



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, AdrBw, vertreten durch KPMG, Wirtschaftsprüfungskanzlei, Steuerberatung GmbH, gegen den Bescheid gemäß § 92 (1) lit b BAO des Finanzamtes Wien 9/18/19 und Klosterneuburg entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 21.3.2001 ersuchte die Bw das Finanzamt, den für die Geschäftsführerbezüge des Herrn SP abgeführten Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1996 bis 2000 auf ein Bankkonto rückzuüberweisen. Zurückgefordert wurden folgende Abgaben (in ATS):

Jahr	Bemessungsgrundlage	Dienstgeberbeitrag (DB)	Zuschlag zum DB
1996	1.661.414,09	74.763,63	8.805,49
1997	1,692,039,00	76.141,76	8.967,81
1998	1,749.307,99	78.718,86	9.271,33
1999	2,060.345,50	92.715,55	10.919,83
2000	2,257.245,50	101.576,05	11.737,68

Mit Bescheid vom 4.4.2001 hat das Finanzamt die Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag wie folgt festgestellt (in ATS):

	Bemessungsgrundlage
1996	9,746.610,00
1997	8,340.716,00
1998	8,696.455,00
1999	8,739.718,00
2000	6,649.251,00

Begründend führte das Finanzamt aus, zur Beitragsgrundlage für den DB und den DZ würden auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art für Personen, die an Kapitalgesellschaften zu mehr als 25 % beteiligt sind, zählen, vorausgesetzt die Merkmale eines Dienstverhältnisses – ausgenommen die persönliche Weisungsgebundenheit – würden vorliegen. Die Tätigkeit des Geschäftsführers der Bw weise die Merkmale eines Dienstverhältnisses auf. Die Lohnabgaben DB und DZ seien im Wege der Selbstberechnung somit zu Recht berechnet worden.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bw Berufung, die im Wesentlichen wie folgt begründet wurde: Die Geschäftsführerbezüge würden nicht dem DB und dem DZ unterliegen. Herr SP sei Geschäftsführer der Bw und an dieser wesentlich beteiligt. Aufgrund der Höhe seiner Beteiligung (wirtschaftlich 60 %) sei der Geschäftsführer der Generalversammlung gegenüber nicht nur nicht weisungsgebunden, sondern in der Lage, die Beschlüsse der Generalversammlung aktiv zu bestimmen. Der Geschäftsführer sei daher weder arbeits- noch sozialversicherungsrechtlich in einem Arbeitsverhältnis, sein Anstellungsvertrag sei als "freier" Dienstvertrag oder gar nur als Auftragsverhältnis gem § 1002 ABGB anzusehen. Der Geschäftsführer hätte auch keine gesetzlichen Abfertigungs- und Urlaubsansprüche. Die Bezüge wesentlich beteiligter Geschäftsführer würden aber nur unter der Voraussetzung dem DB und DZ unterliegen, dass sie § 22 Z 2 EStG zuzuordnen seien, dh, dass die Beschäftigung des Geschäftsführers im jeweils zu beurteilenden Fall "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" aufweise. Die Merkmale eines Dienstverhältnisses würden nicht vorliegen. Herr SP sei nicht in den geschäftlichen Organismus der Bw eingegliedert gewesen. So sei er aufgrund seiner Beteiligung in der Lage gewesen, Beschlüsse der Generalversammlung nicht nur zu verhindern, sondern selbst zu treffen. Eine Eingliederung sei auch aufgrund von tatsächlichen Gegebenheiten nicht vorgelegen, was sich zB an diversen anderen Tätigkeiten des Geschäftsführers zeigen würde. Der Geschäftsführer habe sich insbesondere im operativen Bereich der Bw jederzeit vertreten lassen können. Ausgenommen davon sei nur die Vertretung der Gesellschaft nach außen. Feststellungen seitens der Behörde darüber, ob die Entlohnung regelmäßig erfolgt sei, ob die Entlohnung erfolgsabhängig definiert worden sei, ob Auslagen ersetzt worden seien, ob der Geschäftsführer die Höhe der Einnahmen und Ausgaben maßgeblich habe beeinflussen können und ähnliches mehr seien nicht erfolgt. Dies sei als Verfahrensmangel hervorzuheben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auszugehen ist von nachstehendem unstrittigen Sachverhalt:

Die Bw hatte im Berufszeitraum 1996 bis 2000 die Rechtsform einer GmbH. Im Jahr 2005 wurde die GmbH in eine AG umgewandelt. Geschäftsführer der Bw war seit 1.4.1985 ua Herr

SP, der an der Bw auch beteiligt war. Das Beteiligungsausmaß betrug ursprünglich 34,8 %. Seit September 1990 war er durch eine Vollmacht ermächtigt, die Stimmrechte für die Anteile seiner Mutter (15,2 %) auszuüben.

Er war an der Bw. wesentlich beteiligt.

