



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung Bw., vertreten durch Stb., vom 19. Dezember 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes x vom 27. November 2002 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sowie den Säumniszuschlag für den Zeitraum 1.1.1999 bis 31.12.2001 nach der am 1. August 2005 y, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 27.11.2002 den Arbeitgeber für die Einhaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer iHv. 16.349,24 € in Anspruch genommen und den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe iHv. 5.575,82 € sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag iHv. 548,13 € für den Zeitraum 1.1.1999 bis 31.12.2001 nachgefordert. Weiters wurde für die zu wenig abgeführte Lohnsteuer ein 2 %-iger Säumniszuschlag iHv. 326,98 € festgesetzt. Die Nachforderung des DB und des Zuschlags zum DB wurde damit begründet, dass der wesentlich Beteiligte für seine Tätigkeit als Geschäftsführer monatliche Bezüge erhalte. Diese Bezüge seien aber nicht in die Bemessungsgrundlage für den DB und Zuschlag zum DB einbezogen worden. Gem. § 41 Abs. 2 FLAG 1967 würden als Dienstnehmer auch an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd. § 22 Z 2 EStG 1988 gelten. Schulde ein Geschäftsführer seine Arbeitskraft und erfolge die Tätigkeit ohne Unternehmerrisiko und sei er – wenn auch auf Grund des Beteiligungsausmaßes nicht weisungsgebunden – in den geschäftlichen Organismus der

Gesellschaft eingegliedert (Arbeitsgesellschafter), seien die Gehälter und sonstigen Vergütungen unabhängig vom Beteiligungsausmaß (somit auch bei 100 %-iger Beteiligung) in die Beitragsgrundlage gem. § 41 FLAG einzubeziehen.

Dabei wurde von folgenden Vergütungen des Gesellschaftergeschäftsführers ausgegangen: März bis Dezember 1999 100.000,00 S, Jänner bis Dezember 2000 805.000,00 S, Jänner bis Dezember 2001 800.000,00 S.

Die dagegen eingebrachte Berufung richtet sich gegen die Festsetzung von DB zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und gegen die Festsetzung des Zuschlages zum DB sowie gegen die für diese Festsetzung herangezogenen Bemessungsgrundlagen von 100.000,00 S für 1999, 805.000,00 S für 2000 und 800.000,00 S für 2001. Beantragt wird von der Festsetzung des DB und Zuschlag zum DB Abstand zu nehmen bzw. im Falle der Festsetzung die Bemessungsgrundlagen auf 605.000,00 S für 2000 und 700.000,00 S für 2001 zu berichtigen. Trotz einer vorangegangenen Niederschrift werde in der Begründung des Bescheides überhaupt nicht auf den gegenständlichen Sachverhalt eingegangen, sondern es werde lediglich Folgendes ausgeführt: Schulde ein Geschäftsführer seine Arbeitskraft und erfolge die Tätigkeit ohne Unternehmerrisiko und sei er – wenn auch auf Grund des Beteiligungsausmaßes nicht weisungsgebunden – in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft eingegliedert (= Arbeitsgesellschafter), seien die Gehälter und sonstigen Vergütungen unabhängig vom Beteiligungsausmaß (somit auch bei 100 %-iger Beteiligung) in die Beitragsgrundlage gem. § 41 FLAG einzubeziehen. Weiters werde in der Bescheidbegründung ausgeführt, dass der wesentlich Beteiligte für seine Tätigkeit als Geschäftsführer monatliche Bezüge erhalten habe (dies entgegen der Niederschrift "Zeitabstände der Entlohnung" – schwankende Höhe). Auch diese Feststellung widerspreche völlig dem vorliegenden Sachverhalt, da die von der laufenden Buchhaltung unrichtig auf Aufwandskonto gebuchten Entnahmen völlig unregelmäßig erfolgt seien. Wie aus den Werkverträgen, welche jährlich neu geschlossen worden seien, zweifelsfrei hervorgehe, erfolge die Festlegung der Geschäftsführervergütung jeweils nach den Ergebnissen des entsprechenden Wirtschaftsjahres (1.3. bis 28. bzw. 29.2.). Unterjährige Auszahlungen würden unabhängig von deren vorläufigen Verbuchung Entnahmen auf ein noch nicht feststehendes Geschäftsführerentgelt darstellen und seien daher als noch nicht zugeflossen im steuerlichen Sinne zu betrachten. Entsprechend der endgültigen Festlegung und somit nach Maßgabe des Zuflusses würden diese Vergütungen auch der Einkommensteuer unterzogen. Darüber hinaus sei angemerkt, dass zu den Stichtagen folgende Verbindlichkeiten der GmbH gegenüber dem wesentlich beteiligten Geschäftsführer bestanden hätten (29.2.2000 rund 1.487.000,00 S, 28.2.2001 rund 1.874.000,00 S, 28.2.2002 rund 136.000,00 €), sodass die unterjährig getätigten Entnahmen jeweils mehr als Deckung gefunden hätten. Auf Basis des

