



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb, vom 9. Mai 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 24. April 2007 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) für die Jahre 2002 bis 2004, entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgaben betragen:

Jahr	Summe der Arbeitslöhne gem. § 41 (3) FLAG €	DB – Abgabebetrag (x 0,045) €	an DB bereits entrichtet €	verbleibende Nachforderung an DB €
2002	292.538,23	13.164,22	10.875,03	2.289,19
2003	322.989,46	14.534,53	12.245,34	2.289,19
2004	343.393,25	15.452,70	13.163,51	2.289,19

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob der variable Teil des Bezuges des an der Berufungswerberin (Bw.) wesentlich beteiligten Geschäftsführers i.H.v. 50.870,99 € in den Streitjahren 2002 bis 2004 der DB-Steuerung unterliegt.

Geschäftsführer (GF) war in den Streitjahren Herr A, der lt. Firmenbuch (FN 87876k) einen Anteil von 100 % am Stammkapital hielt.

Bei der Bw. fand für den Prüfungszeitraum 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2005 eine Außenprüfung gem. § 147 ff BAO in Verbindung mit § 86 EStG 1988 (Lohnsteuerprüfung) statt, wobei für den Veranlagungszeitraum 2002 bis 2004 davon ausgegangen wurde, dass der zu 100 % 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 "variablen" GF-Bezüge seien in den Jahren 2002 bis 2004 kein DB einbehalten und an das Finanzamt abgeführt worden, weshalb folgende Abgaben betreffend die GF-Bezüge von der Bw. mittels der im Spruch genannten Bescheide nachgefordert werden mussten (vgl. Lohnsteuerprüfungsbericht vom 24. April 2007):

Zeitraum	"variable" GF-Bezüge lt. Bescheid v. 24.4.2007	= DB lt. Bescheid v. 24.4.2007
1-12/2002	50.870,99	2.289,19
1-12/2003	50.870,99	2.289,19
1-12/2004	50.870,99	2.289,19

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

Der Prüfer sei auf die Besonderheiten des GF-Bezuges und auf entsprechende aufliegende Vereinbarungen hingewiesen worden. Der Prüfer habe aber davon keine Notiz genommen, weshalb das Verfahren mit schweren Verfahrensmängeln behaftet sei.

Der Prüfer habe weder festgestellt auf welcher Grundlage der variable GF-Bezug ausbezahlt werde noch auf welcher Vereinbarungsbasis dies erfolgte.

Eine diesbezügliche Begründung sei weder dem Prüfbericht noch dem Bescheid zu entnehmen.

Mit Vorhalt vom 25. Mai 2007 ersuchte daher das Finanzamt um Vorlage folgender Unterlagen:

GF-Vertrag für den Streitzeitraum 2002 bis 2004.

Vereinbarung über die Berechnung und die Auszahlungsmodalitäten des variablen Anteiles des GF-Bezuges.

Abrechnungsbelege bzw. Honorarnoten über den variablen Teil des GF-Bezuges.

Sonstige Vereinbarungen den variablen Teil des GF-Bezuges betreffend.

Das Finanzamt wies die Berufung mittels Berufungsvorentscheidung vom 27. Juni 2007 als unbegründet ab und begründete dies u.a. wie folgt:

Der Gesellschafter-GF habe einen zweigeteilten Bezug erhalten, wobei in den Jahren 2002 bis 2004 der als "fix" bezeichnete Teil dem DB unterzogen worden sei, nicht hingegen der als "variabel" bezeichnete Teil i.H.v. jährlich 50.870,99 €.

Im Jahre 2005 habe die Bw. von sich aus auch den "variablen" Teil der DB-Besteuerung unterzogen.

Die von der Betriebsprüfung vorgenommene Nachverrechnung des "variablen" Teils des GF-Bezuges sei vom GF der Bw. lt. Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 26. März 2007 zur Kenntnis genommen worden.

Da die Bw. die geforderten Unterlagen unter Fristsetzung zum 11. Juni 2007 der Abgabenbehörde nicht vorgelegt habe und die Bw. selbst im Folgejahr die "variablen" Bezüge der DB-Besteuerung unterzogen habe, sei kein Grund ersichtlich gewesen, weshalb die "variablen" Bezüge der Streitjahre nicht der DB-Besteuerung zu unterwerfen gewesen hätten sein sollen.

