



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., V, vertreten durch WINKLER WT-GesmbH, Steuerberatungsgesellschaft, 2700 Wr. Neustadt, Pottendorfer Str. 169, vom 16. Dezember 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 1. Bezirk vom 19. November 2002 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2001 im Beisein der Schriftührerin Monika Holub, nach der am 7. Juni 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob die Bw. für die Bezüge der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer DB und DZ zu entrichten habe, weil diese Bezüge zu Einkünften im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 führen.

Die Geschäftsführer (GF) waren in den o.a. Streitzeitraum Herr A und Frau B, die einen Anteil von 25,67 % bzw. 50,03 % am Stammkapital hielten.

Bei der Bw. fand für den Prüfungszeitraum Jänner 1997 bis Dezember 2001 eine Prüfung der Aufzeichnungen gem. § 151 BAO in Verbindung mit § 86 EStG 1988 (Lohnsteuerprüfung) statt, wobei für den Veranlagungszeitraum **1997 bis 2001** wie folgt festgestellt wurde:

Die beiden o.a. wesentlich beteiligten Gesellschafter-GF seien Dienstnehmer im Sinne des § 41 FLAG (Familienlastenausgleichsgesetz) und des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988.

Von der Bemessungsgrundlage wurde im o.a. Zeitraum weder DB noch DZ einbehalten und an das Finanzamt abgeführt, weshalb folgende Abgaben an DB und DZ betreffend der GF-Bezüge von der Bw. mittels des im Spruch genannten Bescheides nachgefordert werden mussten (alle Beträge in Schilling):

Zeitraum	GF-Bezug A	GF-Bezug B	Bemessungs -grundlage	4,5 % für DB	= DB
1-12/1997	820.725	825.375	1.646.100		
1-12/1998	853.920	853.920	1.707.840		
1-12/1999	917.790	920.730	1.838.520		
1-12/2000	951.500	955.500	1.907.000		
1-12/2001	891.830	917.585	1.809.415		
Summe:	4.435.765	4.473.110	8.908.875	x 0,045 =	400.89 9
Zeitraum	GF-Bezug A	GF-Bezug B	Bemessungs -grundlage	%o für DZ	= DZ
1-12/1997	820.725	825.375	1.646.100	x 0,0053 =	8.724
1-12/1998	853.920	853.920	1.707.840	x 0,0053 =	9.052
1-12/1999	917.790	920.730	1.838.520	x 0,0053 =	9.744
1-12/2000	951.500	955.500	1.907.000	x 0,0052 =	9.916
1-12/2001	891.830	917.585	1.809.415	x 0,0051 =	9.228
Summe:	4.435.765	4.473.110	8.908.875		46.664

In der dagegen eingebrochenen Berufung sowie im Schriftsatz vom 28. Juli 2003 führt die Bw. u.a. wie folgt aus:

- Die beiden Gesellschafter-GF hätten als selbständige Unternehmer keine Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, sondern Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt.
- Die beiden Gesellschafter-GF seien selbständige Einzelunternehmer, die ein hohes Maß an Unternehmerrisiko und Wagnis zu tragen gehabt hätten.
- Die von der Bw. erhaltenen Honorare seien nur ein Teil des Gesamtbetrages der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der beiden Gesellschafter-GF.
- Die beiden Gesellschafter seien nicht in den Organismus des Unternehmens eingegliedert und würden auch keine regelmäßige Entlohnung erhalten.
Vielmehr trügen sie ein hohes Unternehmerwagnis.
Weiters hätten sie hohe Betriebsausgaben auf ihrer persönlichen Ebene zu tragen.
- Herr A und Frau B hätten ihre Honorare nicht aus ihrer gesellschaftsrechtlichen Stellung als GF der Bw. erhalten.

- Bei den strittigen Beträgen handle es sich somit nicht um GF-Bezüge, sondern um Einnahmen von zwei selbständigen Einzelunternehmen.
Aus diesem Grunde gäbe es auch keine Geschäftsführerverträge.
- Die Honorarnoten seien immer zuzuüglich 20 % USt ausgestellt worden und seien in den beiden Einzelunternehmen der Umsatzsteuer unterzogen worden und als Betriebseinnahmen einkommensteuerrechtlich erfasst worden.
- Die Bw. beantrage daher die GF-Bezüge nicht dem DB und DZ zu unterziehen.

