



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Erwin Csaszar und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Kurt Lorenz, Dr. Ingo-Jörg Kühnfels, Landarbeiterkammer Steiermark und Mag. Walter Zapfl, Landwirtschaftskammer Steiermark, im Beisein der Schriftführerin Frau Brus über die Berufungen der Bw, vom 20. April 2006 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 17. März 2006 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 2001 bis 2004 nach der am 11. Dezember 2007 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer unter anderem fest, dass für die im strittigen Zeitraum den zu je einem Drittel an der Berufungswerberin beteiligten Gesellschaftergeschäftsführern für operative Tätigkeiten vergüteten Bezüge kein DB und DZ abgeführt wurde. Eine Befragung der Gesellschafter-Geschäftsführer CS und PA vom 12.1.2006 hat ergeben, dass die Tätigkeit der 3 Gesellschafter-Geschäftsführer sich in zwei Bereiche gliedern würde:

1. Geschäftsführertätigkeit und 2. Planungstätigkeit.

Zu 1.) Die Gesellschafter-Geschäftsführer würden gemeinsam die gesamte kaufmännische und gewerbliche Geschäftsführung erledigen, wobei intern Schwerpunktsetzungen vorgenommen worden seien (CS: EDV, AB: bis zu seinem Ausscheiden Schwerpunkt Rechnungswesen, PA: Schwerpunkt Aquisition, sowie Kundenaquisition und Kundenkontakte. Alle 3 Geschäftsführer hätten im Prüfungszeitraum die Gesellschaft nach außen vertreten. Die eigentliche Geschäftsführungstätigkeit sei mit einem monatlichen Pauschalentgelt von € 1.453,60 (= ATS 20.000,-) pro Geschäftsführer abgegolten worden.

Zu 2.) Neben der eigentlichen Geschäftsführer-Tätigkeit seien alle 3 Gesellschafter-Geschäftsführer im Prüfungszeitraum auch für sich selbst als Einzelunternehmer im operativen Bereich tätig gewesen. Diese Tätigkeit hätte die Projektplanung, das Zeichnen von Plänen und Projektbesprechungen umfasst. Diese Planungstätigkeiten hätten die Gesellschafter-Geschäftsführer der Gesellschaft als Einzelunternehmer (projektbezogen) ausgeführt und in Rechnung gestellt. Die Rechnungsbeträge hätten sich jeweils aus dem Leistungsumfang (aufgewendete Stunden, Projektvolumen, Mitteleinsatz) ergeben und seien von jedem Gesellschafter/Einzelunternehmer gesondert für sich kalkuliert worden.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und verwies in den nunmehr angefochtenen Bescheiden als Begründung auf den Bericht über das Ergebnis der Lohnsteuerprüfung. Darin führte der Prüfer aus, dass nach dem Erkenntnis vom 26.4.2000, 99/14/0339, nicht einmal vorausgesetzt werden würde, dass die wesentlich beteiligten Beschäftigten die Geschäftsführerfunktion ausüben würden. Dass die hier betroffenen Mehrheitsgesellschafter nicht nur Aufgaben der Geschäftsführung wahrgenommen, sondern sogar überwiegend im operativen Bereich der GmbH Tätigkeiten von Technikern ausgeübt hätten, stehe nach den VwGH-Erk. vom 26.11.2003, 2001/13/0210, und vom 28.5.2002, 2001/14/0169, einer Übernahme der in der oben genannten Judikatur erarbeiteten Grundsätze nicht entgegen, weil die Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG und die Vorschrift des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 auf die Art der Tätigkeit der an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten nicht abstellen würden. Entscheidend für die Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 sei das Vorliegen einer Beschäftigung der wesentlich Beteiligten für die Gesellschaft, welche die oben wiedergegebenen, von der Judikatur der Gerichtshöfe öffentlichen Rechts entwickelten Kriterien erfüllen würde (VwGH vom 19.12.2001, 2001/13/0151).

