



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 16

GZ. RV/0492-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HRätin Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Mitglieder Hofräatin Dr. Elfriede Murtinger, Werner Just und Mag. Robert Steier über die Berufung der R-GmbH, Revisions- und Steuerberatungsgesellschaft, in W, vertreten durch R-GmbH , Steuerberatungskanzlei, in W , vom 2. Oktober 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 7. September 2007 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) für die Jahre 1997 bis 2001 nach der am 18. August 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. An der Gesellschaft beteiligt waren bis einschließlich dem Jahr 2000 Herr F zu 80 Prozent und Herr K zu 20 Prozent. Ab dem Jahr 2001 waren Herr K zu 74 Prozent und Herr J zu 26 Prozent beteiligt. Die Geschäftsführung der Gesellschaft besorgten jeweils selbstständig seit 1984 Herr F und Herr K. Seit 1.2.2001 ist auch der Gesellschafter Herr J zum Geschäftsführer für die Gesellschaft bestellt.

Im Zuge einer Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass die Geschäftsführungshonorare für die Herren F, K und J nicht in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag

einbezogen worden waren. Herr K nutzte ein firmeneigenes Kraftfahrzeug auch für private Zwecke, wofür bei der Lohnverrechnung bis zum Jahr 2000 ein Sachbezug von monatlich ATS 3.500,00 hinzugerechnet worden war. Im Zuge der Prüfung wurde kein Nachweis darüber beigebracht, dass die Privatnutzung weniger als 6.000 Kilometer pro Jahr betrug. Dieser Sachbezug wurde daher für die Jahre 2000 und 2001 auf ATS 7.000,00 erhöht und die Erhöhung ebenfalls in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag einbezogen.

Gegen diese Bescheide wurde Berufung eingebracht. Die Bw führte darin aus, dass seit 1984 Herr F keine Dienstnehmerfunktion oder dienstnehmerähnliche Funktion mehr habe. Er unterliege keinem Wettbewerbsverbot und könne uneingeschränkt auch für andere Kunden tätig sein, die nicht Kunden der Bw seien. Er sei ausschließlich auf Honorarbasis tätig, seine Leistungen hätten fast ausschließlich die Tätigkeit als Wirtschaftstreuhänder betroffen und er habe die Honorare im Einvernehmen mit der Finanzverwaltung sowohl der Umsatzsteuer als auch der Kammerumlage unterzogen. Neben der Tätigkeit für die Bw sei Herr F in all den Jahren als selbstständiger Wirtschaftstreuhänder tätig gewesen und habe daraus beträchtliche Einnahmen erzielt. Kein einziges für eine dienstnehmerähnliche Position erforderliches Kriterium liege vor. Die laufende Verwaltungstätigkeit, die Personalbetreuung und fast alle anderen Geschäftsführungsagenden seien von leitenden Mitarbeitern der Bw wahrgenommen worden, weshalb die verrechneten Honorare fast ausschließlich die Wirtschaftstreuhärtätigkeit beträfen. Wäre die Finanzverwaltung nicht dieser Meinung gewesen, dann hätte sie die Einnahmen aus der Tätigkeit bei der Bw nicht der Umsatzsteuer unterziehen dürfen.

Seit Dezember 2000 sei Herr F nicht mehr Gesellschafter der Bw. Im Interesse der Erhaltung des Klientenstocks und der bestehenden Kontakte zu den Klienten sei er weiter als Wirtschaftstreuhänder für die Bw tätig. Im Interesse der Kontinuität sei es daher notwendig, an der Eintragung der Geschäftsführungsbefugnisse im Firmenbuch nichts zu ändern. Da er als Nichtgesellschafter keine Einkünfte aus § 22 Z. 2 zweiter Teilstrich EStG erziele und auch keine Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit erziele, könne daher kein Dienstgeberbeitrag für die erzielten Honorare vorgeschrieben werden.

Diese Ausführungen träfen im Wesentlichen auch für die Herren K und J zu. Auch sie seien auf werkvertraglicher Basis tätig und erhielten ihre Honorare fast ausschließlich für wirtschaftstreuhänderische Leistungen und nicht für die Geschäftsführung.

Es werde daher beantragt, die Dienstgeberbeitragspflicht für die Vergütungen der Herren F, K und J aufzuheben.

