

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat 6, über die Berufungen der Bw, vom 5. Februar 2003 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Weiz vom 20. Dezember 2002 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2001 nach der am 14. November 2006 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Prüfungs- und Nachschauauftrag vom 29.10.2002 wurde ein Lohnsteuerprüfer des Finanzamtes Weiz beauftragt, eine Prüfung der Aufzeichnungen gem. § 151 BAO i.V.m. § 86 EStG 1988 bei der Berufungswerberin vorzunehmen. Gegenstand der Prüfung waren Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) über den Zeitraum 01/1997 bis 12/2001. Der Prüfer stellte unter anderem fest, dass für die Bezüge der beiden wesentlich beteiligten Geschäftsführer kein DB und DZ entsprechend der ab 1994 geltenden Gesetzeslage abgeführt wurde. Die am 11.12.2002 angesetzte Schlussbesprechung wurde nach einer Stunde vom Prüfer abgebrochen. Nach den Angaben des Prüfers in einem Aktenvermerk sei der steuerliche Vertreter „emotionell und ungut“ geworden, weil keine Aussicht auf die Rücknahme der Nachforderung des DB und DZ für die Geschäftsführerbezüge bestanden hätte.

Mit Schreiben vom 11.12.2002, versehen mit dem Eingangsstempel des Finanzamtes vom 13.12.2002, beantragte der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin die Ausfertigung der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 11.12.2002 und führte unter anderem aus, dass die Prüfung am 6.11.2002 begonnen und in den Geschäftsräumlichkeiten seiner Klientin durchgeführt worden sei. Am 12.11.2002 habe eine erste Besprechung des vorläufigen Prüfungsergebnisses zwischen dem Prüfer und der steuerlichen Vertretung stattgefunden. Auf der Basis dieser Besprechung sei am 14.11.2002 fernmündlich mit dem Prüfer ein Schlussbesprechungstermin für den 11.12.2002, 10:00 Uhr, anberaumt worden.

Im Rahmen der Schlussbesprechung sei eine schriftliche Zusammenstellung der zu erörternden Prüfungsfeststellungen weder vor noch im Verlauf der Schlussbesprechung ausgehändigt worden. Der Prüfer hätte nur die Einsichtnahme in eine von ihm erstellte, eine DIN-A4-Seite umfassende Berechnung der Abgabenwirkungen seiner Prüfungsfeststellungen gestattet. Die Aushändigung dieser Berechnung habe der Prüfer mit dem Hinweis abgelehnt, sie werde ohnedies den Bescheiden beigeschlossen. Darüber hinaus habe der Prüfer die Aufnahme des Inhalts der Schlussbesprechung in eine Niederschrift im Sinne der Bestimmungen der §§ 87ff BAO mit der lapidaren Begründung verweigert, dass dies im Rahmen einer Lohnsteuerprüfung nicht üblich sei. Diese Vorgehensweise stelle einen Verstoß gegen die Vorschriften der §§ 147 ff BAO dar.

Im Anschluss dieses Schreibens wurde der Inhalt der stattgefundenen Schlussbesprechung folgendermaßen dargestellt:

