

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dkfm. Elmar Gollowitzer, Steuerberater, 1030 Wien, Radetzkystr. 7, vom 3. August 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Mödling Baden, vom 16. Juli 2004 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 1999 bis 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob die Bw. für die Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers DB und DZ zu entrichten habe, weil diese Bezüge zu Einkünften im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 führen.

Geschäftsführer (GF) war in den Streitjahren Herr A, der einen Anteil von **100 %** am Stammkapital hielt.

Bei der Bw. fand für den Prüfungszeitraum **1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2003** eine Prüfung der Aufzeichnungen gem. § 151 BAO in Verbindung mit § 86 EStG 1988 (Lohnsteuerprüfung) statt, wobei für den Veranlagungszeitraum **1999 bis 2003** 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 u.a. GF-Bezüge seien weder DB noch DZ einbehalten und an das Finanzamt abgeführt worden, weshalb folgende Abgaben betreffend der GF-Bezüge von der Bw. mittels der im Spruch genannten Bescheide nachgefördert werden mussten (vgl. Beilage zum Lohnsteuerprüfungsbericht; alle Beträge in Schilling):

Zeitraum	GF-Bezüge	4,5 % für DB	= DB
1-12/99	1.080.000 (= 78.486,66 €)	x 0,045 =	<b>48.600</b> <b>(= 3.531,90 €)</b>
1-12/00	540.000 (= 39.243,33 €)	x 0,045 =	<b>24.300</b> <b>(= 1.765,95 €)</b>
1-12/01	720.000 (= 52.324,44 €)	x 0,045 =	<b>32.400</b> <b>(= 2.354,60 €)</b>
1-12/02	550.412 (= 40.000,00 €)	x 0,045 =	<b>24.769</b> <b>(= 1.800,00 €)</b>
1-12/03	639.854 (= 46.500,00 €)	x 0,045 =	<b>28.793</b> <b>(= 2.092,50 €)</b>
Zeitraum	GF-Bezüge	% für DZ	= DZ
1-12/99	1.080.000 (= 78.486,66 €)	x 0,0053 =	<b>5.724</b> <b>(= 415,98 €)</b>
1-12/00	540.000 (= 39.243,33 €)	x 0,0052 =	<b>2.808</b> <b>(= 204,07 €)</b>
1-12/01	720.000 (= 52.324,44 €)	x 0,0051 =	<b>3.672</b> <b>(= 266,85 €)</b>
1-12/02	550.412 (= 40.000,00 €)	x 0,0047 =	<b>2.587</b> <b>(= 188,00 €)</b>
1-12/03	639.854 (= 46.500,00 €)	x 0,0044 =	<b>2.815</b> <b>(= 204,60 €)</b>

Der Jahresumsatz, das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (EGT) sowie das Jahresergebnis der Bw. betrug lt. G+V-Rechnung in den Streitjahren wie folgt (alle Beträge in Schilling):

	1999	2000	2001	2002	2003
<b>Umsatz:</b>	<b>43.506.877</b>	<b>47.218.455</b>	<b>39.192.409</b>	<b>37.725.677</b> (= 2.741.631,99 €)	<b>43.701.653</b> (= 3.175.923,27 €)

<b>EGT:</b>	<b>-295.986</b>	<b>-398.111</b>	<b>1.170.850</b> (= 85.089,03 €)	<b>154.201</b> (= 11.206,24 €)	
<b>Jahres-ergebnis:</b>	<b>-323.486</b>	<b>-422.191</b>	<b>1.147.690</b> (= 83.405,93 €)	<b>130.344</b> (= 9.472,52 €)	