Werkvertrages für das Wirtschaftsjahr 1999/2000 wäre ein Betrag von 605.000,00 S als Geschäftsführerentgelt festzusetzen gewesen, da nach Verbuchung dieses Entgelts kein Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit von über 2 Mio. S erreicht worden sei. Diesem Geschäftsführerentgelt stehe ein kollektivvertraglicher Mindestbezug eines als Dienstnehmer tätigen Geschäftsführers von rund 820.000,00 S gegenüber. Dies entspreche einer Entgeltseinbusse von rund 26 % gegenüber einem angestellten Baumeister zum Mindesttarif. Für das Wirtschaftsjahr 2000/2001 seien 700.000,00 S als Geschäftsführungsbezug festgesetzt worden. Dem gegenüber stehe ein kollektivvertraglicher Mindestgehalt von 833.000,00 S für einen angestellten Baumeister. Auch in diesem Jahr bestehe eine Entgeltseinbusse gegenüber dem angestellten Baumeister zum Mindesttarif von rund 16 %. Der für das Geschäftsjahr 2001/2002 abgeschlossene Werkvertrag weise in Punkt 6 bereits darauf hin, dass die Geltendmachung eines kollektivvertraglichen Mindestbruttojahresbezuges von rund 63.500,00 € im beiderseitigen Einvernehmen ausgeschlossen sei. Weiters sehe Punkt 7 vor, dass der wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer einen Betrag von 38.138,25 € als vorläufigen Geschäftsführungsbezug erhalten solle. Bei einem negativen Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit sei der Geschäftsführerbezug insoweit zu reduzieren, dass dieses zumindest mit 0 ausgewiesen werden könne. Jedenfalls stehe dem Geschäftsführer aber ein Honorar von 18.000,00 € zu. Schließlich erhöhe sich das Geschäftsführungshonorar, wenn nach Verbuchung des vorläufigen Geschäftsführerentgeltes ein Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit von mehr als 100.000,00 € ausgewiesen werde, um 20.000,00 €, für alle weiteren 50.000,00 € um je 15.000,00 €. Auf Grund des Geschäftsergebnisses des Wirtschaftsjahres 2001/2002 habe sich daher ein Geschäftsführerentgelt von 58.138,25 € errechnet. Trotz der hierbei bereits angefallenen Erfolgstangente (EGT über 100.000,00 €) bestehe immer noch eine Entgeltseinbusse gegenüber einem angestellten Baumeister zum kollektivvertraglichen Mindestbezug. Auch für das Geschäftsjahr 2002/2003 sei wiederum ein Werkvertrag abgeschlossen worden. Nach Berechnungen eines vorläufigen Ergebnisses für dieses Wirtschaftsjahr im Rahmen einer Besprechung im Dezember 2002 werde es dabei auf Grund der derzeitigen schlechten Wirtschaftslage im Baugewerbe und darüber hinaus auch auf Grund der bestehenden Auftragslage zu einem negativen Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit kommen und an den Geschäftsführer lediglich der im Werkvertrag vorgesehene Mindestbezug von 18.000,00 € zur Festsetzung gelangen können. Dies stelle gegenüber dem grundsätzlich vereinbarten Geschäftsführerentgelt eine Einbusse von rund 53 % und gegenüber dem kollektivvertraglichen Mindestbezug gar eine Einbusse von 72 % dar. Anhand der vorliegenden gravierenden Schwankungen der Geschäftsführerentgelte und auch dem steten wesentlichen Abweichungen zu kollektivvertraglichen Mindestbezügen

