



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Adr

Außenstelle Wien
Senat 9

GZ. RV/4557-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw , Wirtschaftsprüfung/Steuerberatung, Adr1, vom 13. September 2001 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg vom 9. August 2001 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für den Zeitraum 1997 bis 1999 nach der am 5. Dezember 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Bei der Bw wurde eine Betriebsprüfung betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1/1997 bis 12/1999 statt. Dabei wurden ua folgende Feststellungen getroffen:

"Geschäftsführer: Gf; Beteiligung 25% (Blatt 37)."

Gem § 41 FLAG seien Bezüge von wesentlich beteiligten Personen in die DB Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen, auch wenn sie im Sinne des § 22 Z 2 EStG zugeflossen sind. Werde die Geschäftsführertätigkeit im Rahmen eines mündlichen Werkvertrages ausgeübt und lägen sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses gem § 47 EStG vor, dann seien die Bezüge ebenfalls in die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen. In den Jahren 1997 bis 1999 seien nachstehende Geschäftsführerbezüge ausbezahlt worden:

1997: EN BMG ATS 422.400,-- mal 4,5 % = ATS 19.008,-- DB/N

1998: EN BMG ATS 408.000,-- mal 4,5 % = ATS 18.360,-- DB/N

1999 EN BMG ATS 628.800,--

MP BMG ATS 240.000,--

Summe BMG ATS 868.800,-- mal 4,5 % = ATS 39.096,-- DB/N

Summe 1997 bis 1999: ATS 76.464,-- DB/N.

Gegen den diesen Prüfungsfeststellungen entsprechenden Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes brachte die Bw Berufung ein. Diese wurde im Wesentlichen damit begründet, dass die Gesellschafter der Bw neben der gemeinsamen WT Kanzlei auch eigene Kanzleien betreiben würden. Die Geschäftsführertätigkeit würde nicht verrechnet werden. Die Leistungen, welche von den jeweiligen Kanzleien der Gesellschafter erbracht worden seien, seien monatlich an die Bw mittels Honorarnoten verrechnet worden.

RG habe seine Kanzlei in Form einer KEG betrieben, EN und MP in Form von Einzelunternehmen. Alle drei Gesellschafter hätten ihre Leistungen in derselben Art und Weise abgerechnet. Die Honorare könnten nicht dem DB unterzogen werden. Die von EN und MP verrechneten Werkvertragshonorare seien mit den Bruttobeträgen der Bemessungsgrundlage für den DB hinzugerechnet worden. Für die Bemessungsgrundlage könnte selbst bei allfälliger DB Pflicht nur der Nettobetrag herangezogen werden.

Es würde ein Unternehmerwagnis vorliegen, da die von den Einzelkanzleien der Gesellschafter verrechneten Leistungen mit eigenen Betriebsmitteln wie Büroräumlichkeiten, Computer, Personal, KFZ etc erbracht worden seien. Auch die Verrechnung der Umsatzsteuer auf die Honorare sei ein Merkmal der unternehmerischen Tätigkeit, da die Verwaltungspraxis die Auffassung vertrete, dass Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften, soweit sie Einkünfte gem § 22 Z 2 EStG beziehen würden, mit Rücksicht darauf, dass sich wegen des Vorsteuerabzugs der Gesellschaft keine steuerlichen Auswirkungen ergeben würden, in

gesellschaftsrechtlicher Funktion tätig werden würden und daher insoweit nicht Unternehmer seien – und daher keine Umsatzsteuer zu verrechnen wäre (AÖF 217/1981). Im gegenständlichen Fall könne bei dem Vertragsverhältnis von EN zur Bw vom Finanzamt wohl kaum unterstellt werden, dass die Bezüge iS des § 22 Z 2 EStG zugeflossen seien und sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses gem § 47 EStG vorliegen würden. E Newrkla sei in diesem Zeitraum durchgehend nur mit 25 % an der Bw beteiligt gewesen. Wenn festgestellt werden würde, dass die Honorare an EN nicht im Rahmen eines Werkvertrages zugeflossen seien, so könnten keine Einkünfte gem § 22 Z 2 EStG unterstellt werden, sondern müsste ein lohnsteuerpflichtiges Dienstverhältnis angenommen werden.

