



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Dr. Ulrike Pilsbacher, Steuerberater, 3300 Amstetten, Preinsbacher Strasse 43, vom 26. Mai 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 7. Mai 2003 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1.1.1999 bis 31.12.2000 entschieden:

Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 1999 und 2000 werden wie folgt festgesetzt:

Bemessungsgrundlage	€ 1.126.515,4
Dienstgeberbeitrag	€ 50.693,20
Bereits entrichtet	€ 43.873,10
Differenz zu entrichten	€ 6.820,10
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	€ 5.908,37
Bereits entrichtet	€ 5.113,77
Differenz zu entrichten	€ 794,60

Im übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit den bekämpften Bescheiden setzte das Finanzamt für die Vergütungen des Gesellschafter-Geschäftsführers für den Zeitraum Jänner 1999 bis Dezember 2000 den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag fest.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung führte die Berufungswerberin (Bw.) wie folgt aus:

Berufung gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid mit der Vorschreibung des DB und DZ für den Zeitraum 1/1999 – 12/2000

Im Auftrag unseres Klienten erheben wir innerhalb offener Frist gegen oben angeführten Bescheid das Rechtsmittel der Berufung.

Im Zuge einer kürzlich durchgeführten Prüfung wurde festgestellt, dass der zu 52 % an der GmbH beteiligte Geschäftsführer Honorarnoten mit Umsatzsteuerausweis an die GmbH verrechnet.

Darin werden die Tätigkeit der Geschäftsführung bei der GmbH, Beratungs- und Verkaufsunterstützung, Projektbetreuungen, sowie Kostenersätze verrechnet.

Nach Meinung des Finanzamtes ist die Tätigkeit des Geschäftsführers, sowie die Beratungs- und Verkaufsunterstützung dem DB, DZ zu unterziehen.

Über diesen Sachverhalt ist auch eine Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide eingebracht, die im Zuge einer Betriebsprüfung abgeändert wurden.

Wir führen den Standpunkt unseres Klienten nochmals aus:

Im Falle unserer Klientin werden die Honorarnoten vom Einzelunternehmer A. an die GmbH gestellt. Das Einzelunternehmen hat einen eigenen Gewerbeschein für Elektrotechnik und beschäftigt sich mit der Beratung, Vertriebsunterstützung, Programmierung und der Überprüfung von elektrischen Anlagen. In der Folge ist es Ziel des Unternehmens, sich auf die Überprüfung elektrischer Anlagen zu spezialisieren.

Das Unternehmen hat seinen Betriebsort in Scheibbs und wird unter der Steuernummer 1 in Scheibbs veranlagt. Die Prüfung ist überhaupt nicht darauf eingegangen, dass das Einzelunternehmen als Steuersubjekt in Scheibbs tätig ist, dass im Rahmen einer USt-Sonderprüfung alle Unterlagen - auch die Honorarnoten - vorgelegt und beurteilt wurden. (Bericht wurde vorgelegt).

Das Einzelunternehmen hat in diesen Honorarnoten an die GmbH die Geschäftsführungstätigkeit, aber vor allem projektbezogene Auftragsberechnungen, Verkaufstätigkeiten und Kundenbetreuung nach angefallenen Stunden in Rechnung gestellt.

Eine Aufstellung über die Stunden, die für Geschäftsführungstätigkeiten verrechnet wurden wurde im Zuge der Prüfung vorgelegt. Die restliche Zeit wurde projektbezogen für Angebotserstellung, Vertragsverhandlungen, Bauüberwachung, Projektbesprechungen, Audit, Inbetriebnahme und Programmierung der einzelnen Anlagen in Rechnung gestellt.

Herr A. erbringt obige Leistungen im Rahmen eines Werkvertrags für die GmbH.

Im Erkenntnis 97/13/0169 geht der VwGH davon aus, dass auch die Geschäftsführung einer GmbH im Rahmen eines Werkvertrages erfolgen kann. Unter dem Begriff eines Werkes im Sinne des § 1165 ABGB wird nicht allein die Herstellung einer körperlichen Sache, sondern es werden vielmehr auch ideelle, unkörperliche, also geistige Werke darunter verstanden.

Unter einem solchen Werk kann somit auch - wovon der VwGH in seiner Judikatur ausgeht - die Besorgung der Geschäftsführung einer Kapitalgesellschaft, als solche gemeint sein. Dass der Geschäftsführer grundsätzlich seine Arbeitskraft und nicht einen Arbeitserfolg schuldet, trifft nicht zu.

