



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung Bw., vertreten durch Mag. Dr. Peter Roppenser, Steuerberater, 4600 Wels, Konrad-Meindl-Straße 11, vom 21. März 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 21. Februar 2005 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2001 bis 31. Dezember 2004 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Höhe der in den angefochtenen Bescheiden angeführten Abgaben beträgt:

Abgabentyp	Zeitraum	Betrag in Schilling	Betrag in Euro
Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen	2001	4.950,00	359,73
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2001	473,00	34,37
Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen	2002		1.686,73
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2002		146,18
Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen	2003		2.210,80
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2003		186,69

Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen	2004		2.117,34
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	2004		178,80

## **Entscheidungsgründe**

Anlässlich einer bei der Berufungsverberberin über die Jahre 2000 bis 2003 durchgeföhrten Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass die Bezüge des seit Oktober 2001 zu 98% an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführers K ab diesem Zeitpunkt nicht mehr in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrags zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag einbezogen wurden. Der Geschäftsführer übte diese Funktion zuvor in der Eigenschaft als Dienstnehmer aus, ab seiner wesentlichen Beteiligung am Stammkapital wurden eine als „Werkvertrag“ bezeichnete Vereinbarung getroffen und seine Einkünfte gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 erklärt. Für seine Tätigkeit erhielt er einerseits ein jährliches Fixhonorar von 18.000 €, andererseits ein erfolgsabhängiges Honorar, das in eine Umsatzprämie, eine gewinnabhängige Prämie und eine Sonderprämie unterteilt wurde. Im Einzelnen wurde vom Prüfer die Auszahlung folgender Vergütungen festgestellt: Oktober bis Dezember 2001: 10.593 €, 2002: 42.606 €, 2003: 46.459 €, 2004: 51.342 €. Der Prüfer vertrat die Ansicht, dass diese Beträge in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages einzubeziehen seien.

Das Finanzamt schloss sich dieser Rechtsansicht an und forderte mit den angefochtenen Bescheiden den darauf entfallenden Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nach.

Eine dagegen eingebrachte Berufung wurde sinngemäß folgendermaßen begründet: Der Geschäftsführer schulde nicht seine Arbeitskraft, es fehle ihm an der Weisungsgebundenheit, es stehe ihm frei, wann und wo er arbeite, er sei auch nicht in die organische Struktur der Gesellschaft eingegliedert. Es stehe ihm frei sich vertreten zu lassen, er trage auch ein erhebliches Unternehmerrisiko, das dazu führen könne, dass seine Bezüge 0,00 € betragen können. Der Verwaltungsgerichtshof halte diese Argumente für unbeachtlich und messe nur der Eingliederung in die Organisation des Unternehmens Bedeutung zu. Diese Betrachtungsweise sei nicht gesetzeskonform und es würden sich folgende Fragen von verfassungsrechtlicher Relevanz ergeben: sei es gesetzlos, die Dienstgeberbeitragspflicht allein auf die Eingliederung zu stützen; wenn ja – sei es sachlich gerechtfertigt und welchen Umfang müsse die Eingliederung von Verfassungswegen haben? Es entspreche dem Verständnis der Gesetzeslage, dass die Begriffe des Dienstverhältnisses und des

Arbeitnehmers im steuerrechtlichen Sinn nicht durch § 47 EStG 1988 abschließend definiert seien, sondern durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichnet seien. Es werde daher beantragt, Dienstgeberbeitrag sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in allen Jahren mit 0 € festzustzen.

Ergänzend wurde ausgeführt, dass die in den Bescheiden angeführten Bemessungsgrundlagen unrichtig ermittelt worden seien. Entsprechend den Steuererklärungen des Geschäftsführers seien ihm in den betreffenden Jahren folgende Geschäftsführerbezüge zugeflossen: 2001: 7.994,01 €, 2002: 37.482,99 €, 2003: 49.129 €, 2004: 47.052 €.

In der Folge stellte das Finanzamt durch Überprüfung der Kontoauszüge fest, dass bei der Lohnsteuerprüfung die in den jeweiligen Wirtschaftsjahren als Aufwand verrechneten Beträge als im Kalenderjahr zugeflossen bewertet wurden, tatsächlich jedoch die in der Berufung genannten Beträge dem Geschäftsführer in den jeweiligen Kalenderjahren zugeflossenen waren.

Ein gleichzeitig mit der Berufung eingebrachter Antrag auf mündliche Verhandlung und Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat wurde mit Schreiben vom 25.1.2007 zurückgenommen.

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

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 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 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 berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Absatz 1 genannten Dienstgeber 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 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 (vgl. VwGH 20.11.1996, 96/15/0094). Hierbei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse, nicht auf die vom Steuerpflichtigen gewählte Form der Bezeichnung an.