Der Prüfer hätte sie anhand der von ihm erstellten Berechnung der Abgabenwirkungen mit 3 Prüfungsfeststellungen konfrontiert, wobei zwei Feststellungspunkte im Rahmen der Schlussbesprechung außer Streit gestellt worden seien. Im dritten Punkt handle es sich um die DB- und DZ-Pflicht für die Bezüge der Geschäftsführer für den Zeitraum 1997 bis 2001 in einer Gesamthöhe von ATS 9.669.817,-, zuzüglich des PKW-Privatanteils für einen der Geschäftsführer. Weiters wird ausgeführt, dass der Prüfer die Dienstgeberbeitragspflicht der Geschäftsführerbezüge im Wesentlichen mit der Eingliederung der Geschäftsführer in den Organismus des Betriebes und dem Anspruch auf fixe Basisbezüge 12 mal pro Jahr begründet habe. Über Vorhalt der Berufungswerberin, dass die fixen Basisbezüge im Prüfungszeitraum stets deutlich weniger als die Hälfte des Gesamtbezuges ausgemacht hätten und die Gesamtbezüge auch tatsächlich geschwankt hätten, sodass ein beträchtliches einnahmenseitiges Unternehmerwagnis vorliegen würde, habe der Prüfer die Ansicht vertreten, dass dies seines Erachtens keine Rolle spielen würde und sei auf die von der Berufungswerberin vorgelegte VwGH-Judikatur nicht eingegangen. Zur Untermauerung seiner Einstufung der Geschäftsführerbezüge als DB- und DZ-pflichtig hätte der Prüfer eine nicht unterfertigte Niederschrift über eine Befragung des Herrn Ing. HT vorgelesen, in der dieser

---

angeblich u.a. bestätigt habe, in der Art eines Dienstnehmers beschäftigt zu sein. Die Schlussbesprechung sei unterbrochen worden, um Herrn Ing. HT zu diesen angeblichen Aussagen zu befragen. Herr Ing. HT habe jedoch erklärt, derartige Aussagen nicht getätigt zu haben und hätte sich geweigert, die vorformulierte Niederschrift zu unterzeichnen. Der Prüfer habe in der Folge mehrmals auf das dem Abgabepflichtigen zustehende Rechtsmittel der Berufung verwiesen und habe die Schlussbesprechung geschlossen, ohne darüber eine Niederschrift aufzunehmen, obwohl dies von der Berufungswerberin ausdrücklich verlangt worden wäre.

Aus einem sich im Akt befindlichen und vom Prüfer am 14.12.2002 handschriftlich erstellten Aktenvermerk geht unter anderem hervor, dass er mit dem Geschäftsführer Ing. HT über die Tätigkeit als Geschäftsführer eine Niederschrift aufgenommen habe. Nach Rücksprache mit seiner steuerlichen Vertretung sei der Geschäftsführer sehr emotionell gewesen und habe die Unterschrift auf der Niederschrift verweigert. Bei der Schlussbesprechung am 11.12.2002 sei die Niederschrift mit dem Geschäftsführer vorgelesen worden. Nach erfolgter Rücksprache mit seinem Klienten habe der Steuerberater ihm erklärt, diese Aussagen seien dem Geschäftsführer vom Prüfer in den Mund gelegt worden, denn der Geschäftsführer wisse sicher nicht, was Weisungsgebundenheit heiße oder darunter zu verstehen sei. Nach einem Hin und Her sei die Schlussbesprechung von ihm abgebrochen worden, nachdem Herr Dr. R emotionell und „ungut“ geworden sei. Der Steuerberater habe die Rücknahme der Nachforderung erreichen wollen. Herr Dr. R sei im Zuge der Besprechung des Öfteren auf die Einbringung einer Berufung hingewiesen worden.

Die vom Finanzamt am 20.12.2002 erlassenen, der Berufungswerberin am 23.12.2002 zugestellten Haftungs- und Abgabenbescheide wiesen darauf hin, dass die Begründung für die Bescheide dem beiliegenden Bericht (Vordruck L 18) vom 11.12.2002 zu entnehmen sei.

Mit Schreiben vom 10.2.2003 wurde nach einem Fristverlängerungsansuchen vom 21.1.2003 in der erhobenen Berufung gegen den vom Finanzamt erlassenen Nachforderungsbescheid unter Punkt a) beantragt, den mit der Berufung bekämpften Bescheid wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben und unter Punkt b) die Geschäftsführerbezüge als nicht DB- und DZ-pflichtig zu behandeln.

