



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vertreten durch Stremitzer & Winkler Steuerberatung GmbH, 4020 Linz, Herrenstraße 43, vom 29. März 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 18. März 2010 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2006, 2007 und 2008 entschieden:

Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für die Jahre 2006, 2007 und 2008 und betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2006 werden als unbegründet abgewiesen.

Den Berufungen gegen die Bescheide betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2007 und 2008 wird teilweise Folge gegeben.

Die Höhe der Nachforderung in den angefochtenen Bescheiden beträgt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Euro
Dienstgeberbeitrag	2007	645,72 €
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2007	51,64 €
Dienstgeberbeitrag	2008	1.192,17 €

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2008	95,37 €
---------------------------------	------	---------

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin über die Jahre 2004 bis 2008 durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurden neben hier nicht strittigen Lohnsteuernachverrechnungen folgende Feststellungen getroffen:

1. Für die Dienstnehmer der Berufungswerberin wurden ab dem Jahr 2006 steuerfreie Zuwendungen für die Zukunftssicherung bezahlt, wobei im Jahr 2006 der gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 EStG 1988 für den einzelnen Arbeitnehmer steuerfreie Höchstbetrag von 300 € doppelt zur Auszahlung gelangt ist. Der Prüfer errechnete von diesem übersteigenden Betrag die darauf entfallende Lohnsteuer und die Lohnnebenkosten.
2. Für den wesentlich beteiligten Geschäftsführer B wurden in den Jahren 2007 und 2008 die Sozialversicherungsbeiträge vom Dienstgeber getragen. Diese würden daher einen Vorteil darstellen und seien in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzurechnen. Der Prüfer errechnete hieraus eine Nachforderung dieser Abgaben.
3. Mitarbeitern, die über einen Pkw verfügten, wurde eine Vergütung für das Anbringen eines deutlich sichtbaren Werbeaufklebers auf den Pkw angeboten. Diese Werbezahungen wurden vom Prüfer als Vorteil aus dem Dienstverhältnis beurteilt und ebenfalls den Lohnabgaben unterworfen.

Das Finanzamt schloss sich den getroffenen Feststellungen an und forderte mit den angefochtenen Bescheiden die vom Prüfer errechneten Nachzahlungen an Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nach.

In der gegen die Bescheide eingebrachten Berufung wurde beantragt, die Lohnsteuerhaftung um jene Nachforderungen zu vermindern, die auf die Zukunftssicherungsmaßnahmen und die Werbezahungen entfielen, und die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag um eben diese Beträge sowie um die in den Jahren 2007 und 2008 von der Firma übernommenen GSVG-Beiträge und die Geschäftsführerbezüge des B im Jahr 2008 zu vermindern. In der Begründung wurde sinngemäß ausgeführt:

1. Steuerpflicht für Zukunftssicherungsmaßnahmen im Jahr 2006:

Die Berufungswerberin habe im Jahr 2005 mit der Raiffeisenversicherung eine Vereinbarung über eine Zukunftssicherung abgeschlossen und den Dienstnehmern den gesetzlich vorgesehenen steuerfreien Höchstbetrag von 300 € jährlich zugesagt. Nach der Zusage an die Dienstnehmer mussten jedoch noch Informationen bei der Versicherung eingeholt werden und es hätte sich aufgrund verzögerter Beantwortung die Überweisung der Beiträge für 2005 auf den Jänner 2006 verschoben. Seither würden die Beiträge regelmäßig im Juni des laufenden Jahres an die Versicherung überwiesen. Der Prüfer sei auf Grund der verzögerten Überweisung für 2005 und der regulären Zahlung für 2006 von einem Überschreiten des begünstigten Betrages ausgegangen. Die im Bereich der Versicherung liegende verzögerte Überweisung der Beiträge für das Jahr 2005 könne jedoch aus Sicht der Berufungswerberin keine steuerschädlichen Folgen haben. Überdies seien die in § 3 Abs. 1 Z 10, 11 und 13 bis 21 EStG genannten Bezüge explizit von der Kommunalsteuer und vom Dienstgeberbeitrag ausgenommen. Der Verwaltungsgerichtshof habe zu den vergleichbaren begünstigten Abfertigungen nach § 67 Abs. 6 EStG ausgesprochen, dass sich die Befreiungen des KommStG und FLAG ausschließlich auf die Art der Bezüge beziehen und auch dann zur Anwendung kommen, wenn die steuerbegünstigten Beträge überschritten werden. Dennoch wurden von den Zukunftssicherungsbeiträgen 2006 auch diese Abgaben vorgeschrieben.

