



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., S.E-Straße, vertreten durch Mag.A., Steuerberater, D.,H-Straße, vom 21. März 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 2. März 2011 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2007 bis 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, an der Herr A. und Frau B. in den Streitjahren zu je 50% beteiligt sind.

Im Zuge einer die Jahre 2007 bis 2009 umfassenden Lohnsteuerprüfung wurden die Bezüge der zu 50% an der Bw. beteiligten Gesellschafterin B. und ein Betrag in Höhe von 3.457,80 € für die Privatnutzung des Renault Grand Espace in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag (DB) und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) einbezogen.

In der fristgerecht dagegen erhobenen Berufung brachte die steuerliche Vertreterin der Bw. vor, die Honorare der zu 50% an der Bw. beteiligten Gesellschafterin B. seien zu Unrecht in die Bemessungsgrundlage für den DB und DZ einbezogen worden, da Frau B. nicht dienstnehmerähnlich tätig werde. Sie sei nicht in den Betrieb der Bw. eingegliedert, sei an

keine Ordnungsvorschriften über Arbeitszeit gebunden, sei nicht an den Arbeitsort gebunden, in ihrem Arbeitsablauf weisungsfrei und keiner Kontrolle unterworfen. Sie überprüfe wie eine selbständige Beraterin das Rechnungswesen der Bw., sie überprüfe die ordnungsmäßige Verrechnung der Firma, die Zahlen der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung. Ihre Tätigkeit führe sie zu 90% von zu Hause aus durch. Sie lege für diese Kontrolltätigkeiten Honorarnoten an die Bw., die von der Gesellschafterin beim Finanzamt versteuert würden.

Bei diesen Überprüfungen unterliege Frau B. keinen Anordnungen von Seiten der Bw.. Die Kontrolltätigkeit der Gesellschafterin diene der Bw. als Grundlage für die Beurteilung der Lage der Gesellschaft.

Die Tätigkeit von Frau B. sei keine dienstnehmerähnliche Tätigkeit, weshalb für die Honorare auch keine DB- und DZ-Pflicht bestehe.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Die Behörde nahm folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Frau B. ist seit Oktober 2003 zu 50% an der Bw. beteiligt. Sie überprüft das Rechnungswesen der Bw., sowie die ordnungsmäßige Verrechnung und die Zahlen der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung. Diese Tätigkeiten führt sie zu 90% von zu Hause aus durch. Sie ist an keine Ordnungsvorschriften über die Arbeitszeit und nicht an den Arbeitsort gebunden, ist weisungsfrei im Arbeitsablauf und keiner Kontrolle unterworfen.

Für diese Tätigkeiten legte sie jährlich einmal bzw. vierteljährlich Honorarnoten. In den Streitjahren flossen ihr folgende Beträge zu:

2007	2008	2009
25.000,00 €	27.250,00 €	33.333,33 €

Den im Betriebsvermögen befindlichen Renault Grand Espace nützte die Gesellschafterin auch für private Fahrten. Der auf die Privatnutzung entfallende Anteil an den Kfz-Kosten beträgt 3.457,80 Euro jährlich.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf den Firmenbuchauszug, die Feststellungen im Rahmen der Lohnsteuerprüfung, auf das Vorbringen der Bw., ist insofern unstrittig und war rechtlich wie folgt zu beurteilen:

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

Gemäß [§ 41 Abs. 2 FLAG 1967](#) in der ab 1994 geltenden Fassung [BGBI. 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 1967](#) idF [BGBI. Nr. 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](#).

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes ([WKG](#)).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur ausführt, sind [§ 41 Abs. 2 und 3 FLAG 1967](#) dahingehend auszulegen, dass der Verweis auf [§ 22 Zif. 2 EStG 1988](#) lediglich Teilstrich 2 der letztgenannten gesetzlichen Bestimmung erfasst.

Unter Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß [§ 22 Zif 2 EStG 1988](#) fallen (neben anderen taxativ aufgezählten Einkünften) gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 leg.cit 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. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt war.

Die Bestimmung des [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#), auf welche die Vorschrift des § 22 Z 2 Teilstrich 2 leg. cit. zur Umschreibung der Merkmale eines Dienstverhältnisses verweist, normiert in ihrem ersten Satz, dass ein Dienstverhältnis vorliegt, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Der zweite Satz des [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) umschreibt die Tatbestandsvoraussetzung des ersten Satzes dahin, dass der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft dann schuldet, 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.

In Abkehr von seiner früheren Rechtsprechung hat der Verwaltungsgerichtshof 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 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 eines Unternehmerrisikos 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.

