



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A.B.GesmbH, Bauwesen, L71, vom 2. Dezember 2005 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Spittal Villach, vertreten durch HR Mag. Thomas Bürger, vom 6. September 2005 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die A.B.GesmbH (in der Folge Bw.) ist eine Firma, deren Unternehmensgegenstand das Bauwesen ist. W.A. (in der Folge W.A.) war an der Bw. seit 27. März 2000 zu 70% beteiligt, hält seit 11. September 2003 eine Beteiligung an der Bw. zu 100% und vertritt die Bw. seit 18. August 1999 selbständig bzw. seit 27. März 2000 gemeinsam mit einem zweiten Geschäftsführer.

Bei der Bw. fand im Jahre 2005 eine den Zeitraum 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2004 umfassende Lohnsteuerprüfung statt. Dabei stellte der Prüfer u.a. fest, dass die von der Bw. an den seit 27. März 2000 wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer zur Auszahlung gebrachten Gehälter als Arbeitslohn im Sinne des § 41 Abs. 2 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes

1993, BGBl. Nr. 818/1993, zu qualifizieren und diese folglich im Jahr 2000 in Höhe von S 225.000,00 (€ 16.351,39), im Jahr 2001 von S 300.000,00 (€ 21.801,85), im Jahr 2002 von € 21.801,85, im Jahr 2003 von € 15.226,84 und im Jahr 2004 von € 16.000,00 der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zuzurechnen seien. In diese Bemessungsgrundlagen weiters einbezogen wurden die Kosten für die Privatnutzung eines Firmenfahrzeuges durch den Geschäftsführer, die mangels Vorlage des entsprechenden Leasingvertrages mit € 2.160,00 jährlich nach § 184 Abs. 2 BAO geschätzt wurden. Im Bericht vom 6. September 2005 führte der Prüfer aus, dass W.A. Geschäftsführer (Beteiligung 70%) der Bw. mit Sitz in L.71 sei. Nach Zitierung der für die Vorschreibung der genannten Abgaben maßgeblichen Bestimmungen des Familienlastenausgleichsgesetzes führte der Prüfer weiters aus, dass die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG 1967 festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben sei, sich in § 57 Abs. 4 und 5 HKG idF BGBl. Nr. 958/1993 bzw. in § 57 Abs. 7 und 8 HKG idF BGBl. Nr. 661/1994 finde. Der Formulierung „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ in § 22 Z 2, zweiter Teilstrich, EStG 1988, sei das Verständnis beizulegen, dass es auf die Weisungsgebundenheit nicht ankomme, wenn diese wegen der Beteiligung an der Gesellschaft nicht gegeben sei, im Übrigen aber nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssten. Da das Tatbestandsmerkmal der Weisungsgebundenheit durch den § 22 Z 2 beseitigt werde, könne sich der Verweis auf § 47 Abs. 2 nur auf die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus beziehen. Die Bezüge des wesentlich beteiligten Geschäftsführers W.A. für die Jahre 2000 bis 2004 seien daher in die Bemessung für DB und DZ miteinzubeziehen. Werde ein Firmen-KFZ (wenn auch nur in geringem Maße) durch einen wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer auch privat genutzt, stelle dies einen geldwerten Vorteil dar. Für die Ermittlung allfälliger geldwerter Vorteile sei nicht die Sachbezugsverordnung anzuwenden, sondern seien die Betriebseinnahmen nach den allgemeinen Grundsätzen des § 184 BAO zu schätzen. Da nach mehrmaligen Aufforderungen entsprechende Unterlagen für die private Nutzung des Firmen-KFZ nicht vorgelegt worden seien, seien die monatlichen Betriebsausgaben mit € 180,00 gemäß § 184 BAO (Schätzung) festgestellt und in die Bemessung für DB und DZ miteinbezogen worden.

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfungsorganes, erließ gegenüber der Bw. am 6. September 2005 entsprechende Haftungs- und Abgabenbescheide und setzte auf Grund der getroffenen Feststellungen den Dienstgeberbeitrag mit insgesamt € 5.164,55, davon entfallend auf die o.a. Feststellungen € 4.589,18 (davon für 2000: € 833,01, für 2001: € 1.078,28, für 2002: € 1.078,28, für 2003: € 782,41 und für 2004: € 817,20) sowie entfallend auf Abfuhrdifferenzen € 575,37 und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit

insgesamt € 504,01, davon entfallend auf die o.a. Feststellungen € 447,15 (davon für 2000: € 87,00, für 2001: € 110,22, für 2002: € 100,64, für 2003: € 73,02 und für 2004: € 76,27) sowie entfallend auf Abfuhrdifferenzen € 56,86 fest.

