



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 16

GZ. RV/2936-W/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., W.,L-Platz, vertreten durch Rudolf Stark, 1020 Wien, Taborstraße 10, vom 24. September 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk vom 6. September 2007 betreffend Festsetzung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2001 bis 31. Dezember 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, an der E.T. und Mag. G.T. zu je 50% beteiligt sind. Letzterer nahm im Streitzeitraum die Agenden der Geschäftsführung wahr, E.T. fungierte bis 24.2.2004 als Geschäftsführerin, ab 18.2.2004 als Prokuristin.

Im Zuge einer den Zeitraum 2001 bis 2004 umfassenden Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass für die an die wesentlich beteiligten Gesellschafter geflossenen Beträge Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nicht entsprechend der ab 1994 geänderten Rechtslage abgeführt worden sind.

Mit Abgabenbescheiden vom 18.1.2006 wurde der Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für diese Beträge nachgefordert.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde ausgeführt, auf Grund der Umgründung gemäß Art III UmgrStG seien Verbindlichkeiten der Gesellschaft gegenüber den Gesellschaftern entstanden, die nur soweit rückbezahlt würden, als dies für den Lebensunterhalt der beiden Gesellschafter notwendig und für die Gesellschaft möglich sei. Die beiden Gesellschafter würden keine regelmäßige Entlohnung beziehen; lediglich für die Berechnung der Beitragsgrundlage für die Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft hätten Beitragsgrundlagen ermittelt werden müssen.

Mit Vorhalt vom 11.5.2006 wurde der Bw. mitgeteilt, dass die strittigen Abgaben von den in den Gewinn- und Verlustrechnungen ausgewiesenen Geschäftsführerbezügen und nicht von den Rückzahlungen vorgeschrieben worden seien. Darüber hinaus wurde die Bw. darauf hingewiesen, dass bisher die Vorteile aus der Privatnutzung der firmeneigenen Kraftfahrzeuge unberücksichtigt geblieben seien.

In der dazu eingebrachten Stellungnahme brachte die Bw. vor, die auf Grund der Umgründung der Gesellschaft entstandenen Verbindlichkeiten gegenüber den Gesellschaftern stellten ein Risiko dar, weil sie nur bei einer erfolgreichen Entwicklung des Unternehmens zur Auszahlung gelangen würden, soweit dies die Zahlungsfähigkeit der Gesellschaft zulasse.

Auch in der Beziehung zu den kreditgebenden Bankpartnern seien die Gesellschafter nicht aus der persönlichen Haftung entlassen worden.

Das Unternehmerrisiko von wesentlich beteiligten Gesellschaftern sei in vielen Fällen zumindest bis zur Höhe der Beteiligung am Stammkapital und im Bereich der Substanz und der stillen Reserven der Gesellschaft gegeben.

Die mit der Führung der Generalversammlung verbundenen strategischen Entscheidungen brächten immer auch die Möglichkeit von Fehlern mit sich und seien die Gesellschafter dem Risiko des Misserfolges des unternehmerischen Handelns ausgesetzt.

Dieser Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung stattgegeben und die angefochtenen Bescheide mit der Begründung aufgehoben, Festsetzungsbescheide gemäß § 201 BAO hätten die gesamte Abgabe festzusetzen und nicht bloß die Nachforderung zu enthalten, um welche sich die Selbstberechnung als zu niedrig erweise.

In weiterer Folge wurden neue Bescheide betreffend Festsetzung von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unter Zugrundelegung der von den Gesellschaftern in den Einkommensteuererklärungen offen gelegten Bezüge und unter Hinzurechnung des Vorteiles aus der Privatnutzung der firmeneigenen Kraftfahrzeuge erlassen und DB und DZ in folgender Höhe nachgefordert:

	Bemessungsgrundlage	DB	DZ
2001	57.205,08 €	2.574,23 €	291,75 €
2002	68.607,97 €	3.087,35 €	301,87 €
2003	58.778,07 €	2.645,01 €	246,87 €
2004	45.474,94 €	2.046,37 €	181,89 €

Gegen diese Bescheide wurde neuerlich das Rechtsmittel der Berufung erhoben und auf die Begründung der ursprünglichen Berufung und die Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Behörde nahm folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Frau E.T. und Herr Mag. G.T. sind zu je 50% an der Bw. beteiligt.

Herr Mag. G.T. nimmt die Aufgaben der Geschäftsführung seit 31.10.2001 wahr, Frau E.T. war Geschäftsführerin von 31.10.2001 bis 24.2.2004 und vertritt die Bw. seit 18.2.2004 als Prokuristin.

In den Gewinn- und Verlustrechnungen der Bw. hinsichtlich der Streitjahre sind Geschäfts-führerbezüge als betrieblich veranlasste Aufwendungen ausgewiesen.

Diese Feststellungen gründen sich auf die im Akt befindlichen Unterlagen, die Bilanzen der Bw. und auf die Tatsache, dass die wesentlich beteiligten Gesellschafter in den Streitjahren folgende Beträge als Einkünfte aus selbständiger Arbeit (inklusive der Vorteile aus der Privatnutzung der firmeneigenen Kraftfahrzeuge) erklärten:

2001	2002	2003	2004
57.205,08 €	68.607,97 €	58.778,07 €	45.474,94 €

Rechtliche Beurteilung:

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

Entsprechend der Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 geltenden Fassung BGBl. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis i.S.d. § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen i. S. d. § 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. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art i. S. d. § 22 Z 2 EStG 1988.

Nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus 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 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt (§ 22 Z 2 EStG 1988).

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes (WKG).

Im Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, stellte der Verwaltungsgerichtshof klar, 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 zu erkennen wäre.

Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. des 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. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052).

Unerheblich ist, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist.

Entsprechend dem der Behörde vorliegenden Firmenbuchauszug übt Herr Mag. G.T. die Geschäftsführung seit 31.10.2001 aus. Frau E.T. war bis 24.2.2004 Geschäftsführerin der Bw. und ist seither als Prokuristin tätig.

Vor dem Hintergrund des vom Verwaltungsgerichtshof 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 für die beiden Gesellschafter das Merkmal der Eingliederung ohne Zweifel gegeben (VwGH v. 23.11.2004, 2004/15/0068).

Zum Vorbringen in der Berufung, die beiden Gesellschafter wären von den kreditgebenden Bankpartnern nicht aus der persönlichen Haftung entlassen worden, weshalb ein Unternehmerrisiko der Gesellschafter gegeben sei, ist folgendes anzumerken: Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Risiko, das Gesellschafter-Geschäftsführer im Falle der Übernahme einer Haftung für Verbindlichkeiten der Gesellschaft tragen, der Gesellschaftersphäre zuzuordnen und ist damit kein Indiz für ein Unternehmerwagnis im Bereich der Geschäftsführungstätigkeit (VwGH 30.10.2003, 2003/15/0072).

Zu den Ausführungen, in der derzeitigen Besteuerung der Bezüge der Gesellschafter-Geschäftsführer als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit liege eine extreme Benachteiligung, ist anzumerken, dass der Verfassungsgerichtshof im Erkenntnis G109/00 bereits mit dieser Problematik befasst war und ausführte, gegen die beanstandete „Schlechterstellung“ des geschäftsführenden Mehrheitsgesellschafters bestünden im Hinblick auf den auch den Gesetzgeber bindenden Gleichheitssatz keine verfassungsrechtlichen Bedenken.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 26. November 2007