



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden n5 und die weiteren Mitglieder n6, Mag. n7 und n8 im Beisein des Schriftführers Mag. n9 über die Berufung der bw, vertreten durch vt, vom 27. Jänner 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes fa vom 25. Jänner 2005 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen 2001, 2002 und 2003 nach der am 15. Februar 2013 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise (im Umfang der Berufungsvorentscheidung) Folge gegeben.

Für die streitgegenständlichen Jahre werden die Abgaben wie folgt festgesetzt:

2001:

Bemessungsgrundlage Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen:

bisher € 52.392,22; Hinzurechnung lt. Berufungsentscheidung € 68.551,27;

Bemessungsgrundlage Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen

neu: € 120.943,49; DB-Satz 4,50 %; ergibt DB neu von € 5.442,46 (bisher € 2.357,65);

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag: € 0,00 (bisher 334,24);

2002:

Bemessungsgrundlage Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen:

bisher € 156.533,11; Hinzurechnung lt. Berufungsentscheidung € 108.667,42;

Bemessungsgrundlage Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen

neu: € 265.200,53; DB-Satz 4,50 %; ergibt DB neu von € 11.934,02 (bisher € 7.043,99);

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag: € 0,00 (bisher 471,53);

2003:

Bemessungsgrundlage Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen:
bisher € 170.914,22; Hinzurechnung lt. Berufungsentscheidung € 116.140,00;

Bemessungsgrundlage Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen
neu: € 287.054,22; DB-Satz 4,50 %; ergibt DB neu von € 12.917,44 (bisher € 7.691,14);

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag: € 0,00 (bisher 500,69);

Entscheidungsgründe

Mit **Abgabenbescheiden vom 25. Jänner 2005** über die Jahre 2001 bis 2003 wurde für die Berufungswerberin (Bw) vom Finanzamt fa Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) in folgender Höhe festgesetzt: 2001: DB € 3.497,91, DZ € 334,24; 2002: DB € 5.440,81, DZ € 471,53; 2003: DB € 5.777,10, DZ € 500,69; In der Begründung verweisen die Bescheide auf den ihnen angeschlossenen Prüfungsbericht.

Der Prüfungsbericht vom 25.1.2005 enthält folgende Feststellungen:

"Die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer kamen vertraglich überein, ein monatliches Entgelt von der Bw zu beziehen, welches zunächst für drei Wirtschaftsjahre gilt. Zum Bilanzstichtag 31.3.2004 soll geprüft werden, inwieweit die Bezüge dem Unternehmenserfolg entsprechen. Bei Betriebsgewinn erhält jeder der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer je 40 % davon, 20 % verbleiben im Unternehmen, bei Verlust ist dieser zu je 40 % von den Geschäftsführern zu tragen. Die Bilanzergebnisse der in Betracht kommenden Wirtschaftsjahre wurden zusammen gerechnet und daraus die Prüfung für einen eventuellen Anspruch auf Gewinnbeteiligung bzw. Verlustausgleich ermittelt. Die Aufsummierung der drei Bilanzjahre zur Feststellung eines Unternehmerwagnisses kann nicht akzeptiert werden. Jedes Wirtschaftsjahr ist für sich zu betrachten. Bei separater Betrachtungsweise liegen zwei Bilanzjahre mit Verlust vor, welcher jedoch durch das dritte Bilanzjahr, welches einen Gewinn ergab, deutlich niedriger ausfällt. Es liegt daher kein sichtbares Unternehmerwagnis vor. Die Geschäftsführerentgelte sind daher DB- und DZ-pflichtig. Für die Wirtschaftsjahre 2001 bis 2003 stellen sich die Entgelte der beiden Geschäftsführer wie folgt dar: bis 05/2002 monatlich € 3.633,64; ab 06/2002 monatlich € 4.360,00; Die Wirtschaftsjahre erfassen jeweils den Zeitraum von April bis März. Zusätzlich werden die Beiträge zu Kranken- und Pensionsversicherung (GSVG) übernommen. Laut Geschäftsführervertrag steht den beiden Geschäftsführern jeweils ein Dienstwagen zur privaten Nutzung zur Verfügung. Für diesen Vorteil ist ein Sachbezug anzusetzen. Es handelt sich um PKW's mit dem jeweils höchsten für den Sachbezug in Betracht kommenden Wert (€ 510 monatlich). Das zurückbezahlte Entgelt in Höhe von

insgesamt € 16.628,00 kann erst bei einer Lohnabgabenprüfung für das Jahr 2004 berücksichtigt werden (für die Geschäftsführerentgelte 2004)".