Das Merkmal der Eingliederung in den Organismus des Betriebes sie durch die kontinuierliche und laut Firmenbuch bereits seit dem Jahr 2001 erfolgte Ausübung der Geschäftsführungs- und Technikertätigkeit gegeben.

Nach den dagegen erhobenen Berufungen hätten die Gesellschafter für ihre Tätigkeit als Geschäftsführer (strategische Ausrichtung, Geschäftspolitik und Organisation des Unternehmens, Kredit- und Liquiditätspolitik, Rechnungswesen, Mitarbeiterführung, Verhandlungen mit Kooperationspartnern, Kundenaquirierung) ein durchaus fremdübliches monatliches Pauschalentgelt erhalten, welches auch in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen worden wäre.

Für die Tätigkeit als gewerbliche Unternehmer (Projektplanung und –begleitung, Zeichnen von Plänen), die sich von der Geschäftsführertätigkeit klar abgrenzen würde, sei ein angemessenes Honorar in Rechnung gestellt worden. Wenn diese Tätigkeit nicht von den oben genannten Unternehmern durchgeführt werden hätte können, wäre man gezwungen gewesen, diese als Fremdleistung vermutlich zu höheren Preisen von Fremdfirmen zukaufen zu müssen. Die technische Tätigkeit sei in den eigenen Arbeitszimmern mit eigenen Betriebsmitteln vorgenommen worden. Natürlich sei es auch notwendig gewesen, gewisse Tätigkeitsbereiche je nach Größe und Umfang des Projektes oder als Schnittstelle zum Auftraggeber in den Räumlichkeiten der Berufungswerberin und mit deren Betriebsmitteln durchzuführen. Diese branchenüblichen Leistungen könnten aber nicht ein Indiz dafür sein, dass man in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin eingegliedert werde. Zum Dauerschuldverhältnis sei festzuhalten, dass die Auftragslage der einzelnen Unternehmer (Gesellschafter) durch die Aufträge der Berufungswerberin erschöpfend gewesen sei und so keine anderen Aufträge zu bewältigen gewesen wären. Es sei aber auch anzumerken, dass einzelne Unternehmer noch vor Prüfungsbeginn Fremdaufträge angenommen und durchgeführt hätten.

Das Finanzamt legte die Berufungen ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen an den UFS zur Entscheidung vor.

Zu der auf Antrag der Berufungswerberin am 11. Dezember 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung ist die Berufungswerberin bzw. ihre steuerliche Vertretung nicht erschienen.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gem. § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBI. Nr. 818, 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.

Gem. § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBI. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gem. § 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 den DZ abzuführen gründet sich ab dem Jahr 1999 auf § 122 Abs. 7 und 8 WKG 98.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. hiezu die im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, G 109/00, zitierte hg. Judikatur) stellt das steuerliche Dienstverhältnis auf die Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sowie das des Fehlens des Unternehmerwagnisses ab.

Der VwGH 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 Berufungswerberin akzeptierte im strittigen Zeitraum grundsätzlich die DB- und DZ-Pflicht der Geschäftsführerbezüge. Sie bestreitet jedoch, dass die an die je zu einem Dritt

wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer für operative Tätigkeiten (Projektplanung und –begleitung und das Zeichnen von Plänen) vergüteten Bezüge Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 darstellen würden und dafür DB und DZ abzuführen wäre.

Der UFS sieht im Vorbringen der Berufungswerberin keinen Grund, von der bereits durch das Finanzamt erläuterten und in der Berufung unwidersprochen gebliebenen Rechtsmeinung des VwGH, nämlich, dass die Bestimmungen des § 41 Abs. 2 FLAG und des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 auf die Art der Tätigkeit der an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten nicht abstellen würden, abzugehen. Nach Ansicht des UFS steht der einheitlichen Qualifizierung der Tätigkeiten der 3 Gesellschafter-Geschäftsführer als Einkünfte iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht entgegen, dass die Gesellschafter-Geschäftsführer nicht nur Aufgaben der (handelsrechtlichen) Geschäftsführung wahrgenommen haben, sondern auch im operativen Bereich der GmbH als Techniker tätig geworden sind. Einkünfte iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 hängen nach Ansicht des Senates daher auch nicht davon ab, in welcher Art und Weise die aus der Tätigkeit von den in Rede stehenden Geschäftsführern erzielten Vergütungen zu qualifizieren wäre, wenn deren Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet worden wäre. Die Art der inhaltlichen Tätigkeit der an der Bw. wesentlich beteiligten Geschäftsführer ist für die Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 nicht maßgebend.

