



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Radschek und die weiteren Mitglieder OR Mag. Wolfgang Tiwald, Oswald Heimhilcher und Robert Hauser über die Berufung der A-Ges.m.b.H., W, vertreten durch Ecovis Austria Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs Ges.m.b.H., 1060 Wien, Schmalzhofgasse 4, vom 17. März 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk, vertreten durch AD Schmölz, vom 17. Februar 2003 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) für den Zeitraum 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2001 nach der am 13. Dezember 2004 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid wird abgeändert.

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) wird für den Zeitraum 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2001 ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 78.123,30 € in Höhe von 3.515,55 € festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Im Anschluss an eine Lohnsteuerprüfung im Unternehmen der berufungswerbenden Gesellschaft (Bw.) wurde dieser mit Bescheid vom 17. Februar 2003 der Dienstgeberbeitrag (DB) zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen nach § 41 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) für die den beiden am Stammkapital wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern, H und G, in den Jahren 1999 und 2000 gewährten Vergütungen vorgeschrieben.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung wurde vorgebracht, bei den an die beiden genannten Gesellschafter-Geschäftsführer zur Auszahlung gelangten Vergütungen handle es sich nicht um Geschäftsführervergütungen sondern um in Rechnung gestellt Planungsleistungen. Diese seien von den beiden Gesellschafter-Geschäftsführern im Rahmen ihrer Einkommensteuerveranlagung als Einkünfte gemäß § 22 Zif. 1 EStG 1988 (freiberufliche Einkünfte) versteuert worden. Allfällige Geschäftsführervergütungen müssten gemäß § 22 Zif. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 versteuert werden. Die gesamte restriktive Judikatur der Höchstgerichte beziehe sich ausschließlich auf Einkünfte gemäß § 22 Zif. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 und nicht auf die Einkünfte der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer.

Betreffend die Fakturierung seien jedoch Fehler unterlaufen. Man habe diese Leistungen bis zum 30. Juni 2000 ohne Umsatzsteuer fakturiert, da man fälschlicherweise davon ausgegangen sei, dass jegliche Leistung eines Gesellschafters eine Geschäftsführervergütung darstelle, obwohl nachweislich umsatzsteuerpflichtige Planungs- und Architekturleistungen erbracht worden seien. Dieser Fehler sei berichtigt worden. Alle nachfolgenden Rechnungen seien mit Umsatzsteuerausweis ausgestellt worden, da die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer als Einzelunternehmer eindeutig als Unternehmer im Sinne des UStG 1994 anzusehen seien.

Die Vorschreibung von DB erfolge daher rechtswidrig, da die anfängliche unrichtige „Nichtinrechnungstellung“ von Umsatzsteuer bzw. die unrichtige Kontobezeichnung „GF-Vergütungen“ keine DB-Pflicht auslösen könne.

Vom Finanzamt wurde anlässlich der Übermittlung des Arbeitsbogens der Lohnsteuerprüfung auf die darin abgehefteten Kopien der Daueraufträge zur Überweisung von monatlich 50.000,-- S an die beiden genannten Gesellschafter-Geschäftsführer hingewiesen, woraus eine regelmäßige Entlohnung abgeleitet werden könne.

Auf Anfrage durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde von der Bw. mitgeteilt, dass es zwischen den Gesellschaftern und der Bw. keine schriftlichen sondern ausschließlich mündliche Vereinbarungen gäbe. Dies betreffe sowohl die Führung der Gesellschaft als auch die zur Bearbeitung übernommenen Projekte.

Die Akquirierung der Aufträge sei durch die Bw. erfolgt, wobei die Entscheidung über die Durchführung des jeweiligen Projektes von der Geschäftsführung getroffen worden sei. Die Planungsleistungen seien aufgrund mangelnder Ressourcen der Bw. an Subunternehmer – darunter auch an die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer - vergeben worden. Diese Ziviltechnikerleistungen seien zu fremdüblichen Stundensätzen an die Bw. verrechnet worden.