Mit **Schriftsatz vom 27. Jänner 2005** berief die steuerrechtliche Vertretung gegen obgenannte Bescheide und wandte wie folgt ein:

„1) Sachverhalt:

Laut Gesellschaftsvertrag vom 8.05.2001 haben Herr gf1 und Herr gf2 eine Ziviltechniker GmbH begründet. Gegenstand des Unternehmens ist der Betrieb eines Architektur- und Ziviltechnikerbüros. Vor der Begründung der GmbH aber auch nach der Begründung der GmbH waren Herr n1 und Herr n2 selbständig als Architekt tätig. Schon vor Begründung der GmbH haben beide jahrelang intensiv miteinander zusammengearbeitet. Zwecks Bündelung der gemeinsamen Anstrengungen, vor allem im Hinblick auf ein nach außen hin noch kompetenteres Auftreten, haben sie sich entschlossen, gemeinsam eine Ziviltechniker GmbH zu gründen. Auch nach Begründung der GmbH waren beide wie bereits erwähnt selbständig als Architekten tätig und haben einzelne Aufträge im eigenen Namen abgewickelt. Herr n1 und Herr n2 erbringen ihre Leistungen gegenüber der GmbH fast ausschließlich im Bereich Architektur. Ihre kaufmännischen Geschäftsführungstätigkeiten sind minim und erreichen keinesfalls 5 % ihres Arbeitseinsatzes.

In dem im Juni 2001 abgeschlossenen Vertrag zwischen der GmbH einerseits und Herrn n1 und Herrn n2 andererseits wurde eine Regelung getroffen, wonach die beiden Gesellschafter zusammen für ihre architektonischen und Geschäftsführungsleistungen eine vorläufig pauschale Vergütung erhalten. Im Falle des Vorliegens eines Bilanzgewinnes erhalten die Gesellschafter zusätzlich je 40 % des Bilanzgewinnes. Im Falle eines Verlustes tragen Sie je 40 % des Bilanzverlustes, was zu einer Minderung der bereits bezogenen Entgelte führt. Zielsetzung ist, der Ziviltechniker GmbH gerade soviel Gewinn zu belassen, dass sie ihren finanziellen Verpflichtungen und Investitionen nachzukommen vermag. Bei dieser Vertragsgestaltung trägt nicht die GmbH das Risiko, sondern eindeutig die Gesellschafter.

2) Steuerliche Würdigung des Sachverhaltes:

Die Finanzbehörde schreibt unrichtigerweise für die solcher Art bezogenen Entgelte den Dienstgeberbeitrag und den Dienstgeberzuschlag vor. Die Vorschreibung des Dienstgeberzuschlages ist allein deshalb schon unrichtig, weil die Ziviltechniker GmbH nicht Wirtschaftskammermitglied ist, sondern Mitglied der Architektenkammer. Schon allein aus diesem Grund ergeht die Vorschreibung des Dienstgeberzuschlages zu Unrecht.

Fraglich ist nun im folgenden, ob die solcher Art bezogenen Entgelte den Tatbestand des § 22 Ziffer 2 EStG erfüllen. Nur bei Erfüllung dieser Voraussetzung kommt § 41 Absatz 2 FLAG zum Tragen. Fallen hingegen die Einkünfte unter § 22 Ziffer 1, lit b EStG, ist kein Dienstgeberbeitrag zu entrichten.

Bei Beurteilung der Frage, unter welchen Tatbestand des § 22 die Arbeitsleistungen von Herrn n1 und Herrn n2 zu subsumieren sind, verweise ich auf die Kommentarmeinung von Dr. Zorn im Buch "Besteuerung der Geschäftsführung" ORAC Verlag Wien, 1992, Seite 24 ff sowie auf die Einkommensteuerrichtlinien 2000, Randzahl 5285. Aus den zitierten Literaturquellen geht hervor, dass bei einer Person, die Tätigkeiten erbringt, welche verschiedenen Einkunftstatbeständen zuzurechnen wären, grundsätzlich von einer einheitlichen Tätigkeit auszugehen ist. Die Einkunftsart bestimmt sich danach, welche Elemente im Einzelfall überwiegen.

Übertragen auf den vorliegenden Sachverhalt kann festgestellt werden, dass die Tätigkeit von Herrn n1 und Herrn n2 fast ausschließlich im architektonischen Bereich gelegen ist. Sie erzielen somit freiberufliche Einkünfte nach § 22 Ziffer 1 lit b. Eine solche Tätigkeit ist aber von den Bestimmungen des § 41 FLAG nicht erfasst und somit nicht DB-pflichtig.

Bezüglich der Nutzung der Firmenfahrzeuge für private Zwecke wird mitgeteilt, dass diese zwar Gegenstand des Leistungsvertrages sind, dass aber die Gesellschafter die private Nutzung tatsächlich kostenmäßig selbst getragen haben, weil den Gesellschaftern die Kosten der privaten Fahrzeugnutzung im Ausmaß von 2.000 km jährlich in Rechnung gestellt und

belastet wurden. Die Vorgangsweise in den angefochtenen Bescheiden ist unrichtig, weil die Anwendung der Sachbezugsordnung unbestrittenerweise nur für echte Dienstnehmer anzuwenden ist.

Für nicht dem Regime des Lohnsteuerabzugs unterliegende Steuerpflichtige kann die Sachbezugsordnung deshalb schon nicht zur Anwendung kommen, weil Lohnsteuerpflichtige den Verkehrsabsetzbetrag besitzen, während für Selbständige die Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als Betriebsfahrt gilt.

Im Ergebnis ist der wesentlich beteiligte GmbH-Gesellschafter wie ein Einzelunternehmer anzusehen, bei welchem die Privatnutzung eines Firmenfahrzeuges durch Kürzung der tatsächlichen Kosten zu erfolgen hat.