Unter Hinweis auf das Schreiben vom 11.12.2002 wird zu Punkt a) erörtert, dass die Ausfertigung einer Niederschrift zur Schlussbesprechung bis zum heutigen Tag trotz wiederholter Aufforderung unterlassen worden sei. Die Verfahrensmängel würden sich im Rahmen der Bescheidausfertigung fortsetzen. Auch der bekämpfte Bescheid enthalte zum wesentlichen Feststellungspunkt, zur Frage der Steuerpflicht der Geschäftsführerbezüge, keine ausreichende Begründung. Zu dieser Frage sei lediglich lapidar festgestellt worden.

---

„Die Einkünfte von Personen, die an einer Kapitalgesellschaft wesentlich, nämlich zu mehr als 25 % beteiligt sind und deren Beschäftigung sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 22/2 EStG 1988 aufweist – gehören zur Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag gem. § 41 FLAG.“

Diese Formulierung weise keinen Bezug zum konkreten Sachverhalt auf. Für die Berufungswerberin sei nicht erkennbar, warum die Behörde im konkreten Fall von einer DB-Pflicht der Geschäftsführerbezüge ausgehen würde. Welche konkreten Überlegungen für die Behörde daher ausschlaggebend gewesen seien, um im gegenständlichen Fall eine Dienstgeberbeitragspflicht der Geschäftsführerbezüge anzunehmen, würde der Berufungswerberin verborgen bleiben. Dies gelte umso mehr, als die Frage der DB-Pflicht der Geschäftsführerbezüge ein in Literatur und Judikatur höchst umstrittenes Themengebiet darstellen würde. Gerade in einem solchen Fall müssten erhöhte Anforderungen an eine Bescheidbegründung zu stellen sein. Erschwerend komme hinzu, dass es die Behörde gänzlich unterlassen habe, sich mit den während des Lohnsteuerprüfungsverfahrens vom Abgabepflichtigen vorgebrachten Einwendungen auseinanderzusetzen. Auch der Haftungs- und Abgabenbescheid gehe auf diese Einwendungen, wonach bei den betreffenden Geschäftsführern ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko vorliegen würde, nicht ein.

Zu dem unter Punkt b) vorgebrachten Streitpunkt wird auf die von den beiden jeweils zur Hälfte an der Berufungswerberin beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern mit der Berufungswerberin abgeschlossenen gleichlautenden Geschäftsführerverträge, im besonderen auf die §§ 7 und 8, die das Entgelt und die Kostentragung sowie den Kostenersatz betreffen würden, verwiesen, womit zum Ausdruck kommen soll, dass ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko vorliegen würde.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung wird zusammengefasst darauf hingewiesen, dass unter Bezugnahme auf die diesbezüglichen Bestimmungen in der BAO im gegenständlichen Fall der Umfang der Prüfung die Abfassung eines Berichtes, jedoch nicht eine Ausfertigung einer Niederschrift erfordern würde. Die in der Berufung angesprochenen Verfahrensmängel hinsichtlich nicht ausreichender bzw. fehlender Begründungen würden unter Punkt b) ausführlich behandelt werden. Darin wird bezüglich der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ausgeführt, dass im vorliegenden Fall die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum (seit Jänner 1996) andauernde Erfüllung der Geschäftsführung für die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus sprechen würde. Das Vorliegen eines einnahmenseitigen wie auch ausgabenseitigen Unternehmerrisikos wird in Abrede gestellt.

