



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Mitglieder Mag. Wolfgang Tiwald, Mag. Robert Steier und Mag. Peter Csokay im Beisein der Schriftführerin S. am 23. November 2005 über die Berufung der Bw., vertreten durch Mayer & Scholik WirtschaftstreuhandgmbH,, gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten, vertreten durch Walter Spreitz, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 1998 bis 2001 nach in Wien durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Ermittlung der Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Für die Jahre 1998 bis 2001 wird – ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 251.286,98 € (= 3.457.784,20 S) - der DB mit 11.307,91 € (= 155.600 S) und der DZ mit 1.308,40 € (= 18.004 S) festgesetzt.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von

den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob die Bw für die Bezüge der Gesellschafter-Geschäftsführer (Ges-Gf) DB und DZ zu entrichten hat, weil diese Bezüge zu Einkünften im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 bzw § 25 Abs 1 Z 1 EStG 1988 führen.

Herr A war vom 29. April 1998 bis 15. April 2002, Frau B vom 29. April 1998 bis 15. Mai 2003 Geschäftsführer (Gf) der Bw und hielten laut Firmenbuchauszug vom 12. September 2003 einen Anteil am Stammkapital von 90 % bzw 10 %.

Bei der Bw fand für den Prüfungszeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2001 eine Prüfung der Aufzeichnungen gemäß § 151 BAO in Verbindung mit § 86 EStG 1988 (Lohnsteuerprüfung) statt, wobei für den Veranlagungszeitraum 1998 bis 2001 davon ausgegangen wurde, dass der zu 90 % beteiligte Geschäftsführer, Herr A und die zu 10 % beteiligte Geschäftsführerin, Frau B, Dienstnehmer im Sinne des § 41 FLAG (Familienlastenausgleichsgesetz) und des § 22 Z 2 Teilstrich 2 sowie § 25 Abs 1 Z 1 EStG 1988 seien.

Bereits vor Erlassen des angefochtenen Bescheides vom 26. Juli 2002, teilte die Bw in einem an den Betriebsprüfer gerichteten Schreiben vom 31. Mai 2002 mit, dass die Funktionsgebühren aus der Tätigkeit als Gf monatlich jeweils pauschal 2.500 S betragen hätten: Die Abdeckung der Leitung der Administration, des Sekretariats, des Rechnungswesens, des Personalwesens und der übrigen Verwaltungstätigkeiten sei durch echte Dienstnehmer/Angestellte erfolgt. Der Tätigkeitsumfang aus der Wahrnehmung der Geschäftsführung im Kleinbetrieb der Bw reduzierte sich daher durchschnittlich auf jeweils 5 Stunden je Monat (täglicher Rapport ca 5 Minuten, ds monatlich 2 Stunden; Unterfertigung von Vorbehaltsagenden/Postausgangsmappe täglich ca 8 Minuten, ds monatlich 3 Stunden).

Frau B und Herr A seien beide selbständig tätige Consultants, welche von der Bw für Projekte der Unternehmensberatung zugekauft würden. Projekthinhalte seien ua die Erstellung von Firmen-Gründungskonzepten, Einbringungsbegleitung, Finanzierungskonzepte, Sanierungskonzepte, Betriebsorganisation, Implementierung von (mehrdimensionalen) Kostenrechnungs-

systemen usw. Projektumfang, -inhalte und -fristen bestimmten, ob die Projekte durch Angestellte sogenannte Junior-Consultants im Haus oder durch Dritte (Fremdleister) extern betreut würden.

Auftragnehmerin gegenüber den Firmenkunden sei die Bw. Die angestellten Projektleiter würden entscheiden, ob ihr Angestellten-Team im Haus oder externe Dritte die Projekte betreuen können. Sei ein übernommener Auftrag im Hause im Rahmen von Dienstzeiten mit angestellten Mitarbeitern nicht abarbeitbar, werde der Auftrag an Dritte wie Frau B und/oder Herrn A subübertragen und bei Auftragsannahme zum vereinbarten Tarif von diesen abrechnet. Aufträge könnten von den Consultants angenommen oder abgelehnt werden (mangels Qualifikation, Terminkollision, gesundem Preis-/Leistungsverhältnis). Geschuldet werde das Werk laut Projektvorgabe zu einem bestimmten mit dem Projektkunden zu vereinbarenden Termin. Zeit und Ort der Leistungserbringung sei im übrigen nur mit dem Projektkunden direkt abzustimmen. Nur tatsächlich geleistete Projektstunden seien abrechenbar, nicht so Nichtleistungszeiten oder Zeiten der Bereitschaft bzw bloße Anwesenheitszeiten.

