



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Radschek und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Christine Gruber-Nadlinger, KomzLR. Oswald Heimhilcher und Mag. Robert Steier über die Berufungen der Bw., vertreten durch Mag. Josef Boszotta, 7000 Eisenstadt, Winzerweg 5a, vom 15. November 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 15. Oktober 2007 betreffend Festsetzung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum Jänner 2002 bis Dezember 2004 nach der am 29. Juli 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Herr Ing. Z ist Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. und zu 45% an dieser beteiligt.

Im Zuge einer die Jahre 2002 bis 2004 umfassenden Lohnsteuerprüfung wurde unter anderem festgestellt, dass für die Geschäftsführerbezüge des Herrn Ing. Z weder der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe noch der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag abgeführt wurde. Im Zusammenhang mit den dem Geschäftsführer

zugestandenen Geschäftsführerbezügen wurden nachstehende Abgaben nachgefordert  
(Beträge in €):

| Zeitraum | Geschäftsführerbezüge | DB       | DZ     |
|----------|-----------------------|----------|--------|
| 2002     | 30.750,00             | 1.383,75 | 144,53 |
| 2003     | 39.400,00             | 1.773,00 | 173,36 |
| 2004     | 25.200,00             | 1.134,00 | 105,84 |

Da mit Bescheiden von 17. Juni 2005 zunächst nur die im Zuge der Lohnsteuerprüfung festgesetzten Beträge nachgefordert wurden, wurden im Verlauf eines gegen die betreffenden Abgabebescheide anhängigen Berufungsverfahrens die bekämpften Bescheide gemäß § 299 BAO aufgehoben und ergingen in weiterer Folge neue Sachbescheide (vom 15. Oktober 2007), mit welchen eine Festsetzung der Gesamtbemessungsgrundlagen inklusive der im Rahmen der Lohnsteuerprüfung nachgeforderten Beträge erfolgte.

Mit Schreiben vom 15. November 2007 brachte die Bw. gegen die betreffenden Bescheide das Rechtsmittel der Berufung ein und begründete dies damit, dass hinsichtlich der Geschäftsführerbezüge von Herrn Ing. Z DB und DZ vorgeschrieben werde. Die Lohnsteuerprüfung gehe davon aus, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ein Dienstverhältnis und somit Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 vorliegen würden, wobei bei der Beurteilung die auf Grund der Mehrheitsbeteiligung fehlende Weisungsgebundenheit außer Acht zu lassen sei. Diese Feststellung träfe aber nicht zu, da hinsichtlich der fehlenden Weisungsgebundenheit zu differenzieren sei, ob diese aus dem Gesellschaftsvertrag oder dem Anstellungsvertrag resultiere. Laut dem SWK-Artikel von Sedlacek seien die Voraussetzungen des § 22 Z 2 Teilstrich 2 leg. cit. nicht gegeben, wenn die Weisungsungebundenheit nicht auf dem Gesellschaftsvertrag, sondern auf dem Anstellungsvertrag beruhe und die Beteiligung mehr als 25% aber weniger als 50% betrage. Die Weisungsungebundenheit von Herrn Ing. Z habe nicht auf dem Gesellschaftsvertrag, sondern auf dem Anstellungsvertrag beruht, da er im Prüfungszeitraum mit 45% an der Gesellschaft beteiligt gewesen sei. Im Lichte dieser Ausführungen liege somit keine DB- und DZ-Pflicht für seine Geschäftsführerbezüge vor. Es werde daher der Antrag gestellt unter Ausscheidung der Geschäftsführerbezüge von € 30.750,00 im Jahr 2002, € 39.400,00 im Jahr 2003 und € 25.200,00 im Jahr 2004 aus der Bemessungsgrundlage den DB und DZ für die betreffenden Jahre festzusetzen.

Weiters werde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung durch den gesamten Berufungssenat gestellt.

*In der am 29. Juli 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde seitens der steuerlichen Vertretung der Bw. noch ergänzend ausgeführt, dass die Berufung sich aufgrund*

*des Standes der Judikatur zum damaligen Zeitpunkt ergeben hätte. Nach Wissen des steuerlichen Vertreters sei bislang keine Entscheidung hinsichtlich des gegenständlichen Sachverhaltes ergangen, wonach der zu 45 % beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer aufgrund des mit ihm abgeschlossenen Anstellungsvertrages weisungsgebunden sei. Der Vertreter ersuche daher, der Berufung Folge zu geben.*

Der Vertreter des Finanzamtes erklärte, dass der Antrag hinsichtlich DB- und DZ-Pflicht bezüglich der Gesellschafter-Geschäftsführerbezüge aufrecht erhalten werde. Der Umstand, dass der Geschäftsführer weisungsgebunden sei, sei ein weiteres Indiz für die DB- und DZ-Pflicht.

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

Herr Ing. Z ist zu 45% an der Gesellschaft beteiligt und vertritt die Bw. seit 20. März 1975 selbständig als deren Geschäftsführer.

Gegenständlicher Sachverhalt ist dem Firmenbuch zu entnehmen und unstrittig.

Strittig ist, ob auf Grund der Höhe der Beteiligung von 45% des Gesellschafter-Geschäftsführers die Voraussetzungen für die Anwendung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vorliegen und folglich für die durch Herrn Ing. Z bezogenen Geschäftsführervergütungen DB- und DZ-Pflicht gegeben ist.