## 2. Lohnnebenabgaben für die GSVG-Beiträge des B :

Die Berufungswerberin hatte die Vorschriften der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft für B stets überwiesen und die Zahlungen bis zum 1. Quartal 2008 auch über die Lohnverrechnung geführt. Es wurden somit die Lohnnebenabgaben entrichtet. Erst als ab 2008 Zweifel an der Lohnnebenabgabenpflicht aufgetreten sind, wurden ab dem 2. Quartal von den GSVG-Beiträgen keine Lohnnebenabgaben mehr bezahlt. Die Feststellungen des Prüfers beruhen daher auf einer unzutreffenden Ermittlung des Sachverhalts.

## 3. Steuerpflicht der Werbeentgelte:

Die Berufungswerberin habe den Autobesitzern unter ihren Mitarbeitern angeboten, für das Anbringen eines deutlich sichtbaren Werbeaufklebers auf den PKWs eine Vergütung für die Zurverfügungstellung der Werbefläche zu bezahlen. Diese Werbeentgelte wurden vom Prüfer als Arbeitslohn eingestuft, obgleich sich der Prüfer vor Ort von der Werbewirksamkeit der Aufkleber überzeugen konnte und auch eingeräumt wurde, dass die Gegenleistung angemessen sei. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit würden jedoch nur vorliegen, wenn die Vergütung um der Arbeit willen gewährt würde. Es müsse sich um eine Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der Arbeitsleistung handeln. In einem ähnlich gelagerten Fall habe der UFS Graz entschieden, dass Werbeentgelte für das Anbringen von Aufklebern auf Privat-PKWs, die unabhängig von der Arbeitsleistung gewährt werden, keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit seien, sondern Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Es sei zwar bislang noch

kein Vertrag mit einem Außenstehenden geschlossen worden, es bestehe jedoch aus folgenden Gründen keine kausale Verknüpfung mit der Arbeitsleistung: das Werbeentgelt werde nur an Personen bezahlt, die einen Pkw haben und diesen auch als Werbefläche zur Verfügung stellen – das Werbeentgelt sei ein fixer Betrag und nicht von der unterschiedlichen Wertigkeit der Arbeitsleistung abhängig – es bestehe für die Berufungswerberin keine Veranlassung, eine verdeckte Lohnaufzahlung zu leisten, da sämtliche Mitarbeiter zum Teil deutlich über den kollektivvertraglichen Mindestbezügen entlohnt würde.

#### 4. Lohnnebenabgabepflicht für die Geschäftsführerbezüge:

Den Lohnnebenabgaben würden Geschäftsführergehälter von wesentlich an der Gesellschaft Beteiligten nur dann unterliegen, wenn unter Ausblendung der Weisungsgebundenheit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen (B halte 90% der Anteile). Auf Grund der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wurden aus Vorsichtsgründen bisher von den Geschäftsführerbezügen des B (44.400 € per anno) stets die Lohnnebenabgaben entrichtet. Spätestens seit 2008 habe sich jedoch B aus der operativen betrieblichen Tätigkeit soweit zurückgezogen, dass keinerlei dienstnehmerähnliche Beschäftigungsmerkmale mehr vorliegen. Bei der Prüfung wurde daher der Sachverhalt vorgetragen und um Feststellung ersucht, ob die Lohnnebenabgabepflicht noch bestehe. Der Prüfer habe die Lohnnebenabgabepflicht jedoch bejaht, da seiner Ansicht nach bereits die Eintragung ins Firmenbuch ausreichendes Indiz für die Eingliederung in den betrieblichen Organismus sei. Dies sei jedoch aus Sicht der Berufungswerberin nicht überzeugend. Die operative Geschäftsführungstätigkeit sei im Jahr 2007 an einen Geschäftsführer mit Industrieerfahrung und Führungskompetenz übergeben worden und dies sei auch nach außen hin dokumentiert. B habe sich als kreativer Erfinder mit überragendem technischen Verständnis immer ausreichend Freiraum genommen und niemals dienstnehmerähnlich gearbeitet (in den Schaffensphasen viel Nacht- und Wochenendarbeit). Mit der Übertragung der Geschäftsführungsaufgaben habe er seine Tätigkeit für die Berufungswerberin stetig weiter reduziert, um die freie Zeit schöpferischen Aktivitäten außerhalb des Geschäftsbereiches der Berufungswerberin zu widmen - etwa der Entwicklung völlig neuer Bootstypen. Aus diesem Grund habe er auch im Jahr 2006 die X GmbH gegründet und die serienmäßige Bootsproduktion stehe unmittelbar bevor. Die Geschäftsführungstätigkeit für diese Firma nehme ihn so in Anspruch, dass eine operative Mitarbeit bei der Berufungswerberin ausgeschlossen sei. Er beschränke sich daher darauf, bei strategischen Entscheidungen mitzuwirken. Seine Tätigkeit für die Berufungswerberin sei vergleichbar mit einer Aufsichtsrats-tätigkeit. Entgegen den typischen vom Verwaltungsgerichtshof entschiedenen Fällen verfüge er nicht einmal über eigene Büroräumlichkeiten und die Eingliederung in den betrieblichen Organismus sei in keiner Weise erkennbar.