Consultants akquirierten von der Bw umso eher Aufträge, als ihre Qualifikation – für deren Erwerb sie ausschließlich selbständig auf eigenen Namen und eigene Rechnung aufzukommen hätten – die Projektbetreuung sicherstellen könne. Den hohen Fixkostencharakter, den ein hochqualifizierter Consultant bei einer regelmäßigen Beschäftigung im Rahmen eines Dienstverhältnisses darstelle, machte es kleinen Unternehmen wie der Bw unmöglich ein solches einzugehen. Fehlende bzw nicht ausreichend hohe und unregelmäßige Auftragsstände würden zum auftragsbezogenen Zukauf von Fremddienstleistern zwingen, die selbst und auf eigene Rechnung für mehrere Qualifikations-Standbeine – unter Tragung des Unternehmerwagnisses – zu sorgen hätten.

Die Honorare für geleistete Projektarbeiten seien den einzelnen Projekten direkt zuordenbar und stellten weder direkt noch indirekt DB-pflichtige Bemessungsgrundlagen dar.

Im Bescheid betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1998 bis 2001 wurden sowohl die pauschalen Gf-Vergütungen als auch die von der Bw an Frau B und Herrn A bezahlten Projekthonorare in die DB/DZ-Bemessungsgrundlage einbezogen.

In der daraufhin erhobenen Berufung führte die Bw aus, die Abwicklung der Bearbeitung des einzelnen Geschäftsvorfalles durch die Consultants erfolge seitens der Bw im Rahmen von bezogenen Fremdleistungen im Werkvertrag. Die Gesellschafter der Bw seien nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses zur Bw tätig. Zum einen sei es denkunmöglich Weisungen von

einem Arbeitgeber zu folgen, der von den Weisungsempfängern, die zugleich Gesellschafter des Arbeitgebers seien, vertreten werde. Die im Geschäftsbetrieb tätigen Gesellschafter der Bw übten daher ihre Tätigkeit weisungsfrei aus. Zum anderen seien die Gesellschafter in Bezug auf ihre Tätigkeit nicht in den Organismus des Arbeitgebers eingegliedert. Die Gesellschafter könnten den zeitlichen Umfang ihrer Tätigkeit maßgeblich beeinflussen und seien an keine feste Arbeitszeiten gebunden. Die Gesellschafter würden kein fixes Gehalt beziehen, vielmehr sei die Höhe der Einkünfte vom persönlichen Einsatz abhängig und die Verrechnung der Bezüge erfolge durch Vorlage von Honorarnoten.

Die Berufung wurde – ohne Erlassen einer zweiten Berufungsvorentscheidung – der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

Im Rahmen der (ersten) mündlichen Berufungsverhandlung am 27. April 2005 verwies Herr A darauf, dass bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für DB und DZ nur die von ihm der Bw gelegten Eingangsrechnungen berücksichtigt wurden, die Gegenrechnungen mit jenen Ersätzen, die er für die Benutzung der Infrastruktur der Bw geleistet habe, sei nicht erfolgt. Herr A verwies weiters darauf, dass zum Jahresende normalerweise Honorarforderungen offen seien, da von ihm gegenüber der Bw je nach Projektfortschritt fakturiert werden könne. Damit stimmten die erhaltenen Zahlungen mit den am Verrechnungskonto "Fremdleistungen" nicht überein. Da die konkreten Zuflüsse erst ermittelt werden mussten, wurde die Berufungsverhandlung vertagt.

In einem Vorhalt (3. Mai 2005) wurde die Bw ersucht, sämtliche Rechnungen vorzulegen, in denen die Bw den beiden Gesellschafter-Geschäftsführern (Gf) Leistungen (zB für die Nutzung der Infrastruktur) im Prüfungszeitraum in Rechnung gestellt hatte sowie die entsprechenden Zahlungsflüsse nachvollziehbar zu belegen. Weiters wurden die beiden Ges-Gf ersucht, jene Fakturen vorzulegen, in denen sie die zugekaufte Fremd- bzw Vorleistungen der Bw in Rechnung gestellt haben.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 10. August 2005 übermittelte die Bw ua einen Beleg mit der Bezeichnung "Datenträger – Nachweisliste" dem zu entnehmen ist, dass Herrn A am 20.12.2000 einen Betrag von 411.258,96 S brutto (ds 342.715,80 S netto) für bezogene Fremdleistungen an die Bw überwiesen hat.

