

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch BDO AUXILIA Treuhand GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum Jänner 1999 bis Dezember 2001 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer im Unternehmen der berufungswerbenden Gesellschaft (Bw.) durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass die Vergütungen an die mit jeweils unterschiedlichen Anteilen an der Bw. beteiligten Geschäftsführer Dr. G. und Mag. S. nicht in die

Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen worden seien. Mit der Begründung, dass nach geltendem GmbH-Recht den Geschäftsführern eine angemessene Entlohnung zustehe und diese daher steuerlich nicht umgangen werden könne, wurden die laut den Einkommensteuererklärungen der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer von diesen in den Jahren 1999 bis 2001 erklärten Bezüge sowie der für den Gesellschafter-Geschäftsführer Mag. S für das Jahr 2001 geschätzte Bezug für die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen der genannten Abgaben herangezogen.

In der gegen den in der Folge erlassenen Abgabenbescheid fristgerecht eingebrachten Berufung führte die Bw. im Wesentlichen aus, dass sich die Aufgabe der Geschäftsführer auf die Überwachung der von den Gesellschaftern anlässlich der monatlich stattfindenden Gesellschaftermeetings getroffenen Entscheidungen organisatorischer, kaufmännischer, technischer und personeller Art, die die Führung der Bw. mit sich bringe, beschränke. Die Geschäftsführung wechsele daher auch zwischen den Gesellschaftern in regelmäßigen periodischen Abständen (Rotationsprinzip). Für die nach diesem Prinzip von den Gesellschaftern in regelmäßigen Abständen wahrzunehmende Überwachungsfunktion würden keine Geschäftsführerhonorare ausbezahlt.

Gegenstand der Bw. sei die Unternehmensberatung. Die von der Bw. akquirierten Aufträge würden an Subunternehmer vergeben. Unter anderem würden diese Aufträge auch von den Gesellschaftern im Rahmen ihrer freiberuflichen Tätigkeit ausgeführt. Die für die Bw. erbrachten Beratungsleistungen würden von den Gesellschaftern in Höhe fremdüblicher Honorare abgerechnet. Die Bw. verrechne die Honorare zuzüglich eines Gewinnaufschlages an die Auftraggeber weiter. Diese im Rahmen ihrer freiberuflichen Tätigkeit lukrierten Honorare der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer seien nunmehr in die DB- und DZ-Bemessungsgrundlage einbezogen worden, obwohl sie kein Entgelt für die Geschäftsführungstätigkeit darstellten.

Im Rahmen eines umfangreichen Vorhalteverfahrens sowie eines über Ersuchen der Bw. anberaumten Erörterungstermins wurde die Tätigkeit der Bw. und ihrer Gesellschafter (einschließlich der als Geschäftsführer fungierenden) ausführlich dargestellt.

Zum Beweis dieser Ausführungen wurden sämtliche von Herrn Dr. G. im Jahr 2001 an die Bw. ausgestellten Honorarnoten sowie Belege über die Abrechnung der Verwaltungskostenbeiträge in Kopie übermittelt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender entscheidungsrelevanter Sachverhalt wurde festgestellt:

Unternehmensgegenstand der Bw. ist die Entwicklungs- und Unternehmensberatung. Die Bw. ist eine von vier operativen Gesellschaften, die durch eine Dachgenossenschaft verbunden sind. Die Geschäftsführung wechselt zwischen den Gesellschaftern in regelmäßigen periodischen Abständen. Eine Geschäftsordnung wie sie im Gesellschaftsvertrag vorgesehen ist, wurde von den Gesellschaftern niemals beschlossen.

Im Streitzeitraum waren die Gesellschafter Dr. G. und Mag. S Geschäftsführer der Bw. Herr Dr. G. war bis 4.7.2000 zu 40% im Anschluss daran zu 14,8% an der Bw. beteiligt, während die Beteiligung von Herrn Mag. S zunächst 15% und ab 4.7.2000 14,2% ausmachte.

Das Büro der Bw. ist sehr klein gehalten und leistet in erster Linie administrative Tätigkeiten. Es gibt einmal im Monat ein Treffen aller Gesellschafter, in denen sowohl der operative Bereich als auch die Verwaltungsangelegenheiten besprochen werden. Aufgabe der Geschäftsführer ist es, die Durchführung der im Rahmen dieser Meetings getroffenen Entscheidungen in organisatorischer, kaufmännischer, technischer oder personeller Hinsicht zu überwachen. Diese Tätigkeit wird nicht honoriert.

