



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung Berufungswerberin, vertreten durch Mag. Hubert Rauch, Steuerberater, 6150 Steinach, Rathausplatz 4, vom 8. Oktober 2003 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes [Ort] vom 9. September 2003 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zu diesem Beitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Als Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung schrieb das Finanzamt der Steuerpflichtigen mit Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 9. September 2003 insgesamt einen Betrag von € 10.216,48 an Lohnsteuer, von € 6.642,11 an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und von € 726,09 an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zur Zahlung vor. Begründet wurde diese Vorschreibung damit, dass unter anderem die an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlten Vergütungen nicht in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung des DB und DZ miteinbezogen wurden, obwohl dessen Beschäftigung – mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit - sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufgewiesen hätte.

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung gegen diese Vorschreibungen führte der steuerliche Vertreter aus, im vorliegenden Fall bestünde beim in Form eines Werkvertrages tätigen Geschäftsführer zweifelsfrei ein Unternehmerwagnis, sodass die Vorschreibung von DB und

DZ nicht gerechtfertigt sei. Die Werkverträge wären jeweils auf ein Jahr befristet und würden sich nur bei Erreichen des vertraglich vereinbarten Erfolges verlängern. Der Werknehmer trage die mit der Geschäftsführung zusammenhängenden Kosten selbst und erhalte ein Entgelt nur, wenn er für die Werkbestellerin das betriebswirtschaftlich vereinbarte Jahresergebnis erwirtschaftete. Auch liege weder eine laufende Auszahlung noch eine Regelmäßigkeit beim Geschäftsführerbezug vor. Zudem werde durch die restriktive Auslegung der herangezogenen Gesetzesbestimmung nicht nur dem Gesetzestext widersprochen, sondern auch der europarechtlich und verfassungsrechtlich geschützte Gleichheitsgrundsatz massiv verletzt.

Nach weiteren Ermittlungshandlungen stellte das Finanzamt in der abweisenden Berufungsvorentscheidung fest, dass auf Grund der vertraglichen Gestaltung der Werkverträge ein tatsächliches Unternehmerrisiko nicht erblickt werden könne, da die Kriterien für das Entstehen des Anspruches auf eine Geschäftsführervergütung so gewählt seien, dass sie vom Geschäftsführer immer erreicht werden könnten.

Daraufhin beantragte die Einschreiterin die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte in ihren weiteren Ausführungen Argumente vor, die für das Vorliegen eines Unternehmerrisikos sprechen würden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.

§ 41 Abs. 2 FLAG 1967 bestimmt weiter, dass Dienstnehmer Personen sind, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Nach § 22 Z 2 zweiter Teilstich EStG 1988 sind 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, Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

Der Beitrag des Dienstgebers ist nach § 41 Abs. 3 FLAG 1967 von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge

gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Nach § 41 Abs. 5 FLAG 1967 beträgt der Beitrag 4,5 v.H. der Beitragsgrundlage.

§ 122 Abs. 7 Wirtschaftskammergesetz 1998 (WKG), BGBl. 1998/103, bestimmt, dass die Landeskammer zur Bedeckung ihrer Ausgaben festlegen kann, dass die Kammermitglieder eine weitere Umlage zu entrichten haben. Diese ist beim einzelnen Kammermitglied von der Summe der in seiner Unternehmung (seinen Unternehmungen) nach § 2 WKG anfallenden Arbeitslöhne zu berechnen, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG 1967 in der jeweils gültigen Fassung gilt (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag).

§ 122 Abs. 8 WKG enthalten gleichartige Bestimmungen für die Bundeskammer.

Im gegenständlichen Fall ist die Frage strittig, ob die in den Jahren 2000 bis 2002 an den wesentlich beteiligten Geschäftsführer der Berufungswerberin ausbezahlten Vergütungen in die Bemessungsgrundlage zur Berechnung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

An Sachverhalt steht lt. Firmenbuchauszug fest, dass der in Rede stehende Geschäftsführer [Name] seine Funktion seit 18. März 1998 über mehrere Jahren hindurch selbständig ausübte und dabei stets zu mehr als 25% am Stammkapital der GmbH beteiligt war.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, in einem verstärkten Senat zum Ausdruck brachte, treten bei der Überprüfung des Vorliegens der Voraussetzungen des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 und somit des Vorliegens von Einkünften aus sonstiger selbständiger Tätigkeit die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung in den Hintergrund. Als entscheidendes Kriterium verbleibt somit – abgeleitet aus der gesetzlichen Bestimmung des § 47 Abs. 2 EStG 1988 –, ob der Gesellschafter (Geschäftsführer) bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist.

Eine Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in einem funktionalen Verständnis dieses Begriffes mit einer auf Dauer angelegten kontinuierlichen Leistung des Gesellschafters entweder in der Geschäftsführung oder im operativen Bereich der Gesellschaft vor.

Im vorliegenden Berufungsfall übte der wesentlich beteiligte Gesellschaftergeschäftsführer seine Geschäftsführungstätigkeit unbestreitbar über mehrere Jahren hindurch aus. Dass dabei jährlich ein neuer Geschäftsführer-"Werk"-vertrag abgeschlossen wurde, ändert nichts daran, dass der Gesellschaftergeschäftsführer zufolge kontinuierlicher und über einen längeren

Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in Form eines Dauerschuldverhältnisses in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft eingegliedert ist (VwGH 18.12.2002, 2001/13/0202, 2001/13/0208). Gegenteilige Argumente wurden auch in der Berufung und im Vorlageantrag nicht vorgebracht. Damit sind aber die Ausführungen zum Vorliegen eines Unternehmerrisikos rechtlich nicht von Relevanz, da dieses – wie oben ausgeführt - nur dann von Bedeutung wäre, wenn die Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre.

Wenn somit fest steht, dass die vom Gesellschafter-Geschäftsführer bezogenen Vergütungen unter die Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zu subsumieren sind, sind diese entsprechend den oben angeführten gesetzlichen Bestimmungen auch in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und den Zuschlag zu diesem Beitrag einzubeziehen.

Hinsichtlich der Höhe der Bemessungsgrundlagen und des daraus errechneten Dienstgeberbeitrages bzw. Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag wurden in den Eingaben der Berufungswerberin keine Einwendungen erhoben.

Die vom Berufungswerber geäußerten europa- und verfassungsrechtlichen Bedenken vermag der nunmehr entscheidende Unabhängige Finanzsenat ebenfalls nicht zu teilen, zumal der Verfassungsgerichtshof (VfGH 1.3.2001, G 109/00, VfGH 7.3.2001, G 110/00) und der Verwaltungsgerichtshof sich in zahlreichen Erkenntnissen mit der Frage der DB- und DZ- sowie der Kommunalsteuerpflicht von Gesellschaftergeschäftsführern auseinander gesetzt hat und derartige Bedenken nicht entstanden sind.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 6. Juli 2005