In einem Vorhalt vom 13. September 2005 wurde die Berechnung der Bemessungsgrundlage für DB und DZ übermittelt: dabei wurden die jeweils letzten Honorarnoten beider Ges-Gf nicht in Ansatz gebracht, da sie trotz "Leistungszeitraum: Oktober bis Dezember 2001" das Datum 31.12.01 bzw 05.02.02 tragen und die von Herrn A an die Bw vorgenommene Überweisung

für bezogene Fremdleistungen iHv 342.715,80 S in Abzug gebracht. Gleichzeitig wurde mitgeteilt, dass davon ausgegangen werde, dass die berechnete Bemessungsgrundlage den beiden Gf im Prüfungszeitraum tatsächlich zugeflossen sei.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 29. September 2005 führte die Bw aus, dass die Behörde die maßgebliche Sach- und Rechtslage verkenne – die DB-Pflicht knüpfe nicht an Umsätze eines dritten fremdleistenden Unternehmens an, sondern an Entgelte, die für die Beschäftigung eines (sonst alle Merkmale eines DV) Geschäftsführers bezahlt würden. Soweit die GmbH nicht in der Lage sei, ausreichend selbst Umsätze zu akquirieren und auf Vermittlung von Projekten, die ein drittes Unternehmen an Land ziehe und aufbereite, zur Vollbeschäftigung der angestellten Mitarbeiter angewiesen sei, seien die Honorare, die für die Vermittlung und den Einkauf von Projektrohlingen (Übernahme von Projekten, in einer Reife, die nun von den angestellten (anders)qualifizierten Mitarbeitern der GmbH +/- selbständig finalisiert werden könnten) zu bezahlen seien, keine Entgelte/Arbeitslöhne iSd § 41 FLAG bzw § 47 EStG. Analog habe auch der Gesetzgeber im § 2 lit b und § 5 (1) lit b KommStG die Bemessungsgrundlage für die Überlassung bestimmter DN geregelt, und "verzichtet" auch hier auf die Besteuerung des Umsatzes (der ja auch Gewinnaufschläge und andere Gemeinkosten abdecke). Bei Personalleasing bleibe der Umsatz beim Empfänger der Leistung gänzlich außer Ansatz bei der Ermittlung der entsprechenden Bemessungsgrundlage. Ein Einzelunternehmen, das es schon vor Gründung der GmbH gegeben habe, höre (ohne Einbringung iSd UmGrStG) nicht automatisch deshalb zu bestehen auf, weil es auch die GmbH zum Kunden habe, an der der Inhaber des Einzelunternehmens zufällig beteiligt sei. Auf Grund fehlender Ermittlungen und konkreter Tatsachenfeststellungen sei auch die Rolle der Bw im Netzwerk des Kanzleiverbandes Kanzlei MKS, Kanzlei von Herrn A, Kanzlei von Frau B, Kanzlei MS und Kanzlei der Bw nicht beleuchtet und berücksichtigt worden. Die Bw sei seit Gründung nur in Subvollmacht für Steuerberatungsumsätze innerhalb des Kanzleiverbandes tätig geworden. Umgekehrt seien Unternehmensberatungsaufträge direkt oder als Generalunternehmer (unter Erteilung von Subvollmachten an die übrigen Kanzleien im Kanzleiverband) abgewickelt worden. Genau so wenig wie die Bw nicht zur DN der übrigen Kanzleien im Kanzleiverband mutierte, nur weil sie eine von ihr erbrachte Vorleistung mit Honorar abrechnete, genau so wenig wäre und sei das bei den Kanzleien von Herrn A und Frau B, die jeweils in der Rechtsform eines Einzelunternehmens mit eigener Berufsbefugnis geführt würden (und beide ständig mehrere Kunden betreuen).

Herr A sei als Amtsbetriebsprüfer ausgebildet und setze auch in der Privatwirtschaft die von der Finanzverwaltung stets geforderte, dem Fremdvergleich standzuhaltende, strenge Leis-

