

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adr.1, vertreten durch die Treuhand-Union Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 9020 Klagenfurt, Dr-Franz-Palla-Gasse 21/2, vom 5. April 2002, gegen den Abgabenfestsetzungsbescheid des Finanzamtes Klagenfurt, vom 5. März 2002, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen über den Prüfungszeitraum vom 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der berufungsführenden Gesellschaft durchgeführten Lohnabgabenprüfung stellte der Prüfer in seinem Bericht vom 4. März 2002 ua fest, dass die von der GmbH im Zeitraum vom 1. Februar 2001 bis 31. Dezember 2001 für die Geschäftsführertätigkeiten an die wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer A. und B. ausbezahlten Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art in Höhe von insgesamt 90.630,26 € (1.247.099,51 S) zur Beitragsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) hinzuzurechnen seien. Unter Bezugnahme auf die Judikatur des Verfassungs- und Verwaltungsgerichtshofes (ua. Erkenntnisse: VfGH 1.3.2001, G 109/00, VwGH 25.1.2000, 98/14/0188, VwGH 7.1.2000, 98/15/0200) kam der Prüfer zu dem Ergebnis, dass die beiden Geschäftsführer in den betrieblichen Organismus der Berufungswerberin (Bw.) eingegliedert seien und deren regelmäßige Entlohnung (Geschäftsführervergütung) mit keinem Unternehmerrisiko verbunden gewesen sei. Im

Prüfungsbericht wies der Prüfer ergänzend darauf hin, dass im Falle einer beabsichtigten Berufung gegen die DB-Festsetzung ersucht werde, den als Beilage angefügten 15 Punkte umfassenden Fragenkatalog zu beantworten und samt Unterlagen an das Finanzamt zu übermitteln.

Mit Bescheid vom 5. März 2002 setzte das Finanzamt entsprechend den Prüferfeststellungen den DB in Höhe von 4.078,36 € (56.119,48 S) fest.

In der dagegen erhobenen Berufung führte die Bw. aus, dass der Bescheid hinsichtlich der Berechnung von DB und Dienstgeberzuschlägen zum Dienstgeberbeitrag (*Anmerkung: ein Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag wurde vom Finanzamt nicht festgesetzt*) bezüglich der miteinbezogenen "Fremdhonorare" und des "Sachbezuges" in die DB-Beitragsgrundlage angefochten werde. Die Gesellschaft sei nach den Bestimmungen des Umgründungssteuerrechtes durch Einbringung der ursprünglichen C.OEG neu gegründet worden. Die derzeitigen Geschäftsführer der Gesellschaft, Herr A. und Herr B. hätten neben ihrer Tätigkeit als Geschäftsführer jeweils ihre persönliche Berufsbefugnis mit den entsprechenden Spezialgebieten als Ziviltechniker aufrechterhalten. Nach dem Bericht des Prüfers seien sowohl die Geschäftsführerbezüge als auch die Honorarnoten und Kammerumlagen dem DB unterworfen worden. Die Honorarnoten hätten sich nach den Bestimmungen der geltenden Honorarvereinbarung zur Gesellschaft auf individuelle Leistungen der beiden Geschäftsführer bezogen, wobei eine Abgleichung erst nach jeweiliger Abrechnung der laufenden Projekte erfolgt sei. Die Grundlage für die Honorarvereinbarung liege darin, dass ein wesentlicher Teil des Geschäftserfolges der Gesellschaft auf die unterschiedliche Akquisitionstätigkeit und Leistungserbringung der beiden Ziviltechniker beruhe. Aus diesem Umstand sei daher eine Grundlage für eine Einbeziehung der Honorare und der Kammerumlage in die DB-Beitragsgrundlage nicht gegeben. Zum Abschluss verwies die Bw. darauf, dass der mit dem Bericht übermittelte Fragebogen im Laufe der nächsten 10 Tage zusammen mit weiteren Unterlagen der Kammer der Architekten und Ingenieurkonsulenten dem Finanzamt überreicht werden würde.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt. Im Vorlagebericht vom 10. Februar 2004 stellte das Finanzamt den Antrag, die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Im fortgesetzten Berufungsverfahren wurde die Bw., unter Hinweis auf die aktuelle Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu den in Rede stehenden Normen sowie Darlegung der bestehenden Sach- und Aktenlage noch einmal eingeladen, zur ergänzenden Abklärung der Streitfrage "DB-Berechnungsgrundlage" die entsprechenden entscheidungsrelevanten Vertrags- und Berechnungsgrundlagen sowie Buchungsunterlagen vorzulegen. Auch wurde ersucht, den 15 Punkte umfassenden Fragentyp des Finanzamtes zu beantworten und die darin angesprochenen Beweismittel vorzulegen.

