



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der D. (vormals P.), vertreten durch H., vom 30. Dezember 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 25. November 2005 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungserberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung über die Kalenderjahre 2000 bis 2004 wurde ua. festgestellt, dass die an den wesentlich (100 %) beteiligten Geschäftsführer in den Kalenderjahren 2000 und 2001 bezahlten Barvergütungen (€ 26.162,22 für 2000 und € 34.882,96 für 2001) sowie der Sachbezug für die dem Geschäftsführer im Prüfungszeitraum zur Verfügung gestellte Wohnung (€ 4.452,81 pro Kalenderjahr) nicht in die Beitragsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen worden seien. Im Zuge der Schlussbesprechung am 9. November 2005 stellte die Berufungserberin einen Rückzahlungsantrag hinsichtlich der für die Jahre 2002 bis 2004 entrichteten Beträge an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag.

Auf Grund obiger Feststellungen wurde daraufhin mit den Abgabenbescheiden vom 25. November 2005 ua. der auf die Geschäftsführervergütungen entfallende Dienstgeberbeitrag (€ 1.377,68 für 2000, € 1.770,11 für 2001 und jeweils € 200,38 für 2002

bis 2004) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (€ 137,77 für 2000, € 169,15 für 2001, € 17,37 für 2002, und jeweils € 16,92 für 2003 und 2004) nachgefordert.

Dagegen wurde fristgerecht berufen und beantragt, die Nachverrechnung von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu stornieren sowie die für die Geschäftsführervergütungen für die Jahre 2002 bis 2004 bereits abgeführtten Beträge rückzuverrechnen. Dies im Wesentlichen mit der Begründung, der Geschäftsführer, Herr S., habe selbständige Einkünfte aus Gutachtentätigkeit und sonstigen Beratungen auf dem Gebiet des Bauwesens. Seine Einkünfte aus dem Unternehmen würden nur einen Teil seines Einkommens betragen.

Er sei mit 100 % an der Berufungswerberin beteiligt und hafte persönlich für die Bankverbindlichkeiten der Gesellschaft. Er habe zum Teil bei schlechter Geschäftslage keine Vergütungen erhalten und trage damit unmittelbar wirtschaftliches Risiko.

Der Geschäftsführer wohne gemeinsam mit seiner Familie in A. und werde auch beim Finanzamt A. veranlagt. Da unter diesen Umständen eine Führung des Unternehmens nicht möglich sei, sei 1999 Herr M. in die Gesellschaft als Dienstnehmer eingetreten. Dieser habe die Position eines Prokuristen und sei für den Geschäftsbetrieb zuständig. Der Geschäftsführer sei damit in den laufenden Betriebsablauf bzw. überhaupt in die Betriebsorganisation nicht eingebunden. Das Jahresgehalt des Geschäftsführers betrage daher auch nur 23 % vom Jahresgehalt des Prokuristen.

Herr S. habe damit keinerlei Dienstnehmereigenschaften (wirtschaftliches Risiko, keine Weisungsgebundenheit, keine Abhängigkeit vom Unternehmen, keine Eingliederung in die betriebliche Organisation).

Die Bestimmung des § 22 Z 2 EStG so auszulegen, dass darunter alle wesentlich beteiligten Personen fallen, sei nicht richtig, weil in diesem Fall die einschränkenden Kriterien des § 22 Z 2 EStG ignoriert würden. Hätte der Gesetzgeber alle wesentlich Beteiligten dem DB bzw. DZ unterwerfen wollen, hätte er dies in § 22 Z 2 EStG wohl entsprechend geregelt.

Auch der Magistrat der Landeshauptstadt Linz habe im Rahmen eines Rechtsmittelverfahrens betreffend Kommunalsteuer festgestellt, dass beim Geschäftsführer keine Dienstnehmereigenschaft im Sinne der angeführten Bestimmung gegeben sei (der betreffende Bescheid sei anlässlich der Prüfung überreicht worden).

Das Finanzamt wies das Rechtsmittel mit Berufungsvorentscheidung vom 14. Juni 2006 als unbegründet ab. In der Begründung stellte die Behörde die einschlägige Rechtslage und Rechtsprechung dar. In die DB-Beitragsgrundlage seien ohnehin nur jene Vergütungen einbezogen worden, die der Geschäftsführer der Firma für diese Tätigkeit erhalten habe. Soweit Herr S. selbständige Einkünfte aus einer Gutachtentätigkeit oder sonstigen Beratertätigkeit erzielt habe, seien diese nicht in die DB-Beitragsgrundlage miteinbezogen

worden. In diesem Zusammenhang werde auch auf dessen Einkommenssteuererklärungen der Jahre 2000 bis 2004 verwiesen.