Gegen die angeführten Bescheide erhob die Bw. jeweils mit Eingaben vom 29. November 2005, beim Finanzamt eingelangt am 2. Dezember 2005, Berufung und führte darin aus: Die Abfuhrdifferenzen von € 233,13 (für das Jahr 2000), von € 223,60 (für 2001), von € 7,50 (für 2002), von € 14,00 (für 2003) und von € 3,00 (für 2004) seien in keiner Weise aus den der Bw. zugesandten Unterlagen nachvollziehbar und werde daher um Zustellung der Prüfungsunterlagen ersucht. Die Nachforderungen von € 920,01 (für das Jahr 2000), von € 1.188,50 (für 2001), von € 1.178,92 (für 2002), von € 1.006,43 (für 2003) und von € 893,47 (für 2004) für die Tätigkeiten des W.A. könnten aus der Argumentation des Finanzamtes nicht vernünftig abgeleitet werden. Es liege nämlich kein vom Finanzamt angesprochenes Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG vor. Abgesehen von der nicht vorhandenen Weisungsgebundenheit weise dieses Dienstverhältnis überdies auch nicht die typischen, für ein Dienstverhältnis stehenden maßgeblichen Kriterien auf: 1. Dauerschuldverhältnis: (Interpretation: der Arbeitgeber schulde dem Arbeitnehmer seine Arbeitskraft. Dies sei der Fall, wenn die tätige Person unter der Leitung des Arbeitgebers stehe). Wo werde W.A. gesehen? Unter welcher Leitung stehe er? Wer sei sein Auftraggeber? W.A. stehe unter keiner Leitung einer anderen, ihm Weisung gebenden Person. Er sei ausschließlich für sein Handeln verantwortlich. 2. Einbindung in den geschäftlichen Organismus: (Interpretation: Der Arbeitnehmer halte sich zum überwiegenden Teil in den Arbeitsräumlichkeiten des Arbeitgebers auf, um dort zur gewohnten Arbeitszeit unter Leitung des Arbeitgebers seine Arbeit zu verrichten). Wo werde bei W.A. die vom Finanzamt als Grundlage angeführte Einbindung in den geschäftlichen Organismus gesehen? W.A. teile sich im Rahmen der Projektabwicklung die Arbeit selbst ein, er sei je nach den Erfordernissen im Büro anzutreffen, er habe keine für ein Dienstverhältnis sprechenden festgelegten Arbeitszeiten. Einen wesentlichen Teil seiner ihm vorhandenen Zeit verbringe er auf verschiedenen Baustellen. 3. Fehlen des Unternehmerrisikos: (Interpretation: Der im Dienstverhältnis stehende Arbeitnehmer trage kein Unternehmerrisiko). Dieses Kriterium treffe am wenigsten auf den Geschäftsführer zu. W.A. trage zur Gänze das Unternehmerrisiko, er sei zur Gänze verantwortlich für die beruflichen Geschicke seines Unternehmens. Er schulde nicht die Arbeitsleistung, sondern ausschließlich den Erfolg des Unternehmens. 4. Entlohnung: (Interpretation: Ein Arbeitsverhältnis im obigen Sinne sei auf die Erfüllung der Arbeitskraft, nicht auf den Erfolg ausgerichtet). Bei W.A. sei sein Handeln ausschließlich erfolgsorientiert. Er führe die Tätigkeit aus, um mit seinem Unternehmen einen Gewinn am Markt zu erwirtschaften. Wo werde hier ein Zusammenhang mit einem Dienstverhältnis gesehen?