---

Der Fragenvorhalt des Finanzamtes blieb bis dato von der Bw. unbeantwortet. Ebenso erfolgte keine Stellungnahme der Bw. zum Bedenkenvorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 25. April 2005 und es wurde von dieser auch die Vorlage der darin angeforderten Beweisunterlagen zur Gänze unterlassen.

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

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

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung BGBl. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 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, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Absatz 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind dabei 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 Teilstrich 2 EStG 1988.

Die Bestimmung des § 41 FLAG definiert also die beitragspflichtigen Bezüge und soll gleichzeitig eine klare Abgrenzung von den beitragsfreien Bezügen gewährleisten. Auf Grund des Gesetzeswortlautes ist folglich bei den beitragspflichtigen Arbeitslöhnen von zwei Gruppen von Bezügen auszugehen:

Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 gewährt werden.

Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, die an Personen gewährt werden, die an Kapitalgesellschaften wesentlich beteiligt sind.

Gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 (zweiter Teilstrich) fallen unter die Einkünfte aus sonstiger 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.

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 die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 23.4.2001, 2001/14/0054, und 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, vom 18.7.2001, 2001/13/0072, vom 18.7.2001, 2001/13/0063, vom 19.2.2004, 2004/15/007, vom 22.3.2004, 2001/14/0063, 31.03.2004, 2004/13/0021 und vom 10.11.2004, 2003/13/0018 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 seiner Gesellschaft eingegliedert ist,
- dass ihn weder das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben - also kein Unternehmerwagnis - trifft und
- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, G 109/00, wird unter Anführung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Anzeichen für ein Dienstverhältnis seien, im Fall 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. 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 (vgl. VwGH 22.9.2000, 2000/15/0075, 30.11.1999, 99/14/0270 und 27.7.1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (vgl. VwGH 30. 11.1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (vgl. VwGH 24.2.1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (vgl. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339, und 27.1.2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (vgl. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339).

Im Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018, hat der Verwaltungsgerichtshof seine bisherige Judikatur zur Normauslegung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in ausführlicher, analysierender Betrachtung zusammengefasst und die in den darin zitierten Erkenntnissen angestellten Überlegungen unter "Punkt 5" nunmehr wie folgt abgeändert:

*"Eine Überprüfung der Rechtsanschauungen, die der Verwaltungsgerichtshof zu den Voraussetzungen einer Erzielung von Einkünften nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in der referierten Judikatur geäußert hat, gibt - auch im Lichte der daraus gewonnenen Erfahrungen - dazu Anlass, die bisher vertretene Rechtsauffassung dahin zu revidieren, dass in Abkehr von der Annahme einer Gleichwertigkeit der zu Punkt 3.3. genannten Merkmale 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."*

Des Weiteren hat der VwGH in "Punkt 6" des genannten Erkenntnisses seine geänderte Rechtsanschauung wie folgt zum Ausdruck gebracht:

*"Lieg bei der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft eine auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführende Weisungsungebundenheit vor, wie sie der Ausdruck "sonst" in der in Rede stehenden Vorschrift unterstellt, dann sind im Falle der klar erkennbaren Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft alle weiteren Merkmale, die vor dem Hintergrund einer weisungsgebundenen Tätigkeit (im Zweifelsfall zusätzlich heranziehbare) Indizien für ein Dienstverhältnis wären, für das Vorliegen des Tatbestandes nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ebenso irrelevant wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaft und tätigem Gesellschafter. Die gesetzlich begründeten Unterschiede zwischen der Rechtsstellung eines Gesellschafter-Geschäftsführers (oder in anderer Weise für die Gesellschaft Tätigen) zu der eines Arbeitnehmers haben ihren Grund in den Anknüpfungen der arbeits-, sozial- und haftungsrechtlichen Schutzgesetze an das Vorliegen eines Rechtsverhältnisses im Sinne des Arbeitsrechtes, das zufolge der Eigenart der hier untersuchten Leistungsbeziehung häufig nicht vorliegt."*

Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich der abgeänderten neuen Rechtsauslegung des verstärkten Senates im zitierten VwGH Erkenntnis in vollem Umfang an. Die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerrisikos und der laufenden Entlohnung treten demnach klar in den Hintergrund und es kommt ihnen insoweit keine wesentliche Bedeutung zu.

Beide Gesellschafter-Geschäftsführer sind laut Aktenlage zumindest seit 26. Jänner 2001 auf Dauer als Geschäftsführer für die Bw. tätig und demnach eindeutig in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft eingegliedert. Im Übrigen wird die Eingliederung der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft von der Bw. nicht in Abrede gestellt. Demzufolge ergibt sich auch für den Unabhängigen Finanzsenat, dass die beiden Geschäftsführer im Kalenderjahr 2001 Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 bezogen haben, weil an der Eingliederung der für die Gesellschaft tätigen Gesellschafter in den Organismus des Betriebes der Bw. nach Maßgabe des im genannten Erkenntnis des verstärkten Senates dargelegten Verständnisses von diesem Merkmal (das bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird) sachbezogen kein Zweifel besteht.

---

Das Berufungsbegehren der Bw. wendet sich vielmehr gegen die Feststellung, dass die DB-Beitragsgrundlagenhinzurechnung des Finanzamtes bezogen auf "Honorarnoten, Sachbezügen (geldwerten Vorteilen) und Kammerumlagen" den tatsächlichen Verhältnissen widerspreche. Hierzu muss vom Unabhängigen Finanzsenat angemerkt werden, dass konkrete Beweismittel für dieses Berufungsvorbringen im bezugshabenden Verwaltungsakt gänzlich fehlen.

Im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat sind die Behauptungs- und Beweislasten (auch besteht kein Neuerungsverbot) klar verteilt. Die Abgabenbehörde erster Instanz hat im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat alles vorzubringen, was für ihren Standpunkt spricht. Ebenso hat der Berufungswerber alles vorzubringen, was für seinen Standpunkt spricht. Dem Abgabepflichtigen steht es frei, eine bisher (zu Recht oder zu Unrecht) verweigerte Mitwirkung nachzuholen. Unterlässt der Berufungswerber das zur Durchsetzung seines Begehrens notwendige Sach- und Beweisvorbringen, so kommt er seiner Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht nicht nach.

Nach § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Die im § 119 BAO verankerte Offenlegungs- und Wahrheitspflicht und der daraus abgeleiteten Mitwirkungspflicht (§ 138 BAO) entspricht der Abgabepflichtige unter anderem dann, wenn er die ihm zumutbaren Auskünfte erteilt. Was zu einer vollständigen Offenlegung gehört, hat der Abgabepflichtige zunächst selbst nach bestem Wissen und Gewissen, sowie der nach seinen Verhältnissen zumutbaren Sorgfalt zu beurteilen. "Offenlegen" bedeutet, der Abgabenbehörde ein richtiges, umfassendes und klares Bild von den für die Entscheidung maßgebenden Umständen zu verschaffen. Nach § 138 BAO haben auf Verlangen der Abgabenbehörde die Abgabepflichtigen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Verweigert der Abgabepflichtige seine Mitwirkung oder vermag er über seine Angaben (Behauptungen) keine ausreichende Aufklärung zu geben, so sind die Abgabenbehörden zur Schätzung (§ 184 BAO) berechtigt. Ziel der Schätzung ist die Ermittlung von Besteuerungsgrundlagen, die die größte Wahrscheinlichkeit für sich haben.

Wie aus der Verfahrens- und Sachverhaltsdarstellung zum gegenständlichen Berufungsfall entnommen werden kann, unterließ es die Bw., trotz Aufforderung durch das Finanzamt und einem entsprechenden Bedenkenvorhalt durch den Unabhängigen Finanzsenat, an der Sachaufklärung durch Vorlage abgabenrelevanter Beweismittel mitzuwirken.

