



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Tulln betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum Jänner 1997 bis Dezember 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig.

Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungs- oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben.

Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein.

Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob die Bw. für die Bezüge des zu 100 % am Stammkapital beteiligten Gesellschafters und Prokuristen Herrn A DB und DZ zu entrichten habe, weil diese Bezüge zu Einkünften im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 führen.

Die Geschäftsführerin (GF) war in den o.a. Streitjahren Frau B, die keinen Anteil am Stammkapital hielt.

Bei der Bw. fand für den Prüfungszeitraum Jänner 1997 bis Dezember 2001 eine Prüfung der Aufzeichnungen gem. § 151 BAO in Verbindung mit § 86 EStG 1988 (Lohnsteuerprüfung) statt, wobei für den Veranlagungszeitraum 1997 bis 2001 davon ausgegangen wurde, dass der zu 100 % beteiligte Gesellschafter, Herr A, Dienstnehmer im Sinne des § 41 FLAG (Familienlastenausgleichsgesetz) und des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 sei.

Weiters erfordere die Tätigkeit des Alleingesellschafters seine persönliche Arbeitsleistung, weshalb von einer Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw. ausgegangen werde. Die Entlohnung des Alleingesellschafters erfolge in gleichbleibenden Monatsbezügen und sei nicht erfolgsabhängig. Ein Unternehmerwagnis des Alleingesellschafters liege daher im gegenständlichen Fall nach Ansicht des Finanzamtes nicht vor.

Von der Bemessungsgrundlage der u.a. Bezüge seien im o.a. Zeitraum weder DB noch DZ einbehalten und an das Finanzamt abgeführt worden, weshalb folgende Abgaben an DB und DZ betreffend der u.a. Bezüge von der Bw. mittels des im Spruch genannten Bescheides nachgefordert werden mussten (alle Beträge in Schilling):

Zeitraum	Bemessungs- grundlage	4,5 % für DB	= DB
1-12/1997	276.000	x 0,045 =	12.420
1-12/1998	357.500	x 0,045 =	16.065
1-12/1999	302.500	x 0,045 =	13.612
1-12/2000	295.000	x 0,045 =	13.275
1-12/2001	130.000	x 0,045 =	5.850
Summe:			61.222

Zeitraum	Bemessungs- grundlage	% für DZ	= DZ
1-12/1997	276.000	x 0,0053 =	1.463
1-12/1998	357.500	x 0,0053 =	1.895

1-12/1999	302.500	x 0,0053 =	1.603
1-12/2000	295.000	x 0,0052 =	1.534
1-12/2001	130.000	x 0,0051 =	663
Summe:			7.158

In der dagegen eingebrachten Berufung sowie in den Schriftsätzen vom 30. August 2002, 22. Oktober 2002 und 1. Juli 2003 führt die Bw. im Wesentlichen wie folgt aus:

- Herr A habe die o.a. Einkünfte gem. § 23 EStG 1988 versteuert.
Im gegenständlichen Fall handle es sich nicht um Zahlungen an eine an der Bw. beteiligte Person im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988, sondern um Zahlungen im Sinne des § 25 EStG 1988, weshalb keine DB- und DZ-Pflicht bestehe.
- Herr A versteuere seine Einnahmen aus der GesmbH als Einkünfte aus Gewerbebetrieb.
- Für Herrn A sei kein Geschäftsführervertrag abgeschlossen worden.
- Herr A sei im Betrieb für die Erstellung von Drucksorten zuständig.
- Außer den Einnahmen bei der Bw. beziehe Herr A noch weitere Einkünfte.
- Er erhalte einen Fixbezug aufgeteilt in zwölf Monatsbeträge.
- Da Herr A fast ausschließlich allein arbeite und ihm die GesmbH zu 100 % gehöre, könne er seine Einnahmen aus der GesmbH völlig frei gestalten.
- In den letzten Jahren seien keine Arbeitsmittel von Herrn A gekauft worden, weshalb auch keine Rechnungen an die Bw. gestellt worden seien.
- Die Bw. verfüge über kein eigenes Kfz, Reisekosten seien in den Jahren 2000 nur zweimal, in den Jahren 2001 und 2002 überhaupt nicht ersetzt worden.
- Bei Krankheit oder Urlaub würden die monatlichen Zahlungen nicht weiter ausbezahlt werden.
- Herr A könne sich bei seiner Leistungserbringung nicht vertreten lassen.
- Arbeitszeit und Arbeitsort könnten von Herrn A frei gewählt werden.
- Die Bw. führe weiters aus, dass Herr A bei seiner Arbeit die Betriebsmittel der Bw. in Anspruch nehme.
- Die Bw. beantrage daher die o.a. Bezüge nicht dem DB und DZ zu unterziehen.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

