



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Kopf und die weiteren Mitglieder MMag. Irene Reinalter, Dr. Reinhold Lexer und Mag. Gerhard Auer im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn über die Berufungen der AG, vertreten durch MF, vom 29. Juli 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 28. Juni 2005 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrags und Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 2001 bis 2004 nach der am 24. Oktober 2007 in 6020 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin, im Folgenden Bw genannt, ist eine das Hotel- und Gastgewerbe betreibende Kapitalgesellschaft. In ihrem Betrieb fand eine Außenprüfung statt, deren Gegenstand unter anderem die Lohnsteuer und die lohnabhängigen Abgaben für die Jahre 2001 bis 2004 waren. Im **Prüfungsbericht** führte der Prüfer unter Tz 2 aus:

„Geschäftsführerbezüge

Nachrechnung der GF-Bezüge DE (mit 80 % wesentl. beteiligter Gesellschafter):

Nach § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten. Absatz 2 dieser Bestimmung normiert, dass als Dienstnehmer im Sinne dieser Gesetzesbestimmung alle Personen anzusehen sind, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen gem. § 22 Z. 2 EStG. Weiters bestimmt Absatz 3 dieser Gesetzesstelle, dass der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen ist, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden ist, gleichgültig ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der

Einkommen(Lohn)steuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gem. § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a und b des EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art gem. § 22 Z. 2 EStG, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Nachdem der Gesellschafter-Geschäftsführer verpflichtet ist, die Geschäftsführung persönlich zu erbringen, die Geschäftsführung auf Dauer gerichtet ist und im Wesentlichen mit den Arbeits- und Betriebsmitteln der Gesellschaft erfolgt, ist der Geschäftsführer in den Organismus des Unternehmens eingegliedert. Für die Eingliederung des Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus spricht insbesondere das gesamtverantwortliche Tätigwerden für die GmbH in organisatorischer und fachlicher Hinsicht. Zu den Aufgaben des Gesellschafter-Geschäftsführers zählen u. a. die Vertretung der GmbH nach außen, die letztverantwortliche Führung des Betriebes im Sinne der gewerberechtlichen Bestimmungen, sämtliche Entscheidungen in wirtschaftlicher aber auch steuerlicher Hinsicht, Personalentscheidungen bzw. überhaupt alles, was dem wirtschaftlichen Interesse der Gesellschaft dient."

Das Finanzamt A erließ Abgabenbescheide, denen es die Ergebnisse der Außenprüfung zu Grunde legte.

Gegen diese Bescheide wurde **Berufung** erhoben. In ihr führte die Bw – soweit dies für die gegenständliche Entscheidung (nach Ergehen einer teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung und der partiellen Einstellung des Berufungsverfahrens infolge der teilweisen Zurücknahme der Berufung noch) von Belang ist – Folgendes aus: Beide nach § 47 Abs. 2 EStG erforderlichen Voraussetzungen für die Steuerpflicht der Geschäftsführerbezüge fehlten. Der Gesellschaftergeschäftsführer sei auf Grund der 80%igen Beteiligung nicht gegenüber den Gesellschaftern weisungsgebunden. Durch die Beschäftigung einer hauptberuflichen Geschäftsleiterin sei der Geschäftsführer auch nicht in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft eingegliedert. DE betreibe hauptberuflich ein eigenes Büro als selbständiger B in A. Er nehme im Wesentlichen die Aufsichtspflicht als Geschäftsführer wahr, sei jedoch nicht in den laufenden Betrieb eingegliedert. Diese Funktion übernehme vielmehr eine eigens dafür beschäftigte Betriebsleiterin, die dem Geschäftsführer gegenüber weisungsgebunden sei.

Das Finanzamt erließ eine **Berufungsvorentscheidung**. Den dabei abweislich erledigten und strittig verbliebenen Berufungspunkt begründete es sinngemäß wie folgt: DE sei handels- und gewerberechtlicher Geschäftsführer der Bw. Er sei bei Personaleinstellungen, Kündigungen oder Entlassungen bzw bei Problemen mit Dienstnehmern stets eingeschaltet gewesen. Er habe die Gesellschaft nach außen vertreten, letztverantwortlich das Hotel geführt, sämtliche wirtschaftlich und steuerlich bedeutsamen Entscheidungen getroffen. Er habe jeweils über Monate hinweg Geschäftsführervergütungen (je Streitjahr zwischen 8.720,74 und 12.000,00 €) bezogen und Reisespesen erhalten. Er habe also eine nach außen hin erkennbare Tätigkeit verrichtet, mit der der Unternehmenszweck der berufungsführenden Gesellschaft verwirklicht worden sei. Damit aber sei das für die DB-Pflicht maßgebliche

Kriterium der Eingliederung des Gesellschaftergeschäftsführers in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft erfüllt.

