



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., W.,H-Straße, vertreten durch Mag. Erika Pfeiffer, Steuerberaterin, 2700 Wiener Neustadt, Neunkirchner Straße 42, vom 7. Juli 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 13. Juni 2009 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1.1.2003 bis 31.12.2007 entschieden:

1. Die Berufung gegen die Bescheid betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) für 2003 sowie betreffend Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für 2003 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2. Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) für 2004 sowie betreffend Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für 2004 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

3. Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) für 2005 bis 2007 sowie betreffend Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für 2005 bis 2007 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Jahr	Beitragsgrundlage	Abgabe		davon bereits entrichtet	Nachforderung
2004	146.616,16 €	DB 4,50%	6.597,73 €	2.217,66 €	4.380,07 €
		DZ 0,42%	615,79 €	207,02 €	408,77 €
2005	47.560,22 €	DB 4,50%	2.140,21 €	1.862,28 €	277,93 €
		DZ 0,42%	199,75 €	173,85 €	25,90 €
2006	47.022,88 €	DB 4,50%	2.116,03 €	1.842,66 €	273,37 €
		DZ 0,42%	197,50 €	172,02 €	25,48 €
2007	54.701,11 €	DB 4,50%	2.461,55 €	2.054,18 €	407,37 €
		DZ 0,42%	229,75 €	191,75 €	38,00 €

## Entscheidungsgründe

Im Zuge einer bei der berufungswerbenden Gesellschaft (Bw.) durchgeföhrten abgabenbehördlichen Prüfung ergingen Abgabenbescheide gemäß [§ 201 BAO](#) betreffend DB und DZ für 2003 bis 2007, deren Bemessungsgrundlagen unter Einbeziehung der Bezüge der wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführerin ermittelt wurden.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung brachte die Bw. vor, der Geschäftsführerbezug von Frau WK, der alleinigen Gesellschafterin der Bw., sei erfolgsabhängig gestaltet: Solange die Bw. ein positives Eigenkapital habe, erhalte die Geschäftsführerin ein Honorar von 100.000 € jährlich, andernfalls sei der Geschäftsführerbezug zu kürzen bzw. ganz auszusetzen.

Das Verhältnis der Geschäftsführerin zur Bw. unterliege nicht dem Angestelltengesetz. Die Geschäftsführerin sei hinsichtlich der Erledigung ihrer Geschäftsführungsaufgaben nicht an die im Betrieb übliche Arbeitszeit gebunden, könne ihre Tätigkeit von jedem geeigneten Ort aus erledigen und sich jederzeit von geeigneten Personen vertreten lassen. Eine bestimmte Mindestanwesenheitsverpflichtung oder Mindestarbeitszeit werde nicht festgelegt, es könnten ihr auch keine Weisungen erteilt werden. Im Krankheitsfall bestehe kein Fortzahlungsrecht, sie trage daher volles Unternehmerrisiko. Frau WK sei nicht in den Betrieb der Gesellschaft eingegliedert und erhalte keine Auslagenersätze.

Darüber hinaus wurde vorgebracht, Frau WK habe im Oktober 2004 das 60. Lebensjahr vollendet, weshalb gemäß § 41 Abs. 4 lit f FLAG ab November 2004 die Geschäftsführerbezüge nicht in die Beitragsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen seien.

Mit Berufungsvorentscheidung wurde der Berufung für den Zeitraum November 2004 bis Dezember 2007 stattgegeben, da die Befreiung des [§ 41 Abs. 4 lit f FLAG 1967](#) auf für Gesellschafter-Geschäftsführer gelte.

In weiterer Folge brachte die steuerliche Vertreterin der Bw. rechtzeitig einen Voralgeantrag ein.

Im Ermittlungsverfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde der Bw. vorgehalten, dass laut dem Verrechnungskonto für das Jahr 2004 und der darauf ersichtlichen Kontenbewegungen der Geschäftsführerin bis zum 31.10.2004 ein Betrag von 96.022,48 € und nicht – wie in der Berufungsvorentscheidung angenommen – ein Betrag von 83.333,33 € zugeflossen sei.

