



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., W, vertreten durch WWT WTH GesmbH, 1130 Wien, Kopfgasse 5, vom 12. März 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 13. Februar 2009 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für 2005 bis 2007 nach dem am 9. Juni 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, im Beisein der Schriftührerin Andrea Moravec durchgeführten Erörterungsgespräch entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Entscheidungsgründe

Im Gefolge einer bei der seit 8.4.2010 in Konkurs befindlichen berufungswerbenden Gesellschaft (Bw.) durchgeführten abgabenrechtlichen Prüfung ergingen Abgabenbescheide gemäß [§ 201 BAO](#) betreffend DB und DZ für 2005 bis 2007, deren Bemessungsgrundlage unter Einbeziehung der Bezüge des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers ermittelt wurden.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung wandte sich die Bw. gegen die Hinzurechnung mit der Begründung, die Firma des Gesellschafter-Geschäftsführers AB habe es bereits vor Gründung der Bw. gegeben. Diese Firma habe seinerzeit und laufend bereits

Provisionen dem entsprechenden Auftraggeber verrechnet. Der Auftraggeber habe sich von DAG, besser bekannt unter C, auf die Bw. geändert. Die Arbeitsleistung von seinerzeit sei bis laufend dieselbe. Die Kunden würden vermittelt, dafür bekomme die Firma AB Provisionen. Die Firma habe Mitarbeiter und Anlagevermögen, also eine Struktur, die es ihr erlaube, die Tätigkeiten, die sie verrechne, auch zu erbringen.

Herr AB sei zufällig auch der Geschäftsführer der Bw., wofür er bis dato keine Entgelt beziehe. In den einzelnen Jahren sei ein fiktives Geschäftsführerentgelt in Höhe von monatlich 600 € angesetzt worden, „um dem Gesetzgeber genüge zu tun“. Diese Bezüge seien seitens der Bw. dem DB, dem DZ und der Kommunalsteuer unterworfen worden. Eine Auszahlung dieser fixen Bezüge an den Gesellschafter-Geschäftsführer Herrn AB sei bislang unterblieben.

Zusätzlich erhalte Herr AB im Rahmen eines mit der Bw. abgeschlossenen Vertrages Provisionszahlungen für die Vermittlung von Kunden an die Bw. Diese Provisionszahlungen beziehe er für die Kundenvermittlung an die Bw. im Rahmen seines Einzelunternehmens. Da dieses „Einzelunternehmen AB“ bereits vor Gründung der Bw. bestanden habe und es sich bei der Bw. lediglich um einen neuen Auftraggeber handle, welchem die Provisionen für die Vergütung für die Kundenakquisition verrechnet würden, sei kein Zusammenhang zwischen den an den Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. ausbezahlten Provisionen und dessen Geschäftsführertätigkeit zu erkennen. In weiterer Folge seien diese Provisionszahlungen nach Ansicht der Bw. auch nicht dem DB und DZ zu unterwerfen, da es sich nicht um Vergütungen gemäß § 41 FLAG handeln könne.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvereinscheidung an den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) zur Entscheidung vorgelegt.

Im Rahmen des vom UFS durchgeföhrten Ermittlungsverfahrens gab die Bw. im Schreiben vom 7.9.2009 bekannt, dass fiktiv ein monatliches Geschäftsführergehalt von 600 Euro festgelegt worden sei. Grundsätzlich könnte man das Entgelt für diese Tätigkeit auch mit 200 oder 300 Euro bemessen. Für die Privatnutzung des Leasingfahrzeuges seien vom laufenden Aufwand ein 15%iger Privatanteil als Sachbezug behandelt worden. Des Weiteren wurden die Positionen in den vorgelegten Konten erläutert.

Mit Schreiben vom 4.12.2009 teilte die Bw. dem UFS mit, dass bei Überprüfung der Kommunalsteuerbescheide entdeckt worden sei, dass auch die an Herrn CD im Jahr 2006 ausbezahlt Provisionen dem DB und DZ unterworfen worden seien, weil dieser für einige Zeit Gesellschafter-Geschäftsführer gewesen sei. Um Stornierung der auf die Bezüge des Herrn CD entfallenden Abgaben werde ebenfalls ersucht.

In dem am 9. Juni 2010 abgehaltenen Erörterungsgespräch erklärte Herr AB, im Mai 2006 sei vereinbart worden, dass Herr CD das Unternehmen übernehmen solle, dieser habe sich aber zu Ende des Jahres dann gegen die Übernahme entschieden, weshalb die Übergabe rückgängig gemacht worden sei. Die Eintragung von Herrn CD als Gesellschafter und Geschäftsführer im Firmenbuch habe zwar im Mai 2006 stattgefunden, tatsächlich hätte dieser die Geschäftsanteile jedoch erst mit Jänner 2007 übernehmen sollen. Da er sich dies jedoch in der Zwischenzeit wieder überlegt habe, seien die Anteile bei Herrn AB verblieben.

