



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HRätin Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Mitglieder Hofrätin Dr. Elfriede Murtinger, Werner Just und Mag. Robert Steier über die Berufungen der V-GmbH als Rechtsnachfolgerin der BW, in W, vertreten durch Bernardini & Co WirtschaftsprüfungsgesmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1130 Wien, Trazerberggasse 85, vom 10. Oktober 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 10. September 2007 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2001 bis 2004 nach der am 18. August 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2001 und 2002 werden als unbegründet abgewiesen. Die betreffenden Bescheide bleiben unverändert.

Den Berufungen betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2003 und 2004 wird teilweise stattgegeben. Die betreffenden Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Jahr	Summe der Arbeitslöhne gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967	DB	DZ	Nachforderung DB	Nachforderung DZ
2003	1.025.860,49	46.163,72	4.308,61	10.913,92	1.018,63
2004	485.478,60	21.846,54	1.941,91	9.379,90	833,74

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. An der Gesellschaft beteiligt sind neben weiteren Gesellschaftern Herr K zu 29,51 Prozent und Herr S zu 2 Prozent. Herr K vertritt als Geschäftsführer die Gesellschaft seit 1994 selbstständig, seit Dezember 2003 bis Jänner 2005 neben Herrn T. Die Gesellschaft bietet Software-Systemlösungen im Bereich des Werbe- und Messewesens.

Im Rahmen einer Lohnsteuerprüfung stellte die Finanzbehörde fest, dass die an Herrn K ausbezahlten Vergütungen für die Tätigkeit der Geschäftsführung in die Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen seien, da Herr K in den geschäftlichen Organismus der Bw eingegliedert sei. Bei Herrn S liege auf Grund der fix vereinbarten Jahresstunden, der über fünf Jahre gleich gebliebenen monatlichen Entlohnung und der Tätigkeit mit den Betriebsmitteln der Gesellschaft in den Räumlichkeiten der Gesellschaft und der Vergütungsmöglichkeit von Spesen ein Dienstverhältnis im Sinne des [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) vor. Die Entlohnung sei daher ebenfalls in die Bemessungsgrundlagen für Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.

Es ergingen in der Folge am 12. August 2005 entsprechende Abgabenbescheide für die Jahre 2000 bis 2004.

Gegen diese Bescheide wurde am 28. Oktober 2005 Berufung eingebracht. Die Bw führte darin aus:

1. T-GmbH:

In der Bemessungsgrundlage der Nachforderung an Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag seien Beträge enthalten, die an die T-GmbH und nicht an Herrn K geleistet worden seien. Diese Entgelte seien an die T-GmbH mit Sitz in Deutschland als Abgeltung für Leistungen im Zusammenhang mit diversen strategischen Zielsetzungen auf dem deutschen Markt auf Grund eines Vertragsverhältnisses zwischen der T-GmbH und der Bw bezahlt worden. Diese Entgelte an eine juristische Person könnten keine Bemessungsgrundlage für

den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag darstellen. Die Bemessungsgrundlagen seien daher im Jahr 2003 um 25.696,00 Euro und im Jahr 2004 um 75.333,00 Euro zu verringern.

2. Geschäftsführerbezüge K:

Herr K sei zwar wesentlich an der Bw beteiligt, jedoch liege seine Beteiligungsquote unter 50 Prozent. Dadurch sei Herr K weisungsgebunden, da auch keine Sperrminorität zugunsten Herrn K im Gesellschaftsvertrag vorgesehen sei. Daher seien die Bezüge nicht dienstgeberbeitragspflichtig und auch nicht zuschlagspflichtig. Außerdem liege ein freies Dienstverhältnis in Bezug auf das Tätigwerden des Geschäftsführers vor, da er völlige Weisungsfreiheit im Hinblick auf die Geschäfte des [§ 20 Abs. 1 GmbHG](#) habe, er könne sich vertreten lassen, es fehle ein Konkurrenzverbot, er könne sich seine Arbeitszeit frei einteilen und er könne seinen Arbeitsumfang selbst bestimmen. Obwohl aufgrund des Beteiligungsverhältnisses Weisungsbindung gegenüber der Generalversammlung bestehe, sei auf Ebene des bestehenden Werkvertrages mit Herrn K vereinbart, dass er im Rahmen der Geschäfte des [§ 20 Abs. 1 GmbHG](#) weisungsfrei agieren könne.

