



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Mitglieder HR Mag. Wolfgang Tiwald, Werner Just und Herbert Karner im Beisein der Schriftführerin Andrea Moravec über die Berufung der Bw., W, vertreten durch Böck & Partner Wirtschaftstreuhänder Buchprüfungsgesellschaft m.b.H., Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, 1050 Wien, Grüngasse 16, vom 9. Dezember 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 9. Oktober 2009 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (Sektion A) für 2006 bis 2008 nach der am 8. November 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

In Folge einer bei der berufungswerbenden Gesellschaft (Bw.) gemäß den §§ 147 ff. BAO durchgeführten Außenprüfung ergingen Abgabenbescheide gemäß [§ 201 BAO](#) betreffend DB für 2006 bis 2008, deren Bemessungsgrundlagen unter Einbeziehung der Bezüge des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers ermittelt wurden.

In der dagegen nach Fristerstreckung fristgerecht eingebrachten Berufung verwahrte sich die Bw. gegen die Einbeziehung der Bezüge des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers, Herrn Mag. A, in die Bemessungsgrundlagen für DB mit der Begründung,

dass dieser neben seiner Geschäftsführertätigkeit seit Jahrzehnten ein Architekturbüro als Einzelunternehmen betreibe, welches auch eigenes Personal beschäftige. Dieses Einzelunternehmen erbringe vorwiegend Planungs- und Entwurfsarbeiten für diverse Kunden, worunter auch die Bw. zu zählen sei. Die Bw. macht geltend, dass die vom Einzelunternehmen in Rechnung gestellten Honorare in keinem Zusammenhang zur Geschäftsführertätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers stünden.

Nach herrschender Rechtsauffassung sowie der Judikatur des VwGH sei von einem Dienstverhältnis auszugehen, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer in den betrieblichen Organismus des Unternehmens eingegliedert sei. Das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus einer GmbH werde durch jede nach außen hin auf Dauer angelegte Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der GmbH verwirklicht werde, sei es durch die Führung der Geschäfte der Gesellschaft oder durch operatives Wirken im Geschäftsfeld der GmbH. Entscheidend sei also, ob der Gesellschafter-Geschäftsführer bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert sei. Von dieser Eingliederung werde dann auszugehen sein, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bilde und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben müsse.

Dabei sei nach der Judikatur des VwGH bei einer kontinuierlichen und über einen längeren Zeitraum andauernden Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung von einer Eingliederung auszugehen.

Die Bw. räumt ein, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH unzweifelhaft in den Organismus des Unternehmens eingebunden sei. Dies treffe jedoch in Bezug auf das Einzelunternehmen nicht zu.

Das Einzelunternehmen des Gesellschafter-Geschäftsführers werde als eigenständiges Architektenbüro samt Versicherungsschutz im Haftungsfall und mit entsprechendem Personal geführt, welches seine Leistungen für architektonische Beratung, Planung und Entwürfe an einen unbestimmten Personen- und Unternehmerkreis seit Jahrzehnten anbiete. Die Bw. habe zweifelsohne das Einzelunternehmen für architektonische Zwecke beauftragt, hätte jedoch auch beliebig andere Architekturbüros beauftragen können.

Bei den vom Einzelunternehmen an die Bw. fakturierten Leistungen handle es sich aufgrund des Bestehens des Einzelunternehmens als eigene organisatorische Struktur um Fremdleistungen aus der Sicht der Bw. Das Einzelunternehmen könne somit nicht als in den Organismus der Bw. eingegliedert gesehen werden.

Das Einzelunternehmen des Gesellschafter-Geschäftsführers, durch welches die kreativ künstlerische Komponente des Architektenberufes erbracht werde, scheide definitionsgemäß als eigenes Unternehmen von einer Betrachtung als „Dienstnehmer“ a priori aus.

Bei den vom Einzelunternehmen an die Bw. fakturierten Leistungen handle es sich um Betriebseinnahmen des Einzelunternehmens, welche im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus einer freiberuflichen Tätigkeit iSd § 22 Z 1 EStG zu werten seien und nicht um Gehälter oder sonstige Vergütungen iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG.

Folgte man der Ansicht der Prüfung, so würden Honorare, die von einem Einzelunternehmen für erbrachte Leistungen an ein anderes Unternehmen fakturiert werden, nur durch den Umstand, dass der Einzelunternehmer mit mehr als 25% an dem anderen Unternehmen beteiligt sei, als Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG zu werten sein. Dies hätte letztlich zur Folge, dass es durch die Besteuerung von derartigen Bezügen nach dem FLAG zu einer Doppelbelastung für das Einzelunternehmen kommen würde, da dann bereits besteuerte Bezüge zur Zahlung von beispielsweise Personalkosten im Einzelunternehmen verwendet werden müssten, was jedenfalls unbillig erscheine.

Die Bw. brachte überdies vor, dass Herr Mag. A im Rahmen seines Einzelunternehmens als Unternehmer iSd § 2 UStG sowie § 3 KommStG gelte. In diesem Sinne wäre es denkunmöglich, dass Herr Mag. A gleichzeitig Dienstgeber und Dienstnehmer sei, weil diese Begriffe einander ausschließen würden.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 18.12.2009 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde festgehalten, dass im vorliegenden Fall keinerlei Geschäftsführervergütungen gewährt, sondern laufend Honorarnoten für gleich bleibende Leistungen in überwiegend gleicher Höhe gelegt worden seien. Die nach Angaben der Bw. beschäftigten Mitarbeiter bestünden ausschließlich aus der Frau des Gesellschafter-Geschäftsführers, welche gleichermaßen zu 10% an der Kapitalgesellschaft beteiligt sei.

