



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden [Name1] und die weiteren Mitglieder [Name2], [Name3] und [Name4] im Beisein der Schriftführerin [Name5] über die Berufung der Berufungsverberberin, [Ort], [Straße], vom 27. Oktober 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes [FA] vom 27. September 2004 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für den Zeitraum 1. Jänner 2001 bis 31. Dezember 2002 nach der am 21. Februar 2007 in 6021 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Als Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung schrieb das Finanzamt der Steuerpflichtigen mit am 27. September 2004 zugestellten Bescheiden den Dienstgeberbeitrag für die an die beiden zu je 50% an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführer in den Jahren 2001 und 2002 ausbezahlten Vergütungen vor. Als Begründung ist dem Prüfungsbericht zu entnehmen, dass Gehälter und Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage einzubeziehen seien. Die Geschäftsführer würden ihre Tätigkeit im Wesentlichen durchgehend im Rahmen der betrieblichen Strukturen ausüben. Dass es dabei eine gewisse zeitliche Ungebundenheit gäbe (freie Zeit- und Urlaubseinteilung) erschiene nicht ungewöhnlich. Die Geschäftsführer wären verpflichtet, die Geschäftsführung persönlich zu erbringen und sei diese auf Dauer angelegt, was ebenso für eine Eingliederung in den Organismus spreche wie das gesamtverantwortliche Tätigwerden für die Gesellschaft in

organisatorischer und fachlicher Hinsicht sowie der lt. Geschäftsführerverträgen kontinuierlich und über den gesamten Zeitraum laufend zu erfüllende umfangreiche Aufgabenkatalog.

In der Berufung gegen diese Bescheide rügte die Steuerpflichtige, dass die Behörde es unterlassen habe, alle für die Beurteilung des maßgeblichen Sachverhaltes wichtigen Umstände zu erheben und den Dienstgeberbeitrag daher rechtswidrig unter Verletzung von Verfahrensvorschriften vorgeschrieben hätte.

Die Gesellschafter hätten es mit Werkverträgen, welche jeweils für ein Kalenderjahr abgeschlossen worden seien, übernommen, die Geschäftsführungstätigkeit auszuüben. Es läge kein "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" aufweisendes Beschäftigungsverhältnis vor. Aus den Bestimmungen der Werkverträge ergäbe sich, dass die Geschäftsführer ihre Tätigkeit eigenverantwortlich auszuüben hätten und in keiner Weise gebunden wären. Weiters bestehe keine feste Arbeitszeit und kein definierter Urlaubsanspruch sowie eine Vertretungsmöglichkeit. Die Vergütungen seien ausschließlich erfolgsabhängig und an den Cash Flow der Gesellschaft gebunden. Würde kein positiver Cash Flow vorliegen, wären die Akontierungen zurückzuzahlen. Auch würden Aufwendungen im Zusammenhang mit der Tätigkeit nicht ersetzt werden.

Die Geschäftsführer wären nicht in das Unternehmen eingegliedert, da sie jeweils selbst einen Einzelbetrieb mit aufrechter Berufsbefugnis betreiben würden. Die gegenüber der Gesellschaft erbrachten Leistungen würden mit Umsatzsteuer abgerechnet.

In Wahrheit bestehe auch ein Unternehmerrisiko. Dies sowohl einnahmenseitig, weil sich die Entlohnung ausschließlich am Gesamterfolg des Unternehmens sowie dem persönlichen Einsatz und dem persönlichen Risiko des einzelnen geschäftsführenden Gesellschafters orientiere und keine garantierte Mindestentlohnung zustehe. Aber auch ausgabenseitig, da neben Aufwendungen für Sozialversicherung, KFZ, Telefon und Arbeitszimmer auch Löhne, Subhonorare, Kosten für EDV-Ausstattung, Lizenzgebühren und Anderes anfallen würden. Auch wären zumindest bei einem Geschäftsführer wegen beruflich bzw. privat veranlasster längerer Abwesenheiten Vertretungskosten angefallen.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung folgenden Inhalts als unbegründet abgewiesen:

"Liegt bei der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft eine auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführende Weisungsungebundenheit vor, (wie sie der Ausdruck "sonst" in § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 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 Vorlie-

gen des Tatbestandes nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ebenso irrelevant wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaft und tätigem Gesellschafter.

