



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Schmitt & Schmitt WirtschaftstreuhandgesmbH, 1030 Wien, Strohg. 25, vom 24. Juli 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling vom 19. Juni 2012 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2009 bis 2011, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob die Bw. für die ausbezahlten Vergütungen der Gesellschafter-Geschäftsführer in den Streitjahren DB und DZ zu entrichten habe, weil diese Vergütungen zu Einkünften im Sinne des [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) führen.

Geschäftsführer (GF) waren in den Streitjahren Herr A, der lt. Firmenbuch (FN 86627g) einen Anteil von 60 % und Herr B, der einen Anteil von 40 % am Stammkapital hielt.

Bei der Bw. fand für den Prüfungszeitraum 1. Jänner 2009 bis 31. Dezember 2011 eine Außenprüfung gem. den §§ 147ff BAO statt, wobei für den Veranlagungszeitraum 2009 bis 2011 davon ausgegangen wurde, dass der zu 60 % beteiligte Geschäftsführer, Herr A, und

der zu 40 % beteiligte Geschäftsführer, Herr B, Dienstnehmer im Sinne des § 41 FLAG (Familienlastenausgleichsgesetz) und des [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) seien.

Von den Bemessungsgrundlagen der unten angeführten GF-Vergütungen (beide GF erhielten den gleichen Betrag) seien in den Jahren 2009 bis 2011 weder DB noch DZ einbehalten und an das Finanzamt abgeführt worden, weshalb folgende Abgaben betreffend der GF-Vergütungen von der Bw. mittels des im Spruch genannten Bescheides bzw. der Berufungsvorentscheidung vom 20. September 2012 nachgefordert werden mussten (vgl. Bp-Bericht vom 19. Juni 2012):

Zeitraum	GF-Vergütungen lt. Bp-Bericht v. 19.6.2012	= DB	= DZ
1-12/2009	400.000 (= 200.000 + 200.000)	18.000 (= 400.000 x 0,045)	1.640 (= 400.000 x 0,0041)
1-12/2010	300.000 (= 150.000 + 150.000)	13.500 (= 300.000 x 0,045)	1.200 (= 300.000 x 0,0040)
1-12/2011	200.000 (= 100.000 + 100.000)	9.000 (= 200.000 x 0,045)	800 (= 200.000 x 0,0040)
Summe (Nachforderung):	900.000	40.500	3.640

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

Gem. § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. 818/1993 und § 2 Kommunalsteuergesetz sei der DB bzw. die Kommunalsteuer von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne seien Bezüge gem. [§ 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](#).

Bei den nunmehr in den angefochtenen Bescheiden festgestellten Beträgen handle es sich jedoch weder um Arbeitslöhne noch um Gehälter oder sonstige Vergütungen, sondern um Gewinnanteile, welche jedoch aufgrund des noch nicht abgeschlossenen Geschäftsjahres nicht als Gewinnausschüttung der Kapitalertragsteuer, sondern direkt bei den beiden Gesellschafter-GF der Einkommensteuer unterzogen worden seien.

Die beiden Gesellschafter der Bw. seien in den Streitjahren zu 60 bzw. 40 % am Unternehmen beteiligt gewesen. Gleichzeitig seien die beiden Gesellschafter auch gemeinsam zeichnungsberechtigte Geschäftsführer gewesen.

Auf ein Entgelt für ihre Geschäftsführung hätten sie jedoch einvernehmlich verzichtet. Eine feste Entlohnung oder bestimmte Prämien seien nicht vereinbart gewesen. Die jährlich ein- bis zweimaligen Zahlungen (200.000 € bis 400.000 €) seien daher weder Gehalt noch Prämie, sondern defacto eine vorweggenommene Gewinnausschüttung an die Gesellschafter gewesen. Die im Zuge der Prüfung seitens des Finanzamtes vertretene Rechtsmeinung, dass ausschließlich die Eingliederung des Geschäftsführers in den Betrieb für die Abgrenzung der Lohnnebenkostenpflicht maßgeblich sei, entspreche zwar den bis dato ergangenen VwGH-

Erkenntnissen, nehme jedoch auf die im vorliegenden Fall bestehende Voraussetzung bzw. bestehenden Grundlagen der Geldflüsse keinen Bedacht.

Durch die Vereinbarung der beiden Gesellschafter über die Gewinnaufteilung – welche im Übrigen bei einem Finanzdienstleistungsunternehmen durchaus üblich sei – sei eine Eingliederung in der vom Verwaltungsgerichtshof ausgeführten Form nicht gegeben.