Die Bw brachte einen **Vorlageantrag** ein, den sie sinngemäß wie folgt begründete: Komme eine Gesellschaft gegenüber einem nicht beteiligten Geschäftsführer, der im Rahmen eines Werkvertrages tätig wird, keinerlei Weisungsbefugnis zu, könne seine Tätigkeit für die Gesellschaft nicht als solche im Rahmen eines Dienstverhältnisses angesehen werden. Was aber einem „Fremdgeschäftsführer“ zugesprochen werde, müsse auch für einen an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführer gelten, zumal für die operativen Geschäftsführertätigkeiten eine eigene Person beschäftigt werde, die eindeutig in den Organismus des Unternehmens eingegliedert sei. Dem Gesellschaftergeschäftsführer komme „im Rahmen seiner Verantwortung als Geschäftsführer lediglich eine überwachende Funktion zu, welche er eindeutig im Rahmen seines eigenen Unternehmens im Werkvertragsverhältnis gegenüber der Gesellschaft“ wahrnehme. Dass er sich dabei einige strategische Entscheidungen vorbehalte, sei im Zusammenhang mit seiner Letztverantwortung als Geschäftsführer zu sehen, begründe jedoch nicht eine Eingliederung in den betrieblichen Organismus.

In der am 24. Oktober 2007 abgehaltenen mündlichen **Berufungsverhandlung** wiederholten die Parteien des Berufungsverfahrens ihren Standpunkt. Dabei legten sie die hierfür maßgeblichen Gründe eingehend dar und beantworteten die Fragen der Mitglieder des Berufungssenates (Details siehe im Protokoll über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung). Vorgelegt wurden auch die Notariatsakte GZ 37/83 über die Gründung der Bw und GZ 68/87 über einen Beteiligungserwerb sowie der Angestellten-Dienstvertrag vom 1.5.2005.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist allein, ob die in den Jahren 2001 bis 2004 an den zu 80% an der Bw beteiligten Geschäftsführer ausbezahlten Vergütungen in die Bemessungsgrundlage zur Berechnung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

Nach § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.

§ 41 Abs. 2 FLAG 1967 bestimmt weiter, dass Dienstnehmer Personen sind, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 sind 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, Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

Zur Auslegung der in der Vorschrift des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG angeführten Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 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, vom 18.7.2001, 2001/13/0072, vom 18.7.2001, 2001/13/0063, vom 19.2.2004, 2004/15/007, vom 22.3.2004, 2001/14/0063, 31.03.2004, 2004/13/0021 und vom 10.11.2004, 2003/13/0018 verwiesen.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, 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 Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem Folgende (vgl. hierzu auch Arnold, ÖStZ 2000, 639f): fixe Arbeitszeit (vgl. VwGH 22.9.2000, 2000/15/0075, 30.11.1999, 99/14/0270 und 27.7.1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (vgl. VwGH 30. 11.1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (vgl. VwGH 24.2.1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (vgl. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339, und 27.1.2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten (vgl. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339).

Im Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018, hat der VwGH seine bisherige Judikatur zur Normauslegung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in ausführlich analysierender Betrachtung zusammengefasst und die in den darin zitierten Erkenntnissen angestellten Überlegungen unter "Punkt 5" nunmehr wie folgt abgeändert:

"Eine Überprüfung der Rechtsanschauungen, die der Verwaltungsgerichtshof zu den Voraussetzungen einer Erzielung von Einkünften nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in der referierten Judikatur geäußert hat, gibt - auch im Lichte der daraus gewonnenen Erfahrungen

- dazu Anlass, die bisher vertretene Rechtsauffassung dahin zu revidieren, dass in Abkehr von der Annahme einer Gleichwertigkeit der zu Punkt 3.3. genannten Merkmale die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung in den Hintergrund zu treten haben und entscheidende Bedeutung vielmehr dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist."

Die Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft hat der VwGH in dem bereits zitierten Erkenntnis unter Berufung auf umfangreiche Vorjudikatur in einem funktionalen Verständnis als verwirklicht angesehen. Zu diesem Merkmal führte das Höchstgericht aus:

"Nach diesem Verständnis wird dieses für die Erfüllung des Tatbestandes der Einkünfteerzielung nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 notwendige Merkmal durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird, ohne dass dabei von Bedeutung wäre, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde. Mit der Erzielung von Einkünften aus Vergütungen im Sinne des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 werden zufolge der Qualität dieser Vorschrift als lex specialis gegenüber anderen Einkünftebeständen diese nämlich - wie dies der Verwaltungsgerichtshof schon in seinem bereits zitierten Erkenntnis vom 26. November 2003, 2001/13/0219, so entschieden hat - durch eine solche Tätigkeit rechtlich verdrängt, welche durch einen Steuerpflichtigen in seiner Eigenschaft als Gesellschafter jener Gesellschaft gegenüber erbracht wird, an der er im Sinne des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 wesentlich beteiligt ist."

