



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der ZGW, vertreten durch Dr. Walter Kristen Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsgmbH, 1130 Wien, Lainzer Straße 35, vom 03. September 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 03. August 2007 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 01.01.2003 bis 31.12.2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) – die Firma ZG – ist mit der Erzeugung von und dem Handel mit Gummi- und Kunststoffwaren beschäftigt. Herr Mag. Dr. UZ ist handelsrechtlicher Geschäftsführer der Bw und indirekt zu 99 % an ihr beteiligt.

Im Rahmen einer Außenprüfung gemäß den §§ 147 ff BAO bei der Bw wurde den Prüfungszeitraum 2003 bis 2004 betreffend unter anderem festgestellt, dass in den Jahren 2003 und 2004 Geschäftsführerbezüge in Höhe von 105.371,34 € (2003) und 108.977,05 € (2004) ausbezahlt aber nicht dem Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) unterzogen worden seien.

Im Anschluss an die Außenprüfung und unter Berücksichtigung der getroffenen Feststellungen erließ das Finanzamt am 13.10.2005 Haftungs- und Abgabenbescheide für die Jahre 2003 und 2004 in denen neben einer Lohnsteuerneuberechnung lediglich Nachzahlungen an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) in Höhe von 4.741,71 € für das Jahr 2003 und 4.903,97 € für das Jahr 2004 sowie an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) in Höhe von 442,56 € für das Jahr 2003 und 435,91 € für das Jahr 2004 festgesetzt wurden.

Die Bw erhob gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide vom 13.10.2005 Berufung (27.10.2005) und begründete diese ua damit, dass beim Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw, Herrn Dr. UZ, welcher von Juni 2002 bis Dezember 2004 indirekt mehrheitsbeteiligt sei, ein Dienstverhältnis nicht vorliege. Es stehe fest, dass je höher das Ausmaß der Beteiligung des geschäftsführenden Gesellschafters sei, die Geschäftsführungsfunktion in einer Art und Weise ausgeübt werde, die sich immer mehr vom Dienstnehmerbegriff entferne und die beim geschäftsführenden Gesellschafter, Dr. UZ, naturgemäß dem Unternehmer und nicht dem Dienstnehmerbegriff zuzuordnen sei.

Weiters bestehe im Fall der Bw eine Erfolgsabhängigkeit der Bezüge des Geschäftsführers. Gemäß Geschäftsführervertrag sei die Vergütung leistungsabhängig und zwar in der Art, dass die Höhe des Geschäftsführerhonorars von der Erreichung bestimmter Ziele abhängig sei, wobei die Zielfestlegung jährlich im Vorhinein erfolge. Entsprechend sei auch die Geschäftsführungsvergütung der Jahre 2003 und 2004 errechnet und ausbezahlt worden. Während des Jahres habe der Geschäftsführer Akontozahlungen erhalten, das Resthonorar sei erst nach Feststellung des Jahresabschlusses sowie der Überprüfung der Erreichung der Ziele ausbezahlt worden. Im Jahr 2004 sei keine Zielerreichungsprämie ausbezahlt worden. Der Erfolg der Gesellschaft bestimme somit auch die Höhe des Einkommens des Geschäftsführers.

Die Bw wies auch darauf hin, dass auf Grund der beinahe 100 %igen Beteiligung des Gesellschafter-Geschäftsführers an der Bw von einer Eingliederung in den geschäftlichen Organismus nicht gesprochen werden könne, da der Gesellschafter einen wesentlichen Einfluss auf die Gestaltung der betrieblichen Struktur habe und dass der Geschäftsführer einen Teil seiner Tätigkeit in seinen Privaträumlichkeiten ausübe, wobei ihm die dabei entstehenden Spesen nicht ersetzt würden. Mit der Berufung übermittelte die Bw den mit dem Geschäftsführer abgeschlossenen Geschäftsführervertrag und die Berechnung der erfolgsabhängigen Geschäftsführervergütung für die Jahre 2003 und 2004.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15.11.2005 wurde die Berufung mit der Begründung als unbegründet abgewiesen, dass die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für die Eingliederung des Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus der Bw spreche.

Mit Schreiben vom 05.12.2005 stellte die Bw den Antrag auf Entscheidung über die Berufung gegen die Bescheide vom 13.10.2005 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit zweiter Berufungsvorentscheidung vom 31.07.2007 wurde der Berufung stattgegeben und wurden die angefochtenen Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2003 und 2004 vom 13.10.2005 aufgehoben.

Mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 03.08.2007 wurden ua erneut Nachzahlungen an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) in Höhe von 4.741,71 € für das Jahr 2003 und in Höhe von 4.903,97 € für das Jahr 2004 sowie an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) in Höhe von 442,56 € für das Jahr 2003 und in Höhe von 435,91 € für das Jahr 2004 festgesetzt. Im Unterschied zu den Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 13.10.2005 weisen die Haftungs- und Abgabenbescheide vom 03.08.2007 neben den Nachforderungen an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) auch die Bemessungsgrundlage sowie die Höhe der Abgaben aus.