Die im vorliegenden Fall bestehenden Merkmale wiesen allesamt die Merkmale einer selbständigen Tätigkeit auf, welche auch bei einer Personengesellschaft keine Lohnnebenkosten auslösen würden.

Die Vorschreibung von Lohnnebenkosten widerspreche somit dem Gleichheitsgrundsatz.

Da die ein- bis zweimal jährlich aufgrund von mündlichen Absprachen der Gesellschafter ausbezahlten Beträge weder Gehalt noch Prämie darstellen würden, würden auch die VwGH-Erkenntnisse vom 10.11.2004, 2003/13/0018 sowie vom 23.11.2004, 2004/15/0068 oder vom 22.12.2004, 2002/15/0140, nicht zutreffen.

Das Finanzamt wies die Berufung mittels Berufungsvorentscheidung vom 20. September 2012 als unbegründet ab und begründete dies u.a. wie folgt:

Nach den Feststellungen im Rahmen der Außenprüfung seien unter der Bezeichnung „Vergütung Gesellschafter-GF“ am Konto 6280 (Kontoklasse 6 Gehälter) in den Jahren 2009 bis 2011 quartalsweise bzw. halbjährlich Beträge gebucht worden, welche durch Banküberweisungen den Geschäftsführern A und B zugekommen und bei diesen nach den Ausführungen in der Berufung der Einkommensteuer unterzogen worden seien.

Diese Umstände entsprächen typischerweise den fremdüblichen Gepflogenheiten bei der Auszahlung der Vergütungen durch eine Kapitalgesellschaft an diejenigen Personen, welche dieser Kapitalgesellschaft ihre Arbeitsleistung im Rahmen der Geschäftsführung zur Verfügung stellen und damit Einkünfte im Sinne von § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b bzw. [§ 22 Z 2 EStG 1988](#) erzielen. Dass derartige Einkünfte bei wesentlich beteiligten Geschäftsführern nach der Judikatur dem Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag unterlägen, sei in der Berufung zutreffend beschrieben worden; beachtliche Argumente gegen eine Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Kapitalgesellschaft seien keine ins Treffen geführt worden. Die Behauptung, „durch die Vereinbarung der beiden Gesellschafter über die Gewinnaufteilung ... ist eine Eingliederung ... nicht gegeben“ sei kein solches beachtliches Argument.

Keineswegs sei es fremdüblich, gegenüber einer Kapitalgesellschaft auf Entgelte für die Geschäftsführung zu verzichten, während hingegen nach den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages für Gewinnausschüttungen (welche laut Berufungsvorbringen ja vorliegen sollen) eine Beschlussfassung in der Generalversammlung vorgesehen sei, eine solche jedoch weder behauptet werde noch dokumentiert werde und von diesen angeblichen Ausschüttungen auch keine Kapitalertragsteuer abgezogen worden sei.

Die Bw. stellte daraufhin gegen den o.a. Bescheid einen Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führt darin im Wesentlichen wie folgt aus:

Richtig sei lt. Bw., dass in der Kontenklasse 6 auch Gehälter zu verbuchen seien. Gem. dem Einheitskontenrahmen würden zur Kontenklasse 6 jedoch auch die Verwaltungs- und Vertriebskosten des Unternehmens gehören.

Eine „Eingliederung“ der Gesellschafter-GF im engeren Sinn sei im gegenständlichen Fall nicht gegeben. Denn die beiden Gesellschafter-GF seien gemeinsam Eigentümer der Gesellschaft.

Die Gesellschaft betreibe den Wertpapierhandel und unterliege auch den Bestimmungen der Finanzmarktaufsicht.

Durch die diesbezüglichen Bestimmungen seien die beiden Gesellschafter-GF sowohl haftungs- als auch unternehmensrechtlich einem Kaufmann gleichgestellt. Von einem „Dienstverhältnis“ könne daher nicht im Entferntesten die Rede sein.

Da im vorliegenden Fall die Erzielung von Umsätzen bzw. Gewinnen ausschließlich von den Aktivitäten der beiden Gesellschafter-GF abhängig sei, liege de facto ein Unternehmergewinn und nicht ein Angestelltentgehalt vor. Es ist aus den Entnahmen der Gesellschafter-GF eindeutig ersichtlich, dass sich diese nach der Ertrags- und Liquiditätslage des Unternehmens richten würden.

