

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 8. Mai 2002, gegen die Bescheide des Finanzamtes Deutschlandsberg vom 15. April 2002, betreffend die Nachforderung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Prüfungszeitraum vom 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben für den Prüfungszeitraum vom 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2001 betragen in Euro:

Bemessungsgrundlage DB	DB	entrichtet	<b>Nachforderung an DB</b>
241.421,58 (bisher 261.316,76)	10.863,97 (bisher 11.759,25)	7.689,08	<b>3.174,89</b> (bisher 4.070,17)

Bemessungsgrundlage DZ	DZ	entrichtet	<b>Nachforderung an DZ</b>
241.421,58 (bisher 261.316,76)	1.256,77 (bisher 1.362,21)	883,85	<b>372,92</b> (bisher 478,36)

### **Entscheidungsgründe**

Anlässlich der bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuer-Außenprüfung stellte das prüfende Organ (unter anderem) fest, dass die in den Jahren 1997 bis 2000 gewährten Bezüge der mit 75 v. H. an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführerin seiner Ansicht nach zu Unrecht nicht in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) einbezogen worden waren. Auf Grundlage dieser Feststellung ermittelte er eine Nachforderung an DB in der Höhe von insgesamt 57.770,00 ATS (4.198,33€) und eine Nachforderung an DZ in der Höhe von insgesamt 6.583,00 ATS (478,37€).

Das Finanzamt schloss sich der Auffassung des Prüfers an und setzte mit Bescheiden vom 15. April 2002 entsprechende Abgabennachforderungen fest.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung widerspricht die Berufungswerberin der Auffassung des Finanzamtes im Wesentlichen mit dem Hinweis, dass weder sozialversicherungsrechtlich noch einkommensteuerrechtlich ein Dienstverhältnis gegeben sei und dass die wesentlich Beteiligte Unternehmerwagnis trage. Außerdem seien die von der Gesellschaft getragenen Pensionsbeiträge nicht einzubeziehen, und die für die Zeit vor der am 19. September 1997 mit Rückwirkung erfolgten Gründung der Gesellschaft eingebuchten Geschäftsführerbezüge aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19. September 2002 hat das Finanzamt die Berufung mit eingehender Begründung abgewiesen. Sie gilt jedoch zufolge des fristgerecht eingebrachten Vorlageantrages wiederum als unerledigt. Im Schriftsatz vom 15. Oktober 2002 weist die Berufungswerberin abermals auf die ihrer Meinung nach fehlenden Merkmale eines Dienstverhältnisses, insbesondere auf das auf Grund näher geschilderter Umstände vorliegende Unternehmerwagnis der Gesellschafterin, hin. Neuerlich wird auch darauf hingewiesen, dass die Gesellschaft erst im September 1997 gegründet wurde. „*Dass die Bestimmungen des Umgründungssteuergesetzes eine rückwirkende Einbringung aus steuerlichen Bestimmungen vorsieht, kann daher nicht auf die Bestimmungen nach dem FLAG*

---

*umgelegt werden, weil diese Bestimmungen im Umgründungssteuergesetz nicht angeführt werden. Es ist daher zumindest ein Betrag von 180.000,00 ATS für Geschäftsführerbezüge und ein Betrag von 93.763,71 ATS für die Sozialversicherungsbeiträge auszuscheiden.“*

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

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 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818, sind Dienstnehmer alle 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.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG, 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 im Sinn des § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis 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.

Nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 fallen unter die Einkünfte 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.

Die Verpflichtung zur Entrichtung des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag (DZ), der von der in § 41 FLAG 1967 festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, gründet sich auf § 57 Abs. 7 und 8 Handelskammergesetz, idF BGBl. Nr. 661/1994.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes seit dem 18. September 1996 (vgl. z.B. die Erkenntnisse vom 18.9.1996, 96/15/0121, und vom 20.11.1996, 96/15/0094) werden Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer Ges.m.b.H. dann erzielt, wenn, bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse, feststeht,

- dass der Gesellschafter-Geschäftsführer 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 (vgl. z.B. die Erkenntnisse vom 23.4.2001, 2001/14/0054, 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, vom 18.7.2001, 2001/13/0063, und vom 18.9.2003, 2001/15/0151).

Von dieser ständig vertretenen Rechtsauffassung ist der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, insoweit abgegangen, als, in Abkehr von der Annahme einer Gleichwertigkeit der oben genannten Kriterien, die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung in den Hintergrund zu treten haben und entscheidende Bedeutung vielmehr dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist.

Die Frage nach dem Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft ist weiterhin nach jenem Verständnis von diesem Tatbestandsmerkmal zu beantworten, zu dem der Verwaltungsgerichtshof in seiner bisherigen Rechtssprechung gefunden hat. Nach diesem Verständnis wird dieses Merkmal durch jede nach außen hin auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird, ohne dass dabei von Bedeutung wäre, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde. Beispielsweise spricht die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für die Eingliederung (vgl. die Erkenntnisse vom 21. Dezember 1999, 99/14/0255, vom 27. Jänner 2000, 98/15/0200, und vom 26. April 2000, 99/14/0339).