Die Berufung wurde vom Finanzamt der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz stellte fest, dass die Geschäftsführerbezüge nicht nachvollziehbar seien. Geschäftsführerbezug könne nur etwas sein, was als Aufwand in der V. und G. Rechnung behandelt worden sei. In den vorliegenden Jahresabschlüssen sei ein derartiger Aufwand nicht verbucht. Aufklärungsbedürftig seien aber wirtschaftlich gleichartige Aufwendungen für die Geschäftsführung, wie Beträge an Pflichtversicherungen. Die von der Lohnsteuerprüfung vorgenommene Qualifizierung der Honorare als Geschäftsführerbezüge würde einer Kontrolle nicht nur rechtlich sondern auch faktenmäßig nicht standhalten, da im Jahr 1999 ein Betrag in Höhe von ATS 240.000,-- einem DP zugerechnet worden sei, den es laut Firmenbuchauszug nicht gäbe. Dem Finanzamt bleibe es unbenommen, der Berufung mittels BVE stattzugeben. Ansonsten sei eine ausführliche Begründung dafür zu liefern, weshalb die Behauptung, es sei die Geschäftsführertätigkeit nicht verrechnet worden, unrichtig sei (Blatt 51f).

Das Finanzamt ersuchte die Bw, um Auskunft darüber, in welcher Höhe Geschäftsführerbezüge im Aufwand verbucht worden seien und welche Geschäftsführerbezüge zugeflossen seien (Blatt 53).

Dieser Vorhalt wurde von der Bw dahingehend beantwortet, dass keine Geschäftsführungsbezüge bezahlt worden seien. Es wurde eine Aufstellung der Honorare für die Werkvertragstätigkeit der geschäftsführenden Gesellschafter vorgelegt (Blatt 55). Zu den jeweiligen Honoraren würden detaillierte Leistungsaufzeichnungen existieren, welche die erbrachten Leistungen jeweils konkretisieren würden. Für die für die Geschäftsführer bezahlten Beiträge zur SVGW würde die DB-Pflicht von der Bw akzeptiert werden (Blatt 67).

In weiterer Folge wurde das Finanzamt von der Abgabenbehörde zweiter Instanz aufgefordert, den Inhalt der Leistungsaufzeichnungen der Bw festzuhalten und darüber zu berichten. Es sei die Qualifizierung der Leistungsaufzeichnungen vorzunehmen. Eine

Aufspaltung der Honorare würde gegen die wirtschaftliche Betrachtungsweise verstößen (Blatt 65).

Das Finanzamt berichtete, dass für EN und ARP Geschäftsführerbezüge zugeflossen seien. Die Honorare seien irrtümlicherweise Brutto als Bemessungsgrundlage für den DB herangezogen worden. Betreffend die Leistungsaufzeichnungen seien monatliche Honorarnoten vorgelegt worden, in denen die tatsächlich geleisteten Stunden mit einem Stundenlohn von ATS 500,-- verrechnet worden seien. Die Honorarnoten seien lückenlos vorgelegt worden.

Stichprobenweise seien insgesamt die Honorarnoten von fünf Monaten dem Akt beigelegt worden. Die Art der Geschäftsführerleistungen sei in den Leistungsaufzeichnungen ersichtlich (Blatt 71ff).

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz wies daraufhin das Finanzamt an, eine Berufungsvorentscheidung zu erlassen (Blatt 82f). Es seien auch die erbrachten Beratungsleistungen zu erfassen. Die Honorare seien allerdings mit dem Nettobetrag anzusetzen.

Vom Finanzamt wurde eine BVE erlassen (Blatt 91ff). Die den Gesellschaftern zugeflossenen Honorare seien DB-pflichtig (mit den Nettobeträgen).

