



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch EURAX Wirtschaftsprüfungs- u. Steuerberatungs GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1090 Wien, Nußdorfer Straße 10-12/4, vom 6. Mai 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 1. April 2010 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2006 bis 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

Herr R ist an der Bw. zu 50% beteiligt und mit deren Geschäftsführung betraut.

Im Zuge einer die Jahre 2006 bis 2008 umfassenden Lohnsteuerprüfung traf die Behörde die Feststellung, dass die in den Jahren 2006 bis 2008 seitens der Bw. geleisteten Entgelte für seitens der KG der Bw. in Rechnung gestellte Honorarnoten für der Bw. gegenüber erbrachte Geschäftsführertätigkeiten durch Herrn R, in die Bemessungsgrundlagen des DB und des DZ einzubeziehen seien. Gleichzeitig wurde seitens der Lohnsteuerprüfung festgestellt, dass Herr R an der KG als unbeschränkt haftender Gesellschafter beteiligt ist.

Die Geschäftsführerhonorare erreichten laut Feststellung der Lohnsteuerprüfung nachstehende Höhe (Beträge in €):

	2006	2007	2008
GF-Bezüge	42.000,00	42.000,00	42.000,00

Die Gesamtbemessungsgrundlagen für den DB und DZ wurden wie nachstehend festgestellt (Beträge in €):

2006	2007	2008
99.786,88	139.619,55	122.729,55

In weiterer Folge ergingen seitens des Finanzamtes die diesbezüglichen Bescheide vom 1. April 2010 und verwies die Behörde in ihrer Begründung auf den betreffenden Bericht.

Mit Schreiben vom 6. Mai 2010 erhob die Bw. gegen die betreffenden Bescheide das Rechtsmittel der Berufung und führte in der Begründung dazu aus, dass Herr R Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH sei, jedoch keinerlei Bezüge aus der Gesellschaft beziehe. Vielmehr würden die Dienstleistungen, die er für die GmbH erbringe von der KG verrechnet werden. Ein Firmenbuchauszug der KG liege bei. In der KG bündle Herr R all seine Aktivitäten, unter anderem auch die Geschäftsführung der Bw..

Herr R erziele aber keine Einkünfte gemäß § 22 Z 2 EStG 1988. Aus der Rechtsprechung ergäbe sich, dass mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vorhanden sein müssen. Eine Gesellschaft könne nicht Dienstnehmer sein, sie könne daher auch nicht dienstnehmerähnlich sein. Damit würden die an die KG ausbezahlten Honorare auch nicht der DB-Pflicht unterliegen. Zudem beziehe sich die Ansicht der Finanzverwaltung betreffend der direkten Zurechnung von höchstpersönlichen Tätigkeiten nur auf Kapitalgesellschaften, nicht jedoch auf Personengesellschaften so wie die KG.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw. ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung

Laut Firmenbuchauszug ist Herr R zu 50% an der Bw. beteiligt und mit deren Geschäftsführung betraut.

Gleichzeitig ist Herr R unbeschränkte haftender Gesellschafter der KG und erbringt in dieser Eigenschaft im Rahmen der KG Leistungen für die Bw., welche in Form von Honorarnoten der

KG an die Bw. verrechnet werden. Daneben ist Herr R mit der Geschäftsführung der KG selbständig betraut.

Nachstehende Honorare wurden für im Rahmen der KG durch Herrn R erbrachte Leistungen der Bw. gegenüber dieser in Rechnung gestellt:

€	2006	2007	2008
GF-Bezüge	42.000,00	42.000,00	42.000,00

Gegenständlicher Sachverhalt ergibt sich aus dem Firmenbuchauszug, den im Finanzamtsakt befindlichen Unterlagen sowie den Berufungsausführungen der Bw..

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

Entsprechend der Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 geltenden Fassung BGBl. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis i.S.d. § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen i.S.d. § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 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 i.S.d. § 22 Z 2 EStG 1988.

Nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus selbständiger 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. 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 die ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes 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 dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Der Verfassungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 1.3.2001, G 109/00, darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, im Falle 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. Der Verfassungsgerichtshof hat aufgezeigt, dass dies insbesondere für die Merkmale der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens und des Fehlens des Unternehmerwagnisses nicht zutreffe. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem folgende (vgl. hierzu auch Arnold, ÖStZ 2000, 639f): fixe Arbeitszeit (VwGH vom 22.9.2000, 2000/15/0075, VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0270, und VwGH vom 27.7.1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (VwGH vom 24.2.1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (VwGH vom 26.4.2000, 99/14/0339, VwGH vom 27.1.2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten (VwGH v. 26.4.2000, 99/14/0339).

Im Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, stellte der Verwaltungsgerichtshof klar, dass bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen des Unternehmerwagnisses 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 vom 23.4.2001, 2001/14/0054, 2001/14/0052). Unerheblich ist, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist (VwGH v.10.11.2004, 2003/13/0018).

Im vorliegenden Fall ist Herr R als wesentlich an der Bw. beteiligter Gesellschafter laut Firmenbuchauszug mit der Geschäftsführung der Bw. betraut, was seitens der Bw. auch nicht in Abrede gestellt wird. Gleichzeitig ist der Gesellschafter-Geschäftsführer im Berufszeitraum im operativen Bereich der Gesellschaft tätig und erbringt in dieser Eigenschaft Leistungen für die Bw., welche – ebenso wie seine Geschäftsführertätigkeit für die Bw. – dieser in Form von Honoraren verrechnet werden.

Vor dem Hintergrund des vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist im gegenständlichen Berufungsfall durch die unbestritten kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben im Zusammenhang mit den von der Gesellschafter-Geschäftsführerin übernommenen Tätigkeiten im gegenständlichen Fall das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bw. ohne Zweifel gegeben (VwGH v. 23.11.2004, 2004/15/0068). Wenn die Bw. vermeint, Herr R erhalte für seine Geschäftsführertätigkeit von der Bw. keinerlei Bezüge und würden vielmehr die Dienstleistungen, die er für die Bw. erbringe von der KG verrechnet werden, weshalb die strittigen Beträge nicht dem Dienstgeberbeitrag unterliegen würden, zumal eine (Kommandit-)Gesellschaft nicht Dienstnehmer und in weiterer Folge auch nicht dienstnehmerähnlich sein könne, so kann dieser Argumentation nicht gefolgt werden. Dies deshalb, da der Umstand, dass Herr R sowohl mit der Wahrnehmung seiner Funktion als Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. zweifelsfrei betraut ist und diese auch kontinuierlich über einen länger andauernden Zeitraum tatsächlich erfüllt und auch Aufgabengebiete im operativen Bereich der Bw. übernimmt, der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bw. nicht entgegensteht. Entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt die Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG bzw. die Vorschrift des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten nicht ab. Mit der Erzielung von Einkünften aus Vergütungen im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 werden zu Folge der Qualität dieser Vorschrift als lex specialis gegenüber anderen Einkünftebeständen diese nämlich durch eine solche Tätigkeit rechtlich verdrängt, welche der Steuerpflichtige in seiner Eigenschaft als Gesellschafter jener Gesellschaft gegenüber erbringt, an der er im Sinne des §

22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 wesentlich beteiligt ist. Sowohl durch die Übernahme der unmittelbaren Geschäftsführertätigkeiten für die Bw. als auch durch die Erbringung von Leistungen im operativen Bereich der Gesellschaft ist eindeutig und zweifelsfrei eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw. gegeben. An gegenständlicher Feststellung vermag auch das diesbezügliche Vorbringen der Bw., Herrn R bündle all seine Aktivitäten, so unter anderem auch die Geschäftsführung der Bw. in der Kommanditgesellschaft, nichts ändern. Ist - wie im gegenständlichen Fall - der Gesellschafter-Geschäftsführer mit der Führung der Geschäfte der Bw. zweifelsfrei betraut und wird Herr R unbestrittener Maßen für die Gesellschaft tätig, so ist in Folge dieses kontinuierlich über einen längeren Zeitraum andauernden Tätigwerdens des Gesellschafter-Geschäftsführers für die Bw. eine Eingliederung in deren betrieblichen Organismus gegeben. Dabei ist es unerheblich, ob gegebenenfalls er 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 (vgl. VwGH v. 26.11.2003, 2001/13/0219, VwGH v. 10.11.2004, 2003/13/0018). In diesem Sinne steht es der Beurteilung der Einkünfte als solche nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 auch nicht entgegen, wenn die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft gegenüber erbracht werden, eine andere Qualifikation der daraus erzielten Einkünfte geböte (vgl. VwGH 23.9.2010, 2010/15/0121, und die dort zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs). In diesem Zusammenhang geht somit auch das Vorbringen der Bw. ins Leere, die erzielten Einkünfte des Herrn R seien nicht unter § 22 Z 2 leg. cit. zu erfassen.