In der Ergänzung zum Vorlageantrag vom 28.8.2003 wird auf die §§ 114 ff BAO verwiesen, wonach es der Abgabenbehörde obliegen würde, die für die Abgabenbemessung wesentlichen Umstände zu erforschen. Im Rahmen der Sachverhaltsermittlung sei der Grundsatz des Parteiengehörs von Amts wegen zu berücksichtigen. Die in § 149 BAO normierte Schlussbesprechung nach Beendigung einer Buch- und Betriebsprüfung diene zur Wahrung des Parteiengehörs. Obwohl im Gesetz nicht ausdrücklich geregelt, gelte diese Bestimmung über die Schlussbesprechung auch für Prüfungen der Aufzeichnungen nach § 151 BAO (Stoll; BAO-Kommentar, S 1675; Ritz, BAO-Kommentar, S 338). Es seien daher auch alle diesbezüglichen für die Buch- und Betriebsprüfung normierten Grundsätze zu wahren. Mit dem Prüfer sei dezidiert eine Schlussbesprechung terminisiert worden. Im vorliegenden Fall sei der Bericht nicht zur Unterschrift vorgelegt, sondern lediglich dem Haftungs- und Abgabenbescheid beigeheftet worden.

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

**Verletzung von Verfahrensvorschriften:**

Nach den Angaben im Prüfungs- und Nachschauauftrag vom 29.10.2002 handelt es sich bei der gegenständlichen Prüfung um eine Prüfung der Aufzeichnungen gemäß § 151 BAO i.V.m. § 86 EStG 1988 in der für den strittigen Zeitraum geltenden Fassung. Die vorgenannten Bestimmungen lauten wie folgt:

**§ 151 BAO:**

- (1) Die Abgabenbehörde kann ferner bei jedem, der zur Führung von Aufzeichnungen (§§ 126 bis 130) oder zur Zahlung gegen Verrechnung mit der Abgabenbehörde verpflichtet ist, jederzeit die Vollständigkeit und Richtigkeit der Aufzeichnungen oder der Zahlungen prüfen sowie hiebei alle Umstände feststellen, die für die Erhebung von Abgaben von Bedeutung sind.
- (2) Für Prüfungen nach Abs. 1 gilt § 148 sinngemäß.
- (3) Das Prüfungsergebnis ist, soweit nicht der Umfang der Prüfung die Abfassung eines Berichtes erforderlich macht, in einer Niederschrift festzuhalten. Eine Abschrift des Berichtes oder der Niederschrift ist demjenigen auszufolgen, bei dem die Prüfung vorgenommen wurde.
- (4) Die Bestimmungen der Abs. 2 und 3 gelten nicht für Prüfungen der nach den Verbrauchsteuervorschriften zu führenden Aufzeichnungen.

**§ 86 EStG 1988:**

**Außenprüfung**

- (1) Das Finanzamt hat die ordnungsgemäße Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer durch eine Prüfung (Außenprüfung) aller Arbeitgeber, die im Amtsbereich des Finanzamtes eine Betriebsstätte (§ 81) unterhalten, zu überwachen.

(2) Ergibt sich bei einer Außenprüfung, dass die genaue Ermittlung der auf den einzelnen Arbeitnehmer infolge einer Nachforderung entfallenden Lohnsteuer mit unverhältnismäßigen Schwierigkeiten verbunden ist, so kann die Nachforderung in einem Pauschbetrag erfolgen. Bei der Festsetzung dieses Pauschbetrages ist auf die Anzahl der durch die Nachforderung erfassten Arbeitnehmer, die Steuerabsetzbeträge sowie auf die durchschnittliche Höhe des Arbeitslohnes der durch die Nachforderung erfassten Arbeitnehmer Bedacht zu nehmen.

(3) Lohnsteuernachforderungen auf Grund der Haftung des Arbeitgebers (§ 82), für die der Arbeitgeber seine Arbeitnehmer nicht in Anspruch nimmt, sind nicht als Vorteil aus dem Dienstverhältnis im Sinne des § 25 anzusehen.

Die in § 151 Abs. 2 BAO genannte Bestimmung des § 148 BAO lautet:

(1) Die von der Abgabenbehörde mit der Vornahme von Buch- und Betriebsprüfungen beauftragten Organe haben sich zu Beginn der Amtshandlung unaufgefordert über ihre Person auszuweisen und den Auftrag der Abgabenbehörde auf Vornahme der Prüfung (Prüfungsauftrag) vorzuweisen.

