



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, Ort, Straße, vom 11. Jänner 2005 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Y vom 10. Dezember 2004 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zu diesem Beitrag für die Jahre 2000 bis 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Als Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung schrieb das Finanzamt der Abgabepflichtigen mit Bescheiden vom 10. Dezember 2004 den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die dem wesentlich beteiligten Geschäftsführer in den Jahren 2000 bis 2003 zugeflossenen Bezüge und Vergütungen vor. Dies ohne die Nachforderung näher zu begründen.

In der Berufung gegen diese Bescheide führte die Abgabepflichtige aus, dass auf Grund der unregelmäßig und nicht in gleich bleibender Höhe erfolgten Auszahlung der Geschäftsführerbezüge sowohl Unternehmerrisiko als auch keine laufende Entlohnung vorliegen würde. Außerdem wäre auch keine Eingliederung in den betrieblichen Organismus des Unternehmens gegeben. Die Gesellschaftergeschäftsführerbezüge wären daher weder dem Dienstgeberbeitrag noch dem Zuschlag zu diesem zu unterziehen.

Mit abweisender Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt aus, dass der Geschäftsführer seine Funktion seit Gründung der Gesellschaft über mehrere Jahre selbständig ausübte und zu 30% am Stammkapital beteiligt war. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018) würden bei der Überprüfung des Vorliegens der Voraussetzungen des § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung in den Hintergrund treten. Entscheidendes Kriterium sei, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert sei. Diese Eingliederung sei im Sinne des vom Verwaltungsgerichtshof herausgearbeiteten funktionalen Verständnisses dieses Begriffes im gegenständlichen Fall klar zu erkennen.

Daraufhin beantragte die Einschreiterin die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und nahm Bezug auf ihre Ausführungen in der Berufung.

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 Teilstrich 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, wozu auch Vorschuss-, An- und Akontozahlungen gehören (VwGH 5.10.82, 82/14/006).

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 an den Gesellschafter-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 unbestritten fest, dass dieser seine Funktion seit der Gründung der Gesellschaft im Jahr 2000 selbständig ausübte und im streitgegenständlichen Zeitraum zu 30% 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 bei Unterstellung des durch das Wort "sonst" eliminierten Merkmals der Weisungsgebundenheit – 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 ab dem Jahr 2000 aus, weshalb das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft im Sinne der Rechtsprechung

zweifelsfrei gegeben ist. Die gegenteiligen unbegründeten Behauptungen in der Berufung können diesbezüglich zu keiner anderen Beurteilung führen.

Weiters ist noch festzuhalten, dass § 22 Z 2 2. Teilstich EStG 1988 eine Sonderbestimmung für die Bezüge von wesentlich an einer Kapitalgesellschaft beteiligten Gesellschaftern darstellt. Würde es diese Bestimmung im Einkommensteuergesetz nicht geben, wäre im vorliegenden Fall von einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 auszugehen. Wie aus den Bestimmungen des Geschäftsführervertrages eindeutig zu entnehmen ist, ist der Geschäftsführer "in allen Geschäftsführungsangelegenheiten jederzeit" der Generalversammlung weisungsgebunden und übte seine Tätigkeit auf Dauer aus. Vereinbart wurde weiters eine feststehende und erfolgsunabhängige jährliche Entlohnung, welche in zwölf Teilbeträgen auszuzahlen ist, zuzüglich eines monatlichen Zuschusses für Wohnungskosten sowie der Ersatz der Reisekosten. Im Krankheitsfall werden die Bezüge vier Monate weiterbezahlt. Es besteht ein Wettbewerbsverbot, eine Kokurrenzklausele sowie eine Verschwiegenheitspflicht. Insbesondere (aber nicht nur) bei Führungskräften ist es im modernen Arbeitsmarkt durchaus üblich, dass hinsichtlich Arbeitszeit und Arbeitsort bestimmte Freiheiten eingeräumt werden und diese in Art und Inhalt der ausgeübten Tätigkeit weitgehend nicht fremdbestimmt sind, was der Annahme eines Dienstverhältnisses jedoch nicht entgegensteht (vgl. VfGH 1.3.2001, G109/00, unter Hinweis auf VwGH 24.2.1999, 97/13/0234, und Literatur zur vergleichbaren deutschen Rechtslage). Auch ein allfälliges bloßes Unterbleiben einer zeitgerechten Auszahlung zustehender Geschäftsführervergütungen (vgl. zB VwGH 20.3.2002, 2001/15/0058) oder die Abhängigkeit der Auszahlung von der Liquiditätslage der Gesellschaft (vgl. zB VwGH 17.12.2003, 2003/13/0097) begründen kein Unternehmerwagnis.

Wenn somit fest steht, dass eine Eingliederung in den betrieblichen Organismus und Weisungsgebundenheit gegeben war, sind die (weiteren) Ausführungen in der Berufung zum Vorliegen eines vermeintlichen Unternehmerrisikos rechtlich nicht von Relevanz, da diesem Merkmal nur dann Bedeutung zukäme, wenn die Weisungsgebundenheit und die Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wären.

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

Die Zuflusszeitpunkte und die jeweilige Höhe der Bezüge blieben unbestritten, weshalb wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden war.

Innsbruck, am 5. Juni 2007