Wie im oben zitierten Erkenntnis, gibt es in diesem Fall keine Regelungen der GmbH mit dem Einzelunternehmen über Urlaubs- und Krankheitsfall, natürlich keinen Anspruch auf Abfertigung. Für die Organisation und Zeiteinteilung hat das Einzelunternehmen zu sorgen.

Das Einzelunternehmen ist bezüglich seiner Tätigkeit zur Einhaltung bestimmter Weisungen seines Auftraggebers verpflichtet, verliert aber dadurch nicht seine Selbständigkeit. Dieses sachliche Weisungsrecht ist auf den Arbeitserfolg gerichtet, während das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht einen Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit fordert. Das Einzelunternehmen ist wirtschaftlich unabhängig, steuerlich veranlagt und wird auch von einer anderen Kanzlei steuerlich vertreten. Es trägt für seine Tätigkeit das alleinige Unternehmerrisiko.

Von der Prüfung wurde die Tragung des Unternehmerrisikos verneint, weil mit Ausnahme der Pkw-Kosten alle Kosten von der E. ersetzt werden. Dies entspricht nicht den Tatsachen. Für das Einzelunternehmen wird ein eigener Jahresabschluss erstellt; das Einzelunternehmen trägt die SV-Pflichtbeiträge, Beratungskosten, Bankzinsen und Spesen, Bürokosten, Telefon und auch die Pkw-Kosten. Es erzielt in der Zwischenzeit vermehrt Umsätze aus der Überprüfung von Elektronikanlagen.

Die Geschäftsbeziehungen des Einzelunternehmens haben sich derart entwickelt, dass auch Material von der GmbH zugekauft, verarbeitet und weiterverkauft wird.

Erklärend soll nochmals betont werden, dass diese Vorgehensweise gewählt wurde, um im rechtsgeschäftlichen Verkehr die notwendige Klarheit über die Person des Vertragspartners für die Kunden zu schaffen. Nur die GmbH soll mit Erfüllungs- Gewährleistungs- und Schadenersatzansprüchen aus dem gesamten Leistungsbereich in Anspruch genommen werden können.

Der VwGH führte in seinem Erkenntnis vom 29.1.2003, 2002/13/0186 aus, dass deutliche erfolgsbedingte Schwankungen des Geschäftsführerhonorars ein Unternehmerrisiko begründen, welches gegen ein Dienstverhältnis spricht.

Im konkreten Fall werden die Stunden nach Anfall und zum großen Teil auf bestimmte Projekte bezogen verrechnet. Herr A. ist mit seinem Einzelunternehmen für die GmbH ein Lieferant von Dienstleistungen, wie viele andere auch. Er hat keine Gewähr, dass eine bestimmte Anzahl von Stunden abgenommen wird, über den Preis der verrechneten Stunden wird verhandelt. Das Risiko, dass seine Kosten im Einzelunternehmen nicht gedeckt werden, liegt voll bei ihm. Aus Sicht unseres Klienten trägt er das volle Unternehmerrisiko, sodass ein Dienstverhältnis nicht unterstellt werden kann.

Unter Berücksichtigung aller angeführten Punkte und unter dem Hinweis, dass sich der Einzelunternehmer A. auf seine steuerliche Beurteilung durch das Finanzamt Scheibbs verlassen hat, ersuchen wir um Abänderung der Bescheide, und um Stornierung der Vorschreibung des DB und DZ.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19. Dezember 2007 wies das Finanzamt vorstehende Berufung als unbegründet ab.

Daraufhin begehrte die Bw. mit Schriftsatz vom 15. Jänner 2008 die Vorlage ihrer Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wobei im wesentlichen gleichlautend wie in der Berufung vorgebracht wurde.

Verwiesen wurde auf eine Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 6. Juni 2005; in welcher die Tätigkeit des Geschäftsführers als selbständige Tätigkeit eingestuft worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Herr A. ist seit der Gründung der E. Geschäftsführer und Gesellschafter und ist mit 52% am Unternehmen beteiligt. Im Vertrag vom 2. November 1998 wurde zwischen dem

Unternehmen und Herrn A. die handelsrechtliche und gewerberechtliche Geschäftsführung der GesmbH vereinbart.

Herr A. legte Honorarnoten mit Umsatzsteuerausweis an die GesmbH, in welcher die Tätigkeit als Geschäftsführer bei der GesmbH, sowie Beratungs- und Verkaufsunterstützung sowie Kostenersatz verrechnet werden.

Dem Geschäftsführer obliegt nach dem im Aktenvorgang erliegenden Vertrages über die Bestellung des Geschäftsführers die Leitung und Überwachung des Unternehmens im Ganzen. Er hat insbesondere für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft in bestmöglicher Weise Sorge zu tragen.

