



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., W.,H-Straße, vertreten durch Hannes Folterbauer, Steuerberater, 1010 Wien, Spiegelgasse 21, vom 6. November 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg vom 5. September 2003 betreffend Festsetzung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2001 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgaben betragen:

Zeitraum	Bemessungsgrundlage	DB	DZ
1.1.1997-31.12.1997	608.632,50 S (44.231,05 €)	27.388,46 S (1.990,40 €)	3.225,75 S (234,42 €)
1.1.1998-31.12.1998	479.772,83 S (34.866,45 €)	21.589,78 S (1.568,99 €)	2.542,80 S (184,79 €)
1.1.1999-31.12.1999	802.800,00 S (58.341,75 €)	36.126,00 S (2.625,38 €)	4.254,84 S (309,21 €)
1.1.2000-31.12.2000	771.166,67 S (56.042,87 €)	34.702,50 S (2.521,93 €)	4.010,07 S (291,42 €)
1.1.2001-31.12.2001	751.000,00 S (54.577,30 €)	33.795,00 S (2.455,98 €)	3.830,10 S (278,34 €)

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

Der Geschäftsführer, Herr G.S., ist an der Bw. zu 51% beteiligt.

Im Zuge einer den Streitzeitraum umfassenden Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass für die Geschäftsführerbezüge Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nicht entsprechend der ab 1994 geänderten Rechtslage abgeführt worden waren. Es wurden daher für folgende Beträge die im Spruch des Bescheides genannten Abgaben nachgefordert:

Zeitraum	Bemessungsgrundlage	DB	DZ
1.1.-31.12.1997	84.000,00 S	3.780,00 S	445,00 S
1.1.-31.12.1998	160.800,00 S	7.236,00 S	852,00 S
1.1.-31.12.1999	168.000,00 S	7.560,00 S	890,00 S
1.1.-31.12.2000	180.000,00 S	8.100,00 S	936,00 S
1.1.-31.12.2001	96.000,00 S	4.320,00 S	490,00 S

In der dagegen erhobenen Berufung führte der steuerliche Vertreter der Bw. aus, die Geschäftsführervergütung sei erfolgsabhängig, die endgültige Höhe werde erst mit Umlaufbeschluss im nächsten Jahr festgelegt. Sie sei von der Höhe der erzielten Umsätze sowie der Aufwendungen abhängig. Die Auszahlung erfolge nur, falls das Verrechnungskonto des Geschäftsführers positiv sei.

Durch die Verknüpfung mit dem Cash Flow sei ein Verlustrisiko gegeben. Dem Geschäftsführer stünden auch eigene Hilfsmittel zur Verfügung, die sich nicht im Betriebsvermögen der Bw. befänden.

Im Zuge des Ermittlungsverfahrens vor der Abgabenbehörde erster Instanz wurde der Geschäftsführer der Bw. ersucht, die Herkunft der als Honorareinnahmen bzw. Provisionserlöse erklärten Beträge bekannt zu geben.

In Beantwortung dieses Ersuchschreibens wurde mitgeteilt, dass alle Provisionserlöse und Honorareinnahmen ausschließlich von der Bw. stammten. Sie seien für Tätigkeiten im Rahmen der Agentur S.G. erzielt worden.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen.

Der steuerliche Vertreter beantragte in weiterer Folge die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde die Bw. darauf hingewiesen, dass im Zuge der Lohnsteuerprüfung für das Jahr 1997 die Geschäftsführerbezüge erst ab 30.9.1997 in Höhe von insgesamt ATS 84.000,00 in die Bemessungsgrundlage einbezogen worden seien, die allenfalls vom 1.1.1997 bis 29.9.1997 geflossenen Bezüge jedoch nicht erfasst worden seien. Sie wurde daher ersucht, das Geschäftsführerbezugskonto für das Wirtschaftsjahr 1996/97 zur Einsichtnahme vorzulegen, anderenfalls der vom Geschäftsführer in der Beilage zur Einkommensteuererklärung angegebenen Betrag von ATS 144.000,00 in Ansatz gebracht und die angefochtenen Bescheide abgeändert würden.

Darüber hinaus wurde die Bw. darauf hingewiesen, dass nach Ansicht der Behörde die als Honorar- bzw. Provisionseinkünfte erklärten Beträge in der im folgenden dargestellten Höhe in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen seien:

1997	1998	1999	2000	2001
464.632,50 S	318.972,83 S	634.800,00 S	591.166,67 S	655.000,00 S

In Beantwortung dieses Vorhaltes wurde mitgeteilt, dass die Vorlage des Geschäftsführerbezugskontos für das Wirtschaftsjahr 1996/97 nicht mehr möglich sei, da die Unterlagen bereits entsorgt worden seien. Die Provisionen und Honorare seien nicht zu berücksichtigen, da kein Zusammenhang mit der Geschäftsführertätigkeit bestünde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Behörde nahm folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Herr G.S. ist zu 51% an der Bw. beteiligt und nahm die Aufgaben der Geschäftsführung seit 15.11.1995 wahr.