Im vorliegenden Fall steht fest, dass die wesentlich beteiligte Gesellschafterin die Gesellschaft in der Zeit von Oktober 1997 bis November 2004 als eine von zwei selbstständigen (handelsrechtlichen) Geschäftsführern vertreten hat. Allein auf Grund dieser jahrelangen Tätigkeit als Geschäftsführerin ist die Eingliederung der Gesellschafterin in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin im Zusammenhang mit der auf Dauer angelegten nach außen hin erkennbaren Tätigkeit als Betriebsleiterin, mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft durch die Führung der Gesellschaft und dem operativen Betätigungsfeld der Geschäftsführer verwirklicht wird, jedenfalls als gegeben anzunehmen. Überdies war die wesentlich beteiligte Gesellschafterin auch in weite Bereiche des operativen Geschäftsbereiches der Gesellschaft eingebunden.

Im Erkenntnis vom 1.3.2001, G 109/00, hat der Verfassungsgerichtshof 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, 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 verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes: das Unterwarfensein unter betriebliche Ordnungsvorschriften über Arbeitsort, Arbeitszeit und "Arbeitsverhalten", das Unterliegen einer betrieblichen Kontrolle und Disziplinierung, der Anspruch auf Mindestentlohnung nach dem Kollektivvertrag, die Ansprüche auf Sonderzahlungen und auf Abfertigung, der Anspruch auf Urlaub, die Ansprüche auf Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, auf Arbeitslosenversicherung, auf Vorrechte im Konkurs des Arbeitgebers und auf Insolvenz-Ausfallgeld, der Schutz nach dem Arbeitsverfassungsrecht, die Begünstigung nach dem Dienstnehmerhaftpflichtgesetz und schließlich auch die Befugnis, sich in der Tätigkeit durch wen immer vertreten zu lassen. Auf die Ausführungen der Berufungswerberin dazu braucht daher nicht näher eingegangen zu werden.

Aber auch die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerrisikos und der laufenden Entlohnung müssen demnach in den Hintergrund treten und es kommt ihnen daher keine entscheidende Bedeutung zu (vgl dazu abermals das Erkenntnis des VwGH vom 10.11.2004, 2003/13/0018), sodass sich der unabhängige Finanzsenat auch mit dieser Frage im gegenständlichen Verfahren nicht näher auseinanderzusetzen braucht.

Im Ergebnis vertritt der unabhängige Finanzsenat die Auffassung, dass die Beschäftigung der wesentlich beteiligten Gesellschafterin mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist. Sie erzielte aus ihrer Beschäftigung für die Gesellschaft demnach Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, weshalb sie im Sinn des § 41 Abs. 2 FLAG 1967, in der ab dem Jahr 1994 anzuwendenden Fassung, Dienstnehmerin ist. Dies löst die Pflicht aus, von den Bezügen der wesentlich beteiligten Geschäftsführerin den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und in der Folge den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu entrichten.

Der Berufung konnte daher insoweit kein Erfolg beschieden sein. Ihr kommt jedoch hinsichtlich der Höhe der einzubeziehenden Vergütungen Berechtigung zu:

Gemäß § 14 Abs. 2 des Umgründungssteuergesetzes, BGBl. Nr. 699/1991, in der maßgeblichen Fassung, sind zwar die Einkünfte des Einbringenden hinsichtlich des

---

einzubringenden Vermögens so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Einbringungstichtages erfolgt wäre. Allerdings sind gemäß § 18 Abs. 3 des Umgründungssteuergesetzes Rechtsbeziehungen des Einbringenden zur übernehmenden Körperschaft im Zusammenhang mit (unter anderem) der Beschäftigung ab Vertragsabschluss, frühestens jedoch für Zeiträume steuerwirksam, die nach dem Abschluss des Einbringungsvertrages beginnen.

Beschäftigungsverhältnisse für den Zeitraum zwischen dem Einbringungstichtag und dem Tag des Vertragsabschlusses sind daher ausdrücklich vom sonst geltenden Rückwirkungsgrundsatz ausgenommen. Es sind daher die im vorliegenden Fall an die wesentlich beteiligte Geschäftsführerin für den Zeitraum zwischen dem Einbringungstichtag und dem Tag des Vertragsabschlusses gewährten Beschäftigungsvergütungen in der von der Berufungswerberin richtig genannten Höhe von 180.000,00 ATS, ebenso wie die entsprechenden Sozialversicherungsbeiträge in der richtig genannten Höhe von 93.763,71 ATS, von der Rückwirkungsfiktion ausgenommen. Diese Beträge sind demnach auch nicht den Einkünften der wesentlich beteiligten Gesellschafterin nach § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 zuzuordnen, sondern, als Ausschüttung) vielmehr ihren Einkünften aus Kapitalvermögen. Die genannten Beträge waren daher antragsgemäß aus der Bemessungsgrundlage für den DB und den DZ auszuscheiden und der Berufung insoweit Folge zu geben.

Die Auffassung, dass von der Gesellschaft für einen wesentlich beteiligten Gesellschafter übernommene Sozialversicherungsbeiträge generell nicht in die Bemessungsgrundlage für DB und DZ einzubeziehen seien, wurde von der Berufungswerberin im Vorlageantrag nicht mehr aufrecht erhalten. diesbezüglich wird daher auf die Begründung der Bescheide des Finanzamtes und zum Beispiel auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.8.2002, 2002/14/0068, hingewiesen.

Der Berufung war daher insgesamt, wie im Spruch geschehen, teilweise Folge zu geben.

Graz, am 11. Jänner 2007