(daher sei auch die Anmerkung in der Niederschrift bei der Lohnsteuerprüfung unter "Berechnung der Geschäftsführervergütung" widerlegt) sei das einnahmenseitige Unternehmerrisiko wohl mehr als determiniert (siehe dazu VwGH 99/14/0255). Darüber hinaus bestehe auch ein ausgabenseitiges Unternehmerrisiko. Der wesentlich Beteiligte habe und benütze noch immer für seine Geschäftsführertätigkeit stets einen eigenen Pkw wofür kein Schilling bzw. Euro an die GmbH zur Verrechnung gelangt sei. Wie sich aus der ausgeübten Tätigkeit als Baumeister eindeutig ableiten lasse, komme es dabei zu nicht unbeträchtlichen Kilometerleistungen (sicherlich weitgehendste betriebliche Nutzung). Weiters trage der wesentlich Beteiligte auch sämtliche mit der Kundenwerbung verbundene Kosten aus eigenem. Weder dafür noch für allfällige Diätenansprüche, betriebliche Telefonate vom Privatanschluss, Benützung eines Bürroraumes im eigenen Haus usw. würden von der Firma Auslagenersätze geleistet (siehe auch Niederschrift). Bereits aus der Tatsache der Selbstkostentragung, wie sie hier auch tatsächlich vorliege, sei vom VwGH im Erkenntnis 97/13/0169 das Vorliegen eines Unternehmerrisikos abgeleitet worden und der Bescheid aufgehoben worden, ohne das dabei auch ein einnahmenseitiges Risiko, wie es hier zusätzlich vorliege, behauptet worden wäre. In diesem Zusammenhang sei angemerkt, dass bereits bei mehreren Gesprächen der wesentlich Beteiligte darauf hingewiesen worden sei, dass die hierbei anfallenden Kosten sicherlich über den geltend gemachten Werbungskostenpauschalen liegen würden und es daher für sinnvoll gehalten werde, die tatsächlichen Kosten zum Ansatz zu bringen. Er habe aber aus verwaltungsökonomischen Erwägungen bisher davon abgesehen. In Folge des dargelegten eindeutigen Vorliegens sowohl eines einnahmen- als auch ausgabenseitigen Unternehmerrisikos fehle es für die Vorschreibung der gegenständlichen Abgaben am Tatbestandsmerkmal "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung" und es sei daher die Vorschreibung bzw. Festsetzung der Beträge an DB und DZ zu Unrecht erfolgt.

Die Berufung beinhaltet auch einen Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem unabhängigen Finanzsenat.

In der am 1. August 2005 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurden vom steuerlichen Vertreter der Berufungswerberin seine – auch in der Berufung angeführten - Argumente hinsichtlich des zeitlichen Zuflusses der Geschäftsführervergütungen und des Vorliegens eines Unternehmerwagnisses dargelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Sinne des § 19 Abs. 1 EStG 1988 ist ein Betrag dann als zugeflossen anzusehen, wenn der Empfänger über ihn tatsächlich und rechtlich verfügen kann. Wie der Verwaltungsgerichtshof

in seinem Erkenntnis vom 13.12.1995, Zl. 95/13/0246, ausführt, ist es nicht zu bezweifeln, dass der Geschäftsführer einer Gesellschaft grundsätzlich die tatsächliche Verfügungsmacht über zu seinen Gunsten ausgestellte Gutschriften hat. Ohne ein die Liquiditätslage der Gesellschaft im maßgebenden Zeitraum konkret nachvollziehbar darstellendes Sachvorbringen besteht daher kein rechtlicher Grund dafür, am Zufluss der Beträge an den Geschäftsführer zu zweifeln.

Nach Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 19 EStG 1988, Tz. 3.2 wird im Schrifttum die Meinung vertreten, dass entsprechend dem Begriff des Zufließens bloße Gutschriften in den Büchern des Arbeitgebers dann als Zahlung von Arbeitslohn an den Arbeitnehmer anzusehen sind, wenn letzterer tatsächlich über die gutgeschriebenen Beträge verfügen kann; dies wird stets der Fall sein, wenn der Arbeitnehmer den Arbeitslohn in seinem Interesse beim Arbeitgeber stehen und bei diesem gutschreiben lässt. Dem ist die Rechtsprechung gefolgt. Bei einem geschäftsführenden Gesellschafter ist die Gutschrift durch die Kapitalgesellschaft als Zufluss im Sinne des EStG anzusehen, es wäre denn, die Gesellschaft sei illiquid. Auch Doralt führt im Kommentar zum Einkommensteuergesetz, § 19, Tz 30, unter "Gutschriften" aus, dass der Geschäftsführer einer GmbH grundsätzlich die tatsächliche Verfügungsmacht über die zu seinen Gunsten ausgestellten Gutschriften hat; Bezüge des Geschäftsführers fließen daher mit der Gutschrift zu, wenn die GmbH zahlungsfähig ist (VwGH 20.6.1990, 89/13/0202 u.a.). Ein Zufluss mit der Gutschrift erfolgt auch dann, wenn sie mit einer Gegenforderung verrechnet wird (VwGH 24.11.1970, 1573/68). Bei Liquidität der Gesellschaft bewirkt somit auch eine bloße Gutschrift von Arbeitslohn, also auch die Nichtauszahlung von Arbeitslohn an den am Unternehmen beteiligten Geschäftsführer, den Zufluss.