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

- Lt. Punkt II 1. des Geschäftsführervertrages vom 6. September 1996 erhalte Herr A eine GF-Vergütung, die die Summe des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zuzüglich des Geschäftsführerbezuges um nicht mehr als 25 % überschreiten dürfe, wobei als Beobachtungszeitraum für die Durchschnittsermittlung ein Zeitraum von etwa 6 Jahren heranziehen sei, weil die Auszahlung auch von der Liquiditätslage der Gesellschaft sowie den erteilten Großaufträgen abhängig sei. Somit bestehe auch kein Anspruch auf laufende Auszahlung der GF-Vergütung.  
Bei einer negativen Berechnungsgrundlage stehe somit dem Geschäftsführer kein GF-Bezug zu.
- Die Bw. äußere auch verfassungsrechtliche Bedenken, da kein Grund ersichtlich sei, dass der Mehrheitsgesellschafter als Dienstnehmer im Sinne des FLAG behandelt werde, wenn das Gesetz ansonsten nur echte Dienstnehmer erfasse.
- Die Bw. bestätige, dass auch ein Unternehmer in den geschäftlichen Organismus seines Unternehmens eingebunden sei, jedoch daraus bei einer Kapitalgesellschaft ein Merkmal eines Dienstverhältnisses abzuleiten, sei falsch und praxisfremd.
- Im gegenständlichen Fall liege eindeutig ein Unternehmerwagnis vor, da der GF bei ungünstiger wirtschaftlicher Entwicklung des Unternehmens ständig verminderte Bezüge erhalte und bei andauernder Verlustsituation überhaupt keinen Anspruch auf Vergütungen habe. Eine DB-Pflicht sei daher nicht gegeben.
- Außerdem könne sich der GF vertreten lassen.

Da damit zu rechnen war, die Bw. werde auf eine abweisende Berufungsvorentscheidung mit Vorlageantrag reagieren, wurde aus diesem Grunde vom Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung nicht erlassen.

Gem. § 276 Abs. 3 BAO legte das Finanzamt die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz direkt vor.

Aufgrund eines Vorhaltes der Abgabenbehörde zweiter Instanz führt die Bw. in ihrem Schriftsatz vom 28. Februar 2005 zum Sachverhalt ergänzend aus:

- Dem GF seien neben den GF-Bezügen keine anderen Vergünstigungen gewährt worden.
- Der Tätigkeitsbereich des GF umfasse den Ein- und Verkauf, die Personalaufnahme, die Finanzierung, Investitionsentscheidungen, die Disposition von Monteuren, wobei der GF selbst an Montagen teilnehme sowie Fremdsprachenübersetzungen.

- Der GF habe Fahrtenbücher für das Betriebs-Kfz geführt und auch Kostenersätze an die Bw. geleistet. Weiters besitze er noch ein Privat-Kfz.

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

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

- Der GF war in den Streitjahren wesentlich am Stammkapital der Bw. beteiligt.
- Der GF hat mit der Bw. einen Geschäftsführervertrag (schriftlich festgehalten am 6. September 1996) abgeschlossen, wonach lt. Punkt I. Herr A ab Dezember 1979 auf unbestimmte Zeit zum Geschäftsführer bestellt wurde.  
Der GF ist an keine feste Arbeitszeit gebunden. Als Dienstort wurde der Ort des Unternehmens bestimmt. Weiters besteht für den GF eine Vertretungsmöglichkeit.  
Gem. Punkt II. erhält der GF für seine Tätigkeiten eine Vergütung, die die Summe des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zuzüglich des GF-Bezuges um nicht mehr als 25 % überschreiten darf, wobei als Beobachtungszeitraum für die Durchschnittsermittlung ein Zeitraum von etwa sechs Jahren heranzuziehen ist, weil die Auszahlung auch von der Liquiditätslage der Gesellschaft abhängig ist.  
Weiters leistet der GF für die private Benützung eines Firmen-PKW's der Gesellschaft Kostenersatz.  
Die Sozialversicherungsbeiträge werden vom GF selbst getragen.  
Dem GF gebührt ein jährlicher Erholungspauschalurlaub von 30 Werktagen.

- Die GF-Bezüge wurden in den Streitjahren 1999 bis 2001 nahezu monatlich wie folgt ausbezahlt (alle Beträge in Schilling):

	1999	2000	2001	2002	2003
Jänner	95.000	90.000			
Februar		90.000			
März	190.000 (= 2 x 95.000)	90.000	270.000 (= 3 x 90.000)		
April	95.000	90.000	90.000		
Mai	95.000	90.000	90.000		
Juni	95.000	90.000			330.247 (= 24.000 €)
Juli	95.000	90.000	180.000 (= 2 x 90.000)		
August	95.000	90.000	90.000		
September	95.000	90.000	90.000		

