



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dkfm. Werner Gossar, 1190 Wien, Weimarerstrasse 93/3, vom 13. Mai 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 6/7/15, vertreten durch Oberrat Mag. Ludwig, vom 11. April 2008 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 2003 bis 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw.) fand für den Zeitraum 2003 bis 2006 eine Lohnsteuerprüfung statt.

Hierbei wurde festgestellt, dass für die zu 50% an der Bw. beteiligte handelsrechtliche Geschäftsführerin Dienstgeberbeitrag (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) von der Bw. nicht abgeführt wurde.

Im Einzelnen wird im Bericht über die Lohnsteuerprüfung vom 11.4.2008 ausgeführt:

Feststellungen

Laut Buchhaltung

Sachverhaltsdarstellung

Nachbelastung der GF-Bezüge für M. ..., DB, DZ und KST.

(handelsrechtl.GF und Gesellschafter mit 50 % Beteiligung), sowie die GSVG-Beiträge.

Bezüge laut Einkommensteuererklärung 2003 EUR 24627,00

GSVG-Beiträge bezahlt durch die GMBH 2003 EUR 6108,86

Basis insgesamt: EUR 30735,86

Dienstnehmer	SV Nr	Zeitraum	BMG alt	Hinzu-rechnung	BMG neu	SZ	AA	Nac. forderung
Geschaeftsfuehrer	F001090999	01.01.03 bis 31.12.03	0,00	0,00	0,00	L		0,00
Geschaeftsfuehrer	F001090999	01.01.03 bis 31.12.03	0,00	30.735,86	30.735,86	J	DB	1.383,11
Geschaeftsfuehrer	F001090999	01.01.03 bis 31.12.03	0,00	30.735,86	30.735,86	J	DZ	129,09

Laut Buchhaltung

Sachverhaltsdarstellung

Nachbelastung der GF-Bezüge für M..., DB, DZ und KST.

(handelsrechtl.GF und Gesellschafter mit 50 % Beteiligung), sowie die GSVG-Beiträge.

Bezüge laut Einkommensteuererklärung 2004 EUR 12238,80

GSVG-Beiträge bezahlt durch die GMBH 2004 EUR 3355,04

Basis insgesamt: EUR 15593,84

Dienstnehmer	SV Nr	Zeitraum	BMG alt	Hinzu-rechnung	BMG neu	SZ	AA	Nach-forderung
Geschaeftsfuehrer	F001090999	01.01.04 bis 31.12.04	0,00	0,00	0,00	L		0,00
Geschaeftsfuehrer	F001090999	01.01.04 bis 31.12.04	0,00	15.593,84	15.593,84	J	DB	701,72
Geschaeftsfuehrer	F001090999	01.01.04 bis 31.12.04	0,00	15.593,84	15.593,84	J	DZ	62,38

Laut Buchhaltung

Sachverhaltsdarstellung

Nachbelastung der GF-Bezüge für M ..., DB, DZ und KST.

(handelsrechtl.GF und Gesellschafter mit 50 % Beteiligung), sowie die GSVG-Beiträge.

Bezüge laut Einkommensteuererklärung 2005 EUR 18364,78

GSVG-Beiträge bezahlt durch die GMBH 2005 EUR 7035,25

Basis insgesamt: EUR 25400,03

Dienstnehmer	SV Nr	Zeitraum	BMG alt	Hinzu-rechnung	BMG neu	SZ	AA	Nach-forderung
Geschaeftsuehrer	F001090999	01.01.05 bis 31.12.05	0,00	0,00	0,00	L		0,00
Geschaeftsuehrer	F001090999	01.01.05 bis 31.12.05	0,00	25.400,03	25.400,03	J	DB	1.143,00
Geschaeftsuehrer	F001090999	01.01.05 bis 31.12.05	0,00	25.400,03	25.400,03	J	DZ	101,60

Laut Buchhaltung

Sachverhaltsdarstellung

Nachbelastung der GF-Bezüge für M..., DB, DZ und KST.

(handelsrechtl.GF und Gesellschafter mit 50 % Beteiligung), sowie die GSVG-Beiträge.

