



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Anna Mechtler-Höger, Mag. Robert Steier und Werner Just über die Berufung der XY GmbH, vertreten durch Unger Wirtschaftstreuhand GmbH, 1220 Wien, Hirschstettner Straße 19-21, vom 22. Juni 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 20. Mai 2009 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Jahre 2005 bis 2007 nach der am 18. August 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Als Folge einer bei der berufungswerbenden Gesellschaft (Bw.) gemäß §§ 147 ff BAO durchgeführten Außenprüfung ergingen Abgabenbescheide gemäß § 201 BAO betreffend Dienstgeberbeitrag für 2005 bis 2007. In die Bemessungsgrundlage wurden die an die Einzelfirma des Gesellschafter-Geschäftsführers gezahlten Honorare sowie der geldwerte Vorteil aus der Benützung eines firmeneigenen Kraftfahrzeuges in Höhe des Privatanteils laut der Einkommensteuererklärung des Geschäftsführers einbezogen.

In der fristgerecht eingebrachten Berufung wurde vorgebracht, im gegenständlichen Fall erhalte der Gesellschafter-Geschäftsführer keinerlei Entlohnung, da die Organisation der

Kanzlei so eingerichtet sei, dass für den normalen Geschäftsbetrieb genügend Fachpersonal vorhanden sei, um die anfallenden Arbeiten zu erledigen. Die Entlohnung des Gesellschafter-Geschäftsführers für seine Tätigkeiten im Dienste der Bw. sollte die Ausschüttung der durch seine Tätigkeit entstandenen Gewinne sein. Da aber die Gewinne nicht in einer Höhe angefallen seien, die aus wirtschaftlichen Überlegungen eine Ausschüttung möglich gemacht hätten, seien im Prüfungszeitraum keine Ausschüttungen erfolgt.

Es müsse aber dem Geschäftsführer unbenommen bleiben, wie er den Kanzleibetrieb organisiere und welche Hilfsmittel er zur Leistungserbringung einsetze. So sei es sicherlich seine Entscheidung, ob er Leistungen von anderen Kanzleien, etwa selbständigen Buchhaltern oder Steuerberatern, zukaufe. Im vorliegenden Fall habe die Bw. den Steuerberater MU, der eine eigene protokollierte Einzelfirma habe, mit der Erbringung von Dienstleistungen beauftragt. Als Entlohnung sei ein monatliches Pauschalhonorar vereinbart worden. Diese Verrechnung sei gewählt worden, um eine verwaltungsökonomische Verrechnung zu ermöglichen und den Kostenfaktor für die Bw. kalkulierbar zu halten.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 16.7.2009 als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, der Geschäftsführer habe zwar eine eigene protokollierte Einzelfirma, der einzige Kunde sei jedoch die Bw.. Alle Kosten seien in der Buchhaltung der Bw. erfasst. Dies sei ein Beweis dafür, dass der Geschäftsführer MU in den betrieblichen Organismus des Unternehmens eingegliedert sei.

Dagegen brachte die Bw. einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein; die darin bis 31.8.2009 angekündigte detaillierte Stellungnahme wurde nicht nachgereicht.

Über Ersuchen der Abgabenbehörde zweiter Instanz sämtliche Honorarnoten des Geschäftsführers der Bw. vorgelegt und ausgeführt, dass ein schriftlicher Geschäftsführervertrag nicht existiere.

Bei den an das Einzelunternehmen weitergegebenen Aufträgen handle es sich prinzipiell um Aufträge der Bw.; sie habe die Aufträge akquiriert und an die Mandanten fakturiert. Die Akquirierung von Aufträgen sei eine Aufgabe des Geschäftsführers der Bw. gewesen.

Generell sei vereinbart gewesen, dass der Bereich Buchhaltung und Lohnverrechnung von der Bw. bearbeitet werde. Diesbezüglich seien dem Geschäftsführer die Dienstnehmer der Bw. zur Verfügung gestanden, den Geschäftsführer habe die Aufsichts- und Anleitungspflicht getroffen. Im Bereich Bilanzierung und Beratung sei vereinbart gewesen, dass die Bilanzen bestimmter Mandanten vom Einzelunternehmer ausgearbeitet würden. Weiters sei vereinbart

gewesen, dass bei Betriebsprüfungen und allgemeinen wirtschaftlichen und rechtlichen Beratungen sowie bei Rechtsmittel der Einzelunternehmer zugezogen werde.

