



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Berufungswerberin, Ort, Straße, vertreten durch Dr. Alfons Klaunzer, Rechtsanwalt, 6020 Innsbruck, Anichstraße 6, vom 25. Februar 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 6. Februar 2008 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zu diesem Beitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2004 bis 31. Dezember 2006 entschieden:

Den Berufungen gegen die Bescheide betreffend die Kalenderjahre 2004 und 2005 wird teilweise Folge gegeben.

Die Berufung hinsichtlich der Bescheide betreffend das Kalenderjahr 2006 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt/blättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

## Entscheidungsgründe

Als Ergebnis einer Außenprüfung schrieb das Finanzamt der (späteren) Berufungswerberin mit Bescheiden vom 6. Februar 2008 für die Jahre 2004 bis 2006 diverse Beträge an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zu diesem Beitrag vor. Begründung für diese Vorschreibung war, dass Geschäftsführerbezüge inklusive KFZ-Sachbezüge „nachversteuert“ worden wären.

Mit rechtzeitig eingebrachten Berufungen wendete die anwaltlich vertretene Berufungswerberin ein, dass die in Rede stehenden Bescheide alleine auf Grund eines Verfahrensfehlers als mangelhaft aufzuheben wären. Der Verfahrensfehler läge darin, dass es die Behörde unterlassen habe, die Außenprüfung eine Woche vor deren Beginn anzukündigen und nach Beendigung der Außenprüfung über deren Ergebnis eine Besprechung abzuhalten, zu der auch die Abgabepflichtige (vertreten durch den Geschäftsführer) beizuziehen gewesen wäre.

Zudem hätte die Behörde bei richtiger rechtlicher Würdigung der eingesehenen Unterlagen feststellen müssen, dass – entsprechend der Kontenbezeichnung in der Buchhaltung – die dort gebuchten Beträge keine Geschäftsführerbezüge des [NameGF] seien, sondern auf Werkvertragsbasis der Berufungswerberin gegenüber erbrachte Leistungen des Einzelunternehmers [NameGF]. Dieser verfüge über eine eigene Gewerbeberechtigung und wäre bereits selbstständig tätig gewesen, bevor die Gesellschaft gegründet worden sei. Zudem sei er auch weder Alleingesellschafter noch Mehrheitsgesellschafter.

Die Leistungen des Einzelunternehmers [NameGF], die mit einzelnen Honorarnoten der Berufungswerberin gegenüber abgerechnet worden wären, ließen sich den einzelnen Geschäftsfällen der Berufungswerberin zuordnen.

Auch wenn in den gelegten Honorarnoten die erbrachten Leistungen nicht näher bezeichnet wären, so ließen sich auch aus der Rechnungslegung diese Honorarnoten spezifischen Leistungen zuordnen, die der Einzelunternehmer [NameGF] im Auftrag der Berufungswerberin für deren Kunden erbracht hat. Es lägen somit keine Geschäftsführerbezüge vor.

Zudem habe die Behörde der Nachversteuerung auch einen Kfz-Sachbezug zu Grunde gelegt. Im Jahr 2004 und bis Herbst 2005 wäre ein im Eigentum des Einzelunternehmers [NameGF] stehendes Kraftfahrzeug verwendet worden. Bei richtiger rechtlicher Würdigung hätte die Behörde erkennen müssen, dass die Berufungswerberin dem Werkvertragsnehmer [NameGF] nur konkrete Aufwendungen ersetzt hat, die jenem im Zusammenhang mit der Leistungserbringung für die Berufungswerberin entstanden seien.

Erst im Herbst 2005 habe die Berufungswerberin ein eigenes Leasingfahrzeug angeschafft. Dieses Firmenfahrzeug wäre dem Werkvertragsnehmer [NameGF] von der Berufungswerberin

lediglich für die auftragsbezogene Leistungserbringung für die Berufungswerberin zur Verfügung gestellt und in der Folge den Auftraggebern der Berufungswerberin weiterverrechnet worden.

Letztlich wären die Beträge, welche die Behörde in den Jahren 2005 und 2006 als Kfz-Kosten angenommen habe, nicht nachvollziehbar.