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 in § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Wenn die Bw. in ihrer Berufung vorbringt, im gegenständlichen Fall seien die Voraussetzungen des § 22 Z 2 Teilstrich 2 leg. cit. nicht gegeben, da die Weisungsungebundenheit nicht auf dem Gesellschaftsvertrag, sondern auf dem Anstellungsvertrag beruhe und zudem die Beteiligung mehr als 25% aber weniger als 50% betrage, so kann dieser Argumentation nicht gefolgt werden. Die Bw. irrt, wenn sie davon ausgeht, bei einer Beteiligung des Gesellschafter-Geschäftsführers von mehr als 25% jedoch weniger als 50% könne der Tatbestand des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht verwirklicht werden.

Der Verwaltungsgerichtshof führt in seinem Erkenntnis vom 27.02.2008, Zl. 2006/13/0113 zu dieser Problematik folgendes aus:

*„Die rechtlichen Voraussetzungen der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 hat der Verwaltungsgerichtshof hinsichtlich der zu 50 % oder mehr an einer Kapitalgesellschaft beteiligten oder über eine Sperrminorität verfügenden Personen im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, klargestellt. Mit Erkenntnis vom 26. Juli 2007, 2007/15/0095, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass auch in Ansehung der Geschäftsführer, deren Beteiligung 50% nicht erreicht und die auch nicht über eine Sperrminorität verfügen, - von seltenen Ausnahmen abgesehen - entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Geschäftsführer bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist, und dass weiteren Elementen eine Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nur in solchen Fällen zukommen könne, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre (vgl. weiters die hg. Erkenntnisse vom 24. September 2007, 2004/15/0041, und 2006/15/0271, sowie Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III C, Loseblattausgabe, 40. Lfg., Tz. 59.2 zu § 22, S. 42/5 f). ...*

*Mit dem Beschwerdevorbringen, der Gesellschafter-Geschäftsführer sei zwar nicht auf Grund seiner Beteiligung weisungsungebunden, übe seine Tätigkeit für die Gesellschaft aber sehr wohl weisungsfrei aus, wird auch noch nicht aufgezeigt, dass einer der seltenen Ausnahmefälle vorläge, in denen ein Gesellschafter-Geschäftsführer nicht als Dienstnehmer seiner Gesellschaft anzusehen wäre.“*

Wie sich aus dem zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes ergibt, kommt auch bei Gesellschafter-Geschäftsführern, welche im Ausmaß von 25% bis 50% an einer Kapitalgesellschaft beteiligt sind, lediglich dem klar erkennbaren Umstand der Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft entscheidungsrelevante Bedeutung zu. Dass der Gesellschafter-Geschäftsführer mit der Geschäftsführung der Bw. betraut ist, wird seitens der Bw. jedoch nicht bestritten.

Vor dem Hintergrund des vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist im gegenständlichen Berufungsfall 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). Damit liegen die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit des § 22 Z 2 Teilstrich 2 leg. cit. vor. Die dem Gesellschafter-Geschäftsführer zugeflossenen Vergütungen sind daher in die Bemessungsgrundlage für DB und DZ einzubeziehen. In diesem Zusammenhang geht auch die Argumentation, die Weisungsunabhängigkeit ergebe sich nicht aus dem Gesellschaftsvertrag, sondern aus dem Anstellungsverhältnis, ins Leere. Dies deshalb, da das Tatbestandsmerkmal der Weisungsungebundenheit durch die gesetzliche Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 leg. cit. ausgeblendet wird und – wie bereits ausgeführt – nur auf die klar erkennbare Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft Bezug genommen wird. Zudem wird mit gegenständlichem Berufungsvorbringen, auch nicht aufgezeigt, dass einer der seltenen Ausnahmefälle vorliegt, in denen ein Gesellschafter-Geschäftsführer nicht als Dienstnehmer seiner Gesellschaft anzusehen ist (VwGH vom 27.2.2008, Zl. 2006/13/0113). In diesem Sinne kann auch die im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung vorgebrachte Argumentation, nach Wissen des steuerlichen Vertreters sei bislang keine Entscheidung hinsichtlich des gegenständlichen Sachverhaltes ergangen, wonach der zu 45 % beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer aufgrund des mit ihm abgeschlossenen Anstellungsvertrages weisungsgebunden sei, keinerlei entscheidungsrelevanten Einfluss entfalten. Dies vor allem auch deshalb, da es nach den Ausführungen des oben zitierten Verwaltungsgerichtshoferkenntnisses bei der Qualifikation der strittigen Geschäftsführervergütungen als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 leg. cit. auf das Vorliegen einer Weisungsge- oder –ungebundenheit gar nicht ankommt, da dieses Merkmal –wie bereits zuvor erwähnt – aus der Betrachtung ausgeschlossen ist. Damit kann auch dahingestellt bleiben, ob sich die Weisungsge- oder –ungebundenheit aus dem Anstellungsvertrag oder den gesellschaftsrechtlichen Vereinbarungen ergibt.

Im vorliegenden Berufungsfall erfolgte daher die Einbeziehung der Geschäftsführerbezüge in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. Juli 2009