Mit Schreiben vom 20. Mai 2011 führte die steuerliche Vertreterin der Bw. aus, es seien zwar im Zeitraum vom 1.1.2004 bis 31.10.2004 auf dem Verrechnungskonto 96.022,48 € verbucht worden. Am Jahresende seien jedoch Um- und Nachbuchungen erfolgt, die auch diesen Zeitraum beträfen und auf der Habenseite gebucht worden seien. Unter Berücksichtigung des diesen Zeitraum betreffenden Betrages sei daher von einem Betrag von 92.453,15 € auszugehen.

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

Die Behörde nahm folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Frau WK ist im Streitzeitraum zu 100% an der Bw. beteiligt. Laut Firmenbuchauszug nimmt sie die Agenden der Geschäftsführung seit 23.9.1991 wahr. Am 10. Oktober 2004 vollendete sie das 60. Lebensjahr.

In den einzelnen Streitjahren wurden jährlich 100.000,00 Euro als Geschäftsführerbezüge bei der Bw. gewinnmindernd berücksichtigt.

Bis zum 31.10.2004 floss der Geschäftsführerin ein Betrag von 92. 453,15 € zu.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die im Akt befindlichen Unterlagen, die Feststellungen im Rahmen der Lohnsteuerprüfung, auf den Firmenbuchauszug, auf das Berufungsvorbringen und die im Ermittlungsverfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz gemachten Angaben und ist insoweit unstrittig.

Rechtliche Würdigung:

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

Gemäß [§ 41 Abs. 2 FLAG 1967](#) in der ab 1994 geltenden Fassung [BGBI. 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 [BGBI. Nr. 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](#).

Gemäß [§ 41 Abs. 4 lit f FLAG 1967](#) gehören Arbeitslöhne von Personen, die ab dem Kalendermonat gewährt werden, der dem Monat folgt, in dem sie das 60. Lebensjahr vollendet haben, nicht zur Beitragsgrundlage.

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

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur ausführt, sind [§ 41 Abs. 2 und 3 FLAG 1967](#) dahingehend auszulegen, dass der Verweis auf [§ 22 Zif. 2 EStG 1988](#) lediglich Teilstrich 2 der letztgenannten gesetzlichen Bestimmung erfasst.

Unter Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß [§ 22 Zif. 2 EStG 1988](#) fallen (neben anderen taxativ aufgezählten Einkünften) gemäß § 22 Z. 2 Teilstrich 2 leg.cit 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. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt war.

Die Bestimmung des [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#), auf welche die Vorschrift des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 leg. cit. zur Umschreibung der Merkmale eines Dienstverhältnisses verweist, normiert in ihrem ersten Satz, dass ein Dienstverhältnis vorliegt, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Der zweite Satz des [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) umschreibt die Tatbestandsvoraussetzung des ersten Satzes dahin, dass der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft dann schuldet, 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.

In Abkehr von seiner früheren Rechtsprechung hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10. November 2004, 2003/13/0018, durch einen verstärkten Senat ausgesprochen, dass bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Geschäftsführer bei seiner Tätigkeit im betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos 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 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 nimmt Frau WK die Agenden der Geschäftsführung seit 23.9.1991 wahr.

Vor dem Hintergrund des vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist durch die unbestritten kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung das Merkmal der Eingliederung der Geschäftsführerin ohne Zweifel gegeben (VwGH 23.11.2004, [2004/15/0068](#)). Dem Einwand, dass die Entlohnung der Geschäftsführerin bei Vorliegen dauerhafter negativer Jahresergebnisse zu kürzen bzw. auszusetzen sei, dass die Geschäftsführerin hinsichtlich der Erledigung ihrer Geschäftsführungsaufgaben nicht an die im Betrieb übliche Arbeitszeit gebunden sei, ihre Tätigkeit von jedem dazu geeignet erscheinenden Ort aus erledigen und sich auch vertreten lassen könne, nicht an Weisungen gebunden sei, volles Unternehmerrisiko trage und keine Auslagenersätze erhalte, kommt in Anbetracht der als erwiesen anzunehmenden Eingliederung keine entscheidende Bedeutung zu.