Entgegen der Ansicht der Berufungswerberin, dass unterjährige Auszahlungen unabhängig von deren vorläufiger Verbuchung Entnahmen auf ein noch nicht feststehendes Geschäftsführerentgelt darstellen würden und daher als noch nicht zugeflossen im steuerlichen Sinn zu betrachten seien, ist auf Grund der tatsächlichen Verfügungsmacht des Geschäftsführers über diese Beträge im gegebenem Fall sehr wohl davon auszugehen, dass ihm diese im betreffenden Zeitraum bereits zugeflossen sind.

Eine Illiquidität der Gesellschaft wurde weder eingewendet, noch geht eine solche aus der Aktenlage hervor.

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

Nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 in der seit 1.1.1994 geltenden Fassung sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuer-

gesetzes 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 in der seit 1.1.1994 geltenden Fassung ist der Beitrag des Dienstgebers 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 des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Die Bestimmung des § 41 FLAG 1967 definiert also die beitragspflichtigen Bezüge und soll gleichzeitig eine klare Abgrenzung von den beitragsfreien Bezügen gewährleisten. Auf Grund des eindeutigen Gesetzeswortlautes ist bei den beitragspflichtigen Bezügen von zwei Gruppen von Bezügen auszugehen:

1. Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer iSd. § 47 Abs. 2 EStG 1988 gewährt werden.
2. Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd. § 22 Z 2 EStG 1988, die an Personen gewährt werden, die an Kapitalgesellschaften wesentlich beteiligt sind.

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung von Beschwerden, die sich gegen die Einbeziehung der Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen richteten, abgelehnt (vgl. VfGH vom 9. Juni 1998, B 286/98 und vom 24. Juni 1998, B 998/98 und B 999/98) und weiters auch die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes mit den Erkenntnissen vom 1. März 2001, G 109/00, und vom 7. März 2001, G 110/00, abgewiesen.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes v. 1. März 2001, G 109/00, wurde unter Zitierung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis sind, im Fall der - auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden - Weisungsungebundenheit ihre Unterscheidungskraft verlieren und daher für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen, nicht brauchbar sind. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung zur Bestimmung des durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten Typusbegriffes des steuerlichen Dienstverhältnisses verlieren, gehören vor allem Folgende:

fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung

der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Arbeits- Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten.

In dem dieser Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes unmittelbar nachfolgenden Erkenntnis vom 23.4.2001, Zl. 2001/14/0054, sowie in zahlreichen späteren Judikaten hat der Verwaltungsgerichtshof festgestellt, dass das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" vor allem auf folgende Kriterien abstellt:

- die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft,
- das Fehlen eines Unternehmerrisikos sowie
- eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung.

Schließlich ist der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, Zl. 2003/13/0018, in einem nach § 13 Abs. 1 Z 1 VwGG gebildeten Senat von dieser Rechtsprechung insowen abgegangen, dass er die Feststellung, ob "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" vorliegen, nur mehr auf die gesetzliche Definition eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 stützt. Da in dieser Legaldefinition das steuerrechtliche Dienstverhältnis lediglich durch zwei Merkmale, nämlich die Weisungsgebundenheit einerseits und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes andererseits umschrieben ist, kommt es nach Ausklammerung der Weisungsgebundenheit nur mehr darauf an, ob die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus gegeben ist. Im Falle der klar erkennbaren Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft sind dann alle weiteren Merkmale, die vor dem Hintergrund einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, für das Vorliegen des Tatbestandes nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ebenso ohne Bedeutung wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaft und tätigem Gesellschafter.

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 (vgl. die Erkenntnisse des VwGH vom 21.12.1999, 99/14/0255, vom 27.1.2000, 98/15/0200, und vom 26.4.2000, 99/14/0339).

Im gegebenen Fall übt der Geschäftsführer der Berufungswerberin seine Geschäftsführungstätigkeit unstrittig seit vielen Jahren aus. Somit kann auch vom Vorliegen des Merkmals der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft des

wesentlich Beteiligten ausgegangen werden.

Das von der Berufungswerberin als Argument angeführte Unternehmerrisiko geht mangels rechtlicher Relevanz der vorgetragenen Sachverhalte ins Leere.

Auf Grund dieser Feststellungen weist die Tätigkeit des wesentlich beteiligten Geschäftsführers somit - unter Außerachtlassung der Weisungsgebundenheit - die Merkmale eines Dienstverhältnisses auf, sodass die von der Gesellschaft bezogenen Vergütungen als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

Aus den angeführten Gründen war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 5. Dezember 2005