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung von Beschwerden, die sich gegen die Einbeziehung der Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinn des § 22 Z 2 EStG 1988 in den Dienstgeberbeitrag nach dem FLAG richteten, abgelehnt (VfGH 9.6.1998, B 286/98 und vom 24.6.1998, B 998/98 und B 999/98) und weiters auch die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes mit den Erkenntnissen vom 1.3.2001, G 109/00 und vom 7.3.2001, G 110/00 abgewiesen.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, G 109/00, wird unter Zitierung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass im Fall der auf die gesellschaftsrechtlichen Beziehungen zurückzuführenden Weisungsgebundenheit 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 trifft vor allem auf folgende zu: fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Arbeits- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung bestimmter Arbeiten etc.

In dem dieser Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes unmittelbar nachfolgenden Erkenntnis vom 23.4.2001, 2001/14/0054, und 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 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 sei auch noch das Vorliegen einer laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung.

Schließlich ist der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, in einem nach § 13 Abs.1 Z 1 VwGG gebildeten Senat von dieser Rechtssprechung 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. Den anderen Merkmalen kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen die 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.

Dass in diesem Sinn die Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus auch im gegenständlichen Fall gegeben ist, muss wohl außer Zweifel gestellt werden, ist der Geschäftsführer doch bereits seit Jahren in dieser Funktion für die Gesellschaft tätig und nimmt alle mit dieser Tätigkeit verbundenen Verpflichtungen wahr. Damit kommt auch der Frage, ob der Geschäftsführer ein Unternehmerwagnis zu tragen habe oder sonstige Merkmale vorliegen, nach den Ausführungen des verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes in dem zitierten Erkenntnis nicht mehr entscheidungswesentliche Bedeutung zu (vgl. auch VwGH 23.11.2004, 2004/15/0068).

Von der Berufungswerberin wird dieser Feststellung auch nichts Konkretes entgegengesetzt, sie vermeint lediglich, dass diese an der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes orientierte Auslegung, dass es lediglich auf das Merkmal der Eingliederung ankomme, nicht gesetzeskonform sei. Auf Grund der Tatsache, dass sich diese Rechtssprechung jedoch auf die Legaldefinition des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses stützt, zeigen die Ausführungen der Berufungswerberin nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates keine Argumente gegen diese Auslegung auf.

Dennoch wird der Ordnung halbe noch bemerkt: Selbst eine Überprüfung weiterer Merkmale, die für ein Dienstverhältniss sprechen können, insbesondere das Fehlen eines Unternehmerwagnisses, würde im gegenständlichen Fall zu keinem anderen Ergebnis führen. Von Unternehmerrisiko kann dann gesprochen werden, wenn ein Steuerpflichtiger durch eigene Geschäftseinteilung bzw. mehr oder weniger zweckentsprechende Organisation den Ertrag seiner Tätigkeit maßgeblich beeinflussen kann, wenn also die Höhe der erzielten Einnahmen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, der Ausdauer und von Zufälligkeiten des wirtschaftlichen Verkehrs abhängig ist. Die im Geschäftsführervertrag getroffene Entgeltsregelung zeigt nun unbestreitbar kein Unternehmerrisiko auf, erhält der

Geschäftsführer doch jedenfalls ein monatliches Fixhonorar, lediglich darüber hinaus wird auch ein erfolgsabhängiges Honorar bezahlt. Die tatsächlichen Zahlungen der letzten Jahre zeigen auch keine wesentlichen Honorarschwankungen auf. Zu bemerken ist außerdem, dass im Geschäftsführervertrag ein Ersatz aller Kosten und Aufwendungen, die in Zusammenhang mit der Tätigkeit anfallen, vereinbart ist, und dass dem Geschäftsführer für seine Reisetätigkeit auch unentgeltlich ein Firmenauto zur Verfügung gestellt wird. Auch dieser Umstand spricht wesentlich gegen das Vorliegen eines Unternehmerrisikos.

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

Wie jedoch nachfolgend vom Finanzamt festgestellt wurde, wurde zu Recht eingewendet, dass die Bemessungsgrundlage für die Nachforderung des Dienstgeberbeitrages und Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag unrichtig festgestellt wurde. Vielmehr sind der Nachverrechnung die in der Berufung angeführten Beträge zugrunde zu legen, da dies die dem Geschäftsführer in den einzelnen Kalenderjahren zugeflossenen Bezüge waren.

Die in den Bescheiden nachzufordernden Abgaben errechnen sich daher folgendermaßen:

Zeitraum	Bem.grundlage	DB (4,5%)	DZ
2001	€ 7.994,01	€ 359,73	€ 34,37 (0,43%)
2002	€ 37.482,99	€ 1.686,73	€ 146,18 (0,39%)
2003	€ 49.129,00	€ 2.210,80	€ 186,69 (0,38%)
2004	€ 47.052,00	€ 2.117,34	€ 178,80 (0,38%)

Aus den angeführten Gründen war wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 8. März 2007