3. Einstufung von Herrn S:

Die Honorare an Herrn S seien von der Lohnsteuerprüfung als Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit gewertet worden, obwohl zweifelsfrei Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorlägen. Herr S sei nicht in den Organismus der Bw eingegliedert. Er verwende die Betriebsräume der Bw in Oberösterreich nur gelegentlich und sei keiner Firmenordnung unterworfen. Er sei an keine Dienstzeit gebunden. Es fehle eine arbeitsrechtliche bzw. eine vertragliche Urlaubsregelung. Aus dem Jahrespauschalhonorar, das in der EDV-Branche durchaus üblich sei, könne keine regelmäßige erfolgsunabhängige Entlohnung abgeleitet werden. Die Stundenzahl sei nur als Richtschnur zu verstehen, damit eine sinnvolle Projektabwicklung gewährleistet sei. Im Falle einer Leistungsstörung trage Herr S das Risiko. Er schulde nie wie ein Angestellter seine persönliche Arbeitskraft. Honoriert werde stets und ausschließlich nur die erfolgreiche Erstellung bzw. Entwicklung von Programmen. Herr S unterliege keinem Konkurrenzverbot und werde auch für andere Auftraggeber tätig. Er übe seine Tätigkeit auf Grund einer Gewerbeberechtigung aus und sei auch [GSVG](#)-pflichtversichert.

Es werde daher beantragt, die Abgabenbescheide dahingehend zu ändern, dass die Vergütungen für die T-GmbH, für Herrn K und für S nicht in die Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen werden.

Weiters werde die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat beantragt.

Das Finanzamt entschied am 5. September 2007 mit stattgebender Berufungsvorentscheidung aus verfahrensrechtlichen Gründen und hob die streitgegenständlichen Abgabenbescheide auf.

Am 10. September 2007 erließ das Finanzamt neue, der Lohnsteuerprüfung entsprechende Abgabenbescheide.

Gegen diese Bescheide wurde Berufung eingebracht. Die Bw wiederholte ihr bisheriges Berufungsvorbringen mit dem Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat. Hinsichtlich der Änderung der Geschäftsführerbezüge von Herrn K auf Grund der Ausscheidung der Zahlungen an die T-GmbH wurde das Berufsbegehren für das Jahr 2004 dahingehend abgeändert, als die Geschäftsführungsbezüge um den Betrag von 43.527,36 Euro zu verringern wären. Diesbezüglich wurden die entsprechenden Kontoblätter und die Vereinbarung mit der T-GmbH vom 8.10.2003 als Nachweis vorgelegt.

In einem ergänzenden Schriftsatz wurde vorgebracht, dass der Berufung vom 28. Oktober 2005 stattgegeben worden sei und die bekämpften Bescheide aufgehoben worden seien. In der Folge seien die nachbelasteten Lohnabgaben dem Abgabekonto gutgeschrieben worden. Da die Berufungsvorentscheidung stets eine meritorische Entscheidung sei, also in der Sache selbst entscheide, seien die angefochtenen Bescheide durch die Stattgabe völlig verdrängt worden. Die in weiterer Folge am 10. September 2007 ergangenen Abgabenbescheide seien daher rechtswidrig ergangen, da hinsichtlich der Lohnnebenabgaben der Jahre 2001 bis 2004 res iudicata vorliege. Über diese Abgaben sei bereits mit der Berufungsvorentscheidung rechtswirksam entschieden. Da sich der Informationsstand über den Sachverhalt, welcher der Entscheidung mittels Berufungsvorentscheidung zu Grunde liege, nicht verändert habe, dürften in derselben Sache keine neuen Bescheide erlassen werden. Es werde daher die ersatzlose Behebung der neuen Abgabenbescheide für die Jahre 2001 bis 2004 beantragt.

Das Finanzamt legte die Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

In der am 18. August 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Mit Bescheid vom 5.9.2007 sei der Berufung gegen die ursprünglichen Bescheide betreffend DB und DZ 200-2004 stattgegeben worden. Diese Bescheide seien ersatzlos aufgehoben

worden. Mit Bescheiden vom 10.9.2007 seien jedoch inhaltlich gleiche Bescheide in der gleichen Sache ergangen. Damit sei gegen das Prinzip der res iudicata verstoßen worden.