3) Antrag:

Ich stelle den Antrag, die bekämpften Bescheide ersatzlos aufzuheben, weil die Tätigkeitsvergütungen beider Gesellschafter unter § 22 Ziffer 1 lit b EStG zu subsumieren sind und weiters weil die beiden Gesellschafter vor dem Hintergrund der Vertragsregelung das Unternehmerrisiko getragen haben."

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 18. Juli 2005** wurde der Berufung teilweise stattgegeben und hiezu ausgeführt:

„Zu den Berufungspunkten:

1) Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag:

Die berufungsführende GmbH ist nicht Mitglied der Wirtschaftskammer und somit nicht dienstgeberzuschlagspflichtig iS des § 122 WKG. Diesbezüglich war der Berufung stattzugeben.

2) Einkünfte gem. § 22 Z 2 EStG 1988:

a) Einkommensteuerliche Zuordnung der Vergütungen von Gesellschafter Vergütungen: Der VwGH hat sich zuletzt in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018 eingehend mit der einkommensteuerrechtlichen Einordnung von Vergütungen aus der Tätigkeiten von Gesellschaftern einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung beschäftigt und dabei folgendes erkannt:

Liegt bei der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft eine auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführende Weisungsungebundenheit vor, wie sie der Ausdruck "sonst" in § 22 Z 2 EStG 1988 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 heranziehbar) 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.

Jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit des Gesellschafters für die Gesellschaft, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf dem Betätigungsfeld der Gesellschaft, verwirklicht wird, erfüllt den Tatbestand der Einkünfteerzielung nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988. Die genannte Bestimmung geht als lex specialis den anderen Einkünfteerzielungstatbeständen vor, diese werden rechtlich verdrängt (siehe auch VwGH vom 26.11.2003, 2001/13/0219).

Im vorliegenden Fall erzielen die Gesellschafter der GmbH Vergütungen für ihre Tätigkeit im Dienste der GmbH, und zwar für die kaufmännische Geschäftsführungstätigkeit einerseits, wenn auch in geringem Arbeitseinsatz (nach den Ausführungen der Berufung keinesfalls 5% ihres Arbeitseinsatzes) und im Bereich Architektur andererseits.

Ungeachtet der Bestimmungen des § 22 Z 1 lit b, wonach die Berufstätigkeit eines Architekten zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit zählt, sind die Vergütungen der Gesellschafter für ihre Tätigkeit im Dienste der GmbH als sonstige selbständige Einkünfte gem. § 22 Z 2 EStG 1988 zu erfassen.

b) Dienstgeberbeitragspflicht nach § 41 FLAG:

Nach dem oben zitierten Erkenntnis des VwGH ist für die Frage der "Dienstgeberbeitragspflicht" nach § 41 FLAG grundsätzlich die Eingliederung des, wenn auch weisungsungebundenen Gesellschafters in den geschäftlichen Organismus des Betriebes maßgeblich. Nur wenn das Merkmal der Eingliederung des Gesellschafters in den geschäftlichen Organismus des Betriebes nicht klar erkennbar ist, sind weitere Merkmale, wie Unternehmerrisiko, laufendes Entgelt etc. zur Beurteilung heranzuziehen.

Da bei beiden wesentlich beteiligten Gesellschaftern Einkünfte gem. § 22 Z 2 EStG 1988 vorliegen und unzweifelhaft eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der GmbH anzunehmen ist, unterliegen die Vergütungen der "Dienstgeberbeitragspflicht" nach § 41 FLAG.

Diesbezüglich war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

3) Sachbezüge - Benützung von Firmenfahrzeug, Anwendbarkeit der Sachbezugsverordnung: Gesellschafter-Geschäftsführer die Einkünfte gem. § 22 Z 2 EStG 1988 erzielen, sind zwar nach § 41 Abs 2 FLAG für Zwecke der Erhebung des Dienstgeberbeitrags, dem Kreis der "Dienstnehmer" zuzuordnen, zählen aber aus einkommensteuerlicher Sicht nicht zu Arbeitnehmern iS des § 47 Abs 1 EStG 1988. Die Sachbezugsverordnungen, VO – Sachbezüge BGB11992/642 und BGBIII 2001/416 sind nicht anwendbar. Es sind vielmehr die entsprechenden Betriebseinnahmen - bei Fehlen entsprechender Aufzeichnungen - nach den allgemeinen Grundsätzen des § 184 BAO zu schätzen (VwGH vom 31.3.2005, 2002/15/0029). Nach den Ausführungen in der Berufung wurden den beiden Gesellschaftern die Kosten, die auf die Privatnutzung entfallen durch die GmbH verrechnet, bzw die Kosten wurden von diesen selbst getragen.

Der Berufung war insoweit stattzugeben."