Die Modalitäten hinsichtlich der Honorarlegung seien im Zuge der Projektvergabe zwischen Auftragnehmer und Auftraggeber besprochen worden. Das Honorar sei auf Basis der Honorarordnung festgelegt worden. Die Überprüfung der Honorarnoten sei im Rahmen der normalen

Rechnungskontrolle des Unternehmens erfolgt. Die Aufwendungen, die den Gesellschafter-Geschäftsführern bei der Ausführung ihrer Planungsleistungen entstanden seien, seien in deren jeweiligen Jahresabschlüssen bzw. Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen dargestellt.

In der am 13. Dezember 2004 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung bekräftigte der steuerliche Vertreter der Bw., dass von den beiden genannten Gesellschaftern ausschließlich Ziviltechnikerleistungen erbracht worden seien.

Der Amtsvertreter wies auf den Umstand hin, dass die Vergütungen an die beiden Gesellschafter mittels Dauerauftrag überwiesen worden seien. Dies lasse auf ein Dauerschuldverhältnis schließen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Es wurde von folgendem entscheidungsrelevanten Sachverhalt ausgegangen:

Die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer sind zu 44% (H) bzw. 45% (G) am Stammkapital der Bw., welche ein Planungsbüro betreibt, beteiligt. Die restlichen Anteile werden von zwei weiteren Gesellschaftern gehalten, von denen der eine als weiterer Geschäftsführer und der andere als Gesamtprokurist fungiert. Zur Vertretung der Bw. sind jeweils zwei Geschäftsführer gemeinsam oder ein Geschäftsführer in Gemeinschaft mit dem Gesamtprokuristen befugt. Die beiden namentlich genannten Gesellschafter-Geschäftsführer vertreten die Bw. seit 26. Jänner 1994 jeweils gemeinsam mit einem weiteren Geschäftsführer oder dem Gesamtprokuristen (vgl. Firmenbuchauszug).

Die Akquirierung von Projekten durch die Bw. erfolgte im Streitzeitraum durch die Geschäftsleitung; diese verfügte auch die Vergabe an die jeweiligen Subunternehmer sowie an die beiden namentlich genannten Gesellschafter-Geschäftsführer. Die diesbezüglichen Modalitäten wurden im Zuge der Projektvergabe – wie zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer – besprochen. Das Honorar wurde auf Basis der Honorarordnung festgelegt. Sämtliche Vereinbarungen zwischen der Bw. und den beiden namentlich genannten Gesellschafter-Geschäftsführern wurden mündlich getroffen, eine schriftliche Niederlegung dieser Vereinbarungen erfolgte nicht (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 23. August 2004).

Im Jahr 1999 erhielten die beiden genannten Mehrheitsgesellschafter mittels Dauerauftrages von Jänner bis September jeder monatlich 50.000,00 S (vgl. Arb.B. S.132 ff.) überwiesen.

Mit Honorarnote vom 31.12.1999 stellte Herr G für seine im Jahr 1999 erbrachten Leistungen den Betrag von 500.000,-- S zuzüglich 100.000,- S MWSt in Rechnung, wobei darauf hingewiesen wurde, dass der Betrag von 500.000,00 S bereits an ihn überwiesen worden sei (Arb.B. S. 109).

Herr H stellte mit Honorarnote vom 30.6.2000 für die im Jahr 1999 erbrachten Leistungen einen Betrag von 450.000,00 S zuzüglich 90.000,00 S MWSt in Rechnung, ebenfalls mit dem Hinweis, dass der Betrag von 450.000,00 S bereits (im Jahr 1999) überwiesen worden sei (Arb.B. S. 107). Des Weiteren wurde mit Honorarnote vom 21.12.2000 ein Betrag von 125.000,00 S zuzüglich 25.000,00 S MWSt für im Jahr 2000 erbrachte Leistungen in Rechnung gestellt, wobei auch dieser Betrag schon vorher angewiesen wurde (Arb.B. S. 108). Beigelegt wurden diesen Honorarnoten so genannte Leistungsaufzeichnungen, in denen unter Anführung eines Stundensatzes von 1.500,00 S der Arbeitsaufwand für bestimmte Projekte in Stunden angeführt wurde (Arb.B. S. 121, 131).

Die Entlohnung erfolgte sowohl für Planungsarbeiten als auch für Tätigkeiten im Rahmen der Geschäftsführung (vgl. Schreiben von Herrn H an sein zuständiges Finanzamt).