tungsabgrenzung und –verrechnung zwischen den Kanzleien im Kanzleiverband um. Durch entsprechende Fakturierung mittels Honorarnoten, würde jeweils die wirtschaftliche Einheit (Kanzlei) mit Honoraren für bezogene Leistungen/Infrastrukturnutzungen belastet, die diese von einer anderen Kanzlei in Anspruch genommen habe. Dadurch sei sichergestellt worden, dass jede Kanzlei zu fremdüblichen Sätzen Leistungen erbracht oder bezogen habe und der Erfolg der Kanzlei als Bemessungsgrundlage für die Ertragsteuern ermittelt worden sei. Zu bedenken sei auch, dass die Stellvertretung des Herrn A in den GmbH's neue DB-Bemessungsgrundlagen lieferte, die letztlich aufkommenswirksam gewesen seien. Inwieweit Frau B organisatorisch als Einzelunternehmerin zu beurteilen sei (indem sie nach Kanzleischluss, außerhalb der Regeldienstzeiten der Mitarbeiter Projektarbeit im Wege gesonderter Werkverträge zusätzlich mit "nach Hause" in ihr Einzelunternehmen genommen habe) oder die organisatorische Eingliederung in die GmbH quasi 24 h, 7 Tage die Woche andauere und quasi nie verlassen werden könne (und immer noch alle Merkmale eines DV aufweise?) müsse untersucht werden. Falsche Bemessungsgrundlagen - wie im Vorschlag des Unabhängigen Finanzsenates (vom 13. September 2005) von der Heranziehung der Umsätze von dritten leistenden Einzelunternehmen auszugehen – könnten von der Bw nicht akzeptiert werden. Staatsgewalt habe im Rahmen der Gesetze ihre Grenzen zu finden. Wo das Gesetz klar sei, brauche nicht hinzugedacht werden.

Im Rahmen der (zweiten) Berufungsverhandlung am 23. November 2005 führte der Vertreter der Bw aus, dass die Beträge, die im Schreiben vom 13. September 2005 angeführt worden seien, in dieser Höhe im Streitzeitraum den beiden Ges-Gf zugeflossen seien. Der Vertreter der Bw führte weiters wie im Schriftsatz vom 29. September 2005 aus und verwies auf den Artikel von Prof Sedlacek in SWK 28/2005. Frau B sei für die Bw im Rahmen eines freien Dienstvertrages tätig und ASVG versichert. Der Finanzamtsvertreter erklärte, einer Aufteilung in Gf-Bezüge und Honorare von Consulting-Tätigkeit nicht zustimmen zu können.

Der Senat hat erwogen:

Folgende Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zugrunde gelegt:

- Herr A war laut Firmenbuch vom 29. April 1998 bis 15. April 2002 Gf bei der Bw und hielt im Prüfungszeitraum (1.1.1998 – 31.12.2001) einen Anteil am Stammkapital vom 90 %.

- Frau B war laut Firmenbuch vom 29. April 1998 bis 15. Mai 2003 Gf bei der Bw und hielt im Prüfungszeitraum (1.1.1998 – 31.12.2001) einen Anteil am Stammkapital von 10 %.
- Die Gf Herr A und Frau B stellten der Bw im Streitzeitraum je 14 Honorarnoten in Rechnung, wobei die jeweils letzte den Leistungszeitraum Oktober bis Dezember 2001 und das Datum 31.12.01 bzw 05.02.02 ausweisen:

| | Herr A | | | Frau B | | |
|------|------------------------|--|-----------------------|------------------------|--|-----------------------|
| | | Art der Leistung | | | Art der Leistung | |
| Jahr | Leistungs- zeitraum | Unternehmens- beratung und Projektbegleitung | Geschäfts- führung | Leistungs- zeitraum | Unternehmens- beratung und Projektbegleitung | Geschäfts- führung |
| 1998 | 5 + 6 | 95.000 | 5.000 | 6 – 9 | 130.000 | 10.000 |
| | 7 + 8 | 205.000 | 5.000 | 10 – 12 | 92.500 | 7.500 |
| 1999 | 1 – 4 | 150.000 | 10.000 | 1 – 3 | 132.500 | 7.500 |
| | 5 – 7 | 73.500 | 7.500 | 4 – 6 | 102.500 | 7.500 |
| | 8 – 11 | 99.000 | 10.000 | 7 – 9 | 62.500 | 7.500 |
| | 12 | 47.500 | 2.500 | 10 – 12 | 132.500 | 7.500 |
| 2000 | 1 – 4 | 200.000 | 10.000 | 1 – 3 | 142.500 | 7.500 |
| | 5 + 6 | 105.000 | 5.000 | 4 – 6 | 117.500 | 7.500 |
| | 7 – 9 | 150.500 | 7.500 | 7 – 9 | 82.500 | 7.500 |
| | 10 – 12 | 139.500 | 7.500 | 10 – 12 | 212.500 | 7.500 |
| 2001 | 1 – 3 | 195.000 | 7.500 | 1 – 3 | 102.500 | 7.500 |
| | 4 – 6 | 245.500 | 7.500 | 4 – 6 | 67.500 | 7.500 |
| | 7 – 9 | 332.500 | 7.500 | 7 – 9 | 192.500 | 7.500 |
| | 10 – 12 | 392.580 | 7.500 | 10 – 12 | 227.500 | 7.500 |

