



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Linz  
Senat 2

GZ. RV/1623-L/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., vom 3. Oktober 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes x vom 5. September 2001 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 5.9.2001 den Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Höhe von € 2.715,49 in Anspruch genommen und den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von € 56.631,54 sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 5.886,43 für den Zeitraum Jänner 1998 bis Dezember 2000 nachgefordert. Weiters wurde für den zuwenig abgeführten Dienstgeberbeitrag ein Säumniszuschlag in Höhe von € 1.132,63 festgesetzt.

Die dagegen eingebrachte Berufung richtet sich nur gegen die Einbeziehung der von der Berufungswerberin an den wesentlich Beteiligten, Herrn y, gewährten Vergütungen in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (§ 41 Abs. 3 Familienlastenausgleichsgesetz 1967). Dieser war in der Zeit vom 31.3.1994 bis 23.3.1999 Geschäftsführer der Berufungswerberin. Danach übte der wesentlich Beteiligte seine Tätigkeiten für die Berufungswerberin auf Grund eines "Konsulentenvertrages" aus. In der Berufung wird ausgeführt, dieser sei fast zu 100 % an der Berufungswerberin beteiligt, weshalb eine Weisungsgebundenheit in keiner Weise bestehe. Weiters sei die Tätigkeit in

Form eines Werkvertrages sowie Konsulentenvertrages auf Basis eines Gewerbescheines abgeschlossen worden. Die Kosten, wie gewerbliche Sozialversicherung, würden seitens des wesentlich Beteiligten getragen. Arbeitszeit sowie Arbeitsort seien nicht vorgegeben. Sein Unternehmerwagnis liege vor allem darin, dass er im Werkvertrag und Konsulentenvertrag einen Tagsatz vereinbart habe und seinerseits Mehrleistungen pro Tag nicht ersetzt bekomme. Auf Grund der Rechnungen, die an die Berufungswerberin erstellt würden, sei zwar eine monatliche Abrechnung ersichtlich, jedoch seien die Rechnungen erstens in unterschiedlicher Höhe, zweitens sei laut Tagsatzaufstellung ersichtlich, dass in häufigen Fällen die Stunden höher als der durchschnittlich von einem Dienstnehmer (auch Geschäftsführer) zu erwartende Stundenaufwand pro Tag seien. Zusätzlich könne aus der Stundenaufstellung gesamt vom Jahr 2000 ersehen werden, dass der wesentlich Beteiligte fast die doppelte Stundenanzahl als ein üblicher Angestellter aufweise. Auch hieraus sei ersichtlich, dass die Erwirtschaftung seines Honorars allein von seiner Leistung abhängig sei und nicht die Merkmale eines regelmäßigen Gehaltes sowie einer nicht beeinflussbaren Größe seinerseits unterliege. Seine Tätigkeit erfülle der wesentlich Beteiligte vor allem in seinem eigenen Büro außerhalb der Firma bzw. im Ausland für die Aquirierung von Aufträgen, womit Räumlichkeiten von der Berufungswerberin nicht zur Verfügung gestellt würden.

### ***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 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 über die Aufgaben der Geschäftsführung 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 des Betriebes der Gesellschaft auch der Umstand nicht entgegen steht, dass der Gesellschafter nicht handelsrechtlicher Geschäftsführer der Gesellschaft ist. Im Erkenntnis vom 26.11.2003, 2001/13/0219, hat der Verwaltungsgerichtshof entschieden, dass es der Beurteilung der Einkünfte als solcher nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht entgegen steht, wenn die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft erbracht werden, sonst eine andere Qualifizierung der daraus erzielten Einkünfte, etwa als solcher nach § 22 Z. 1 EStG 1988, geböte. Vor dem Hintergrund des funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft wurden vom Verwaltungsgerichtshof den Sachverhaltskomponenten der Anwesenheit des Gesellschafters in den Betriebsräumlichkeiten der Gesellschaft, der Vorgabe eines festen Arbeitsplatzes und einer festen Arbeitszeit und des Unterworfenenseins unter betriebliche Ordnungsvorschriften keine Bedeutung zubilligt und und weiters wurde von ihm ausgesprochen, dass es der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht entgegen steht, wenn dem Geschäftsführer in den Räumlichkeiten der Gesellschaft kein Büro eingeräumt ist, wenn er die Tätigkeit für das Unternehmen nicht in dessen Räumlichkeiten verrichtet und Geschäftsführungsfunktionen auch für andere Kapitalgesellschaften übernommen hat.

Im gegebenen Fall kann daher im Hinblick auf die angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes von einer Eingliederung des Gesellschafters in den betrieblichen Organismus der Berufungswerberin sowohl in der Zeit der Ausübung der

Geschäftsführungstätigkeit als auch in der Zeit der Ausübung der Tätigkeit auf Grund des Konsumentenvertrages ausgegangen werden.

Das von der Berufungswerberin als Argument angeführte Unternehmerrisiko geht mangels rechtlicher Relevanz der vorgetragenen Sachverhalte ins Leere.

Auf Grund dieser Feststellungen weist die Tätigkeit des wesentlich Beteiligten somit - unter Außerachtlassung der Weisungsgebundenheit - die Merkmale eines Dienstverhältnisses auf, sodass die von der Gesellschaft bezogenen Vergütungen als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

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

Linz, am 10. März 2005