Mit **Schriftsatz vom 27. Juli 2005** wurde der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt und ausgeführt:

„Ergänzend zu meinem Berufungsschreiben vom 27. Jänner 2005 und eingehend auf die Begründung in der Berufungsentscheidung vom 18. Juli 2005 führe ich ergänzend aus: In der Berufungsvorentscheidung stellt die Finanzbehörde unter Ziffer 2 die Behauptung auf, dass jede Betätigung eines Gesellschaftergeschäftsführers den Tatbestand der Einkünfteerzielung nach § 22 Ziffer 2 Teilstrich 2 EStG 88 erfülle, und somit diese Bestimmung als *lex specialis* den anderen Einkünfteerzielungstatbeständen vorangeht. Die Behörde zitiert dabei das Erkenntnis des VwGH vom 26. 11. 2003, 2001/13/0219. In diesem zitierten Erkenntnis ist aber weder wörtlich von "*lex specialis*" noch von "Verdrängen" die Rede. Der VwGH führt lediglich aus, dass § 41 Absatz 2 FLAG sowie § 22 Ziffer 2 Teilstrich 2 EStG 88 auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten nicht abstellen. Der VwGH führt in diesem Erkenntnis weiter aus: "Entscheidend für die Erzielung von Einkünften nach § 22 Ziffer 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ist das Vorliegen einer Beschäftigung als wesentlich Beteiligter für die Gesellschaft, welche die oben wiedergegebenen, von der Judikatur der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechtes entwickelten Kriterien erfüllt."

Tatbestandsmäßige Voraussetzung ist also sehr wohl das Vorliegen einer Beschäftigung des wesentlich beteiligten Gesellschaftergeschäftsführers. In meiner Berufungsschrift vom 27. Jänner 2005 habe ich ausgeführt, dass die beiden Gesellschaftergeschäftsführer in keinem Beschäftigungsverhältnis stehen sondern auf der Rechtsgrundlage eines Werkvertragsarbeiters ihre Leistungen erbringen, weil sie das unternehmerische Risiko tragen. Der Werkvertrag sieht nämlich vor, dass diese im Ausmaß von je 40 % am Erfolg der GmbH beteiligt sind. Da die GmbH auch in der Vergangenheit Verluste erwirtschaftet hat, haben die beiden Gesellschaftergeschäftsführer einen Teil ihrer Akontozahlungen aus dem Werkvertrag an die GmbH zurückbezahlen müssen. Nachdem also die beiden Gesellschaftergeschäftsführer gegenüber ihrer GmbH im Rahmen eines Werkvertrages und nicht im Rahmen eines Beschäftigungsverhältnisses tätig werden, können die bezogenen Werkvertragshonorare nicht der Dienstgeberbeitragspflicht unterliegen.

In der Judikatur des VwGH zu dieser Thematik wird als wesentliches Kriterium für die tatbestandsmäßige Erfüllung des § 22 Ziffer 2 Teilstrich 2 EStG 1988 die Eingliederung des Gesellschaftergeschäftsführers in den Organismus des Betriebes herangezogen. Bei den Worten "Eingliederung in den Organismus des Betriebes" handelt es sich um unbestimmte Begriffe, die eher in der Biologie Verwendung finden, in der Betriebswirtschaftslehre und gar im Steuerrecht aber so unscharf sind, dass daraus wohl keine Schlussfolgerungen ableitbar sind, die mit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung in Einklang zu bringen wären. Dass zwei wesentlich beteiligte Gesellschaftergeschäftsführer, ohne welche der Betrieb = Organismus gar nicht existierte, in den Organismus ihres eigenen Betriebes eingegliedert sein können, verlangt eine Denkakrobatik, die ich nicht nachvollziehen kann. Wenn man im vorliegenden Fall die beiden Gesellschaftergeschäftsführer wegdenkt gibt es den Betrieb = Organismus nicht mehr. Von einer Eingliederung in diesen eigenen Organismus kann daher nicht die Rede sein.

Schließlich sei nochmals darauf hingewiesen, dass die beiden Gesellschaftergeschäftsführer architektonische Leistungen nicht nur gegenüber ihrer eigenen GmbH erbringen sondern auch im eigenen Namen und auf eigene Rechnung Bauprojekte abwickeln. Die daraus und gegenüber der GmbH bezogenen Honorare sind als Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit des Architekten deklariert und versteuert worden.

Ich stelle nun den Antrag, den mit Berufung vom 27. Jänner 2005 bekämpften Bescheid ersatzlos aufzuheben, weil die Tätigkeitsvergütungen beider Gesellschafter unter § 22 Ziffer 1 lit b EStG zu subsumieren sind."

In ihrer **Ergänzung vom 2. Feber 2006** brachte die steuerrechtliche Vertretung der Bw wie folgt vor:

„Die Frage der Dienstgeber- und Kommunalsteuerpflicht von Bezügen wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer hat die Berufungsbehörden und das Höchst-Gericht in der Vergangenheit stark beschäftigt. Nach dem Erkenntnis des VwGH 2003/13/0018 vom 10.11.2004, in welchem der VwGH durch einen verstärkten Senat von seiner bisherigen Rechtsprechung abgewichen ist, scheint diese Frage für einen Berufungswerber, der eine andere Rechtsauffassung vertritt, wohl aussichtslos entschieden zu sein. Wenn nun die Berufungswerberin bzw. ich als deren steuerlicher Vertreter diese Frage vor dem Hintergrund des oben zitierten VwGH-Erkenntnis dennoch zur Entscheidung an den Unabhängigen Finanzsenat heranträgt, ist dies Ausdruck der Hoffnung, dass der gesamte Berufungssenat sich in seiner Beratung mit der in der Fachliteratur veröffentlichten Kritik zu oben zitiertem VwGH-Erkenntnis eingehend auseinandersetzen möge. Ich verweise diesbezüglich auf die Fachbeiträge von Dr. Thomas Keppert, Mitglied des Fachsenates für Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, sowie auf den Beitrag von Prof. Werner Sedlacek in der Steuer und Wirtschaftskartei. Letzterer Beitrag ist meiner Berufungsergänzung als Beilage beigelegt. Als wissbegieriger Mensch bin ich vom Wunsche beseelt, die Dinge - soweit mein Verstand dazu ausreicht - verstehen zu wollen. Zu diesen Dingen zählt auch das Verständnis für die Herleitung von Rechtssprüchen. Das oben zitierte Erkenntnis des VwGH vom 10.11.2004 ist für mich in der Herleitung des Rechtsspruches nicht verständlich, was durchaus mit der juristisch unzureichenden Ausstattung meines Denkvermögens seine Begründung zu finden vermag.

Nun zu meinen argumentativen Ergänzungen:

Im vorliegenden Berufungsfall ist Herr gf2 als Gesellschafter-Geschäftsführer mit 24% (richtig 26%) und Herr n3 mit 74% am Stammkapital der gemeinsamen Architekten-GmbH beteiligt. Dem oben zitierten Erkenntnis des VwGH lag ein Sachverhalt zu Grunde, bei welchem der wesentlich beteiligte Geschäftsführer mit 90% am Stammkapital beteiligt war. Wie Herr Prof. Sedlacek in seinem erwähnten Artikel treffend ausführt, knüpft der VwGH den Rechtsspruch an die Bedingung, dass die Weisungsungebundenheit auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückgehen muss. Eine solche gesellschaftsrechtlich indizierte Weisungsungebundenheit liegt aber nur bei einer Mehrheitsbeteiligung von 50% und mehr

vor. Ich zitiere wörtlich aus dem Artikel von Herrn Prof. Sedlacek: "Liegt jedoch die Konstellation vor, dass wesentlich beteiligte Geschäftsführer auf Grund ihrer Beteiligung der Generalversammlung weisungsgebunden sind - dies ist bei einer Beteiligung von mehr als 25% und weniger als 50% ohne eine Vereinbarung einer Sperrminorität der Fall - und resultiert die Weisungsungebundenheit erst aus dem Anstellungsvertrag, so hat die Zuordnung ihrer Bezüge - dies ergibt sich für mich nun aus der Rechtsprechung des VwGH - nicht unter die Einkünfte gemäß § 22 Z 2, 2. Teilstrich EStG 88 zu erfolgen, sondern je nachdem, welche Tätigkeit sie im Rahmen ihrer Geschäftsführung überwiegend ausüben - unter die Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 oder aus der Ausübung einer Berufstätigkeit gemäß § 22 Z 1 lit. b"

Nachdem Herr gf2 mit 26% beteiligt ist, kann er nach diesen Ausführungen vom Rechtsspruch des VwGH nicht erfasst sein. Da Herr gf2 seine Leistungen gegenüber der GmbH im Rahmen eines Werkvertrages erbracht hat und zudem nebenher noch selbständig als Architekt tätig war, sind seine Einkünfte unter die Bestimmung des § 22 Z 1 lit b EStG zu subsumieren und unterliegen damit weder dem Dienstgeberbeitrag noch der Kommunalsteuer.

Wenn wie im Falle von n4 die Weisungsungebundenheit aus der gesellschaftsrechtlichen Beziehung hervorgeht, weil er eben mit 74% beteiligt ist, muss für die Erfüllung der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 22 Z 2 nach der Rechtsprechung des VwGH eine Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers in den Organismus des Betriebes vorliegen.

Fraglich ist also, ob n4 als freiberuflich tätiger Architekt und persönliches Mitglied der Ziviltechnikerkammer in den Organismus der Architekten-GmbH, an der er 74% innehat, eingegliedert ist. Vorerst gilt es noch einmal zu betonen, dass es sich im vorliegenden Berufsfall um ein Architekturbüro handelt. Architekturbüros arbeiten typischerweise projektbezogen. Gerade wegen dieser Projektbezogenheit und der damit verbundenen unterschiedlichen Auslastung arbeiten viele Architekturbüros mit so genannten Freelancern, also mit im Werkvertrag tätigen Fachkräften. In allen mir bekannten Fällen (auch bei der berufenden GmbH) wurde bei Lohnsteuerprüfungen bzw. bei GKK-Prüfungen die selbstständige Erwerbstätigkeit dieser Freelancer stets anerkannt, weil sie unter anderem typischerweise projektbezogen arbeiten. Die Beantwortung der Frage, ob jemand in den Organismus des Betriebes eingegliedert ist, kann - sieht man vom Kriterium der Weisungsgebundenheit ab - wohl nicht unterschiedlich danach entschieden werden, ob jemand wesentlich, unwesentlich oder überhaupt nicht an der GmbH beteiligt ist.