Tatsächlicher Anteilsinhaber sei auch im Zeitraum Mai bis Dezember 2006 Herr AB gewesen.

Dieser habe nach Meinung der Vertreter der Bw. lediglich Verträge an die Bw. verkauft und daher keine Leistungen im Sinne des [§ 22 EStG 1988](#) erbracht habe. Es handle sich bei den Provisionen des Herrn AB nachweislich um keine Vergütungen, sondern um Provisionen für den Verkauf von Verträgen. Herr AB habe die Verträge zunächst im Rahmen seiner Einzelfirma direkt an Dc verkauft, erst seit 1999 sei die Bw. aus verrechnungstechnischen Gründen dazwischen geschaltet worden. Die Verträge von Herrn AB mit Dc seien zunächst nicht mehr verlängert worden, nach der Gründung der Bw. seien von Dc mit dieser dann nur mehr Einjahresverträge abgeschlossen worden.

Hinsichtlich der Geschäftsführertätigkeit wurde festgehalten, dass das monatliche Geschäftsführergehalt von € 600,00 lediglich fiktiv angesetzt worden sei, Herr AB habe darauf jedoch keinen Anspruch gehabt. Es sei ihm daher auch nie zugeflossen. Zum Beweis wurde die Gehaltsabrechnung für März 2007 vorgelegt, aus welcher ersichtlich ist, dass zwar ein Bruttogehalt von € 600,00 ausgewiesen wird, dieses aber netto mit € 0,00 angesetzt wird.

Der Finanzamtsvertreter erklärte, von Seiten des Finanzamtes spreche nichts dagegen, sowohl das monatliche Geschäftsführergehalt des Herrn AB von € 600,00, als auch die Bezüge des Herrn CD aus der Bemessungsgrundlage für DB und DZ herauszunehmen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wurde der Entscheidung zugrunde gelegt:

Herr AB war im Streitzeitraum Alleingesellschafter der Bw. und vertritt diese seit 14.8.1999 selbstständig. Für diese Tätigkeit wurde ein fiktives Gehalt von 600 Euro festgesetzt, das ihm jedoch niemals gutgeschrieben wurde, aber dem DB, dem DZ und der Kommunalsteuer unterworfen wurde. Die private Nutzung eines PKW Typ Chevrolet wurde seinem Verrechnungskonto durch die Bw. anteilig angelastet. Der 15%ige Privatanteil wurde jedoch nicht in die Bemessungsgrundlage für DB und DZ einbezogen.

Herr AB bezog von der Bw. im Streitzeitraum Vergütungen für die Vermittlung von Kundenverträgen, die von der Bw. für die Firma Dc vermittelt wurden.

Im Gefolge der abgabenrechtlichen Prüfung betreffend DB und DZ für 2005 bis 2007 wurden auch die bisher nicht berücksichtigten Provisionszahlungen und die anteilige private Nutzung des PKW Chevrolet im Rahmen der bescheidmäßigen Festsetzung gemäß [§ 201 BAO](#) für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für DB und DZ herangezogen.

Herr CD scheint zwar im Zeitraum 12.5.2006 bis 29.12.2006 als Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Bw. im Firmenbuch auf, war jedoch weder Gesellschafter der Bw. noch hat er die Funktion des Geschäftsführers wahrgenommen. Er hätte sowohl die Anteile an der Bw. als auch die Funktion des Geschäftsführers erst ab Jänner 2007 übernehmen sollen, wozu es aber mangels Interesses nicht kam. Die Eintragung im Firmenbuch erfolgte nur zum Schein, tatsächlich wurden die Anteile an der Bw. auch in diesem Zeitraum von Herrn AB gehalten, der auch weiterhin als Geschäftsführer tätig war, wofür fiktiv ein Geschäftsführergehalt berechnet wurde, das ihm jedoch auch in diesem Zeitraum nicht auf seinem Verrechnungskonto gutgeschrieben wurde.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den Feststellungen der Betriebsprüfung, den glaubwürdigen Ausführungen von Herrn AB, die durch die vorgelegten Konten und Abrechnungen der Bw. belegt werden, sowie den historischen Daten des Firmenbuchauszuges der Bw. Er ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

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

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 geltenden Fassung BGBl. 1993/818 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 idF BGBl. 1988/818 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](#).

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag findet sich in § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes (WGK).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur ausführt, sind § 41 Abs. 2 und 3 FLAG dahingehend auszulegen, dass der Verweis auf [§ 22 Z 2 EStG 1988](#) lediglich Teilstrich 2 der letztgenannten gesetzlichen Bestimmung betrifft.

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 EStG) 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 Tätigkeit sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für die ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte der Zeitraumes 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 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. Von einer solchen fehlenden Eingliederung sei aber nach dem in ständiger Judikatur entwickelten Verständnis zu diesem Tatbestandsmerkmal in aller Regel nicht auszugehen (vgl. etwa auch VwGH 23.11.2004, [2004/15/0068](#) und 22.12.2004, 2002/15/0140).