Oktober	95.000	90.000	90.000		220.165 (= 16.000 €)
November	95.000	90.000	90.000		55.041 (= 4.000 €)
Dezember	35.000	90.000 -540.000	-270.000	550.412 (= 40.000 €)	34.401 (= 2.500 €)
<b>Summe:</b>	<b>1.080.000</b>	<b>540.000</b>	<b>720.000</b>	<b>550.412 (= 40.000 €)</b>	<b>639.854 (= 46.500 €)</b>

Diese Feststellungen ergeben sich aus den von der Bw. vorgelegten Schriftsätze, abverlangten Buchungsunterlagen und wurden auf Grund folgender Umstände und Überlegungen getroffen:

- zu a) Das Beteiligungsverhältnis des GF ist dem Firmenbuch Nr. F zu entnehmen.
- zu b) Dies ist dem Schriftsatz vom 6. September 1996 zu entnehmen, wodurch ein bisher mündlich abgeschlossener Vertrag nun schriftlich bestätigt wurde.

zu c) Dies ergibt sich aus den vorgelegten GF-Bezügekonten.

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.

Der Verwaltungsgerichtshof ist in seinem im Rahmen eines verstärkten Senates am 10.11.2004 getroffenen Erkenntnis, 2003/13/0018, in Abkehr von der bisher vertretenen Rechtsauffassung zur Ansicht gelangt, dass bei der Überprüfung der Voraussetzungen einer Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung in den Hintergrund zu treten haben und entscheidende Bedeutung vielmehr dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist.

Dieses für die Erfüllung des Tatbestandes der Einkünfteerzielung nach § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 notwendige Merkmal wird nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsgebiet, verwirklicht wird, ohne dass dabei von Bedeutung wäre, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde.

Im gegenständlichen Fall ist die für eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw. wesentliche kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der o.a. umfangreichen Aufgaben (Ein- und Verkauf, die Personalaufnahme, die Finanzierung, Investitionsentscheidungen, die Disposition von Monteuren, wobei der GF selbst an Montagen teilnimmt sowie Fremdsprachenübersetzungen) der Geschäftsführung, wie sie u.a. im Geschäftsführervertrag vom 6. September 1996 sowie in den Schriftsätzen vom 3. August 2004 und 28. Februar 2005 ausgeführt wurden, gegeben.

Ebenso mangelt es an der Glaubwürdigkeit der Behauptung einer erfolgsabhängigen Entlohnung des GF bei nahezu gleichbleibenden GF-Bezügen in den Jahren 2000 bis 2003, weshalb auch der Hinweis der Bw. auf die EGT-Berechnung nichts an diesem Ergebnis ändert und auch kein Wagnis von ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen abgeleitet werden kann.

Weiters lassen die Bezüge des Alleingesellschafter-GF keinen nachvollziehbaren Zusammenhang mit den wirtschaftlichen Parametern der Gesellschaft erkennen, weil er trotz erklärter Unternehmensverluste (1999 und 2000) hinsichtlich seiner GF-Bezüge keinen Entfall seiner Bezüge hinnehmen musste (siehe dazu obige Tabelle).

Auch sind im gegenständlichen Fall hinsichtlich der wirtschaftlichen Entwicklung der o.a. Umsatzerlöse keine wesentlichen Schwankungen zu erwarten gewesen.

Auch ein ins Gewicht fallendes ausgabenseitiges Unternehmerwagnis aufgrund selbst zu tragender Ausgaben, konnte die Bw. nicht nachweisen bzw. glaubhaft machen.

Auch aus der bloßen Möglichkeit sich gem. Punkt I.2. des Geschäftsführervertrages vertreten lassen zu können, kann kein wesentliches Unternehmerwagnis abgeleitet werden.

Da somit im gegenständlichen Fall die Merkmale "Eingliederung, laufende Entlohnung und kein Unternehmerwagnis" vorliegen, fallen die o.a. Einkünfte des GF unter § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 und sind somit der DB/DZ-Besteuerung zu unterziehen.

Betreffend die verfassungsrechtlichen Bedenken der Bw. wird auf die umfangreichen Ausführungen im VwGH-Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, verwiesen, wonach die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes vom Verfassungsgerichtshof abgewiesen worden sind.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 10. März 2005

Der Referent:

Dr. Folk

Oberrat

Für die Richtigkeit  
der Ausfertigung:

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 10. März 2005