Mit Vorhalt vom 2. Feber 2008 wurde die Berufungswerberin ersucht, eine Kopie des Gesellschaftsvertrages und des Geschäftsführervertrages nachzureichen. Weiters wurde um Vorlage der Konten „Kfz-Kosten“ und „Fremdleistungen“, die Zuordnung der (vom Geschäftsführer als Einzelunternehmer gelegten) Honorarnoten zu spezifischen Leistungen, um Beschreibung der durch den Geschäftsführer konkret ausgeübten Tätigkeiten und um Bekanntgabe, wie die Berufungswerberin ihre Einnahmen erwirtschaftet, gebeten.

In Beantwortung des Vorhaltes legte die Berufungswerberin die angeforderten Konten vor und führte aus, dass den vom Geschäftsführer gestellten Rechnungen projektbezogene Werkleistungen zu Grunde liegen, die die Berufungswerberin an ihre Kunden weiterverrechnet hat.

[NameGF] erbringe als Einzelunternehmer im Rahmen seiner Gewerbeberechtigung spezifische Einzelleistungen aus den Bereichen [Bereiche]; er erbringe jedoch „praktisch keine“ [Bereich], die aber ebenfalls zum Angebotsspektrum der Berufungswerberin gehören würden.

[NameGF] sei als Geschäftsführer in der Kundenakquisition tätig und für den gesamten Verwaltungsablauf verantwortlich. Dienstnehmer habe die Berufungswerberin keine. Die Berufungswerberin sei in den Geschäftsfeldern [Geschäftsfelder1], [Geschäftsfelder2], [Geschäftsfelder3] tätig. Darüber hinaus werde sie als Subunternehmer für andere Firmen, insbesondere für [Agenturen], tätig.

Da die Berufungswerberin über keine Arbeitnehmer verfüge, würden die Leistungen extern zugekauft.

Über die im Gesellschaftsvertrag festgelegte gesellschaftsrechtliche Stellung des Geschäftsführers hinaus sei kein Arbeitsvertrag zwischen dem Geschäftsführer und der Berufungswerberin abgeschlossen worden.

Mit einer weiteren Eingabe wurden die Rechnungen in Kopie vorgelegt, die der Geschäftsführer als Einzelunternehmer an die Berufungswerberin gestellt hat.

Das Finanzamt ersuchte die Berufungswerberin in einem weiteren Vorhalt um weitere Auskünfte. Demnach hätte – wie die Berufungswerberin mitteilte - der Geschäftsführer ab September 2005 über kein in seinem Eigentum stehendes Auto verfügt. Dieser benütze und benützte „grundsätzlich“ öffentliche Verkehrsmittel und habe dafür privat durchgehend

---

Zeitkarten, im Regelfall Halbjahrskarten, gekauft; zudem stünden ihm Fahrzeuge aus dem Familienkreis zur Verfügung.

Die Fahrten mit dem firmeneigenen Leasingfahrzeug, deren Ausgangs- und Zielorte sowie die gefahrenen Kilometer würden sich aus den Aufträgen und den Honorarnoten des [NameGF] an die Berufungswerberin, bzw. in weiterer Folge aus den Honorarnoten der Berufungswerberin an ihre Kunden ergeben. Fahrtenbuch wäre keines geführt worden.

Mit Berufungvorentscheidung vom 21. Mai 2008 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Das Finanzamt führte vorerst aus, dass eine Verletzung von Verfahrensvorschriften, die ein rechtmäßiges Ergehen der angefochtenen Bescheide verhindert hätten, nicht vorliege.

In der Folge wurde auf die einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen zum Dienstgeberbeitrag und zum Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sowie auf die diesbezügliche Rechtsprechung der Höchstgerichte verwiesen.

Der Unternehmensgegenstand des Betriebes der Berufungswerberin sei die Erbringung und Vermittlung von [Leistung]. Die Berufungswerberin habe nach den amtlich aufliegenden Lohnzetteln in den Jahren 2005 und 2006 einen Gesellschafter (Beteiligung unter 25%) geringfügig als Dienstnehmer beschäftigt. Die in der Bilanz ausgewiesenen Fremdlöhne wären überwiegend dem Geschäftsführer zugeflossen. Die Tätigkeit des Geschäftsführers wäre somit ursächlich für die erwirtschafteten Umsätze.

Die Rechnungen des Geschäftsführers an die Berufungswerberin enthielten als Art der Leistung lediglich „Arbeitsleistungen“ für einen bestimmten Zeitraum in Form eines Pauschalbetrages. Die Tätigkeit des Geschäftsführers wäre nicht auf die Abwicklung eines konkreten (überschaubaren) Projektes abgestellt gewesen.