(2) Der Prüfungsauftrag hat den Gegenstand der vorzunehmenden Prüfung zu umschreiben. Soweit es sich nicht um eine unter § 147 Abs. 2 fallende Prüfung handelt, hat der Prüfungsauftrag die den Gegenstand der Prüfung bildenden Abgabenarten und Zeiträume zu bezeichnen.

(3) Für einen Zeitraum, für den eine Buch- und Betriebsprüfung bereits vorgenommen worden ist, darf ein neuerlicher Prüfungsauftrag ohne Zustimmung des Abgabepflichtigen nur erteilt werden

- a) zur Prüfung von Abgabenarten, die in einem früheren Prüfungsauftrag nicht enthalten waren;
- b) zur Prüfung, ob die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303) gegeben sind;
- c) im Rechtsmittelverfahren durch die Rechtsmittelbehörde, jedoch nur zur Prüfung der Begründung des Rechtsmittels (§ 250 Abs. 1 lit. d) oder neuer Tatsachen und Beweise (§ 280).

(4) Gegen den Prüfungsauftrag ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.

(5) Buch- und Betriebsprüfungen sind dem Abgabepflichtigen oder seinem Bevollmächtigten tunlichst eine Woche vorher anzukündigen, sofern hiedurch der Prüfungszweck nicht vereitelt wird.

Vor dem Hintergrund der Rechtsansicht der Berufungswerberin, der angefochtene Bescheid sei aus verfahrensrechtlichen Gründen rechtswidrig ergangen, ist festzuhalten, dass es sich bei der gegenständlichen Prüfung um eine Prüfung der Aufzeichnungen gemäß § 151 BAO i.V.m. § 86 EStG 1988 in der für den strittigen Zeitraum gültigen Fassung gehandelt hat. Im Kommentar zu § 151 BAO ist unter Punkt a) „Grundsätzliches“ in Stoll, Kommentar zur BAO, Seite 1673, Folgendes nachzulesen:

Während die Bestimmungen der §§ 147 und 149 nur für „Buch- und Betriebsprüfungen“ im engeren Sinn gelten, finden die

---

Vorschriften des § 151 auf alle „sonstigen abgabenbehördlichen Prüfungen Anwendung“, also auf behördliche Prüfungen, die nicht „Bücher“, sondern bloße „Aufzeichnungen“ (§§ 126 bis 128 und § 130) zum Gegenstand haben.

Die gegenständliche Prüfung nach § 151 i.V.m. § 86 EStG 1988 ist demnach nicht einer Prüfung nach den §§ 147 und 149 BAO gleichzusetzen. Gemäß dem bereits oben zitierten § 151 Abs. 3 BAO ist das Prüfungsergebnis, soweit nicht der Umfang der Prüfung die Abfassung eines Berichtes erforderlich macht, in einer Niederschrift festzuhalten. Eine Abschrift des Berichtes oder der Niederschrift ist demjenigen auszufolgen, bei dem die Prüfung vorgenommen wurde. Dies bedeutet, dass die von der Berufungswerberin geforderte Niederschrift über die Schlussbesprechung nur dann auszufertigen ist, wenn die Abfassung eines Berichtes nicht erfolgt ist. Im gegenständlichen Fall wurde ein Bericht erstellt, wodurch sich die Ausfertigung einer Niederschrift über die Schlussbesprechung erübrigt hat. Auch dadurch, dass der Bericht erst gemeinsam mit dem angefochtenen Bescheid ausgefolgt wurde, kann sich die Berufungswerberin nicht beschwert erachten, da § 148 Abs. 3 BAO nichts darüber aussagt, dass der Bericht im Anschluss an die Schlussbesprechung ausgefolgt zu werden hat.