Da nach objektiver Betrachtung keinesfalls eine Dienstnehmereigenschaft der beiden Gesellschafter-GF gegeben sei, und auch alle Kriterien im vorliegenden Fall nicht für eine Zuordnung in die Einkünfte nach [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) fielen, sei davon auszugehen, dass für solche Fälle die Bestimmungen des [§ 22 Z 3 EStG 1988](#) anzuwenden seien.

In der Ziffer 3 des [§ 22 EStG 1988](#) würden „Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft“ bezogen hätten, angeführt.

Bei den ausgeführten Tätigkeiten der beiden Gesellschafter-GF handle es sich somit um „selbständige Arbeit“.

Was die Eingliederung in den Organismus des Betriebes beträfe, so sei diese nicht mehr und nicht weniger gegeben, als dies bei einem Einzelunternehmer oder einem Gesellschafter einer OG der Fall sei.

Es wäre eine völlige Missachtung des Gleichheitsgrundsatzes, wenn für den gleichen Tätigkeitsbereich mit denselben Arbeits-, Risiko- und unternehmensbezogenen Leistungen verschiedene Steuerbelastungen zur Anwendung kämen.

Da für alle von der Bw. beschäftigten Dienstnehmer, welche mit der Abwicklung der laufenden Agenden des Unternehmens betraut und in die Organisation des Betriebes eingegliedert gewesen seien – was auf die beiden Gesellschafter-GF nicht zuträfe – die entsprechenden

Abgaben termingerecht entrichtet worden seien, bestehe die nunmehrige Nachforderung an DB und DZ nicht zu Recht.

Im Übrigen sei die Frage der Eingliederung in die Organisation des Betriebes nicht Gegenstand der Erhebungen des Finanzamtes gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Herr A war im Streitzeitraum 2009 bis 2011 zu 60 % und Herr B zu 40 % am Stammkapital beteiligt und nahm die Aufgaben der Geschäftsführung seit 17. November 2001 wahr (vgl. Firmenbuch FN 86627g).

Die Abgabenbehörde geht von folgenden GF-Vergütungen aus:

Zeitraum	GF-Vergütungen
1-12/2009	400.000 (= 200.000 + 200.000)
1-12/2010	300.000 (= 150.000 + 150.000)
1-12/2011	200.000 (= 100.000 + 100.000)

Diese Feststellungen ergeben sich aus den von der Bw. vorgelegten Schriftsätzen, dem Firmenbuch (FN 86627g) und den Erhebungsunterlagen der Betriebsprüfung sowie folgender Beweiswürdigung:

Die GF-Vergütungen wurden in den Streitjahren lt. den von der Bw. vorgelegten Gewinn/Verlust-Rechnungen an beide Gesellschafter-GF in gleicher Höhe (2 x 200.000 €, 2 x 150.000 € und 2 x 100.000 €) ausbezahlt.

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag (DB) alle Dienstgeber zu entrichten, 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](#) 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 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#).

Die Bestimmung des § 41 FLAG definiert also die beitragspflichtigen Bezüge und soll gleichzeitig eine klare Abgrenzung von den beitragsfreien Bezügen gewährleisten. Auf Grund

des Gesetzeswortlautes ist folglich bei den beitragspflichtigen Arbeitslöhnen von zwei Gruppen von Bezügen auszugehen:

Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer im Sinne des [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) gewährt werden.

Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#), die an Personen gewährt werden, die an Kapitalgesellschaften wesentlich beteiligt sind.

Gemäß [§ 22 Z 2 EStG 1988](#) (zweiter Teilstrich) fallen unter die Einkünfte aus sonstiger 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) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Zur Auslegung der in der Vorschrift des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG angeführten Bestimmung des [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) wird auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 23.4.2001, [2001/14/0054](#), und 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, vom 18.7.2001, 2001/13/0072, vom 18.7.2001, 2001/13/0063, vom 19.2.2004, 2004/15/007, vom 22.3.2004, 2001/14/0063, 31.03.2004, 2004/13/0021 und vom 10.11.2004, 2003/13/0018 verwiesen.

Wie den Gründen der genannten Erkenntnisse entnommen werden kann, werden Einkünfte nach [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GmbH dann erzielt, wenn - bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse - feststeht,

- dass der Gesellschafter-Geschäftsführer zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes seiner Gesellschaft eingegliedert ist,

- dass ihn weder das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben - also kein Unternehmerwagnis - trifft und

- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, [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 - Weisungsgebundenheit 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 Weisungsgebundenheit 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 Delegierung von bestimmten Arbeiten (vgl. VwGH 26.4.2000, [99/14/0339](#)).

