



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der S-GmbH, S-Stadt, vertreten durch IHL Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-GmbH, 5020 Salzburg, Fritschgasse 1, vom 10. Juli 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 20. Juni 2002 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 1997 bis 2001 wie folgt entschieden:

Die Berufung wird **als unbegründet abgewiesen**.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit verbundenem Haftungs- und Abgabenbescheid vom 20. Juni 2002 wurden gegenüber der Abgabepflichtigen S-GmbH jeweils für die Zeiträume 1.1.1997 bis 31.12.2001 Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) festgesetzt. Im Einzelnen betragen der DB € 15.359,40 (ATS 211.349,95) und der DZ € 1.789,56 (ATS 24.624). Zur Begründung verwies das Finanzamt auf den Bericht über die Lohnsteuerprüfung vom 8. Mai 2002.

In der dagegen am 10.7.2002 erhobenen Berufung wurde der Bescheid insofern angefochten, als sich die Nachforderung auf die für die Geschäftsführerbezüge festgesetzten Beträge an DB und DZ bezog. Die Berufungswerberin (Bw.) führte aus, dass der Geschäftsführer, Herr S., Alleingesellschafter der S-GmbH und daher nicht Dienstnehmer der Gesellschaft sei. Er trage das volle Unternehmerwagnis, der Erfolg der Gesellschaft hänge weitgehend von ihm ab. Sein

Geschäftsführerbezug hänge von deren Gewinn ab. In wirtschaftlich schlechten Jahren sei mit sehr geringen Bezügen zu rechnen. Heftige Einnahmenschwankungen seien Ausdruck des Unternehmerwagnisses.

Es werde daher die Aufhebung des Haftungs- und Abgabenbescheides beantragt.

Das Finanzamt wies diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 5. September 2002 als unbegründet ab und begründete dies unter Hinweis auf § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 damit, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen für ein Dienstverhältnis gegeben seien. Dem Vorliegen oder Fehlen des Unternehmerwagnisses komme eine wesentliche Bedeutung zu. Nur ein deutlich ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko stehe Einkünften iSd. § 22 Z 2 zweiter Teilstrich entgegen. Habe ein Gesellschafter-Geschäftsführer wie im Gegenstandsfall laufend Bezüge erhalten, die sich im wesentlichen nicht verändert hätten, so sei einnehmenseitig kein Unternehmerrisiko gegeben. Ein weiterer Hinweis auf ein Dienstverhältnis sei die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens

Durch den rechtzeitig gestellten Vorlageantrag gilt diese Berufung wiederum als unerledigt. Die Bw. bringt unter Hinweis auf § 47 Abs. 2 EStG wiederum vor, dass ein Dienstverhältnis nicht vorliege. Die dafür erforderlichen Voraussetzungen seien keinesfalls erfüllt. Die Geschäftsführerfunktion eines Alleingesellschafters sei dem Unternehmerbegriff und nicht dem Dienstnehmerbegriff zuzuordnen. Der Gesellschafter-Geschäftsführer trage das Unternehmerrisiko, seine Bezüge würden wesentlich von seiner Tüchtigkeit, seinem Fleiß und seiner Geschicklichkeit abhängen. Er könne Aufträge annehmen oder ablehnen und daher seine Einnahmen als Geschäftsführer maßgeblich beeinflussen. Er habe neben der Sozialversicherung auch Ausgaben für Fortbildung, Fachliteratur und Reisekosten selber zu tragen. Zusammenfassend stünden Merkmale für die Selbstständigkeit und nicht für ein Dienstverhältnis im Vordergrund.

Über die Berufung wurde erwogen:

Bei der S-GmbH fand im Mai 2002 für die Jahre 1997 bis 2001 eine Prüfung der Aufzeichnungen gem. § 151 BAO in Verbindung mit § 86 EStG 1988 (Lohnsteuerprüfung) statt, wobei davon ausgegangen wurde, dass der zu 100 % beteiligte Geschäftsführer, Herr S., mit seinen Geschäftsführerbezügen unter § 41 FLAG (Familienlastenausgleichsgesetz) und § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 falle. Von der Bemessungsgrundlage der Geschäftsführerbezüge seien in den Jahren 1997 bis 2001 weder DB noch DZ einbehalten worden, weshalb mit dem angefochtenen Haftungs- und Abgabenbescheid die oben angeführten Abgabebeträge nachgefordert wurden.

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

Unstrittig ist, dass Herr S. in den Streitjahren Alleingeschäftsführer der Berufungswerberin war und er zudem einen Anteil von 100 % am Stammkapital hielt (Firmenbuch 46180m).

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 im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, freie Dienstnehmer sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd. § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 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 im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus selbstständiger 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) 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).

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich für die Jahre 1997 und 1998 in § 57 Abs. 7 und 8 des Handelskammergesetzes (HKG), ab dem Jahr 1999 in § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

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 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.

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 kaufmännischen Geschäftsführung tätig ist.

Entsprechend dem der Behörde vorliegenden Firmenbuchauszug übte Herr S. die Geschäftsführerfunktion seit 12. Februar 1991 aus.

Vor dem Hintergrund des vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen funktionalen Verständnisses des Begriffes 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 (Allein-) Geschäftsführer das Merkmal der Eingliederung ohne Zweifel gegeben (VwGH vom 23.11.2004, 2004/15/0068).

Nach der Aktenlage war der Geschäftsführer in den strittigen Jahren für die Wahrnehmung behördlicher Aufgaben, die Verwaltung und Überwachung der Mitarbeiter, für die Rechnungsführung und den operativen Bereich zuständig. Dass der Geschäftsführer 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 Berufungswerberin.

Die Berufungsausführungen zum Unternehmerrisiko und zu den Schwankungen der Einnahmen je nach Betriebsergebnis gehen dementsprechend mangels rechtlicher Relevanz ins Leere.

Zusammenfassend fallen die Einkünfte des Geschäftsführers daher unter § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 und sind somit der DB/DZ-Besteuerung zu unterziehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 28. Dezember 2009