Inhaltlich wurde vom steuerlichen Vertreter ausgeführt, Herr K sei lediglich mit 29,51% an der Bw. beteiligt und verfüge über keine Sperrminorität. Er sei daher als freier Dienstnehmer zu bewerten, diese wären im Streitzeitraum noch nicht dem DB und DZ unterlegen. Desgleichen sei auch Herr S als Techniker lediglich als freier Dienstnehmer zu beurteilen, da dieser einen Gewerbeschein habe und im Rahmen der Gewerbeberechtigung tätig werde.

Der Finanzamtsvertreter gab an, dass Herr S eine Spesenvergütung sowie ein Pauschalhonorar erhalten habe. Auch an der Eingliederung sei nicht zu zweifeln gewesen. Er habe seine Tätigkeit zum Teil in den Firmenräumlichkeiten ausgeübt und auch die Einrichtungen der Firma benützt. Es sei daher von einem Dienstverhältnis auszugehen gewesen. Hinsichtlich des Geschäftsführers werde darauf hingewiesen, dass dieser wesentlich beteiligt sei und daher im Hinblick auf die zu der herrschenden Gesetzeslage ergangene Verwaltungsjudikatur von einer DB und DZ-Pflicht auszugehen gewesen sei. In verfahrensrechtlicher Hinsicht sei festzuhalten, dass die ursprünglichen Bescheide lediglich einen Nachforderungsbetrag enthalten hätten. Diese hätten daher mittels stattgebender BVE aus dem Rechtsbestand ausgeschieden werden müssen und neue Abgabenbescheide erlassen werden müssen.

Der steuerliche Vertreter merkt an, die Eingliederung von Herrn S ergebe sich ausschließlich aus dem Sachzwang, dass mit einem hoch entwickelten Programm, das nur der Bw zur Verfügung gestanden sei, zu arbeiten gewesen sei. Darüber hinaus habe Herr S an Strategiebesprechungen teilzunehmen gehabt. Weitere Verpflichtungen habe es nicht gegeben.

Der steuerliche Vertreter ersuchte der Berufung stattzugeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Unabhängige Finanzsenat ist bei seiner Entscheidung von folgendem Sachverhalt ausgegangen:

Herr K ist seit der Gründung der Gesellschaft an dieser beteiligt. Bei der Gründung betrug sein Beteiligungsausmaß 51 Prozent, zu Beginn des Jahres 2001 40,2 Prozent, ab 21. Mai 2001 38,2 Prozent und ab 4. Dezember 2003 29,51 Prozent.

Herr K führt die Geschäfte der Gesellschaft seit 3. September 1994.

Herr K erhielt dafür nachstehende Vergütungen:

Jahr	2001	2002	2003	2004
Währung	€	€	€	€
Vergütung	130.941,95	144.036,12	158.436,41	134.992,36

Diese Feststellungen ergeben sich aus dem Akteninhalt, dem Firmenbuchauszug, den Feststellungen der Betriebsprüfung und dem glaubhaften Vorbringen der Bw und sind insoweit nicht strittig.

Herr S erbringt für die Gesellschaft Softwareberatungs- und Entwicklungsleistungen auf Grund eines Werkvertrages. Das Vertragsverhältnis begann am 1. Jänner 2000 und war zunächst mit 31. Dezember 2000 befristet. Mit beiderseitigem Einverständnis wurde das Vertragsverhältnis verlängert. Herr S wurde im gesamten Streitzeitraum von der Gesellschaft beschäftigt. Auf Grund des Werkvertrages war er verpflichtet 1.600 Arbeitsstunden pro Jahr zu erbringen. Er stellte dafür ein monatliches Honorar von 5.813,83 Euro monatlich in Rechnung, von 2001 bis einschließlich 2004 gleich bleibend. Die vertraglich vereinbarten Leistungen wurden überwiegend in den Räumlichkeiten der Gesellschaft und überwiegend mit Betriebsmitteln der Gesellschaft erbracht. Der Anteil der Einnahmen aus dem Vertragsverhältnis mit der Bw betrug im Jahr 2001 96 Prozent der gesamten Einnahmen von Herrn S. In den Jahren 2002 bis 2004 stammten die erklärten Einnahmen des Herrn S zur Gänze von der Bw. Herr S hat die vereinbarte Leistung im Streitzeitraum stets selbst erbracht und sich nicht vertreten lassen. Gegen Nachweis konnte Herr S seine entstandenen Spesen der Bw verrechnen. Die einzelnen Aufträge wurden stets mündlich erteilt und es wurden darüber keine schriftlichen Unterlagen vorgelegt.