In einer Stellungnahme zu diesen Berufungsausführungen erklärte der Prüfer, dass in der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag 2007 tatsächlich auch die für B übernommenen GSVG-Beiträge enthalten waren, in der Bemessungsgrundlage für das Jahr 2008 die das 1. Quartal betreffenden Beiträge, sodass diese Zurechnung zu Unrecht erfolgt sei. Bezüglich der Zukunftssicherungsmaßnahmen verwies der Prüfer darauf, dass der zulässige Höchstbetrag von 300 € im Jahr 2006 zweimal zur Auszahlung gelangt sei. Hinsichtlich der Zahlungen für die Werbeflächen erklärte er, dass bei einer Dienstnehmerin nach Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses die Zahlungen eingestellt wurden. Es hätten nur Dienstnehmer die Werbezahlungen erhalten.

Hiezu wurde seitens der Berufungswerberin in einem ergänzenden Schreiben eingeräumt, dass die Sachverhaltsdarstellungen des Prüfers richtig seien, es bestünden jedoch völlig unterschiedliche Auffassungen über die Rechtsfolgen des verwirklichten Sachverhaltes. Bezüglich der Zukunftssicherungsmaßnahmen wurde neuerlich erklärt, dass beschlossen worden war, diese ab dem Jahr 2005 im jährlich vorgesehenen Höchstbetrag von 300 € zu gewähren, im Übrigen wurde auf die Ausführungen in der Berufungsschrift verwiesen. Auch hinsichtlich der anderen Punkte wurde im Wesentlichen auf die bisherigen Ausführungen verwiesen.

Das Finanzamt gab mit Berufungsvorentscheidung dem Begehren insoweit statt, dass die doppelt verrechneten GSVG-Beiträge des Jahres 2007 und des 1. Quartals 2008 aus der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag ausgeschieden wurden. Im Übrigen wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Im Vorlageantrag führte die Berufungswerberin sinngemäß aus: Zu Punkt 1 der Berufung werde nochmals auf das VwGH-Erkenntnis vom 22.9.2005, 2001/14/0034, betreffend freiwillige Abfertigungen im Sinn des § 67 Abs. 6 EStG verwiesen, die ebenso wie die Beiträge zur Zukunftssicherung von den Lohnnebenabgaben befreit seien. Der Gerichtshof habe ausgesprochen, dass aus dem Wortlaut des Gesetzes nicht abgeleitet werden könne, dass diese Bezüge nur insoweit von der Abgabepflicht ausgenommen seien, als sie auch tatsächlich steuerfrei seien. Dies müsse wohl auch für Zukunftsvorsorgemaßnahmen gelten.

Zum Punkt 3 sei mehrfach ausgeführt worden, dass Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nur vorliegen, wenn die Zahlung Gegenleistung für die Erbringung von Arbeitsleistungen ist. Hiezu sei in der Berufungsvorentscheidung nicht Stellung genommen worden. Die Werbeleistungen der Dienstnehmer seien eine angemessene Gegenleistung für die ausbezahlten Beträge. Die Entgelte für die Vermietung von Werbeflächen könnten nicht allein deswegen zu Arbeitseinkünften werden, weil gleichzeitig ein Dienstverhältnis bestehe.