Die dem Bescheid zu Grunde gelegten Geschäftsführerbezüge sind der Höhe nach unbestritten.

Rechtlich folgt daraus:

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

§ 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. I Nr. 818/1993, normiert u.a.:

Dienstnehmer im Sinne der Regelungen betreffend den Dienstgeberbeitrag sind 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 des EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF StRefG 1993, BGBl. I Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag 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 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 EStG 1988.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur ausführt, ist § 41 Abs. 2 FLAG dahingehend auszulegen, dass der Verweis auf § 22 Z 2 EStG 1988 lediglich den zweiten Teil (Teilstrich) der letztgenannten Bestimmung erfasst.

§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 normiert u.a.:

Unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit fallen nur 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 Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 % beträgt.

§ 47 Abs. 2 EStG 1988 normiert u.a.:

Ein Dienstverhältnis liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, 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 gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Zur Auslegung der in der Vorschrift des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG angeführten Bestimmung des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich 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, und vom 18.7.2001, 2001/13/0063, verwiesen.

Wie den Gründen der genannten Erkenntnisse entnommen werden kann, werden Einkünfte nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GmbH dann erzielt, wenn - bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse - feststeht,

dass der Ges-Gf zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes seiner 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.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 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 zur Bestimmung des durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten Typusbegriffes des steuerlichen Dienstverhältnisses verlieren, gehören vor allem eine feste Arbeitszeit, ein fester Arbeitsort, die arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Arbeits- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 24.10.2002, 2002/15/0160).

Insgesamt stellt somit das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses - abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit - vor allem auf das Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft ab, während die Kriterien des Fehlens des Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung - laut jüngster, revidierter Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. November 2004, 2003/13/0018 - in den Hintergrund zu treten haben.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitsgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. 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. die Erkenntnisse vom 21. Dezember 1999, 99/14/0255, vom 27. Jänner 2000, 98/15/0200, vom 26. April 2000, 99/14/0339 und vom 23. April 2001, 2001/14/0054).

Im vorliegenden Fall war Herr A. für die Bw. als Geschäftsführer tätig, er ist laut dem im Akt erliegenden Vertrag berechtigt die Gesellschaft zu vertreten und die Geschäfte der Gesellschaft in diesem Sinne mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes zu führen. Dem Geschäftsführer obliegt die Leitung und Überwachung des Unternehmens im Ganzen.

Vor dem Hintergrund des vom VwGH vertretenen funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist durch die unbestritten kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für den Geschäftsführer das Merkmal der Eingliederung ohne Zweifel gegeben. Die Argumente, wonach eine erfolgsabhängige Entlohnung und damit die Tragung des Unternehmerrisikos gegeben sei, gehen mangels rechtlicher Relevanz ins Leere. Ausschlaggebend ist, dass der Gf tatsächlich und ohne Unterbrechung als Geschäftsführer tätig war.

Dem Argument in der Berufung, dass vom Einzelunternehmen des Geschäftsführers in Honorarnoten neben der Geschäftsführertätigkeit vor allem projektbezogene Auftragsberechnungen, Verkaufstätigkeiten und Kundenbetreuung in Rechnung gestellt worden seien, ist der klare Wortlaut des § 22 Ziffer 2 EStG, welcher von Gehältern und sonstigen Vergütungen jeglicher Art spricht, entgegenzuhalten. Weiters kommt es, wie bereits oben ausgeführt wurde nicht darauf an, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist.

Auch der Einwand in der Berufung, dass der Geschäftsführer als Einzelunternehmer selbständig tätig sei, beim Finanzamt als selbständig erwerbstätig veranlagt sei und auch in der oben erwähnten Berufungsentscheidung die Tätigkeit eindeutig als selbständige Tätigkeit im Bezug auf die Umsatz- und Einkommensteuer beurteilt worden sei, kann der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen, da dies nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unerheblich ist. Im Erkenntnis vom 26. November 2003, GZ 2001/13/0219 hat der Verwaltungsgerichtshof entschieden, dass es der Beurteilung der Einkünfte als solcher nach § 22 Zi. 2, Teilstrich 2 EStG nicht entgegensteht, wenn die Art der Tätigkeit, würde sie nicht in der Gesellschaft erbracht werden, sonst eine andere Qualifizierung der daraus erzielten Einkünfte, etwa als solche nach § 22 Zi. 1 EStG, geböte. Dies trifft auch für Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 23 EStG zu.

Hinsichtlich der Berechnung der Nachforderung darf auf die tabellarische Aufstellung in der in der Sache ergangenen Berufungsvorentscheidung verwiesen werden.

Wien, am 7. März 2008