



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A., Wirtschaftstreuhand, W, vertreten durch Mag. TK, vom 13. Juni 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 16. Mai 2007 (in der gemäß [§ 293 BAO](#) berichtigten Fassung vom 22. Mai 2007) betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für den Zeitraum 2003 und 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin (Bw.) durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass die Bezüge des zu 85 % an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführers Mag. K nicht in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen einbezogen wurden. Die Prüferin vertrat die Ansicht, dass der Geschäftsführer in den Geschäftsablauf integriert sei und daher die Bezüge in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen seien. Der Geschäftsführerbezug hat 2003 € 60.128,-- und 2004 € 69.160,-- betragen.

Der Nachforderungsbetrag 2003 und 2004, der in den bekämpften Bescheiden zur Vorschreibung gelangte, betrug € 2.705,76 und € 3.112,20 an Dienstgeberbeitrag und € 252,54 bzw. € 276,64 an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag. Das Finanzamt erließ am 16.05.2007 bzw. nach der nach § 293 BAO vorgenommenen Korrektur am 22.05.2007 die entsprechenden Haftungs-

und Abgabenbescheide. (Anm: mit nach § 293 BAO berichtigten Bescheiden vom 22.05.2007 wurde der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit Null festgesetzt, da bei der Bw. einer GesmbH eine Dienstgeber-zuschlagspflicht nicht vorliegt).

Gegen diese Bescheide wurde innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der Berufung eingebracht und wie folgt ausgeführt:

„Festsetzung Dienstgeberbeitrag für 2003 und 2004

Die Abrechnungen des Geschäftsführers wurden nach geleisteten Stunden vorgenommen, der Geschäftsführer (GF) muss um seine Tätigkeit ausüben zu können, eine eigene Haftpflichtversicherung abschließen, weiters trägt der GF alle ihn betreffenden Ausgaben selber (wie Telefon, Miete, Pflichtversicherung, Fahrtkosten, Kammerumlage, Büromaterial). Es wurde monatlich vom GF an die aB seine Leistung fakturiert, ebenso wurden von der aB an den GF die Telefonkosten, ein Mietpauschale und Kosten für Büromaterial weiterverrechnet. Der GF muss das volle Unternehmerrisiko tragen. In einem Monat mit Urlaub (zB Februar) sank das Honorar entsprechend, bei Mehrarbeit stieg das Honorar. Im Falle des Krankenstandes wurde vom GF eine eigene Betriebsunterbrechungsversicherung abgeschlossen. Der GF hat in seiner Eigenheit nicht nur die ABC betreut, sondern auch andere eigene Klienten. Aus diesem Grund sind wir der Ansicht, dass die Tätigkeit des GF in diesem Fall nicht DB-pflichtig ist.“

Mit Faksimile vom 13.06.2007 übermittelte die Bw. Honorarnoten, die vom Geschäftsführer der Bw. gestellt wurden (Jänner 2004 € 8.256,00, Februar 2004 € 3.936,00, März 2004 € 9.504,00). Weiters wurden von der Bw. an den Geschäftsführer gestellte Rechnungen (Kostenverrechnung lt. freiem Dienstvertrag für Jänner 2004 € 462,92, Februar 2004 € 438,70, März 2004 € 434,24) übermittelt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Juni 2007 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Im Einzelnen führte es aus:

„Die gesetzlichen Bestimmungen hinsichtlich des Dienstgeberbeitrages (DB) finden sich im [§ 41 FLAG 1967](#) idF BGBl. 818/1993 (gültig ab 1994). Auf Grund der Rechtsprechung des VwGH (va Erkenntnis vom 10. Nov. 2004, 2002/13/0018 – verstärkter Senat) ist das vorrangige Kriterium für die Beurteilung der Pflicht zur Entrichtung des DB hinsichtlich der Bezüge von wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern die Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für diese Eingliederung (vgl. zB VwGH vom 21. Dezember 1999, 99/14/0255, 27.Jänner 2000, 98/15/0200, 26. April 2000, 99/14/0339). Weitere Kriterien (wie z.B. das Fehlen des Unternehmerrisikos oder einer als „laufend“ zu erkennenden Lohnzahlung), können in einer dem Gesetzeswortlaut verpflichteten

Auslegung Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z.2 Teilstrich 2 EStG 1988 nur noch in solchen Fällen zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre.