- Alle 14 in Rede stehenden Honorarnoten weisen unter "Art der Leistung" den selben Text auf, nämlich: "Unternehmensberatung und Projektbegleitung" sowie "Geschäfts-

führung". Keine einzige der erwähnten Honorarnoten enthält eine Auflistung der in Rechnung gestellten Leistungen, nähere Projektbeschreibungen oder irgendwelche Hinweise auf konkrete Projekte.

- In der Vorhaltsbeantwortung vom 10. August 2005 übermittelte die Bw ua einen Beleg mit der Bezeichnung "Datenträger – Nachweisliste" dem zu entnehmen ist, dass Herrn A am 20.12.2000 einen Betrag von 411.258,96 S brutto (ds 342.715,80 S netto) für bezogene Fremdleistungen an die Bw überwiesen hat.

Diese Feststellungen ergeben sich aus dem Bericht über das Ergebnis der abgeschlossenen Lohnsteuerprüfung, dem Firmenbuch und Vorhaltsbeantwortungen.

Der festgestellte Sachverhalt war in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

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

§ 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. I Nr. 818/1993, normiert u.a.:

Dienstnehmer im Sinne der Regelungen betreffend den Dienstgeberbeitrag sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF StRefG 1993, BGBl. I Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage).

Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur ausführt, ist § 41 Abs. 2 FLAG dahingehend auszulegen, dass der Verweis auf § 22 Z 2 EStG 1988 lediglich den zweiten Teil (Teilstrich) der letztgenannten Bestimmung erfasst.

§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 normiert u.a.:

Unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit fallen nur 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 Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 % beträgt.

§ 47 Abs. 2 EStG 1988 normiert u.a.:

Ein Dienstverhältnis liegt 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.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet für das Streitjahr 1998 § 57 Abs 7 und 8 des Handelskammergesetzes (HKG), ab 1999 § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Zur Auslegung der in der Vorschrift des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG angeführten Bestimmung des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 wird auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, und vom 18.7.2001, 2001/13/0063, verwiesen.

Wie den Gründen der genannten Erkenntnisse entnommen werden kann, werden Einkünfte nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GmbH dann erzielt, wenn – bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse – feststeht,

- dass der Ges-Gf zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes seiner Gesellschaft eingegliedert ist,
- dass ihn unter Bedachtnahme auf die Einnahmen- bzw. Ausgabenschwankungen kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft und
- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, G 109/00, wird unter Anführung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Anzeichen für ein Dienstverhältnis seien, im Fall 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. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsungebunden-

heit ihre Indizwirkung zur Bestimmung des durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten Typusbegriffes des steuerlichen Dienstverhältnisses verlieren, gehören vor allem eine feste Arbeitszeit, ein fester Arbeitsort, die arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Arbeits- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 24.10.2002, 2002/15/0160).

Insgesamt stellt somit das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses – abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit – vor allem auf das Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft ab, während die Kriterien des Fehlens des Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung – laut jüngster, revidierter Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. November 2004, 2003/13/0018 – in den Hintergrund zu treten haben.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. 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. die Erkenntnisse vom 21. Dezember 1999, 99/14/0255, vom 27. Jänner 2000, 98/15/0200, vom 26. April 2000, 99/14/0339 und vom 23. April 2001, 2001/14/0054).

Im vorliegenden Berufungsfall übt Herr A, der über 90 % des Stammkapitals verfügende Gf der Bw seine Geschäftsführungstätigkeit unstrittig seit Gründung der Bw (laut Firmenbuch seit 29. April 1998) aus. Das Merkmal seiner Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft ist zweifelsfrei gegeben.

Die von der berufungswerbenden Gesellschaft bezüglich der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers (Bw) vorgebrachten Argumente, wonach die Abdeckung der Leitung der Administration, des Sekretariats, des Rechnungswesens, des Personalwesens und der übrigen Verwaltungstätigkeiten durch echte Dienstnehmer/Angestellte erfolge, und der Tätigkeitsumfang aus der Wahrnehmung der Geschäftsführung im Kleinbetrieb der Bw sich daher durchschnittlich auf jeweils 5 Stunden je Monat reduziere, weiters Weisungsfreiheit, zeitliche Ungebundenheit, kein fixes Gehalt, gehen mangels rechtlicher Relevanz der vorgetragenen Sachverhalte ins Leere, zumal die kontinuierliche und über einen längeren

Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung unstrittig und somit das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft zweifelsfrei gegeben ist.

