



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 1

GZ. RV/0204-F/07,
miterledigt RV/0210-F/07,
RV/0211-F/07, RV/0212-F/07

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vertreten durch Vt, vom 7. November 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 5. Oktober 2006 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für die Kalenderjahre 2001 bis 2004 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 5. Oktober 2006 für die Kalenderjahre 2001 bis 2004 wurden der Berufungswerberin (Bw) Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zu diesen in Höhe von jeweils € 588,65 (DB) u € 56,25 bzw € 51,02 (DZ) zur Zahlung und Haftung vorgeschrieben, da vom Prüfer DB/DZ-Pflicht bezüglich der Einkünfte des Geschäftsführers (GF) n festgestellt wurde. Dieser ist 100%iger Gesellschafter sowie handelsrechtlicher GF der Bw. Er arbeitet als Gesellschafter-GF kontinuierlich für die Bw und leitet diese.

Gegen obgenannte Bescheide berief die steuerrechtliche Vertretung der Bw rechtzeitig mit ihrer Eingabe vom 7. November 2006 und führte hiezu aus, dass der in Rede stehende GF zu 100 % als GF tätig sei und in dieser GmbH wie ein Einzelunternehmer fungiere. Auch seien seine GF-Bezüge wie im Einzelunternehmen von der Höhe des Betriebsergebnisses abhängig. Da in den vergangenen Jahren nur schlechte Ergebnisse erzielt wurden, sei lediglich ein Mindestansatz von € 13.081,11 per anno als GF-Gehalt angesetzt worden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 8. Jänner 2007 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und hiezu ausgeführt:

„Bei der berufungswerbenden GmbH hat eine Prüfung von lohnabhängigen Abgaben nach § 147 BA0 iVm § 86 EstG 1988 für die Zeiträume 1.1.2001 bis 31.12.2005 stattgefunden.

Über das Ergebnis wurde vom Prüfer ein Bericht iSd § 150 BA0 erstattet und die Feststellung getroffen, dass von den Bezügen und Vorteilen die die Bw an den (alleinigen) Gesellschafter und (alleinigen) Geschäftsführer zugewendet hat, keine Beiträge gemäß § 41 FLAG und keine Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag nach § 122 WKG für die Jahre 2001 bis 2004 einbehalten und abgeführt wurden. Die vom Prüfer errechneten Beträge wurden mittels Haftungs- und Zahlungsbescheid der Bw vorgeschrieben. Herr n war in den berufungsgegenständlichen Zeiträumen alleiniger GF und alleiniger (100%iger) Gesellschafter der Bw. In einer durch den Prüfer aufgenommenen Niederschrift wurde erklärt, dass er kontinuierlich für die Bw arbeitet und diese leitet. Die Frage, ob und inwieweit Vergütungen und Gehälter von Gesellschafter-GF von Gesellschaften mit beschränkter Haftung der Dienstgeberbeitragspflicht nach § 41 Abs 1 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967, sowie dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nach § 122 Wirtschaftskammergesetz unterliegen, war in den letzten Jahren eingehend Thema in der Lehre und Rechtsprechung. Insbesondere zuletzt hat sich der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, in einem verstärkten Senat damit auseinandergesetzt. Gegenstand dieser rechtlichen Problematik war auch ua eine Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Feldkirch, ergangen am 10. November 2005, RV/0022-F/03. Dazu hat der Unabhängige Finanzsenat in der genannten Entscheidung im Wesentlichen folgendes erkannt:

Den Dienstgeberbeitrag haben gemäß § 41 Abs 1 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 (FLAG) alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Gemäß § 41 Abs 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung BGBl. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, 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. Gemäß § 41 Abs 3 FLAG idF BGBl. Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Absatz 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind dabei 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.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Beitragsgrundlage zu erheben ist, für Zeiträume ab 1. Jänner 1999 in § 122 Abs 7 und 8 WKG 1998.

Nach der Rechtsprechung des VwGH (Erkenntnisse vom 18.9.1996, 96/15/0121, sowie 20.11.1996, 96/15/0094 und den zuletzt veröffentlichten Erkenntnissen wie 24.10.2002, 2002/15/0160, 25.11.2002, 2002/14/0080, 26.11.2002, 2002/15/0178 und 28.11.2002, 2001/13/0117, 19.02.2004, 2004/15/007, 22.3.2004, 2001/14/0063, 24.02.2004, 2001/14/0062, 31.03.2004, 2004/13/0021 uam) werden Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten GF einer GmbH dann erzielt, wenn – bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse – feststeht,

- dass der Gesellschafter-GF zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung von Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes seiner Gesellschaft eingegliedert ist,
- dass ihn unter Bedachtnahme auf die Einnahmen- bzw Ausgabenschwankungen kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft und
- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält (vgl die Erkenntnisse vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, vom 18.7.2001, 2001/13/0063, und vom 18.9.2003, 2001/15/0151).

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, G 109/00, wird unter Anführung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Anzeichen für ein Dienstverhältnis seien, 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 verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem Folgende (vgl hierzu auch Arnold, ÖstZ 2000, 639f): fixe Arbeitszeit (vgl VwGH 22.9.2000, 2000/15/0075, 30.11.1999, 99/14/0270 und 27.7.1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (vgl VwGH 30.11.1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (vgl VwGH 24.2.1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (vgl VwGH 26.4.2000, 99/14/0339, und 27.1.2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten (vgl VwGH 26.4.2000, 99/14/0339).