Wenn die Bw. in ihrem Berufungsschreiben weiters vorbringt, Herr R habe als Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. keine Bezüge erhalten, weshalb die seitens der KG der Bw. in Rechnung gestellten Honorare für Dienstleistungen, welche Herr R für die Bw. erbringe, nicht die Bemessungsgrundlage für den DB und DZ erhöhen würden, so kann dem nicht gefolgt werden. Diesbezüglich irrt die Bw., wenn sie vermeint, im vorliegenden Fall hätte Herr R für seine Geschäftsführertätigkeit bei der Bw. keinerlei Vergütungen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 erhalten, sind doch vielmehr dem Gesellschafter-Geschäftsführer die strittigen Beträge als solche zuzurechnen.

In diesem Sinne hat auch der Verwaltungsgerichtshof in seiner bisherigen Rechtsprechung (vgl. etwa VwGH vom 28.5.2009, 2006/15/0360; 25.6.2008, 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 Leistungen), bei denen die Einkünfte aber von (Kapital-) Gesellschaften erklärt wurde, zuzurechnen sind, dahingehend entschieden, dass ein Durchgriff durch die

zwischengeschaltete Gesellschaft zulässig sei. Es ist, wie die Bw. in ihrem Berufungsschreiben zutreffend bemerkt, zwar gegenständliche Rechtsprechung nur in Bezug auf Kapitalgesellschaften ergangen, doch ist im vorliegenden Fall nicht ersichtlich, warum diese nicht auch im Zusammenhang mit Personengesellschaften Rechtsgültigkeit haben sollte. Wie sich aus dem Beschwerdevorbringen ergibt, war Herr R wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. und erhielt von der Bw. keinerlei entsprechende Bezüge. Diese wurden vielmehr seitens der KG, an welcher Herr R als persönlich haftender Gesellschafter beteiligt ist, der Bw. für durch den Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. gegenüber erbrachte Dienstleistungen verrechnet. Eine derartige Vorgehensweise ist jedoch keineswegs fremdüblich und legt vielmehr die Vermutung nahe, dass diese Art der Verrechnung der strittigen Bezüge durch die KG 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 vermag auch das Vorbringen der Bw. durch gegenständliche Vorgangsweise bündle Herr R all seine Aktivitäten, nichts ändern, ist doch in jedem Fall die Geschäftsführung einer GmbH gemäß § 15 GmbHG eine nur durch eine natürliche Person auszuführende „höchstpersönliche“ Tätigkeit.

Vielmehr wurde im gegenständlichen Fall seitens des Gesellschafter-Geschäftsführers der Bw. mit der KG eine Vereinbarung dahingehend getroffen, welche der KG die Möglichkeit der Direktverrechnung der seitens des Gesellschafter-Geschäftsführers für die Bw. erbrachten Dienstleistungen mit dieser einräumt. Entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ändern aber derartige Vereinbarungen an der Zurechnung der diesbezüglichen Einkünfte an den Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. nichts. Erfolgt auf Grundlage einer Verfügung eine Zahlung an einen Dritten, schließt dies einen Zufluss im Sinne des § 19 EStG 1988 nicht aus. Die strittigen Beträge waren daher dem Gesellschafter-Geschäftsführer als Vergütungen für seine Geschäftsführertätigkeit bei der Bw. nach § 22 Z 2 EStG 1988 zuzurechnen.

Im vorliegenden Berufungsfall erfolgte daher die Einbeziehung der streitgegenständlichen Honorare in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag dem Grunde nach zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 17. Juni 2011