



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Robert Kotrc, WTH Steuerberatung GesmbH, 2734 Puchberg/Schneeberg, Kurpark 1, vom 27. Februar 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 16. Februar 2004 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 1999 bis 2002, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide betreffend die Jahre 2000 und 2001 bleiben unverändert. Die angefochtenen Bescheide betreffend die Jahre 1999 und 2002 werden abgeändert. Für das Jahr 1999 wird der DB mit 288,64 € (= 3.971,74 S) und der DZ mit 34,17 € (= 470,20 S) und für das Jahr 2002 wird der DB mit 543,44 € und der DZ mit 53,14 € festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

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

Geschäftsführer (GF) war in den Streitjahren Herr A, der einen Anteil von 80 % am

Stammkapital hielt.

Bei der Bw. fand für die Jahre 1999 bis 2002 eine Prüfung der Aufzeichnungen gem. § 151 BAO in Verbindung mit § 86 EStG 1988 (Lohnsteuerprüfung) statt, wobei davon ausgegangen wurde, dass der zu 80 % beteiligte Geschäftsführer, Herr A, mit seinen GF-Bezügen unter § 41 FLAG (Familienlastenausgleichsgesetz) und § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 falle.

Von den Bemessungsgrundlagen der u.a. GF-Bezüge seien in den Jahren 1999 bis 2002 weder DB noch DZ einbehalten und an das Finanzamt abgeführt worden, weshalb folgende Abgaben betreffend der GF-Bezüge von der Bw. mittels der im Spruch genannten Bescheide nachgefordert hätten werden müssen (vgl. Punkt B zum Lohnsteuerprüfungsbericht; alle Beträge in Schilling):

Zeitraum	GF-Bezüge	4,5 % für DB	= DB
1-12/99	80.000	x 0,045 =	3.600 (= 261,62 €)
1-12/00	130.000	x 0,045 =	5.850 (= 425,14 €)
1-12/01	140.000	x 0,045 =	6.300 (= 457,84 €)
1-12/02	7.800 €	x 0,045 =	351 €
Zeitraum	GF-Bezüge	‰ für DZ	= DZ
1-12/99	80.000	x 0,0053 =	424 (= 30,81 €)
1-12/00	130.000	x 0,0052 =	676 (= 49,13 €)
1-12/01	140.000	x 0,0051 =	714 (= 51,89 €)
1-12/02	7.800 €	x 0,0044 =	34,32 €

In der dagegen eingebrachten Berufung führt die Bw. im Wesentlichen wie folgt aus:

- Die Miteinbeziehung des Gesellschafter-GF in die DB/DZ-Bemessungsgrundlage sei unrichtig, da er nicht als Dienstnehmer im Sinne des § 41 Abs. 2 FLAG anzusehen sei.

- Der GF sei aufgrund der geringen Größe des Betriebes mit seiner Entlohnung von den Ergebnissen der Gesellschaft direkt abhängig und trage dadurch ein unternehmerisches Risiko.
- Der relativ geringe Umsatz und die eingeschränkte Gewinnmöglichkeit würden es dem GF nicht erlauben, ohne Rücksicht auf die wirtschaftliche Situation Gelder zu entnehmen, sodass auch die von ihm nicht zu kontrollierenden Außeneinflüsse eine direkte Auswirkung auf seine persönliche Gewinnsituation hätten und er dadurch das unternehmerische Risiko trage.
- Weiters trage der GF auch ein Haftungsrisiko, da bei einer notwendigen Kreditbelastung der Gesellschaft diese aufgrund ihrer geringen Vermögensausstattung und geringen Größe ohne zusätzliche Sicherheiten sicherlich keinen Kredit erhalten würde und Herr A in seiner Eigenschaft als Gesellschafter-GF auf jeden Fall eine Ausfallhaftung zu übernehmen hätte.
- Eine Eingliederung des Gesellschafter-GF in den betrieblichen Organismus läge auch nicht vor, da er in den Räumlichkeiten der Gaststätte nur sehr selten anwesend sei, da er die als GF zu verrichtenden notwendigen Arbeiten in seiner Wohnung erledige und auch sonst nicht zeitlich eingegliedert sei.
- Der Gesellschafter-GF sei an keine Betriebszeiten gebunden und unterliege auch keiner Urlaubsregelung.

Das Finanzamt wies die Berufung mittels Berufungsvorentscheidung vom 9. März 2005 als unbegründet ab und begründete dies u.a. wie folgt:

- Insbesondere werde auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. November 2004, 2003/13/0018 verwiesen, wonach von einer Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft dann auszugehen sei, wenn der GF eine auf Dauer angelegte kontinuierliche Leistung entweder in der Geschäftsführung oder im operativen Bereich der Gesellschaft erbringt.
- Die Anwesenheit des Gesellschafter-GF in den Betriebsräumlichkeiten der Gesellschaft, die Vorgabe eines festen Arbeitsplatzes, einer festen Arbeitszeit und das Unterworfensein unter betriebliche Organisationsvorschriften ändern nichts am Vorrang des Merkmals der Eingliederung.
- Da die gesamte Geschäftsführung in den Streitjahren durch den Gesellschafter-GF erfolgt sei, sei von einer auf Dauer angelegten kontinuierlichen Leistung des Gesellschafter-GF auszugehen.