Der Geschäftsführer wäre in den Betrieb der Berufungswerberin organisatorisch eingegliedert gewesen und hätte „Einkünfte nach [§ 22 Z 2 EStG 1988](#)“ bezogen.

Zum Thema „Kfz-Sachbezug“ führte das Finanzamt aus, dass die betriebliche Nutzung eines Kraftfahrzeugs durch entsprechende Aufzeichnungen nachzuweisen sei. Eine einwandfreie, jeden Zweifel ausschließende Zuordnung gefahrener Kilometer (beruflich, privat) könne aus den Aufträgen und den Honorarnoten nicht erfolgen. In den Rechnungen würden nur pauschale Fahrtkosten für bestimmte Zeiträume angesetzt; eine Berechnung auf Grund von Kilometern wäre nicht erkennbar. Es sei weder die Höhe der jährlichen Gesamtkilometerleistung bekannt, noch die Anzahl der Fahrten, die zu den Kunden führten. Auch gehe daraus nicht hervor, wo die entsprechenden Arbeiten geleistet worden sind. Die Annahme einer privaten Nutzung wäre auch mit der Argumentation der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel nicht zu entkräften. Da eine Berechnung der privaten Nutzung mangels Anhaltspunkten nicht möglich sei, würde behelfsmäßig ab September 2005 der

---

Sachbezugswert als Schätzungsgrundlage herangezogen. Die davor von der Berufungswerberin ausbezahlten pauschalen Fahrtkosten samt Parkgebühren und Treibstoffkosten wären ebenfalls in die Bemessungsgrundlagen einzubeziehen.

Daraufhin beantragte die Berufungswerberin durch ihren anwaltlichen Vertreter die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Weitere Vorbringen wurden nicht erstattet.

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

#### **1. Sachverhalt:**

An Sachverhalt ergibt sich aus dem bisher abgeführten Verwaltungsverfahren, dass die Berufungswerberin, eine Kapitalgesellschaft in Form einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, mit Gesellschaftsvertrag vom [Datum1] gegründet und am [Datum2] im Firmenbuch eingetragen wurde. Als Geschäftszweig ist im Firmenbuch „Erbringung und Vermittlung von [Leistung]“ angemerkt. Gewerberechtlich liegen Berechtigungen für „[Dienstleistung]“ und „[Gewerbe]“ vor.

[NameGF] ist sowohl als handelsrechtlicher als auch als gewerberechtlicher Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen. Bei der Gründung der Gesellschaft hielt er knapp unter 25% der Anteile am Stammkapital. Diese Beteiligung wurde einige Monate später auf knapp unter 34% erhöht, gleichzeitig wurde er handelsrechtlicher Alleingeschäftsführer. Diese letztgenannten Gesellschaftsverhältnisse bestanden während des gesamten Prüfungszeitraumes. Die Geschäftsführerstellung ergibt sich aus dem Gesellschaftsvertrag. Ein gesonderter Geschäftsführervertrag wurde nicht abgeschlossen.

In den prüfungsgegenständlichen Jahren war [NameGF] als alleiniger Geschäftsführer nach den Angaben in den Eingaben der Berufungswerberin in der Kundenakquisition tätig und für den gesamten Verwaltungsablauf zuständig. Dafür sind – nach den Angaben der Berufungswerberin - keine Entgelte bezahlt worden.

Darüber hinaus erbrachte der Geschäftsführer gegenüber der Berufungswerberin Leistungen, über welche von ihm Rechnungen als Einzelunternehmer gelegt wurden. Mit diesen Rechnungen wurden „Arbeitsleistungen“ oder „Fahrtkosten“ in pauschaler Form für bestimmte Zeiträume fakturiert. Die vom Geschäftsführer erbrachten Leistungen wurden – wiederum den Ausführungen der Berufungswerberin folgend - als Leistungen der Berufungswerberin an die diversen Kunden verrechnet. Der Geschäftsführer war somit im gesamten Prüfungszeitraum auch im operativen Bereich der Gesellschaft für diese tätig. Die für diese Tätigkeit bezahlten Entgelte wurden vom Finanzamt in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und

den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen, wogegen sich die Berufungswerberin wendet.