Die Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft hat der Verwaltungsgerichtshof in einem funktionalen Verständnis dieses Begriffes mit einer auf Dauer angelegten kontinuierlichen Leistung des Gesellschafters entweder in der Geschäftsführung oder im operativen Bereich der Gesellschaft als verwirklicht angesehen. Das Überwiegen der Tätigkeit im operativen Bereich der Gesellschaft hat der Verwaltungsgerichtshof mit der Begründung als bedeutungslos beurteilt, dass die Bestimmung des [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) an den Inhalt der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten und an seine handelsrechtliche Stellung nicht anknüpft, weshalb der Annahme einer Eingliederung in den Organismus der Gesellschaft auch der Umstand nicht entgegen steht, dass der Gesellschafter nicht handelsrechtlicher Geschäftsführer der Gesellschaft ist. Für die Beurteilung der Einkünfte als solche nach [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) ist es auch nicht hinderlich, wenn die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft erbracht werden, sonst eine andere Qualifizierung der daraus erzielten Einkünfte, etwa als solche nach § 22 Z 2 oder [§ 23 EStG 1988](#), geböte.

Vor dem Hintergrund des vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes wird durch die von der Gesellschafterin im Interesse der Bw. verrichteten Tätigkeiten, die oben näher aufgelistet sind, das Merkmal der Eingliederung verwirklicht. Den Tatsachen, dass die Gesellschafterin hinsichtlich ihrer Arbeitszeit an keine Ordnungsvorschriften und hinsichtlich der Ausführung ihrer Tätigkeiten nicht an einen bestimmten Arbeitsort gebunden ist, im Arbeitsablauf weisungsfrei und keiner Kontrolle unterworfen ist, kommt in Anbetracht der als erwiesen anzunehmenden Eingliederung keine entscheidende Bedeutung zu.

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann gemäß [§ 201 Abs. 1 BAO](#) in der derzeit geltenden Fassung nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 der genannten Bestimmung auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der

---

Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Gemäß [§ 201 Abs. 2 Zif. 3 BAO](#) kann die Festsetzung erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 leg.cit. die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden.

Bezogen auf den "Neuerungstatbestand" des [§ 303 Abs. 4 BAO](#) ist es somit erforderlich, dass für die Abgabenbehörde im Verfahren nicht geltend gemachte Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, wenn die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Voraussetzung für die Festsetzung ist daher, dass entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages noch nicht bekannt waren und dass diese Umstände nachträglich neu hervorkommen - etwa im Zuge einer Außenprüfung (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, §201, Tz 37)

Im Bericht über die Lohnsteuerprüfung, auf welchen sich die bekämpften Bescheide in ihrer Begründung beziehen, hat das Finanzamt jene Tatsachen dargestellt, die erst im Zuge der Lohnsteuerprüfung hervorgekommen sind, und zu Abweichungen von der Selbstberechnung der Bw. führten. Da die angeführten neu hervorgekommenen Tatsachen zur Ermittlung von gegenüber der durch die Bw. durchgeföhrten Selbstberechnung abweichenden Bemessungsgrundlagen führten, weshalb deren Entscheidungsrelevanz nicht geleugnet werden kann, war die erstmalige Festsetzung der Abgaben begründet. Sie steht im Ermessen der Abgabenbehörde.

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich [§ 20 BAO](#) zufolge in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Unter "Billigkeit" versteht die ständige Rechtsprechung die "Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei", unter Zweckmäßigkeit das "Öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben" (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 20, Tz 7).

Die maßgebenden Kriterien für die Übung des Ermessens ergeben sich primär aus der Ermessen einräumenden Bestimmung. Im gegebenen Zusammenhang wird daher primär der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bei der Ermessensübung zu berücksichtigen

---

sein. Lediglich geringfügig sich auswirkende Feststellungen werden in der Regel zu unterlassen sein (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 201, Tz 30).

Da sich einerseits die aus den Festsetzungsbescheiden ergebenden Nachforderungen weder absolut noch in Relation zu den bisherigen Selbstberechnungen als geringfügig darstellen, erweisen sich die im Rahmen der Abgabenfestsetzungen getroffenen Maßnahmen, die einer Richtigstellung der Bemessungsgrundlagen und der darauf entfallenden Abgaben dienen, als dem Sinn der anzuwendenden Norm des [§ 201 BAO](#) entsprechend und damit weder unzweckmäßig noch unbillig.

Damit erfolgten die Abgabenfestsetzungen für 2007 bis 2009 zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 29. August 2011