



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der XY, vom 07. Oktober 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 03. September 2009 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für das Jahr 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Berufungswerberin (Bw) ist die Firma X. Herr CW war vom 10. Oktober 1985 bis 11. März 2008 alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer der Bw und ist zu 35 % am Stammkapital der Bw beteiligt.

Im Rahmen einer Außenprüfung gemäß §§ 147 ff BAO bei der Bw wurde den Prüfungszeitraum 2002 bis 2005 betreffend festgestellt, dass im Jahr 2005 unter anderem Geschäftsführerbezüge in Höhe von 307.000 € an Herrn CW ausbezahlt aber nicht dem Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) unterzogen worden seien.

Im Anschluss an die Außenprüfung und unter Berücksichtigung der getroffenen Feststellungen erließ das Finanzamt am 03. September 2009 unter anderem einen Haftungs- und Abgabenbescheid für das Jahr 2005, in dem unter anderem Nachzahlungen an

Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) in Höhe von 14.734,60 € und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) in Höhe von 1.541,31 € festgesetzt wurden.

Die Bw erhob gegen den Abgabenbescheid vom 03. September 2009 Berufung (07. Oktober 2009) und begründete diese damit, dass die Geschäftsführerbezüge in Höhe von 307.000 € dem Geschäftsführer nie zugeflossen seien. Vielmehr seien diese an die Firma CG für diverse Beratungs- und Consultingleistungen im Jahr 2005 überwiesen worden. Der Geschäftsführer habe sich im Jahr 2005 infolge gesundheitlicher Probleme (Outburnsyndrom) aus dem Tagesgeschäft zurückziehen müssen und habe seine Geschäftsführungsagenden an die Dienstnehmer B1 (laut Firmenbuch: B2) und K delegiert. Seine Beratungstätigkeiten, die er weiterhin an seinem Wohnsitz, an welchem er über die entsprechende Büroinfrastruktur verfüge, ausgeübt habe, werde über die Firma CG, die über einen Gewerbeschein für Unternehmensberatung verfügt, in Rechnung gestellt. Die Firma CG sei auch für weitere Firmen beratend tätig. Die Bw führte weiter aus, dass an den Geschäftsführer selbst keine Geschäftsführerhonorare seitens der Bw ausbezahlt worden seien. Lediglich die Firma CG habe an Herrn CW im Jahr 2005 Geschäftsführerbezüge in Höhe von 42.000 € geleistet, für die ordnungsgemäß DB, DZ und Kommunalsteuer entrichtet worden sei und welche der Einkommensteuer unterzogen worden seien. Gemäß § 41 Abs 3 FLAG sei 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 seien, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterlägen oder nicht. Das Leistungsprinzip sei gleichermaßen im FLAG, im EStG und im KommStG verankert. Ergänzend übermittelte die Bw zwei Artikel, erschienen in der ÖStZ Nr. 6/2009 „Zur gesellschaftsrechtlichen Zulässigkeit der Drittanstellung von Geschäftsführern (Vorstandsmitgliedern)“ von RA Hon.-Prof. Dr. Wolf-Dieter Arnold und „Die Einkünftezurechnung bei Drittanstellung von Geschäftsführern (Vorständen) im Ertragsteuerrecht“ von Univ.-Prof. Dr. Michael Tanzer. Den Inhalt dieser beiden Artikel – führte die Bw aus – mache sie ergänzend zur Begründung ihres Berufungsbegehrens. Die Bw wies darauf hin, dass an Herrn CW von der Bw keinerlei Geschäftsführerbezüge geleistet worden seien und daher die Vorschreibung von DB und DZ für das Jahr 2005 zu Unrecht erfolge.

Mit Vorhalt vom 15. Jänner 2010 wurde die Bw ersucht, jene schriftlichen Verträge, Besprechungsunterlagen und sonstigen schriftlichen Aufzeichnungen vorzulegen, die die Geschäftsbeziehungen zwischen der Bw und der Firma CG regeln und aus denen die Übertragung der Aufgaben von Herrn CW an den zweiten Geschäftsführer der Bw, Herrn TB2, und an die Prokuristin, Frau BK, dokumentieren. Weiters wurde die Bw ersucht, eine Auflistung jener Beträge zu übermitteln, die die Bw für die vereinbarten Leistungen monatlich an die Firma CG bezahlt hat.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 05. März 2012 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Im Vorlageantrag vom 04. April 2012 beantragte die Bw, zumindest den DB 2005 und den DZ 2005 insoweit zu verringern, als dem Geschäftsführer CW bei der (behaupteten) zwischengeschalteten Firma CG Geschäftsführerbezüge in Höhe von 42.000 € zugeflossen seien, für welche im Zeitraum 2005 DB in Höhe von 1.890 € und DZ in Höhe von 210 € abgeführt worden seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Laut Firmenbuch war Herr CW vom 10.10.1985 bis 11.03.2008 alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer der Bw und vertrat diese selbständig. Seit Gründung der Bw (Gesellschaftsvertrag vom 03.04.1985) ist Herr CW zu 35 % am Stammkapital der Bw beteiligt. Im Streitjahr 2005 wurden von der Bw keine Geschäftsführerhonorare an Herrn CW ausbezahlt.