Bezüge laut Einkommensteuererklärung 2006 EUR 10701,00

GSVG-Beiträge bezahlt durch die GMBH 2006 EUR 4945,52

Basis insgesamt: EUR 15646,52

Dienstnehmer	SV Nr	Zeitraum	BMG alt	Hinzu-rechnung	BMG neu	SZ	AA	Nach-forderung
Geschaeftsuehrer	F001090999	01.01.06 bis 31.12.06	0,00	0,00	0,00	L		0,00
Geschaeftsuehrer	F001090999	01.01.06 bis 31.12.06	0,00	15.646,52	15.646,52	J	DB	704,09
Geschaeftsuehrer	F001090999	01.01.06 bis 31.12.06	0,00	15.646,52	15.646,52	J	DZ	62,59

Ergebnisübersicht für das Jahr 2003

Abgabenart	Betrag	Säumniszuschlag	BMG-Gesamt
Lohnsteuer	0,00	0,00	
Dienstgeberbeitrag	1.383,11		57.252,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	129,09		57.252,00
Summe	1.512,20	0,00	

Ergebnisübersicht für das Jahr 2004

Abgabenart	Betrag	Säumniszuschlag	BMG-Gesamt
Lohnsteuer	0,00	0,00	
Dienstgeberbeitrag	701,72		40.094,66
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	62,38		40.094,66
Summe	764,10	0,00	

Ergebnisübersicht für das Jahr 2005

Abgabenart	Betrag	Säumniszuschlag	BMG-Gesamt
Lohnsteuer	0,00	0,00	
Dienstgeberbeitrag	1.143,00		39.696,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	101,60		39.696,00
Summe	1.244,60	0,00	

Ergebnisübersicht für das Jahr 2006

Abgabenart	Betrag	Säumniszuschlag	BMG-Gesamt
Lohnsteuer	0,00	0,00	
Dienstgeberbeitrag	704,09		32.296,88
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	62,59		32.296,88
Summe	766,68	0,00	

Mit Bescheiden vom 11.4.2008 wurden Bescheide für die Jahre 2003 bis 2006 erlassen, die auszugsweise wie folgt lauten:

Haftungs- und Abgabenbescheid

für das Jahr 2003

Gemäß § 82 Einkommensteuergesetz 1988 werden Sie als Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden **Lohnsteuer** in Anspruch genommen.

Lohnsteuer	0,00 €
Festsetzung des Dienstgeberbeitrages:	
Dienstgeberbeitrag	2.576,34 €
Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag:	
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	240,44 €
Festsetzung von Säumniszuschlägen:	
Säumniszuschlag für Lohnsteuer	0,00 €
Säumniszuschlag für Dienstgeberbeitrag	€
Säumniszuschlag für Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	€

Die Lohnsteuer, der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag war(en) bereits fällig. Die für die Nachzahlung zur Verfügung stehend(en) Frist(en) sind der gesondert zugehenden Buchungsmitteilung zu entnehmen.

Die Bemessungsgrundlagen sowie Nachforderungen/Gutschriften entnehmen Sie bitte dem gleichzeitig ergehenden Bericht vom 11.04.2008.

Haftungs- und Abgabenbescheid

für das Jahr 2005

Gemäß § 82 Einkommensteuergesetz 1988 werden Sie als Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden **Lohnsteuer** in Anspruch genommen.

Lohnsteuer	0,00 €
Festsetzung des Dienstgeberbeitrages:	
Dienstgeberbeitrag	1.786,32 €
Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag:	
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	158,76 €
Festsetzung von Säumniszuschlägen:	
Säumniszuschlag für Lohnsteuer	0,00 €
Säumniszuschlag für Dienstgeberbeitrag	€
Säumniszuschlag für Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	€

Die Lohnsteuer, der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag war(en) bereits fällig. Die für die Nachzahlung zur Verfügung stehend(en) Frist(en) sind der gesondert zugehenden Buchungsmitteilung zu entnehmen.

Die Bemessungsgrundlagen sowie Nachforderungen/Gutschriften entnehmen Sie bitte dem gleichzeitig ergehenden Bericht vom 11.04.2008.

—

Haftungs- und Abgabenbescheid

für das Jahr 2006

Gemäß § 82 Einkommensteuergesetz 1988 werden Sie als Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden **Lohnsteuer** in Anspruch genommen.

Lohnsteuer	0,00 €
Festsetzung des Dienstgeberbeitrages:	
Dienstgeberbeitrag	1.453,36 €
Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag:	
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	129,19 €
Festsetzung von Säumniszuschlägen:	
Säumniszuschlag für Lohnsteuer	0,00 €
Säumniszuschlag für Dienstgeberbeitrag	€
Säumniszuschlag für Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	€

Die Lohnsteuer, der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag war(en) bereits fällig. Die für die Nachzahlung zur Verfügung stehend(en) Frist(en) sind der gesondert zugehenden Buchungsmitteilung zu entnehmen.

Die Bemessungsgrundlagen sowie Nachforderungen/Gutschriften entnehmen Sie bitte dem gleichzeitig ergehenden Bericht vom 11.04.2008.