## **2. verfahrensrechtliche Einwendungen:**

Zu den verfahrensrechtlichen Einwendungen wird auf die Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung verwiesen, welchen sich der Unabhängige Finanzsenat anschließt. Die von der Berufungswerberin vorgebrachten Argumente geben keinen Anlass für eine Aufhebung der angefochtenen Bescheide.

## **3. Vorliegen von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988:**

Nach [§ 41 Abs 1 FLAG 1967](#) haben alle Dienstgeber den Dienstgeberbeitrag zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Dienstnehmer in diesem Sinne sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des [§ 47 Abs 2 EStG 1988](#) stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd [§ 22 Z 2 EStG 1988](#).

Die Verpflichtung der Berufungswerberin zur Leistung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag dem Grunde nach beruht auf den Bestimmungen des Wirtschaftskammergesetzes 1998.

[§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) normiert als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit ua 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% beträgt.

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass [NameGF] im Prüfungszeitraum zu mehr als 25% am Stammkapital der Berufungswerberin beteiligt war. Strittig ist, ob die von [NameGF] als Einzelunternehmer der Berufungswerberin verrechneten Entgelte der Dienstgeberbeitrags- und Zuschlagspflicht unterliegen.

Dazu ist vorweg festzuhalten, dass dem Wortlaut des [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) in keiner Weise zu entnehmen ist, dass Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit nur in Bezug auf Geschäftsführerentgelte vorliegen würden. Vielmehr sind von dieser Gesetzesbestimmung – bereits nach dem unzweideutigen Wortlaut – sämtliche von einer Kapitalgesellschaft an einen wesentlich Beteiligten ausbezahlten Gehälter und Vergütungen umfasst, wenn diese für eine sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung bezahlt werden.

Zur Definition des Begriffes „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ hat der Verwaltungsgerichtshof in nunmehr ständiger Rechtsprechung die Auffassung vertreten, dass das Einkommensteuergesetz ein Dienstverhältnis mit den zwei Merkmalen der

„Organisatorischen Eingliederung“ und der „Weisungsgebundenheit“ definiert. Nur in Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständigen und einer nichtselbständigen ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist auf weitere Abgrenzungskriterien, wie insbesondere das Fehlen eines Unternehmerrisikos, Bedacht zu nehmen (vgl etwa das Erkenntnis eines verstärkten Senates VwGH 10.11.2004, [2003/13/0018](#), und VwGH 22.3.2010, [2009/15/0200](#)).

Im Erkenntnis des verstärkten Senates VwGH 10.11.2004, [2003/13/0018](#), hat der Gerichtshof weiter klar ausgeführt, dass, wenn das in [§ 47 Abs 2 EStG 1988](#) normierte Tatbestandselement der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck "sonst" in [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) beseitigt werde, sich der Ausdruck "alle" in derselben - auf die gesetzliche Definition des steuerlichen Dienstverhältnisses in [§ 47 Abs 2 EStG 1988](#) verweisenden - Vorschrift (primär) nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers beziehen könne. Dies gilt auch für Gesellschafter, deren Beteiligung ein Ausmaß von 50% am Stammkapital nicht erreicht (vgl VwGH 26.7.2007, [2007/15/0095](#), oder VwGH 27.2.2008, [2006/13/0113](#)).

Im Erkenntnis VwGH 26.11.2003, [2001/13/0219](#), hat – wie bereits oben unter Bezugnahme auf den Gesetzestext festgehalten – der Gerichtshof zum Ausdruck gebracht, dass der Umstand, dass der im (damaligen) Beschwerdefall betroffene Alleingesellschafter nicht nur Aufgaben der (handelsrechtlichen) Geschäftsführung wahrgenommen, sondern auch Tätigkeiten im operativen Bereich der GmbH ausgeübt hat, die "fachlich einer Tätigkeit eines Wirtschaftsprüfers entsprechen", einer Übernahme der in der Judikatur erarbeiteten Grundsätze, unter welchen von der Erzielung von Einkünften nach [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) ausgegangen werden kann, nicht entgegensteht, weil die Bestimmung des [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten nicht abstellt. In seinem Erkenntnis VwGH 23.5.2007, [2004/13/0073](#), hat der Gerichtshof klar gestellt, dass es einer Beurteilung der Einkünfte als solche nach [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) nicht entgegensteht, wenn die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft erbracht werden, sonst eine andere Qualifikation der daraus erzielten Einkünfte, etwa solcher nach [§ 22 Z 1 EStG 1988](#) geböte (vgl ebenso VwGH 19.3.2008, [2008/15/0083](#)).