Näher zu beleuchten wäre somit eingangs das Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus:

Nach dem Erkenntnis des VwGH 23.4.2001, 2001/14/0054, ist die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss (vgl Hermann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, § 19 Anm. 72f). Die Judikatur des VwGH ist von einem funktionalen Verständnis des Begriffes der Eingliederung des GF in den geschäftlichen Organismus der GmbH geprägt. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl VwGH 21.12.1999, 99/14/0255, 27.1.2000, 98/15/0200 und 26.4.2000, 99/14/0339). Die (jedenfalls erforderliche) organisatorische Tätigkeit des GF bei der Bw wird, wie schon in der Berufung dargestellt wird, von Herrn k wahrgenommen. Er ist somit jedenfalls in den betrieblichen Organismus, schon aufgrund des „Faktischen“, eingegliedert. Er erfüllt den vom Verwaltungsgerichtshof in funktionalem Verständnis gesehenen Begriff „Eingliederung in den betrieblichen Organismus“ (vgl VwGH 29.1.2002, 2001/14/0076).

Wenn nun in der Berufung angeführt wird, dass in den vergangenen Jahren schlechte Ergebnisse erzielt worden seien und daher lediglich ein Mindestansatz von € 13.081,11 per anno als GF-Gehalt angesetzt worden sei, ist wohl davon auszugehen, dass von der steuerlichen Vertretung als Ansatz einer Begründung vorgebracht werden wollte, dass den GF und Gesellschafter die Risiken eines Unternehmerwagnisses getroffen hatten und somit eine „DB- bzw DZ-Pflicht“ zu verneinen sei.

Zu diesem ins Treffen geführten Kriterium und weiter oben angeführten Kriterium der laufenden Entlohnung ist die neueste Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. November 2004, 2003/13/0018, zu beachten, in der der Verwaltungsgerichtshof mit verstärktem Senat seine bisherige Rechtsansicht revidiert hat und nunmehr von der Annahme einer Gleichwertigkeit der Merkmale abkehrt und ausgesprochen hat, dass die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung in den Hintergrund zu treten haben und vielmehr entscheidender Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist.

Dies ist aber, wie schon ausgeführt, im vorliegenden Fall jedenfalls anzunehmen. Die Tatbestandsmerkmale des § 41 Abs 2 FLAG und in weiterer Folge, die des § 122 WKG sind erfüllt.“

Mit Eingabe vom 8. Februar 2007 stellte die steuerliche Vertretung gegen obige Berufungsvorentscheidung in offener Frist den Vorlageantrag bzw den Antrag auf Erlassung einer zweiten Berufungsvorentscheidung. Die genaue Ausformulierung des Vorlageantrages werde nachgereicht.

Mit Eingabe vom 6. Juli 2007 wurde die bereits im Februar 2007 angekündigte Ergänzung des Vorlageantrages nachgereicht und hiezu ausgeführt, dass der in Rede stehende GF die Bw wie ein Einzelunternehmer führe und sein GF-Bezug in vollem Umfang vom Betriebsergebnis abhängig sei. Es sei lediglich, da die Ergebnisse in den vergangenen Jahren so schlecht waren, ein Mindestansatz angesetzt worden. Es seien auch sonst keinerlei Merkmale eines Dienstverhältnisses vorhanden. Der GF sei nicht in die betriebliche Organisation eingegliedert und habe volles Unternehmerwagnis. Auch wenn die Bw nur beschränkt haftet, müsse der GF mit seinem Privatvermögen für sämtliche Verbindlichkeiten geradestehen. Es finde auch keine regelmäßige Entlohnung statt, sondern er entnehme wie ein Einzelunternehmer Gelder von seinem Verrechnungskonto. In Zusammenhang mit der Erstellung des Jahresabschlusses sei jeweils ein ergebnisabhängiger GF-Bezug eingebucht worden.

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.

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

§ 122 Abs. 7 Wirtschaftskammergesetz 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 WKG 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 in den Jahren 2001 bis 2004 an den Gesellschafter-Geschäftsführer der Berufungswerberin ausbezahlten Vergütungen in die Bemessungsgrundlage zur Berechnung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

An Sachverhalt steht laut Firmenbuchauszug fest, dass dieser seine Funktion bereits seit dem Jahre 1989 (dies entspricht auch dem Zeitpunkt der Ersteintragung der Bw) als 100 % beteiligter Gesellschafter selbständig ausübte.

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 Teilstich 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 - 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 100 % beteiligte Gesellschaftergeschäftsführer seine Geschäftsführungstätigkeit ab dem Jahre 1989 aus, weshalb das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft im Sinne der Rechtsprechung zweifelsfrei gegeben ist. Die Argumente in der Berufungsschrift und Ergänzung des Vorlageantrages können daher in Anbetracht der Rechtsprechung des Verfassungs- und Verwaltungsgerichtshofes zu keiner anderen Beurteilung führen.

Wenn aber fest steht, dass eine Eingliederung in den betrieblichen Organismus gegeben war, sind die (weiteren) Ausführungen in der Berufung und der Ergänzung zum Vorlageantrag zur laufenden Entlohnung und zum Vorliegen eines Unternehmerrisikos rechtlich nicht von

Relevanz, da diesen Merkmalen nur dann Bedeutung zukäme, wenn die Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre.

Somit steht fest, 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.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Feldkirch, am 9. Juli 2007