Im Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018, hat der Verwaltungsgerichtshof seine bisherige Judikatur zur Normauslegung des [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) in ausführlicher, analysierender Betrachtung zusammengefasst und die in den darin zitierten Erkenntnissen angestellten Überlegungen unter "Punkt 5" nunmehr wie folgt abgeändert:

"Eine Überprüfung der Rechtsanschauungen, die der Verwaltungsgerichtshof zu den Voraussetzungen einer Erzielung von Einkünften nach [§ 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) in der referierten Judikatur geäußert hat, gibt - auch im Lichte der daraus gewonnenen Erfahrungen - dazu Anlass, die bisher vertretene Rechtsauffassung dahin zu revidieren, dass in Abkehr von der Annahme einer Gleichwertigkeit der zu Punkt 3.3. genannten Merkmale die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung in den Hintergrund zu treten haben und entscheidende Bedeutung vielmehr dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist."

Des Weiteren hat der VwGH in "Punkt 6" des genannten Erkenntnisses seine geänderte Rechtsanschauung wie folgt zum Ausdruck gebracht:

"Liegt bei der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft eine auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführende Weisungsgebundenheit vor, wie sie der Ausdruck "sonst" in der in Rede stehenden Vorschrift unterstellt, dann sind im Falle der klar erkennbaren Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft alle weiteren Merkmale, die vor dem Hintergrund einer weisungsgebundenen Tätigkeit (im Zweifelsfall zusätzlich heranziehbare) Indizien für ein Dienstverhältnis wären, für das Vorliegen des Tatbestandes nach [§ 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) ebenso irrelevant wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaft und tätigem Gesellschafter. Die gesetzlich begründeten Unterschiede zwischen der Rechtsstellung eines Gesellschafter-Geschäftsführers (oder in anderer Weise für die Gesellschaft Tätigen) zu der eines Arbeitnehmers haben ihren Grund in den Anknüpfungen der arbeits-, sozial- und haftungsrechtlichen Schutzgesetze an das Vorliegen eines Rechtsverhältnisses im Sinne des Arbeitsrechtes, das zufolge der Eigenart der hier untersuchten Leistungsbeziehung häufig nicht vorliegt."

Diesen Rechtsstandpunkt hat der Verwaltungsgerichtshof in zahlreichen auf dieses Erkenntnis folgenden Erkenntnissen wiederholt (vgl. stellvertretend für viele die Erkenntnisse vom 17.4.2008, Zl. 2008/15/0084, sowie vom 23.9.2010, Zl. 2010/15/0121).

Diese Eingliederung erscheint im vorliegenden Fall jedenfalls als gegeben. Die Gesellschafter-Geschäftsführer A und B vertreten die Bw. laut Firmenbuch seit 17. November 2001 selbstständig. Aus der Aktenlage ist nicht erkennbar, dass deren Aufgabe die Abwicklung eines konkreten Projektes oder Arbeitsauftrages war. Vielmehr lässt sich aus dem Akteninhalt ableiten, dass die Geschäftsführer kontinuierlich für die Bw. in deren Aufgabenbereich tätig waren und ihnen die Leitung der Gesellschaft und die Entscheidung und Verfügung in allen Angelegenheiten, die nicht nach Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Gesellschafterbeschluss der Generalversammlung vorbehalten sind, oblag (siehe u.a. Gesellschaftsvertrag Punkt 6.5). Wie bereits in der Berufungsvorentscheidung zutreffend ausgeführt, wurden die Vergütungen der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer auch in der Gewinn- und Verlustrechnung der o.a. Streitjahre als Personalaufwand verbucht und sind diesen auch zugeflossen; eine Beschlussfassung der Generalversammlung über etwaige Ausschüttungen an die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer wurde weder vorgelegt noch behauptet.

Vor dem Hintergrund des vom VwGH 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 das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Geschäftsführer ohne Zweifel gegeben (vgl. VwGH vom 25.1.2012, [2008/13/0135](#)).

Auf Grund der angeführten Umstände und unter Hinweis auf die aktuelle und nunmehr ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind die anderen Kriterien, nämlich das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses der Gesellschafter-Geschäftsführer und die Modalitäten ihrer Entlohnung nicht mehr relevant.

Die vom Prüfer angestellte Berechnung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag wurde von der Bw. nicht in Zweifel gezogen.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 25. März 2013