



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Effizient Steuerberatung Posch & Partner OEG, 1120 Wien, Murlingengasse 58/1/6, vom 6. Februar 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 29. Jänner 2008 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2000-2002 entschieden:

Der Bescheid betreffend die Kalenderjahre 2000 und 2001 wird aufgehoben, im übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Strittig ist, ob für die Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers (Ges-Gf) DB und DZ zu entrichten ist, weil diese Bezüge zu Einkünften im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 führen.

Geschäftsführerin der Bw. ist Frau P., die an dem Unternehmen der Bw. mit mehr als 25 %, nämlich mit 60% beteiligt ist. Für die Geschäftsführerbezüge sind im Zeitraum 2000 bis 2002 weder Dienstgeberbeitrag noch der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag bezahlt worden. Die Geschäftsführerbezüge betrugen im Jahre 2000 ATS 1.467.634,00, im Jahre 2001 ATS 1.561.692,00 und im Jahre 2002 € 138.358,54. Mit Bescheiden vom 29. Jänner 2008 setzte das Finanzamt, den Prüfungsfeststellungen folgend den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Geschäftsführerbezüge fest.

---

Die ursprünglichen Bescheide vom 10. März 2004 wurden mittels 2. Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 29. Jänner 2008 aufgehoben, da diese Bescheide nur die Nachforderungsbeträge und keine Bemessungsgrundlage enthielten und mit neuen Bescheiden vom 29. Jänner 2008 der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2000-2002 erneut zur Vorschreibung gebracht.

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

Die Bw. bezieht sich, nach Darstellung des Verwaltungsgeschehens, insbesondere der Erlassung der 2. Berufungsvorentscheidung vom 29. Jänner 2008 auf ihr Vorbringen im Vorlageantrag vom 18. März 2005.

Die Bw. bringt hier für ihren Standpunkt vor, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die Bezüge wesentlich beteiligter Gesellschafter bei fehlender Weisungsbindung und Eingliederung in den Organismus des Betriebes ohne Berücksichtigung von Unternehmerrisiko, unregelmäßiger Bezugsauszahlung, freier Zeiteinteilung und sonstiger bislang relevanter Abgrenzungsmerkmale der DB- und DZ-Pflicht unterliegen.

Im vorliegenden Fall sei jedoch die Gf. Weisungsgebunden und für die Beurteilung der DB-Pflicht alleine die Frage maßgebend, ob bei der Gesamtbeurteilung der wirtschaftlichen Verhältnisse die Merkmale eines freien Dienstverhältnisses gegenüber jenen eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EstG überwiegen, da das Tatbestandsmerkmal der Eingliederung in den wirtschaftlichen Organismus des Betriebes nur bei Weisungsungebundenheit Tatbestandsvoraussetzung sei.

Beantragt wurde die Stattgabe der Berufung.

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

Hinsichtlich der Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Kalenderjahre 2000 und 2001 ist unter dem Gesichtspunkt der Bemessungsverjährung wie folgt auszuführen:

Die maßgebenden Bestimmungen lauten wie folgt:

§ 207. (1) Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

(2) Die Verjährungsfrist beträgt bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a

des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist sieben Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

§ 208. (1) Die Verjährung beginnt

a) in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird;

§ 209. (1) Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

(2) Die Verjährung ist gehemmt, solange die Geltendmachung des Anspruches innerhalb der letzten sechs Monate der Verjährungsfrist wegen höherer Gewalt nicht möglich ist.

(3) Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4). In den Fällen eines Erwerbes von Todes wegen oder einer Zweckzuwendung von Todes wegen verjährt das Recht auf Festsetzung der Erbschafts- und Schenkungssteuer jedoch spätestens zehn Jahre nach dem Zeitpunkt der Anzeige.

Für die Kalenderjahre 2000 und 2001 endete die 5-jährige Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 BAO somit 2005 bzw 2006, wobei durch die Abgabenfestsetzung im Jahre 2004 eine Verlängerung bis 2006 bzw. 2007 eintrat.