Ungeachtet einer derartigen Unterscheidung zwischen einer Prüfung nach § 151 und § 149 BAO trifft es zu, dass der Prüfer eine Schlussbesprechung anberaumt, aber weder den Bericht noch eine Niederschrift über die Schlussbesprechung an den bevollmächtigten Vertreter der Berufungswerberin nach dem Abbruch der Schlussbesprechung ausgefolgt hat. Der Unabhängige Finanzsenat kann aber darin einen derart schwerwiegenden Verfahrensmangel, dass der Bescheid mit Rechtswidrigkeit belastet wäre, aus den folgenden Gründen nicht erkennen:

Schon der Inhalt des Schreibens der Berufungswerberin vom 11.12.2002 (Antrag auf Ausfolgung einer Niederschrift über die Schlussbesprechung) lässt nämlich erkennen, dass der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin auch ohne Bericht und ohne Niederschrift über die Schlussbesprechung auf Grund der Vorbesprechung vom 12.11.2002, der laufenden Prüfungstätigkeit und der Schlussbesprechung selbst derart umfangreich über die Prüfungsfeststellungen informiert war, dass es ihm möglich war, diese konkret darzustellen und in der Begründung zum angefochtenen Bescheid, die nach Ansicht der Berufungswerberin nicht mehr als eine allgemeine Feststellung, die für sich in ihrem generellen Charakter zutreffend ist, auf 4 Seiten in ihrer Berufung zum angefochtenen Berufungspunkt umfangreich Stellung zu nehmen.

Im Übrigen ist es für die Beurteilung des gesetzmäßigen Zustandekommens der auf Grund der Prüfung zu erlassenden Abgabenbescheide belanglos, in welcher Weise der Partei Gelegenheit geboten wurde, sich mit den Prüfungsfeststellungen auseinanderzusetzen. Wird gegen die Vorschrift des § 151 Abs. 3 BAO verstoßen, werden allfällige Mängel, die als Verletzungen des Grundsatzes des Parteiengehörs aufzufassen sind, dadurch geheilt, dass der Partei – spätestens vor der abschließenden Berufungsentscheidung – die Möglichkeit geboten wird, die Prüfungsfeststellungen kennen zu lernen (vgl. Reeger-Stoll, BAO, FN 5 zu § 151).

Bezüglich der im Ergänzungsschreiben vom 28.8.2003 eingewendeten Verletzung des Parteiengehörs gemäß §§ 114 ff BAO ist anzumerken, dass die Verletzung des Parteiengehörs generell keinen absoluten Verfahrensmangel darstellt. Verletzt die Abgabenbehörde erster Instanz das Recht auf Parteiengehör, so ist dies im Berufungsverfahren sanierbar (vgl. Ritz, Kommentar zur BAO, 3. Auflage, RZ 21 zu § 115, und die dort zitierte Judikatur). Darüber hinaus sei nach den Aussagen der steuerlichen Vertretung in der mündlichen Berufungsverhandlung eine Verletzung des Parteiengehörs nicht mehr gegeben.

Zur Ansicht der Berufungswerberin, der angefochtenen Bescheid enthalte keine ausreichende Begründung, wird darauf hingewiesen, dass Begründungsmängel im erstinstanzlichen Verfahren ebenfalls im Rechtsmittelverfahren saniert werden können; daher kann die Begründung einer Berufungsvorentscheidung einen erstinstanzlichen Begründungsmangel sanieren (vgl. Ritz, Kommentar zur BAO, 3. Auflage, Tz 16 zu § 93, und die dort zitierte Judikatur).

Die vom Geschäftsführer nicht unterschriebene und dem Anschein nach den Auslöser für eine emotionelle Entwicklung des Prüfungsverfahrens darstellende Niederschrift über die Tätigkeit als Geschäftsführer wird als Beweismittel für die Begründung des gegenständlichen Bescheides jedenfalls nicht herangezogen. Es erübrigt sich daher auf den Inhalt der Niederschrift des Prüfers mit dem Geschäftsführer einzugehen.