Die Lohnsteuerprüfung führte in ihrer Stellungnahme zur Berufung aus, dass die an Herrn F geleisteten Honorare in den Bilanzen der Bw ausschließlich als Geschäftsführungshonorare aufschienen. Die pauschale Abrechnung – jeweils ATS 3.000.000,00 - spräche auch nicht für Honorare aus reiner Beratungstätigkeit und für eine kundenbezogene Abrechnung.

Werkverträge zwischen der Bw und den einzelnen Geschäftsführern seien anlässlich der Prüfung nie erwähnt und auch nicht vorgelegt worden. Für Herrn F bestehe auch eine Pensionsvorsorge. Da stelle sich die Frage, ob dies für einen ausschließlich als Gesellschafter tätigen Steuerberater möglich sei.

In einem ergänzenden Schreiben vom 11.11.2003 wurde mitgeteilt, dass das Honorar für Herrn F für das Jahr 2001 erst im Jahr 2002 zugeflossen sei.

Das Finanzamt entschied mit teilweise stattgebender Berufungsvereinstcheidung, indem es das Honorar für Herrn F aus der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2001 ausschied, weil dieses erst im Jahr 2002 zugeflossen sei. Für die Vorjahre wurde die Berufung abgewiesen.

Die Bw stellte einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Begründend wurde ausgeführt, dass die Einkommensteuerrichtlinien in der RZ 5275 ausdrücklich davon sprächen, dass die wirtschaftstreuhänderischen Leistungen eines beteiligten Steuerberaters unter die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit fielen. Die Verrechnung eines Pauschalhonorars sei nicht notwendigerweise ein Indiz dafür, dass nicht Beratungsleistungen verrechnet worden wären. Die Pensionsrückstellung könne auch nicht entscheidungsrelevant sein, da auch für Nichtgesellschafter und gesellschaftsfremde Personen Pensionszusagen erteilt würden, für die dann durch Pensionsrückstellungen vorzusorgen sei. Es wäre Aufgabe des Ermittlungsverfahrens, genau zu erheben, in welchem Umfang die Honorierung einerseits auf wirtschaftstreuhänderische Leistungen und andererseits auf geschäftsführende Tätigkeiten entfiel. Vorweg werde festgehalten, dass auf die geschäftsführenden Aktivitäten nicht mehr als 10 Prozent der Jahreshonorierung entfielen.

Das Finanzamt hob mit Berufungsvereinstcheidung die Bescheide aus formalrechtlichen Gründen auf und erließ (am 7. September 2007) neue Abgabenbescheide. Im Abgabenbescheid für das Jahr 2001 wurden die Honorare für Herrn F mangels Zufluss im Jahr 2001 nicht mehr in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag einbezogen.

Diese Bescheide wurden neuerlich mit Berufung bekämpft. Die Bw verwies in ihrer Begründung auf ihr bisheriges Vorbringen in der Berufung und dem Vorlageantrag.

Das Finanzamt legte die Berufung zur Entscheidung vor.

Die am 18. August 2010 durchgeführte mündlichen Berufungsverhandlung wurde in Abwesenheit der Bw abgehalten. Der Vertreter des Finanzamtes verwies auf das bisherige Vorbringen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Senat ist bei seiner Entscheidung von folgendem Sachverhalt ausgegangen:

Herr F ist an der Bw in den Jahren 1997 bis 2000 zu 80 Prozent beteiligt. Er nahm die Aufgaben der Geschäftsführung seit 1984 bis zum März 2006 wahr. Ab 2001 besteht keine Beteiligung mehr an der Bw.

Herr K ist an der Bw ab dem Jahr 2001 zu 74 Prozent beteiligt. Er nimmt die Aufgaben der Geschäftsführung seit 1984 wahr.

Herr J ist an der Bw ab dem Jahr 2001 zu 26 Prozent beteiligt. Er ist seit dem Jahr 1984 als Prokurist für die Bw tätig und nimmt die Aufgaben der Geschäftsführung seit Februar 2001 wahr.

