



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 9

GZ. RV/2502-W/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der SHW, vertreten durch Dr. Heinrich Balas, Wirtschaftstreuhänder – Steuerberater, 1040 Wien, Operngasse 18/12A, vom 07. Juli 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 20. Juni 2011 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 01.01.2006 bis 31.12.2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Berufungswerberin (Bw) ist die Firma SH. Herr KR war vom 24.01.1975 bis 29.04.2011 alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer der Bw und ist seit 28.08.1996 alleiniger Gesellschafter der Bw.

Im Rahmen einer Außenprüfung gemäß §§ 147 ff BAO bei der Bw wurde den Prüfungszeitraum 2006 bis 2009 betreffend festgestellt, dass in den Jahren 2006 bis 2008 Geschäftsführerbezüge jeweils in Höhe von 50.000 € und im Jahr 2009 in Höhe von 35.000 € sowie im Jahr 2008 Kilometergelder an den Geschäftsführer in Höhe von 5.241,30 € ausbezahlt aber nicht dem Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) unterzogen worden seien.

Im Anschluss an die Außenprüfung und unter Berücksichtigung der getroffenen Feststellungen erließ das Finanzamt am 20.06.2011 Abgabenbescheide für die Jahre 2006 bis 2009, in denen Nachzahlungen an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) in Höhe von 14.207,33 € für das Jahr 2006, 16.374,10 € für das Jahr 2007, 18.900,21 € für das Jahr 2008 und 19.658,91 € für das Jahr 2009 sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) in Höhe von 1.262,94 € für das Jahr 2006, 1.455,54 € für das Jahr 2007, 1.680,07 € für das Jahr 2008 und 1.690,69 € für das Jahr 2009 festgesetzt wurden.

Die Bw erheb gegen die Abgabenbescheide vom 20.06.2011 Berufung (07.07.2011) und begründete diese ua damit, dass zu prüfen gewesen wäre, ob eine organisatorische Eingliederung im Sinne der persönlichen und wirtschaftlichen Abhängigkeit in den Betrieb der Bw vorliege, und ob auch ein Unternehmerwagnis des Gesellschafter Geschäftsführers gegeben sei. Die persönliche Abhängigkeit könne in Folge der mangelnden Weisungsgebundenheit nicht vorliegen. Ebenso liege auch keine wirtschaftliche Abhängigkeit vor, da der Gesellschafter Geschäftsführer neben dieser Tätigkeit auch Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit beziehe und diese sich im Prüfungszeitraum wie folgt darstellten: 54.712,70 € (2006), 55.750,10 € (2007), 56.642,80 € (2008) und 57.120 € (2009). Die Bw führte weiter aus, dass infolge dieser Einkünfte der Gesellschafter Geschäftsführer auch wirtschaftlich in der Lage sei, das wirtschaftliche Risiko seiner Gesellschaft zu tragen und daher treffe ihn auch Unternehmerwagnis. Die Bw wies daraufhin, dass bei Betrachtung des wirtschaftlichen Gesamtbildes daher nicht davon gesprochen werden könne, dass sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vorlägen, sondern es sich bei den gegenständlichen Geschäftsführerbezügen vielmehr um eine gewinnabhängige Entlohnung des Geschäftsführers handle und kein pauschaler Anspruch des Geschäftsführers alleine für das bloße Zurverfügungstellen seiner persönlichen Arbeitskraft vorliege.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21.07.2011 wurde die Berufung der Bw als unbegründet abgewiesen.

Im Vorlageantrag vom 24.08.2011 wies die Bw daraufhin, dass das Finanzamt in der Begründung der Berufungsvorentscheidung die Tatsache, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer, Herr KR KR, weder wirtschaftlich abhängig noch in den betrieblichen Organismus eingegliedert sei, ohne nähere Prüfung mit dem Argument verwerfe, dass Herr KR KR über Jahrzehnte hinweg alleiniger Geschäftsführer der Bw sei und daher nicht feststellbar sein soll, warum eine Eingliederung in den betrieblichen Organismus nicht vorliege. Bei Prüfung der wahren Gegebenheiten und Ermittlung des wahren wirtschaftlichen Gehalts hätte die Behörde leicht feststellen können, dass die Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit aus der Tätigkeit als Gemeinderat resultierten und darüber hinaus regelmäßig § 109a EStG Meldungen für