Seit 12.01.2005 ist Herr CW ebenfalls alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer und alleiniger Gesellschafter der Firma CG, die er auch selbständig vertritt. Laut Managementvertrag vom 12.01.2005 beabsichtigte die Bw ihre Managementtätigkeiten auszugliedern und schloss dafür mit der Firma CG eine Managementvereinbarung (12.01.2005), die folgende Tätigkeiten umfasst:

- a) Kaufmännische und strategische Leitung (Beratung) des Unternehmens.
- b) Planung, Erstellung und Überwachung der detaillierten Jahresbudgets inkl. Investitionen sowie klarer Vorgaben der Unternehmensziele – in Abstimmung mit den leitenden „Spartenverantwortlichen“. Leitung und Überwachung der kaufmännischen Unternehmensbereiche, Controlling, Finanzbuchhaltung, Kalkulation, Kostenrechnung, Investitionsrechnung, Personalmanagement und Einkauf.
- c) Finanzierung von Großprojekten – gemeinsam mit „Hausbank“ – ÖVAG speziell im Unternehmensbereich – Großkunden.
- d) Persönliche Schulung und fachliche Beratung der leitenden MitarbeiterInnen des Unternehmens.
- e) Zukunftsplanung für das Unternehmen mittels Erschließung neuer Geschäftsfelder bzw Firmen-Zukäufen (Küchendienstleistungen, Personalleasing, etc)
- f) Erstellung der Monats- und Jahresbilanzen für das Unternehmen.
- g) Organisation, Ausbau sowie laufende Adaptierung des umfassenden EDV Systems pto. Hard- und Software (UNIX)
- h) Implementierung bzw laufende Überwachung der Qualitätsmanagementsysteme –

ISO 9001:2000 sowie ISO 14001:1996 (nach EMAS)

- i) Begleitung der permanent erfolgenden Betriebsprüfungen seitens FA, GKK's etc
- j) Unterstützende Betreuung der wichtigsten „Großkunden“ des Unternehmens.
- k) Verhandlung und Abschluss von „spezifischen“ Großaufträgen (Personalübernahmen gem. AVRAG etc) – speziell am Krankenhaus-Sektor sowie im (halb-)öffentlichen Bereich
- l) Rechtsvertretung des Unternehmens vor Behörden, Ämter, Gerichten und sonstigen Institutionen
- m) Entwicklung sowie permanente Adaptierung des umfassenden EDV-Kalkulationsprogrammes (Basis: Änderung gesetzlicher Lohnabgaben, KV-Änderungen, Währungsumstellungen der Vergangenheit [ATS zu €]) etc
- n) Permanente Überwachung der laufenden Ergebnisse, Erstellung der sich daraus ergebenden Finanzübersicht (Umsatz, Ertrag, Zahlungseingänge, Liquidität) anhand des spezifisch entwickelten EDV-Kostenrechnungsprogrammes sowie Führung der – sich daraus ergebender Gespräche – mit den Bereichsverantwortlichen
- o) Laufende Motivation der MitarbeiterInnen (in guten, jedoch primär in schwierigen Momenten)
- p) Planung laufender Mitarbeiter(innen)schulungen bzw Implementierung „marktkonformer“ Qualifikationserfordernisse im „Stab“ (zB Sicherheitstechniker, Betriebsarzt, Hygienefachkraft, Desinfektor, Meisterprüfung etc)

Im Streitjahr 2005 wurden in den Monaten Jänner bis November jeweils 20.000 € und im Dezember 87.000 €, ds insgesamt 307.000 € von der Bw an die Firma CG für diverse Beratungs- und Consultingleistungen überwiesen. Aus den Unternehmensdaten geht hervor, dass die Firma CG im Streitjahr (2005) keine Angestellten gehabt hat und die im Rahmen der Managementvereinbarung vom 12.01.2005 von der Bw delegierten Tätigkeiten ausschließlich von Herrn CW ausgeführt wurden.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den Firmenbuchauszügen, dem Managementvertrag vom 12.01.2005, den im Rahmen der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen, den im Akt befindlichen Unterlagen und den Berufungsausführungen.