Mit Schreiben vom 13.5.2008 erhob die Bw. durch ihren ausgewiesenen steuerlichen Vertreter Berufung gegen vorstehend dargestellte Bescheide und führte im Einzelnen aus:

„Mit Bescheiden vom 11.4.2008, eingelangt am 14.4.2008, wurden meiner Mandantin Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen für die Jahre 2003 bis 2006 vorgeschrieben. Auftrags der Geschäftsführung meiner Mandantin erhebe ich gegen die Bescheide das Rechtsmittel der Berufung.“

Aufgrund der während des Prüfungszeitraumes erfolgten Änderung der Rechtslage wird eine Aufteilung der Berufung in zwei Bereiche vorgenommen. Der erste Bereich umfasst die Jahre 2003 und 2004. Die während dieses Zeitraumes geltenden Kriterien der Beurteilung Dienstnehmereigenschaft eines geschäftsführenden Gesellschafter waren

- Eingliederung des Geschäftsführers
- Tragen von Unternehmerrisiko
- Regelmäßigkeit der Entlohnung

Wie aus beiliegender Kopie ersichtlich, war die Entlohnung der Geschäftsführerin abhängig vom Erfolg des Unternehmens (Unternehmerrisiko) und wurde daher in unterschiedlicher Höhe ausbezahlt (keine Regelmäßigkeit). Es wurden in diesen Jahren auch Honorarnoten gelegt, die vom Unternehmen überhaupt nicht ausbezahlt werden konnten, sodass nach wie vor ein beträchtlicher Überhang besteht, den das Unternehmen der Geschäftsführerin schuldet. Ich meine daher, dass für die Jahre 2003 und 2004 die Vorschreibung von DB und

Dz nicht gerechtfertigt ist und ersuche, diese Beiträge in der Gesamthöhe von € 2.276,30 jedenfalls gutzuschreiben.

Selbst in Anbetracht der durch mehrere Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs hinlänglich bekannten Argumentation kann die Geschäftsführerin meiner Mandantin den jeweiligen Begründungen nicht folgen, es wird daher gegen die Vorschreibung insgesamt berufen, da möglicherweise dem Verwaltungsgerichtshof übergeordnete Instanzen zu einem anderen Ergebnis gelangen. Es ist nicht nachvollziehbar, dass ein und dieselbe Person einmal als Dienstnehmer und einmal als selbständiger Unternehmer behandelt wird und dass als Kriterium die Eingliederung in den Betrieb herangezogen wird (auch für jeden Einzelunternehmer selbstverständlich) und dass andere — wesentlich schwerwiegenderen Faktoren wie das Unternehmerrisiko nicht berücksichtigt werden."

Die in der Berufung angesprochene Kopie über die Entwicklung der Entlohnung befindet sich nicht in den vorgelegten Akten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die angefochtenen Bescheide entsprechen in Zusammenhalt mit dem die Bescheidbegründung darstellenden Bericht über die Lohnsteuerprüfung den gesetzlichen Anforderungen, da die gesamte Abgabe nach § 201 BAO festgesetzt wurde und nicht nur der Nachforderungsbetrag (vgl. dazu etwa UFS Wien, 16.4.2008. RV/3269-W/07, m.w.N.).

Aus der Berufung ergibt sich, dass im Ergebnis die Aufhebung sämtlicher angefochtener Bescheide mit der Begründung beantragt wird, dass für die im Berufungszeitraum zu 50% beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführerin kein DB und DZ vorzuschreiben sei.

Aus dem Gewerberегистre ist ersichtlich, dass die Bw. das Gastgewerbe in Form eines Espressos betreibt.

Unstrittig sind die oben dargestellten Bemessungsgrundlagen; strittig ist, ob für die Gesellschafter-Geschäftsführerin DB und DZ anfallen.

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

§ 41 Abs. 2 FLAG 1967 normiert:

"Dienstnehmer im Sinne der Regelungen betreffend den Dienstgeberbeitrag sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des EStG 1988."

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 Dienstgeberbeitrag 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 dabei 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.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Gemäß § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus sonstiger 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) 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. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind weiters Zuwendungen von Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11, soweit sie als Bezüge und Vorteile aus einer bestehenden oder früheren Beschäftigung (Tätigkeit) anzusehen sind."