Zu Punkt 4 sei die Berufungswerberin ungeachtet der restriktiven Rechtsprechung der Auffassung, dass sich der Fall des B von den bisher entschiedenen Fällen unterscheide und einer

jener Sachverhalte vorliege, in denen tatsächlich kein einziges dienstnehmerähnliches Element vorliege. Im Vordergrund stehe die Dauerhaftigkeit der Organstellung. Auch ein Aufsichtsrat sei häufig über einen längeren Zeitraum bestellt und müsse die Tätigkeit im Interesse der Gesellschaft ausüben. Es sei unbestritten, dass diese nicht dienstnehmerähnlich tätig sind. Die vergleichbar überwachende Tätigkeit des B im Rahmen des Organs „Geschäftsführung“ könne dann wohl auch nicht als dienstnehmerähnlich angesehen werden. Umgekehrt gebe es viele Unterscheidungspunkte zu einer typischen Dienstnehmerbeschäftigung: B sei kein operativer Geschäftsführer, er habe in den Räumlichkeiten der Firma kein Büro, er sei durch andere Aufgaben zeitlich vollständig ausgelastet, sodass ein laufender Eingriff in die Geschäftsführung aus zeitlichen Gründen nicht möglich sei, die Vergütung werde auch nicht wie bei Dienstnehmern 14mal ausbezahlt, es gebe auch keine vertragliche Verpflichtung zur Leistung einer bestimmten Stundenanzahl.

Im Zuge des weiteren Berufungsverfahrens wurde seitens der Berufungswerberin über Anfrage des Unabhängigen Finanzsenates zum Berufungspunkt „Zukunftssicherungsmaßnahmen“ mitgeteilt, dass der endgültige Vertrag am 18.1.2006 abgeschlossen wurde, wobei als Versicherungsbeginn 1.4.2005 vereinbart wurde. Die erste Prämie für die Mitarbeiter wurde am 1.2.2006 überwiesen. Zum Berufungspunkt „Werbeentgelte“ wurde mitgeteilt: Grundsätzlich sei das Angebot der Anbringung des Werbeaufklebers nicht nur auf Mitarbeiter beschränkt, sondern auch für Außenstehende zugänglich. Die Werbeaktion wurde lediglich mit Mitarbeitern gestartet, da die tatsächliche Anbringung des Aufklebers und die dauerhafte Platzierung leichter kontrollierbar sei. Die Personen würden nicht dafür bezahlt, dass sie andere Personen über das Produkt informieren, die Zahlung erfolge allein für die Zurverfügungstellung der Werbefläche. Obwohl die Werbenden keine profunden Produktkenntnisse benötigen, sei es gewünscht, dass ihnen der grundsätzliche Unterschied zwischen elektrischen Treppensteigern und Treppenliften bekannt ist.

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

#### **1. Steuerpflicht für Zukunftssicherungsmaßnahmen im Jahr 2006:**

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 15 EStG 1988 sind unter anderem von der Einkommensteuer befreit: Zuwendungen des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung seiner Arbeitnehmer, soweit diese Zuwendungen an alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen seiner Arbeitnehmer geleistet werden oder dem Betriebsratsfonds zufließen und für den einzelnen Arbeitnehmer 300 € jährlich nicht übersteigen.

Leistet der Arbeitgeber Prämien für eine Zukunftsvorsorge seiner Arbeitnehmer, steht daher nach dieser gesetzlichen Regelung jedem Arbeitnehmer von dieser Zuwendung, die ansonsten als Vorteil aus dem Dienstverhältnis der Lohnsteuerpflicht unterliegen würden, ein Freibetrag von 300 € zu. Ist dieser Jahreshöchstbetrag erreicht, sind die darüber hinausgehenden Zahlungen zur Gänze lohnsteuerpflichtig.

Nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Arbeitslohn gilt in diesem Sinn als zugeflossen, wenn der Arbeitnehmer rechtlich und wirtschaftlich die Verfügungsmacht erhält. Wenn dem Arbeitnehmer anstelle des Arbeitslohnes andere Vorteile – wie hier die Übernahme von Prämienzahlungen für Zukunftsvorsorge durch den Arbeitgeber – zukommen, ist der Zufluss dieser Form des Arbeitslohnes dann erfolgt, wenn der Betrag der im Voraus bestimmten Verwendung zugeführt worden ist.