Funktionäre öffentlich rechtlicher Körperschaften nämlich der WK Wien und Niederösterreich und auch der SVA vorlägen. Die Bw führte weiter aus, dass die Behörde wohl nicht die Ansicht vertreten werde, dass politische Ämter, insbesondere bei derartiger Entlohnung, ein bloßer „Zwischendurchzeitvertreib“ seien, die darüber hinaus noch Zeit ließen, entsprechend in die betriebliche Organisation eines weiteren Unternehmens eingegliedert zu sein. Vielmehr entspreche es den Tatsachen, dass Herr KR KR die Managementaufgaben an die Angestellten der Bw delegiere und schon in der Vergangenheit delegiert habe, und dadurch der betriebliche Organismus den Unternehmenszweck verwirkliche durch die Erfüllung der Arbeitsbereiche der einzelnen Mitarbeiter quasi von selbst laufe. Die Entlohnung des Geschäftsführers sei daher kein Geschäftsführerbezug im eigentlichen Sinn, sondern vielmehr eine Rendite für das seinerzeit eingesetzte Kapital sowie das eingesetzte Know How zur Schaffung der gegenständlichen betrieblichen Struktur – deren Bestandteil er letztlich nicht mehr sei. Die Einordnung in die Einkünfte gemäß § 22 Z 2 EStG erfolge der Einfachheit halber und allenfalls wären die Einkünfte der Bw zu berichtigen und beim Geschäftsführer Einkünfte aus Kapitalvermögen anzusetzen, wobei die von ihm entrichtete ESt einerseits mit KESt auf Gewinnausschüttungen und andererseits mit der höheren KSt der Bw zu verrechnen wäre, es also lediglich zu einer Verschiebung der Steuereinnahmen käme.

Mit E-Mail vom 17.10.2012 übermittelte die Bw die Jahresabschlüsse der Streitjahre 2006 bis 2009 und wies daraufhin, dass die vorgelegten Bilanzen die in der Berufung ausgeführten Feststellungen zum tatsächlichen wirtschaftlichen Gesamtbild untermauerten, nämlich dass keine wirtschaftliche Abhängigkeit vorliege, da der Gesellschafter Geschäftsführer neben dieser Tätigkeit auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehe und dieser tatsächlich in der Lage sei, das wirtschaftliche Risiko seiner Gesellschaft zu tragen. Die folgende Aufstellung umfasse zusätzlich auch die Jahre 2005 und 2010 und setze die Bruttoeinkünfte einerseits aus nichtselbständiger Tätigkeit und andererseits die Geschäftsführerbezüge sowie das Jahresergebnis der Bw in Relation:

Beträge in TEUR

Jahr	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Bez. lt Lohnzettel Kz 210	54	55	56	57	57	54
Geschäftsführer-Bezug brutto	0	50	50	50	35	0
Jahresergebnis der Bw	-6	39	33	64	23	-6

Es lasse sich eindeutig erkennen, dass es in Verlustjahren keine Geschäftsführerbezüge gäbe. Nunmehr weise die Bw ein negatives Eigenkapital aus; infolge einer positiven Fortbestandsprognose, die wiederum über Bankkredite finanziert werde, für welche der Gesellschafter Geschäftsführer persönlich hafte (Bürgschaft), liege keine insolvenzrechtliche Überschuldung

vor. Die angeführten Lebensumstände untermauerten eindeutig die Tatsachen, dass infolge gesonderter Einkünfte keine wirtschaftliche Abhängigkeit vorliege, die wirtschaftliche Fähigkeit zur Übernahme des Unternehmerrisikos bestehe und mangels Auszahlung bzw Abrechnung von Geschäftsführerbezügen in den Verlustjahren und durch den erfolgten Schuldbeitritt als Bürge das Unternehmerrisiko tatsächlich übernommen werde. Die Bw wies daraufhin, dass daher nicht davon gesprochen werden könne, dass sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen, sondern es sich bei den gegenständlichen Geschäftsführerbezügen vielmehr um eine gewinnabhängige Entlohnung des Geschäftsführers handle und kein pauschaler Anspruch des Geschäftsführers alleine für das bloße Zurverfügungstellen seiner persönlichen Arbeitskraft vorliege.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Laut Firmenbuch war Herr KR vom 24.01.1975 bis 29.04.2011 alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer der Bw und vertrat diese selbständig. Seit 28.08.1996 ist Herr KR alleiniger Gesellschafter der Bw. In den Jahren 2006 bis 2008 wurden Geschäftsführerbezüge jeweils in Höhe von 50.000 € und im Jahr 2009 in Höhe von 35.000 € sowie im Jahr 2008 Kilometergelder an den Geschäftsführer in Höhe von 5.241,30 € ausbezahlt. Der Gesellschafter Geschäftsführer haftet persönlich durch den erfolgten Schuldbeitritt als Bürge für Bankkredite der Bw.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Firmenbuchauszug, den Gewinn- und Verlustrechnungen die Streitjahre 2006 bis 2009 betreffend, den Konten „Geschäftsführerbezug KR“ (Nr 6202) und „KM-Geld“ (Nr 7330), den im Rahmen der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen, den im Akt befindlichen Unterlagen und folgender Beweiswürdigung:

Im Hinblick auf das Vorbringen der Bw, wonach die Entlohnung des Herrn KR KR kein Geschäftsführerbezug im eigentlichen Sinn sei, sondern vielmehr eine Rendite für das seinerzeit eingesetzte Kapital sowie das eingesetzte Know How zur Schaffung der gegenständlichen betrieblichen Struktur – deren Bestandteil er letztlich nicht mehr sei – wird darauf hingewiesen, dass die Bw in diesem Zusammenhang keine Beschlüsse über Gewinnaus schüttungen vorgelegt hat, aus denen ersichtlich ist, dass die Bw Gewinne in Höhe der Geschäftsführerbezüge an Herrn KR KR ausgeschüttet hat. Demgegenüber steht der Umstand, dass die Bw in den Streitjahren die an Herr KR KR bezahlten Geschäftsführerbezüge als Aufwand auf dem Konto „Geschäftsführerbezug KR“ Kontonummer 6202 verbucht hat und

diese in den entsprechenden Gewinn- und Verlustrechnungen im Personalaufwand unter der Bezeichnung „Geschäftsführerbezug“ ausgewiesen hat. Weiters wird darauf hingewiesen, dass Herr KR KR selbst die in Rede stehenden Geschäftsführerbezüge in den Streitjahren in seinen Einkommensteuererklärungen als Einkünfte aus Gewerbebetriebe erklärt hat. Die Behauptung der Bw, dass die Entlohnung des Herrn KR KR kein Geschäftsführerbezug sei, sondern eine Rendite für das seinerzeit eingesetzte Kapital darstelle, ist – unter Berücksichtigung des Umstandes, dass Herr KR KR bei einer geleisteten Stammeinlage von 500.000 S (= 36.336 €) in den Streitjahren 2006 bis 2008 jeweils 50.000 € und im Jahr 2009 35.000 € als sogenannte „Rendite“ erhalten haben will – unglaublich, da die von der Bw als „Rendite“ bezeichneten Geschäftsführerbezüge in keiner realistischen Relation zu dem eingesetzten Kapital stehen. Weiters wird darauf verwiesen, dass Herr KR KR im Zusammenhang mit seinen in den Streitjahren von der Bw bezogenen Geschäftsführerbezügen Betriebsausgaben in Höhe von 9.595,85 € (2006), 4.379,85 € (2007), 3.293,58 € (2008) und 13.354,45 € (2009) geltend gemacht hat. Handelte es sich – wie von der Bw behauptet – bei den von Herrn KR KR von der Bw bezogenen Geschäftsführerbezügen tatsächlich um Einkünfte aus Kapitalvermögen, wären Werbungskosten in Höhe der von Herrn KR KR abgesetzten Betriebsausgaben völlig unrealistisch. Im Hinblick auf den Umstand, dass die Bw im Streitjahr 2008 Herrn KR KR Kilometergeld in Höhe von 5.241,30 € ausbezahlt hat, geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass dieses in Zusammenhang mit seiner Funktion als Geschäftsführer der Bw verrechnet wurde und nicht mit etwaigen Einkünften aus Kapitalvermögen.

Der festgestellte Sachverhalt ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

Gemäß § 41 Abs 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gemäß § 41 Abs 2 FLAG 1967 in der ab 1994 geltenden Fassung BGBl. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs 3 FLAG 1967 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 iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag ist § 122 Abs 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes (WKG).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur ausführt, sind § 41 Abs 2 und 3 FLAG 1967 dahingehend auszulegen, dass der Verweis auf § 22 Z 2 EStG 1988 lediglich Teilstrich 2 der letztgenannten gesetzlichen Bestimmung erfasst.

Unter Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 fallen (neben anderen taxativ aufgezählten Einkünften) gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 leg cit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. 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. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt war.