Die Festsetzung der Abgaben für die Kalenderjahre 2000 und 2001 erfolgte nach Aufhebung der ursprünglichen Bescheide mittels 2. Berufungsvorentscheidung am 29. Jänner 2008, somit außerhalb der Verjährungsfrist und waren daher aufzuheben.

Die eingangs wiedergegebenen Prüfungsfeststellungen für das Kalenderjahr 2002 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 alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

---

§ 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. I Nr. 818/1993, normiert u.a.:

Dienstnehmer im Sinne der Regelungen betreffend den Dienstgeberbeitrag sind 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 des EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF StRefG 1993, BGBl. I Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag 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 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 EStG 1988.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur ausführt, ist § 41 Abs. 2 FLAG dahingehend auszulegen, dass der Verweis auf § 22 Z 2 EStG 1988 lediglich den zweiten Teil (Teilstrich) der letztgenannten Bestimmung erfasst.

§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 normiert u.a.:

Unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit fallen nur die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 % beträgt.

§ 47 Abs. 2 EStG 1988 normiert u.a.:

Ein Dienstverhältnis liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, 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.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Zur Auslegung der in der Vorschrift des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG angeführten Bestimmung des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich 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, und vom 18.7.2001, 2001/13/0063, verwiesen.

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

dass der Ges-Gf zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes seiner Gesellschaft eingegliedert ist,

dass ihn unter Bedachtnahme auf die Einnahmen- bzw. Ausgabenschwankungen kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft und

dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 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 - Weisungsgebundenheit 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 Weisungsgebundenheit ihre Indizwirkung zur Bestimmung des durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten Typusbegriffes des steuerlichen Dienstverhältnisses verlieren, gehören vor allem eine feste Arbeitszeit, ein fester Arbeitsort, die arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Arbeits- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 24.10.2002, 2002/15/0160).

Insgesamt stellt somit das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses - abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit - vor allem auf das Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft ab, während die Kriterien des Fehlens des Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens

einer Entlohnung - laut jüngster, revidierter Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. November 2004, 2003/13/0018 - in den Hintergrund zu treten haben.

Den Ausführungen in der Berufung dahingehend, dass bei Vorliegen einer Weisungsgebundenheit der Geschäftsführerin keine Pflicht zur Errichtung des DB besteht ist zu entgegnen, dass es nach den obigen Ausführungen auf das Vorliegen einer Weisungs- oder -ungebundenheit eben gar nicht ankommt, da dieses Merkmal aus der Betrachtung (arg. sonst alle) ausgeschlossen ist. Die Bw. befindet sich daher mit dieser Argumentation nicht im Recht.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitsgebers 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 die Eingliederung (vgl. die Erkenntnisse vom 21. Dezember 1999, 99/14/0255, vom 27. Jänner 2000, 98/15/0200, vom 26. April 2000, 99/14/0339 und vom 23. April 2001, 2001/14/0054).

Im vorliegenden Fall war Frau P. für die Bw als alleinige Geschäftsführerin tätig. und vertritt diese selbständig seit 1. Juli 1997. Der Gf. oblag somit "die Leitung und Überwachung des Unternehmens im Ganzen".

Vor dem Hintergrund des vom VwGH vertretenen funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist durch die unbestrittenen kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für den Geschäftsführer das Merkmal der Eingliederung ohne Zweifel gegeben.

Die in der Berufung vorgebrachten Argumente hinsichtlich freier Zeiteinteilung, der Verrichtung der Arbeit von zu Hause, der selbstverantwortlichen Urlaubsplanung und einer erfolgsabhängigen Entlohnung nach Vorliegen des Betriebsergebnisses gehen mangels rechtlicher Relevanz ins Leere. Ausschlaggebend ist, dass der Gf. tatsächlich und ohne Unterbrechung als Geschäftsführer tätig war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 7. Mai 2009