Die Bw. stellte daraufhin gegen den o.a. Bescheid einen Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und bat um Fristerstreckung bis zum 25. August 2007 und lt. Schriftsatz vom 29. August 2007 bis zum 30. September 2007 für "eine zusätzliche Untermauerung" ihrer Berufung. Eine "Untermauerung" erfolgte aber von der Bw., ohne Angabe von Gründen, bis dato nicht.

Als weitere Verfahrenshandlungen folgten:

Mit stattgebender zweiter Berufungsvorentscheidung vom 12. September 2007 wurden die Abgabenbescheide vom 24. April 2007 aufgehoben. Am 13. September 2007 wurden neue Sachbescheide für DB 2002, 2003 und 2004 erlassen, wogegen die Bw. am 11. Oktober 2007 Berufung erhob.

Mit Bescheid gem. § 299 BAO vom 14. Februar 2008 wurde die zweite Berufungsvorentscheidung vom 12. September 2007 wegen Unrichtigkeit des Spruches aufgehoben. Den Berufungen vom 11. Oktober 2007 gegen die neuen Sachbescheide wurde stattgegeben und die bekämpften Bescheide aufgehoben.

Daraufhin erhob die Bw. am 14. März 2008 Berufung gegen den Bescheid gem. § 299 BAO, die mit Berufungsentscheidung vom 23. Juni 2008 als unbegründet abgewiesen wurde. Damit tritt das Verfahren wieder in den Stand des Vorlageantrages vom 27. Juli 2007 zurück.

Durch die rechtskräftige Aufhebung der zweiten Berufungsvorentscheidung vom 12. September 2007 ist der Vorlageantrag vom 27. Juli 2007 wiederum unerledigt. Es ist daher nunmehr über die Berufung vom 9. Mai 2007 gegen die Bescheide betreffend DB für die Jahre 2002 bis 2004 vom 24. April 2007 abzusprechen.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Herr A war in den Streitjahren zu 100 % am Stammkapital beteiligt und nahm die Aufgaben der Geschäftsführung seit 8. August 1995 wahr (vgl. Firmenbuch FN 87876k).

Aufgrund der übereinstimmenden Angaben betreffend die Höhe der "variablen" GF-Bezüge in den Jahresabschlüssen der GesmbH sowie den Prüfungsfeststellungen, wird mangels anderer Nachweise, von folgenden gleichbleibenden "variablen" GF-Bezügen in den Streitjahren ausgegangen:

2002: 50.870,99 €

2003: 50.870,99 €

2004: 50.870,99 €

Dass der Gesellschafter-GF ein Unternehmerrisiko zu tragen gehabt hätte, wurde vor der Abgabenbehörde bloß behauptet, jedoch trotz mehrerer Vorhalte nicht nachgewiesen oder glaubhaft gemacht.

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 BGBl. 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 BGBl. 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 Teilstrich 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).

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 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 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 A die Geschäftsführung seit 8. August 1995 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 Gesellschaftsvertrag vom 29. Juni 1995 festgehalten ist, ist der GF A insbesondere für die Vertretung der Gesellschaft 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 trotz Vorhalt nicht konkretisierten Berufungsausführungen zum behaupteten Unternehmerrisiko gehen dementsprechend mangels Nachweis bzw. Glaubhaftmachung und mangels rechtlicher Relevanz ins Leere.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unterliegen etwa gewährte "Erfolgsprämien" neben dem "Fixbezug" der DB-Besteuerung, da Erfolgsprämien bei Dienstverhältnissen nicht unüblich sind (vgl. VwGH vom 27.7.1999, 99/14/0136; 23.4.2001, 2001/14/0054). Die gesamten Einkünfte (= "fixe" und "variable") des GF fallen daher unter § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 und sind somit in der o.a. Höhe der DB-Besteuerung zu

unterziehen (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 23.9.2005, 2005/15/0110 und vom 17. Mai 2006, 2001/14/0199).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 3. Oktober 2008