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz brachte die Bw ergänzend vor, dass die Begründung für den Großteil der dem DB unterzogenen Werkvertragshonorare (an EN) vollkommen ins Leere ginge, da diese im Prüfungszeitraum durchgehend nur mit 25 % an der Gesellschaft beteiligt gewesen sei, also niemals "Mehrheitsgesellschafterin" gewesen sei. Ferner hätten die Geschäftsführer ihre Beratungstätigkeit als Steuerberater für die Klienten der Bw jeweils im Rahmen ihrer eigenen Kanzleien (mit eigenen Betriebsmitteln, eigenem Personal etc) durchgeführt. Diese Leistungen seien monatlich mit einem fremdüblichen Stundensatz abgerechnet worden.

In der am 5. Dezember 2005 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde vom Vertreter der Bw ergänzend ausgeführt: Die festgestellten Netto-Geschäftsführerbezüge der Jahre 1997 bis 1999 würden den in der BVE vom 21.10.2001 festgestellten Beträgen entsprechen. Die Höhe der Sozialversicherungsbeiträge für EN und RG würde der im Schreiben der Bw vom 9.4.2001 (Blatt 67) entsprechen. Für A Rüdiger-Petrini seien im Jahr 1999 keine SV Beiträge abgeliefert worden. Das Finanzamt sei von unrichtigen Tatsachen ausgegangen, da nur eine Beteiligung bis 25 Prozent vorgelegen sei, mit Ausnahme des Zeitraumes ab August 1999 für ARP . Eine Aufteilung der Geschäftsführerbezüge werde kurzfristig nachgereicht.

Der Vertreter des Finanzamtes bestätigte in der mündlichen Berufungsverhandlung die Sachverhalte und führte aus, dass das Finanzamt seines Erachtens ursprünglich von

unrichtigen Tatsachen ausgegangen sei, da – mit Ausnahme des Zeitraumes ab August 1999 – nur Beteiligungen bis 25 Prozent vorgelegen seien.

Die mündliche Verhandlung wurde bis zur Vorlage der aufgegliederten Geschäftsführerbezüge vertagt.

Mit Schreiben der Bw vom 24.2.2006 wurden die Geschäftsführerbezüge von ARP für das Jahr 1999 wie folgt aufgegliedert:

Juli 1999 ATS 20.000,00

August bis Dezember 1999 ATS 180.000,00

Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde von der Bw mit Schreiben vom 21.6.2006 zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auszugehen ist von nachstehendem Sachverhalt:

Die Bw ist eine Wirtschaftstreuhandgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH.

Unternehmensgegenstand ist Steuerberatung sowie Unternehmensberatung.

Geschäftsführer der GmbH waren im Berufungszeitraum 1997 bis 1999:

- Seit 28.11.1990 EN ;
- von 8.10.1994 bis 7.12.2000 RG und
- ab 25.8.1999 ARP

Die Beteiligungsverhältnisse der Geschäftsführer stellen sich im Berufungszeitraum 1997 bis 1999 wie folgt dar:

- EN : 25 Prozent
- RG : 25 Prozent
- ARP (ab 25.8.1999): 50 Prozent.

ARP hat im Rahmen der Geschäftsführungstätigkeit für die Bw laufend auf Basis von Werkverträgen Beratungsleistungen (idR Steuerberatung) erbracht und diese monatlich an die Bw mittels Honorarnoten verrechnet. Diese Tätigkeiten wurden von ihm frei von persönlicher Abhängigkeit ausgeübt. Es konnten ihm keine Weisungen erteilt werden. ARP war in den Organismus der Bw eingegliedert.

ARP hat von August 1999 bis Dezember 1999 für die Geschäftsführung insgesamt ATS 180.000,-- bezogen. Sozialversicherungsbeiträge wurden von der Bw für ARP nicht entrichtet.

Die Sozialversicherungsbeiträge, die die Bw für die beiden anderen Geschäftsführer im Berufungszeitraum entrichtet hat, wurden der Bemessungsgrundlage für DB hinzugezählt. Die entsprechenden Beiträge beliefen sich auf:

1997: ATS 59.131,15

1998: ATS 74.592,22

1999: ATS 77.804,44.

