



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der MG, vertreten durch Dr. Wilhelm Frick, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer GmbH, 1100 Wien, Liesingbachstraße 224, vom 07. August 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 31. Juli 2007 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für 2000 bis 2004 entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für 2000 bis 2003 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für 2000 bis 2003 bleiben unverändert.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für 2004 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für 2004 werden abgeändert.

Jahr	Beitrags- grundlage	Abgabe		davon bereits entrichtet	Nachforderung
2004	90.179,05 €	DB 4,5 % DZ 0,4 %	4.058,06 € 360,72 €	3.920,99 € 335,74 €	137,07 € 24,98 €

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) – die Firma MGIL – wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 13.11.1989 gegründet und betrieb den Handel mit Industrieklebebändern. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 25.05.2011 wurde die Gesellschaft aufgelöst. Herr AM war seit der Gründung der Gesellschaft handelsrechtlicher Geschäftsführer der Bw und an dieser zu 100 % beteiligt. Seit 25.05.2011 fungiert Herr AM als Liquidator der Bw.

Im Rahmen einer Außenprüfung gemäß den §§ 147 ff BAO bei der Bw wurde den Prüfungszeitraum 2000 bis 2004 betreffend unter anderem festgestellt, dass in den Jahren 2000 bis 2004 Geschäftsführerbezüge in Höhe von 225.000 ATS (2000), 820.000 ATS (2001), 37.050 € (2002), 40.150 € (2003) und 32.000 € (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 19.01.2006 Haftungs- und Abgabenbescheide für die Jahre 2000 bis 2004 in denen neben einer Lohnsteuerneuberechnung lediglich Nachzahlungen an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) in Höhe von 752,34 € für das Jahr 2000, 2.698,16 € für das Jahr 2001, 1.807,54 € für das Jahr 2002, 1.950,46 € für das Jahr 2003 und 1.577,07 € für das Jahr 2004 sowie an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) in Höhe von 73,49 € für das Jahr 2000, 263,74 € für das Jahr 2001, 176,73 € für das Jahr 2002, 190,06 € für das Jahr 2003 und 152,97 € für das Jahr 2004 festgesetzt wurden.

Die Bw erhob gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide vom 19.01.2006 Berufung (30.01.2006) und begründete diese mit Schreiben vom 28.03.2006 ua damit, dass Herr AM über seine Arbeitszeit frei verfügen, seinen Arbeitsort selbst bestimmen, Hilfskräfte zur Unterstützung seiner Tätigkeit heranziehen, sich bei Ausführung der Arbeit von Dritten vertreten lassen könne, keinen Abfertigungs- und Urlaubsanspruch, keinen Kündigungsschutz und keinen Anspruch auf Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall habe. Herr AM sei als 100 % Gesellschafter der Aufsicht durch andere entzogen, sei keinen betrieblichen Ordnungsvorschriften und keinerlei disziplinären Folgen unterworfen und arbeitsrechtlich werde seine Tätigkeit als selbständig eingestuft. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse liege bei richtiger rechtlicher Beurteilung eindeutig eine selbständige Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers vor, auch wenn das Merkmal der Weisungsfreiheit außer Acht gelassen werde. Die Bw wies auch darauf hin, dass die tatsächliche Auszahlung des Geschäftsführerbezeuges von der Liquiditätsslage der Gesellschaft und damit von deren wirtschaftlichen Erfolg abhängig sei – einen Anspruch auf Entlohnung habe der wesentlich beteiligte

Geschäftsführer nicht. Die Tatsache, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer sehr unregelmäßige Entnahmen getätigt habe, spreche für die Tatsache, dass kein Dienstverhältnis vorliege. Zusammenfassend stellte die Bw fest, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse kein Dienstverhältnis vorliege, wenn auf den Kernbereich der Tätigkeit eines Geschäftsführers abgestellt werde, der Gesellschafter-Geschäftsführer nicht in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft eingegliedert sei, selbst wenn er dabei die Geschäftsführung für die Bw laufend erbracht habe, der Gesellschafter-Geschäftsführer nach den tatsächlichen Verhältnissen, sowohl das einnahmenseitige als auch das ausgabenseitige Unternehmerwagnis trage und der Gesellschafter-Geschäftsführer keine laufende Entlohnung erhalte. Die Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers unterlägen übrigens auch nicht der Kommunalsteuer.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28.09.2006 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 04.10.2006 stellte die Bw den Antrag auf Entscheidung über die Berufung gegen die Bescheide vom 19.01.2006 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit zweiter Berufungsvorentscheidung vom 20.07.2007 wurde der Berufung aus verfahrensrechtlichen Gründen stattgegeben und wurden die angefochtenen Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2000 bis 2004 vom 19.01.2006 aufgehoben.

Mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 31.07.2007 wurden ua erneut Nachzahlungen an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) in Höhe von 752,34 € für das Jahr 2000, 2.698,16 € für das Jahr 2001, 1.807,54 € für das Jahr 2002, 1.950,46 € für das Jahr 2003 und 1.577,07 € für das Jahr 2004 sowie an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) in Höhe von 73,49 € für das Jahr 2000, 263,74 € für das Jahr 2001, 176,73 € für das Jahr 2002, 190,06 € für das Jahr 2003 und 152,97 € für das Jahr 2004 festgesetzt. Im Unterschied zu den Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 19.01.2006 weisen die Haftungs- und Abgabenbescheide vom 31.07.2007 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 07.08.2007 erhob die Bw Berufung gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2000 bis 2004 vom 31.07.2007 mit der gleichen Begründung wie gegen die Bescheide vom 19.01.2006.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

- Laut Firmenbuch war Herr AM seit 23.11.1989 handelsrechtlicher Geschäftsführer der Bw und an dieser zu 100 % beteiligt.
Seit dem Generalversammlungsbeschluss vom 25.05.2011, mit dem die Gesellschaft (Bw) aufgelöst wurde, fungiert Herr AM als Liquidator der Bw.
Seit Gründung der Bw vertritt Herr AM die Bw selbständig.
- Im Prüfungszeitraum wurden Geschäftsführer-Bezüge in Höhe von 225.000 ATS (2000), 820.000 ATS (2001), 37.050 € (2002), 40.150 € (2003) und 32.000 € (2004) ausbezahlt.
- Herr AM vollendete am 27. Oktober 2001 sein 60. Lebensjahr.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Firmenbuchauszug, 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](#).

Gemäß [§ 41 Abs 4 lit f FLAG 1967](#) in der ab Jänner 2004 geltenden Fassung gehören Arbeitslöhne von Personen, die ab dem Kalendermonat gewährt werden, der dem Monat folgt, in dem sie das 60. Lebensjahr vollendet haben, nicht zur Beitragsgrundlage. (BGBl I 2003/71)

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 Tatbestandsvoraussetzung 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 23.04.2001, [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 nimmt Herr AM die Agenden der Geschäftsführung seit 23.11.1989, somit seit mehr als 22 Jahren 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 tatsächliche Auszahlung des Geschäftsführerbezuges von der Liquiditätslage der Gesellschaft und damit von deren wirtschaftlichen Erfolg abhängig sei, der Geschäftsführer keine laufende Entlohnung erhalte und sowohl das einnahmenseitige als auch das ausgabenseitige Unternehmerwagnis trage, 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. Damit erfolgten die Abgabenfestsetzungen für die Jahre 2000 bis 2003 zu Recht.

Hinsichtlich des Jahres 2004 ergibt sich auf Grund der Tatsache, dass der Geschäftsführer der Bw, Herr AM am 27. Oktober 2001 sein 60. Lebensjahr vollendete, unter Berücksichtigung der oben zitierten Bestimmung des [§ 41 Abs 4 lit f FLAG 1967](#) die im Folgenden dargestellte Änderung der Beitragsgrundlage des Jahres 2004:

	2004
--	------

Beitragsgrundlage laut Betriebsprüfung	122.179,05 €
Änderung laut Berufungsentscheidung	- 32.000,00 €
Beitragsgrundlage laut Berufungsentscheidung	90.179,05 €

Die Frage, ob die Bw in den Streitjahren verpflichtet war, Kommunalsteuer für die Geschäftsführervergütungen abzuführen, ist mangels Bindungswirkung für das gegenständliche Verfahren ohne Relevanz, weshalb entsprechende Feststellungen entbehrlich sind (VwGH 24.02.2004, [2001/14/0063](#)).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. April 2012