Die Bw. stellte daraufhin gegen die o.a. Bescheide einen Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Aufgrund von Vorhalten der Abgabenbehörde zweiter Instanz führt die Bw. in ihren Schriftsätzen vom 4. September 2006 und 24. Oktober 2006 zum Sachverhalt ergänzend aus:

- Der Entnahmebetrag des Gesellschafter-GF für das Jahr 2002 betrage richtig 12.076,34 €, da die Gesellschaft im Jahre 2002 auch die Sozialversicherungsbeiträge für den GF getragen habe.
- Im Streitzeitraum seien keine Kredite aufgenommen worden.
- Ein Geschäftsführervertrag liege mangels Notwendigkeit nicht vor.
- Der in der Gewinn/Verlustrechnung für das Jahr 1999 angeführte Sachbezug des GF i.H.v. 3.240 S sei ihm für eine stellvertretende Tätigkeit seiner in Karenz befindlichen Gattin gewährt worden.
- Der Tätigkeitsbereich des Gesellschafter-GF umfasse die Wahrnehmung behördlicher Aufgaben, die Verwaltung und Überwachung der Mitarbeiter durch gelegentliche Kontrollen und die Überprüfung der Abrechnungen und Belege.
Im Lokal selbst arbeite der GF nicht mit.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wurde aufgrund des abgabenbehördlichen Ermittlungsverfahrens als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Herr A war in den Streitjahren zu 80 % am Stammkapital beteiligt und nahm die Aufgaben der Geschäftsführung seit 31. August 1990 wahr (vgl. Firmenbuch FN 3509p).

Der Tätigkeitsbereich des Gesellschafter-Gf umfasste die Wahrnehmung behördlicher Aufgaben, die Verwaltung und Überwachung der Mitarbeiter durch gelegentliche Kontrollen und die Überprüfung der Abrechnungen und Belege (vgl. Schriftsatz vom 4. September 2006). Weiters obliegt dem GF die gerichtliche und außergerichtliche Betreuung und die wirtschaftliche Leitung der Gesellschaft (vgl. Punkt VII des Gesellschaftsvertrages vom 26. Juni 1990).

Der Gesellschafter-GF erhielt in den o.a. Streitjahren folgende regelmäßig bezogene Vergütungen (vgl. GF-Bezugskonten, Schriftsatz vom 4. September 2006 sowie Jahresabschluss zum 31. Dezember 1999; alle Beträge in Schilling):

Datum	GF-Vergütungen	
31.12.1999	80.000	
31.12.1999	3.240 (GF-Sachbezug)	

Summe 1999:		83.240
30.4.2000	40.000	
8.8.2000	30.000	
30.11.2000	30.000	
30.12.2000	30.000	
Summe 2000		130.000
30.4.2001	40.000	
13.6.2001	60.000	
31.8.2001	40.000	
Summe 2001		140.000
31.1.2002	1.500 €	
31.3.2002	2.000 €	
6.5.2002	2.000 €	
30.9.2002	800 €	
31.10.2002	1.500 €	
31.12.2002	4.276,34 € (SV)	
Summe 2002:		12.076,34 €

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 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 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, 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 A die Geschäftsführung seit 31. August 1990 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).

Wie im Schriftsatz vom 4. September 2006 festgehalten ist, ist der GF A insbesondere für die Wahrnehmung behördlicher Aufgaben, die Verwaltung und Überwachung der Mitarbeiter durch gelegentliche Kontrollen und die Überprüfung der Abrechnungen und Belege zuständig.

Dass der GF 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 Bw.

Die Berufungsausführungen zum Unternehmerrisiko und zur Entlohnung gehen dementsprechend mangels rechtlicher Relevanz ins Leere.

Die Einkünfte des GF fallen daher unter § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 und sind somit der DB/DZ-Besteuerung zu unterziehen (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 23.9.2005, 2005/15/0110 und vom 17. Mai 2006, 2001/14/0199).

Wie bereits im Ermittlungsverfahren der Bw. bekanntgegeben wurde, sind in den Jahren 1999 und 2002 vom Finanzamt nicht alle Vergütungen des GF berücksichtigt worden, weshalb der DB bzw. DZ für die Jahre 1999 (= Berücksichtigung des Sachbezuges i.H.v. 3.240 S) und 2002 (= Berücksichtigung der Sozialversicherung i.H.v. 4.276,34 €) wie folgt festgesetzt wird:

	Zeitraum	GF-Bezüge	4,5 % für DB	= DB
	1-12/99	83.240 S (= 80.000 + 3.240 SB)	x 0,045 =	3.745,80 S
+ 225,94 S (lt. L 18 Seite 3 LSt-Prüfung)				+225,94 S
Summe 1999:				3.971,74 S (= 288,64 €)
Summe 2002:	1-12/02	12.076,34 € (= 7.800 + 4.276,34 SV)	x 0,045 =	543,44 €
	Zeitraum	GF-Bezüge	‰ für DZ	= DZ
	1-12/99	83.240 S (= 80.000 + 3.240 SB)	x 0,0053 =	441,17 S
+ 29,03 S (lt. L 18 Seite 3 LSt-Prüfung)				+ 29,03 S
Summe 1999:				470,20 S (= 34,17 €)
Summe 2002:	1-12/02	12.076,34 € (= 7.800 + 4.276,34 SV)	x 0,0044 =	53,14 €

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 15. November 2006