- Der wesentlich beteiligte Gesellschafter hielt in den Streitjahren einen Anteil von 100 % am Stammkapital der Bw.
- Der wesentlich beteiligte Gesellschafter ist für sämtliche Bereiche der Gesellschaft verantwortlich, da er fast ausschließlich allein in der Gesellschaft arbeitet.
- Der wesentlich beteiligte Gesellschafter unterlag keinerlei Weisungen, war an keine feste Arbeitszeit und keinen fixen Arbeitsort gebunden.
- Die laufenden Bezüge des wesentlich beteiligten Gesellschafters setzten sich in den Kalenderjahren 1997 bis 2001 lt. den vorgelegten Gehaltskonten wie folgt zusammen (alle Beträge in Schilling):

	1997	1998	1999	2000	2001
Jänner	21.000	27.500	27.500	20.000	10.000
Februar	21.000	27.500	27.500	20.000	10.000
März	21.000	27.500	27.500	20.000	10.000
April	21.000	27.500	27.500	20.000	10.000
Mai	21.000	27.500	27.500	20.000	10.000
Juni	21.000	27.500 + 27.500	27.500	20.000	10.000
Juli	25.000	27.500	27.500	20.000	10.000
August	25.000	27.500	27.500	20.000	10.000
September	25.000	27.500	27.500	20.000	10.000
Oktober	25.000	27.500	27.500	20.000	10.000
November	25.000	27.500	27.500	70.000	20.000
Dezember	25.000	27.500		25.000	10.000
Summe:	276.000	357.500	302.500	295.000	130.000

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Bw. stellen sich im Vergleich zu den Bezügen des wesentlich beteiligten Gesellschafters in den Jahren 1997 bis 2001 wie folgt dar (alle Beträge in Schilling):

	1997	1998	1999	2000	2001
Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Bw. (lt. Bescheid)	15.006	-68.261	-39.093	48.622	147.676
Bezüge:	276.000	357.500	302.500	295.000	130.000

- Vom wesentlich beteiligten Gesellschafter waren lediglich fallweise Reisekosten selbst zu tragen, die aber keine ins Gewicht fallende Ausgaben im Hinblick auf seine Tätigkeit darstellen (im Betriebsausgabenpauschale gedeckt).

Diese Feststellungen ergeben sich aus den von der Bw. vorgelegten Schriftsätzen und Buchungsunterlagen, Bilanzen und Körperschaftsteuererklärungen.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

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 (Teilstich 2) der letztgenannten Bestimmung erfasst.

§ 22 Z 2 zweiter Teilstich 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.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet für die Streitjahre bis 1998 § 57 Abs. 7 und 8 des Handelskammergesetzes (HKG), ab 1999 § 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 **Gesellschafter** einer GesmbH dann erzielt, wenn - bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse - feststeht,

- dass der wesentlich beteiligte Gesellschafter 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 1.3.2001, 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 (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 24.10.2002, 2002/15/0160).

Vor dem Hintergrund der o.a. Rechtsprechung gehen daher die Ausführungen der Bw. ins Leere, wonach der Alleingesellschafter keine fixen Arbeitszeiten und keinen fixen Arbeitsort hat.

Für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis ist somit das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit maßgebend.

Auch wenn der Gesellschafter nicht als Geschäftsführer fungiert, spricht doch der Umstand, dass der wesentlich beteiligte Gesellschafter fast ausschließlich allein arbeitet, dass er im operativen Bereich für sämtliche Belange der Bw. zuständig ist.

Die Art und der Umfang der Tätigkeit des wesentlich beteiligten Gesellschafters geben jedenfalls das Bild einer umfassenden und langfristigen Eingliederung in den betrieblichen Organismus wieder.

Es besteht daher kein Zweifel, dass im gegenständlichen Fall die Erbringung der persönlichen Arbeitsleistung des wesentlich beteiligten Gesellschafters im Vordergrund steht und nicht das Erbringen eines konkreten Arbeitserfolges.

Auch der Umstand, dass sich der wesentlich beteiligte Gesellschafter bei seiner Leistungserbringung lt. Bw. nicht vertreten lassen kann, stellt ein Indiz dafür dar, dass vom Gesellschafter seine persönliche Arbeitsleistung geschuldet wird.

