



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Radschek und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Christine Gruber-Nadlinger, KomzLR. Oswald Heimhilcher und Mag. Robert Steier im Beisein der Schriftführerin Gerlinde Maurer über die Berufungen der Bw., vertreten durch Baldinger & Partner Unternehmens- u. Steuerberatungsgesellschaft mbH, 1180 Wien, Ferrogasse 37, vom 27. September 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 23. August 2007 betreffend Festsetzung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 2001 bis 2004 nach der am 7. Oktober 2009 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. Frau Mag. E ist Gesellschafter-Geschäftsführerin der Bw. und zu 100% an dieser beteiligt.

Im Zuge einer die Jahre 2000 bis 2004 umfassenden Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass für die Geschäftsführerbezüge der Frau Mag. E weder der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe noch der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag abgeführt wurde. Im Zusammenhang mit den der Geschäftsführerin zugestandenem Geschäftsführerbezügen wurden nachstehende Abgaben nachgefordert (Beträge in €):

Zeitraum	Geschäftsführerbezüge	DB	DZ
2000	47.216,52	2.124,74	245,52
2001	38.557,31	1.735,08	196,64
2002	57.939,26	2.607,26	254,93
2003	33.708,53	1.516,88	141,57
2004	30.169,32	1.357,62	120,67

Da mit Bescheiden von 25. Mai 2005 zunächst nur die im Zuge der Lohnsteuerprüfung festgesetzten Beträge nachgefordert wurden, wurden im Verlauf eines gegen die betreffenden Abgabenbescheide anhängigen Rechtsmittelverfahren die bekämpften Bescheide aufgehoben und ergingen in weiterer Folge für die Jahre 2001 bis 2004 neue Sachbescheide (vom 23. August 2007), mit welchen eine Festsetzung der Gesamtbemessungsgrundlagen inklusive der im Rahmen der Lohnsteuerprüfung nachgeforderten Beträge erfolgte.

Mit Schreiben vom 26. September 2007 brachte die Bw. gegen die betreffenden Bescheide das Rechtsmittel der Berufung ein und begründete dies unter Hinweis auf das ursprüngliche Berufungsschreiben von 29. Juni 2005 damit, dass die Geschäftsführerbezüge bereits im Oktober 2001 Gegenstand einer Kommunalsteuer- und Dienstgeberabgabenprüfung für die Jahre 1996 bis 2000 gewesen seien. Das Ergebnis dieser Prüfung habe darin bestanden, die Geschäftsführerbezüge nicht der Kommunalsteuer zu unterziehen, da die Geschäftsführungstätigkeit aus einem Einzelunternehmen, welches über eine eigene Infrastruktur verfügte, erbracht worden sei. Diese Infrastruktur habe bis einschließlich 2001 existiert, sodass die Abgabepflicht in den ersten beiden Prüfungsjahren jedenfalls nicht bestanden habe. In den Folgejahren sei auf Basis der ursprünglichen VwGH-Judikatur eine erfolgsabhängige Vergütung vereinbart gewesen. Wie erheblich das Unternehmenswagnis der Geschäftsführerin gewesen sei, zeige sich an Hand des positiven Spitzenwertes der Geschäftsführerbezüge des Jahres 2002 in Höhe von € 57.939,26, welchem ein negativer Spitzenwert von € 30.169,32 im Jahr 2004 gegenüberstehe. Dies ergäbe eine Differenz von beinahe 50%. Warum daher das realistische Risiko der Einnahmenreduzierung auf deutlich weniger als die Hälfte nicht gegeben sein solle, werde im Prüfungsbericht nicht erläutert. Das Risiko bestehe sehr wohl, da in der Werbebranche kleinere Agenturen immer schlechtere Marktchancen vorfinden würden. Da somit die Kriterien der ursprünglichen VwGH-Judikatur hinlänglich erfüllt seien, scheide eine Abgabepflicht auch in den Folgejahren aus. Das aktuelle VwGH-Erkenntnis könne schon deswegen nicht herangezogen werden, weil

dessen Anwendung dem gemeinschaftsrechtlich gebotenen Vertrauensschutz widerspreche. Dieser gehöre zu den allgemeinen Rechtsgrundsätzen und schütze die Wirtschaftsteilnehmer vor einer nachträglichen Umbewertung ihrer im Vertrauen auf die bestehende Rechtslage erworbenen Rechtspositionen.

Schließlich sei völlig unberücksichtigt geblieben, dass der Honorierung der Geschäftsführerin im Wesentlichen die Vergütung ihrer Projektarbeit zugrunde liege und die Geschäftsführertätigkeit im Vergleich dazu von untergeordneter Bedeutung sei. Um der vom VwGH geforderten Erfolgsabhängigkeit zu entsprechen, sei für die eigentliche Geschäftsführertätigkeit ein Zuschlag von 25% auf die erfolgsabhängige Projektvergütung vereinbart worden. Im Jahr 2004 ergebe sich daher eine Geschäftsführervergütung von € 6.033,86. Für die Projektarbeit als solche könne daher kein DB und DZ festgesetzt werden.