Diese Feststellungen ergeben sich aus dem Vorbringen der Bw, dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung, insbesondere dem Rahmenwerkvertrag vom 17.3.2000 (Arbeitsbogen Seite 242 ff), der Darstellung von Herrn S vom 6. April 2005 (Arbeitsbogen Seite 245) und vom 29. Juni 2005 (Arbeitsbogen Seite 312 ff) und den vorgelegten Honorarnoten (Arbeitsbogen Seiten 248 bis 309). Sie sind nur hinsichtlich der Frage, ob die Räumlichkeiten und die Betriebsmittel der Bw von Herrn S gelegentlichen oder überwiegenden genutzt wurden, strittig.

Beweiswürdigung:

Auf Grund der glaubhaften Darstellung von Herrn S im Schreiben vom 6. April 2005, in welchem er mitteilte, dass er die Tätigkeit für die Bw überwiegend in den Räumlichkeiten der Bw ausführte, folgt der Senat dieser Darstellung. Da dies vom unmittelbar Ausführenden so dargelegt wurde, schenkt der Senat dieser Darstellung mehr Glauben als dem Vorbringen der

Bw in der Berufung. Verstärkt wird die Glaubhaftigkeit der Darstellung von Herrn S noch dadurch, dass er in der Sachverhaltsdarstellung vom 29. Juni 2005 angibt, dass er für die Tätigkeit bei der Bw notwendigerweise Spezialsoftware einsetzen müsse und daher überwiegend mit den Betriebsmitteln der Bw arbeite. Auch dies spricht eher dafür, dass die Angaben von Herrn S betreffend das Ausmaß der Nutzung der Räumlichkeiten und der Betriebsmittel zutreffend sind.

Rechtliche Würdigung:

Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Vergütungen an Herrn K:

Gemäß [§ 41 Abs. 1 FLAG 1967](#) haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Entsprechend der Bestimmung des [§ 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 idF [BGBl. 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](#).

Nach [§ 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988](#) gehören zu den Einkünften aus selbstständiger 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 Prozent beträgt ([§ 22 Z 2 EStG 1988](#)).

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in [§ 41 FLAG 1967](#) festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich für die Jahre 2001 bis 2004 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. 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 vom 26.4.2000, [99/14/0339](#)). Der Verfassungsgerichtshof hat weiters aufgezeigt, dass dies insbesondere für die Merkmale der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens und des Fehlens des Unternehmerwagnisses nicht zutreffe.

Bezug nehmend auf die Ausführungen des Verfassungsgerichtshofes kristallisierten sich danach in der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vor allem drei Merkmale eines Dienstverhältnisses heraus, nämlich

- die Eingliederung in den betrieblichen Organismus,
- das fehlende Unternehmerrisiko
- eine laufende, wenn auch nicht monatliche Entlohnung

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](#) und 2001/14/0052).

Unerheblich ist, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist.

Entsprechend dem der Behörde vorliegenden Firmenbuchauszug übte Herr K die Geschäftsführung seit dem 3. September 1994 aus. Er war im gesamten Streitzeitraum zu mehr als 25 Prozent an der Gesellschaft beteiligt. Vor dem Hintergrund des vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist für den Geschäftsführer durch die unbestritten kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung sowie durch die sonstige Tätigkeit im Rahmen der Bw das Merkmal der Eingliederung ohne Zweifel gegeben (VwGH v. 23.11.2004, 2004/15/0068).

Zusammenfassend wird daher festgestellt, dass die Betätigung des Geschäftsführers 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 des Geschäftsführers sind daher im Sinne der obigen Ausführungen in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen der Vergütungen an Herrn K für die Jahre 2003 und 2004 wird dem Berufungsbegehren gefolgt. Aufgrund der Nachweise durch die Vorlage der Kontoblätter betreffend die bezahlten Honorare an die T-GmbH und des Kontoblattes betreffend die Geschäftsführervergütung an Herrn K sowie der Vereinbarung zwischen der Bw und der T-GmbH vom 8.10.2003 konnten die Vergütungen an Herrn K für die Jahre 2003 und 2004 im Sinne der Berufungsausführungen ermittelt werden. Die in die Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehenden Vergütungen für Herrn K betrugen daher im Jahr 2003 158.436,41 Euro und im Jahr 2004 134.992,36 Euro.

Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Vergütungen an Herrn S:

Gemäß [§ 41 Abs. 1 FLAG 1967](#) haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in [§ 41 FLAG 1967](#) festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich für die Jahre 2001 bis 2004 in [§ 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 \(WKG\)](#).

