



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vertreten durch Peter Gerber, Wirtschaftstreuhänder, 6600 Reutte, Schrettergasse 15, vom 16. März 2004 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes [FA] vom 1. März 2004 betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zu diesem Beitrag für das Jahr 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Anschluss an eine abgabenbehördliche Prüfung schrieb das Finanzamt mit Bescheid vom 1. März 2004 der Steuerpflichtigen Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die an den zu 50% an der Steuerpflichtigen beteiligten Geschäftsführer ausbezahlten Vergütungen vor. Begründet wurde diese Vorschreibung mit der Bestimmung des § 41 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG 1967). Der Geschäftsführer stehe in einem Dauerschuldverhältnis und es obliege ihm, die Geschäfte der Steuerpflichtigen zu führen. Für diese Tätigkeit wären ihm monatlich € 4.000,00 erfolgsunabhängig ausbezahlt worden.

In der Berufung gegen diesen Bescheid wurde vorerst die Tatsache der Beteiligung und die Beteiligungshöhe außer Streit gestellt. Weiters wurde ausgeführt, die Höhe der Geschäftsführerentschädigung richte sich nach dem jeweiligen Cash Flow, welcher vom zur Abschlusserstellung beauftragten Wirtschaftstreuhänder zu berechnen sei. Eine Begrenzung des monatlichen Bezuges wäre nur deshalb erfolgt, weil der Geschäftsführer während des Wirtschaftsjahres J1/J2 von Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit zu Einkünften aus

selbständiger Arbeit gewechselt sei. Die Verbuchung des Geschäftsführergehaltes erfolge während der Um- und Nachbuchungen zum Jahresabschluss und hätte der Geschäftsführer das monatliche Entgelt nicht entnommen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. April 2004 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Das Finanzamt führte aus, dass dem Geschäftsführer das Geschäftsführerentgelt monatlich gutgeschrieben worden sei und eine Nachverrechnung nachweislich nicht erfolgt sei.

Daraufhin beantragte die Berufungswerberin die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Dazu werde ergänzt, dass dem Geschäftsführer ein Mindestgehalt von € 4.000,00 laut Umlaufbeschluss garantiert sei, welcher aber der tatsächlich geleisteten Arbeit nicht entspreche. Das heiße, dass dieser in einem "normalen" Dienstverhältnis ein wesentlich höheres Gehalt beziehen würde. Wie bereits in der Berufung ausgeführt, handle es sich bei diesem Mindestgehalt nur um eine Rechengröße für den Ansatz der Geschäftsführerentschädigung. Hätten die Gesellschafter ein Mindestgehalt von € 2.000,00 beschlossen, entspräche dieses Gehalt annähernd dem betrieblichen Ergebnis, nicht aber den tatsächlichen Umständen.

Der Geschäftsführer sei Gesellschafter der Berufungswerberin. Diese sei wiederum Komplementärin der Firma [XYGmbH&CoKG], der Geschäftsführer sei 100%iger Kommanditist dieser Firma. Das Betriebsergebnis der KG sei im Wirtschaftsjahr J1/J2 ebenso wie der Cash Flow wegen zahlreicher Investitionen negativ gewesen. Zur Finanzierung der Investitionen mussten Darlehen aufgenommen werden. Die Bank verlangte von der Firma, dem Geschäftsführer und dem Kommanditisten Sicherheiten. Dem Geschäftsführer wäre seitens der KG ein hoher Verlust zugewiesen worden und sei das Kapitalkonto negativ. Da der Geschäftsführer somit sowohl die persönliche Haftung zur Finanzierung von Investitionen abgegeben und auch den gesamten Verlust der KG zu tragen hätte, würde Unternehmerrisiko vorliegen.

Mit Niederschrift vom 15. März 2006 wurde auf die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung, welche im Vorlageantrag begehrt worden war, verzichtet.

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 bereits im Jahr 2001 und auch 2002 selbständig ausübte und im streitgegenständlichen Zeitraum zu 50% 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 – 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 2001 aus, weshalb das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft im Sinne der Rechtsprechung zweifelsfrei gegeben ist. Gegenteiliges wurde auch in der Berufung nicht vorgebracht.

Wenn aber fest steht, dass eine Eingliederung in den betrieblichen Organismus 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 Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre.

Anzumerken bleibt aber auch, dass auf Grund des im gegenständlichen Fall zu berücksichtigenden Trennungsprinzips die Übernahme von Haftungen für die KG, deren Geschäftsführung durch die Berufungswerberin in der Person ihres Geschäftsführers ausgeübt wird, beim Geschäftsführer durch seine Kommanditistenstellung bei der KG veranlasst ist bzw. die Übernahme von persönlichen Haftungen für allfällige Kredite der GmbH durch den Geschäftsführer in dessen Gesellschaftereigenschaft erfolgen und keine Auswirkungen auf die DB- und DZ-Pflicht der Geschäftsführervergütungen haben (VwGH 25.11.2002, 2002/14/0080). Auch lassen (im gegenständlichen Fall lt. Umlaufbeschluss und den unbestrittenen Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung ohnehin nicht vorliegende) Schwankungen der Bezüge entsprechend der Ertragslage der Gesellschaft noch keinen Rückschluss auf eine tatsächliche Abhängigkeit der Bezüge vom Erfolg der Tätigkeit als Geschäftsführer zu (VwGH 19.12.2001, 2001/13/0091) und ändert eine behauptete fremdunübliche Entlohnung nichts an der DB- und DZ-Pflicht (VwGH 29.1.2003, 2002/13/0186).

Zusammenfassend steht im gegenständlichen Fall fest, dass die vom Gesellschafter-Geschäftsführer bezogenen Vergütungen unter die Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 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 monatlichen Entgelte blieben unbestritten. weshalb wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 18. April 2006