.280

Diese Feststellungen ergeben sich aus den von der Bw. vorgelegten Schriftsätzen (Provisionsaufstellung, Schreiben vom 11. März 2009), dem Firmenbuch (AB bzw. CD) und den Erhebungsunterlagen der Betriebsprüfung sowie folgender Beweiswürdigung:

Der GF-Bezug wurde in den Streitjahren lt. der von der Bw. vorgelegten kalenderjahrmäßigen Provisionsaufstellung in gleichbleibender Höhe von 50.580 € ausbezahlt.

Weiters wurde angegeben, dass an den GF km-Gelder und Tagesdiäten ausbezahlt wurden, ohne dafür belegmäßige Nachweise vorzulegen.

Sowohl die Abgabenbehörde erster als auch die Abgabenbehörde zweiter Instanz haben die Bw. mittels Vorhalt aufgefordert die km-Gelder und Tagesdiäten dem Grunde und der Höhe nach zu belegen und zu erläutern. Die Bw. hat jedoch ihrer Mitwirkungsverpflichtung nicht entsprochen (vgl. VwGH vom 26.7.2007, 2006/15/0111).

Sie hat bis dato keinerlei Nachweis über die in den Bilanzen erklärten km-Gelder und Tagesdiäten erbracht, insbesondere keine wirtschaftlichen Gründe dargelegt, weshalb in einzelnen Perioden keine km-Gelder und Tagesdiäten ausbezahlt worden sein sollen. Es wird daher davon ausgegangen, dass dies einzig aus steuerschonenden Gründen erfolgte, insbesondere auch deswegen, weil die Bw. auf die ihr vorgehaltene Verböserung der DB/DZ-Besteuerung vom 25. Jänner 2010 bis dato nicht reagierte.

Gem. § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann.

Gem. § 184 Abs. 2 BAO ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Von der Bw. wurde für das Jahr 2005 angegeben, dass der GF 24.000 € an km-Geldern erhalten habe, ohne die Höhe der km-Gelder nachzuweisen, desgleichen wurde im Jahr 2004 ein Bezug von Tagesdiäten i.H.v. 3.671,92 €, wiederum ohne Nachweis, erklärt.

In Anlehnung an die erklärten Beträge wurden die in den Jahren 2004 bis 2007 an den GF ausbezahlten km-Geldern mit 25.000 € und die Tagesdiäten mit 3.700 € geschätzt.

Da bis dato keinerlei Einwand gegen die der Bw. zur Kenntnis gebrachten Schätzung erfolgte, wird aus dem Schweigen der Bw. abgeleitet, dass die Schätzung offenbar nicht zu hoch angesetzt wurde, sondern den tatsächlichen Gegebenheiten durchaus nahe kommt.

Der festgestellte 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. Jänner 1993 aus.

Entsprechend der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes unterliegen die Bezüge des Gesellschafter-GF auch dann der DB/DZ-Pflicht, wenn der GF auch GF-Funktion für ein anderes Unternehmen ausübt (VwGH vom 27.3.2008, 2006/13/0127).

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).

Dass der GF die Geschäftsführeragenden seit Jahren (GF seit 22. Jänner 1993), wurde nicht bestritten und ist in Anbetracht der oben zitierten Judikatur ausreichend für die Bejahung der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bw.

Die o.a. Einkünfte des GF fallen unter § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 und sind somit wie u.a. der DB/DZ-Besteuerung zu unterziehen (vgl. VwGH vom 23.9.2005, 2005/15/0110 und vom 17.5.2006, 2001/14/0199).

Im Hinblick auf die notwendig gewordene Schätzung der Bemessungsgrundlagen ergeben sich folgende Abänderungen zum Erstbescheid:

Zeitraum	Bemessungs- grundlage	DB-Abgabenbetrag (x 0,045)	DZ-Abgabenbetrag (x 0,0042)
2004	357.244,22 + 25.000 km-Geld + 3.700 Diäten = 385.944,22	17.367,49	1.620,97
2005	401.616,44 + 25.000 km-Geld + 3.700 Diäten = 430.316,44	19.364,24	1.807,33
2006	411.332,22 + 25.000 km-Geld + 3.700 Diäten = 440.032,22	19.801,45	1.848,14
2007	460.789,11 + 25.000 km-Geld + 3.700 Diäten = 489.489,11	22.027,01	2.055,85

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 18. Mai 2010