Gemäß [§ 41 Abs. 3 FLAG 1967](#) idF [BGBl. 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 idS [§ 22 Z 2 EStG 1988](#).

Entsprechend der Bestimmung des [§ 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 [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) liegt ein Dienstverhältnis 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 Legaldefinition des [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) enthält als Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die im Zusammenhang mit der Weisungsgebundenheit formulierte Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Es gibt jedoch Fälle, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbstständig und einer nichtselbstständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen. In diesen Fällen ist an Hand weiterer Merkmale zu beurteilen, ob die Merkmale der Selbstständigkeit oder die Merkmale der Nichtselbstständigkeit überwiegen. Zu diesen weiteren Merkmalen der Nichtselbstständigkeit gehören insbesondere eine laufende Lohnzahlung, das Fehlen eines Unternehmerwagnisses und das Fehlen einer Vertretungsbefugnis (Doralt, Einkommensteuergesetz, § 47, Tz. 56).

Für die Frage nach dem Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung wie Dienstvertrag oder Werkvertrag an. Vielmehr sind die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen und das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit maßgebend.

Weisungsgebundenheit: Hierunter ist stets eine persönliche Weisungsgebundenheit zu verstehen. Die Weisungsgebundenheit tritt bei leitenden oder höher qualifizierten Tätigkeiten in den Hintergrund, ohne dass das Vorliegen eines Dienstverhältnisses beeinträchtigt würde. Für eine persönliche Weisungsgebundenheit spricht das Fehlen ständig wechselnder Auftraggeber und eine damit verbundene wirtschaftliche Abhängigkeit vom einzelnen Auftraggeber.

Die Bw ist die größte Auftraggeberin für den Gesellschafter Herrn S, er erwirtschaftet seine Einnahmen im Streitzeitraum nahezu ausschließlich durch Leistungen für die Bw. Aufgrund der vereinbarten Mindeststundenleistung verbleibt auch nicht mehr ausreichend verfügbare Zeit für eine größere Zahl von weiteren Auftraggebern. Dies spricht für das Vorliegen von einer Weisungsgebundenheit, wie sie auch bei sonstigen Dienstverhältnissen bei höher qualifizierten Tätigkeiten üblicherweise gegeben ist.

Organisatorische Eingliederung: Der Arbeitnehmer muss Teil des geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sein. Hiefür spricht insbesondere, wenn er seine Tätigkeit am Arbeitsplatz im Betrieb des Arbeitgebers ausübt und zur Einhaltung einer Mindeststundenleistung verpflichtet ist.

Wie bereits oben im Sachverhalt und in der Beweiswürdigung dargelegt, führt Herr S seine Tätigkeit überwiegend in den Räumlichkeiten der Bw und mit den Betriebsmitteln der Bw aus. Er ist laut Rahmenwerkvertrag auch verpflichtet, eine Mindeststundenanzahl von 1.600 Stunden pro Jahr dafür aufzuwenden. Da er also die Tätigkeit im Betrieb des Auftraggebers und mit den Betriebsmitteln des Auftraggebers unter Einhaltung einer Mindeststundenzeit ausführt, ist von einer organisatorischen Eingliederung auszugehen.

Es ist also für die Beurteilung der tatsächlichen Verhältnisse des Vertragsverhältnisses sowohl die Weisungsgebundenheit als auch die organisatorische Eingliederung zu bejahen.

Unternehmerrisiko: Dies liegt dann vor, wenn der Steuerpflichtige die Höhe seiner Einnahmen durch besonderen Arbeitseinsatz beeinflussen, auch Aufträge ablehnen kann und für seine Ausgaben selbst aufkommen muss. Gegen ein Unternehmerrisiko spricht insbesondere, wenn der Steuerpflichtige nach Arbeitsstunden entlohnt wird, wenn ihm die Arbeitsmittel zur Verfügung gestellt werden und wenn ihm die anfallenden Spesen ersetzt würden.

Laufende Lohnzahlung: Zu den wesentlichen Merkmalen eines Dienstverhältnisses zählt, dass der Arbeitnehmer für seine Dienstleistungen laufend ein angemessenes Entgelt erhält im Gegensatz zur Entlohnung nach Fertigstellung eines Werkes durch den Werkvertragsnehmer.