Der festgestellte Sachverhalt ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

Gemäß § 41 Abs 1 FLAG 1967 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. 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.

Gemäß § 41 Abs 3 FLAG 1967 idF BGBl. Nr. 818/1993 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.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag ist § 122 Abs 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes (WKG).

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 erfasst.

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) 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 eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit 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 steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

In Abkehr von seiner früheren Rechtsprechung hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10. November 2004, 2003/13/0018, durch einen verstärkten Senat 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 im 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.

Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. des 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. VwGH 23.04.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052). Unerheblich ist, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist.

Entsprechend dem der Behörde vorliegenden Firmenbuchauszug nimmt Herr CW – als wesentlich an der Bw beteiligter Gesellschafter – die Agenden der Geschäftsführung seit 10.10.1985 bis dato, somit seit fast 28 Jahren wahr. Vor dem Hintergrund des vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist durch die Verpflichtung des Geschäftsführers, die Aufgaben des handelsrechtlichen Geschäftsführers wahrzunehmen und den Umstand der unbestritten tatsächlichen kontinuierlichen Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung das Merkmal der Eingliederung des Geschäftsführers ohne Zweifel gegeben (VwGH 23.11.2004, 2004/15/0068).

Die Tatsache, dass der Gesellschafter als vollhaftender Geschäftsführer Aufgaben delegiert hat, steht der Eingliederung des Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft nicht entgegen. Einerseits übernehmen auch im Spitzenmanagement tätige Fremdgeschäftsführer, die Dienstnehmer sind, häufig weitere Funktionen, wenn sich ihre Dienstgeber nicht dagegen aussprechen, und andererseits stellt die Delegation von Arbeit und die Heranziehung von Hilfskräften durch leitendes Führungspersonal nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes keine unübliche Vorgangsweise dar (VwGH 28.04.2004, 2004/14/0009). Es steht der Eingliederung nicht entgegen, wenn sich leitende Angestellte, insbesondere Geschäftsführer, bei bestimmten Verrichtungen vertreten lassen. Die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Aufgaben gehört zu den Merkmalen, die vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung bei der Bestimmung des durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten Typusbegriffes des steuerlichen Dienstverhältnisses verlieren.

Zu dem Umstand, dass die Führung der laufenden Geschäfte nicht in den Händen von Herrn CW, sondern in den Händen von Herrn TB2 und Frau BK liege, ist festzuhalten, dass der Geschäftsführer ein notwendiges Vertretungsorgan der GmbH ist und seine Vertretungsmacht eine ausschließliche ist. Dementsprechend ist die Übertragung von Organbefugnissen

unzulässig. Zulässig ist lediglich die Erteilung einer rechtsgeschäftlichen Generalvollmacht (vgl. Reich-Rohrwig, GmbH-Recht I² (1997), Rz 2/191 und Rz 2/192). Die Erteilung einer rechtsgeschäftlichen Generalvollmacht hat aber keinen Einfluss auf die organschaftliche Vertretungsmacht. Die durch die organschaftliche Vertretungsmacht bewirkte Eingliederung des Geschäftsführers in den Betrieb der Gesellschaft kann durch eine rechtsgeschäftliche Generalvollmacht nicht aufgehoben werden.

