



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden [Name1] und die weiteren Mitglieder [Name2], [Name3] und [Name4] über die Berufung der Berufungswerberin, Ort, Straße, vertreten durch Mag. Robert Lanznaster, Wirtschaftstreuhänder, 6020 Innsbruck, Defreggerstraße 22a, vom 4. Mai 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 6. April 2006 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zu diesem Beitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2003 bis 31. Dezember 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Als Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung schrieb das Finanzamt der Berufungswerberin mit Sammelbescheiden vom 6. April 2006, zugestellt am 12. April 2006, den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und den Zuschlag zu diesem Beitrag für die an die beiden in den Jahren 2003 und 2004 jeweils zu 50% am Stammkapital beteiligten Geschäftsführer ausbezahlten Gehälter und Vergütungen vor. Dies mit der Begründung, die Geschäftsführer wären klar erkennbar organisatorisch eingegliedert und es läge eine „auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführende Weisungsgebundenheit“ (gemeint wohl: Weisungs**un**gebundenheit) vor.

In der Berufung gegen diese Bescheide stellte der steuerliche Vertreter die jeweils 50%ige Beteiligung der Geschäftsführer an der Gesellschaft außer Streit. Weiters vertrat er die

Ansicht, dass die Geschäftsführer auf Grund der Höhe ihrer Beteiligung der Generalversammlung gegenüber weisungsgebunden wären. Diese grundsätzliche gesellschaftsrechtliche Weisungsbindung werde jedoch durch die mit der Berufungswerberin geschlossenen Verträge aufgehoben. Im Weiteren wurde sodann auf die Ausführungen von Prof. Sedlacek, „Keine Dienstgeberbeitrags- und Kommunalsteuerpflicht bei „Weisungsbindung“?, SWK, Heft 6/2005, und Mag. Blasina, Übersicht zum Gesellschafter-Geschäftsführer, ÖStZ 2006/165, hingewiesen.

Mit abweisender Berufungsvorentscheidung bezog sich das Finanzamt auf die Rechtsprechung des VfGH und des VwGH und stellte neuerlich fest, dass eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus hinsichtlich beider Geschäftsführer gegeben sei.

Daraufhin beantragte die Einschreiterin die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat. Ergänzend zum neuerlichen Hinweis auf die beiden bereits oben erwähnten Artikel wurde noch darauf Bezug genommen, dass sich die Geschäftsführer vertreten lassen könnten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall steht unbestritten fest, dass beide Geschäftsführer im streitgegenständlichen Zeitraum zu jeweils 50% am Stammkapital der Berufungswerberin beteiligt waren und – wie sich aus dem Firmenbuchauszug ergibt – während der gesamten Bestehensdauer der Gesellschaft als handelsrechtliche Geschäftsführer für diese tätig waren.

Weiters wurde nicht bestritten, dass die den bekämpften Bescheiden zu Grunde gelegten Vergütungen der Höhe nach auch tatsächlich zugeflossen sind und die vom Finanzamt angestellte Berechnung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag rechnerisch richtig ist.

Eingewendet wird jedoch, dass die gegenständlichen Vergütungen grundsätzlich nicht in die Bemessungsgrundlagen für die in Rede stehenden Abgaben einzubeziehen gewesen wären.

Nach § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten. Dienstnehmer iSd Gesetzesstelle sind Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Das Wirtschaftskammergesetz 1998 verweist hinsichtlich des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag auf die Bestimmungen des FLAG 1967.

§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 normiert, dass Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt werden, Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit darstellen. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich.