Es ist daher aufgrund der bis dato geübten Praxis davon auszugehen, dass der wesentlich beteiligte Gesellschafter auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus der Bw. bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausübt.

Da auch im Rahmen von Dienstverhältnissen im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 bei Angestellten in leitender Funktion Freiheiten hinsichtlich der Aufgaben-, Arbeits- und Zeiteinteilung durchaus üblich sind, spricht auch dieser Umstand nicht gegen eine Eingliederung des wesentlich beteiligten Gesellschafters in den Organismus der Bw.

Dass der wesentlich beteiligte Gesellschafter auf Grund seiner 100 %igen Beteiligung sowohl den Geschäftsablauf als auch sein Gehalt allein bestimmen kann, ist im gegenständlichen Zusammenhang (wie auch aus arbeits- oder sozialversicherungsrechtlicher Sicht) ohne Bedeutung.

Schließlich ist auch die zivilrechtliche Einordnung des Leistungsverhältnisses für die Beurteilung des Vorliegens von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 irrelevant (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 24.9.2002, 2001/14/0142).

Auch ein Unternehmerrisiko, das der wesentlich beteiligte Gesellschafter im Rahmen seiner Tätigkeit und nicht als Gesellschafter der Bw. zu tragen hat, kann den Berufungsausführungen nicht entnommen werden.

Denn ein Unternehmerrisiko ist nur dann gegeben, wenn der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen, und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend selbst zu gestalten.

Eine solche maßgebliche Beeinflussung ist aber angesichts der vereinbarten Fixbezüge nicht ersichtlich. Wesentliche Abweichungen sind im gegenständlichen Fall nicht erkennbar.

Auch die ins Treffen geführten Einnamenschwankungen lassen sich nicht als Ausfluss eines Unternehmerrisikos des wesentlich beteiligten Gesellschafters darstellen, da ein Zusammenhang mit den wirtschaftlichen Gegebenheiten der Bw. (vgl. hierzu auch die o.a. Übersicht der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Bw. und der Bezüge des wesentlich beteiligten Gesellschafters) nicht ersehen werden kann.

Aus den vorgelegten Bezügekonten ist unstrittig ein laufender nahezu gleichbleibender Bezug zu entnehmen (vgl. obige Aufstellung), weshalb schon die faktische Gestaltung des Vertragsverhältnisses ein Unternehmerrisiko des wesentlich beteiligten Gesellschafters nicht erkennen lässt.

Auch selbst zu tragenden Ausgaben, die ein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis darstellen, wurde seitens der Bw. nicht behauptet.

Aufgrund obiger Ausführungen ergibt sich, dass die in der Berufung vorgebrachten Einwände, nicht geeignet sind, das Vorliegen eines im gegenständlichen Fall vorliegenden Unternehmerrisikos des wesentlich beteiligten Gesellschafters hinsichtlich der Entlohnung für seine Tätigkeit für die Bw. zu begründen.

Dass der wesentlich beteiligte Gesellschafter nicht die Aufgaben der (handelsrechtlichen) Geschäftsführung wahrgenommen hat, sondern ausschließlich im operativen Bereich der GesmbH tätig geworden ist, steht einer Übernahme der in der oben genannten Judikatur erarbeiteten Grundsätze im gegenständlichen Fall nicht entgegen, weil die Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG und die Vorschrift des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten nicht abstellen.

Entscheidend für die Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ist das Vorliegen einer Beschäftigung des wesentlich Beteiligten für die Gesellschaft, welche die oben wiedergegebenen, von der Judikatur der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechtes entwickelten

Kriterien erfüllt (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 19.12.2001, 2001/13/0151 und vom 30.4.2003, 2001/13/0320).

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass aus folgenden Gründen davon auszugehen ist, dass die Voraussetzungen einer Betätigung im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vorliegen:

- Aus der auf Dauer angelegten operativen Tätigkeit für die Bw., kann die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus abgeleitet werden.
- Im Hinblick auf die tatsächliche Entwicklung der Jahresentlohnung des GF ist auszuschließen, dass der Gesellschafter A ein tatsächliches, ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis getroffen hat.
Dass sich ein Unternehmerrisiko aus stark schwankenden und ins Gewicht fallenden Ausgaben ergeben hätte, das der Alleingesellschafter aus eigenem hätte tragen müssen, wird in der Berufung auch gar nicht behauptet.
- Die Tatsache der laufenden Entlohnung steht nicht in Streit.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 20. November 2003