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den oben angeführten Unterlagen sowie dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters der Bw. und ist folgender rechtlicher Würdigung zu unterziehen:

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

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 geltenden Fassung BGBl. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 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 iSd § 22 Z. 2 EStG 1988.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur ausführt, sind § 41 Abs. 2 und 3 FLAG dahingehend auszulegen, dass der Verweis auf § 22 Zif. 2 EStG 1988 lediglich Teilstrich 2 der letztgenannten gesetzlichen Bestimmung erfasst.

Unter Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Zif. 2 EStG 1988 fallen (neben anderen taxativ aufgezählten Einkünften) gemäß § 22 Z. 2 Teilstrich 2 leg.cit 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. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von

zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt war.

Die Bestimmung des § 47 Abs. 2 EStG 1988, auf welche die Vorschrift des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 leg. cit. zur Umschreibung der Merkmale eines Dienstverhältnisses verweist, normiert in ihrem ersten Satz, dass ein Dienstverhältnis vorliegt, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Der zweite Satz des § 47 Abs. 2 EStG 1988 umschreibt die Tatbestandsvoraussetzung des ersten Satzes dahin, dass der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft dann schuldet, 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.

In seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, ZI. 2003/13/0018, welches in einem nach § 13 Abs. 1 Zif. 1 VwGG gebildeten Senat getroffen wurde, ist der Verwaltungsgerichtshof hinsichtlich der Auslegung der Bestimmung des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 im Hinblick auf § 47 Abs. 2 EStG 1988 in Abkehr von der bisher vertretenen Rechtsauffassung in Punkt 5.2. zu folgender Ansicht gelangt:

"5. 2. Die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 beschreibt das steuerrechtliche Dienstverhältnis allerdings mit zwei Merkmalen, nämlich der Weisungsgebundenheit einerseits und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers andererseits. Diese beiden Merkmale gehen nach der vom Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 1. März 2001 zum Ausdruck gebrachten Sichtweise, der sich der Verwaltungsgerichtshof anschließt, nicht in einem Oberbegriff der Weisungsunterworfenheit auf. In den hg. Erkenntnissen vom 17. Mai 1989, 85/13/0110, Slg. NF. Nr. 6.403/F (zitiert im genannten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes), vom 31. Juli 1996, 95/13/0220, Slg. NF. Nr. 7.111/F, vom 9. Juli 1997, 95/13/0289, vom 23. Mai 2000, 97/14/0167, vom 20. Dezember 2000, 99/13/0223, Slg. NF. Nr. 7.569/F, vom 25. Jänner 2001, 95/15/0074, und zuletzt vom 24. Juni 2004, 2001/15/0113, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass (nur) in Fällen, in denen die im Gesetz festgeschriebenen Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen ist.

Wird das in § 47 Abs. 2 EStG 1988 normierte Tatbestandselement der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck "sonst" in § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigt (oder im Verständnis des oben referierten hg. Erkenntnisses vom 23. April 2001, 2001/14/0054, "hinzugedacht"), dann kann sich der Ausdruck "alle" in derselben - auf die gesetzliche Definition des

steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG verweisenden - Vorschrift damit (primär) nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers beziehen. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann in einer dem Gesetzeswortlaut verpflichteten Auslegung Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nur noch in solchen Fällen zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre.

*Hievon wird in aller Regel aber nicht auszugehen sein, weil die Frage nach der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft weiterhin nach jenem zu Punkt 4.1. referierten Verständnis von diesem Tatbestandsmerkmal zu beantworten ist, zu dem der Verwaltungsgerichtshof in seiner bisherigen Rechtsprechung gefunden hat. Nach diesem Verständnis wird dieses für die Erfüllung des Tatbestandes der Einkünfteerzielung nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 notwendige Merkmal durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird, ohne dass dabei von Bedeutung wäre, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde. Mit der Erzielung von Einkünften aus Vergütungen im Sinne des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 werden zufolge der Qualität dieser Vorschrift als *lex specialis* gegenüber anderen Einkünfteerzielungen diese nämlich - wie dies der Verwaltungsgerichtshof schon in seinem bereits zitierten Erkenntnis vom 26. November 2003, 2001/13/0219, so entschieden hat - durch eine solche Tätigkeit rechtlich verdrängt, welche durch einen Steuerpflichtigen in seiner Eigenschaft als Gesellschafter jener Gesellschaft gegenüber erbracht wird, an der er im Sinne des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 wesentlich beteiligt ist."*

In Punkt 4.1. des zitierten Erkenntnisses wird hinsichtlich des Kriteriums der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes folgende Ansicht wiedergegeben:

"4. 1. Die Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft hat der Verwaltungsgerichtshof 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 als verwirklicht angesehen.