In der am 7. Oktober 2009 auf Antrag der Bw. abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde seitens der Bw. ergänzend ausgeführt, dass im Hinblick auf den Vertrauensgrundsatz von einer Besteuerung der Geschäftsführerbezüge teilweise oder gänzlich Abstand zu nehmen sei, da im Zeitraum 2001 bis 2004 die nunmehrige Auslegung durch den Verwaltungsgerichtshof noch nicht bekannt gewesen sei. Zudem werde auch auf das Memorandum 2008 der Kammer der Wirtschaftstreuhänder für die Steuerreform 2010 verwiesen, in dem von einer sachlich nicht gerechtfertigten Benachteiligung der Geschäftsführer und damit letztendlich von einer möglicherweise verfassungswidrigen Besteuerung auszugehen sei.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Frau Mag. A E ist zu 100% an der Gesellschaft beteiligt und vertritt die Bw. seit 25.5.1995 selbständig als deren Geschäftsführerin. Zusätzlich nimmt die Bw. diverse Projektarbeiten ihres Marketingunternehmens wahr.

In den Jahren 2001 bis 2004 wurden nachstehende Beträge an Frau Mag. A E bezahlt:

Zeitraum	Geschäftsführerbezüge
2001	38.557,31
2002	57.939,26
2003	33.708,53
2004	30.169,32

In den Jahren 2000 und 2001 war Frau Mag. E neben ihrer Tätigkeit als Gesellschafter-Geschäftsführerin der Bw. auch als Einzelunternehmerin tätig.

Gegenständliche Sachverhaltsfeststellungen stützen sich einerseits auf den Umstand, dass laut vorliegendem Firmenbuchauszug Frau Mag. E seit 25.5.1995 mit der Geschäftsführung der Bw. betraut ist als auch die Berufungsausführungen der Bw. selbst, wonach in den Jahren 2000 und 2001 die Geschäftsführung der Bw. durch das Einzelunternehmen der Gesellschafter-Geschäftsführerin erfolgte bzw. in den Nachfolgejahren der Honorierung der Geschäftsführerin im Wesentlichen die Vergütung für ihre Projektarbeit zugrunde lag und den Feststellungen der Lohnsteuerprüfung.

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 1998 (WKG).

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 - Weisungsungebundenheit 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. Der Verfassungsgerichtshof hat aufgezeigt, dass dies insbesondere für die Merkmale der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens und des Fehlens des Unternehmerwagnisses nicht zutreffe. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit 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 Delegation von bestimmten Arbeiten (VwGH v. 26.4.2000, 99/14/0339).

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.

Wie sich aus gegenständlichem Sachverhalt ergibt, ist im vorliegenden Fall die Gesellschafter-Geschäftsführerin sowohl mit der Führung der Geschäfte der Bw. als auch mit diversen Projektstätigkeiten ihres Marketingunternehmens betraut.

Vor dem Hintergrund des vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist im gegenständlichen Berufungsfall durch die unbestritten kontinuierliche und über einen längeren

Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung und auch der laufenden Übernahme von Projektstätigkeiten durch die Geschäftsführerin auch im gegenständlichen Fall das Merkmal der Eingliederung ohne Zweifel gegeben (VwGH v. 23.11.2004, 2004/15/0068). Wenn die Bw. in diesem Zusammenhang vermeint, durch die in den Jahren 2000 und 2001 erbrachte Geschäftsführung für die Bw. im Rahmen des – über eine eigene Infrastruktur verfügenden - Einzelunternehmens der Frau Mag. E sei die Abgabepflicht in Bezug auf den DB und DZ hinsichtlich der an die Gesellschafter-Geschäftsführerin bezahlten Beträge in den ersten beiden Prüfungsjahren und damit auch im Jahr 2001 jedenfalls nicht gegeben gewesen und liege der Honorierung der Geschäftsführerin im Wesentlichen die Vergütung ihrer Projektarbeit zugrunde bzw. sei die Geschäftsführertätigkeit im Vergleich dazu von untergeordneter Bedeutung, weshalb auch für die in den nachfolgenden Jahre 2002 bis 2004 bezahlten Beträge kein DB sowie DZ festzusetzen sei, so kann dieser Argumentation nicht gefolgt werden. Dies deshalb, da die Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG und die Vorschrift des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten nicht abstellen. Mit der Erzielung von Einkünften aus Vergütungen im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 werden zu Folge der Qualität dieser Vorschrift als *lex specialis* gegenüber anderen Einkünftebestandteilen diese nämlich durch eine solche Tätigkeit rechtlich verdrängt, welche der Steuerpflichtige in seiner Eigenschaft als Gesellschafter jener Gesellschaft gegenüber erbringt, an der er im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 wesentlich beteiligt ist. Durch die Aufteilung der von der Bw. an die wesentlich beteiligte Geschäftsführerin in Geschäftsführerbezüge einerseits und Honorare bzw. Einnahmen aus einer Tätigkeit im Einzelunternehmen andererseits können daher im Hinblick auf die zweifelsfrei vorliegende Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw. die Dienstgeberbeitragspflicht und die Pflicht zur Entrichtung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag nicht umgangen werden. (vgl. VwGH v. 26.11.2003, 2001/13/0219, VwGH v. 10.11.2004, 2003/13/0018).