Die nach dieser Rechtsprechung entscheidende Eingliederung des zu 100% an der Bw. beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft wird im vorliegenden Fall nicht in Abrede gestellt.

Gemäß [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) gehören zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit neben den Gehältern auch sonstige Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Da die nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (vgl. VwGH 10.11.2004, [2003/13/0018](#)) für die Einordnung der Geschäftsführervergütungen unter [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) maßgebliche Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus der Bw. unstrittig ist und gemäß [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) für die Einordnung der Einkünfte nicht auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten abzustellen ist (vgl. VwGH 4.2.2009, [2008/15/0260](#); VwGH 19.03.2008, [2008/15/0083](#)), sind auch die Provisionszahlungen an den Gesellschafter Geschäftsführer der Bw. unter die Einkünfte im Sinne des [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) einzuordnen. Weiters fällt auch der „geldwerte Vorteil“ aus der privaten Nutzung des PKW Typ Chevrolet unter die sonstigen Vergütungen im Sinne des [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#), da diese Zuwendung ihre Ursache in der ausgeübten Tätigkeit des Gesellschafter Geschäftsführers hat (vgl. etwa Jakom/Baldauf EStG, 2009, § 22 Rz 98, mwN).

Die diesbezüglichen Einwendungen der Bw. vermögen insofern nicht zu überzeugen, als – wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung festhält –, der Umstand, dass der Gesellschafter nicht nur Aufgaben der Geschäftsführung, sondern auch Tätigkeiten im operativen Bereich der GmbH ausübt, einer Übernahme der in der Judikatur erarbeiteten Grundsätze, unter welchen von der Erzielung von Einkünften nach [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) ausgegangen werden kann, nicht entgegensteht. Die Bestimmung des [§ 41 Abs. 2 FLAG 1967](#) iVm [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) stellt auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten nicht ab. Der Beurteilung der Einkünfte als solche nach [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) steht es nach dieser Rechtsprechung nicht entgegen, wenn die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft erbracht werden, eine andere Qualifikation der daraus erzielten Einkünfte geböte (vgl. VwGH 23.9.2010, [2010/15/0121](#), und die dort zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs).

Ein Betrag ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unter dem Gesichtspunkt des [§ 19 Abs. 1 EStG 1988](#) als zugeflossen anzusehen, wenn der Empfänger über ihn tatsächlich und rechtlich verfügen kann. Wie der Verwaltungsgerichtshof auch schon wiederholt ausgesprochen hat, ist für den Fall, dass der Abgabenpflichtige gleichzeitig Mehrheitsgesellschafter jener Kapitalgesellschaft ist, die sein Schuldner ist, der Zufluss grundsätzlich mit dem Zeitpunkt anzunehmen, zu dem die Forderung fällig ist, sofern die Kapitalgesellschaft nicht zahlungsunfähig ist. Da jedoch die fiktiv verrechneten Geschäftsführergehälter niemals dem Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers gutgeschrieben sondern stets mit dem Nettobetrag von 0,00 € ausgewiesen wurden, kann

auch nicht vom Zufluss dieser fiktiv für die Berechnung von DB und DZ in Ansatz gebrachten Beträge ausgegangen werden. Dementsprechend dürfen diese Beträge auch nicht in die Bemessungsgrundlage für DB und DZ einbezogen werden, weshalb die von der Betriebsprüfung ermittelte Bemessungsgrundlage der einzelnen Jahre um jeweils 7.200 € zu vermindern ist.

Des Weiteren sind auch die an Herrn CD 2006 ausbezahlten Vermittlungsprovisionen in Höhe von insgesamt 21.603,96 € nicht dem DB und DZ zu unterwerfen, da dieser – ungeachtet der Firmenbucheintragung – tatsächlich niemals wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. war und daher seine Bezüge nicht unter [§ 22 Zif. 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) subsumiert werden können.

Die Bemessungsgrundlagen für DB und DZ der Jahre 2005 bis 2007 und die darauf entfallenden Abgaben sind daher wie folgt zu ermitteln:

Bemessungsgrundlagen und Abgaben:

Jahr	2005	2006	2007
Bemessungsgrundlage lt. Bescheid	313.248,88 €	340.395,77 €	318.550,22 €
- GF-Bezug fiktiv	- 7.200,00 €	- 7.200,00 €	- 7.200,00 €
- Provisionen CD		- 21.603,96 €	
Bemessungsgrundlage lt. BE	306.048,88 €	311.591,81 €	311.350,22 €
DB (4,5%)	13.772,20 €	14.021,63 €	14.010,76 €
DZ (0,4 %)	1.224,20 €	1.246,37 €	1.245,40 €

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. Dezember 2010