



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Rudolf KUICH, Steuerberater, 7412 Wolfau 171, vom 10. Februar 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 3. Februar 2003 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2001, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgaben betragen:

Jahr	Summe der Arbeitslöhne gem. § 41 (3) FLAG €	DB – Abgabenbetrag (x 0,045) €	an DB bereits entrichtet €	verbleibende Nachforderung an DB €
1998	46.413,66	2.088,61	1.469,22	619,39
1999	49.215,00	2.214,67	1.696,15	518,52
2000	56.078,22	2.523,52	1.717,57	805,95
2001	52.641,19	2.368,85	1.568,94	799,91
Summe:	204.348,07	9.195,65	6.451,88	2.743,77
Jahr	Summe der Arbeitslöhne gem.	DZ – Abgabenbetrag	an DZ bereits entrichtet	verbleibende Nachforderung an DZ

	§ 41 (3) FLAG €	€	€	€
1998	46.413,66	245,99	179,35	66,64
1999	49.215,00	260,84	207,21	53,63
2000	56.078,22	291,61	198,42	93,19
2001	52.641,19	268,47	177,78	90,69
Summe:	204.348,07	1.066,91	762,76	304,15

Entscheidungsgründe

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

Geschäftsführer (GF) war in den Streitjahren Herr A, der lt. Firmenbuch einen Anteil von 50 % am Stammkapital hielt.

Bei der Bw. fand für den Prüfungszeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2001 eine Prüfung der Aufzeichnungen gem. § 151 BAO in Verbindung mit § 86 EStG 1988 (Lohnsteuerprüfung) statt, wobei für den Veranlagungszeitraum 1998 bis 2001 davon ausgegangen wurde, dass der zu 50 % beteiligte Geschäftsführer, Herr A, Dienstnehmer im Sinne des § 41 FLAG (Familienlastenausgleichsgesetz) und des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 sei.

Von den Bemessungsgrundlagen der unten angeführten GF-Bezüge seien in den Jahren 1998 bis 2001 weder DB noch DZ einbehalten und an das Finanzamt abgeführt worden, weshalb folgende Abgaben betreffend der GF-Bezüge von der Bw. mittels des im Spruch genannten Bescheides bzw. der Berufungsvorentscheidung vom 11. Februar 2005 nachgefordert werden mussten (vgl. Beilage zum Lohnsteuerprüfungsbericht; alle Beträge in Schilling):

Zeitraum	GF-Bezüge lt. Bescheid v. 3.2.2003	= DB lt. Bescheid v. 3.2.2003	GF-Bezüge lt. BVE v. 11.2.2005	= DB lt. BVE v. 11.2.2005
1-12/1998	173.151 (= 128.000 + 45.151 SV)	7.792 (= 173.151 x 0,045)	173.151 (= 128.000 + 45.151 SV)	7.792 (= 173.151 x 0,045)
1-12/1999	242.590 (= 195.000 + 47.590 SV)	10.917 (= 242.590 x 0,045)	242.590 (= 195.000 + 47.590 SV)	10.917 (= 242.590 x 0,045)

1-12/2000	311.219 (= 247.000 + 64.219 SV)	14.023 (= 311.219 x 0,045)	223.219 (= 159.000 + 64.219 SV)	10.045 (= 223.219 x 0,045)
1-12/2001	304.592 (= 216.000 + 88.592 SV)	13.707 (= 304.592 x 0,045)	244.592 (= 156.000 + 88.592 SV)	11.007 (= 244.592 x 0,045)
Summe:	1.031.552	46.439 (= 3.374,85 €)	883.552	39.761 (= 2.889,55 €)
Zeitraum	GF-Bezüge It. Bescheid v. 3.2.2003	= DZ It. Bescheid v. 3.2.2003	GF-Bezüge It. BVE v. 11.2.2005	= DZ It. BVE v. 11.2.2005
1-12/1998	173.151 (= 128.000 + 45.151 SV)	917 (= 173.151 x 0,0053)	173.151 (= 128.000 + 45.151 SV)	917 (= 173.151 x 0,0053)
1-12/1999	242.590 (= 195.000 + 47.590 SV)	1.286 (= 242.590 x 0,0053)	242.590 (= 195.000 + 47.590 SV)	1.286 (= 242.590 x 0,0053)
1-12/2000	311.219 (= 247.000 + 64.219 SV)	1.621 (= 311.219 x 0,0052)	223.219 (= 159.000 + 64.219 SV)	1.161 (= 223.219 x 0,0052)
1-12/2001	304.592 (= 216.000 + 88.592 SV)	1.554 (= 304.592 x 0,0051)	244.592 (= 156.000 + 88.592 SV)	1.247 (= 244.592 x 0,0051)
Summe:	1.031.552	5.378 (= 390,83 €)	883.552	4.611 (= 335,09 €)

In der dagegen eingebrauchten Berufung führt die Bw. im Wesentlichen wie folgt aus:

Der Gesellschafter A sei an der Gesellschaft zu 50 % gem. Gesellschaftsvertrag vom 19.