Bei der zu § 47 (2) EStG (Dienstnehmerbegriff) ergangenen Judikatur stellt der VwGH darauf ab, ob der Auftraggeber Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsmittel vorgeben kann. Im oben zitierten Erkenntnis des VwGH vom 7.12.2004 erblickt der VwGH eine Eingliederung in den Organismus des Betriebes durch jede nach außen hin auf Dauer angelegte Tätigkeit, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft durch Führung oder durch operatives Wirken verwirklicht wird. Eine so weitläufige Definition für das Vorliegen oder nicht Vorliegen einer Beschäftigung ist konturenlos und damit nach meinem Sprachverständnis als Abgrenzungsmerkmal nicht tauglich. Nach dem Duden bedeutet das Wort Grenze nämlich eine Trennlinie. Die vom VwGH nach seinem Verständnis geschaffene Definition ist bestenfalls eine breite Grauzone, aber keine Abgrenzung. Legt man die Definition des VwGH der Beurteilung zugrunde, dann drängen sich unweigerlich Fragen auf wie folgt zb.: Wann ist eine dauerhafte Tätigkeit gegeben? Sind das Tage, Wochen, Monate oder Jahre? Steht damit ein Einzelunternehmer, der ein anderes Unternehmen mit seinen Produkten dauerhaft beliefert, in einem Beschäftigungsverhältnis zu seinem Auftraggeber und Abnehmer? Diese sicherlich interessanten Fragen bedürfen im vorliegenden Berufsfall meines Erachtens keiner weiteren Erörterung. Dies deshalb, weil es sich im vorliegenden Berufsfall um ein Architekturbüro handelt, das typischerweise projektbezogen arbeitet. Zur Abarbeitung der Projekte setzt das Architekturbüro Fachkräfte ein, die im Rahmen eines anerkannten Werkvertrages tätig wurden. Die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer waren ebenfalls im Rahmen von Werkverträgen gegenüber ihrer GmbH tätig, und zwar im Ausmaß von mindestens 95 % für planerische Arbeiten. Die vertragliche Gestaltung und die tatsächliche Handhabung der Werkverträge der Gesellschafter-Geschäftsführer waren gegenüber den

Verträgen der Freelancer zumindest nicht so unterschiedlich gestaltet, dass daraus bei den Gesellschafter-Geschäftsführern eine Eingliederung in den Organismus des Betriebes abgeleitet werden könnte. Daraus folgt als Größenschluss, dass, wenn schon die anderen Fachkräfte wegen Nichteingliederung in den Betrieb freiberuflich oder gewerblich tätig waren, auch die Gesellschafter-Geschäftsführer nicht in den Organismus des Betriebes eingegliedert waren und somit ihre Einkünfte solche nach § 22 Z 1 b EStG darstellen."

Mit **Vorhalt vom 1. Oktober 2012** wurde die Berufungswerberin von der Abgabenbehörde erster Instanz ua. unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26.7.2007, 2007/15/0095, um Bekanntgabe ersucht, inwieweit im gegenständlichen Berufungsfall eine der "seltenen Ausnahmen" im Zusammenhang mit dem - nach den Ausführungen des Erkenntnisses - grundsätzlichen Vorliegen eines Dienstverhältnisses gegeben sei. Ergänzend wurde vom Finanzamt der Bw auch eine Aufstellung bzw. ein Berechnungsblatt bezüglich der Bemessungsgrundlagen der Jahre 2001 bis 2003 mit dem Ersuchen um allfällige Überprüfung der dargestellten Beträge übermittelt.

In Reaktion auf dieses Ersuchen teilte die steuerrechtliche Vertretung der Berufungswerberin in ihrem **Schreiben vom 15. Oktober 2012** mit, dass sie die Richtigkeit der Aufstellung bestätigen könne. Der Mitteilung der Bemessungsgrundlagen sei somit genüge getan. Bezüglich der Anfrage betreffend der „seltenen Ausnahme“ nahm die Bw wörtlich wie folgt Stellung:

„Die Rechtsprechung des VwGH zur Lohnnebenkostenpflicht der Gesellschafter-Geschäftsführer ist in der Fachliteratur auf großes Unverständnis gestoßen. Tatbestandsmäßige Voraussetzung nach § 22 EStG ist das Vorliegen „sonst aller Merkmale eines Dienstverhältnisses“. Eine aus meiner Sicht ins Gewicht fallende Ausnahme ist die erfolgsabhängige Vergütung der Geschäftsführer mit einer Rückzahlungsverpflichtung. Diese ist auch schlagend geworden. Zwecks Nachweises lege ich die Rückzahlungsbelege bei (sind bei der Bank angefordert und werden kommende Woche nachgeliefert). Bei einem Dienstnehmer ist die Höhe des Gehaltes unabhängig vom Gewinn des Arbeitgebers. Im vorliegenden Fall ist das aber gegeben und führte sogar zu der erwähnten Rückzahlung. Allein aus diesem Grund ist das Kriterium „sonst alle Merkmale“ nicht erfüllt und kann damit Lohnnebenkostenpflicht nicht gegeben sein."