Für den operativen Bereich werden in diesem Zusammenhang auch jene Anfragen besprochen, die direkt an die Bw. herangetragen werden. Dabei wird festgelegt, ob ein Auftrag angenommen wird und wer ihn übernehmen soll. Die Geschäftsführer selbst teilen keine Aufträge zu. An Ausschreibungen beteiligt sich die Bw. eher selten.

Der Großteil der Aufträge wird an die einzelnen Gesellschafter selbst herangetragen und von diesen auch selbst akquiriert. Diese Aufträge werden in der Gesellschafterrunde lediglich publik gemacht, und nur im Hinblick darauf besprochen, ob eine Beratung vielleicht deshalb abgelehnt werden sollte, weil aus der Geschäftsverbindung mit einem Unternehmen ein Imageschaden für die Bw. entstehen könnte.

Jeder Gesellschafter kann selbst bestimmen, wie viel er arbeitet, d.h. welche Aufträge er annimmt. Jeder kann daher seinen Umsatz selbst bestimmen. Letztendlich ist für die Höhe des Einkommens des jeweiligen Gesellschafters nur entscheidend, wie viele Aufträge er abwickeln will. Er unterliegt diesbezüglich keiner Kontrolle und es hängt ausschließlich von seiner Einsatzbereitschaft ab.

Die Verrechnung gegenüber den Auftraggebern erfolgt in der Weise, dass jeder Gesellschafter sich mit dem Kunden die Konditionen selbst ausmacht. Die Kalkulation orientiert sich an den Richtlinien des Fachverbandes Unternehmensberatung der WKÖ. Entscheidend für die

Honorarvereinbarung ist die Marktsituation für die nachgefragte Beratungsleistung, das Know-how des spezifischen Beraters und die Verhandlungsstärke des jeweiligen Kunden.

Eine Auftragsbestätigung ergeht vom Kunden an die Bw. jedoch zu Händen des jeweiligen Gesellschafters. Diesem obliegt die gesamte Projektabwicklung. Da das Büro der Bw. sehr klein gehalten ist, muss der jeweilige Gesellschafter für die Durchführung größerer Aufträge selbst Schreibkräfte, Konsulenten, etc. zukaufen. Subunternehmer werden zwar durch die Bw. bezahlt, aber ausschließlich aus dem Geld des Projekts und erst nach Eingang der Auftragssumme.

Der Gesellschafter selbst bekommt ebenfalls erst dann Geld aus dem Auftrag, wenn vom Auftraggeber die Zahlung an die Bw. erfolgt. Die Stornierung und die Uneinbringlichkeit einer Forderung schlagen damit voll auf den Berater durch, der den Auftrag abgewickelt hat. Fließt vom Auftraggeber kein Geld an die Bw., erhält auch der mit dem Projekt befasste Gesellschafter nichts von der Bw. Von der Auftragssumme eines jeden Projekts erhält die Bw. jeweils einen gewissen Prozentsatz (z.B. 8 % in den streitgegenständlichen Jahren), um das Sekretariat und die sonstigen Verwaltungskosten abdecken zu können. Darüber hinaus gibt es einen Sockelbetrag, der von jedem Gesellschafter für seine Zugehörigkeit zur Bw. zu bezahlen ist. Wenn ein Gesellschafter ein Jahr überhaupt nicht tätig werden möchte, hat er nur den Sockelbetrag zu bezahlen, um seinen Anteil am laufenden Verwaltungsaufwand abzudecken.

Diese Feststellungen ergeben sich - soweit sie die Beteiligungsverhältnisse der Geschäftsführer betreffen – aus dem Firmenbuch und im übrigen aus dem umfangreichen, durchaus glaubwürdigen und belegten Vorbringen der Vertreter der Bw. und wurden auch von den Amtsbeauftragten als zutreffend bewertet.

In rechtlicher Hinsicht ist der festgestellte Sachverhalt in folgender Weise zu würdigen:

Den Dienstgeberbeitrag haben gemäß § 41 Abs. 1 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 (FLAG) alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag findet sich für die Streitjahre in § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG), der seinerseits auf § 41 FLAG verweist.

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.

Nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 ist ein Dienstverhältnis auch dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b vorliegen.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) auch Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich beteiligt sind, auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmungen fehlt.

Gemäß § 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) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

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

Herr Dr. G war dementsprechend bis Juli 2000 an der Bw. wesentlich beteiligt, während er im restlichen streitgegenständlichen Zeitraum ebenso wie Mag. S keine wesentliche Beteiligung hielt.

