



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, Adresse, vertreten durch Merkur Treuhand STB GmbH, Steuerberatungskanzlei, 1130 Wien, St. Veit-Gasse 50, vom 6. September 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 31. Mai 2010 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zu diesem Beitrag (DZ) für den Zeitraum 2006 bis 2008 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Fa. Bw (in der Folge Bw.), ist eine Gesellschaft deren Unternehmensgegenstand die Unternehmensberatung einschließlich der Unternehmensorganisation ist. An der Bw. ist NN als wesentlich beteiligter Gesellschafter- Geschäftsführer (GesGf) zu 100 % beteiligt und vertritt diese seit 06. November 2002 selbständig.

Die Bw. wurde im Jahr 2010 für die Jahre 2006 bis 2008 vom zuständigen Finanzamt (FA) einer gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) unterzogen und folgende Abgabebeträge mit den bekämpften Bescheiden nachgefordert.

	2006	2007	2008
Bemessungsgrundlage	€ 29.870,00	€ 31.500,00	€ 41.830,00
Dienstgeberbeitrag (DB)	€ 1.344,15	€ 1.417,50	€ 1.882,35
Zuschlag zum DB (DZ)	€ 119,48	€ 126,00	€ 167,32
Summe Nachforderung	€ 1.463,63	€ 1.543,50	€ 2.049,67

Begründend führte das FA im GPLA Bericht aus, dass in der Bilanz Fremdleistungen in Höhe von € 29.870,-- (für 2006); € 31.500,-- (für 2007) und € 41.830,-- (für 2008) festgestellt worden seien. Nach Rücksprache mit dem Steuerberater habe sich herausgestellt, dass es sich um Honorare des GesGf. NN an die Bw gehandelt habe. In Anlehnung an die UFS-Entscheidung RV/0183-G/02 seien diese Beträge als Geschäftsführerbezüge gewertet und dem DB und DZ unterworfen worden.

In der nach zweimaligen Fristverlängerung rechtzeitig eingebrachten Berufung wird eingewendet, dass es sich bei den in die Bemessungsgrundlage zur Ermittlung des DB und DZ für die Jahre 2006-2008 einbezogenen Beträge nicht um Einkünfte aus der Tätigkeit als GesGf. handle, sondern um projektmäßig abgerechnete Honorare des NN aus seiner Tätigkeit als Unternehmensberater. Demgemäß sei die Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage für die erwähnten Abgaben unrichtig.

Das FA wies die Berufung mittels Berufungsvorentscheidung vom 10. Jänner 2012 als unbegründet ab und begründete, dass NN Geschäftsführer der Bw. sei und er an diese Honorarnoten für Beratertätigkeiten gestellt habe. § 22 Z 2 EStG 1988 stelle nicht auf die Art der Tätigkeit des wesentlich Beteiligten ab, sondern schließe alle Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art ein. Daraus ergebe sich auch die Verpflichtung zur Entrichtung des DB und DZ. Auf die Entscheidung des UFSW vom 27.12.2010, RV/0109-W/10 wurde verwiesen. Mit Schriftsatz vom 01. Februar 2012 beantragte die Bw. unter Wiederholung des Berufungsvorbringens die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

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

Der Entscheidung wird folgender unstrittiger Sachverhalt zugrunde gelegt:

Die Geschäftsanteile der Bw. befanden sich laut Firmenbuchauszug zu 100% im Eigentum des GesGf. NN, welcher zudem alleinvertretungsbefugt war und ist. Der Betriebsgegenstand der Bw. war seit der Gründung die Betriebsberatung und Unternehmensorganisation. Der GesGf. legte für seine im operativen Bereich der Bw. an sie erbrachten Leistungen Honorarnoten in der oben dargestellten Höhe.

Strittig ist, ob die in den Jahren 2006 bis 2008 in Rechnung gestellten Honorare in die Bemessungsgrundlagen für DB und DZ einzubeziehen sind.

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 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. 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.

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.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, welcher von der in § 41 FLAG festgelegter 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, 2001/14/0052).

Unerheblich ist, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist (VwGH v.10.11.2004, 2003/13/0018).

Im gegenständlichen Fall war Herr NN als wesentlich an der Bw. beteiligter Gesellschafter laut Firmenbuchauszug mit der Geschäftsführung der Bw. betraut, was seitens der Bw. auch nicht in Abrede gestellt wird. In dieser Funktion trat er nach außen gegenüber Dritten auf und erbrachte namens der Bw. Leistungen im Bereich der Unternehmensberatung und Organisation. Im Innenverhältnis erfolgte die Abrechnung zwischen der Bw. und ihrem GesGf. auf projektbezogener Honorarnotenbasis.

Vor dem Hintergrund des vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen funktionalen Verständnisses der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist durch die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführerfunktion und des damit verbundenen Außenauftritt das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bw. gegeben (VwGH v. 23.11.2004, 2004/15/0068). Der GesGf. war dabei nicht nur organisatorisch für die Bw. tätig sondern erbrachte Dritten gegenüber Leistungen die von den jeweiligen Auftraggebern Bw. zugerechnet und auch durch diese den Dritten verrechnet.

Dem Vorbringen der Bw., dass es sich bei den strittigen Beträgen nicht um Einkünfte aus der Tätigkeit als GesGf. handelt, sondern um projektmäßig abgerechnete Honorare des NN aus seiner Tätigkeit als Unternehmensberater und demgemäß diese weder dem Dienstgeberbeitrag noch dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterliegen würden, kann nicht gefolgt werden. Der Umstand, dass NN neben der Wahrnehmung seiner Funktion als

GesGf. der Bw. gleichzeitig auch im operativen Bereich tätig ist, steht der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bw. nicht entgegen. Überdies flossen die vom GesGf. an die Bw. erbrachten Leistungen direkt in die von der Bw. an Dritte erbrachten Leistungen ein, wobei für den jeweiligen Auftraggeber eine klare Abgrenzung der Tätigkeit der Bw. von jener des NN nicht möglich gewesen sein dürfte.

Entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt die Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG bzw. die Vorschrift des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 weder auf einen Mindestbedarf hinsichtlich der wahrzunehmenden Geschäftsführungsfunktion noch auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten ab. Mit der Erzielung von Einkünften aus Vergütungen im Sinn des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 werden zu Folge der Qualität dieser Vorschrift als *lex specialis* gegenüber anderen Einkunftstatbeständen 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. Sowohl die Übernahme der unmittelbaren Geschäftsführungstätigkeiten für die Bw. als auch die im operativen Bereich erbrachten Leistungen lösen eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw. aus.

Ist der GesGf. mit der Führung der Geschäfte einer Gesellschaft betraut und wird er für diese tätig, ist in Folge des kontinuierlich über einen längeren Zeitraum andauernden Tätigwerdens des GesGf. eine Eingliederung in deren betrieblichen Organismus anzunehmen, wobei es dabei unerheblich ist, ob der GesGf. selbst tätig wird oder dafür sorgt, dass die ihn betreffenden Obliegenheiten von anderen erledigt werden. In beiden Fällen ist das Tätigwerden dem GesGf. zuzurechnen und kann im Hinblick darauf die Dienstgeberbeitragspflicht und die Pflicht zur Entrichtung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag auch nicht umgangen werden (vgl. VwGH 23.9.2010, 2010/15/0121, und die dort zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs).

Da NN als GesGf. in den betrieblichen Organismus der Bw. eingegliedert war, sind die ihm zukommenden "Vergütungen jeder Art" solche im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 und daher dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu unterziehen.

Wien, am 4. April 2013