Unstrittig ist, dass Herr Mag. K, der zu 85 % beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer, seit dem Jahr 1998 die Geschäftsführung wahrnimmt. Das Merkmal seiner Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft ist damit gegeben. Daher sind auch die Bezüge der GesmbH an Herrn Mag. K dem DB zu unterziehen.“

Mit Schriftsatz vom 23. Juli 2007 beantragte die Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

In einem weiteren Faksimilie vom 5. September 2007 teilt die Bw. mit, das im Jahr 2005 die Geschäftsführertätigkeit alleine (ohne zusätzliche Einnahmen aus der Steuerberatung) einen Verlust von € 1.146,15 ergab. Das unternehmerische Risiko sei voll gegeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die eingangs wiedergegebenen Prüfungsfeststellungen ergeben sich aus der Aktenlage und blieben im Übrigen unwidersprochen. Diese können daher als unstrittig dem gegenständlichen Berufungsverfahren zu Grunde gelegt werden.

Rechtlich folgt daraus:

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

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung BGBl. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle 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 EStG 1988](#).

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Absatz 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 Teilstrich 2 EStG 1988.

Die Bestimmung des § 41 FLAG definiert also die beitragspflichtigen Bezüge und soll gleichzeitig eine klare Abgrenzung von den beitragsfreien Bezügen gewährleisten. Auf Grund des

Gesetzeswortlautes ist folglich bei den beitragspflichtigen Arbeitslöhnen von zwei Gruppen von Bezügen auszugehen:

Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 gewährt werden.

Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, die an Personen gewährt werden, die an Kapitalgesellschaften wesentlich beteiligt sind.

Gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 (zweiter Teilstrich) fallen unter die Einkünfte aus sonstiger 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) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

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.

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

- dass der Gesellschafter-Geschäftsführer zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes seiner Gesellschaft eingegliedert ist,
- dass ihn weder das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben - also kein Unternehmerwagnis - trifft und
- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.

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 Arbeits-

ort (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 Verwaltungsgerichtshof seine bisherige Judikatur zur Normauslegung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in ausführlicher, 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."

Des Weiteren hat der VwGH in "Punkt 6" des genannten Erkenntnisses seine geänderte Rechtsanschauung wie folgt zum Ausdruck gebracht:

"Liegt bei der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft eine auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführende Weisungsungebundenheit vor, wie sie der Ausdruck "sonst" in der in Rede stehenden Vorschrift unterstellt, dann sind im Falle der klar erkennbaren Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft alle weiteren Merkmale, die vor dem Hintergrund einer weisungsgebundenen Tätigkeit (im Zweifelsfall zusätzlich heranziehbar) Indizien für ein Dienstverhältnis wären, für das Vorliegen des Tatbestandes nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ebenso irrelevant wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaft und tätigem Gesellschafter. Die gesetzlich begründeten Unterschiede zwischen der Rechtsstellung eines Gesellschafters-Geschäftsführers (oder in anderer Weise für die Gesellschaft Tätigen) zu der eines Arbeitnehmers haben ihren Grund in den Anknüpfungen der arbeits-, sozial- und haftungsrechtlichen Schutzgesetze an das Vorliegen eines Rechtsverhältnisses im Sinne des Arbeitsrechtes, das zufolge der Eigenart der hier untersuchten Leistungsbeziehung häufig nicht vorliegt."

Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich der abgeänderten neuen Rechtsauslegung des verstärkten Senates im zitierten VwGH Erkenntnis in vollem Umfang an. Die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerrisikos und der laufenden Entlohnung treten demnach klar in den Hintergrund und es kommt ihnen insoweit keine wesentliche Bedeutung zu.

Im vorliegenden Fall ist Mag. K laut Firmenbuch seit 17.12.1998 als Geschäftsführer tätig. Er vertritt die Bw. selbständig. Er leitet die Geschäfte. Ihm obliegt die Leitung und Überwachung

des Unternehmens im Ganzen. Er hatte für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft Sorge zu tragen.

Vor dem Hintergrund des vom VwGH vertretenen funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist durch die unbestritten kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für den Geschäftsführer das Merkmal der Eingliederung ohne Zweifel gegeben. Die Argumente, wonach eine erfolgsabhängige Entlohnung und damit die Tragung des Unternehmensrisikos gegeben sei, gehen mangels rechtlicher Relevanz ins Leere. Ausschlaggebend ist, dass der Geschäftsführer tatsächlich und ohne Unterbrechung als Geschäftsführer tätig war.

Die Vorbringen in der Berufung, wonach die eigene Haftpflichtversicherung, die Tragung der Ausgaben, die Fakturierung der Leistungen, die Tragung des Unternehmerrisikos gehen - wie der Hinweis auf den Verlust im Jahr 2005 - angesichts der oben dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes daher ins Leere.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 11. März 2011