Mit **Schriftsatz vom 18. Oktober 2012** wurden der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates folgende Unterlagen übermittelt:

- Ersuchen um Ergänzung vom 1. Oktober 2012;
- Berechnung der GF-Entgelte (DB-Nachverrechnung aufgrund der Lohnabgabenprüfung)
- Gesellschaftsvertrag vom 8. Mai 2001;
- Geschäftsführungsvertrag vom 19. Juni 2001;
- Werkvertrag vom 29. März 2004;

Mit **E-Mail vom 29. Oktober 2012** wurden der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates im Attachment die Zahlungsnachweise und die Berechnung für die Honorarrückzahlung übermittelt. Die Rückzahlung wurde in je zwei Teilbeträgen über € 4.157,25 geleistet.

Im Zuge der zuletzt geführten Besprechung zur vorliegenden Rechtssache wurden am **27. November 2012** vor der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates wiederum all jene

Argumente aufgezählt, welche bereits in den Rechtsmittelschriften vorgebracht worden sind (siehe diesbezüglichen Aktenvermerk vom 27. November 2012).

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 des Familienlastenausgleichsgesetzes (FLAG) 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Dienstnehmer sind gemäß § 41 Abs. 2 FLAG 1967, in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818, alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Nach § 41 Abs. 3 FLAG 1967, idF BGBl. 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. Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis 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. Nach § 22 Z 2. Teilstrich 2 EStG 1988 fallen unter die Einkünfte aus selbstständiger 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.

Die Verpflichtung zur Entrichtung des DZ ergibt sich aus § 122 Abs. 7 und 8 WKG 98.

Wie der Verwaltungsgerichtshof seit den Erkenntnissen vom 18.9.1996, 96/15/0121, und vom 20.11.1996, 96/15/0094, in ständiger Rechtsprechung erkannt hat, ist dem in § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 enthaltenen Tatbestandsmerkmal "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" das Verständnis beizulegen, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssen. Dabei ist allerdings das Vorliegen der auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlenden Weisungsgebundenheit anzunehmen. Sodann ist zu beurteilen, ob die Voraussetzungen der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit im Vordergrund stehen.

Nach ebenfalls ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. hiezu die im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, G 109/00, zitierte Judikatur) stellt das steuerliche Dienstverhältnis auf die Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sowie des Fehlens des Unternehmerwagnisses ab.

Der Verwaltungsgerichtshof hat seine Rechtsauffassung, wonach das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 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 und das Fehlen des Unternehmerwagnisses, weiters noch auf das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung abstellt, mit Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, dahingehend revidiert, als in Abkehr von der Annahme einer Gleichwertigkeit der oben genannten Kriterien 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.

Die Frage nach dem Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft ist weiterhin nach jenem Verständnis von diesem Tatbestandsmerkmal zu beantworten, zu dem der Verwaltungsgerichtshof in seiner bisherigen Rechtsprechung gefunden hat. Nach diesem Verständnis wird dieses Merkmal durch jede nach außen hin auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit der 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. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht jedenfalls für die Eingliederung (vgl. die Erkenntnisse vom 21.12.1999, 99/14/0255, vom 27.1.2000, 98/15/0200, und vom 26.4.2000, 99/14/0339; in diesem Sinne siehe auch UFS 3.12.2008, RV/0051-G/06; UFS 1.10.2007, RV/0185-I/05, mit ausführlicher, auf die von der Bw zitierte Arbeit von Sedlacek eingehender Begründung zur DB-Pflicht von wesentlich, jedoch unter 50% beteiligten Geschäftsführern; Jakom/Baldauf EStG 2012, § 22 Rz 113; UFS 25.5.2012, RV/0430-F/09, betreffend eine GmbH mit einem zu 100% beteiligten Rechtsanwalt).

Noch aktueller und mit dem Streitfall vergleichbar sprach der VwGH Folgendes aus (VwGH 7.7.2011, 2010/15/0048; VwGH 15.9.2011, 2011/15/0083): *"Dienstnehmer sind nach § 2 KommStG 1993 u.a. Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1998 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988. Die zuletzt genannten Personen sind nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 an einer Kapitalgesellschaft wesentlich (zu mehr als 25 % am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft) Beteiligte hinsichtlich ihrer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisenden Beschäftigung.*

Die hg. Erkenntnisse vom 7. Juli 2011, 2010/15/0048, und vom 2. September 2009, 2005/15/0143, betrafen die Kommunalsteuerpflicht von Gesellschaften mit Bezügen ihrer wesentlich beteiligten Geschäftsführer für der GmbH gegenüber laufend erbrachte Ziviltechnikerleistungen. In diesen Erkenntnissen hat der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck gebracht, der Umstand, dass die Gesellschafter nicht nur Aufgaben der Geschäftsführung, sondern auch Tätigkeiten im operativen Bereich der GmbH (Architekten- bzw. Ziviltechnikerleistungen) ausübten, hindere nicht, ihre Bezüge insgesamt der Spezialbestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zu subsumieren. Die Bestimmung des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 stelle nämlich auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten nicht ab. Das hg. Erkenntnis vom 23. September 2010, 2010/15/0121, enthält eine gleichartige Aussage in Bezug auf Gesellschafter-Geschäftsführer, die der GmbH Programmierleistungen erbracht haben (vgl. hierzu auch die hg. Erkenntnisse vom 26. November 2003, 2001/13/0219, und vom 19. März 2008, 2008/15/0083)."