Das Finanzamt wies die Berufung mittels Berufungsvorentscheidung vom 22. Oktober 2003 als unbegründet ab und begründete dies u.a. wie folgt:

- Die GF Frau B unterliege aufgrund ihres kontinuierlichen Tätigwerdens, der regelmäßigen Zurverfügungstellung ihrer Arbeitskraft für die Bw. und der Entlohnung nach geleisteten Stunden der DB/DZ-Besteuerung.
- Beim GF Herrn A träfe eine identische Sachlage zu, nur komme noch hinzu, dass er zufolge Minoritätsbeteiligung (24 %) am Stammkapital gegenüber der Generalversammlung weisungsgebunden sei.
- Der an die Bw. belastete Zahlungsfluss für ihre beiden GF sei somit zu Recht DB/DZ-pflichtig gestellt worden.
- Die beiden GF seien nicht für den eigenen Betrieb, sondern für den der Kapitalgesellschaft und somit für einen fremden Betrieb tätig. Daraus folge, dass die Einnahmen aus der Kapitalgesellschaft nicht zu jenen als Einzelunternehmer hinzugeschlagen werden dürfen.
- Zum behaupteten Unternehmerrisiko der beiden GF sei anzumerken, dass dieses einnahmenseitig durch die laufende Honorarnotenverrechnung, welche im Streitzeitraum keinen eklatanten Schwankungen unterlegen seien, nicht relevant und ausgabenseitig mangels vertraglicher Regelung (= kein Abschluss von Geschäftsführerverträgen) nicht transparent sei.

Die Bw. stellte daraufhin gegen den o.a. Bescheid einen Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führt im Wesentlichen aus:

- Die beiden GF trügen ein erhebliches einnahmen- und ausgabenseitiges Unternehmerragnis.
- Die GF selbst werden in diesem Zusammenhang nur mit Einkünften aus Gewerbebetrieb veranlagt.
- Auch wenn die stundenweise Abrechnung über einen längeren Zeitraum erfolge, sei von keiner Eingliederung auszugehen, da die GF nur im Rahmen ihrer Einzelunternehmen tätig werden.

Beim GF A würden die Einnahmen aus seiner Tätigkeit bei der Bw. nur 44 % entsprechen, weshalb nicht von einer Eingliederung gesprochen werden könne.

- Entgegen der Annahme des Finanzamtes sei die GF Frau B zu 50,03 % und der GF Herr A zu 25,67 % am Stammkapital der Bw. beteiligt.
Es liege somit auch keine Minoritätsbeteiligung auf Seiten des GF A vor.
- Es handle sich hiebei um eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung und einen Eingriff in das verfassungsrechtlich geschützte Recht auf Unversehrtheit des Eigentums, da den beiden GF die lohnsteuerlichen Vorteile verwehrt würden und man deren Honorarnoten mit den Lohn-Nebenkosten belaste.
Dies widerspräche dem Grundsatz der Gleichbehandlung.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung ergänzte der steuerliche Vertreter der Bw. die Berufungsausführungen u.a. folgendermaßen:

- Die GF B übe die Rolle einer "Innenministerin" bei der Bw. aus, d.h., dass sie für die laufende Abwicklung und Buchhaltung der Immobilienobjekte zuständig sei.
Ihre Tätigkeit sei nach Leistungsstunden abgerechnet worden und trage ein Unternehmerrisiko in der Form, dass sie rd. 25 % ihrer Einnahmen auch als Ausgaben zu tragen gehabt habe.

Neben den Einkünften bei der Bw. habe sie noch andere Einkunftsquellen, wie z.B. Immobilienprovisionen.

Die GF sei wesentlich stärker in das Tagesgeschehen der Bw. involviert, als der GF A.

- Der GF A übe die Rolle eines "Außenministers" bei der Bw. aus, ihm obliegt die Vermittlung von Hausverwaltungsobjekten.
Er sei hauptsächlich als selbständiger Immobilienmakler im Rahmen seines eigenen Gewerbebetriebes tätig.

Er übe weiters noch GF-Funktionen bei zwei anderen GesmbH's aus und erhalte von der Bw. nur dann Vergütungen, wenn er der Bw. Hausverwaltungsobjekte vermitte.

Der GF A sei in den Organismus der Bw. überhaupt nicht eingegliedert, dies ergebe sich schon durch die zeitliche Inanspruchnahme durch die anderen o.a. Tätigkeiten.

Etwa 20-30 % seiner Arbeitszeit entfalle auf Tätigkeiten bei der Bw.

Auch sei der GF nur äußerst selten im Büro der Bw. anwesend und er erteile auch dem Personal keine Weisungen, weshalb die Merkmale einer Eingliederung nicht vorlägen.
Hauptmieter an der Geschäftsadresse der Bw. sei die Firma C gewesen, bei der der GF A ebenfalls die Funktion eines Geschäftsführers ausübe. Ein Betreten der Geschäftsadresse erfolge daher nicht ausschließlich in seiner Funktion als GF der Bw.