Aus den oben angeführten Bestimmungen ergibt sich, dass auch die Bezüge von Geschäftsführern, die an der Kapitalgesellschaft nicht wesentlich beteiligt, aber auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmungen nicht weisungsunterworfen sind (§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988), unter den gleichen Voraussetzungen dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zu unterziehen sind, wie die Bezüge wesentlich beteiligter Geschäftsführer. Es kann daher auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Auslegung der in der Vorschrift des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG angeführten Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zurückgegriffen werden (vgl. VwGH v. 24.9.2003, 2001/13/0258 und die darin zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs).

Zur Auslegung der in der Vorschrift des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG angeführten Bestimmung des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 wird auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, G 109/00, sowie auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, und vom 18.7.2001, 2001/13/0063, sowie vom 12.9.2001, 2001/13/0203, verwiesen. Wie den Gründen der genannten Erkenntnisse entnommen werden kann, werden Einkünfte nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GmbH dann erzielt, wenn - bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse - feststeht,

- dass der Gesellschafter-Geschäftsführer zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft eingegliedert ist,
- dass ihn unter Bedachtnahme auf die Einnahmen- bzw. Ausgabenschwankungen kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft und
- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.

Ausgehend von den genannten Kriterien ist daher für beide Geschäftsführer unabhängig vom Ausmaß ihrer Beteiligung an der Bw. zu beurteilen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die für ein Dienstverhältnis sprechenden Kriterien im Vordergrund stehen.

Die kontinuierliche und tatsächlich über einen längeren Zeitraum dauernde Ausübung der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Beschwerdeführerin. Es ist daher durchaus davon auszugehen, dass die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer im Streitzeitraum in den Organismus der Bw. eingegliedert waren.

Unternehmerwagnis liegt vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von seinen unternehmerischen Fähigkeiten und seinem Fleiß sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss. Dabei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an (vgl. VwGH 18.12.2002, 2001/13/0179).

Im gegebenen Fall ist unstrittig, dass die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer keine regelmäßige Entlohnung für die bloße Geschäftsführungstätigkeit erhielten. Sie bekamen von der Bw. – wie auch die übrigen Gesellschafter – ausschließlich jenen Anteil an den Honoraren ausbezahlt, die im Rahmen der von ihnen durchgeführten Projekte mit dem jeweiligen Auftraggeber vereinbart und der Bw. durch den jeweiligen Auftraggeber auch überwiesen

wurden. Darüber hinaus mussten sie auch einen Grundbeitrag an die Bw. entrichten, mit welchem die allgemeinen Verwaltungskosten der Bw. abgedeckt wurden. Wurden daher von den Gesellschafter-Geschäftsführern keine Projekte erfolgreich akquiriert und durchgeführt, hatten sie nicht nur keinen Honoraranspruch gegenüber der Bw., sondern mussten auch noch ihren Verwaltungskostenbeitrag an die Bw. abliefern.

Daraus ist aber eindeutig ersichtlich, dass auch die Höhe der Bezüge der Gesellschafter-Geschäftsführer ausschließlich von ihren eigenen unternehmerischen Fähigkeiten und ihrer Einsatzbereitschaft abhängig war, und sie im Verhältnis zur Bw. das volle Unternehmerrisiko selbst zu tragen hatten. Ein derartiges Unternehmerrisiko muss aber bei der durch die oben wiedergegebenen gesetzlichen Bestimmungen gebotenen Betrachtung des Gesamtbildes der Verhältnisse den Ausschlag gegen ein Dienstverhältnis und damit gegen die Einbeziehung der lukrierten Honorare in die Bemessungsgrundlage für DB und DZ geben (vgl. VwGH 29.1.2003, 2002/13/0186, VwGH 12.9.2001, 2001/13/0115 und die darin wiedergegebenen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs).

Dass ein derartiges Entlohnungssystem nicht fremdüblich ist und eine derartige Vereinbarung ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach einer Gewinnverteilungsabrede gleich zu halten ist (also in der Gesellschaftereigenschaft der Geschäftsführer wurzelt), vermag zwar den Betriebsausgabencharakter der vorliegenden Honorare in Frage zu stellen, nicht jedoch für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ins Treffen geführt zu werden (vgl. VwGH 29.1.2003, 2002/13/0186). Darüber hinaus ist es auch nicht möglich, mit der Begründung, die Gesellschafter-Geschäftsführer hätten einen rechtlichen Anspruch auf eine angemessene Vergütung ihrer Tätigkeit, ein fiktives Geschäftsführergehalt der Besteuerung zu unterziehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 30. Juni 2004