Wenn die Bw ausführt, dass für den Fall, dass die Bw nicht in der Lage sei ausreichend selbst Umsätze zu akquirieren und auf Vermittlung von Projekten, die ein drittes Unternehmen an Land zieht und aufbereitet, zur Vollbeschäftigung der angestellten Mitarbeiter angewiesen sei, dann seien die Honorare, die für die Vermittlung und den Einkauf von Projektröhlungen (. . .) zu bezahlen seien, keine Entgelte/Arbeitslöhne iSd § 41 FLAG bzw § 47 EStG, ist entgegen zu halten, dass es Herrn A selbstverständlich frei steht, ob er in seiner Eigenschaft als Einzelunternehmer oder als Gf der Bw Aufträge akquiriert, doch ist er in seiner Funktion als Gf der Bw gegenüber verpflichtet, für die Auslastung ihrer Mitarbeiter zu sorgen und die Akquisition von Aufträgen in einem Ausmaß sicher zu stellen, die die Auslastung der Beschäftigten der Bw gewährleistet. Da er sich dafür entschied, die Aufträge für die Bw zu akquirieren, war er letztendlich auch für diese im Rahmen seiner Akquisitionsbemühungen tätig.

Den Ausführungen der Bw, wonach die DB-Pflicht nicht an Umsätze eines dritten fremdleistenden Unternehmens anknüpfe, sondern an Entgelte, die für die Beschäftigung eines (sonst alle Merkmale eines DV) Geschäftsführers bezahlt würden, ist auf den Wortlaut des bereits oben zitierten § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 zu verweisen, wonach unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit nicht nur die Gehälter sondern auch Vergütungen jeder Art fallen, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentliche Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Es ist unbestritten, dass Herr A seit Gründung der Bw bis über den Prüfungszeitraum hinaus zu 90 % am Stammkapital der Bw beteiligt war und somit als wesentlicher Beteiligter, als Gf während des gesamten Prüfungszeitraumes für die berufungswerbende Gesellschaft tätig war. Davon zeugen die von Herrn A beinahe regelmäßig quartalsweise im Rahmen von sogenannten Honorarverrechnungen fakturierten Leistungen für Geschäftsführung, Unternehmensberatung und Projektbegleitung. Diese in Rede stehenden Honorarverrechnungen lassen keine nachvollziehbare, individuell zuordenbare projekt- bzw leistungsbezogene Verrechnung erkennen, sondern stellen ähnlich einer zeitraumbezogenen Pauschalabrechnung über Jahre hinweg lediglich die selben drei Leistungsarten (Geschäftsführung, Unternehmensberatung und Projektbegleitung) in Rechnung. Aufgrund der nahezu regelmäßigen Rechnungslegung und der ständig gleichlautenden Leistungsbeschreibung ist davon auszugehen, dass es sich bei den von Herrn A fakturierten Leistungen um keine "Umsätze eines

dritten fremdleistenden Unternehmens", sondern vielmehr um Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 zweiter Teilstrich leg cit handelt.

Hinsichtlich der von der Geschäftsführerin Frau B erzielten Einkünfte sind folgende Überlegungen anzustellen:

Solange der Gf der Generalversammlung gegenüber aufgrund seiner Beteiligung (keine Sperrminorität) weisungsgebunden ist, hat die Abgabenbehörde das Vorliegen eines Dienstverhältnisses gemäß § 47 Abs 2 EStG 1988 nach den für § 25 Abs 1 lit a iVm § 47 Abs 2, 1. und 2. Satz EStG 1988 maßgebenden Kriterien zu beurteilen und nicht nach der strengen Judikatur des VwGH zur Wortfolge "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs 2)" im § 25 Abs 1 Z 1 lit b EStG 1988.

Für die richtige Zuordnung der Einkünfte dieser Geschäftsführer kommt es somit nicht auf die Rechtsprechung zur Wortfolge "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs 2)", sondern auf die übliche Abgrenzung zwischen einem Dienstverhältnis gemäß § 47 Abs 2, 1. und 2. Satz EStG 1988 und einem freien Dienstvertrag an, wenn auch unter Berücksichtigung ihrer Organstellung, die eine Reihe von Abgrenzungsmerkmalen für oder gegen ein Dienstverhältnis (zB freie Einteilung der Arbeitszeit und Vertretungsrecht) in den Hintergrund treten lässt.