Das Überwiegen der Tätigkeit im operativen Bereich der Gesellschaft über die Aufgaben der Geschäftsführung hat der Verwaltungsgerichtshof mit der Begründung als bedeutungslos beurteilt, dass die Bestimmung des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 an den Inhalt der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten und an seine handelsrechtliche

Stellung nicht anknüpft, weshalb der Annahme einer Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft auch der Umstand nicht entgegen steht, dass der Gesellschafter nicht handelsrechtlicher Geschäftsführer der Gesellschaft ist. Im hg. Erkenntnis vom 26. November 2003, 2001/13/0219, hat der Verwaltungsgerichtshof entschieden, dass es der Beurteilung der Einkünfte als solcher nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht entgegensteht, wenn die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft erbracht werden, sonst eine andere Qualifizierung der daraus erzielten Einkünfte, etwa als solcher nach § 22 Z. 1 EStG 1988, geböte.

Vor dem Hintergrund des funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft wurden in der genannten Judikatur den Sachverhaltskomponenten der Anwesenheit des Gesellschafters in den Betriebsräumlichkeiten der Gesellschaft, der Vorgabe eines festen Arbeitsplatzes und einer festen Arbeitszeit und des Unterworfenseins unter betriebliche Ordnungsvorschriften keine Bedeutung zugebilligt und wurde ausgesprochen, dass es der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht entgegensteht, wenn dem Geschäftsführer in den Räumlichkeiten der Gesellschaft kein Büro eingeräumt ist, wenn er die Tätigkeit für das Unternehmen nicht in dessen Räumlichkeiten verrichtet und Geschäftsführungsfunktionen auch für andere Kapitalgesellschaften übernommen hat. Auch eine größere Entfernung des Wohnsitzes oder des Ortes einer weiteren Betätigung des Geschäftsführers vom Sitz der Gesellschaft hat der Gerichtshof der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft als nicht hinderlich beurteilt."

Entsprechend diesen im zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes getroffenen Ausführungen ist es vollkommen unerheblich, welche Leistungen durch die Gesellschafter-Geschäftsführer für die Bw. erbracht wurden. Auch Vergütungen für Ziviltechnikerleistungen stellen daher unter den gegebenen Umständen Einkünfte gemäß § 22 Zif. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 dar. Wesentliches Kriterium ist die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes. Da die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer seit 1994 sowohl mit der Führung der Geschäfte der Bw. (Akquisition von Projekten und Vergabe an Subunternehmen) als auch mit diversen Planungsarbeiten betraut sind, ist von einer auf Dauer angelegten kontinuierlichen Leistung der Gesellschafter-Geschäftsführer für die Bw. auszugehen. Dementsprechend kann eine Eingliederung der beiden namentlich genannten Gesellschafter-Geschäftsführer nicht ernstlich in Frage gestellt werden.

Die den beiden Gesellschafter-Geschäftsführern gewährten Vergütungen verwirklichen damit den Tatbestand des § 22 Zif. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 und sind gemäß § 41 Abs. 3 FLAG in die Bemessungsgrundlage für den DB einzubeziehen. Dabei sind aber lediglich die Nettobeträge in Ansatz zu bringen, da die in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge - als "durchlaufende

Posten" - weder im Rahmen der Bilanzierung noch im Rahmen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung als Einnahmen zu erfassen sind.

Es ergibt sich somit folgende Neuberechnung:

Gesellschafter-GF	1999	2000	1999-2001
H	500.000,00 S	125.000,00 S	
G	450.000,00 S		
Bemessungsgrundlage	950.000,00 S	125.000,00 S	1.075.000,00 S
in Euro	= 69.039,20 €	= 9.084,10 €	= 78.123,30 €
DB in ATS	42.750,00 S	5.625,00 S	48.375,00 S
= DB in Euro	= 3.106,76 €	= 408,79 €	= 3.515,55 €

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 29. Dezember 2004