Die hier strittige Erstprämie für die Zukunftssicherungsmaßnahmen wurde am 1.2.2006 entrichtet, wobei auch der zugrundeliegende Vertrag erst im Jänner 2006 geschlossen wurde. Wenn auch diese Erstprämie rückwirkend einen Teil des Jahres 2005 abdecken sollte, so steht bei dieser Sachlage dennoch fest, dass die rechtliche Verpflichtung zur Zahlung dieses Betrages an die Versicherung erst im Jahr 2006 entstanden sein kann und auch die tatsächliche Entrichtung erst in diesem Jahr erfolgt ist. Damit ist dieser Vorteil aus den Dienstverhältnissen der Arbeitnehmer erst im Jahr 2006 zugeflossen und kann – ungeachtet seines Verwendungszweckes – auch nur den Einnahmen dieses Jahres zugerechnet werden, sodass der Prüfer zu Recht festgestellt hat, dass der Freibetrag im Jahr 2006 überschritten wurde.

Zum weiteren Einwand der Berufungswerberin, dass der aus diesem Grund nachversteuerte Betrag jedenfalls nicht der Dienstgeberbeitragspflicht bzw. dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterliegen würde, ist festzustellen: Nach dem § 41 Abs. 4 FLAG 1967 gehören zur Beitragsgrundlage des Dienstgeberbeitrages unter anderem nicht:

- b) die im § 67 Abs. 3 und 6 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Bezüge,
- c) die im § 3 Abs. 1 Z 10, 11 und 13 bis 21 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Bezüge.

Die Berufungswerberin vermeint ihre Rechtsansicht durch das zur Kommunalsteuer und der gleichlautenden Befreiungsbestimmung betreffend die in § 67 Abs. 6 EStG 1988 genannten Bezüge ergangene VwGH-Erkenntnis vom 22.9.2005, 2001/14/0034, bestätigt, worin festgestellt wurde, dass sich die Befreiung von der Kommunalsteuer ausschließlich auf die Art der Bezüge bezieht und auch dann zur Anwendung kommt, wenn die steuerbegünstigten Beträge überschritten werden. Der Verwaltungsgerichtshof begründet dies damit, dass die in § 67 Abs. 6 EStG genannten Bezüge als sonstige Bezüge bezeichnet werden, die bei oder nach

Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie z.B. freiwillige Abfertigungen oder Abfindungen). Die Begünstigung des § 67 Abs. 6 EStG werde für solche Bezüge gewährt, die durch die Beendigung des Dienstverhältnisses ausgelöst werden und mit der Auflösung des Dienstverhältnisses in ursächlichem Zusammenhang stehen. Es lasse sich dem Wortlaut der Befreiungsbestimmung nicht entnehmen, dass diese Bezüge nur von der Kommunalsteuer befreit sein sollten, soweit auch die in § 67 Abs. 6 EStG definierten einkommensteuerrechtlichen Begünstigungen konsumiert werden können.

Anders als in § 67 Abs. 3 und 6 EStG 1988 sind die in § 3 Abs. 1 Z 15 EStG 1988 genannten Bezüge, welche ebenfalls von der Dienstgeberbeitragspflicht ausgenommen sind, folgendermaßen definiert: „Zuwendungen des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung seiner Arbeitnehmer, soweit diese ..... für den einzelnen Arbeitnehmer 300 € jährlich nicht übersteigen“. Die Gesetzesstelle spricht nicht von Zuwendungen des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung seiner Arbeitnehmer im Allgemeinen, sondern beschränkt diese bereits in ihrer Definition auf solche, die bestimmte Voraussetzungen erfüllen („alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern“) und einen bestimmten Umfang nicht übersteigen.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates sind daher die „im § 3 Abs. 1 Z 15 des Einkommensteuergesetzes genannten Bezüge“ nach dem Gesetzeswortlaut tatsächlich nur Zuwendungen bis zum genannten Höchstbetrag, sodass vom nicht unter die Steuerbefreiung fallenden Betrag zu Recht auch der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zu Dienstgeberbeitrag erhoben wurde.

## 2. Werbeentgelte für Mitarbeiter:

Nach § 25 Abs. 1 Z 1 lit.a EStG 1988 zählen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

In diesem Zusammenhang führt Doralt, EStG Kommentar, § 25 Tz 12 unter Hinweis auf die einschlägige VwGH-Judikatur aus: Die Einnahmen müssen „aus einem Dienstverhältnis“ stammen. Sie müssen dem Empfänger deshalb zugute kommen, weil er in einem Dienstverhältnis steht. Erforderlich ist ein enger Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis, die Einkünfte müssen ihre „Wurzel“ im Dienstverhältnis haben. .... Arbeitslohn liegt demnach dann vor, wenn sich die Leistung des Arbeitgebers im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist. Da es sich hierbei um einen objektiven Veranlassungszusammenhang handelt, liegt Arbeitslohn auch dann vor, wenn der Arbeitgeber ohne Rechtsgrund leistet.