Nach ständiger Rechtsprechung ist dem Tatbestandsmerkmal "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" das Verständnis beizulegen, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssen. Dabei ist allerdings vom Vorliegen einer - auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlenden - Weisungsgebundenheit auszugehen (für viele: VwGH 28. 11. 2001, 2001/13/0186) und sodann zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit im Vordergrund stehen (für viele VwGH 10. 5. 2001, 2001/15/0061; VwGH 29. 5. 2001, 2001/14/0077).

Der Gesellschafter-Geschäftsführer bezieht Einkünfte nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich, wenn bezogen auf die tatsächlichen Verhältnisse feststeht,

dass er zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in das Unternehmen eingegliedert ist (bspw. VwGH 18. 7. 2001, 2001/13/0076; VwGH 17. 12. 2001, 2001/14/0194),

dass er eine laufende - wenn auch nicht notwendig monatliche (bswp. VwGH 18. 7. 2001, 2001/13/0150) - Entlohnung bezieht und

dass er kein deutlich ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko trägt, ihn also weder das ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben trifft (VwGH 21. 9. 1999, 99/14/0255; VwGH 26. 7. 2000, 2000/14/0061; VwGH 17. 10. 2001, 98/13/0185).

Diese drei Merkmale mussten nach der Rechtsprechung bis zum Erkenntnis des VwGH vom 10. 11. 2004, 2003/13/0018, kumulativ gegeben sein und waren grundsätzlich als gleichwertig anzusehen.

Zum Vorliegen dieser Merkmale bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer gibt es eine Vielzahl von Entscheidungen des VwGH; auf die Zusammenfassung in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, MSA EStG [1. 3. 2005], § 22 Anm. 139 ff, darf verwiesen werden.

Mit Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. 11. 2004, 2003/13/0018, hat der VwGH seine bis dahin vertretene Rechtsauffassung - auch im Lichte der bisher in zahlreichen Verfahren gewonnenen Erfahrungen - dahingehend revidiert, dass in Abkehr von der Annahme der Gleichwertigkeit der oben genannten Merkmale die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung in den Hintergrund zu treten haben und entscheidende Bedeutung vielmehr dem Umstand zukomme, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist.

Liegt bei der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft eine auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführende Weisungsungebundenheit vor, sind dem Erkenntnis zufolge im Falle der klar erkennbaren Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft alle weiteren Merkmale, die vor dem Hintergrund einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären für das Vorliegen des Tatbestandes nach Z 2 Teilstrich 2 ebenso irrelevant wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung.

Die Eingliederung sieht der VwGH mit jeder nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbaren Tätigkeit gegeben, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es

durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken in ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird.

Es ergibt sich schon allein aus der laufenden Wahrnehmung der Aufgaben des alleinigen Geschäftsführers die Eingliederung des Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus der Bw.

Damit ist nach dem Erkenntnis des verstärkten Senates des VwGH vom 10. 11. 2004, 2003/13/0018, die Berufung schon entschieden.

Zur Argumentation in der Berufung sei darauf verwiesen, dass entgegen den Ausführungen des steuerlichen Vertreters die Rechtslage im Berufungszeitraum 2003 bis 2006 unverändert geblieben ist.

Das Erkenntnis des verstärkten Senates des VwGH vom 10. 11. 2004, 2003/13/0018, bewirkte keine Änderung der Rechtslage ab dem Jahr 2005, gibt die für den gesamten Berufungszeitraum geltende Auslegung der Rechtslage durch den Verwaltungsgerichtshof wieder.

Es kommt daher weder im Zeitraum 2003 bis 2004 noch in jenem 2005 bis 2006 entscheidend darauf an, ob die Honorarnoten zur Gänze bezahlt wurden oder nicht, wobei ergänzend darauf hinzuweisen ist, dass seitens der Bw. nicht dargestellt wurde, warum ein Zufluss gemäß § 19 EStG 1988 an die Gesellschafter-Geschäftsführerin nicht bereits auf Grund der entsprechenden Buchungen bei der Bw. (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, MSA EStG [1. 11. 2007], § 19 Anm. 16 ff.) erfolgt sein soll.

Im übrigen sprach auch nach der älteren Rechtsprechung des VwGH eine laufende Entlohnung, auch im Wege von Akontierungen, gegen das Vorliegen eines Unternehmerrisikos, wobei der VwGH Schwankungen in der Entlohnung als unerheblich angesehen hat (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, MSA EStG [1. 3. 2005], § 22 Anm. 141a).

Die Einkünfte der kontinuierlich arbeitenden Geschäftsführerin der Bw. sind daher unter § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 zu subsumieren und lösen Dienstgeberbeitrags- und Zuschlag zum Dienstgeberbeitragspflicht aus.

Wien, am 29. Juli 2008