Entscheidend für die Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 ist ausschließlich das Vorliegen einer Betätigung eines wesentlich beteiligten Geschäftsführers für die Gesellschaft, welche die oben wiedergegebenen, von der Judikatur der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechtes entwickelten Kriterien erfüllt (vgl. VfGH 1.3.2001, G 109/00 und VwGH 26.04.2000, 99/14/0339; 19.12.2001, 2001/13/0151; 30.04.2003, 2001/13/0320; 26.11.2003, 2001/13/0219; 10.11.2004, 2003/13/0018). Der Vertreter des Finanzamtes hat in diesem Zusammenhang in der mündlichen Berufungsverhandlung ausgeführt, dass es sich bei den strittigen Bezügen nicht um Gewinnausschüttungen bzw. um Einkünfte aus Kapitalvermögen gehandelt hat. Die Bezüge würden bei der Berufungswerberin eindeutig Betriebsausgaben darstellen.

Ergänzend zu der von der Berufungswerberin im Wesentlichen unwidersprochen gebliebenen Begründung in den angefochtenen Bescheiden ist anzuführen, dass sich schon allein aus dem Wortlaut des § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988, wonach die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihr sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden, ableiten lässt, dass die gegenständlich strittigen Bezüge aus dem operativen Bereich der drei Gesellschafter-Geschäftsführer in die Beitragsgrundlage für den DB und DZ einzubeziehen waren. § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 stellt daher nicht auf die für eine

Geschäftsführertätigkeit vergüteten Bezüge sondern auf sonstige Vergütungen jeder Art an wesentlich Beteiligte ab.

Wenn die Berufungswerberin die Eingliederung der in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft bei den in Streit stehenden Tätigkeiten für die Berufungswerberin anzweifelt, so ist auf das vom VwGH zu dieser Frage gefundene Verständnis zu verweisen, wonach dieses Merkmal durch jede nach außen hin auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, 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 für die Eingliederung (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 21. Dezember 1999, 99/14/0255, vom 27. Jänner 2000, 98/15/0200, und vom 26. April 2000, 99/14/0339).

Die drei Gesellschafter-Geschäftsführer haben die Berufungswerberin laut Firmenbuch seit 22.3.2001 vertreten. Nach der oben dargestellten Rechtsprechung spricht diese kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für die Eingliederung, unabhängig davon, ob durch die Führung des Unternehmens oder durch operatives Wirken. Ergänzend vertritt der erkennende Senat die Auffassung, dass die Tätigkeiten jedes einzelnen Geschäftsführers (vgl. die eingangs erwähnte und wiedergegebene Befragung von zwei Geschäftsführern durch das Finanzamt) ohne Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin nicht möglich wären.

Die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerrisikos und der laufenden Entlohnung treten auf Grund der eindeutigen Erkennbarkeit der Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft in den Hintergrund und es kommt ihnen keine entscheidende Bedeutung zu.

Im Ergebnis wird die Auffassung vertreten, dass die Beschäftigung der Geschäftsführer ungeachtet ihrer gleichzeitigen Eigenschaft als wesentlich beteiligte Gesellschafter alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufgewiesen hat. Die Gesellschafter-Geschäftsführer erzielten aus der Geschäftsführertätigkeit sowie auch aus der hier strittigen operativen Tätigkeit für die Berufungswerberin demnach Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, weshalb sie iSd Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG in der ab dem Jahr 1994 anzuwendenden Fassung Dienstnehmer waren. Dies löste die Pflicht aus, auch von den für operative Tätigkeiten vergüteten Bezügen der Geschäftsführer den DB und den DZ abzuführen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 11. Dezember 2007