



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., als Gesamtrechtsnachfolger der GesmbH, vertreten durch Appelator SteuerberatungsgesmbH, 1090 Wien, Garnisongasse 1/16, vom 5. Jänner 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 22. Dezember 2008 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Kalenderjahre 2002 bis 2005 nach der am 4. Juni 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind aus den folgenden Entscheidungsgründen zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob für die Bezüge der Gesellschafter-Geschäftsführer (Ges-Gf.) DB und DZ zu entrichten ist, weil diese Bezüge zu Einkünften im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 führen.

Geschäftsführer der Bw. war im zu beurteilenden Zeitraum 2002 bis 2005 Herr R., der an dem Unternehmen der Bw. zu 100% beteiligt war. Für die Geschäftsführerbezüge sind im Zeitraum 2002 bis 2005 weder Dienstgeberbeitrag noch der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag bezahlt worden. Die Geschäftsführerbezüge betrugen laut Ergebnis der durchgeführten Außenprüfung

im Jahre 2002 € 56.983,91, im Jahre 2003 € 28.682,11, im Jahre 2004 € 63.572,24 und im Jahre 2005 84.200,37. Mit Bescheiden vom 22. Dezember 2008 setzte das Finanzamt, den Prüfungsfeststellungen folgend den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unter Einbeziehung der Geschäftsführerbezüge fest.

Die ursprünglichen Abgabenbescheide vom 4. November 2006 wurden mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates zu GZ RV/0202-W/07 aufgehoben.

In der Berufung gegen die Bescheide vom 22. Dezember 2008 verweist die Bw. auf die Berufung gegen die behobenen Bescheide vom 11. November 2006, in welcher im wesentlichen vorgebracht wurde:

Die Bw. verweist hier auf ein nach dem Geschäftsführervertrag bestehendes Unternehmerrisiko und bringt für ihren Standpunkt vor, dass die Bezüge des Geschäftsführers nach der vor dem Erkenntnis des verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes bestehenden Rechtsprechung nicht als dienstgeberabgabepflichtig zu sehen waren.

Es entspreche nicht der Rechtsauslegung der Bw., dass alleine das längerfristige Tätigwerden für einen Auftraggeber „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ erfülle.

Selbst bei Vorliegen einer Abgabepflicht dem Grunde nach, werde der Zeitpunkt der Abgabepflicht durch die Auszahlung determiniert. Die Bw. legte hiezu eine Tabelle mit den tatsächlichen Bezügen in diesen vier Jahren bei, weil der Prüfer lediglich die Gesamtsumme der Geschäftsführerbezüge durch vier dividiert habe.

Beantragt wurde weiters die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung.

In der am 4. Juni 2009 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt: dass sich im Akt ein offener Antrag auf Erlass der Abgaben nach § 236 BAO befindet.

Unter Hinweis insbesonders auf den Punkt Reiseentschädigungen des im Akt erliegenden Geschäftsführervertrages (Absatz 3, sonstige Aufwendungen) wendete die Bw. erneut das Bestehen eines Unternehmerrisikos ein.

Die Höhe der oben wiedergegebenen Geschäftsführerbezüge wurde ausdrücklich von den Berufungsparteien außer Streit gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die eingangs wiedergegebenen Prüfungsfeststellungen ergeben sich aus der Aktenlage und blieben im übrigen unwidersprochen. Diese können daher als unstrittig dem gegenständlichen Berufungsverfahren zu Grunde gelegt werden.

Die tatsächlichen Geschäftsführerbezüge in den Streitjahren ergeben sich ihrer Höhe nach aus dem Schreiben der Bw. vom 14. Juni 2006 sowie dem Akteninhalt. Die Höhe der Geschäftsführerbezüge war daher in dieser Höhe den einzelnen Kalenderjahren zuzurechnen und daher die Abgabenfestsetzungen entsprechend abzuändern. Mit dem Einwand, dass die Bezüge des Gesellschafters Geschäftsführers in tatsächlicher Höhe und nicht gleichmäßig aufgeteilt auf die Kalenderjahre 2002 – 2005 anzusetzen sind, befindet sich die Bw. im Recht.

Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag

	2002	2003	2004	2005
Bemessungsgrundlage	199.056,25	184.878,01	222.340,14	286.613,15
Dienstgeberbeitrag	8.957,53	8.319,51	10.005,31	12.897,59
Für den obigen Zeitraum bereits gebucht	6.393,26	7.028,82	7.144,56	9.108,58
Nachzahlung	2.564,27	1.290,69	2.860,75	3.789,01
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	875,85	776,49	889,36	1.146,45
Für den obigen Zeitraum bereits gebucht	625,13	644,36	611,71	786,30
Nachzahlung	250,72	132,13	277,65	360,15

Festsetzung des Säumniszuschlages zum Dienstgeberbeitrag

	2002	2003	2004	2005
Bemessungsgrundlage	2.564,27	1.290,69	2.860,75	3.789,01
Säumniszuschlag	51,28	25,81	57,21	75,78

Für die Geschäftsführerbezüge bei Vorliegen einer wesentlichen Beteiligung (mehr als 25%) ist wie folgt auszuführen:

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

§ 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. I Nr. 818/1993, normiert u.a.:

Dienstnehmer im Sinne der Regelungen betreffend den Dienstgeberbeitrag sind 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 des EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF StRefG 1993, BGBl. I Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag 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 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.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur ausführt, ist § 41 Abs. 2 FLAG dahingehend auszulegen, dass der Verweis auf § 22 Z 2 EStG 1988 lediglich den zweiten Teil (Teilstrich) der letztgenannten Bestimmung erfasst.

§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 normiert u.a.:

Unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit fallen nur 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 Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 % beträgt.

§ 47 Abs. 2 EStG 1988 normiert u.a.:

Ein Dienstverhältnis liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Zur Auslegung der in der Vorschrift des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG angeführten Bestimmung des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich 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, und vom 18.7.2001, 2001/13/0063, verwiesen.

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

dass der Ges-Gf zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der 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.

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 - 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 zur Bestimmung des durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten Typusbegriffes des steuerlichen Dienstverhältnisses verlieren, gehören vor allem eine feste Arbeitszeit, ein fester Arbeitsort, die arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Arbeits- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 24.10.2002, 2002/15/0160).

Insgesamt stellt somit das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses - abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit - vor allem auf das Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft ab, während die Kriterien des Fehlens des Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens

einer Entlohnung - laut jüngster, revidierter Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. November 2004, 2003/13/0018 - in den Hintergrund zu treten haben.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitsgebers 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 die Eingliederung (vgl. die Erkenntnisse vom 21. Dezember 1999, 99/14/0255, vom 27. Jänner 2000, 98/15/0200, vom 26. April 2000, 99/14/0339 und vom 23. April 2001, 2001/14/0054).

Im vorliegenden Fall war Herr R. laut im Akt erliegenden Geschäftsführervertrag für die Bw als Geschäftsführer tätig und vertritt diese selbständig seit 4 August 1999 selbständig

Dem Gf. oblag somit "die Leitung und Überwachung des Unternehmens im Ganzen". Dass der Gf. die Geschäftsführeragenden seit Jahren wahrnimmt wurde nicht bestritten und ist in Anbetracht der oben zitierten Judikatur auseichend für die Bejahung der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bw.

Vor dem Hintergrund des vom VwGH vertretenen funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist durch die unbestrittenen kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für den Geschäftsführer das Merkmal der Eingliederung ohne Zweifel gegeben.

Die in der Berufung vorgebrachten Argumente der erfolgsabhängigen Honorierung und Auszahlung abhängig von der Liquidität der Gesellschaft, somit des Vorliegens eines Unternehmensrisikos gehen mangels rechtlicher Relevanz ins Leere. Ausschlaggebend ist, dass der Gf. tatsächlich und ohne Unterbrechung als Geschäftsführer tätig war.

Wien, am 18. Juni 2009