In dem fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag, wodurch das Rechtsmittel wiederum als unerledigt gilt, führte die Einschreiterin über das Berufungsvorbringen hinausgehend ergänzend aus, dass die in der Berufungsvorentscheidung angeführte Gutachtertätigkeit im eigenen Namen, für eigene Rechnung und vom Standort A. aus ausgeführt worden und in keinerlei Zusammenhang mit der Berufungswerberin gestanden sei. Auch dies sei ein zusätzliches Indiz dafür, dass eine Eingliederung in den betrieblichen Organismus nicht gegeben sei.

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

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

Nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 in der seit 1. Jänner 1994 geltenden Fassung sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Abs. 3 des § 41 FLAG bestimmt, dass der Beitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen ist. Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 fallen unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger 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) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung von Beschwerden, die sich gegen die Einbeziehung der Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG in den Dienstgeberbeitrag nach dem FLAG richteten, abgelehnt (vgl. VfGH 9.6.1998, B 286/98 und vom 24.6.1998, B 998/98 und B 999/98) und weiters auch die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes mit den Erkenntnissen vom 1.3.2001, G 109/00 und vom 7.3.2001, G 110/00 abgewiesen.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, 109/00, wird unter Zitierung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit

Indizien für ein Dienstverhältnis seien, im Fall 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 zur Bestimmung des durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten Typusbegriffes des steuerlichen Dienstverhältnisses verlieren, gehören vor allem folgende: fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Arbeits- und Urlaubsregelung, Abfertigung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz, sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (vgl. dazu insbesondere VwGH 23.4.2001, 2001/14/0052, 2001/14/0054, vom 10.5.2001, 2001/15/0061 und vom 17.10.2001, 2001/13/0197).

Die rechtlichen Voraussetzungen der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, klargestellt. Nach den Entscheidungsgründen des genannten Erkenntnisses kommt bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zu, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den 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. Wie der Verwaltungsgerichtshof in dem angeführten Erkenntnis unter Hinweis auf seine Vorjudikatur weiter ausgeführt hat, wird von einer Eingliederung jedoch in aller Regel auszugehen sein, weil dieses Merkmal bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird. Unerheblich ist dabei, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist (VwGH 15.12.2004, 2003/13/0067).

Im vorliegenden Fall hat der Gesellschafter-Geschäftsführer laut Firmenbuch die Berufungswerberin von 1978 bis 2006 selbständig vertreten. An dessen Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin besteht daher nach Maßgabe des im genannten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. November 2004 und vieler Folgeerkenntnisse dargelegten Verständnisses von diesem Kriterium sachbezogen kein Zweifel. Auch eine größere Entfernung des Wohnsitzes oder des Ortes einer weiteren Betätigung des Geschäftsführers vom Sitz der Gesellschaft hat der Verwaltungsgerichtshof der

Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft als nicht hinderlich beurteilt.

Ist, wie im vorliegenden Fall, das primär zu prüfende Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin gegeben, kommt es nach den Ausführungen des verstärkten Senates und der weiteren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf die von der Rechtsmittelwerberin vorgetragenen Argumente, insbesondere hinsichtlich des Unternehmerrisikos nicht mehr an (vgl. auch VwGH 23.11.2004, 2004/15/0068; 23.9.2005, 2005/15/0110; 15.11.2005, 2001/14/0118; 26.1.2006, 2005/15/0152 und vom 29.3.2006, 2001/14/0182). Ob die zur Erhebung der Kommunalsteuer berufene Abgabenbehörde die Kommunalsteuerpflicht der Geschäftsführerbezüge als nicht gegeben angenommen hat, ist mangels Bindungswirkung nicht von Relevanz (VwGH 12.9.2001, 2001/13/0101; 9.2.2005, 2001/13/0199).

Zusammengefasst weist somit die Tätigkeit des wesentlich beteiligten Geschäftsführers - unter Außerachtlassung der Weisungsgebundenheit - im Prüfungszeitraum die Merkmale eines Dienstverhältnisses auf, sodass die von der Gesellschaft bezogenen Vergütungen des Geschäftsführers als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind. Daraus ergibt sich, dass auch eine Rückverrechnung des für die Jahre 2002 bis 2004 bereits abgeführten Dienstgeberbeitrags und Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag nicht in Betracht kommt.

Aus den angeführten Gründen war daher die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 18. Dezember 2006