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Berufungswerberin als Kapitalgesellschaft Leistungen am Markt anbietet und sich zur Erfüllung der erteilten Aufträge natürlicher Personen bedienen muss. Dass es sich bei den angebotenen Leistungen nicht etwa um die reine Vermittlung von fachkundigen Personen handelt, ergibt sich klar aus den gegenüber den Kunden gelegten Rechnungen, welche regelmäßig konkrete Arbeitsleistungen zum Inhalt haben. Für die Erbringung dieser Leistungen bediente sich die Berufungswerberin (beinahe)

ausschließlich ihres Geschäftsführers. Dieser erfüllte somit einerseits kontinuierlich über einen längeren Zeitraum andauernd die Aufgaben der Geschäftsführung und war nach dem Vorbringen der Berufungswerberin für die Kundenaquisition und den gesamten Verwaltungsablauf zuständig, andererseits erbrachte er die von ihm als Geschäftsführer der Berufungswerberin am Markt angebotenen und übernommenen Leistungen im Auftrag und auf Rechnung der Berufungswerberin. Damit ist offenkundig, dass er in den Organismus des Betriebes der Berufungswerberin eingegliedert war. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft wird nämlich durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird. Unerheblich dabei ist, ob der Gesellschafter(-Geschäftsführer) im operativen Bereich der Gesellschaft oder (ausschließlich) im Bereich der Geschäftsführung tätig ist (vgl nochmals VwGH 10.11.2004, [2003/13/0018](#)).

Wenn die Berufungswerberin nun versucht, die über gesonderte Rechnungen vom Geschäftsführer „als Einzelunternehmer“ vereinnahmten Entgelte als Werkhonorare darzustellen, die nicht unter den Einkünftetatbestand des [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) zu subsumieren wären, ist dem einerseits das oben Gesagte entgegenzustellen. Die am Markt angebotenen Dienstleistungen des Unternehmens der Berufungswerberin stellen sich nämlich regelmäßig als einzelne Dienstleistungen gegenüber den Kunden dar; zur Erfüllung der übernommenen Verpflichtungen benötigt die Berufungswerberin aber (zumindest) eine natürliche Person. Diese Person war, neben einem ab April 2005 geringfügig beschäftigten weiteren Gesellschafter, der Geschäftsführer, der neben seinen – wie die Berufungswerberin ausführt – als Geschäftsführer übernommenen Verpflichtungen auch (von wenigen Ausnahmen in Bezug auf offenbar spezielle [Arbeits-]-Anforderungen abgesehen) weitaus überwiegend den operativen Bereich der Berufungswerberin durch Einbringung seiner Arbeitskraft abdeckte. Die neben den Zahlungen an den Geschäftsführer als weitere Fremdleistungszahlungen verbuchten Entgelte bewegten sich deshalb auch in einem äußerst geringen Ausmaß (siehe dazu die Berechnung des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung).

Andererseits wurde ebenfalls bereits in der Berufungsvorentscheidung seitens des Finanzamtes klar darauf hingewiesen, dass die Rechnungen des Geschäftsführers in keinem konkret erkennbaren Bezug zu einzelnen der Berufungswerberin erteilten Aufträgen stehen. Auch durch die von der Berufungswerberin vorgelegten Aufstellungen lässt sich ein solcher Zusammenhang nicht ableiten. Nicht nur, dass generell in den Rechnungen des Geschäftsführers lediglich Pauschalien für (nicht näher bezeichnete) Arbeitsleistungen bzw. Fahrtspesen aufscheinen, wurde in der Aufstellung des Jahres 2004 (Beilage 14 der Berufungswerberin) beispielsweise

- eine Rechnung des Geschäftsführers vom 19. Feber 2004 über Arbeitsleistungen im Zeitraum 2. bis 5. Feber 2004 mit einer Rechnung der Berufungswerberin vom 21. Jänner 2004 in Zusammenhang gebracht, obwohl dieser Rechnung eine Arbeitsleistung im Zeitraum von 1. bis 20. Jänner 2004 zu Grunde liegt, oder
- eine Rechnung des Geschäftsführers vom 28. April 2004 über Arbeitsleistungen im Zeitraum 7. bis 17. April 2004 mit einer Rechnung der Berufungswerberin vom 12. Mai 2004 in Zusammenhang gebracht, obwohl mit dieser Rechnung vom Kunden ein (zukünftig zu konsumierendes) Zeitguthaben erworben wurde.