Hofstätter/Reichel führen unter § 25 Tz 3 aus: Dass der gleiche Vorteil aus einem anderen Grund auch einem Dritten, der nicht Arbeitnehmer ist, gewährt wird, steht der Steuerpflicht



beim Arbeitnehmer nicht entgegen; es muss nur feststehen, dass er den Vorteil wegen des Dienstverhältnisses erhalten hat. Das gilt auch, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer aus bloßem Entgegenkommen und ohne jeglichen Rechtsanspruch eine Leistung gewährt.

In diesem Sinn ist auch der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu entnehmen, dass Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit keineswegs nur dann vorliegen, wenn die Zahlung eine Gegenleistung für die Erbringung von Arbeitsleistungen darstellt. Im Erkenntnis vom 21.11.1991, 91/13/0183, erfolgte die Gegenleistung des Arbeitgebers – eine zinsenlose Darlehensgewährung – für die vorzeitige Räumung einer Dienstwohnung. In einem anderen Fall (VwGH 16.1.1991, 90/13/0285) hat sich der Arbeitnehmer die „Gegenleistung“ vom Arbeitgeber widerrechtlich angeeignet.

Im Erkenntnis vom 26.1.2006, 2002/15/0188, räumt der Verwaltungsgerichtshof wohl ein, dass zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer auch andere, vom Dienstverhältnis unabhängige Rechtsbeziehungen bestehen können, die dann der jeweils in Betracht kommenden Einkunftsart zuzurechnen sind. Voraussetzung ist lediglich, dass ein derartiges Vertragsverhältnis zu gleichen Bedingungen auch mit einem Dritten, mit dem kein Dienstverhältnis besteht, zu Stande kommt. In der zitierten Entscheidung hat der Verwaltungsgerichtshof dennoch die dort strittigen „Mietzahlungen“ des Arbeitgebers an eine Arbeitnehmerin für die Nutzung eines Arbeitsraumes in deren Wohnungsverband nicht als solche, sondern als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beurteilt, da sie durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst waren.

Im gegenständlichen Fall war strittig, ob die Entgelte für das Anbringen eines deutlich sichtbaren Werbeaufklebers auf den eigenen Pkw derjenigen Arbeitnehmer, die bereit waren, diesen als Werbefläche zur Verfügung zu stellen, den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzurechnen waren. Im Sinn der oben zitierten Judikatur und Kommentarmeinungen ist diese Rechtsansicht des Finanzamtes dann richtig, wenn die zugrundeliegenden Verträge mit den Dienstnehmern wegen ihres Dienstverhältnisses mit der Berufungswerberin geschlossen wurden, wenn sie also in engem Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis standen bzw. durch das Dienstverhältnis veranlasst waren.

Für die Richtigkeit dieser Annahme spricht die Tatsache, dass derartige Verträge bislang nur mit Arbeitnehmern der Berufungswerberin abgeschlossen wurden und dass im Fall einer Dienstnehmerin, die aus dem Beschäftigungsverhältnis ausgeschieden ist, die Zahlungen eingestellt wurden. Hingegen bestreitet die Berufungswerberin einen Zusammenhang mit den Dienstverhältnissen und erklärt, dass das Angebot der Anbringung des Werbeaufklebers nicht nur auf Mitarbeiter beschränkt sei, sondern auch für Außenstehende zugänglich sei.

Diese gegenteilige Darstellung wird jedoch durch keine nachvollziehbaren Feststellungen gestützt. Bezüglich des aufgelösten Dienstverhältnisses wurde seitens der Berufungswerberin erklärt, dass die Mitarbeiterin in Unfrieden ausgeschieden sei, was eine Erklärung dafür sein könnte, dass der Vertrag nicht mehr fortgeführt wurde. Da jedoch im Übrigen seit Beginn der Werbeaktion nach Aussage der Berufungswerberin kein anderer Dienstnehmer mehr ausgeschieden ist, ist nicht nachvollziehbar, inwieweit diese konkrete Auflösung des Werbevertrages ein Einzelfall war. Es wurde auch nicht klargestellt, ob und auf welche Weise auch Außenstehende von dem Angebot Kenntnis erlangen hätten können. Hingegen wurde erklärt, dass „die Werbeaktion lediglich mit Mitarbeitern gestartet wurde, da die tatsächliche Anbringung des Aufklebers und die dauerhafte Platzierung leichter kontrollierbar sei“. Weiters ist den Ausführungen der Berufungswerberin zu entnehmen, dass es zumindest sinnvoll ist, wenn derwerbende auch Auskunft über das Produkt geben kann. Wenn es auch glaubhaft ist, dass die Werbenden keine tiefen Produktkenntnisse benötigen, so sollte ihnen zumindest „der grundsätzliche Unterschied zwischen elektrischen Treppensteigern und Treppenliften bekannt sein“.