Wenn die Bw vorbringt, dass die von ihr im Streitjahr 2005 bezahlten Geschäftsführerbezüge in Höhe von 307.000 € nicht dem Geschäftsführer – Herrn CW – zugeflossen seien, sondern diese für diverse Beratungs- und Consultingleistungen an die Firma CG überwiesen worden seien, weshalb die strittigen Beträge nicht dem Dienstgeberbeitrag unterliegen würden, so kann dieser Argumentation nicht gefolgt werden. Diesem Vorbringen ist entgegen zu halten, dass gemäß § 15 Abs 1 Satz 2 GmbHG nur physische, handlungsfähige Personen zu Geschäftsführern einer GmbH bestellt werden können. Richtig ist zwar, dass der Geschäftsführer einer GmbH nicht nur von der Gesellschaft, sondern auch von einem Dritten angestellt werden kann. Dies hat aber nicht zur Folge, dass die Organstellung des Geschäftsführers auf den Dritten übergeht (vgl. VwGH 25.06.2008, 2008/15/0014). Dabei ist es unerheblich, ob gegebenenfalls der Geschäftsführer selbst tätig wird oder dafür sorgt, dass die ihn treffenden Obliegenheiten von anderen, erledigt werden. In beiden Fällen ist das Tätigwerden dem Gesellschafter-Geschäftsführer zuzurechnen und kann im Hinblick darauf die Dienstgeberbeitragspflicht und die Pflicht zur Entrichtung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag auch nicht umgangen werden (VwGH v 26.11.2003, 2001/13/0219, VwGH v 10.11.2004, 2003/13/0018). In diesem Sinn hat auch der Verwaltungsgerichtshof in seiner bisherigen Rechtsprechung (vgl. etwa VwGH v 28.05.2009, 2006/15/0360, 25.06.2008, 2008/15/0014) die Frage, wem Vergütungen für Leistungen wie etwa die Besorgung der Geschäftsführung einer GmbH, die de facto nur von einer natürlichen Person erbracht werden können oder dürfen (höchstpersönliche Leistung), bei denen die Einkünfte aber von Kapitalgesellschaften erklärt wurde, zuzurechnen sind, dahingehend entschieden, dass ein Durchgriff durch die zwischengeschaltete Gesellschaft zulässig sei.

Wie aus der Berufung hervorgeht, ist Herr CW wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw und erhielt von der Bw im Streitjahr 2005 keinerlei entsprechende Bezüge. Vielmehr wurden diese an die Firma CG überwiesen, an der Herr CW zu 100 % beteiligt ist und mit deren Geschäftsführung er betraut ist. Eine derartige Vorgehensweise ist jedoch keineswegs fremdüblich und legt vielmehr die Vermutung nahe, dass diese Art der Verrechnung der strittigen Bezüge durch die Firma CG nur gewählt wurde, um eine Subsumtion dieser Beträge als Geschäftsführervergütung unter § 22 Z 2 EStG 1988 zu vermeiden und Abgaben, nämlich den auf diese Beträge entfallenden DB und DZ, zu sparen.

Daran mag auch das Vorbringen der Bw, wonach die Geschäftsführungssagenden an die Dienstnehmer B1 und K delegiert worden seien und im Streitjahr 2005 Geschäftsführerbezüge in Höhe von 307.000 € an die Firma CG für diverse Beratungs- und Consultingsleistungen überwiesen worden seien, nichts zu ändern, zumal Herr CW im Streitjahr 2005 im Firmenbuch als alleiniger Geschäftsführer der Bw aufscheint und die Bw dem Ersuchen des Finanzamtes vom 15.01.2010 bis dato nicht nachgekommen ist, jene schriftlichen Verträge, Besprechungsunterlagen oder sonstigen schriftlichen Aufzeichnungen vorzulegen, aus denen hervorgeht, dass Herr CW seine Aufgaben als Geschäftsführer der Bw tatsächlich an Herrn TB2 und Frau BK übertragen hat.

Hinsichtlich des Vorbringens der Bw im Vorlangeantrag vom 04.04.2012, in dem ergänzend beantragt wurde, den DB 2005 und den DZ 2005 insoweit zu verringern, als dem Geschäftsführer, Herrn CW, bei der (behaupteten) zwischengeschalteten Firma CG Geschäftsführerbezüge von 42.000 € zugeflossen sind, für welche im Zeitraum 2005 DB in Höhe von 1.890 € und DZ in Höhe von 210 € abgeführt worden seien, ist anzumerken, dass die Firma CG nicht ausschließlich für die Bw, sondern wie in der Berufung ausgeführt, „auch für weitere Firmen beratend tätig sei“ und deshalb die Geschäftsführerbezüge des Herrn CW in Höhe von 42.000 € nur zu einem Bruchteil den von ihm für die Bw erbrachten Leistungen zuordenbar sind.

Zusammenfassend wird daher festgestellt, dass die Betätigung des Geschäftsführers auf Grund der zweifelsfreien Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw als eine Betätigung im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 zu qualifizieren ist. Die Vergütungen des Geschäftsführers sind gemäß den obigen Ausführungen in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) einzubeziehen. Damit erfolgten die Abgabenfestsetzungen für das Jahr 2005 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 05. September 2013