



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat (Innsbruck) 3

GZ. RV/0611-I/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, Ort, Straße, vertreten durch Mag. Christian Rauscher, Steuerberater, 6330 Kufstein, Oberer Stadtplatz 5a, vom 26. Mai 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 20. April 2006 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zu diesem Beitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2001 bis 31. Dezember 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Als Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung schrieb das Finanzamt der Steuerpflichtigen unter anderem den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die dem zu 50% am Stammkapital der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführer zugeflossenen Gehälter und Vergütungen zur Zahlung vor.

Begründet wurde diese Vorschreibung damit, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer "in der Art eines Dienstnehmers" tätig gewesen sei.

In der Ergänzung zur rechtzeitig eingebrachten Berufung gegen die in Rede stehenden Bescheide führte der (vormalige) steuerliche Vertreter der Steuerpflichtigen zusammengefasst aus, im gegenständlichen Fall sei eine DB- und DZ-Pflicht für die Geschäftsführerbezüge nicht gegeben, da der Gesellschafter-Geschäftsführer keinen fixen Bezug, sondern eine rein umsatzabhängige Vergütung erhalte, dieser auf Grund seiner 50%igen Beteiligung keinen

Weisungen der Generalversammlung unterliege und er auch nicht in den geschäftlichen Organismus eingegliedert sei. Weiters wurde der Ansatz eines 10%igen "Privatanteiles" für die private Nutzung eines Firmen-PKW's auch der Höhe nach bekämpft.

Unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10.11.2004, 2003/13/0018, wurde die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen. Das Finanzamt führte aus, dass der in Rede stehende Geschäftsführer unzweifelhaft kontinuierlich über einen längeren Zeitraum die Aufgaben der Geschäftsführung erfüllte. Hinsichtlich der Höhe des PKW-Privatanteiles wurde darauf verwiesen, dass die behauptete Nutzung eines Privatfahrzeuges nach den Feststellungen des Prüfers nicht gegeben gewesen wäre. Auch erscheine der Ansatz von "lediglich 10%" Privatanteil nicht unangemessen.

Daraufhin beantragte der (vormalige) steuerliche Vertreter die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und wiederholte im Wesentlichen seine Argumentation aus der Berufung. Zudem wurde die Ansicht vertreten, dass - "entgegen den Ausführungen des VwGHs" - eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus auf Grund der Gesellschaftsstruktur, insbesondere der Zahl der Beschäftigten, "unmissverständlich nicht gegeben" sei. Außer einer Sekretariats- und einer "Back Office"-Mitarbeiterin würden keine weiteren Angestellten existieren. Dies beweise deutlich, dass die Performance der Gesellschaft einzig und allein dem Geschäftsführer zuzuschreiben sei und eine Vertretung durch anderweitige Mitarbeiter nicht gegeben wäre. Der Geschäftsführer sei bei der Gestaltung seiner Tätigkeit im Rahmen der Gesellschaftsbestimmungen vollkommen frei und unterliege auch die Zeiteinteilung ausschließlich seinem Ermessen.

Gegen die Ausführungen des Finanzamtes betreffend die Höhe des PKW-Privatanteiles wurden keine Einwendungen mehr erhoben.

Der im Vorlageantrag gestellte Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung wurde mit Schreiben vom 15. Oktober 2007 zurückgenommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.

§ 41 Abs. 2 FLAG 1967 bestimmt weiter, dass Dienstnehmer Personen sind, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 sind 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, Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

Der Beitrag des Dienstgebers ist nach § 41 Abs. 3 FLAG 1967 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 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, wozu auch Vorschuss-, An- und Akontozahlungen gehören (VwGH 5.10.82, 82/14/006).

Nach § 41 Abs. 5 FLAG 1967 beträgt der Beitrag 4,5 v.H. der Beitragsgrundlage.

§ 122 Abs. 7 Wirtschaftskammergegesetz 1998 (WKG), BGBl. 1998/103, bestimmt, dass die Landeskammer zur Bedeckung ihrer Ausgaben festlegen kann, dass die Kammermitglieder eine weitere Umlage zu entrichten haben. Diese ist beim einzelnen Kammermitglied von der Summe der in seiner Unternehmung (seinen Unternehmungen) nach § 2 WGK anfallenden Arbeitslöhne zu berechnen, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG 1967 in der jeweils gültigen Fassung gilt (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag).

§ 122 Abs. 8 WKG enthalten gleichartige Bestimmungen für die Bundeskammer.

