

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw , EDV-Beratung, in W, vertreten durch Z & P Steuerberatungs GmbH, Steuerberatungskanzlei, 2351 Wiener Neudorf, Triesterstraße 14, vom 8. Jänner 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 19. Dezember 2007 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2001 bis 2005 entschieden:

**Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.**

**Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.**

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Alleiniger Gesellschafter der Bw ist Herr XY, welcher laut Firmenbuchauszug seit dem Jahr 1995 auch der Geschäftsführer der Bw ist.

Im Zuge einer Lohnsteuerprüfung stellte die Finanzbehörde fest, dass die an den Geschäftsführer bezahlten Bezüge samt einer Hinzurechnung für die private Nutzung des firmeneigenen Fahrzeuges in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen seien. Es ergingen in der Folge entsprechende Abgabenbescheide für die Jahre 2001 bis 2005.

Gegen diese Bescheide wurde Berufung eingebracht. Die Bw verwies darin auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, dass nach der langjährigen Rechtsprechung des VwGH für die Beurteilung der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vorliegen und DB- und DZ-Pflicht von Bezügen von wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern gegeben sei, primär entscheidend sei, ob der Geschäftsführer in den Organismus der Gesellschaft eingegliedert sei. Die Geschäftstätigkeit der Bw habe im Streitzeitraum ausschließlich in der Erbringung von Beratungsleistungen bestanden, welche allein durch Herrn XY ausgeführt worden seien. Es habe keine Büroinfrastruktur, kein Personal und auch sonst keinen rechtlichen oder wirtschaftlichen Organismus gegeben, in den Herr XY hätte eingegliedert sein können. Der geschäftliche Organismus bestand ausschließlich und allein in der Person von Herrn XY, womit eine Eingliederung von vorneherein unmöglich sei. Es sei daher keine Eingliederung gegeben, womit auch keine Dienstgeberbeitragspflicht und keine Pflicht zum Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag gegeben sei. Es werde daher beantragt, die Bescheide ersatzlos aufzuheben.

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

Der Unabhängige Finanzsenat ist bei seiner Entscheidung von folgendem Sachverhalt ausgegangen:

Herr XY ist an der Bw zu 100 Prozent beteiligt. Er nimmt die Aufgaben der Geschäftsführung bei der Bw seit 1995 wahr.

Herr XY nutzte ein Fahrzeug der Bw auch für private Zwecke.

Der Geschäftsführer erhielt im Streitzeitraum folgende Vergütungen für seine Tätigkeit:

	2001	2002	2003	2004	2005
Währung	€	€	€	€	€
Vergütung	30.522,59	52.000,00	43.000,00	14.000,00	10.000,00
Hizurechnung Privatnutzung KFZ	6.602,26	8.428,52	4.786,05	2.221,05	2.805,72

Dieser Sachverhalt gründet sich auf den Firmenbuchauszug sowie auf die Feststellungen im Rahmen der Lohnsteuerprüfung und ist insoweit nicht strittig.

Rechtliche Würdigung:

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

Entsprechend der Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG 1967 in der ab 1994 geltenden Fassung BGBl. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 idF BGBl. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus selbstständiger 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 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 Prozent beträgt (§ 22 Z 2 EStG 1988).

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG 1967 festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich für die Jahre 2001 bis 2005 in § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskamergesetzes 1998 (WKG).

Der Verfassungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 1.3.2001, G 109/00, darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, im Falle 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 verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem folgende (vgl. hierzu auch Arnold, ÖStZ 2000, 639f): fixe Arbeitszeit (VwGH vom 22.9.2000, 2000/15/0075, VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0270, und VwGH vom 27.7.1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (VwGH vom 24.2.1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (VwGH vom 26.4.2000, 99/14/0339, VwGH vom 27.1.2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten

(VwGH v. 26.4.2000, 99/14/0339). Der Verfassungsgerichtshof hat weiters aufgezeigt, dass dies insbesondere für die Merkmale der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens und des Fehlens des Unternehmerwagnisses nicht zutreffe.

Bezug nehmend auf die Ausführungen des Verfassungsgerichtshofes kristallisierten sich danach in der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vor allem drei Merkmale eines Dienstverhältnisses heraus, nämlich

- die Eingliederung in den betrieblichen Organismus,
- das fehlende Unternehmerrisiko
- eine laufende, wenn auch nicht monatliche Entlohnung

Im Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, stellte der Verwaltungsgerichtshof klar, dass bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen des Unternehmerwagnisses oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes nicht klar zu erkennen wäre.

Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. des 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. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052). Unerheblich ist, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist.

Entsprechend dem der Behörde vorliegenden Firmenbuchauszug übte Herr XY die Geschäftsführung seit 1995 aus. Vor dem Hintergrund des vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist für den Geschäftsführer durch die unbestritten kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung sowie durch die sonstige Tätigkeit im Rahmen der Bw das Merkmal der Eingliederung ohne Zweifel gegeben (VwGH v. 23.11.2004, 2004/15/0068).

Die Bw bringt vor, dass eine Eingliederung von Herrn XY unmöglich sei, weil es keinen wirtschaftlichen Organismus gegeben hätte, in den der Geschäftsführer hätte eingegliedert

sein können. Die Bw übersieht dabei, dass der Betrieb, der durch die Leistungen des Alleingesellschafters und Geschäftsführers bestand, der wirtschaftliche Organismus der Bw ist. Nachdem sämtliche Leistungen der Bw von Herrn XY allein ohne die Zuhilfenahme von Personal erbracht wurden, muss gerade aus diesem Grund von einer Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw ausgegangen werden. Eine Ungleichbehandlung mit einem Einzelunternehmen entsteht dadurch nicht, weil eben kein Einzelunternehmen vorliegt, sondern eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die durch ihre Organe handelt.

Zusammenfassend wird festgestellt, dass die Betätigung des Geschäftsführers auf Grund der zweifelsfreien Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw als eine Betätigung im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 zu qualifizieren ist. Die Vergütungen des Geschäftsführers sind damit im Sinne der obigen Ausführungen in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 14. Juli 2010