Bei einem wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer würden alle Bezüge und sonstige Vergütungen jeder Art als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 EStG gelten und in die Beitragsgrundlagen einzubeziehen sein. Eine Trennung der Vergütungen in Geschäftsführungstätigkeiten oder Tätigkeiten in Rahmen von Werkverträgen sei nicht vorzunehmen.

Mit dem fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag beharrte die Bw. weiterhin auf ihrem in der Berufung dargelegten Standpunkt.

In der am 8. November 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass Herr Mag. A ein selbständiges Unternehmen betreibe und beispielsweise im Jahr 2006 Einnahmen in Höhe von € 337.000,00 lukriert habe, welchen Betriebsausgaben in Höhe von rund € 210.000, darunter Personalkosten und Fremdleistungen im Ausmaß von € 122.000, entgegenstünden. Es werde darauf hingewiesen, dass von der Bw. nicht nur persönliche Leistungen des Herrn Mag. A, sondern die seines Unternehmens abgegolten würden. Herr Mag. A werde daher nicht als „quasi“ Dienstnehmer tätig.

Der Vertreter des FA erklärte, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer zweimonatlich Honorare in jeweils gleicher Höhe beziehe und in seinem Unternehmen lediglich seine Gattin beschäftige.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt.

Herr Mag. Paul A war im Streitzeitraum zu 90% am Stammkapital der Bw. unmittelbar beteiligt. Er vertritt die Bw. seit 10.6.1998 selbstständig als ihr Geschäftsführer. Darüber war er im operativen Bereich der Bw. tätig, wofür er auch die Infrastruktur seines Einzelunternehmens nutzte und insbesondere auf die Kreativität der in seinem Einzelunternehmen angestellten Ehegattin zurückgriff.

Die Entlohnung seiner Tätigkeit erfolgte aufgrund der von ihm regelmäßig in etwa gleich bleibender Höhe gelegten Honorarnoten.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den unbestritten gebliebenen Feststellungen der Außenprüfung sowie den Ausführungen der Bw. und ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

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

Gemäß § 41 Abs 2 FLAG 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 idF BGBl 1998/818 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 VwGH in ständiger Judikatur ausführt, sind § 41 Abs 2 und 3 FLAG 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. Vom Fehlen einer solchen Eingliederung ist aber nach dem in ständiger Judikatur entwickelten Verständnis zu diesem Tatbestandsmerkmal in aller Regel nicht auszugehen. Die nach dieser Rechtsprechung entscheidende Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft wird bereits durch jede nach außen hin als auf

Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird (vgl. z.B. VwGH 28.05.2008, [2006/15/0280](#)).

Dementsprechend ist davon auszugehen, dass Herr Mag. A, der seit 1998 sowohl die Bw. nach außen als deren Geschäftsführer vertritt als auch im Rahmen der von der Bw. übernommenen Aufträge tätig wird, unzweifelhaft in den betrieblichen Organismus der GmbH eingebunden ist, was auch von der Bw. nicht bestritten wird.

Es entspricht auch der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, dass der Umstand, dass der Gesellschafter nicht nur Aufgaben der Geschäftsführung, sondern auch Tätigkeiten im operativen Bereich der GmbH ausübt, einer Übernahme der in der Judikatur erarbeiteten Grundsätze, unter welchen von der Erzielung von Einkünften nach [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) ausgegangen werden kann, nicht entgegensteht. Die Bestimmung des [§ 41 Abs. 2 FLAG 1967](#) iVm [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) stellt auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten nicht ab. Der Beurteilung der Einkünfte als solche nach [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) steht es nach herrschender Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs nicht entgegen, wenn die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft erbracht werden, eine andere Qualifikation der daraus erzielten Einkünfte, etwa solcher nach [§ 22 Z. 1 EStG 1988](#) geböte (vgl. VwGH 23.9.2010, [2010/15/0121](#) und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs).

Die Argumentation der Bw. hinsichtlich der Qualifizierung der Leistungen des Gesellschafter-Gesellschafters als Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit iSd [§ 22 Z 1 EStG 1988](#) muss dementsprechend verworfen werden. Das funktionale Verständnis des Begriffs der Eingliederung in den betrieblichen Organismus steht einer solchen Interpretation entgegen und verlangt die Subsumtion unter [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#), was auch in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes treffend dargestellt wurde.

Dem Vorbringen, die Bw. und ihr Gesellschafter-Geschäftsführer würden als völlig unabhängige Unternehmen miteinander kontrahieren, indem die Bw. Aufträge an das Einzelunternehmen des Gesellschafter-Geschäftsführers vergabe und von diesem die Leistungen mit Honorarnoten abgerechnet würden, ist entgegenzuhalten, dass die Abrechnung nicht über konkrete Aufträge erfolgte, sondern in periodischen Abständen Honorarnoten in etwa gleich bleibender Höhe gelegte wurden und auch keine schriftlichen Verträge existieren, aus denen das an das Einzelunternehmen vergebene Projekt, die konkreten Konditionen der Vertragsabwicklung und das hierfür vereinbarte Honorar erkennbar wären.

Der Einwand, der Gesellschafter-Geschäftsführer könne nicht gleichzeitig Dienstgeber und Dienstnehmer sein, ist insofern nicht stichhaltig, als es in der Privatwirtschaft durchaus möglich und auch üblich ist, dass Dienstnehmern zugestanden wird, bei der Erfüllung ihrer Tätigkeit eigene Dienstnehmer zu beschäftigen (beispielsweise Hausbesorger, die sich durch von ihnen ausgewählte und bezahlte Reinigungskräfte vertreten und unterstützen lassen dürfen).

Entsprechend den obigen Ausführungen sind daher die Bezüge des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers als Vergütungen iSd [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) anzusehen und in die Bemessungsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.

Wien, am 27. Dezember 2010