Selbst wenn es für die grundsätzliche Beurteilung des vorliegenden Falles nicht von ausschlaggebender Bedeutung ist, steht nach dem Akteninhalt fest, dass die vom Geschäftsführer der Berufungswerberin aus seinem Einzelunternehmen erklärten Betriebseinnahmen nahezu ausschließlich aus den gegenüber der Berufungswerberin verrechneten Arbeitsleistungen und Fahrtkosten resultieren und somit eine nachhaltige selbständige Tätigkeit am Markt als Einzelunternehmer nicht feststellbar ist, sondern der „Einzelunternehmer“ [NameGF] nur über einen nennenswerten Vertragspartner, nämlich die Berufungswerberin, verfügte.

Zusammengefasst steht somit fest, dass die vom Geschäftsführer der Berufungswerberin vereinnahmten, von der Berufungswerberin an ihn bezahlten Entgelte als Einkünfte nach [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) zu qualifizieren sind und in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und die Bemessungsgrundlage für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

#### **4. Beitrags- bzw Bemessungsgrundlage:**

Gemäß [§ 41 Abs 3 FLAG 1967](#) ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß [§ 25 Abs 1 Z 1 lit a und b EStG 1988](#) und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des [§ 22 Z 2 EStG 1988](#).

[§ 122 Abs 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998](#) bestimmt als Bemessungsgrundlage für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag die sich aus [§ 41 FLAG 1967](#) ergebenden Beitragsgrundlage.

In die Beitrags- bzw. Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag bzw. den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sind alle Gehälter und sonstigen Vergütungen einzubeziehen, die im Rahmen der sonstigen selbständigen Tätigkeit vereinnahmt werden. Darunter fallen –

mangels Anwendbarkeit des [§ 26 EStG 1988](#) - auch Reisekostenersätze, Vergütungen für im Rahmen der Tätigkeit anfallende Aufwendungen und sonstige Leistungen des Dienstgebers nach [§ 41 FLAG 1967](#). Der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sind daher von den „Bruttobezügen“ zu berechnen (vgl UFS 28.6.2007, RV/0505-I/05, UFS 27.10.2008, RV/0702-K/07). Es kann nämlich keinen Unterschied machen, ob in einer Rechnung, die ein Bezieher sonstiger selbständiger Einkünfte ausstellt, das Entgelt für die erbrachte Leistung in einem (vereinbarten) Pauschalbetrag ausgewiesen, oder ob dieses Entgelt in verschiedene Teilbeträge (für die eigentliche Arbeitsleistung, Reisekosten, sonstige in die Kalkulation einfließende Aufwendungen) aufgespaltet wird. Im Ergebnis bildet jeweils das geleistete Entgelt gesamthaft das Gehalt und die sonstige Vergütung iSd [§ 41 Abs 3 FLAG 1967](#).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausführt (vgl zB VwGH 13.4.2005, [2003/13/0014](#)) wird der wesentlich beteiligte Gesellschafter(-Geschäftsführer) zwar mit seinen Einkünften im Sinne des [§ 22 Z 2 EStG 1988](#) nach [§ 41 Abs 2 FLAG 1967](#) für Zwecke der Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages (samt Zuschlag) dem Kreis der "Dienstnehmer" zugeordnet, dies ändert aber nichts daran, dass er aus einkommensteuerrechtlicher Sicht nicht als Arbeitnehmer nach [§ 47 Abs 1 EStG 1988](#) (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) anzusehen ist. Aus diesem Grund kann – wie bereits oben unter Hinweis auf die Judikatur des UFS ausgeführt - [§ 26 EStG 1988](#) für wesentlich Beteiligte nicht zur Anwendung kommen und sind Reisekostenersätze in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen. Gleiches gilt nun grundsätzlich auch für Sachbezüge und ist hinsichtlich dieser ebenfalls nicht zwischen privater und betrieblicher Nutzung durch den wesentlich Beteiligten zu unterscheiden. Die Bestimmung des [§ 26 EStG 1988](#) und auch die Regelung über die Bewertung von Sachbezügen für nichtselbständig Tätige unterstellen nämlich im Wesentlichen, dass einem Arbeitnehmer im Rahmen der seiner Tätigkeit immanenten Fremdbestimmtheit bestimmte Aufwendungen, welche ihn – obwohl ausschließlich im Interesse des Arbeitgebers stehend - treffen würden, nicht steuerbar ersetzt werden können (vgl idS hinsichtlich der Zurverfügungstellung eines arbeitgebereigenen PKW's VwGH 20.12.1994, [94/14/0131](#)); eine dem [§ 26 EStG 1988](#) gleichartige Regelung für selbständig Tätige enthält das Einkommensteuergesetz nicht und kommt bei selbständig Tätigen auch das Argument der vollständigen Fremdbestimmtheit nicht zum Tragen. Aus diesem Grund wäre es, vorausgesetzt ein firmeneigenes Fahrzeug wird ausschließlich dem Gesellschafter zur Verfügung gestellt, durchaus denkbar, die gesamten einschlägigen Kosten als Sachbezug anzusetzen.