Die Bestimmung des § 47 Abs 2 EStG 1988, auf welche die Vorschrift des § 22 Z 2 Teilstrich 2 leg cit zur Umschreibung der Merkmale eines Dienstverhältnisses verweist, normiert in ihrem ersten Satz, dass ein Dienstverhältnis vorliegt, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Der zweite Satz des § 47 Abs 2 EStG 1988 umschreibt die Tatbestandsvoraussetzung des ersten Satzes dahin, dass der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft dann schuldet, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

In Abkehr von seiner früheren Rechtsprechung hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10. November 2004, 2003/13/0018, durch einen verstärkten Senat ausgesprochen, dass bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Geschäftsführer bei seiner Tätigkeit im betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos 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 23.04.2001, 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 nahm Herr KR die Agenden der Geschäftsführung vom 24.01.1975 bis 29.04.2011, somit mehr als 36 Jahre wahr. Der Geschäftsführer vertrat die Gesellschaft selbstständig nach außen und war bei der Bw für sämtliche organisatorische, kaufmännische, finanzielle und personelle Aufgaben zuständig. Im Zusammenhang mit dem Vorbringen der Bw im Vorlageantrag vom 24.08.2011, wonach ihr Geschäftsführer, Herr KR, die Managementaufgaben an die Angestellten delegiere und schon in der Vergangenheit delegiert habe, und dadurch der betriebliche Organismus von selbst laufe, wird auf das Schreiben vom 28.10.2004 verwiesen, in dem der steuerliche Vertreter der Bw dem Finanzamt mitteilte, dass sich Herr KR aufgrund eines im Juni 2003 erlittenen Blinddarmdurchbruches und eines sechsmonatigen Spitalsaufenthaltes nicht wie sonst um die Geschäfte habe kümmern können, wie der Umsatzrückgang deutlich zeige. Wenn die Bw einen deutlichen Umsatzrückgang mit einem sechsmonatigen Spitalsaufenthalt ihres Geschäftsführers begründet, da sich dieser nicht wie sonst um die Geschäfte habe kümmern können, so steht dieses Vorbringung im Widerspruch zu der im Vorlageantrag geäußerten Behauptung, der Geschäftsführer, Herr KR, habe die Managementaufgaben an die Angestellten delegiert, wodurch der betriebliche Organismus von selbst laufe. Dass der betriebliche Organismus – wie von der Bw behauptet – von selbst laufe, dem steht auch der Umstand entgegen, dass der Geschäftsführer im Streitjahr 2008 Kilometergeld in Höhe von 5.241,30 € von der Bw bezogen hat, was seitens der Bw im gesamten Verwaltungsverfahren nicht bestritten wurde.

Vor dem Hintergrund des vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist durch die Verpflichtung des Geschäftsführers im Geschäftsführervertrag, die Aufgaben des handelsrechtlichen Geschäftsführers wahrzunehmen und den Umstand der unbestritten tatsächlichen kontinuierlichen Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung das Merkmal der Eingliederung des Geschäftsführers ohne Zweifel gegeben (VwGH 23.11.2004, 2004/15/0068).

Dem Einwand, dass es sich bei den gegenständlichen Geschäftsführerbezügen um eine gewinnabhängige Entlohnung des Geschäftsführers handle und mangels Auszahlung bzw. Abrechnung von Geschäftsführerbezügen in Verlustjahren und letztlich durch den erfolgten Schuldbeitritt als Bürge dieser tatsächlich das Unternehmerrisiko übernehme, kommt in Anbetracht der als erwiesen anzunehmenden kontinuierlich wahrgenommenen Aufgaben der Geschäftsführung keine entscheidende Bedeutung zu.

Hinsichtlich des Einwandes der Bw, der Geschäftsführer hafte als Bürge für Schulden der Bw, ist ebenfalls auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach das Risiko, welches der Geschäftsführer im Falle der Übernahme einer Bürgschaft für Verbindlichkeiten der Gesellschaft trägt, der Gesellschafterosphäre zuzuordnen ist und damit kein Indiz für ein Unternehmerwagnis im Bereich der Geschäftsführertätigkeit darstellt (vgl ua VwGH 21.10.2003, 2003/14/0076; 22.04.2004, 2002/15/0151).

Da nach dem Wortlaut des § 41 Abs 3 FLAG 1967 sämtliche Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind und die im Rahmen der selbständigen Tätigkeit vereinnahmten Kilometergelder derartige steuerbare Arbeitgeberzahlungen darstellen, hat das Finanzamt diese zu Recht bei der Berechnung des Dienstgeberbeitrages mit berücksichtigt.

Zusammenfassend wird daher festgestellt, dass die Betätigung des Geschäftsführers auf Grund der zweifelsfreien Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw als eine Betätigung im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 zu qualifizieren ist. Die Vergütungen des Geschäftsführers sind gemäß den obigen Ausführungen in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) einzubeziehen. Damit erfolgten die Abgabenfestsetzungen für die Jahre 2006 bis 2009 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 04. Jänner 2013