Der VwGH stellt seit seinem Erkenntnis vom 10.11.2004 für die Beurteilung, ob im Einzelfall ein Dienstverhältnis aus steuerlicher Sicht vorliegt oder nicht, nur mehr auf die sich aus der Legaldefinition des § 47 Abs 2, 1. und 2. Satz EStG 1988 ergebenden Merkmale (Weisungsgebundenheit und Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers) ab. Lediglich in jenen Fällen, in denen diese "im Gesetz festgeschriebenen Kriterien ... noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbstständig und einer nichtselbstständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen", sei – so der VwGH – auf die weiteren von der Rechtsprechung erarbeiteten Abgrenzungskriterien (insbesondere fehlendes Unternehmerwagnis) Bedacht zu nehmen.

Da für den VwGH jedoch Gf grundsätzlich "eingegliedert" sind, kommt es im Einzelfall auf die mit der Weisungsbindung zusammenhängenden Merkmale an, ob ein Dienstvertrag gemäß § 47 Abs 2, 1. und 2. Satz EStG 1988 oder ein freier Dienstvertrag vorliegt.

In seinem Erkenntnis vom 22.10.2002 definierte der VwGH den Begriff der "Weisungsbindung", die auf die im Anstellungsvertrag getroffenen Vereinbarungen zurückzuführen ist, wie folgt: "In der am Beginn eines Vertragsverhältnisses vorgenommenen Festlegung des Aufgabenumfanges als solcher liegt keine Weisungsunterworfenheit. Weisungsunterworfenheit bedeutet vielmehr, dass der Arbeitgeber durch individuell-konkrete Anordnung das Tätigwerden des Dienstnehmers beeinflussen kann".

Diese Aussage lässt vermuten, dass für den VwGH alleine die so genannte "stille Autorität" der Generalversammlung ausreicht, um GmbH-Gf als "weisungsunterworfen" anzusehen und

damit im Hinblick auf die jedenfalls gegebene Eingliederung ein Dienstverhältnis gemäß § 47 Abs. 2, 1. und 2. Satz EStG 1988 festzustellen.

Kein steuerliches Dienstverhältnis, sondern ein freier Dienstvertrag wird daher nur unter der Voraussetzung vorliegen können, dass die im Anstellungsvertrag getroffenen Vereinbarungen laufende "individuell-konkrete" Anweisungen durch die Generalversammlung ausschließen, dabei muss es um den Ausschluss des arbeitsbezogenen persönlichen Weisungsrechtes gehen, die sachlich Weisungsfreiheit alleine reicht nicht aus.

Da das Anstellungsverhältnis von Geschäftsführern, wenn sie aufgrund ihrer Beteiligung der Generalversammlung gegenüber weisungsgebunden sind, in der Praxis – und nicht nur von der Abgabenbehörde – als lohnsteuer- und ASVG-pflichtiges Dienstverhältnis angesehen wird, ist es unerlässlich, den Willen der Vertragspartner, einen freien Dienstvertrag zu vereinbaren, dokumentieren zu können: Ohne schriftlichen Vertrag kann kaum erwartet werden, dass das vereinbarte freie Dienstverhältnis als solches anerkannt wird (vgl Sedlacek: Das Steuer- und Sozialversicherungsverhältnis der GmbH-Geschäftsführer – wie es (derzeit) wirklich ist, SWK-Heft 28/2005, S 804 ff).

Da zum einen kein das Verhältnis zwischen der Bw und Frau B regelnder schriftlicher Vertrag existiert und in der Auflistung der "wesentlichen Punkte des mündlich abgeschlossenen Geschäftsführungsvertrages" die im Schreiben vom 29. Oktober 2002 behauptete Weisungsfreiheit auch nicht erwähnt wird, ist davon auszugehen, dass es der Generalversammlung durchaus offen steht, individuell-konkrete Anweisungen für Frau B zu treffen, sodass diese insoweit weisungsunterworfen ist. Diese Modalitäten sprechen daher sehr wohl für ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 EStG 1988, zumal die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw. wohl nicht ernsthaft bestritten wird. Die im Rahmen ihrer Honorarnoten fakturierten Leistungen sind dementsprechend als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 zu qualifizieren.

