



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Nord-Süd Treuhand, gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Spittal Villach vom 24. Feber 2006 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für den Zeitraum 2001 bis 2004 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 Verwaltungsgerichtshof 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, einem Steuerberater 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

Die Berufungswerberin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, welche technische Planungen durchführt.

Aufgrund der im Zuge einer gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben getroffenen Feststellungen schrieb das Finanzamt der Bw. im angefochtenen Bescheid für die an die beiden wesentlich (zu mehr als 25% am Stammkapital) beteiligten Gesellschafter bzw. Geschäftsführer ausbezahlten Bezüge für die Jahre 2002 bis 2004 Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 9.772,50 vor.

Das Finanzamt führte begründend aus, dass der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 10. November 2004, 2003/13/0018, in Abänderung seiner bisherigen Judikatur ausgesprochen habe, dass für die Einstufung der Einkünfte wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer unter § 22 EStG nur mehr dem Umstand der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens entscheidende Bedeutung zukomme. Dies werde daraus abgeleitet, dass § 22 Z 2 auf die Legaldefinition des Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG verweise. Die letztzitierte Bestimmung beschreibe das steuerrechtliche Dienstverhältnis mit zwei Merkmalen, nämlich der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus. Da das Tatbestandselement der Weisungsgebundenheit durch § 22 Z 2 beseitigt werde, könne sich der Verweis auf § 47 Abs. 2 nur auf die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus beziehen.

Dagegen erhob die Bw. Berufung und führte begründend aus, dass ihre Gesellschaft im Jahr 2001 gegründet worden sei. Im Jahr 2001 seien die Geschäftsführerbezüge von den Gesellschaftern im nachhinein festgesetzt worden und dafür sei auch der Dienstgeberbeitrag entrichtet worden. Ab dem Jahr 2002 seien die Geschäftsführerbezüge vom Ergebnis der GmbH mittels Umlaufbeschlüssen gewinnabhängig vereinbart worden, wobei bei negativen Einkünften der GmbH den Geschäftsführern auch keine Geschäftsführer-Bezüge zugestanden wären. Aufgrund des Unternehmerwagnisses wäre eine derartige Vereinbarung nach Auskunft der Finanzbehörde zum damaligen Zeitpunkt eine der wenigen Möglichkeiten gewesen, die Geschäftsführerbezüge ohne Kommunalsteuer und Lohnabgabenbelastung zu belassen. Das Unternehmen sei sodann von der Behörde (GPLA) bis 31.12.2002 geprüft worden und es seien die ausbezahlten Geschäftsführerbezüge auch nicht mit Kommunalsteuer und Dienstgeberbeitrag durch den Prüfer belastet worden. Aufgrund des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. November 2004, 2003/13/0018, worin eine Abänderung

der bisherigen Judikatur ausgesprochen worden sei, dass für die Einstufung der Einkünfte wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer unter § 22 EStG nur mehr dem Umstand der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens entscheidende Bedeutung zukomme, sei seitens des Bundesministeriums für Finanzen ersucht worden, in Hinkunft auf diese geänderte Judikatur bescheid zu nehmen. Aufgrund der bestehenden Rechtunsicherheit und unter Berücksichtigung des Grundsatzes von Treu und Glauben sei die Bw. der Meinung, dass die Geschäftsführer-Bezüge im gegenständlichen Fall erst nach der Veröffentlichung des Erkenntnisses, somit ab 2005 bzw. Ende 2004, steuerpflichtig zu behandeln seien und die Bw. ersuche um Stattgabe der Berufung.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab. Das Finanzamt führte hiezu aus, dass die rechtlichen Voraussetzungen der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, klargestellt worden sei. Nach den Entscheidungsgründen des genannten Erkenntnisses komme bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt würden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zu, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert sei. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung könne 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. Wie der Verwaltungsgerichtshof in dem angeführten Erkenntnis unter Hinweis auf seine Vorjudikatur weiter ausgeführt habe, werde von einer Eingliederung jedoch in aller Regel auszugehen sein, weil dieses Merkmal bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt werde, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht werde. Unerheblich sei dabei, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig sei. Das Finanzamt verwies diesbezüglich auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. Dezember 2004, 2003/12/0067. Das Merkmal der Eingliederung in den Organismus des Betriebes sei durch die kontinuierliche Ausübung der Geschäftsführungstätigkeit gegeben. Zu den Ausführungen der Bw., wonach das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes erst in Hinkunft (nach Veröffentlichung) anzuwenden sei, werde festgehalten, dass der Verfassungsgerichtshof mit Beschluss vom 29. Juni 2004 den § 117 BAO betreffend Stärkung des Vertrauens der Steuerpflichtigen in Rechtauslegungen, welche den Erkenntnissen des Verfassungsgerichtshofes, Verwaltungsgerichtshofes oder Richtlinien des Bundesministeriums für Finanzen zu