Für die Geschäftsführerbezüge wurden laufend DB und DZ abgeführt. Die Geschäftsführerbezüge in den Jahren 1996 bis 2000 beliefen sich auf (in ATS):

1996	1.661.414,09
1997	1.692.039,00
1998	1.749.307,99
1999	2.060.345,50
2000	2.257.245,50

Dafür waren nachstehende Beiträge (DB und DZ) abgeführt worden (in ATS):

DB	DZ
74.763,63	8.805,49
76.141,76	8.967,81
78.718,86	9.271,33
92.715,55	10.919,83
101.576,05	11.737,68

Grundlage für die Geschäftsführertätigkeit war ein auf unbestimmte Zeit abgeschlossener "Anstellungsvertrag (Sondervertrag)" vom 29.1.1986. Herr SP war verpflichtet der Bw seine ganze Arbeitskraft zu widmen. Als Vergütung für seine Tätigkeit erhielt er (14mal jährlich) ein monatliches Bruttogehalt von ATS 52.000,--, das jeweils am Ende des Monats zahlbar war. Zusätzlich erhielt er eine Tantieme iHv 0,5 % des jeweils ausgewiesenen Bilanzgewinns der Werke 1 und 2 seit 1.1.1986. Der Geschäftsführer war verpflichtet, die allgemein festgelegte Arbeitszeit einzuhalten und Überstunden, soweit notwendig und ihm zumutbar, zu leisten. Er hatte einen Anspruch auf einen Jahresurlaub von 30 Werktagen. Ein Entgeltfortzahlungsanspruch im Falle von Arbeitsunfähigkeit oder Krankheit war im gleichfalls eingeräumt. Er war weiters verpflichtet, seine ganze Kraft in den Dienst der Bw zu stellen. Die Übernahme jeder auf Erwerb gerichteten Nebentätigkeit war an die ausdrückliche Zustimmung der Gesellschafter gebunden. Das Gleiche galt für die rechtliche oder wirtschaftliche Beteiligung bei einer anderen Firma, sowie für die Mitwirkung in Aufsichtsorganen anderer Gesellschaften. Er unterlag auch einem umfassenden Wettbewerbsverbot. Für alle nicht in dem Vertrag geregelten Belange war die subsidiäre Gültigkeit des Angestelltengesetzes und des Kollektivvertrages der Ö vertraglich vereinbart.

Der Geschäftsführer hat unbestritten über einen längeren Zeitraum (so auch im gesamten Berufszeitraum) die Aufgaben der Geschäftsführung wahrgenommen. Er konnte sich zwar

im operativen Bereich der Bw jederzeit vertreten lassen, nicht aber bei der Vertretung der Bw nach außen. Der Geschäftsführer war jedenfalls in den Organismus der Bw eingegliedert.

Die Sachverhaltsfeststellungen beruhen auf folgender Beweiswürdigung:

Die Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus dem Firmenbuch (Anteilsverhältnis, Geschäftsführer), dem Anstellungsvertrag vom 29.1.1986 (Höhe der Bezüge, Auszahlungsmodalitäten, Arbeitszeit, Urlaubsanspruch, Überstundenregelung,...), den Lohnkonten der Bw, sowie den "L-Auszügen" des Finanzamtes (Höhe und Abfuhr der DB und DZ Beiträge). Dem Vorbringen der Bw in der Berufung über die Ausübung der Geschäftsführung, insbesondere der Möglichkeit sich im operativen Bereich der Bw vertreten lassen zu können bzw bei der Vertretung nach außen sich nicht vertreten lassen zu können, wurde Glauben geschenkt.

Rechtlich folgt daraus:

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

Gem § 41 Abs 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 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.

Gem § 41 Abs 3 FLAG ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gem § 25 Abs 1 Z1 lit a und b EStG sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG.

Nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG fallen unter die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte (zu mehr als 25 %) für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 % beträgt.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 57 Abs 4 und 5 Handelskammergesetz (HKG) bzw § 57 Abs 7 und Abs 8 HKG.

In Abkehr von seiner früheren Rechtsprechung hat der VwGH 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 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 erkennbar wäre. Von einer solchen fehlenden Eingliederung sei aber nach dem in ständiger Judikatur entwickelten Verständnis zu diesem Tatbestandsmerkmal in aller Regel nicht auszugehen (vgl etwa auch die Erkenntnisse vom 23. September 2005, 2005/15/0088, 2005/15/0110 und 2005/15/0056). Die nach dieser Rechtsprechung entscheidende Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft wird bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird. Ist das primär zu prüfende Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus gegeben, kommt es auf die übrigen Argumente – wie zB Unternehmerrisiko, Weisungsfreiheit – nicht mehr an. Die diesbezüglichen Ausführungen in der Berufung (Unterlassung von Feststellungen über eine regelmäßige, eventuell erfolgsabhängige Entlohnung ...) gehen daher mangels rechtlicher Relevanz ins Leere.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw 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 diese Eingliederung. Unerheblich ist es, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist.

Im vorliegenden Fall war Herr SP seit 1.4.1986 – wie festgestellt wurde – in den Organismus der Bw eingegliedert. Die weiteren Tatbestandsmerkmale des § 22 Z 2 EStG (wesentliche Beteiligung, Vergütung von einer Kapitalgesellschaft) sind gleichfalls gegeben. Die ihm im Zeitraum 1996 bis 2000 zugeflossenen Geschäftsführerbezüge waren daher den Bemessungsgrundlagen für DB und DZ hinzuzuzählen.

Wien, am 27. Oktober 2006