- Auch die Verwaltung der Firma D, deren GF ebenfalls Herr A sei, werde an der Geschäftssadresse der Bw. durchgeführt, da an der eigentlichen Geschäftssadresse der Firma D sich bloß ein Lager befände.
- Die in den Einnahmen/Ausgaben-Rechnungen des GF A aufgelisteten Betriebsausgaben ließen sich nicht in die einzelnen GF-Funktionen trennen (Mischaufwand lt. steuerlichem Vertreter).
- Auch die Honorarnoten des GF A würden sich im Streitzeitraum an der Leistungserbringung der GF B orientieren, da der GF A betreffend seiner Tätigkeiten bei der Bw. keine gesonderten Aufzeichnungen führte.
- Die in den bekämpften DB/DZ-Bescheiden angesetzten Werte der GF-Bezüge (= Bilanzwerte) werden außer Streit gestellt.

Über die Berufung wurde nach mündlicher Verhandlung erwogen:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

a) Die beiden GF waren im o.a. Streitzeitraum wesentlich am Stammkapital der Bw. beteiligt:

B e t e i l i g u n g s q u o t e n :			
Gesellschafter:	Fa. Bw. (= direkte Beteiligung)	Fa. C (= indirekte Beteiligung)	Summe:
Dr. Christian HUBER	24,00 %	1,67 %	25,67 %
Eva STIERMAYR	50,00 %	0,03 %	50,03 %

b) Folgende laufende GF-Bezüge wurden seitens der Bw. verbucht und lt. Bilanz der DB/DZ-

Besteuerung unterzogen (alle Beträge in Schilling):

	1997		1998		1999	
	GF A	GF Eva STIER- MAYR	GF A	GF Eva STIER- MAYR	GF A	GF Eva STIER- MAYR
Jänner	67.425	68.705	67.680	68.355	70.070	70.560
Februar	70.215	67.425	70.560	66.240	67.620	71.540
März	71.610	69.750	72.960	71.520	70.560	69.580
April	68.880	68.820	73.920	72.480	71.540	67.620
Mai	68.840	71.610	71.520	75.360	69.580	72.520
Juni	66.495	66.960	73.920	70.560	77.440	69.580
Juli	64.190	65.100	70.560	74.400	69.580	73.500
August	68.880	66.495	68.160	71.520	73.990	65.660

September	71.610	68.355	69.600	66.720	75.460	75.950
Oktober	69.885	72.540	70.560	70.560	73.990	74.480
November	71.145	68.355	73.920	68.160	80.950	76.440
Dezember	67.890	71.610	70.560	75.840	127.910	77.910
Jahres- summe lt. Bilanz:	820.725	825.375	853.920	853.920	917.790	920.730
	2000		2001			
	GF A	GF Eva STIER- MAYR	GF A	GF Eva STIER- MAYR		
Jänner	75.500	75.950	74.235	78.000		
Februar	78.500	76.500	77.770	72.215		
März	77.000	77.500	75.245	79.285		
April	73.000	75.500	71.205	69.185		
Mai	77.500	75.000	73.730	76.255		
Juni	74.500	76.500	76.255	82.315		
Juli	76.500	77.500	74.235	77.265		
August	74.000	74.000	71.205	79.285		
September	78.000	76.500	65.650	75.245		
Oktober	74.500	75.500	74.235	73.730		
November	78.000	77.000	77.265	76.760		
Dezember	114.500	76.000	113.800	75.245		
Jahres- summe lt. Bilanz:	951.500	955.500	891.830	917.585		

- c) Die im o.a. DB/DZ-Bescheid herangezogene Höhe der Bemessungsgrundlage wird nicht bestritten.

Diese Feststellungen ergeben sich aus den von der Bw. vorgelegten Schriftsätze und abverlangten Buchungsunterlagen:

- zu a) Dies ist dem Firmenbuch Nr. 8459z und 24356r zu entnehmen.
- zu b) Dies ist den vorgelegten GF-Bezügekonten und Bilanzen zu entnehmen.
- zu c) Dies ist der Niederschrift vom 7. Juni 2006 zu entnehmen.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

Der Verwaltungsgerichtshof verweist in ständiger Rechtsprechung auf das Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018, wonach das in § 47 Abs. 2 EStG 1988 normierte Tatbestandselement der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck "sonst" in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigt werde, weshalb sich der Ausdruck "alle" in derselben – auf die gesetzliche Definition des steuerlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 verweisenden – Vorschrift (primär) nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers beziehen könne.

