



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Mag. Payr Helmut, Steuerberater, 1080 Wien, Albertgasse 6/14, vom 4. September 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 7. August 2009 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2004 bis 2008 entschieden:

Die Berufung betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2004 bis 2006 und 2008 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für das Jahr 2007 wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Zeitraum	Bemessungsgrundlage	DB	DZ
1.1. -31.12.2007	206.607,88	9.297,35	826,43

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Alleiniger Gesellschafter ist Herr Alleingesellschafter, welcher laut Firmenbuchauszug seit März 2002 auch der Geschäftsführer der Bw ist.

Im Zuge einer Lohnsteuerprüfung stellte die Finanzbehörde fest, dass die an den Geschäftsführer bezahlten Vergütungen samt einer Hinzurechnung für die private Nutzung des firmeneigenen Fahrzeuges in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag (DB) und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) einzubeziehen seien. Es ergingen in der Folge entsprechende Abgabenbescheide für die Jahre 2004 bis 2008.

Gegen diese Bescheide wurde Berufung eingebracht. Die Bw brachte darin vor:

Vorweg werde die Bemessungsgrundlage für den DB und den DZ für das Jahr 2007 beanstandet, da die Geschäftsführerentschädigung unrichtig angesetzt worden sei. Die Entschädigung betrage 57.265 Euro zuzüglich Privatnutzung des Kraftfahrzeuges des Geschäftsführers von 4.976 Euro, somit gesamt daher 62.241 Euro.

Darüber hinaus liege nach Ansicht der Bw ein steuerliches Dienstverhältnis gemäß [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) nicht vor. Die Stellung des Geschäftsführers zur GmbH müsse wirtschaftlich betrachtet werden. Alle Entscheidungen in Bezug auf die betriebliche Tätigkeit der Bw beruhten auf dem Willen des Alleingesellschafters. Insofern könne ein Dienstverhältnis nicht vorliegen. Ein 100 Prozent Gesellschafter-Geschäftsführer müsse wie ein Einzelunternehmer behandelt werden. Er sei absolut weisungsungebunden. Die organisatorische Eingliederung werde als Abhängigkeit von einem Auftraggeber definiert bzw. müsse eine laufende Einbindung in die betriebliche Tätigkeit des Auftraggebers gegeben sein. Es sei denkunmöglich, dass der einzige Gesellschafter sein eigener Auftraggeber sei. Die laufende Tätigkeit für die Bw könne kein Argument für die organisatorische Eingliederung in den Betrieb der Bw sein, da auch Einzelunternehmer laufend für ihr Unternehmen tätig seien und nicht als Dienstnehmer behandelt würden. Da der Erfolg der Bw überwiegend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und von der persönlichen Geschicklichkeit des Alleingesellschafter-Geschäftsführers abhänge, sei auch von einem Unternehmerrisiko auszugehen. Es werde daher beantragt, die Bescheide dahingehend abzuändern, dass der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ohne Einbeziehung der Vergütungen für den Geschäftsführer festgesetzt werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Herr Alleingesellschafter ist an der Bw zu 100 Prozent beteiligt. Er nimmt die Aufgaben der Geschäftsführung bei der Bw seit 2002 wahr.

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

Der Geschäftsführer erhielt im Streitzeitraum folgende Vergütungen für seine Tätigkeit:

	2004	2005	2006	2007	2008
Währung	€	€	€	€	€
Vergütung	63.700,00	55.860,00	75.101,70	57.265,00	68.200,00
Hinzurechnung Privatnutzung KFZ	3.167,00	3.367,00	4.672,00	4.976,00	4.920,04
Summe Hinzurechnung für DB und DZ	66.867,00	59.227,00	79.773,70	62.241,00	73.120,04

Dieser Sachverhalt gründet sich auf den Firmenbuchauszug sowie auf die Feststellungen im Rahmen der Lohnsteuerprüfung und dem glaubhaften Berufungsvorbringen (hinsichtlich der Beträge im Jahr 2007) samt dem beigebrachten Nachweis 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 [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. 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 2004 bis 2008 in [§ 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 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 - 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 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 Alleingesellschafter die Geschäftsführung seit 2002 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 ein Dienstverhältnis von Herrn Alleingesellschafter mit der Bw unmöglich sei, weil alle Entscheidungen der Bw durch den Alleingesellschafter getroffen würden. Die Bw übersieht dabei, dass der Betrieb, der durch die Entscheidungen und Leistungen des Alleingesellschafters und Geschäftsführers gelenkt wurde, der wirtschaftliche Organismus der Bw ist. Nachdem Herrn Alleingesellschafter seit vielen Jahren diesem Betrieb diente, muss gerade aus diesem Grund im Sinne eines funktionalen Verständnisses von einer Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Bw ausgegangen werden. Einer Behandlung als Einzelunternehmer steht die tatsächliche rechtliche und wirtschaftliche Gestaltung entgegen, 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.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage für das Jahr 2007 wurde dem Berufungsbegehren auf Grund des Nachweises betreffend der Höhe des hinzuzurechnenden Betrages entsprochen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 21. März 2012