September 1984 beteiligt. Er sei gegenüber der Gesellschaft weisungsfrei und nach außen allein vertretungsbefugt. Ihm obliege die Geschäftsführung des Unternehmens.

Er erziele Einkünfte aus selbständiger Arbeit gem. § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 und unterliege der Pflichtversicherung nach dem GSVG.

Herr A könne sich hinsichtlich seiner GF-Befugnisse vertreten lassen.

Aufgrund seiner Zeichnung für die Gesellschaftsschulden bestehe für ihn ein beträchtliches Unternehmerwagnis.

Der Gesellschafter-GF unterliege keiner regelmäßigen Dienstverpflichtung und habe auch keine Urlaubs- und Abfertigungsansprüche.

Die GF-Bezüge kämen maximal 12 mal jährlich (liquiditätsabhängig) zur Auszahlung und würden auch stets an die Umsatz- und Finanzlage der Gesellschaft der Höhe nach angepasst werden. Sie seien ein Äquivalent für die GF-Tätigkeit, für das Unternehmerwagnis und den Unternehmerlohn.

Die Sozialversicherungsbeiträge würden durch die Gesellschaft – im Einzelfall auch durch den Gesellschafter – getragen. Es bestehe weiters keinerlei Verpflichtung des Gesellschafter-GF hinsichtlich Arbeitszeit und – ort.

Nach Ansicht der Bw. lägen somit keine Merkmale eines Dienstverhältnisses vor.

Das Finanzamt gab der Berufung mittels Berufungsvorentscheidung vom 11. Februar 2005 teilweise statt und begründete dies u.a. wie folgt:

Die GF-Bezüge werden für das Jahr 2000 bzw. 2001 lt. vorgelegtem Lohnkonto i.H.v. 159.000 S bzw. 156.000 S festgesetzt. Im Übrigen werde auf die abweisende höchstgerichtliche Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen.

Die Bw. stellte daraufhin gegen den o.a. Bescheid einen Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Aufgrund des Vorhaltes der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 1. Februar 2008 führt die Bw. in ihrem Schriftsatz vom 20. Februar 2008 wie folgt aus:

Der Gesellschafter-GF habe für Kredite gehaftet, die für die Anschaffung eines Kombinationskraftwagens und div. Küchenumbauten aufgenommen werden musste.

Sei anfangs nur der Lokalverkauf betrieben worden, sei später auch ein Zustelldienst eingerichtet worden. Aufgrund großer Konkurrenz sei jedoch der Umsatz an Speisen und Getränken hinter den Erwartungen geblieben.

Aufgrund der Pensionierung der Ehegattin des Gesellschafter-GF, sei diese per 31. Dezember 1998 aus dem Betrieb ausgeschieden. In dieser Zeit habe auch die Tochter des Gesellschafter-GF den gemeinsamen Haushalt verlassen, was eine Erleichterung bei den Lebenshaltungskosten mit sich gebracht habe. Eine Entlastung bei den Mietkosten habe derart erreicht werden können, in dem der Gesellschafter-GF mit seiner Gattin in die Wohnung ihrer zweiten Tochter gezogen sei.

Entgegen den bisherigen Angaben seien lt. FAX vom 22. Februar 2008 folgende GF-Bezüge bezogen worden (alle Beträge in Schilling):

Jahr	GF-Bezug lt. FAX v. 22.2.2008	bescheidmäßig berücksichtigte GF-Bezüge	= Differenz
1998	95.000	128.000	-33.000
1999	120.000	195.000	-75.000
2000	160.000	159.000	+1.000
2001	140.000	156.000	-16.000

Einem weiteren Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 7. März 2008, in dem nochmals die GF-Bezügekonten und ein nachprüfbarer Nachweis, dass die lt. FAX vom 22. Februar 2008 verminderten GF-Bezüge die richtigen Beträge seien, abverlangt wurden, blieb bis dato unbeantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Herr A war in den Streitjahren zu 50 % am Stammkapital beteiligt und nahm die Aufgaben der Geschäftsführung seit 3. Oktober 1984 war (vgl. Firmenbuch FN 65957r).

Er wurde längstens auf die Dauer seines Gesellschaftsverhältnisses zum alleinzeichnungs- und vertretungsbefugten GF der Gesellschaft bestellt (vgl. Gesellschaftsvertrag § 8 Absatz b).