Hinsichtlich des Honorars existiere eine (allerdings nicht schriftliche) Vereinbarung, dass die Bw. den Einzelunternehmer voraussichtlich im Ausmaß von 80 Stunden monatlich in Anspruch nehmen werde. Es sei aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung schlussendlich eine Pauschalvereinbarung getroffen worden, die ausgehend von den angesprochenen 80 Stunden vorgesehen habe, dass pro Stunde ein Stundensatz von 105 € zur Verrechnung komme. Nachdem der Einzelunternehmer allerdings die Ressourcen der Bw. in Anspruch genommen habe, sei vereinbart worden, dass pro Stunde für die Kanzleikosten ein Betrag von 30 € vom oben angesprochenen Stundenhonorar in Abzug gebracht werde. Dieser Betrag von 30 € resultiere aus einer Division der gesamten Kanzleiunkosten (Miete, Energie, Telefon, EDV, usw.) durch die Anzahl der gesamten produktiven Stunden der Kanzlei. Es sei vereinbart worden, dass die Honorarverrechnung zwölfmal stattfinden solle. Unter der Annahme, dass pro Jahr nur 10,5 Leistungsmonate zur Verfügung stünden, seien die 80 Stunden auf 70 Stunden umgerechnet worden ($80/12 \cdot 10,5$) und unter Anwendung eines Stundensatzes von 75 € ($105 € - 30€$) ein Pauschalhonorar von 5.250,- € netto errechnet und vereinbarungsgemäß zwölfmal im Jahr zur Verrechnung gekommen. Diese Art der Verrechnung sei nicht vereinbart worden, um eine gehaltsähnliche Auszahlung zu erreichen, sondern um den monatlichen Aufwand der Bw. planbar zu machen.

Es habe darüber hinaus eine Vereinbarung gegeben, dass im Fall der möglichen Übernahme einer Kanzlei bzw. eines Mandantenstockes diese Übernahme durch den Einzelunternehmer erfolgen solle. Im Prüfungszeitraum habe sich diese Möglichkeit nicht ergeben, wohl aber im Jänner 2009. Hintergrund dieser Vereinbarung sei gewesen, dass eine Abrechnung, wenn die Übernahme durch eine Umsatzbeteiligung über einen bestimmten Zeitraum bezahlt werden sollte, wesentlich leichter möglich sei, wenn in einer Firma ausschließlich die übernommenen Mandanten abgerechnet würden.

In der am 18. August 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, ein Teil des operativen Tätigkeitsbereiches werde von der Bw. an die protokollierte Einzelfirma des Geschäftsführers ausgelagert. Trotz pauschaler Abgeltung bestehe ein Unternehmerwagnis dahingehend, dass für den gleichen Betrag mehr oder weniger Arbeit geleistet werden könne. Zur Kalkulation der Entlohnung seien die Verrechnungspreise der Bw. herangezogen worden. Die Tatsache, dass die Einzelfirma des Geschäftsführers nur für die Bw. tätig werde, spreche nicht dagegen, dass es sich um ein eigenständiges Unternehmen handle.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Herr MU war im Streitzeitraum zu 80% am Stammkapital der Bw. unmittelbar beteiligt und vertritt diese seit 12.3.1994 selbständig als handelsrechtlicher Geschäftsführer. Ein schriftlicher Geschäftsführervertrag existiert nicht.

Die Akquirierung von Aufträgen war eine Aufgabe des Geschäftsführers. Dieser hatte in den Bereichen Buchhaltung und Lohnverrechnung auch die Aufsichts- und Anleitungspflicht hinsichtlich der Dienstnehmer wahrzunehmen und traf die Entscheidung, welche Aufträge von ihm selbst in seiner Funktion als „Einzelunternehmer“ bearbeitet wurden.

Mit monatlichen Honorarnoten verrechnete Herr MU der Bw. ein pauschales Leistungshonorar von 5.250,- Euro netto. Herr MU war berechtigt, die Ressourcen der Bw. zu nutzen. Das Honorar wurde – ausgehend davon, dass Herr MU 80 Stunden pro Monat für die Bw. tätig wird - auf Basis eines Stundensatzes von 105 € unter Zugrundelegung von 10,5 Leistungsmonaten und unter Berücksichtigung einer Abzugspost von 30 € Kanzleikosten sowie einer zwölfmal jährlich stattfindenden Auszahlung nach folgender Formel ermittelt:

$$80 \times 10,5 \times (105-30)/12$$

Darüber hinaus hatte der Geschäftsführer MU die Möglichkeit, ein firmeneigenes Kraftfahrzeug privat zu nutzen, der geldwerte Vorteil betrug in den Streitjahren

2005	2006	2007
3.189,97 €	3.319,17 €	3.582,96 €

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Firmenbuchauszug der Bw. sowie den Berufungsausführungen und der Vorhaltsbeantwortung vom 4. August 2010.