Die höchstgerichtliche Rechtsprechung wurde in Fachbeiträgen zum Teil äußerst kritisch analysiert (SWK 1/2005, S 024). Arnold führte treffend aus, dass der VwGH dadurch die vielen „sonstigen“ Merkmale de facto auf ein einziges reduziert hat (SWK 35/2004, T 216). Auch Sedlacek kommt zu diesem Ergebnis (SWK 28/2005, S 815), wenn er bei Weisungsungebundenheit des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers die DB-Pflicht bejaht, auch wenn ausnahmsweise die Geschäftsführung auf Grund eines Werkvertrages erfolgt. Und auch der VwGH bekräftigte in seiner Entscheidung vom 15.11.2005, 2001/14/0118, dass im Falle der klar erkennbaren Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung zwischen der Gesellschaft und dem tätigen Gesellschafter für das Vorliegen des Tatbestandes des § 22 Z 2 EStG irrelevant ist.

Vor dem Hintergrund der oben dargelegten Rechtslage, auf die auch schon das Finanzamt zutreffend hingewiesen hat, sind die folgenden Sachverhaltsfeststellungen entscheidungswesentlich:

- DE war in den Streitjahren einziger handels- und gewerberechtlicher Geschäftsführer der Bw. (Laut Handelsregistrauszug seit 1984). Laut dem in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegten Notariatsakt, wurde er bereits bei der Gründung der Bw zum allein vertretungsbefugten Geschäftsführer bestellt.
- Er ist an der Bw zu 80 % beteiligt.
- Weder den Akten noch dem Berufungsvorbringen ist der geringste Hinweis dafür entnehmbar, dass DE die ihm obliegenden Pflichten als Geschäftsführer nicht wahrgenommen hätte. In der mündlichen Berufungsverhandlung versicherte er überzeugend, die (wesentlichen) Geschäfte der Bw zu führen, hiefür die Vergütung erhalten zu haben, deren DB-Pflicht strittig ist, alle ihm als Geschäftsführer obliegenden gesetzlichen Pflichten wahr zu nehmen, insbesondere die Letztverantwortung zu tragen und die – angesichts weitgehender Delegation - erforderlichen Überwachungsmaßnahmen zu treffen.
- Eine Prokura wurde nicht erteilt. Die Bw hat, vertreten durch DE, Frau SB als Hotel-Directrice mit Bank- und Handelsvollmacht angestellt. Dies wird vom Senat als Beweis dafür gewertet, dass der Geschäftsführer die wesentlichen Entscheidungen getroffen hat, dass er „seinen“ Betrieb weitgehend durch Delegation geführt hat.
- DE war nach dem überzeugenden Vorbringen in der mündlichen Berufungsverhandlung nicht operativ für die Bw tätig. Er ist nur einmal wöchentlich zu Besprechungen mit seinen Führungskräften im Betrieb anwesend.
- Den Akten ist nicht der geringste Hinweis für verdeckte Gewinnausschüttungen an den Gesellschaftergeschäftsführer zu entnehmen. Daraus hat der Senat den Schluss gezogen, dass DE als Gegenleistung für die bezogenen Vergütungen entsprechende Leistungen für die Bw erbracht hat. Die von DE in den Streitjahren bezogenen Vergütungen betrugen 8.720,74, 10.453,46, 9.000,00 und 12.000,00 €.
- Die Bw hat an DE Reisespesen ausbezahlt, woraus abzuleiten ist, dass er erkennbar für die Bw tätig geworden ist.
- Auch die Selbstpräsentation im Internet (www.ennemoser.at) belegt, dass DE eine tragende Rolle im berufungsführenden Unternehmen spielt (*„Als Hotelier steht DE seit 1977 mit beiden Beinen auch voll in der Praxis. [...] Familie DE und das gesamte Xander Team erwartet Sie!“*)