Der Tätigkeitsbereich des Gesellschafter-GF umfasste die dispositive Leitung des Unternehmens, insbesondere den Ein- und Verkauf, die Produktion sowie die Abdeckung von Beschäftigungsengpässen (vgl. Schriftsatz vom 31. Juli 2006).

Aufgrund der übereinstimmenden Angaben betreffend die Höhe der GF-Bezüge in den Jahresabschlüssen der GesmbH sowie den Einkommensteuererklärungen des Gesellschafter-GF, wird mangels anderer Nachweise, von folgenden GF-Bezügen (exkl. der SV-Beiträge) in den Streitjahren ausgegangen:

1998: 128.000 S

1999: 195.000 S

2000: 159.000 S

2001: 156.000 S

Dass es zur Auszahlung geringerer GF-Bezüge als in den vorgelegten Jahresabschlüssen bzw. Einkommensteuererklärungen gekommen ist, wurde vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz bloß behauptet, jedoch trotz Vorhalt in keiner Weise nachgewiesen oder glaubhaft gemacht. Da die strittigen GF-Bezüge sowohl in der Buchhaltung der Gesellschaft als auch in den Einkommensteuererklärungen des Gesellschafter-GF identen Eingang gefunden haben, besteht für die Abgabenbehörde zweiter Instanz (mangels entsprechender nachprüfbarer Nachweise, dass geringere Beträge bezogen wurden) kein Grund von den o.a. Werten der GF-Bezüge abzuweichen.

Die Ausführungen des Bw. zu seinen Lebenshaltungskosten, zeigen keine Relevanz für die strittigen GF-Bezüge auf und gehen daher ins Leere.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

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

Entsprechend der Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 geltenden Fassung BGBI. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis i.S.d. § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen i.S.d. § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBI. 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 i.S.d. § 22 Z 2 EStG 1988.

Nach § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus 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 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt (§ 22 Z 2 EStG 1988).

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich für das Jahr 1998 in § 57 Abs. 7 und 8 des Handelskammergegesetzes (HKG), ab dem Jahr 1999 in § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergegesetzes 1998 (WKG).

Im Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018, stellte der Verwaltungsgerichtshof klar, dass bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist.

Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen des Unternehmerwagnisses 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 vom 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 übte Herr A die Geschäftsführung seit 3. Oktober 1984 aus.

Vor dem Hintergrund des vom Verwaltungsgerichtshof 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 (VwGH v. 23.11.2004, 2004/15/0068).

Wie im Schriftsatz vom 31. Juli 2006 festgehalten ist, ist der GF A insbesondere für den Ein- und Verkauf, die Produktion sowie die Abdeckung von Beschäftigungsengpässen zuständig.

Dass der GF die Geschäftsführeragenden seit Jahren wahrnimmt, wurde nicht bestritten und ist in Anbetracht der oben zitierten Judikatur ausreichend für die Bejahung der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bw.

Die Berufungsausführungen zum Unternehmerrisiko gehen dementsprechend mangels rechtlicher Relevanz ins Leere.

Die Einkünfte des GF fallen unter § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 und sind somit in der o.a. Höhe der DB/DZ-Besteuerung zu unterziehen (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 23.9.2005, 2005/15/0110 und vom 17. Mai 2006, 2001/14/0199).

Der auf die GF-Bezüge (inkl. SV-Beiträge) entfallenden DB bzw. DZ stellen sich wie folgt dar (alle Beträge in Schilling):

Zeitraum	GF-Bezüge	= DB
1-12/1998	173.151 (= 128.000 + 45.151 SV)	7.792 (= 173.151 x 0,045)
1-12/1999	242.590 (= 195.000 + 47.590 SV)	10.917 (= 242.590 x 0,045)
1-12/2000	223.219 (= 159.000 + 64.219 SV)	10.045 (= 223.219 x 0,045)
1-12/2001	244.592 (= 156.000 + 88.592 SV)	11.007 (= 244.592 x 0,045)
Summe:	883.552	39.761 (= 2.889,55 €)
Zeitraum	GF-Bezüge	= DZ
1-12/1998	173.151 (= 128.000 + 45.151 SV)	917 (= 173.151 x 0,0053)
1-12/1999	242.590 (= 195.000 + 47.590 SV)	1.286 (= 242.590 x 0,0053)
1-12/2000	223.219 (= 159.000 + 64.219 SV)	1.161 (= 223.219 x 0,0052)
1-12/2001	244.592 (= 156.000 + 88.592 SV)	1.247 (= 244.592 x 0,0051)
Summe:	883.552	4.611 (= 335,09 €)

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 16. April 2008