



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der EA, vertreten durch Mag. Dr. Ulrike Pilsbacher, Wirtschaftstreuhänder – Steuerberater, 3300 Amstetten, Preinsbacher Straße 43, vom 13. August 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 13. Juli 2007 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2003 bis 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) – die Firma E – wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 16.08.2000 gegründet. Herr SB und Herr WT sind Geschäftsführer der Bw und vertreten diese gemeinsam seit 23.09.2000. Die beiden Geschäftsführer waren ursprünglich zu je 25 % und sind seit 14.12.2001 zu je 41,66 % an der Bw beteiligt.

Im Rahmen einer Außenprüfung gemäß den §§ 147 ff BAO bei der Bw wurde den Prüfungszeitraum 2003 bis 2005 betreffend unter anderem festgestellt, dass in den Jahren 2003 bis 2005 Geschäftsführerbezüge an Herrn SB in Höhe von 30.096 € (2003), 84.126,50 € (2004) und 117.751,63 € (2005) sowie an Herrn WT in Höhe von 42.304 € (2003), 71.668,91 € (2004) und 108.918,24 € (2005) 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 08.05.2006 Haftungs- und Abgabenbescheide für die Jahre 2003 bis 2005 in denen Nachzahlungen an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) in Höhe von 3.258 € für das Jahr 2003, 7.010,79 € für das Jahr 2004, und 10.200,14 € für das Jahr 2005 sowie an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) in Höhe von 151,03 € für das Jahr 2003, 654,34 € für das Jahr 2004 und 952,02 € für das Jahr 2005 festgesetzt wurden.

Die Bw erhob Berufung (16.05.2006) gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide für die Jahre 2003 bis 2005 vom 08.05.2006 und begründete diese ua damit, dass im Prüfungszeitraum der Verrechnungsablauf umgestellt worden sei: bis Juni 2004 seien alle Trainer im Rahmen der Bw tätig gewesen und hätten die Honorare direkt ausbezahlt erhalten. Seit Juli 2004 seien die Trainer für die Einzelunternehmen der beiden Geschäftsführer tätig und ihre Leistungen würden von den Einzelunternehmen über die Bw an die Kunden verrechnet, da nur die Bw die Bewilligung und den Vertrag zur Abhaltung der Nachschulungen habe. Die Beträge, die von den Kunden bezahlt würden, würden eins zu eins an die Einzelfirmen weitergegeben. Auch für die Beträge, die für die Gesellschafter-Geschäftsführer bei den Kunden eingehoben würden, gelte dies – auch sie würden eins zu eins als Trainerhonorare durch die Bw geschleust. Es erfolge keinerlei Verrechnung einer Geschäftsführertätigkeit, da die Bw auch beinahe nur mehr Verrechnungs- und Durchlaufstelle für die Kundenbeiträge sei und daher auch keine Geschäftsführertätigkeit notwendig sei. Die beiden Geschäftsführer seien auch nicht vor Ort tätig, sondern reisten in ihren jeweiligen Einzugsgebieten und führten dort die Schulungen durch. Bei den von der Bw ausbezahlten Beträgen handle es sich rein um Kurshonorare, die – aus rechtlichen Gründen von der Bw eingehoben würden und an die Einzelunternehmen der beiden Geschäftsführer weitergeleitet würden. In diesen Einzelunternehmen würden dann die Kosten wie Trainerhonorare, Personal, Auto, Reisekosten, Pflichtbeiträge usw geltend gemacht.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 10.07.2007 wurde der Berufung aus verfahrensrechtlichen Gründen stattgegeben und wurden die angefochtenen Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2003 bis 2005 vom 08.05.2006 aufgehoben, da diesen die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben nicht zu entnehmen waren.

Mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 13.07.2007 wurden ua erneut Nachzahlungen an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) in Höhe von 3.258,01 € für das Jahr 2003, 7.142,18 € für das Jahr 2004 und 10.200,14 € für das Jahr 2005 sowie an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) in Höhe von 318,57 € für das Jahr 2003, 666,60 € für

das Jahr 2004 und 952,01 € für das Jahr 2005 festgesetzt. Im Unterschied zu den Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 08.05.2006 weisen die Haftungs- und Abgabenbescheide vom 13.07.2007 neben den Nachforderungen an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) auch die Bemessungsgrundlage sowie die Höhe der Abgaben aus. Die abweichende Höhe der Nachforderung vom Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für das Jahr 2003 im Haftungs- und Abgabenbescheid vom 13.07.2007 (318,57 €) zu jener im Haftungs- und Abgabenbescheid vom 08.05.2006 (151,03 €) wurde mit der Berichtigung eines Rechenfehlers begründet. Die abweichende Höhe der Nachforderung an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für das Jahr 2004 im Haftungs- und Abgabenbescheid vom 13.07.2007 (DB: 7.142,18 €, DZ: 666,60 €) zu jenen im Haftungs- und Abgabenbescheid vom 08.05.2006 (DB: 7.010,79 €, DZ: 654,34 €) wurde damit begründet, dass die Lohnabgaben für Jänner 2004 nicht entrichtet worden seien.