Im gegenständlichen Fall ist die Frage strittig, ob die dem Gesellschafter-Geschäftsführer der Berufungswerberin zugeflossenen Vergütungen (inkl. eines Anteiles für die Privatnutzung eines frimeneigenen PKW's) in die Bemessungsgrundlage zur Berechnung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

An Sachverhalt steht dazu unbestritten fest, dass dieser seine Funktion seit der Gründung der Gesellschaft im Jahr 1999 durchgehend ausübte und im streitgegenständlichen Zeitraum zu 50% am Stammkapital der GmbH beteiligt war und nach wie vor ist. Auf Grund der Höhe der

Beteiligung ist weiters offensichtlich, dass der Geschäftsführer weisungsgebunden agieren konnte. Gerade dieses, an sich für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses notwendige Merkmal der Weisungsgebundenheit wird jedoch nach der Rechtsprechung durch das Wort "sonst" im § 22 Z 2. Teilstrich EStG 1988 beseitigt.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, in einem verstärkten Senat zum Ausdruck brachte, treten bei der Überprüfung des Vorliegens der Voraussetzungen des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 und somit des Vorliegens von Einkünften aus sonstiger selbständiger Tätigkeit die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung in den Hintergrund. Als entscheidendes Kriterium verbleibt somit bei Unterstellung des durch das Wort "sonst" eliminierten Merkmals der Weisungsgebundenheit – abgeleitet aus der gesetzlichen Bestimmung des § 47 Abs. 2 EStG 1988 -, ob der Gesellschafter (Geschäftsführer) bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist.

Eine Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in einem funktionalen Verständnis dieses Begriffes mit einer auf Dauer angelegten kontinuierlichen Leistung des Gesellschafters entweder in der Geschäftsführung oder im operativen Bereich der Gesellschaft vor.

Im vorliegenden Berufungsfall übte der wesentlich beteiligte Gesellschaftergeschäftsführer seine Geschäftsführungstätigkeit ab dem Jahr 1999 aus und war seitdem durchgehend für die Gesellschaft tätig, weshalb das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft im Sinne der Rechtsprechung zweifelsfrei gegeben ist. Die entgegen dieser sich aus der Rechtsprechung ergebenden Auslegung vorgebrachten Ansichten in der Berufung können diesbezüglich zu keiner anderen Beurteilung führen. Dies nicht zuletzt auch deshalb, weil sie nicht gegen, sondern vielmehr sogar weitere Anhaltspunkte für das Bestehen einer solchen liefern. Indem ausgeführt wird, dass die Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers quasi alleine für den wirtschaftlichen Erfolg und den reibungslosen Ablauf der geschäftlichen Tätigkeit der Berufungswerberin verantwortlich ist, tritt unter Beachtung des Trennungsprinzips die organisatorische Eingliederung nämlich offen zu Tage.

Wenn somit fest steht, dass eine Eingliederung in den betrieblichen Organismus bestanden hat, die Weisungsgebundenheit aber auf Grund der Höhe der Beteiligung fehlte, liegen die Voraussetzungen des und Einkünfte nach § 22 Z 2. Teilstrich EStG 1988 vor, da allfällige weitere Merkmale, wie etwa das Vorliegen eines (vermeintlichen) Unternehmerrisikos und einer laufenden Lohnzahlung, rechtlich nicht mehr von Relevanz sind. Diesen Merkmalen käme nach der oben angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nämlich nur

dann Bedeutung zu, wenn die Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wären.

Zusammengefasst ist nunmehr im gegenständlichen Fall davon auszugehen, dass die vom Gesellschafter-Geschäftsführer bezogenen Vergütungen unter die Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zu subsumieren und diese entsprechend den oben angeführten gesetzlichen Bestimmungen auch in die Beitrags- bzw. Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und den Zuschlag zu diesem Beitrag einzubeziehen sind.

Hinsichtlich der Höhe des Sachbezuges "PKW-Privatnutzung" ist festzuhalten, dass den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung im Vorlageantrag nicht mehr entgegengetreten wurde. Die nunmehr entscheidende Abgabenbehörde zweiter Instanz stimmt mit diesen überein. Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass es der Berufungswerberin frei gestanden wäre, ihren Geschäftsführer dazu anzuhalten, das Ausmaß seiner unstrittig durchgeführten Privatfahrten mittels entsprechender Aufzeichnungen zu belegen. Da sie dies unterlassen hat und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung somit nur im Wege einer (sich ohnehin am untersten Maß orientierenden) Schätzung durch die Abgabenbehörde festgelegt werden konnten, hat sie die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinzunehmen (VwGH 27.8.2002, 96/14/0111).

Die Zuflusszeitpunkte und die jeweilige Höhe der (anderen) Bezüge blieben unbestritten, weshalb wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden war.

Innsbruck, am 22. Oktober 2007