entnehmen seien, ohne Fristsetzung als Verfassungswidrig aufgehoben habe. Die Aufhebung des § 117 BAO sei deshalb ohne Fristensetzung erfolgt, da eine gleichmäßige, dem Legalitätsprinzip entsprechende Rechtsanwendung nur dann gewährleistet sei, wenn die Vorschrift auch in offenen Fällen nicht mehr anwendbar sei. So finde dieses Erkenntnis beispielsweise auch im Erkenntnis vom 15. November 2005, 2001/14/0118, seinen Niederschlag, wenn der Verwaltungsgerichtshof eine Beschwerde betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag von Geschäftsführerbezügen für den Zeitraum 1997 bis 1999 und der Hinweis auf das Erkenntnis vom 10. November 2004, 2003/13/0018, als unbegründet abweise.

Die Bw. beantragte die Vorlage der Berufung an den unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung.

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

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

Nach § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993 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.

§ 41 Abs. 3 FLAG normiert, dass der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen ist. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gem § 25 Abs. 1 Z1 lit a und b EStG sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG.

Nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG fallen unter die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte (zu mehr als 25 %) 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 Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 % beträgt.

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 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 erkennbar 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 die Erkenntnisse vom 23. September 2005, 2005/15/0088, 2005/15/0110 und 2005/15/0056). Die nach dieser Rechtsprechung entscheidende Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft wird bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird. Ist das primär zu prüfende Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus gegeben, kommt es auf die übrigen Argumente - wie zB Unternehmerrisiko, Weisungsfreiheit - nicht mehr an (VwGH vom 17. Mai 2006, 2001/14/0158).

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers 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 diese Eingliederung. Unerheblich ist es, ob der Gesellschafter im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist.

Nach der Aktenlage steht unstrittig fest, dass beide wesentlich beteiligten Gesellschafter seit der Gründung der Gesellschaft im Jahr 2001 ununterbrochen für die Gesellschaft tätig und organisatorisch in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens eingegliedert waren.

Streit besteht nach dem Vorbringen in der Berufung lediglich darüber, ob die sich gemäß dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. November 2004, 2003/13/0018, ergebende Einbeziehung der Bezüge der Gesellschafter in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Familienausgleichsfonds für die Streitjahre 2002 bis 2004 durchzuführen ist. Die Bw. vermeint, aufgrund einer aus ihrer Sicht bestehenden Rechtsunsicherheit und unter Berücksichtigung des Grundsatzes von Treu und Glauben, dass die Bezüge im gegenständlichen Fall erst nach der Veröffentlichung des Erkenntnisses als dem Dienstgeberbeitrag unterliegend zu behandeln seien.

Mit dieser Rechtsauffassung vermochte die Bw. nicht durchzudringen. Die von der Bw. für die Zeit vor dem Ergehen des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. November

2004, 2003/13/0018, behauptete Rechtslage zu ihren Gunsten hat in Ansehung der seit Jahren zahlreich gegebenen Streitfälle zwischen Abgabenbehörden und wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates nicht existiert. Auch aus dem Verweis, wonach das Bundesministerium für Finanzen (seine nachgeordneten Dienststellen) ersucht habe, in Hinkunft auf die geänderte Judikatur Bedacht zu nehmen, kann nicht abgeleitet werden, dass zuvor eine Rechts- oder Weisungslage zu Gunsten der Bw. bestanden habe.

Vielmehr ist festzuhalten., dass die Bw. mit den an ihre - wesentlich beteiligten sowie organisatorisch in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens eingegliederten - Gesellschafter ausbezahlten Bezügen die von der höchstgerichtlichen Rechtssprechung festgelegten Tatbestandsmerkmale gänzlich erfüllt. Eine Einschränkung der Anwendbarkeit der höchstgerichtlichen Rechtssprechung auf Zeiträume vor dem Ergehen des Erkenntnisses vom 10. November 2004 ist weder im Erkenntnis selbst noch in den bezughabenden gesetzlichen Bestimmungen erkennbar.

Wie das Finanzamt zutreffend ausführt, hat der Verwaltungsgerichtshof nach dem Ergehen des Erkenntnisses vom 10. November 2004 wiederholt im Sinne der Rechtsansicht des verstärkten Senates zu Zeiträumen entschieden, welche vor dem Ergehen dieses Erkenntnisses lagen (vgl. hiezu auch die Erkenntnisse vom 20. Jänner 2005, 2004/14/0147, und vom 26. Jänner 2006, 2005/15/0152).

Im Lichte der vorstehenden Erwägungen hatte der unabhängige Finanzsenat auch auf das Vorbringen in der Berufung betreffend das eventuelle Vorliegen eines Unternehmerwagnisses nicht mehr einzugehen.

Die vom Finanzamt aus dem vorliegenden Sachverhalt getroffenen rechtlichen Folgerungen stellten sich als gerechtfertigt und nicht zu beanstanden dar.

Die Berufung erwies sich als unbegründet.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, 29. Dezember 2006