Der Bw ist zunächst durchaus einzuräumen, dass die Rechtslage in der Vergangenheit zum Teil unklar war und von den Höchstgerichten nicht übereinstimmend beurteilt worden ist.

Ebenso, dass das Gesetz und die dazu ergangene Rechtsprechung im Schrifttum rechtspolitisch und rechtsdogmatisch zum Teil mit Kritik bedacht worden sind.

Vor dem Hintergrund der dargelegten (nunmehr als geklärt zu betrachtenden) Rechtslage teilt der Berufungssenat den vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vertretenen, das Berufungsbegehren im Kern abweisenden Standpunkt. Dies aus folgenden Gründen:

Unbestritten steht fest, dass die hier in Rede stehenden Gesellschafter in den Streitjahren an der Bw wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beteiligt waren.

Ebenso ist unbestritten und durch das Berufungsvorbringen und den aktenkundigen Geschäftsführervertrag vom 19.6.2001 untermauert, dass die beiden wesentlich beteiligten Gesellschafter die Geschäfte der Bw in den Streitjahren führten. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung durch die Geschäftsführer spricht für deren Eingliederung. Denn es gilt zu bedenken: Ohne Geschäftsführer wäre die Bw gar nicht handlungsfähig gewesen. Um handlungsfähig zu sein, benötigte sie Organe, die – funktional betrachtet - in einem Mindestausmaß auch in deren Organismus eingegliedert waren. Die anders lautenden vertraglichen Regelungen müssen im gegebenen Zusammenhang als gesetzlich unerfüllbare Wunschvorstellungen bzw lediglich im Innenverhältnis wirksam gewertet werden. Bemerkenswert ist in diesem Zusammenhang, dass die Geschäftsführer ihre Tätigkeit laut Vertrag weisungsungebunden, eigenverantwortlich und ohne Eingliederung in die organisatorische Struktur ausüben sollten, gleichzeitig aber gehalten waren, die gesetzlichen Vorschriften, insbesondere das GesmbH-Gesetz zu beachten.

Dass die Gesellschafter nach dem Berufungsvorbringen auch bzw sogar deutlich überwiegend operativ für die Gesellschaft tätig wurden, ist nach dem maßgeblichen Gesetzestext (arg.: Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art) und der zitierten Judikatur ohne Belang. Was die operative Tätigkeit anlangt, ist aber auch darauf hinzuweisen, dass die Erbringung von unternehmensspezifischen Architektur- und Planungsleistungen durch die Gesellschafter gemäß Punkt II des **Geschäftsführungsvertrages** Gegenstand eben dieses Vertrages war und dass den Gesellschaftern laut Geschäftsführungsvertrag für ihre diesbezügliche Tätigkeit auf die Dauer von drei Jahren ein monatliches **Geschäftsführungsentgelt** in Höhe von 50.000 bzw 60.000 ATS zugesichert war.

Einigkeit besteht hinsichtlich der Höhe der tatsächlichen Zuflüsse der Vergütungen der Gesellschafter-Geschäftsführer, welche in der Beilage zum Bericht über die Lohnsteuerprüfung detailliert angeführt wurden (siehe Schreiben vom 15. Oktober 2012). Der Unabhängige Finanzsenat legt somit diese Zahlen seiner Entscheidung zu Grunde.

Fest steht weiters, dass die Gesellschafter-Geschäftsführer ihre Tätigkeit tatsächlich und unbestritten über einen längeren Zeitraum kontinuierlich in der Geschäftsführung und im operativen Bereich der Berufungswerberin ausübten und daher (funktional betrachtet) nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. bspw. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339) in den geschäftlichen Organismus eingegliedert waren. Daraus ergibt sich, dass die Bezüge der Gesellschafter-Geschäftsführer, jedenfalls in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind. Steht aber die organisatorische Eingliederung fest, sind die anderen Merkmale, wie Unternehmerrisiko und laufende Entlohnung, nicht mehr entscheidungsrelevant.

Aus diesem Grund vermag der an sich zutreffende Hinweis, dass die Gesellschafter-Geschäftsführer für ihre Tätigkeit für die Bw ein Entgelt bezogen haben, das risikobehaftet war, der Bw nicht zum Erfolg zu verhelfen. Dies zum einen schon deshalb, weil die Geschäftsführer jedenfalls für die Dauer von drei Jahren ein monatliches Geschäftsführungsentgelt bezogen haben. Hinzu kommt, dass es auch bei typischen Dienstverhältnissen nicht unüblich ist, in besonders erfolgreichen Jahren Prämien zu gewähren. Schließlich bleibt festzuhalten, dass die 2004 erfolgte Rückzahlung über 16.629 € lediglich 5,7% des in den drei vorangegangenen Jahren erhaltenen Bruttoentgelts ausmachte. Wirtschaftlich betrachtet, ist der Vorgang vergleichbar mit der Rückzahlung eines zu hoch berechneten Prämien-Akontos. Abgesehen von den bereits angeführten rechtlichen Gründen ist das Ausmaß der Rückzahlung auch zu gering, um das Faktum regelmäßiger und gleichbleibender Entlohnung ungeschehen zu machen. Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Feldkirch, am 26. Februar 2013