Weiteren Elementen, wie dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, könnte Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nur noch in solchen Fällen zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre (vgl. VwGH vom 22.9.2005, 2001/14/0026). Für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis ist somit das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit maßgebend und das ist im gegenständlichen Fall jedenfalls jenes einer umfassenden Eingliederung in den betrieblichen Organismus (Vertretungskosten sind im gegenständlichen Fall von der Bw. jedenfalls nicht behauptet worden).

Denn wie in der Niederschrift vom 7. Juni 2006 schriftlich festgehalten ist, ist der GF A insbesondere für die Akquisition von Hausverwaltungen und die GF B für organisatorische Aufgaben zuständig.

Für die Abgabenbehörde besteht daher kein Zweifel, dass im gegenständlichen Fall die Erbringung der persönlichen Arbeitsleistung der beiden GF im Vordergrund steht und nicht das Erbringen eines konkreten Arbeitserfolges.

Es ist daher aufgrund der bis dato geübten Praxis davon auszugehen, dass die beiden Gesellschafter-GF auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bilden und ihre Tätigkeiten im Interesse dieses Organismus ausüben.

Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht daher im gegenständlichen Fall für die Eingliederung der beiden Gesellschafter-GF und läuft dem Vorliegen einer Nicht-Eingliederung in der Gesellschaft zuwider.

Ein Unternehmerrisiko, das nicht die Gesellschaft, sondern ausschließlich die beiden GF in ihrer Eigenschaft **als Geschäftsführer** und nicht als Gesellschafter zu tragen hätten, konnte die Bw. der Abgabenbehörde bis dato nicht konkret nachweisen bzw. glaubhaft machen.

Eine maßgebliche Beeinflussung wurde von der Bw. nicht nachgewiesen, denn geht man lt. Bw. von max. rd. 950.000 S an GF-Vergütungen aus, dann kann jedenfalls bei GF-Vergütungen i.H.v. 820.000 S nicht von einer wesentlichen Abweichung gesprochen werden.

Auch der Umsatz der Bw. stieg in den Streitjahren kontinuierlich an (alle Beträge in Schilling):

Jahr	Umsätze
1997	3.792.679,63
1998	4.496.180,79
1999	4.511.177,01
2000	4.754.517,31
2001	6.450.331,49

Die erforderliche tatsächliche Beeinflussung der Einnahmen- als auch der Ausgabenseite seitens der beiden GF konnte die Bw. somit nicht nachweisen bzw. glaubhaft machen, weshalb die Abgabenbehörde davon ausgehen konnte, dass im gegenständlichen Fall die Merkmale der behaupteten Selbständigkeit aus den o.a. Gründen (insbesondere spricht für ein

Dienstverhältnis und gegen ein Unternehmerwagnis der GF der von der Bw. bekanntgegebene Tätigkeitsbereich der GF sowie die Zahlung von laufenden GF-Bezügen) nicht im Vordergrund standen (vgl. auch VwGH-Erkenntnis vom 20.3.2002, 2001/15/0155).

Aus den vorgelegten GF-Bezugskonten ist unstrittig ein laufender gleichbleibender (wenn auch nicht unbedingt erforderlich monatlicher) GF-Bezug zu entnehmen (vgl. obige Aufstellung).

Ein einnahmenseitiges Unternehmerrisiko ist bei den gegenständlichen regelmäßigen GF-Bezügen in den Streitjahren i.H.v. ca. 70.000 S monatlich jedenfalls nicht zu ersehen.

An der gegenständlichen Eingliederung des GF A ändert sich jedenfalls auch – entgegen der Ansicht der Bw. – dann nichts, wenn der GF der Bw. auch in anderen Gesellschaften diese Funktion ausübt (vgl. VwGH vom 20.3.2002, 2001/15/0065).

Auch die Ausführungen der Bw., wonach es sich bei den beiden Geschäftsführern um Einzelunternehmer handle, gehen ins Leere, da diesbezüglich der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 25.9.2001, 2001/14/0146, ausgeführt hat, dass hiebei übersehen wird, dass die Rechtsordnung der Bw. als GesmbH eigene Rechtspersönlichkeit zubilligt und infolge des Trennungsprinzips auch steuerlich wirksame Leistungsbeziehungen zwischen den Gesellschaftern und der Kapitalgesellschaft ermöglicht.

Da somit im gegenständlichen Fall die Merkmale "Eingliederung, laufende Entlohnung und kein Unternehmerwagnis" vorliegen, fallen die o.a. Einkünfte des GF unter § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 und sind somit der DB/DZ-Besteuerung zu unterziehen (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 23.9.2005, 2005/15/0110).
Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 29. Juni 2006