Es steht außer Streit, dass mit den Zahlungen nur die Zurverfügungstellung der Werbefläche abgegolten wird und es wurde auch bei der Prüfung nicht angezweifelt, dass die Gegenleistung hierfür angemessen ist. Auf Grund der zuvor geschilderten Ausführungen kommt jedoch der Unabhängige Finanzsenat zu dem Schluss, dass Werbeverträge dieser Art mit Außenstehenden eigentlich nicht gewollt waren und sie vielmehr mit den betreffenden Personen tatsächlich wegen der bestehenden Dienstverhältnisse mit der Berufungswerberin geschlossen wurden, die Zahlungen ihre „Wurzel“ somit im Dienstverhältnis haben.

Die Werbeentgelte wurden daher zu Recht den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zugerechnet.

Bemerkt wird, dass die von der Berufungswerberin ins Treffen geführte Entscheidung des UFS vom 25.8.2009, RV/0571-G/06, für die gegenständliche Entscheidung insofern nicht von Bedeutung ist, da bei der dortigen Sachlage die strittigen Werbeentgelte nachweislich nicht nur an Dienstnehmer, sondern in größerer Zahl auch an fremde Dritte gezahlt wurden.

### 3. Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für Geschäftsführerbezüge:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinn des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinn des § 22 Z.2 EStG 1988. Nach Absatz 3 der zitierten Gesetzesstelle ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu be-

rechnen, 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. Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit.a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinn des § 22 Z 2 leg.cit.

Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 fallen unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger 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. Für die Frage, ob "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" gegeben sind, ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine auf Grund des Beteiligungsverhältnisses fehlende Weisungsgebundenheit fiktiv hinzuzudenken und sodann nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu prüfen, ob die Voraussetzungen eines steuerlichen Dienstverhältnisses gegeben sind.

Hiezu hat der Verfassungsgerichtshof im Erkenntnis vom 1.3.2001, G 109/00, unter Zitierung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes festgestellt, dass im Fall der auf die gesellschaftsrechtlichen Beziehungen zurückzuführenden Weisungsungebundenheit verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses ihre Indizwirkung für die Lösung der Frage verlieren, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sind. Dies wären beispielsweise fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Arbeits- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall etc.

Der Verwaltungsgerichtshof hat zunächst in zahlreichen Judikaten festgestellt, dass das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen "sonst aller Merkmale eines Dienstverhältnisses" vor allem auf folgende Kriterien abstellt: die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen eines Unternehmerrisikos. Von Bedeutung ist auch noch das Vorliegen einer laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung.

In seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, ist der Verwaltungsgerichtshof in einem nach § 13 Abs.1 Z 1 VwGG gebildeten Senat von dieser Rechtsprechung insoweit abgegangen, dass er die Feststellung, ob "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" vorliegen, nur mehr auf die gesetzliche Definition eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 stützt. Da in dieser Legaldefinition das steuerrechtliche Dienstverhältnis lediglich durch zwei Merkmale, nämlich die Weisungsgebundenheit einerseits und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes andererseits umschrieben ist, kommt es nach Ausklammerung der Weisungsgebundenheit nur mehr darauf an, ob diese Eingliederung

rung in den geschäftlichen Organismus gegeben ist. Den anderen Merkmalen kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen eine Eingliederung nicht klar zu erkennen wäre.

Gleichzeitig führt der Verwaltungsgerichtshof im zitierten Erkenntnis unter Hinweis auf seine Vorjudikatur aus, dass von einer Eingliederung in aller Regel auszugehen sein wird, da dieses Merkmal bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. 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 diese Eingliederung.