Im vorliegenden Fall erhielt Herr S im gesamten Streitzeitraum eine gleich bleibende monatliche Entlohnung. Es war vereinbart, dass allfällig anfallende Spesen von der Bw ersetzt würden. Er erhielt sein Entgelt nicht nach jeweiliger Fertigstellung eines Werkes. Ein Unternehmerrisiko war daher nicht gegeben. Vielmehr war das wesentliche Merkmal eines Dienstverhältnisses einer laufenden angemessenen Entlohnung gegeben. Auch in dieser Hinsicht spricht die tatsächliche Abwicklung des Vertragsverhältnisses für ein Dienstverhältnis.

Vertretungsregelung: Die Vereinbarung einer generellen Vertretungsbefugnis kann die persönliche Abhängigkeit und Dienstnehmereigenschaft nur dann ausschließen, wenn das Vertretungsrecht tatsächlich genutzt wird oder bei objektiver Betrachtung eine solche Nutzung zu erwarten ist.

Tatsächlich wurde von der Möglichkeit einen Vertreter einzusetzen, im Streitzeitraum kein Gebrauch gemacht. Auch in diesem Punkt entspricht die tatsächliche Vertragsabwicklung einem Dienstverhältnis.

Bei Prüfung dieser Kriterien an Hand des vorliegen Beschäftigungsverhältnisses zwischen Herrn S und der Bw stellt sich daher zusammenfassend heraus, dass nach dem Gesamtbild der tatsächlich verwirklichten Verhältnisse von einem Dienstverhältnis auszugehen ist.

Die Vergütungen von Herrn S sind daher in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.

Zum Vorbringen der bereits entschiedene Sache:

Bei den streitgegenständlichen Bescheiden handelt es sich um Festsetzungsbescheide von Selbstbemessungsabgaben. Bei Selbstbemessungsabgaben erfolgt eine Festsetzung nur, wenn sich die Abgabeberechnung als nicht richtig erweist. Diese Festsetzungsbescheide haben gemäß [§ 198 Abs. 2 BAO](#) als Abgabenbescheide im Spruch die gesamte Bemessungsgrundlage und die daraus zu ermittelnde Abgabe zu enthalten und nicht bloß die Nachforderung, um welche sich die Selbstberechnung als zu niedrig erweist, festzusetzen. Der Spruch der Bescheide vom 12. August 2005 enthielt jedoch lediglich eine Nachforderung an Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag. Damit wurden zwar Abgaben bescheidmäßig festgesetzt, deren Bemessungsgrundlagen konnten den Bescheiden jedoch nicht entnommen werden. Die Abgabenbescheide enthielten keine Begründung. Die Begründung konnte somit nicht zur Auslegung der Bescheide und damit zur Feststellung der Bemessungsgrundlagen der festgesetzten Abgaben herangezogen werden. Die Bescheide waren daher mit Rechtswidrigkeit behaftet, da sie nicht die Erfordernisse des [§ 198 Abs. 2 BAO](#) erfüllten (VwGH 28.5.2008, [2008/15/0136](#)).

Da die Abgabenbehörde zweiter Instanz im Rechtsmittelverfahren nur insoweit entscheiden darf, als die Sache erstinstanzlich bescheidmäßig erfasst ist, war es nicht möglich, über die Bemessungsgrundlagen im Zuge der Berufungsentscheidung erstmalig zu entscheiden.

Der Spruch der Bescheide vom 10. September 2007 enthält die gesamte Bemessungsgrundlage, welche sich aus den Arbeitslöhnen der übrigen Dienstnehmer und den Vergütungen an die Herrn K und S zusammensetzte, und die darauf entfallende Abgabe. Es erfolgte damit erstmals eine vollständige Abgabenfestsetzung im Sinne des § 201 iVm [§ 198 Abs. 2 BAO](#).

Die Identität der Sache wird abgabenrechtlich in erster Linie und ausschlaggebend nach dem Inhalt des Spruches und seiner Elemente bestimmt. Da die Bescheide vom 12. August 2005 und jene nachfolgenden Bescheide vom 10. September 2007 sich in ihrem Spruch wesentlich unterschieden und mit den Bescheiden vom 10. September 2007 im Gegensatz zu den Bescheiden vom 12. August 2005 erstmalig über die Höhe der Bemessungsgrundlagen

entschieden wurde, war keine Sachidentität gegeben. „Entschiedene Sache (res iudicata)“ lag daher nicht vor.

Über die Berufung war daher im Sinne der obigen Ausführungen spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 20. August 2010