



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HRätin Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Mitglieder Hofrätin Dr. Elfriede Murtinger, Dipl. Ing. Wolfgang Weichselbraun und Mag. Robert Steier über die Berufung der Bw, vertreten durch Merkur Treuhand Wirtschaftsprüfung- & SteuerberatungsgmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1130 Wien, St. Veitgasse 50, vom 28. Dezember 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 22. November 2007 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2002 bis 2006 nach der am 26. April 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Alleiniger Gesellschafter ist Herr Alleingesellschafter, welcher laut Firmenbuchauszug seit September 1989 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 2002 bis 2006.

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

Herr Alleingesellschafter sei für die Bw als Geschäftsführer im Werkvertrag tätig. Sein Geschäftsführerbezug bemesse sich ausschließlich nach dem wirtschaftlichen Erfolg der Gesellschaft, wobei Bemessungsgrundlage der monatlich erzielte Rohertrag sei. Die Prüferin habe sich im Zuge der Lohnsteuerprüfung mit den tatsächlich gegebenen Sachverhaltsmerkmalen in der Beschäftigung des Herrn Name nicht auseinandergesetzt. Strittig sei, ob die in den Kalenderjahren 2002 bis 2006 für die Geschäftsführungstätigkeit an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer Herrn Alleingesellschafter ausbezahlten Gehälter und sonstigen Vergütungen als Einkünfte nach [§ 22 Z. 2 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) zu qualifizieren seien. Die Prüferin habe das tatsächliche Vorliegen der organisatorischen Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers nicht geprüft, sondern lediglich eine Annahme darüber getroffen, welche sich allein darauf stütze, dass kein eigentlicher Geschäftsführervertrag vorliege, sondern lediglich eine Vereinbarung bezüglich der Geschäftsführer-Bezüge. Eine Sachverhaltsdarstellung in Bezug auf die Unternehmensstruktur im Prüfungszeitraum sei von der Prüferin als nicht sachverhaltsrelevant zurückgewiesen worden. Diesbezüglich sei anzuführen, dass die Bw vier als Teilbetriebe identifizierbare unterschiedliche Abteilungen gehabt habe. Für diese Abteilungen seien im Prüfungszeitraum bestimmte Mitarbeiter verantwortlich gewesen, die vollinhaltlich für das operative Geschehen in diesen Bereichen verantwortlich gewesen seien. Nunmehr seien daraus Gesellschaften mit beschränkter Haftung oder Einzelunternehmen entstanden. Die seinerzeitigen Mitarbeiter seien nun Geschäftsführer oder Inhaber dieser ehemaligen Teilbetriebe. Dem Geschäftsführer und Alleingesellschafter der Bw sei als Aufgabe daher lediglich die Vorgabe von Unternehmensstrategien verblieben, ohne eigentlich in organisatorische oder operative Abläufe der einzelnen Unternehmensdivisionen, d. h. in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens eingegliedert gewesen zu sein. Auf Grund dieser fehlenden Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens, sekundär auch auf Grund des gegebenen Unternehmerwagnisses seien die an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlten Gehälter und sonstigen Vergütungen nicht als Einkünfte nach [§ 22 Z. 2 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) zu qualifizieren und daher auch nicht in die Beitragsgrundlage des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen. Es werde daher die Aufhebung der Bescheide und die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt.

In der am 22. März 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von den Parteien ihr bisheriges Vorbringen wiederholt.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Herr Alleingesellschafter ist an der Bw seit dem Jahr 1993 zu 100 Prozent beteiligt. Er vertritt die Gesellschaft seit September 1989 selbständig.

Der Alleingesellschafter übte für die Bw die Tätigkeit der Geschäftsführung aus. Er gab dabei unter anderem die Unternehmensstrategien für sämtliche Teilgeschäftsbereiche der Bw vor.

Dem Alleingesellschafter und Geschäftsführer stand ein Firmenfahrzeug zur Verfügung, das auch privat verwendet wurde.

Eine schriftliche Vereinbarung über die Tätigkeit des Geschäftsführers wurde nicht vorgelegt.

Herr **Alleingesellschafter** erhielt für seine Tätigkeit im Streitzeitraum von der Bw folgende Vergütungen:

Jahr	2002	2003	2004	2005	2006
Währung	€	€	€	€	€
Vergütung	79.647,26	87.435,00	110.683,55	144.747,27	149.047,00
Privatnutzung PKW	4.660,74	5.326,56	6.120,00	7.200,00	7.200,00
BmGL Nachforderung DB, DZ	84.308,00	92.761,60	116.803,55	151.947,27	156.247,00

Dieser Sachverhalt gründet sich auf das Vorbringen der Bw sowie auf die Feststellungen im Rahmen der Lohnsteuerprüfung 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 [BGBl. 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 [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 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 2002 bis 2006 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 - 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 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 Delegation von bestimmten Arbeiten (VwGH vom 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 (VwGH 10.11.2004, [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 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.

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 dieser Aufgaben spricht für die Eingliederung (vgl. VwGH vom 23.4.2001, [2001/14/0054](#) und 2001/14/0052). Unerheblich ist, ob der Gesellschafter im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist.

Entsprechend dem der Behörde vorliegenden Firmenbuchauszug war Herr Alleingesellschafter seit dem Jahr 1993 Alleingesellschafter der Bw und übte die angeführte Tätigkeit bereits seit September 1989 aus. Er bildete in Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung einen Teil des rechtlichen und wirtschaftlichen Organismus der Bw und führte seine Tätigkeit im Interesse der Bw aus. Vor dem Hintergrund des vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist für den Gesellschafter durch die unbestritten kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung dieser Aufgaben das Merkmal der Eingliederung ohne Zweifel gegeben (VwGH v. 23.11.2004, 2004/15/0068).

Die Bw bringt vor, dass bestimmte Teilbereiche der operativen Geschäfte der Bw an bestimmte Mitarbeiter übertragen worden seien. Diese Teilbereiche würden nunmehr bereits in Form von eigenen Gesellschaften von diesen Mitarbeitern als Geschäftsführer geführt. Diesbezüglich ist der Bw entgegenzuhalten, dass diese Teilbereiche zwar im Jahr 2006 in neue

Gesellschaften eingebracht worden waren, dass die Bw aber Herr Alleingesellschafter im Jahr 2006 auch an diesen Gesellschaften die selbständige und alleinige Geschäftsführung übertragen hat und dass Alleingesellschafter dieser neuen Gesellschaften die Bw war.

Auch die Gliederung in Teilbereiche, deren operative Führung bestimmten Mitarbeitern übertragen war, vermag die Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht in entscheidender Weise in Abrede zu stellen, weil es nach der herrschenden Rechtsprechung nicht unüblich ist, dass sich leitende Angestellte, insbesondere Geschäftsführer, bei bestimmten Verrichtungen vertreten lassen (vgl. VwGH 28.4.2004, [2004/14/0009](#)). Dass der Gesellschafter-Geschäftsführer im Streitzeitraum für die Lenkung und Überwachung des Unternehmens zuständig war, wurde von der Bw in der Berufung ausdrücklich vorgebracht.

Zusammenfassend wird daher festgestellt, dass die Betätigung des Alleingesellschafters 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 Alleingesellschafters sind daher im Sinne der obigen Ausführungen in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.

Wien, am 26. April 2012