Mit Schreiben vom 03.09.2007 erhob die Bw Berufung gegen die Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2003 und 2004 vom 03.08.2007 mit der gleichen Begründung wie gegen die Bescheide vom 13.10.2005.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

- Laut Firmenbuch ist Herr Mag. Dr. UZ seit 29.03.2003 handelsrechtlicher Geschäftsführer der Bw. Er war bis 28.09.2004 zu 99 % am Stammkapital der Bw beteiligt und fungiert auch als gewerberechtlicher Geschäftsführer. Er vertritt seither die Bw selbständig.
- Laut Geschäftsführervertrag vom 23.12.2002 hat sich Herr Mag. Dr. UZ verpflichtet, die Aufgaben des handelsrechtlichen Geschäftsführers ab 01.01.2003 auf unbestimmte Zeit wahrzunehmen.
- Laut Firmenbuch ist Herr Mag. Dr. UZ seit 22.10.1987 handelsrechtlicher Geschäftsführer der Firma L, die seit 28.09.2004 zu 100 % an der Bw beteiligt ist und an der Herr Mag. Dr. UZ seit 19.06.2002 zu 99 % beteiligt ist.
- Im Prüfungszeitraum wurden Geschäftsführer-Bezüge in Höhe von 105.371,34 € (2003) und 108.977,05 € (2004) ausbezahlt.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den Firmenbuchauszügen, dem Geschäftsführervertrag, den im Rahmen der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen und den im Akt befindlichen Unterlagen.

Der Sachverhalt ist in folgender Weise zu würdigen:

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

Gemäß § 41 Abs 2 FLAG 1967 in der ab 1994 geltenden Fassung BGBl. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs 3 FLAG 1967 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 iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

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

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur ausführt, sind § 41 Abs 2 und 3 FLAG 1967 dahingehend auszulegen, dass der Verweis auf § 22 Z 2 EStG 1988 lediglich Teilstrich 2 der letztgenannten gesetzlichen Bestimmung erfasst.

Unter Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 fallen (neben anderen taxativ aufgezählten Einkünften) gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 leg cit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt war.

Die Bestimmung des § 47 Abs 2 EStG 1988, auf welche die Vorschrift des § 22 Z 2 Teilstrich 2 leg cit zur Umschreibung der Merkmale eines Dienstverhältnisses verweist, normiert in ihrem ersten Satz, dass ein Dienstverhältnis vorliegt, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Der zweite Satz des § 47 Abs 2 EStG 1988 umschreibt die Tatbestands-

voraussetzung des ersten Satzes dahin, dass der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft dann schuldet, 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.

In Abkehr von seiner früheren Rechtsprechung hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10. November 2004, 2003/13/0018, durch einen verstärkten Senat ausgesprochen, dass bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Geschäftsführer bei seiner Tätigkeit im betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos 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 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 und dem Geschäftsführervertrag nimmt Herr Mag. Dr. UZ die Agenden der Geschäftsführung wahr. Der Geschäftsführer vertritt somit die Gesellschaft selbständig nach außen und ist bei der Bw für sämtliche organisatorische, kaufmännische, finanzielle und personelle Aufgaben zuständig. Dieser Tätigkeitsbereich des Gesellschafter-Geschäftsführers 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 Verpflichtung des Geschäftsführers im Geschäftsführervertrag, die Aufgaben des handelsrechtlichen Geschäftsführers wahrzunehmen und den Umstand der unbestritten tatsächlichen kontinuierlichen Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung das Merkmal der Eingliederung des Geschäftsführers ohne Zweifel gegeben (VwGH 23.11.2004, 2004/15/0068).

Dem Einwand, dass die Bezüge des Geschäftsführers erfolgs- bzw leistungsabhängig seien und zwar in der Art, dass die Höhe des Geschäftsführerhonorars von der Erreichung bestimmter Ziele abhängen, der Geschäftsführer keinen Anspruch auf Ersatz von Baraufwendungen habe, die bei der Ausübung seiner Tätigkeit notwendig oder nützlich gewesen seien, der Geschäftsführer einen Teil seiner Tätigkeit in seinen Privaträumlichkeiten ausübe, wobei ihm die dabei entspringenden Spesen nicht ersetzt würden und auf Grund der beinahe 100 %igen Beteiligung des Geschäftsführers an der Bw von einer Eingliederung in den geschäftlichen Organismus nicht gesprochen werden könne, da der Gesellschafter einen wesentlichen Einfluss auf die Gestaltung der betrieblichen Struktur habe, kommt in Anbetracht der als erwiesen anzunehmenden kontinuierlich wahrgenommenen Aufgaben der Geschäftsführung keine entscheidende Bedeutung zu.

Zusammenfassend wird daher festgestellt, dass die Betätigung des Geschäftsführers auf Grund der zweifelsfreien Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw als eine Betätigung im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 zu qualifizieren ist. Die Vergütungen des Geschäftsführers sind gemäß den obigen Ausführungen in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) einzubeziehen.

Die Abgabenfestsetzungen für die Jahre 2003 und 2004 erfolgten somit zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. Dezember 2011