



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Eberharter, Steuerberater Wirtschaftstreuhänder, 4452 Ternberg, Jägerweg 11, vom 19. Mai 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten vom 3. Mai 2005 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 2002 bis 2003 nach der am 4. Juni 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Strittig ist, ob für die Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers (Ges-Gf) DB und DZ zu entrichten ist, weil diese Bezüge zu Einkünften im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 führen.

Geschäftsführerin der Bw. ist Herr E.. Der Geschäftsführer ist an der Bw zu 100% beteiligt. Für die Geschäftsführerbezüge sind im Zeitraum 2002-2003 weder der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) noch der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) abgeführt worden. Der Gf. Bezug hat 2002 € 79.424,88 und 2003 € 72.720,00 betragen.

Der Nachforderungsbetrag 2002 und 2003, der in den bekämpften Bescheiden zur Vorschreibung gelangte, betrug insgesamt € 3.574,12 und € 3.272,40 an Dienstgeberbeitrag und € 373,30 und € 319,97 an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, sowie € 71,48 und € 65,45 an Säumniszuschlag. Das Finanzamt folgte den obigen Prüfungsfeststellungen und erließ den die entsprechenden Abgabenbescheide.

Gegen diese Bescheide wurde innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der Berufung eingebracht und wie folgt ausgeführt:

Der Gesellschafter Geschäftsführer erhielt im Rahmen seiner stillen Beteiligung an der Gesellschaft 35% vom Betriebsergebnis laut Beteiligungsvertrag vom Februar 2002. Dieser ist der Berufung beigelegt. Gemäß den gesetzlichen Vorgaben wurden diese Einkünfte den Einkünften aus Kapitalvermögen bei Herrn E. zugeordnet, wobei die Kapitalertragsteuer jeweils bei Gewinnfeststellung von der W. an das Finanzamt abgeführt wurde. Diese Vorgangsweise dokumentiert sich bereits in der Einkommensteuererklärung 2002 (wurde dem Prüfer vorgelegt) von Herrn E. und vollzieht sich auch noch in der in den nächsten Wochen einzureichenden Erklärung 2003.

Es handelt sich hierbei jeweils um Gewinnaconti auf die bei Bilanzerstellung festzustellenden Einkünfte aus Kapitalvermögen des Gesellschafters, auf Basis des stillen Beteiligungsvertrages, die der prüfenden Dienststelle hinreichend dargestellt wurde. Es wurde auch dargestellt, warum aus wirtschaftlichen Gründen eine stille Gesellschaft errichtet wurde. Zum Zeitpunkt der Prüfung war das Bilanzjahr 2003 noch nicht fertig bilanziert, somit konnte noch keine genaue Aussage über den effektiven Gewinnanteil des Stillen getroffen werden, der sich zu 100% erfolgsabhängig am Ergebnis der W. orientiert.

Es handelt sich somit um Einkünfte aus Kapitalvermögen, die dem Kest-Abzug unterliegen und 100% erfolgsabhängig sind und nicht um Einkünfte gem. § 22 Z 2 EStG1988- somit liegt auch keine DB, DZ-Pflicht vor.

Ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes kann nicht unterstellt werden, da es viele außersteuerliche Gründe gibt, warum eine stille Beteiligung gewählt werden kann, nämlich:

Gewinnanteil des Gesellschafter-GF schwankt mit dem Gesamtunternehmensergebnis und wird somit zu einem variablen Bestandteil.

100%ige Unternehmerrisikotragung durch diese Art des Einkommens.

Positive Bankbewertung durch Mittragung des Gesamtunternehmensrisikos des Gesellschafter-GF und somit Bonitätsverbesserung, als bei einem fixen Bezug.

Zukunftsorientiertes Vergütungssystem, um die langfristige Ertragskraft des Unternehmens auch aus persönlicher Motivation heraus zu gewährleisten.

Stille Beteiligungen werden immer mehr bei Unternehmensbeteiligungsmodellen eingesetzt.

Da das Jahresergebnis während des Jahres nur abgeschätzt werden kann, gibt es laufend Gewinnacontozahlungen, die dann, wenn das endgültige Ergebnis laut Bilanz vorliegt,

gegengerechnet werden und sich dann eine Nachzahlung bzw. Rückzahlung oder Gegenverrechnung im Folgejahr ergibt. Die Berechnungsweise für das Jahr 2002 wird als Beispiel beigelegt.

Außerdem wird grundsätzlich unterstellt, dass sich jeder Steuerpflichtige steueroptimal verhält, daraus kann noch kein Missbrauch geschlossen werden. Sie werden auch die Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus ins Treffen führen, die dann aus fiskalischer Sicht sofort DB, DZ-Pflicht auslöst. Dem ist entgegen zu halten, dass es sich hierbei um eine rein fiskalische Sichtweise handelt, die an den Umstand geknüpft ist, dass jede GmbH eine natürliche Person als Geschäftsführer (laut Gesetz) zu bestellen hat. Dieser Umstand alleine würde somit ausreichen, um einen Gesellschafter-Geschäftsführer, der gar nicht anders kann (in diesem Fall), als Geschäftsführer und somit in den betrieblichen Organismus als Organ der Gesellschaft integriert zu sein (da eine geschäftsführerlose GesmbH nicht möglich ist) mit DB, DZ-Pflicht zu bestrafen. Egal welche Art der Einkünfte er erzielt, weil auch, wie in diesem Fall, Einkünfte, die normaler Weise jenen aus Kapitalvermögen zuzuordnen wären, fiktiv einer anderen Einkunftsart zugeordnet werden, wobei sich im Gesetz dafür keine Deckung findet.