Mit Schreiben vom 13.08.2007 erhob die Bw Berufung gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2003 bis 2005 vom 13.07.2007 und begründete diese ua damit, dass die an die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlten Beträge rein die Trainertätigkeit für die Bw beträfen. Die Entlohnung erfolge ausschließlich erfolgsabhängig. Obwohl die gleichen Verhältnisse vorlägen, wie bei allen anderen Trainern, sei das Gesetz hinsichtlich der Besteuerung mit Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag anders ausgelegt worden. Bei den bezahlten Honoraren handle es sich um Honorare für Nachschulungen pro Person und abgehaltenem Kurs – es sei im Zuge der Prüfung nicht festgestellt worden, dass Beträge für die Geschäftsführertätigkeit geleistet worden seien. Die Tätigkeit eines Trainers sei mit einer umfangreichen Reisetätigkeit verbunden. Die beiden Geschäftsführer seien wie alle anderen Trainer unterwegs gewesen. Von einer Eingliederung in den Betrieb könne bei ihnen genauso wenig gesprochen werden, wie bei allen anderen Trainern. Da der Berufung bereits einmal stattgegeben worden sei und der Umstand, ob Beträge für die Geschäftstätigkeit geleistet worden seien im Prüfungsverfahren nicht untersucht worden sei, und es sich tatsächlich bei den geleisteten Beträgen um Abgeltung für die Trainertätigkeit handle, ersuchte die Bw, der Berufung stattzugeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

- Laut Firmenbuch sind Herr SB und Herr WT seit 23.09.2000 handelsrechtliche Geschäftsführer der Bw und an dieser zunächst zu je 25 % und seit 14.12.2001 zu je

41,66 % beteiligt.

Seit ihrer Bestellung zu Geschäftsführern vertreten Herr SB und Herr WT die Bw gemeinsam.

- Im Prüfungszeitraum wurden an Herrn SB 30.096 € (2003), 84.126,50 € (2004) und 117.751,63 € (2005) sowie an Herrn WT 42.304 € (2003), 71.668,91 € (2004) und 108.918,24 € (2005) für ihre Tätigkeit für die Bw ausbezahlt.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Firmenbuchauszug, den im Rahmen der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen und den im Akt befindlichen Unterlagen.

Der Sachverhalt ist in folgender Weise 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.

Im vorliegenden Fall waren Herr SB und Herr WT gemeinsam für die Bw als Geschäftsführer tätig, leiteten die Geschäfte und waren für alle Geschäftsbereiche verantwortlich (Zeichnungsberechtigung bei der Bank, Geschäfts- und Finanzgebarung, Unterzeichnung von Rechtsgeschäften). Den Geschäftsführern oblag somit „die Leitung und Überwachung des Unternehmens im Ganzen. Sie hatten demnach für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft Sorge zu tragen“ (Niederschrift, aufgenommen mit Herrn SB am 17. Jänner 2005). In der Niederschrift wurde das Zutreffen der Tätigkeiten auch für den zweiten Geschäftsführer ausdrücklich bestätigt.

Entsprechend dem der Behörde vorliegenden Firmenbuchauszug nehmen Herr SB und Herr WT die Agenden der Geschäftsführung seit 23.09.2000, somit seit mehr als 11 Jahren wahr. Die Geschäftsführer vertreten somit die Gesellschaft gemeinsam nach außen und sind bei der Bw für sämtliche organisatorische, kaufmännische, finanzielle und personelle Aufgaben zuständig. Dieser Tätigkeitsbereich der Gesellschafter-Geschäftsführer wurde seitens der Bw im gesamten Verwaltungsverfahren nicht bestritten.

Vor dem Hintergrund des vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist durch die Verpflichtung des Geschäftsführers im Gesellschaftsvertrag, 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](#)).

Dem Einwand, dass eine Ungleichbehandlung der den anderen Trainern ausbezahlten Honorare vorliege und kein Geschäftsführergehalt bezahlt worden sei, sondern ein Honorar für Nachschulungen pro Person und abgehaltenem Kurs, ist der klare Wortlaut des § 22 Z 2 EStG entgegenzuhalten, welcher von Gehältern und sonstigen Vergütungen jeglicher Art spricht. Dem Argument, es erfolge keinerlei Verrechnung einer Geschäftsführertätigkeit, da die GmbH beinahe nur mehr Verrechnungs- und Durchlaufstelle für die Kundenbeiträge sei und daher auch keine Geschäftsführertätigkeit notwendig sei, kommt in Anbetracht der als erwiesen anzunehmenden kontinuierlich wahrgenommenen Aufgaben der Geschäftsführung keine entscheidende Bedeutung zu. 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.

Zusammenfassend wird daher festgestellt, dass die Betätigung der Geschäftsführer 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 der Geschäftsführer 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 die Jahre 2003 bis 2005 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 13. April 2012