Rechtliche Würdigung:

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

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG 1967 in der ab 1994 geltenden Fassung BGBl. 1993/818 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.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 BGBl. 1988/818 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.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur ausführt, sind § 41 Abs. 2 und 3 FLAG 1967 dahingehend auszulegen, dass der Verweis auf § 22 Z 2 EStG 1988 lediglich Teilstrich 2 der letztgenannten gesetzlichen Bestimmung betrifft.

Unter Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 fallen (neben anderen taxativ aufgezählten Einkünften) gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 leg. cit. 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) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für die ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes wesentlich beteiligt war.

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 dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

In Abkehr von seiner früheren Rechtsprechung hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, durch einen verstärkten Senat für den Fall eines mehr als 50 % an der GmbH beteiligten Geschäftsführers ausgesprochen, dass bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Geschäftsführer bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos 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.

In Punkt 4.1. des zitierten Erkenntnisses wird hinsichtlich des Kriteriums der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes folgende Ansicht wiedergegeben:

"4. 1. Die Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft hat der Verwaltungsgerichtshof in einem funktionalen Verständnis dieses Begriffes mit einer auf Dauer angelegten kontinuierlichen Leistung des Gesellschafters entweder in der Geschäftsführung oder im operativen Bereich der Gesellschaft als verwirklicht angesehen.

Das Überwiegen der Tätigkeit im operativen Bereich der Gesellschaft über die Aufgaben der Geschäftsführung hat der Verwaltungsgerichtshof mit der Begründung als bedeutungslos beurteilt, dass die Bestimmung des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 an den Inhalt der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten und an seine handelsrechtliche Stellung nicht anknüpft, weshalb der Annahme einer Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft auch der Umstand nicht entgegen steht, dass der Gesellschafter nicht handelsrechtlicher Geschäftsführer der Gesellschaft ist. Im hg. Erkenntnis vom 26. November 2003, 2001/13/0219, hat der Verwaltungsgerichtshof entschieden, dass es der Beurteilung der Einkünfte als solcher nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht entgegensteht, wenn die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft erbracht werden, sonst eine andere Qualifizierung der daraus erzielten Einkünfte, etwa als solcher nach § 22 Z. 1 EStG 1988, geböte."

Entsprechend diesen im zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes getroffenen Ausführungen ist es vollkommen unerheblich, welche Leistungen durch den wesentlich beteiligten Gesellschafter für die Bw. erbracht wurden. Auch Vergütungen in Form eines Pauschalhonorars für das Erstellen von Bilanzen, für wirtschaftliche und rechtliche Beratungen und für die Ausarbeitung von Rechtsmitteln, also für Tätigkeiten im operativen Bereich der Bw., die fachlich der Tätigkeit eines Steuerberaters entsprechen, stellen daher unter den gegebenen Umständen Einkünfte gemäß § 22 Zif 2 Teilstrich 2 EStG 1988 dar.

Wesentliches Kriterium ist die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes. Da der Gesellschafter-Geschäftsführer mit der Akquirierung von Aufträgen und in den Bereichen Buchhaltung und Lohnverrechnung mit der Aufsicht und Anleitung der Dienstnehmer der Bw. seit 1994 betraut ist, ist von einer auf Dauer angelegten kontinuierlichen Leistung des Gesellschafter-Geschäftsführers für die Bw. auszugehen. Dementsprechend kann eine Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Bw. nicht ernstlich in Frage gestellt werden.

Ob in der Tatsache, dass dem vereinbarten Pauschalhonorar von 5.250,00 Euro netto nicht jedes Monat dieselbe Anzahl an geleisteten Arbeitsstunden des Einzelunternehmens des

Geschäftsführers gegenüberstehe, ein für die Subsumtion der Einkünfte des Geschäftsführers relevantes Unternehmerwagnis zu erblicken ist, ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bei zu bejahender Eingliederung des Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus nicht entscheidungswesentlich.

Aus den obigen Ausführungen ergibt sich daher, dass die dem Gesellschafter im Umweg über seine Einzelfirma zugeflossenen Pauschalhonorare den Tatbestand des § 22 Zif. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erfüllen und daher gemäß § 41 Abs. 2 und 3 FLAG in die Bemessungsgrundlage für den DB einzubeziehen sind.

Wien, am 25. August 2010