Die Vergütungen, die von der Gesellschaft an den geschäftsführenden Mehrheitsgesellschafter bezahlt wurden, unterliegen daher der Beitragszuschlag hinsichtlich Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag."

Daraufhin beantragte die Einschreiterin die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und vertrat die Ansicht, dass die Berufungsvorentscheidung rechtswidrig sei, da weder im Erstbescheid noch in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt werde, warum die Geschäftsführer in den Organismus des Betriebes eingegliedert seien. Die diesbezüglichen Ausführungen seien mangelhaft. Es handle sich um eine reine Annahme der Behörde.

Weiters führe die Behörde in der Berufungsvorentscheidung an, dass die Vergütungen in die Bemessungsgrundlage für den "Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag" einzubeziehen seien. Auch diesbezüglich sei die Berufungsvorentscheidung falsch, da die abgabepflichtige Gesellschaft keine Steuerpflicht hinsichtlich des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag treffe.

In der am 21. Februar 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Seitens des Vertreters der Berufungswerberin wurde vorerst auf die Ausführungen im Zuge des bisherigen Verfahrens verwiesen. Im gegenständlichen Fall sei entscheidend zu berücksichtigen, dass beide Geschäftsführer nicht nur im Rahmen der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, sondern auch im Rahmen von einschlägigen Einzelbetrieben mit aufrechter Berufsbefugnis für die Gesellschaft tätig würden.

Über Nachfrage des Referenten wurde festgehalten, dass sämtliche der Gesellschaft gegenüber erbrachten Leistungen im Namen der Gesellschaft an die Klienten weiterverrechnet wurden. Die der Gesellschaft gegenüber erbrachten Leistungen werden von den Geschäftsführern auch nicht getrennt in den Bereich „Geschäftsführung“ und in den Bereich der operativen Tätigkeit abgerechnet. Vielmehr wird ein „Geschäftsführergehalt“ bezogen, mit dem letztlich alle der Gesellschaft gegenüber erbrachten Leistungen abgegolten sind. Die Höhe dieses „Geschäftsführergehaltes“ ist auch nicht direkt davon abhängig, in welchem Ausmaß der einzelne Geschäftsführer im Organismus der Gesellschaft erfolgreich im Sinne von gewinnbringend arbeitet. Vielmehr ist durch die Verknüpfung des „Geschäftsführergehaltes“ mit der Höhe des Cash-Flows der wirtschaftliche Erfolg der gesamten Gesellschaft entscheidend. Dadurch wirkt sich der Erfolg des einzelnen Geschäftsführers indirekt auch auf die Höhe seiner Bezüge aus.

Ausdrücklich festgestellt wurde, dass die Honorare im Namen der Gesellschaft an die einzelnen Klienten verrechnet werden, die beiden Gesellschafter die Gesellschaft als Geschäftsführer leiten und auch im operativen Bereich die Klienten betreuen.

Über Nachfrage des Vorsitzenden wurde weiters ausgeführt, dass nicht quantifizierbar sei, in welchem Ausmaß die Leistungen der Geschäftsführer auf eigentliche Geschäftsführungstätigkeiten und auf Tätigkeiten im operativen Bereich entfallen würden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall steht unbestritten fest, dass die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer im streitgegenständlichen Zeitraum jeweils zu 50% am Stammkapital der Berufung erhebenden Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft beteiligt waren.

