



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Linz  
Senat 2

GZ. RV/0468-L/03

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., vom 7. August 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes x vom 28. Juli 2003 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Das Finanzamt hat mit Haftungs- und Abgabenbescheide vom 28. Juli 2003 den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von € 1.177,30 sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 125,58 für den Prüfungszeitraum Jänner 1999 bis Dezember 1999, den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von € 1.177,30 sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 117,73 für den Prüfungszeitraum Jänner 2000 bis Dezember 2000, den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von € 1.177,30 sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 112,50 für den Prüfungszeitraum Jänner 2001 bis Dezember 2001 und den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von € 1.177,30 sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 102,00 für den Prüfungszeitraum Jänner 2002 bis Dezember 2002 unter Hinweis auf § 41 Abs. 3 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 und die §§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b sowie 22 Z 2 Teilstrich 2 Einkommensteuergesetz 1988 nachgefordert.

Dagegen wurde eine Berufung eingebracht. Im Rahmen der Abgabenprüfung seien den Prüfungsorganen für die ausgefertigte Niederschrift alle relevanten Zahlen und Unterlagen ausgehändigt worden. Insbesondere sei hinsichtlich des bezahlten Gesamtentgeltes von der steuerpflichtigen Gesellschaft unter Vorlage des Geschäftsführungsvertrages eingewendet worden, dass für die Geschäftsführung selbst jährlich ein Betrag von ATS 60.000,00 und für die Meisterleistung ein Betrag von ATS 300.000,00 bezahlt worden sei. Die an den Geschäftsführer bezahlten Vergütungen seien weitaus überwiegend für seine produktive Tätigkeit als Tischler und nicht für die Funktion als Geschäftsführer bezahlt worden. Die steuerliche Vertretung der Berufungswerberin stehe, so wie in der Berufung vom 3.2.2000 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide für die Jahre 1996 bis 1998 auf dem Standpunkt, dass die an den Geschäftsführer bezahlten Vergütungen weitaus überwiegend für seine produktive Tätigkeit als Tischler und nicht für die Funktion als Geschäftsführer bezahlt worden seien.

Im Übrigen hätten sich im Wesentlichen die Verhältnisse in den letzten Geschäftsjahren nicht verändert, weswegen die eingewendeten Argumente und Begründungen der seinerzeitigen Berufung vom 3.2.2000 weiterhin aufrecht seien.

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

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 in der seit 1.1.1994 geltenden Fassung sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 in der seit 1.1.1994 geltenden Fassung ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Die Bestimmung des § 41 FLAG 1967 definiert also die beitragspflichtigen Bezüge und soll gleichzeitig eine klare Abgrenzung von den beitragsfreien Bezügen gewährleisten. Auf Grund des eindeutigen Gesetzeswortlautes ist bei den beitragspflichtigen Bezügen von zwei Gruppen von Bezügen auszugehen:

1. Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer iSd. § 47 Abs. 2 EStG 1988 gewährt werden.
2. Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd. § 22 Z 2 EStG 1988, die an Personen gewährt werden, die an Kapitalgesellschaften wesentlich beteiligt sind.

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung von Beschwerden, die sich gegen die Einbeziehung der Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen richteten, abgelehnt (vgl. VfGH vom 9. Juni 1998, B 286/98 und vom 24. Juni 1998, B 998/98 und B 999/98) und weiters auch die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes mit den Erkenntnissen vom 1. März 2001, G 109/00, und vom 7. März 2001, G 110/00, abgewiesen.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes v. 1. März 2001, G 109/00, wurde unter Zitierung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis sind, 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 zur Bestimmung des durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten Typusbegriffes des steuerlichen Dienstverhältnisses verlieren, gehören vor allem Folgende:

fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Arbeits- Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten.

In dem dieser Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes unmittelbar nachfolgenden Erkenntnis vom 23.4.2001, Zl. 2001/14/0054, sowie in zahlreichen späteren Judikaten hat der Verwaltungsgerichtshof festgestellt, dass das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" vor allem auf folgende Kriterien abstellt:

- die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft,
- das Fehlen eines Unternehmerrisikos sowie
- eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung.

Schließlich ist der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, Zl. 2003/13/0018, 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 in den geschäftlichen Organismus gegeben ist. Im Falle der klar erkennbaren Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft sind dann alle weiteren Merkmale, die vor dem Hintergrund einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, für das Vorliegen des Tatbestandes nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ebenso ohne Bedeutung wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaft und tätigem Gesellschafter.

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. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für diese Eingliederung. Auf Grund der vom Geschäftsführer zu erfüllenden Aufgaben ("Tätigkeit als Tischler, Kundenwerbung, Kundenreklamationen, Auftragsbeschaffung, Auftragsabwicklung, Auftragsfinanzierung, Kundenbetreuung, Kundenbesuche, Auftragskalkulation, Auftragskontrolle, Finanzierungsvorsorge, darüber hinaus auch technischer und kaufmännischer Betriebsleiter"), denen er unbestritten auch nachgekommen ist, kann von einer Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens ausgegangen werden.

Den Ausführungen in der Berufung vom 3.2.2000, auf die von der steuerlichen Vertretung der Berufungswerberin hingewiesen wird, wonach die an den Geschäftsführer bezahlten Vergütungen weitaus überwiegend für seine produktive Tätigkeit als Tischler und nicht für die Funktion als Geschäftsführer bezahlt würden und dieser für die eigentliche Geschäftsführung pro Woche maximal 2 Stunden aufwenden würde, was bei entsprechender Umrechnung des Jahresbezuges einem Jahresbetrag von etwa ATS 20.000,00 entsprechen würde, ist entgegen zu halten, dass auch aus den Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen des Geschäftsführers hervorgeht, dass es sich bei diesen Beträgen um die Geschäftsführervergütungen von der Berufungswerberin handelte.

Die Argumente bezüglich eines Unternehmerwagnisses gehen mangels rechtlicher Relevanz der vorgetragenen Sachverhalte ins Leere.

Es ergibt sich deshalb, dass die Tätigkeit des wesentlich Beteiligten - unter Außerachtlassung

der Weisungsgebundenheit - die Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist, sodass die von der Berufungswerberin bezogenen Vergütungen als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

Aus den angeführten Gründen war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 26. Jänner 2006