Im Bedenkenvorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 25. April 2005 wurde klar zum Ausdruck gebracht, dass bei Nichtvorlage der abverlangten Beweismittel (Unterlagen), die zur

---

sachlichen und rechtlichen Beurteilung der Berufungsbehauptungen benötigt werden bzw. bei Nichtabgabe einer allfälligen Stellungnahme, nach der sich darbietenden Sach- und Aktenlage entschieden werden müsse.

Zur strittigen DB-Beitragsgrundlagenhinzurechnung vertritt das Finanzamt die Ansicht, dass die von der Bw. im Kalenderjahr 2001 ausbezahlten Bezüge und Vergütungen für die Geschäftsführertätigkeiten an den jeweiligen Geschäftsführer – wie im Prüfungsbericht vom 4. März 2002 dargestellt - zur Gänze dessen Einkünften aus selbständiger Tätigkeit gemäß § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 zuzurechnen seien.

Ob und in welcher steuerlich anzuerkennender Ausprägung das konkrete Leistungsverhältnis bzw. die tatsächliche Leistungserbringung und die entgeltliche Abrede darüber zwischen der GmbH und dem Gesellschafter-Geschäftsführer im einzelnen Fall stattfindet ist eine Sachverhaltsfrage. Nach der oben zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kommt es bei der Beurteilung der Einkünfte eines wesentlich beteiligten Geschäftsführers entscheidend auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Das Abstellen auf die tatsächlichen Verhältnisse findet seine Begründung in dem zwischen der Gesellschaft und ihrem wesentlich beteiligten Geschäftsführer bestehenden Naheverhältnis, das ein "einvernehmliches" Abgehen von einmal getroffenen Vereinbarungen jederzeit erleichtert. Das zwischen dem Geschäftsführer und der GmbH durch die gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen gegebene Naheverhältnis gebietet es daher, die behaupteten Vereinbarungen an jenen Kriterien zu messen, welche für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Diese Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung (vgl. VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018).

Im vorliegenden Fall ist evident, dass schriftliche Vereinbarungen über Geschäftsführervergütungen trotz mehrmaligem Ersuchen von der Bw. nicht vorgelegt wurden. Die Bw. vermochte laut Verwaltungsakt nicht darzulegen, dass die beiden Geschäftsführer überschaubare konkrete einzelne Projekt abzuwickeln hatten, die gesondert also zusätzlich zu deren Geschäftsführertätigkeitsvergütungen bezahlt worden wären. Unterlagen über behauptete Honorarvereinbarungen und –abrechnungen wurden von der Bw. nicht vorgelegt.

Der Bw. ist laut Verwaltungsakt ein schlüssiger, nachvollziehbarer Beweis zu ihren lediglich allgemein gehaltenen Berufungsvorbringen nicht gelungen.

Eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides bezüglich der vom Finanzamt ermittelten Höhe der Geschäftsführervergütungen (inkl. Schätzung von geldwerten Vorteilen bzw. Betriebseinnahmen), welche in weiterer Folge der DB-Bemessungsgrundlage hinzugerechnet wurden, vermag der Unabhängige Finanzsenat entsprechend der klaren

---

Prüferfeststellungen laut Bericht vom 4. März 2002 und der zu beurteilenden Sach- und Aktenlage jedenfalls nicht zu erkennen.

Zusammenfassend ergibt sich für den Unabhängigen Finanzsenat, dass die Geschäftsführungstätigkeit der wesentlich beteiligten Geschäftsführer A. und B. bei der berufungsführenden Gesellschaft - unter Außerachtlassung der Weisungsgebundenheit - sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisen. Die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer erzielten somit aus deren Geschäftsführertätigkeit im Kalenderjahr 2001 Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988. Die von der Bw. ausbezahlten Geschäftsführergehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art in Höhe von insgesamt 90.630,26 € (1.247.099,51 S) sind daher gemäß § 41 Abs. 3 FLAG in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Klagenfurt, am 30. Juni 2005