EN und RG haben gleichfalls auf Basis von Werkverträgen Beratungsleistungen (idR Steuerberatung) für Klienten der Bw erbracht und diese monatlich an die Bw mittels Honorarnoten verrechnet. Diese Tätigkeiten wurden von ihnen frei von persönlicher Abhängigkeit im Rahmen ihrer eigenen Kanzleien ausgeübt. Es konnten ihnen keine Weisungen erteilt werden. Dienstverhältnisse iSd § 47 Abs 2 EStG liegen nicht vor.

Die Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus dem Firmenbuch FN 114260f (Anteilsverhältnisse, Geschäftsführer, Zeiträume der Geschäftsführung), den vorliegenden unbedenklichen Kontoauszügen und Honorarabrechnungen, sowie den Feststellungen der Betriebsprüfung und des Finanzamtes (Sozialversicherungsbeiträge). Die Höhe der Geschäftsführerbezüge von August bis Dezember 1999 für ARP wurden dem Vorbringen der Bw im Schreiben vom 24.2.2006 entnommen, dessen Richtigkeit nicht bezweifelt wird. Die Eingliederung des ARP in den Organismus der Bw ergibt sich zum einen aus seinem Wirken im operativen Teil der Gesellschaft (Steuerberatung) und zum anderen aus der kontinuierlichen Ausübung der Tätigkeit als Geschäftsführer.

Rechtlich folgt daraus:

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

Gem § 41 Abs 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 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.

Gem § 41 Abs 3 FLAG ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gem § 25 Abs 1 Z1 lit a und b EStG sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG.

Nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG fallen unter die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte (zu mehr als 25 %) für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47

Abs. 2 EStG) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 % beträgt.

In Abkehr von seiner früheren Rechtsprechung hat der VwGH 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 EStG 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, könne 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. Von einer solchen fehlenden Eingliederung sei aber nach dem in ständiger Jurikatur entwickelten Verständnis zu diesem Tatbestandsmerkmal in aller Regel nicht auszugehen (vgl. etwa auch die Erkenntnisse vom 23. September 2005, 2005/15/0088, 2005/15/0110 und 2005/15/0056). Die nach dieser Rechtsprechung entscheidende Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft wird bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird. Ist das primär zu prüfende Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus gegeben, kommt es auf die übrigen Argumente – wie zB Unternehmerrisiko, Weisungsfreiheit – nicht mehr an.

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.

Im vorliegenden Fall hat es im Berufszeitraum drei Gesellschafter Geschäftsführer gegeben, wovon allerdings lediglich einer (ARP) im Berufszeitraum 1996 bis 1999 lediglich von August 1999 bis Dezember 1999 auch zu mehr als 25 Prozent an der Bw beteiligt gewesen ist. Daraus folgt, die anderen beiden können jedenfalls nicht unter § 22 Z 2 EStG subsumiert werden. ARP war – wie festgestellt wurde – in den Organismus der Bw eingegliedert. Die ihm im Zeitraum August 1999 bis Dezember 1999 zugeflossenen Geschäftsführerbezüge iHv ATS 180.000,-- sind daher der DB Bemessungsgrundlage hinzuzuzählen.

Wie weiters festgestellt wurde, erfüllen die Bezüge der Geschäftsführer EN und RG nicht die Tatbestandsvoraussetzungen des § 22 Z 2 EStG (Beteiligung von mehr als 25 Prozent). Ein Dienstverhältnis iS des § 47 Abs 2 EStG liegt ebensowenig vor. Die Bezüge können sind daher nicht DB pflichtig. Auch die für die beiden nicht wesentlich beteiligten Geschäftsführer von der Bw bezahlten Sozialversicherungsbeiträge waren daher der Bemessungsgrundlage für DB nicht hinzuzuzählen.

Es ergibt sich nachstehende Bemessungsgrundlage

1.1.1997 bis 31.12.1999 ATS 180.000,-- davon 4,5 % DB ATS 8.100,-- = € 588,65

Nachforderung DB: ATS 8.100 = € 588,65

Wien, am 28. Juni 2006