Zusammenfassend kann eine Verletzung von Verfahrensvorschriften, die ein rechtmäßiges Ergehen des angefochtenen Bescheides verhindert hätte, aus den oben dargestellten Gründen nicht nachvollzogen werden.

#### DB- und DZ-Pflicht der Geschäftsführerbezüge:

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

Gem. § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818, 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.

Gem. § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBI. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gem. § 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 § 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 den DZ abzuführen gründet sich auf § 57 Abs. 4 und 5 Handelskammergegesetz und ab 1999 auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergegesetz.

Wie der Verwaltungsgerichtshof seit den Erkenntnissen vom 18. September 1996, 96/15/0121, und vom 20. November 1996, 96/15/0094, in ständiger Rechtsprechung zu Recht erkennt, ist dem in § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 enthaltenen Tatbestandsmerkmal "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" das Verständnis beizulegen, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssen. Dabei ist allerdings das Vorliegen der auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlenden Weisungsgebundenheit anzunehmen. Sodann ist zu beurteilen, ob die Voraussetzungen der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit im Vordergrund stehen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. hiezu die im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, G 109/00, zitierte hg. Judikatur) stellt das steuerliche Dienstverhältnis auf die Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sowie das des Fehlens des Unternehmerwagnisses ab.

Der VwGH hat seine bisher vertretene Rechtsauffassung, wonach das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 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 und das Fehlen des Unternehmerwagnisses, weiters noch auf das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung abstellt, mit Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018,

---

dahingehend revidiert, 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 VwGH 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. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 21. Dezember 1999, 99/14/0255, vom 27. Jänner 2000, 98/15/0200, und vom 26. April 2000, 99/14/0339).

Bezüglich der Eingliederung der beiden gegenständlichen Gesellschafter-Geschäftsführer in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens der Berufungswerberin ist ausschlaggebend, dass laut Firmenbuch die hier in Rede stehenden Geschäftsführer die Gesellschaft seit 21.12.1994 selbstständig vertreten. Nach § 4 des für beide Geschäftsführer gleich lautenden Geschäftsführer-Vertrages vom Jänner 1996 obliegt den Geschäftsführern die Lenkung und Überwachung des Unternehmens im Ganzen in Abstimmung mit dem zweiten Geschäftsführer. Sie haben insbesondere für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft in bestmöglicher Weise zu Gunsten aller Gesellschafter Sorge zu tragen. Auf Grund der mehrjährigen Tätigkeit als Geschäftsführer für die Berufungswerberin und der laut Geschäftsführervertrag übernommenen Aufgaben ist die Eingliederung der Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin, vor allem durch die dadurch erkennbare auf Dauer angelegte nach außen hin in Erscheinung tretende Tätigkeit, mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft durch die Führung der Gesellschaft verwirklicht wird, als jedenfalls gegeben anzusehen.

Hinsichtlich der weiteren Argumentation wird auf das diesbezüglich ergangene Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, G 109/00, hingewiesen, wonach 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 Unterworfensein 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.

Das Kriterium des Fehlens eines Unternehmerrisikos und das Kriterium der laufenden Entlohnung treten auf Grund der eindeutigen Erkennbarkeit der Eingliederung des Geschäftsführers in den Organismus des Betriebes der Berufungswerberin in den Hintergrund und kommt ihnen keine entscheidende Bedeutung zu.

Im Ergebnis wird die Auffassung vertreten, dass die Beschäftigung der Geschäftsführer ungeachtet ihrer gleichzeitigen Eigenschaft als wesentlich beteiligter Gesellschafter mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufgewiesen hat. Die Gesellschafter-Geschäftsführer erzielten aus der Geschäftsführertätigkeit demnach Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, weshalb sie iSd Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG in der ab dem Jahr 1994 anzuwendenden Fassung Dienstnehmer waren. Dies löste die Pflicht aus, von den Bezügen der Geschäftsführer den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag abzuführen.

Es war daher wie aus dem Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 14. November 2006