Im Sinn dieser Rechtsprechung hat die Berufungswerberin von den Bezügen ihres zu 90% beteiligten Geschäftsführers B im Berufszeitraum den Dienstgeberbeitrag sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag abgeführt. Sie vermeint jedoch, dass dies zumindest ab dem Jahr 2008 nicht mehr erforderlich gewesen wäre, da sich B seit diesem Jahr aus der operativen betrieblichen Tätigkeit soweit zurückgezogen habe, dass keinerlei dienstnehmerähnliche Beschäftigungsmerkmale mehr erkennbar seien.

Mit dieser Ansicht verkennt die Berufungswerberin jedoch, dass nicht allein die Teilnahme an der operativen betrieblichen Tätigkeit für die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus ausschlaggebend ist, sondern jede erkennbare Tätigkeit für das Unternehmen. Wenn sich die Tätigkeit des Geschäftsführers neuerdings auf die Mitwirkung an strategischen Entscheidungen beschränkt, dann wird er auch damit für das Unternehmen tätig und ist in diesem Sinn in den geschäftlichen Organismus eingegliedert. Mit der Verwirklichung dieses Merkmales ist jedoch im Sinn der zitierten gesetzlichen Regelung und Rechtsprechung auch die Verpflichtung zur Entrichtung der Lohnnebenkosten verbunden.

Sollten dennoch Zweifel bestehen, wäre noch zu bemerken, dass der Geschäftsführer im gegenständlichen Fall mit seiner jährlichen fixen Entlohnung von 44.400 € jedenfalls auch kein Unternehmerrisiko trägt.

Der von der Berufungswerberin angestellte Vergleich mit der Tätigkeit eines Aufsichtsrates ist insofern hier nicht zielführend, da bei dieser Tätigkeit das Merkmal der Weisungsbindung fehlt und allein deshalb kein Dienstverhältnis vorliegt, im hier strittigen Fall des Geschäftsführers jedoch die fehlende Weisungsbindung aus der wesentlichen Beteiligung resultiert, was letztlich

dazu führt, dass sie für die Beurteilung einer Dienstnehmerähnlichkeit auszublenzen ist und die Bezüge nach der gesetzlichen Regelung des § 22 Z 2 EStG 1988 zu beurteilen sind.

Eine Ausscheidung der Geschäftsführerbezüge aus der Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages und Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2008 ist daher auf Grund dieser Feststellungen nicht möglich.

#### 4. Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag für die Übernahme von GSVG-Beiträgen:

Die Berufungswerberin hat in den Jahren 2007 und 2008 für ihren wesentlich beteiligten Geschäftsführer B auch die Zahlung der Sozialversicherungsbeiträge übernommen. Diese Zahlungen waren daher gleich den sonstigen Honorarzahlungen der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zuzurechnen und es erfolgte diesbezüglich eine Nachverrechnung durch das Finanzamt. Wie nun im Zuge des Berufungsverfahrens auch vom Prüfer festgestellt wurde, wurden diese Beträge jedoch bis zum 1. Quartal 2008 auch von der Berufungswerberin bereits berücksichtigt, sodass für den Zeitraum Jänner 2007 bis März 2008 die Nachverrechnung zu Unrecht erfolgte. Konkret wurden hierfür von der Berufungswerberin folgende Beträge in die Bemessungsgrundlage eingerechnet: für das Jahr 2007 13.314,72 €, für das Jahr 2008 3.452,10 €.

Der Berufung war daher in diesem Punkt stattzugeben. Die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vermindert sich damit um die genannten Beträge.

Die Bemessungsgrundlage laut Festsetzungsbescheid 2007 betrug 921.223,77 € und vermindert sich auf 907.909,05 €. Der darauf entfallende Dienstgeberbeitrag beträgt 40.855,90 €, die Nachforderung vermindert sich von bisher 1.244,88 € auf 645,72 €.

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag beträgt 3.268,47 €, die Nachforderung vermindert sich von bisher 99,56 € auf 51,64 €.

Die Bemessungsgrundlage laut Festsetzungsbescheid 2008 betrug 1.092.158,88 € und vermindert sich auf 1.088.706,78 €. Der darauf entfallende Dienstgeberbeitrag beträgt 48.991,80 €, die Nachforderung vermindert sich von bisher 1.347,52 € auf 1.192,17 €.

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag beträgt 3.919,34 €, die Nachforderung vermindert sich von bisher 107,76 € auf 95,37 €.

Aus den angeführten Gründen war wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 17. August 2011