Als Geschäftsführer oblagen ihm im Streitzeitraum die Einstellung von Personal, die Leitung des innerbetrieblichen Rechnungswesens, die Kundenbetreuung, die Oberaufsicht über Montagevorgänge und Umbauten. Er war dabei an keinerlei zeitliche Vorgaben gebunden. Neben der EDV der Bw. standen ihm zur Erfüllung seiner Aufgaben auch eigene Hilfsmittel zur Verfügung.

Für diese Geschäftsführungsagenden erhielt Herr G.S. die in folgender Tabelle dargestellten Beträge:

1997	1998	1999	2000	2001
144.000,00 S	160.800,00 S	168.000,00 S	180.000,00 S	96.000,00 S

Auf Grund eines Werkvertrages vom 1.3.1997, abgeschlossen zwischen Herrn G.S. und der Bw., verpflichtete sich Herr G.S. zur Vermittlung von Kunden für die Bw.. Als Entgelt wurde eine Provision von 10% des Umsatzes vereinbart. Außerdem erbrachte er für die Bw. diverse Planungsarbeiten, die mit Honorarnoten abgerechnet wurden. Insgesamt erklärte Herr G.S. aus diesen für die Bw. ausgeübten Tätigkeiten folgende Einkünfte:

1997	1998	1999	2000	2001
464.632,50 S	318.972,83 S	634.800,00 S	591.166,67 S	655.000,00 S

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die im Akt befindlichen Unterlagen, ist insoweit unstrittig und war rechtlich wie folgt zu beurteilen:

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).

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 Handelskammergegesetzes (HKG), ab dem Jahr 1999 in § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergegesetzes (WKG).

Im Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10. November 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 Herr G.S. die Geschäftsführung seit 15.11.1995 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).

Mit den Ausführungen des Geschäftsführers in der mit 1.4.2004 datierten Tätigkeitsbeschreibung, wonach eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus deshalb nicht vorliege, weil er weder seinen eigenen Willen eingliedern noch sich selbst die Arbeitszeit, den Arbeitsort, die Arbeitspausen vorschreiben und überwachen könne, wird übersehen, dass die Rechtsordnung der Bw. als GmbH eigene Rechtspersönlichkeit zubilligt. Aus der Rechtspersönlichkeit der Kapitalgesellschaft leitet sich für das Steuerrecht das Trennungsprinzip ab, das auch steuerlich wirksame Leistungsbeziehungen zwischen dem Gesellschafter und der Kapitalgesellschaft ermöglicht (vgl VwGH v. 27.6.2001, 2001/15/0057).

In Anbetracht der Tatsache, dass Herr G.S. im Streitzeitraum sowohl die Geschäftsführungsagenden wahrnahm als auch im operativen Bereich (Kundenakquisition, Durchführung von Planungsarbeiten) für die Bw. tätig war, ist die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw. zweifellos zu bejahen.

Dem Vorbringen, die Provisionen und Honorare seien nicht in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen, ist entgegenzuhalten: Die Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG und die Vorschrift des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 stellen auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten nicht ab. Mit der Erzielung von Einkünften auf Vergütungen im Sinne

des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 werden zu Folge der Qualität dieser Vorschrift als *lex specialis* gegenüber anderen Einkünftetatbeständen diese nämlich durch eine solche Tätigkeit rechtlich verdrängt, welche der Steuerpflichtige in seiner Eigenschaft als Gesellschafter jener Gesellschaft gegenüber erbringt, an der er im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 wesentlich beteiligt ist. Durch die Aufteilung der von der Bw. an den wesentlich beteiligten Geschäftsführer in Geschäftsführerbezüge einerseits und Honorare und Provisionen andererseits können daher im Hinblick auf die zweifelsfrei vorliegende Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw. die Dienstgeberbeitragspflicht und die Pflicht zur Entrichtung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag nicht umgangen werden. (vgl. VwGH v. 26.11.2003, 2001/13/0219, VwGH v. 10.11.2004, 2003/13/0018).

Die angefochtenen Bescheide waren daher abzuändern und der Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in der dem Spruch zu entnehmenden Höhe festzusetzen.

Wien, am 12. März 2007