Dies vorausgeschickt ergibt sich für den vorliegenden Fall:

---

Unstrittig wurden in den Monaten April 2005 bis Dezember 2006 Bezüge an einen geringfügig beschäftigten Arbeitnehmer ausbezahlt. Über diese Bezüge wurden Lohnzettel durch die Berufungswerberin übermittelt und kann somit nicht strittig sein, dass diese als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in die Beitrags- bzw. Bemessungsgrundlagen einzubeziehen sind.

Die an [NameGF] tatsächlich ausbezahlteten Gehälter und sonstigen Vergütungen ergeben sich aus den im Zuge des Verwaltungsverfahrens vorgelegten Konten (Beilagen 6 bis 10) und den ebenfalls vorgelegten korrespondierenden Rechnungskopien (Beilagen 20 bis 22). Im Zuge dieser Entscheidung wurden die Zuflüsse entsprechend dem Rechnungsdatum bzw dem Belegdatum (Parkgebühren, Treibstoffrechnungen) festgestellt (in analoger Anwendung der Aussagen im Erkenntnis VwGH 29.7.1997, [95/14/0014](#)), da es letztlich im vorliegenden Fall dem einzigen Geschäftsführer obliegt, die tatsächliche Auszahlung zu veranlassen und Liquiditätsprobleme der Berufungswerberin nicht ersichtlich sind.

Hinsichtlich des Sachbezuges PKW für Zeiträume ab der Anschaffung des Leasingfahrzeuges hat das Finanzamt die Schätzung der tatsächlichen Kosten in Höhe des Sachbezugsansatzes ausführlich begründet. Trotz ausdrücklichen Hinweises auf die fehlenden Fahrtaufzeichnungen, die behördliche Unkenntnis über die jeweiligen Kilometerstände, die unbestrittene Nutzung im Rahmen der Erfüllung der übernommenen Aufgaben und die tatsächlich (auch) erfolgte Privatnutzung wurden im Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz weder zusätzliche Beweismittel angeboten noch den Ausführungen des Finanzamtes substantiell entgegengetreten. Ein Vergleich mit den der Berufungswerberin tatsächlich entstandenen Kosten für dieses Kraftfahrzeug (Beilagen 10 bis 13) zeigt, dass mit dem Ansatz des Sachbezugswertes für den Zeitraum ab der Anschaffung bis Ende Dezember 2005 ca 45,5%, für das Jahr 2006 ca 55,6% dieser Kosten in die Beitrags- bzw. Bemessungsgrundlage einbezogen wurden.

Aus verwaltungsökonomischen Gründen (bei Ansatz sämtlicher Kosten würde sich die Abgabennachforderung auf Grund der in einigen Monaten anzuwendenden „Kleinbetrieberegelung“ des [§ 41 Abs 4 FLAG 1967](#) nur geringfügig erhöhen, was unter Bedachtnahme auf die Kosten eines zusätzlichen Ermittlungsverfahrens vernachlässigbar ist) wird in dieser Entscheidung weiterhin der vom Finanzamt in der Berufungvorentscheidung geschätzte Ansatz beibehalten.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 19. April 2011