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage für DB und DZ erfolgt – wie bereits im Vorhalt vom 13. September 2005 der Bw unterbreitet – in der Weise, dass von den 14 im Prüfungszeitraum von Herrn A gelegten Honorarverrechnungen und den ebenfalls 14 im Prüfungszeitraum von Frau B gelegten Honorarnoten nur die jeweils letzte Honorarverrechnung bzw –note nicht in Ansatz gebracht wird, da diese wohl den "Leistungszeitraum: Oktober bis Dezember 2001" ausweisen, aufgrund der Datierung (31.12.01 bzw 05.02.02) anzunehmen ist, dass der jeweilige Zahlungsfluss erst im Jahr 2002 stattgefunden hat.

Da aber Zahlungen des Ges-Gf an die Gesellschaft, die im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit stehen – wie beispielsweise ein zurückbezahlter Überbezug eines zu hohen Jahreshonorares - die Bemessungsgrundlage für DB und DZ vermindern (VwGH v 18. März 2004,

2001/15/0194) ist die von Herrn A an die Bw vorgenommene und belegmäßig nachgewiesene Überweisung für bezogene Fremdleistungen iHv 342.715,80 S netto in Abzug zu bringen. Die Bemessungsgrundlage für DB und DZ ergibt somit 3.457.784,20 S:

| | Herr A | | | Frau B | | |
|--|------------------------|---------------------------|-----------------------|------------------------|---------------------------|-----------------------|
| Jahr | Leistungs- zeitraum | Unternehmens- beratung | Geschäfts- führung | Leistungs- zeitraum | Unternehmens- beratung | Geschäfts- führung |
| 1998 | 5 + 6 | 95.000 | 5.000 | 6 – 9 | 130.000 | 10.000 |
| | 7 + 8 | 205.000 | 5.000 | 10 – 12 | 92.500 | 7.500 |
| 1999 | 1 – 4 | 150.000 | 10.000 | 1 – 3 | 132.500 | 7.500 |
| | 5 – 7 | 73.500 | 7.500 | 4 – 6 | 102.500 | 7.500 |
| | 8 – 11 | 99.000 | 10.000 | 7 – 9 | 62.500 | 7.500 |
| | 12 | 47.500 | 2.500 | 10 – 12 | 132.500 | 7.500 |
| 2000 | 1 – 4 | 200.000 | 10.000 | 1 – 3 | 142.500 | 7.500 |
| | 5 + 6 | 105.000 | 5.000 | 4 – 6 | 117.500 | 7.500 |
| | 7 – 9 | 150.500 | 7.500 | 7 – 9 | 82.500 | 7.500 |
| | 10 – 12 | 139.500 | 7.500 | 10 – 12 | 212.500 | 7.500 |
| 2001 | 1 – 3 | 195.000 | 7.500 | 1 – 3 | 102.500 | 7.500 |
| | 4 – 6 | 245.500 | 7.500 | 4 – 6 | 67.500 | 7.500 |
| | 7 – 9 | 332.500 | 7.500 | 7 – 9 | 192.500 | 7.500 |
| Summe | | 2.038.000 | 92.500 | | 1.570.000 | 100.000 |
| 2.130.500 | | | 1.670.000 | | | |
| 3.800.500,00 | | | | | | |
| - Überweisung für bezogene Fremdleistungen | | | | 342.715,80 | | |
| Bemessungsgrundlage für DB und DZ | | | | 3.457.784,20 | | |

Der DB beträgt 4,5 % von der Bemessungsgrundlage (3.457.784,20 S) das sind 155.600 S (= 11.307,91 €). Die Berechnung des DZ ergibt 18.004 S (= 1.308,40 €) und ist in nachfolgender Tabelle dargestellt:

| Streitjahre | Honorarnoten | bezogene Fremdleistungen | Bemessungs- grundlage | DZ | |
|-------------|--------------|-----------------------------|--------------------------|--------|--------------|
| 1998 | 550.000 S | - | 550.000,00 S | 0,53 % | 2.915,00 S |
| 1999 | 860.000 S | - | 860.000,00 S | 0,53 % | 4.558,00 S |
| 2000 | 1.210.000 S | 342.715,80 S | 867.284,20 S | 0,52 % | 4.510,00 S |
| 2001 | 1.180.500 S | - | 1.180.500,00 S | 0,51 % | 6.021,00 S |
| Summe | 3.800.500 S | | 3.457.784,20 S | | 18.004,00 S |
| in € | | | = 251.286,98 € | | = 1.308,40 € |

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 28. Dezember 2005

Die Vorsitzende:

Hofrätin Dr. Anna Maria Radschek