Die Gesellschafter-Geschäftsführer erhielten im Streitzeitraum folgende Vergütungen für ihre Tätigkeit für die Bw:

Vergütungen	1997	1998	1999	2000	2001
Währung	ATS	ATS	ATS	ATS	ATS
Herr F	2.940.000	3.000.000	3.000.000	3.000.000	
Herr K					2.500.000
Herr J					1.800.000
Erhöhung Sachbezug PKW Herr K				42.000	42.000

Herr K nutzte ein firmeneigenes Fahrzeug auch für private Zwecke. Für die Privatnutzung wurde bei der Berechnung der Lohnsteuer ein Sachbezug von ATS 3.500,00 monatlich hinzugerechnet. Ein Nachweis, dass die Privatnutzung unter 6.000 Kilometer lag, erfolgte nicht. Mangels Nachweis der Privatnutzung von weniger als 6.000 Kilometern pro Jahr wurde der von der Bw bei der Lohnverrechnung angesetzte Sachbezug für Herrn K um 42.000 ATS in den Jahren 2000 und 2001 erhöht.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf den Firmenbuchauszug und die Feststellungen im Rahmen der Lohnsteuerprüfung und ist insoweit nicht strittig.

Rechtliche Würdigung:

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

Entsprechend der Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG 1967 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 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.

Nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften 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.

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

Der Verfassungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 1.3.2001, G 109/00, darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, im Falle 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 (VwGH vom 22.9.2000, 2000/15/0075, VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0270, und VwGH vom 27.7.1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (VwGH vom 24.2.1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (VwGH vom 26.4.2000, 99/14/0339, VwGH vom 27.1.2000, 98/15/0200),

sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (VwGH v. 26.4.2000, 99/14/0339). Der Verfassungsgerichtshof hat weiters aufgezeigt, dass dies insbesondere für die Merkmale der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens und des Fehlens des Unternehmerwagnisses nicht zutreffe.

Bezug nehmend auf die Ausführungen des Verfassungsgerichtshofes kristallisierten sich danach in der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vor allem drei Merkmale eines Dienstverhältnisses heraus, nämlich

- die Eingliederung in den betrieblichen Organismus,
- das fehlende Unternehmerrisiko
- eine laufende, wenn auch nicht monatliche Entlohnung

Im Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10. November 2004 (VwGH 10.11.2004, 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 dieser Aufgaben spricht für die Eingliederung (vgl. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052). Unerheblich ist, ob der Gesellschafter im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist. Dies ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes deswegen unerheblich, weil die Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 an den Inhalt der Tätigkeit des an der Gesellschaft wesentlich Beteiligten und an seine handelsrechtliche Stellung nicht anknüpft. Deshalb steht der Annahme der Eingliederung in den Organismus des Betriebes auch nicht entgegen, wenn der Gesellschafter von der Tätigkeit der Geschäftsführung nur in geringem Umfang in Anspruch genommen wird (VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018).

Entsprechend dem der Behörde vorliegenden Firmenbuchauszug waren die Herren F und K seit dem Jahr 1995 Gesellschafter der Bw und als Geschäftsführer der Bw seit dem Jahr 1984 eingetragen und übten diese Tätigkeit bereits vor dem Prüfungszeitraum aus. Sie bildeten in

Erfüllung dieser Aufgaben einen Teil des rechtlichen und wirtschaftlichen Organismus der Bw und führten ihre Tätigkeit im Interesse der Bw aus. Vor dem Hintergrund des vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist für die beiden Gesellschafter durch die unbestritten kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung dieser Aufgaben das Merkmal der Eingliederung ohne Zweifel gegeben (VwGH v. 23.11.2004, 2004/15/0068).

In gleichem Sinne war Herr J schon seit 1984 als Prokurist der Bw tätig. Ab 2001 war er an der Bw wesentlich beteiligt und übernahm ab dem Februar 2001 auch die Aufgaben der Geschäftsführung. Auch er bildete in Erfüllung der Aufgaben für die Bw einen Teil des rechtlichen und wirtschaftlichen Organismus der Bw und führte seine Tätigkeit im Interesse der Bw aus. Vor dem Hintergrund des vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist für den Gesellschafter-Geschäftsführer durch die unbestritten kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben für die Bw das Merkmal der Eingliederung ohne Zweifel gegeben.

Zusammenfassend wird daher festgestellt, dass die Betätigung der Gesellschafter-Geschäftsführer auf Grund der zweifelsfreien Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw als eine Betätigung im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 zu qualifizieren ist. Die Vergütungen der Gesellschafter sind daher im Sinne der obigen Ausführungen in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.

Wien, am 20. August 2010