In der am 4. Mai 2007 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend eine Gegenüberstellung der Lohnnebenkosten Einzelunternehmer, Arbeitnehmer und Gesellschafter Geschäftsführer vorgelegt.

Vorgebracht wurde weiters, wie aus der 1. Seite der zum Akt genommenen Darstellung hervorgeht, dass sich die Rechtsbeziehungen des Gesellschafter/Geschäftsführers sehr unterschiedlich gestalten können und nach Ansicht des Bw. nicht auf die allgemeine Formulierung "Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentliche Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt werden" reduziert werden könnten.

Diese Voraussetzungen sind nach Ansicht des Bw. für Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 27 EStG nicht gegeben, da § 27 EStG in § 41 Abs. 1 Ziffer 2 FLAG nicht aufgeführt ist.

Unter Verweis auf das Praxishandbuch Hochedlinger-Fuchs, Stille Gesellschaft aus gesellschaftsrechtlicher und steuerrechtlicher Sicht wurde auf die auf Seite 132, Randziffer 2/47 bis 2/49 dargestellte Abgrenzung Arbeitsgesellschafter und Dienstnehmer verwiesen. Nach diesen Kriterien liege ein Dienstnehmerverhältnis bzw. eine Dienstnehmerähnlichkeit nicht vor.

Beantragt wurde daher abschließend der Berufung Folge zu geben.

Der Vertreter der Amtspartei beantragte die Abweisung der Berufung als unbegründet.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Die eingangs wiedergegebenen Prüfungsfeststellungen ergeben sich aus der Aktenlage und blieben im übrigen unwidersprochen. Diese können daher als unstrittig dem gegenständlichen Berufungsverfahren zu Grunde gelegt werden.

Rechtlich folgt daraus:

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

§ 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. I Nr. 818/1993, normiert u.a.

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 idF StRefG 1993, BGBl. I Nr. 818/1993 ist der 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.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur ausführt, ist § 41 Abs. 2 FLAG dahingehend auszulegen, dass der Verweis auf § 22 Z 2 EStG 1988 lediglich den zweiten Teil (Teilstrich) der letztgenannten Bestimmung erfasst.

§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 normiert u.a.:

Unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit fallen nur 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 Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 % beträgt.

§ 47 Abs. 2 EStG 1988 normiert u.a.:

Ein Dienstverhältnis liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, 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.

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

Zur Auslegung der in der Vorschrift des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG angeführten Bestimmung des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 wird auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, und vom 18.7.2001, 2001/13/0063, verwiesen.

Wie den Gründen der genannten Erkenntnisse entnommen werden kann, werden Einkünfte nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GmbH dann erzielt, wenn - bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse - feststeht, dass der Ges-Gf zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes seiner Gesellschaft eingegliedert ist, dass ihn unter Bedachtnahme auf die Einnahmen- bzw. Ausgabenschwankungen kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft und dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, G 109/00, wird unter Anführung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Anzeichen für ein Dienstverhältnis seien, im Fall der - auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden - Weisungsungebundenheit ihre Unterscheidungskraft verlieren und daher für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen, nicht brauchbar sind. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung zur Bestimmung des durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten Typusbegriffes des steuerlichen Dienstverhältnisses verlieren, gehören vor allem eine feste Arbeitszeit, ein fester Arbeitsort, die arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Arbeits- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 24.10.2002, 2002/15/0160).

Insgesamt stellt somit das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses - abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit - vor allem auf das

Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft ab, während die Kriterien des Fehlens des Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung - laut jüngster, revidierter Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. November 2004, 2003/13/0018 - in den Hintergrund zu treten haben.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitsgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. 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. die Erkenntnisse vom 21. Dezember 1999, 99/14/0255, vom 27. Jänner 2000, 98/15/0200, vom 26. April 2000, 99/14/0339 und vom 23. April 2001, 2001/14/0054).

Im vorliegenden Fall war Herr E. laut Firmenbuch im berufungsgegenständlichen Zeitraum für die Bw als Geschäftsführer tätig und leitete die Geschäfte. Dem Gf. oblag somit die Leitung und Überwachung des Unternehmens im Ganzen. Er hatte demnach für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft Sorge zu tragen.

Vor dem Hintergrund des vom VwGH 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.

Des Weiteren hat der Verwaltungsgerichtshof auch die Rechtsanschauung ausgedrückt, dass die zivilrechtliche Form, in welche die Leistungsbeziehung zwischen dem wesentlich Beteiligten und der Gesellschaft gekleidet ist, für die Beurteilung der steuerrechtlichen Qualifikation der Einkünfte aus der gewährten Vergütung ohne Aussagekraft ist, und dass es entscheidend jeweils nur auf die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit und die tatsächlich gewährte Vergütung, somit auf die nach außen in Erscheinung tretende tatsächliche Abwicklung der Leistungsbeziehung ohne Bedachtnahme auf entgegenstehende vertragliche Vereinbarungen ankommt.

Aus der vorgebrachten Abgrenzung Arbeitsgesellschafter und Dienstnehmer, nach welchen Kriterien ein Dienstnehmerverhältnis bzw. eine Dienstnehmerähnlichkeit nicht vorliege, kann der Bw. daher nichts gewinnen.

Im Erkenntnis vom 26. November 2003, 2001/13/0219, hat der Verwaltungsgerichtshof entschieden, dass es der Beurteilung der Einkünfte als solcher nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht entgegen steht, wenn die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft erbracht werden, eine andere Qualifikation der Einkünfte, etwa als solcher nach § 22 Z.1 EStG

1988, geböte. Dies ist dem Vorbringen des Bw. es handle sich bei der ins Treffen geführten stillen Beteiligung um Einkünfte aus Kapitalvermögen entgegenzuhalten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden und die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 16. Juli 2007