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann gemäß § 201 Abs. 1 BAO in der derzeit geltenden Fassung nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 der genannten Bestimmung auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der

---

Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Gemäß [§ 201 Abs. 2 Zif. 3 BAO](#) kann die Festsetzung erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 leg.cit. die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden.

Bezogen auf den "Neuerungstatbestand" des [§ 303 Abs. 4 BAO](#) ist es somit erforderlich, dass für die Abgabenbehörde im Verfahren nicht geltend gemachte Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, wenn die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Voraussetzung für die Festsetzung ist daher, dass entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages noch nicht bekannt waren und dass diese Umstände nachträglich neu hervorkommen - etwa im Zuge einer Außenprüfung (vgl. Ritz, BAO3, §201, Tz 37)

Im Bericht über die Lohnsteuerprüfung, auf welchen sich die bekämpften Bescheide in ihrer Begründung beziehen, hat das Finanzamt jene Tatsachen dargestellt, die erst im Zuge der Lohnsteuerprüfung hervorgekommen sind, und zu Abweichungen von der Selbstberechnung der Bw. führten. Da die angeführten neu hervorgekommenen Tatsachen - wie die Höhe der bisher nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogenen Geschäftsführerbezüge - zur Ermittlung von gegenüber der durch die Bw. durchgeführten Selbstberechnung abweichenden Bemessungsgrundlagen führten, weshalb deren Entscheidungsrelevanz nicht geleugnet werden kann, war die erstmalige Festsetzung der Abgaben begründet. Sie steht im Ermessen der Abgabenbehörde.

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich [§ 20 BAO](#) zufolge in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Unter "Billigkeit" versteht die ständige Rechtsprechung die "Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei", unter Zweckmäßigkeit das "Öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben" (vgl. Ritz, BAO3, § 20, Tz 7).

Die maßgebenden Kriterien für die Übung des Ermessens ergeben sich primär aus der Ermessen einräumenden Bestimmung. Im gegebenen Zusammenhang wird daher primär der

Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bei der Ermessensübung zu berücksichtigen sein. Lediglich geringfügig sich auswirkende Feststellungen werden in der Regel zu unterlassen sein (vgl. Ritz, BAO3, § 201, Tz 30).

Da sich einerseits die aus den Festsetzungsbescheiden ergebenden Nachforderungen weder absolut noch in Relation zu den bisherigen Selbstberechnungen als geringfügig darstellen, erweisen sich die im Rahmen der Abgabenfestsetzungen getroffenen Maßnahmen, die einer Richtigstellung der Bemessungsgrundlagen und der darauf entfallenden Abgaben dienen, als dem Sinn der anzuwendenden Norm des [§ 201 BAO](#) entsprechend und damit weder unzweckmäßig noch unbillig.

Damit erfolgten auch die Abgabenfestsetzungen für 2003 bis 2007 zu Recht. Hinsichtlich der Jahre 2004 bis 2007 ergab sich aber auf Grund der Tatsache, dass die Geschäftsführerin am 10. Oktober 2004 das 60. Lebensjahr vollendete, im Hinblick auf die oben zitierte Bestimmung des [§ 41 Abs. 4 lit f FLAG 1967](#) die im Folgenden dargestellte Änderung der Beitragsgrundlagen der 2004 bis 2007:

	2004	2005	2006	2007
Beitragsgrundlage laut Bp	146.616,26 €	147.560,22 €	147.022,88 €	154.701,11 €
Änderung lt. BE	-100.000,00 € +92.453,15 €	-100.000,00 €	-100.000,00 €	-100.000,00 €
Beitragsgrundlage laut BE	146.616,26 €	47.560,22 €	47.022,88 €	54.701,11 €

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 4. Juli 2011