Wie bereits oben ausgeführt, ist im gegenständlichen Fall in Bezug auf den Tätigkeitsbereich der Gesellschafter-Geschäftsführerin das Merkmal der Eingliederung in den rechtlichen und wirtschaftlichen Organismus der Bw. zweifelsfrei gegeben. Entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann Folge dessen die Beantwortung der Frage, ob die Gesellschafter-Geschäftsführerin bei der Ausübung ihrer Tätigkeit einem Unternehmerwagnis unterliegt sowie eine laufende Lohnzahlung erhält, dahingestellt bleiben.

Ebenso irrt die Bw., wenn sie vermeint, das aktuelle VwGH-Erkenntnis (gemeint ist offensichtlich jenes vom 10.11.2004, Zl. 2003/13/0018) könne allein schon deswegen nicht herangezogen werden, weil dessen Anwendung dem gemeinschaftsrechtlich gebotenen Vertrauensschutz widerspräche.

Entsprechend der Rechtsprechung des EuGH schützt der Vertrauensgrundsatz die Wirtschaftsteilnehmer vor einer nachträglichen Umbewertung ihrer im Vertrauen auf die bestehende Rechtslage erworbenen Rechtsposition oder getroffenen Disposition. Der Vertrauensgrundsatz garantiert somit zwar nicht den unveränderlichen Bestand einer einmal geschaffenen rechtlichen Rahmenbedingungen, sondern schützt betroffene Wirtschaftsteilnehmer vor Rechtsnachteilen, die in Folge einer Änderung des rechtlichen Rahmens eingetreten sind, ohne dass diese für sie vorhersehbar gewesen waren. Dies bedeutet aber gleichzeitig, dass für den Fall, dass ein umsichtiger und besonnener Wirtschaftsteilnehmer in der Lage ist, die Änderung einer seine Interessen berührende Gemeinschaftsmaßnahme vorausszusehen, er sich im Falle ihrer Änderung nicht auf den Vertrauensschutz berufen kann. Gerade im vorliegenden Fall musste der Bw. in Ansehung der umfangreichen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu diesem Thema bekannt gewesen sein, dass ihre Rechtsansicht weder von den Finanzbehörden noch vom Verwaltungsgerichtshof geteilt wird. Denn auch die vor dem Erkenntnis des VwGH vom 10.11.2004, 2003/13/0018, ergangenen Erkenntnisse stellten im Wesentlichen auf die Eingliederung in den betrieblichen Organismus ab, wurde doch das Kriterium des fehlenden Unternehmerwagnisses und der laufenden Lohnzahlung so gut wie immer als gegeben angesehen. Eine Verletzung des gemeinschaftlich gebotenen Vertrauensschutzes konnte von der Bw. daher nicht aufgezeigt werden. Es ist aber auch in diesem Zusammenhang kein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben nach innerstaatlichem Recht gegeben, übersieht die Bw. doch, dass die (aktuelle) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf alle noch nicht rechtskräftig abgeschlossenen Fälle durchschlägt (vgl. hiezu Erkenntnisse vom 22. März 2006, ZI. 2006/13/0043, hinsichtlich Kommunalsteuer 1996 bis 2001, und vom 17. Mai 2006, ZI. 2001/14/0199, hinsichtlich Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 1999) und - soweit auf anders lautende Entscheidungen von Verwaltungsbehörden für Vorjahre verwiesen wird - der genannte Grundsatz nicht allgemein das Vertrauen des Pflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit bzw. Beibehaltung einer unrichtigen Rechtsanwendung schützt.

Hinsichtlich des seitens der Bw. vorgebrachten Hinweises auf das Memorandum 2008 der Kammer der Wirtschaftstreuhänder für die Steuerreform 2010, in dem von einer sachlich nicht gerechtfertigten Benachteiligung der Geschäftsführer und damit letztendlich von einer möglicherweise verfassungswidrigen Besteuerung auszugehen sei, ist darauf hinzuweisen, dass die Abgabenbehörden gemäß Art 18 Abs. 1 B-VG die geltenden Gesetze zu vollziehen haben. Die Entscheidung, ob die von der Behörde heranzuziehende gesetzliche Bestimmung verfassungswidrig ist, fällt nicht in die Zuständigkeit des Unabhängigen Finanzsenates, sondern in jene des Verfassungsgerichtshofs.

Die Einbeziehung der Geschäftsführerbezüge in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag erfolgte damit zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 16. Oktober 2009