Wie der Verfassungsgerichtshof in seinem zum Kommunalsteuergesetz ergangenen, auf die Bestimmungen des FLAG 1967 und des WKG 1998 jedoch analog anwendbaren, Erkenntnis vom 1.3.2001, G109/00, unter Pkt. 2.4.ausführte, werden durch den Verweis auf § 22 Z 2 EStG 1988 nicht (wie etwa nach den früheren Hinzurechnungsbestimmungen des § 7 Z 6 Gewerbesteuerengesetz) Beschäftigungsvergütungen jeder Art an wesentlich beteiligte Gesellschafter schlechthin in die Kommunalsteuerpflicht einbezogen, sondern nur Vergütungen für eine Beschäftigung, die – abgesehen von der allenfalls fehlenden Weisungsgebundenheit – die Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist. Im Weiteren wird sodann festgehalten, dass es keinen Bedenken begegnet, wenn bei Verrichtung einer Geschäftsführertätigkeit im Unternehmen einer Kapitalgesellschaft in einer Art, die einem Dienstverhältnis immerhin nahe steht, weil sie – mit Ausnahme der allenfalls fehlenden Weisungsgebundenheit – Merkmale aufweist, die für ein Dienstverhältnis (und nicht für einen Werkvertrag oder einen Auftrag) typisch sind, die dafür gewährten Vergütungen in die auf Dienstverhältnisse und Arbeitslöhne abstellende Kommunalsteuerpflicht einbezogen werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, unter Hinweis auf seine frühere Judikatur deutlich zum Ausdruck gebracht, dass § 47 Abs. 2 EStG 1988 das Dienstverhältnis mit den Merkmalen der organisatorischen Eingliederung und der Weisungsgebundenheit umschreibt (s. auch VwGH 28.6.2006, 2002/13/0175). Liegen diese beiden Voraussetzungen vor, ist auf weitere (hilfsweise heranzuziehende) Merkmale nicht mehr einzugehen. Unter Bezugnahme auf die Bestimmung des § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 wird sodann ausgeführt, dass durch das Wort „sonst“ das Merkmal der gesellschaftsrechtlichen (aus der Beteiligung an der Gesellschaft resultierenden) Weisungsgebundenheit bei der Beurteilung des Vorliegens „aller“ Merkmale eines Dienstverhältnisses hinzuzudenken ist (vgl. bspw. VwGH 27.7.1999, 99/14/0136), wenn dieses auf Grund des Vorliegens einer Sperrminorität oder dem Ausmaß der Beteiligung fehlt. Insoweit sieht Sedlacek im oben angeführten Artikel die Notwendigkeit, dass zur DB- und DZ-Pflicht von Bezügen gesellschaftsrechtlich nicht weisungsfrei gestellter Gesellschafter die Prüfung und das Vorliegen „aller“ Merkmale eines Dienstverhältnisses notwendig sind.

Für den gegenständlichen Fall ist diese Literaturmeinung jedoch nicht entscheidend und auch nicht anwendbar. Es steht nämlich unbestritten fest, dass beide Geschäftsführer zu jeweils 50% am Stammkapital beteiligt sind. Beschlüsse der Generalversammlung sind – mit den im Gesellschaftsvertrag vorgesehenen, eine höhere Zustimmung erfordernden Ausnahmen – mit einfacher Mehrheit zu treffen. Somit ist aber offensichtlich, dass bei Widerspruch auch nur eines der beiden Gesellschafter kein Beschluss gefasst werden kann, weshalb – im Gegensatz zur Annahme in der Berufung – eine gesellschaftsrechtliche Weisungsfreistellung nicht erst ab einer Anteilshöhe von mehr als 50% gegeben ist, sondern diese bereits ab einer Anteilshöhe von 50% vorliegt (vgl. VwGH 25.4.1990, 89/09/0146). Sedlacek selbst schreibt im zweiten Absatz seines Aufsatzes, dass seine Überlegungen nur auf Gesellschafter zutreffen, die „*auf Grund der Beteiligung (höher als 25%, jedoch **niedriger** als 50%, keine Sperrminorität)*“ weisungsgebunden sind. Wenn Blasina nunmehr in seiner tabellarischen Auflistung jeweils von einem Anteil von „>25-50“ spricht, und somit auch zu 50% am Stammkapital Beteiligte einbezieht, widerspricht dies einerseits den Ausführungen von Sedlacek, auf welche Blasina mehrmals hinweist, andererseits aber auch der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

Damit sind aber die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, im gegenständlichen Fall jedenfalls vollständig anzuwenden und kommt es für die DB- und DZ-Pflicht lediglich auf die organisatorische Eingliederung in den Betrieb der Gesellschaft an. Diese liegt vor, wenn die Gesellschafter über einen längeren Zeitraum für die Berufungswerberin tätig werden, was im vorliegenden Fall, in dem die beiden Gesellschafter während der gesamten Bestandsdauer der GmbH ihre Tätigkeit als Geschäftsführer ausübten, jedenfalls zutrifft.

Das Finanzamt hat somit die den Geschäftsführern auch der Höhe nach unbestritten zugeflossenen Vergütungen zu Recht in die Beitragsgrundlagen für den DB und den DZ einbezogen.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 13. Juli 2007