Nach dem Gesellschaftsvertrag (Pkt. "Sechstens") ist der Gesellschafter [GF1] auf die Dauer seines Gesellschaftsverhältnisses als Geschäftsführer bestellt. Für die Bestellung eines weiteren Geschäftsführers beziehungsweise die Abberufung bestellter Geschäftsführer ist eine Mehrheit von 80% der übernommenen Stammeinlage erforderlich. Weiters wird in Pkt. "Zehntens" neuerlich bestimmt, dass für die Bestellung und Abberufung eines Geschäftsführers eine Mehrheit von 80% der übernommenen Stammeinlagen erforderlich ist und dies auch für die Weisungsbindung des Geschäftsführers gemäß § 20 GmbHG gilt.

Die Geschäftsführer übten ihre Tätigkeit auf Grund von jeweils einjährig befristeten und als "Werkvertrag" bezeichneten Vereinbarungen aus. Nach diesen Vereinbarungen verpflichteten sich die Geschäftsführer die Geschäftsführungsagenden der Gesellschaft im Rahmen des Unternehmensgegenstandes nach den Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit und der Wirtschaftlichkeit bestmöglich zu besorgen. Ausdrücklich wurde festgehalten, dass sie an keine Weisungen "hinsichtlich der einzelnen zu ergreifenden Maßnahmen" und an keine feste Arbeitszeit gebunden sind und somit frei darüber entscheiden, wann ihre Anwesenheit zweckmäßig und notwendig ist. Weiters wurde kein eigener Urlaubsanspruch vereinbart und eine Vertretungsmöglichkeit eingeräumt. Als Honorar wurde ein gestaffelter Prozentsatz des Cashflow vereinbart. Ausdrücklich wurde festgehalten, dass die Geschäftsführer keine Vergütungen für "KFZ-Kosten, Mobiltelefonkosten, Sozialversicherungsbeiträge etc" erhalten würden und diese daher selbst zu bestreiten hätten.

In Beantwortung einer Anfrage des Finanzamtes wurde in schriftlichen Stellungnahmen vom 10. Mai 2004 ausgeführt, dass sich der Arbeitsort beider Geschäftsführer "am Sitz der Gesellschaft, bei den Klienten vor Ort, im Fahrzeug oder im Arbeitszimmer des Geschäftsführers" befindet und am Sitz der Gesellschaft ein entsprechendes Arbeitsumfeld bestehe. Auf diese Tatsache wurde auch in dem als Bescheidbegründung übermittelten Prüfungsbericht hinge-

wiesen, in dem das Finanzamt ausführte, dass die Geschäftsführertätigkeit zeitlich und örtlich im Wesentlichen durchgehend im Rahmen der betrieblichen Strukturen ausgeübt wird.

An Vergütungen sind den Geschäftsführern in den streitgegenständlichen Jahren unstrittig jeweils € 99.925,15 (2001) bzw. € 171.167,93 (2002) zugeflossen.

Gem. § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gem. § 41 Abs. 2 FLAG 1967 in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 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.

Gem. § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis 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.

Nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 fallen unter die Einkünfte aus selbstständiger 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 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Im gegenständlichen Fall kann auf Grund der Höhe der Beteiligung der Geschäftsführer eine DB-Pflicht nur dann bestehen, wenn die Geschäftsführer im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 für die Gesellschaft tätig sind. Das heißt, es müssen für sie "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" iSd. § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliegen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seiner in einem verstärkten Senat getroffenen Entscheidung vom 10.11.2004, 2003/13/0018, ausführt, umschreibt § 47 Abs. 2 EStG 1988 die Voraussetzungen, die gegeben sein müssen, um vom Vorliegen eines Dienstverhältnisses auszugehen zu können, im Wesentlichen damit, dass ein Dienstnehmer sowohl weisungsgebunden als auch in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft eingegliedert ist. Aus dieser Definition ergibt sich folgerichtig abgeleitet, dass durch das Wort "sonst" im § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 bei einem für die Gesellschaft tätigen, zu 50% oder mehr am Stammkapital beteiligten Gesellschafter die auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse bestehende Weisungsfreiheit nicht zu beachten ist bzw. fiktiv bei der Beurteilung, ob die

Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 gegeben sind, hinzuzudenken ist. Es ist somit in derartigen Fällen zu prüfen, ob eine organisatorische Eingliederung in den Betrieb der Gesellschaft vorliegt und sodann das Merkmal der Weisungsgebundenheit (fiktiv) mit zu berücksichtigen. Daraus ergibt sich, dass jedenfalls bei zu 50 und mehr Prozent am Stammkapital Beteiligten „sonst alle“ Merkmale des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliegen, wenn der für die Gesellschaft tätige Gesellschafter organisatorisch in den Betrieb der Gesellschaft eingegliedert ist; somit ist auch die Dienstnehmereigenschaft iSd. FLAG 1967 gegeben.

Nach den Ausführungen im oben zitierten, aber auch in zahlreichen anderen Erkenntnissen, ist dabei das Merkmal der organisatorischen Eingliederung so zu verstehen, dass jede auf Dauer angelegte nach außen hin erkennbare Tätigkeit, mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird, eine organisatorische Eingliederung des tätigen Gesellschafters bewirkt (vgl. dazu auch die Erkenntnisse des VwGH vom 21.12.1999, 99/14/0255, vom 27.1.2000, 98/15/0200, und vom 26.4.2000, 99/14/0339).

Dass die Gesellschaftergeschäftsführer im vorliegenden Fall nicht nur im Firmenbuch und auf dem Firmenpapier aufscheinen, sondern auch tatsächlich sowohl in leitender als auch operativer Funktion für die Gesellschaft tätig wurden, ist unbestritten. Unwidersetzt blieben auch die Ausführungen im Prüfungsbericht, dass eine im Wesentlichen durchgehende Tätigkeit im Rahmen der betrieblichen Strukturen gegeben ist. Dass diese Tätigkeit auf Dauer angelegt war, ergibt sich aus der kontinuierlichen und über einen längeren Zeitraum andauernden Erfüllung ihrer Aufgaben. Daran ändert letztlich nichts, dass die Geschäftsführerverträge jeweils nur für ein Jahr abgeschlossen wurden (vgl. VwGH 18.12.2002, 2001/13/0202 und 2001/13/0208).

Die den Geschäftsführern zugeflossenen Beträge resultierten aus den Bestimmungen in Pkt. 6. der als „Werkvertrag“ betitelten Vereinbarungen. Nach Pkt. 1. dieser Vereinbarungen übernahmen die Gesellschafter zu diesem vereinbarten Honorar ausdrücklich die Geschäftsführungstätigkeiten und wurde in den an die Gesellschaft gestellten Honorarnoten ausdrücklich auf die Rechnungslegung entsprechend den abgeschlossenen Werkverträgen hingewiesen. Vertragliche Festlegungen über Tätigkeiten im operativen Bereich und deren Entlohnung lassen sich aus den „Werkverträgen“ nicht entnehmen. Die Richtigkeit dieser Ausführungen wird auch dadurch bestärkt, dass die beiden Gesellschafter in ihren persönlichen Steuererklärungen im Zusammenhang mit den Geschäftsführerbezügen das Betriebsausgabenpauschale nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 geltend gemacht haben, während für den jeweiligen „Einzelbetrieb“ (aus welchem im streitgegenständlichen Zeitraum jeweils hohe Verluste „erwirtschaftet“ wurden) Ausgaben in tatsächlicher Höhe angesetzt wurden.

Für die hier zu lösende Rechtsfrage ist es aber letztlich ohne Bedeutung, ob von den Geschäftsführern gegenüber der Gesellschaft ausschließlich Geschäftsführungstätigkeiten erbracht und finanziell abgegolten wurden, oder ob – wovon auszugehen ist – auch Tätigkeiten im operativen Bereich erfolgten. Nach dem Wortlaut des § 22 Z 2 EStG 1988 ist nämlich offensichtlich, dass nicht nur Geschäftsführungstätigkeiten von dieser Bestimmung umfasst sind, sondern jede Art von Beschäftigung im Rahmen des Unternehmenszweckes. Da § 22 Z 2 EStG 1988 als Sonderbestimmung anzusehen ist, steht es einer Zuordnung von Einkünften unter diese Gesetzesstelle auch nicht entgegen, dass diese – würden sie nicht der Gesellschaft gegenüber erbracht – allenfalls als Einkünfte nach § 22 Z 1 EStG 1988 anzusehen wären (VwGH 26.11.2003, 2001/13/0219).