Feldfunktion geändert

- Die Bw räumt selbst im Vorlageantrag ein, dass er als Geschäftsführer in überwachender Funktion tätig wurde und Letztverantwortung getragen hat.
- Die Termine bei der Außenprüfung mussten mit DE abgesprochen werden. Der Genannte war es auch, der im Namen der Bw die Niederschrift über die Schlussbesprechung unterfertigt und dabei einen Stempel verwendet hat, der seinen Namen unmittelbar unter der Firma der Bf trägt.
- DE erbrachte für die Bw im Rahmen seiner Tätigkeit als Wirtschaftsberater keine fremdüblichen Leistungen. Während er als Wirtschaftsberater entsprechend den weit verbreiteten Usancen seine Leistungen mehrstufig-förmlich anbot und abrechnete (und zwar von der Anamnese, über die Auftragsabgrenzung, das Honorarangebot, die Auftragserteilung, die Leistungserbringung bis zur Abrechnung), gab es keinen schriftlichen Geschäftsführungsvertrag, sondern schloss der Geschäftsführer mit dem wesentlich beteiligten Gesellschafter einfach formlose Insichgeschäfte über die zu erbringenden Leistungen und die damit verbundenen Vergütungen ab, wodurch sehr deutlich seine Weisungsungebundenheit zum Ausdruck kommt.
- Dem wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer konzidiert der Senat unternehmerisches Handeln, unternehmerische Verantwortung und unternehmerische Freiheit, verstanden im wirtschaftlichen Sinn, unter Negierung des Trennungsprinzips (Gleichstellung des Quasiallein-Gesellschafter mit einem Einzelunternehmer). Da aber das Trennungsprinzip steuerrechtlich anerkannt ist, die Weisungsungebundenheit im gegebenen Zusammenhang auszublenden ist und vor diesem Hintergrund nach der zitierten Rechtsprechung des VwGH auch andere Merkmale wie zum Beispiel das Unternehmerwagnis, der frei wählbare Arbeitsort, die flexible Arbeitszeit, die Delegierungsmöglichkeiten keine brauchbaren Abgrenzungskriterien darstellen, ist diese Feststellung für die rechtliche Beurteilung des Falles ohne Belang.

Angesichts der getroffenen Sachverhaltsfeststellungen bestehen für den entscheidenden Senat keine Zweifel, dass DE im hier maßgeblichen **funktionalen** Sinne in den Organismus der Bw eingegliedert war. Dem steht die Beschäftigung einer Betriebsleiterin für die operativen Geschäftsführertätigkeiten nicht entgegen. Denn die Anstellung einer Hotel-Directrice vermag nicht die Feststellung zu verdrängen, dass es DE war, der laut Firmenbuch und Gesellschaftsvertrag schon seit rund drei Jahrzehnten zum Geschäftsführer bestellt ist, der die damit verbundenen Pflichten auch wahr genommen hat, der alle mit der Führung des Hotels besonders wichtigen Entscheidungen getroffen hat, der die Letztverantwortung getragen und ja auch die Hotel-Directrice ausgesucht und (im Namen der Bw) angestellt hat. Zum ändern kann auch einer Geschäftsführung, die unter Inanspruchnahme von

Delegierungsmöglichkeiten erfolgt, nicht der Charakter einer (funktional eingegliederten) Führungstätigkeit abgesprochen werden.

Verfehlt erweist sich weiters der im Vorlageantrag vorgenommene Vergleich mit einer Gesellschaft, der gegenüber einem nicht beteiligten, im Rahmen eines Werkvertrages tätigen Geschäftsführer keinerlei Weisungsbefugnis zukommt. Denn nach den Feststellungen der Außenprüfung (BVE, S 4) und dem Vorbringen in der mündlichen Berufungsverhandlung existiert gar kein schriftlicher Werkvertrag. Das Vorbringen, DE sei auf Werkvertragsbasis in fremdüblicher Weise für die Bw tätig geworden, erwies sich spätestens in der mündlichen Berufungsverhandlung bei der Darstellung des Ablaufs von fremdüblichen Beratungsleistungen als Zweckbehauptung. Dies auch deshalb, weil das Unternehmen des Geschäftsführers lediglich die Unternehmensberatung, nicht aber die Unternehmensführung zum Gegenstand hat, während die Vertretung der Gesellschaft und die Führung ihrer Geschäfte zu den gesetzlich obliegenden und auch wahrgenommenen Aufgaben von DE als Organwalter zählt. Eine Sachverhaltskonstellation, wie sie in der Literatur (Doralt, EStG⁸, § 22 Tz 145/1, 1. Absatz) beschrieben wird, liegt damit nicht vor. Zu berücksichtigen ist auch, dass die Weisungsungebundenheit bei einem fremden Geschäftsführer ein maßgebliches Kriterium ist, das ein Dienstverhältnis ausschließt, während es im gegebenen Zusammenhang auszublenden ist. Schließlich steht der Eingliederung auch nicht der Umstand entgegen, dass DE hauptberuflich ein eigenes Büro als selbständiger B in A betreibt. Denn faktisch macht die eine Tätigkeit die andere nicht ungeschehen, wobei in rechtlicher Hinsicht auf die bereits zitierte Rechtsprechung des VwGH (2003/13/0018) verwiesen wird.

Die Berufung war daher aus den dargelegten Gründen als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 25. Oktober 2007