Das Steuerrecht billigt einer GmbH eine eigene Rechtspersönlichkeit zu und anerkennt daher grundsätzlich auch Leistungsbeziehungen zwischen dem Gesellschafter und der Gesellschaft (VwGH 10.5.2001, 2001/15/0061). Wenn nunmehr als letztes verbliebenes Argument von der Berufungswerberin die Eingliederung in den betrieblichen Organismus damit bestritten wird, dass die Geschäftsführer ihre Tätigkeit im Rahmen eigener Einzelunternehmen ausüben würden, ist diesbezüglich wiederum auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26.11.2003, 2001/13/0219, zu verweisen. Auch bei dem diesem Erkenntnis zu Grunde liegenden Sachverhalt verfügten sowohl die Beschwerde führende Gesellschaft als auch deren Gesellschafter über aufrechte Gewerbeberechtigungen und wurde damit argumentiert, dass die Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer – was im gegenständlichen Fall gar nicht behauptet ist, da nach den abgeschlossenen Verträgen lediglich eine Entlohnung der Geschäftsführungstätigkeit vereinbart wurde – der Gesellschaft nach Stundensätzen verrechnet worden ist. Dazu führte der Gerichtshof unmissverständlich aus, dass eine Eingliederung in den betrieblichen Organismus nach ständiger Rechtsprechung bereits mit einer kontinuierlichen und über einen längeren Zeitraum andauernden Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung gegeben ist. Gleiches muss – so der Gerichtshof weiter - aber auch für kontinuierlich erbrachte Leistungen gelten, die ihrem Inhalt nach im operativen Bereich der Gesellschaft angesiedelt sind.

Aus diesen Ausführungen ergibt sich für den vorliegenden Fall, dass auf Grund der unbestrittenen Tatsache, dass die Geschäftsführer durchgehend über einen längeren Zeitraum für die Berufungswerberin in deren Unternehmensstrukturen tätig wurden, insgesamt Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vorliegen, selbst wenn, würden diese Leistungen einer fremden dritten Person gegenüber erbracht werden, allenfalls eine andere einkommensteuerliche Zuordnung zu erfolgen hätte. Es ist dem Finanzamt somit kein Verfahrensfehler unterlaufen, in dem es die näheren Umstände der "Einzelfirma" nicht weitergehend untersucht hat, da eben unbestritten fest steht, dass die der Gesellschaft gegenüber erbrachten Arbeiten für diese geleistet wurden und ein Auftreten gegenüber den Kunden in diesem Rahmen nicht

als Einzelperson, sondern als Vertreter der Gesellschaft – mit allen vorteilhaften Folgen, wie zB Haftungsbeschränkungen – erfolgte.

Letztlich sei noch angemerkt, dass auf Grund der Bestimmungen der "Werkverträge" über die Entlohnung ein persönliches Unternehmerrisiko, welches ausschließlich von der eigenen persönlichen Tüchtigkeit und dem persönlichen Einsatz abhängt, schon alleine deswegen nicht zu erkennen ist, weil die Höhe der Bezüge nach dem Gesamt-Cashflow der Gesellschaft berechnet wird und somit auch bei vollständiger Untätigkeit eines Geschäftsführers diesem entsprechende Bezüge zufließen würden, wenn die Gesellschaft (deren anderer Geschäftsführer und das übrige Personal) insgesamt "positiv" arbeitet.

Liegen somit – wie oben dargestellt – Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit vor, sind die Geschäftsführer als Dienstnehmer im Sinne des FLAG 1967 anzusehen, weshalb wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden war.

Innsbruck, am 3. März 2007