Mit Berufungsvorentscheidung vom 5. Dezember 2005 wurde die Berufung der Bw. gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide für die Jahre 2000 bis 2004 als unbegründet abgewiesen. Darin wurden vorerst die vom Bw. geforderten Berechnungsgrundlagen für die Abfuhrdifferenzen, die aus der vorgelegten Lohnverrechnung bzw. aus den abgegebenen Lohnzetteln für die einzelnen Arbeitnehmer ermittelt worden seien, wie folgt dargestellt: 2000 (in S): Bruttosumme 194.450,00, Frei 100.000,00, Bemessung DB/DZ 94.450,00, DB 4.250,25, verrechnet 1.338,25, Differenz 2.912,00 (€ 211,62), DZ 443,90, verrechnet 148,52, Differenz 296,00 (€ 21,51), 2001 (in S): Bruttosumme 217.000,00, Frei 150.000,00, Bemessung DB/DZ 67.000,00, DB 3.015,00, verrechnet 225,07, Differenz 2.790,00 (€ 202,75), DZ 308,20, verrechnet 21,11, Differenz 287,00 (€ 20,85), 2002 (in €): Bruttosumme 21.306,29, Frei 4.380,00, Bemessung DB/DZ 16.926,29, DB 761,68, verrechnet 754,88, Differenz 7,00, DZ 71,09, verrechnet 71,59, Differenz 0,50, 2003 (in €): Bruttosumme 9.952,00, Frei 6.597,00, Bemessung DB/DZ 3.355,00, DB 150,98, verrechnet 0, Differenz 150,98, DZ 14,09, verrechnet 0, Differenz 14,09, 2004 (in €): Bruttosumme 10.312,00, Frei 10.246,00, Bemessung DB/DZ 66,00, DB 2,97, verrechnet 0, Differenz 2,97, DZ 0,28, verrechnet 0, Differenz 0,28. Begründet wurde die Berufungsvorentscheidung wie folgt: Im Berufungsverfahren sei strittig, ob die Bw. für die Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers W.A. den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu entrichten habe, weil diese Bezüge Einkünfte i.S. des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 darstellen würden. Nach Zitierung der für die Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages und Zuschlages zum Dienstgeberbeitrages geltenden Bestimmungen des FLAG und des § 22 Z 2 EStG 1988 führte das Finanzamt aus, dass der VwGH mit Erklärung vom 10. November 2004, Zl. 2003/13/0018, in Abänderung seiner bisherigen Judikatur ausgesprochen habe, dass für die Einstufung der Einkünfte wesentlich (zu mehr als 25%) beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer unter § 22 EStG nur mehr der Umstand der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens entscheidende Bedeutung zukomme. Dies werde daraus abgeleitet, dass § 22 Z 2 auf die Legaldefinition des Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 1 EStG verweise. Die letzt zitierte Bestimmung beschreibe das steuerliche Dienstverhältnis mit zwei Merkmalen, nämlich der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus. Da das Tatbestandsmerkmal der Weisungsgebundenheit durch den § 22 Z 2 beseitigt werde, könne sich der Verweis auf § 47 Abs. 2 nur auf die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus beziehen. Bei der Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers W.A. sei eine klar erkennbare Eingliederung in den Organismus des Betriebes gegeben. Die vorgebrachten Argumente (Unternehmerrisiko, Dauerschuldverhältnis, Entlohnung und Einbindung in den geschäftlichen Organismus) würden daher mangels rechtlicher Relevanz nicht zutreffen.

Mit Eingabe vom 12. Jänner 2006, beim Finanzamt eingelangt am 12. Jänner 2006, erhob die Bw. gegen die angeführte Berufungsvorentscheidung "innerhalb der Einspruchsfrist Berufung". Begründend führte die Bw. darin aus, dass die Nachforderung in Höhe von € 4.267,32 für die Tätigkeiten des W.A. aus der Argumentation der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus nicht abgeleitet werden könne. Das für die Erfüllung des Tatbestandsmerkmals der Einkünfteerzielung nach § 22 Z 2 EStG notwendige Merkmal der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes werde durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht werde. Im konkreten Fall habe W.A. seine operative Tätigkeit bereits 2002 eingestellt, daher könne man nicht von auf Dauer ausgerichtet sprechen und zweitens sei auch der für das Kriterium der geschäftlichen Eingliederung notwendigen Erreichung des Unternehmenszweckes nicht erfüllt, da der Unternehmenszweck entgegen den Erwartungen verfehlt worden sei.

Mit Vorlageantrag des Finanzamtes vom 31. März 2006 wurde die gegenständliche Berufung mit dem Ersuchen um Abweisung dem unabhängigen Finanzsenat vorgelegt. Begründend wurde darin ausgeführt, dass in dem neuen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. November 2004, Zl. 2003/13/0018, welches in einem nach § 13 Abs. 1 Z 1 VwGG gebildeten Senat getroffen worden sei, sei der Verwaltungsgerichtshof hinsichtlich der Auslegung der Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 im Hinblick auf § 47 Abs. 2 EStG 1988 in Abkehr von der bisher vertretenen Rechtsauffassung in Punkt 5.2. zu folgender Ansicht gelangt: „5.2. Die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 beschreibt das steuerrechtliche Dienstverhältnis allerdings mit zwei Merkmalen, nämlich der Weisungsgebundenheit einerseits und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers andererseits. Diese beiden Merkmale gehen nach der vom Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 1. März 2001 zum Ausdruck gebrachten Sichtweise, der sich der Verwaltungsgerichtshof anschließt, nicht in einem Oberbegriff der Weisungsunterworfenheit auf. In den hg. Erkenntnissen vom 17. Mai 1989, 85/13/0110, Slg. NF. Nr. 6.403/F (zitiert im genannten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes), vom 31. Juli 1996, 95/13/0020, Slg. NF. Nr. 7.111/F, vom 9. Juli 1997, 95/13/0289, vom 23. Mai 2000, 97/14/0167, vom 20. Dezember 2000, 99/13/0223, Slg. NF. Nr. 7.569/F, vom 25. Jänner 2001, 95/15/0074, und zuletzt vom 24. Juni 2004, 2001/15/0113, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass (nur) in Fällen, in denen die im Gesetz festgeschriebenen Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa des Fehlens des Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen ist. Wird das in § 47 Abs. 2 EStG 1988 normierte Tatbestandsmerkmal der

Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck „sonst“ in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigt (oder im Verständnis des oben referierten hg. Erkenntnisses vom 23. April 2001, 2001/14/0054, „hinzugedacht“), dann kann sich der Ausdruck „alle“ in derselben – auf die gesetzliche Definition des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses im § 47 Abs. 2 verweisenden – Vorschrift damit (primär) nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers beziehen. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als „laufend“ zu erkennenden Lohnzahlung, kann in einer dem Gesetzeswortlauf verpflichtenden Auslegung Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nur noch in solchen Fällen zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre. Hievon wird in aller Regel aber nicht auszugehen sein, weil die Frage nach der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft weiterhin nach jenem im Punkt 4.1. referierten Verständnis von diesem Tatbestandsmerkmal zu beantworten ist, zu dem der Verwaltungsgerichtshof in seiner bisherigen Rechtsprechung gefunden hat. Nach diesem Verständnis wird dieses für die Erfüllung des Tatbestandes der Einkünfteerzielung nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 notwendige Merkmal durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher 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. Mit der Erzielung von Einkünften aus Vergütungen im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 werden zufolge der Qualität dieser Vorschrift als *lex specialis* gegenüber anderen Einkünfteerzielungen diese nämlich – wie dies der Verwaltungsgerichtshof schon in seinem bereits zitierten Erkenntnis vom 26. November 2003, 2001/13/0219, so entschieden hat – durch eine solche Tätigkeit rechtlich verdrängt, welche durch einen Steuerpflichtigen in seiner Eigenschaft als Gesellschafter jener Gesellschaft gegenüber erbracht wird, an der er im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 wesentlich beteiligt ist.“ Im Punkt 4.1. des zitierten Erkenntnisses wird hinsichtlich des Kriteriums der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes folgende Ansicht wiedergegeben: „4.1. Die Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft hat der Verwaltungsgerichtshof in einem funktionalen Verständnis dieses Begriffes mit einer auf Dauer angelegten kontinuierlichen Leistung des Gesellschafters entweder in der Geschäftsführung oder im operativen Bereich der Gesellschaft als verwirklicht angesehen. Das Überwiegen der Tätigkeit im operativen Bereich der Gesellschaft über die Aufgaben der Geschäftsführung hat der Verwaltungsgerichtshof mit der Begründung als bedeutungslos beur-

teilt, dass die Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 an den Inhalt der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten und an seine handelsrechtliche Stellung nicht anknüpft, weshalb der Annahme einer Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft auch der Umstand nicht entgegen steht, dass der Gesellschafter nicht handelsrechtlicher Geschäftsführer der Gesellschaft ist. Im hg. Erkenntnis vom 26. November 2003, 2001/13/0219, hat der Verwaltungsgerichtshof entschieden, dass es der Beurteilung der Einkünfte als solcher 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 Qualifizierung der daraus erzielten Einkünfte, etwa als solcher nach § 22 Z 1 EStG 1988, geböte. Vor dem Hintergrund des funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft wurden in der genannten Judikatur den Sachverhaltskomponenten der Anwesenheit des Gesellschafters in den Betriebsräumlichkeiten der Gesellschaft, der Vorgabe eines festen Arbeitsplatzes und einer festen Arbeitszeit und des Unterworfenseins unter betriebliche Ordnungsvorschriften keine Bedeutung zugebilligt und wurde ausgesprochen, dass es der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes nicht entgegensteht, wenn dem Geschäftsführer in den Räumlichkeiten der Gesellschaft kein Büro eingeräumt ist, wenn er die Tätigkeit für das Unternehmen nicht in dessen Räumlichkeiten verrichtet und Geschäftsführungsfunktionen auch für andere Kapitalgesellschaften übernommen hat. Auch eine größere Entfernung des Wohnsitzes oder des Ortes einer weiteren Betätigung des Geschäftsführers vom Sitz der Gesellschaft hat der Gerichtshof der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft als nicht hinderlich beurteilt." Entsprechend diesen im zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes getroffenen Ausführungen sei es vollkommen unerheblich, welche Leistungen durch den Gesellschafter-Geschäftsführer für die Bw. erbracht würden. Da der Gesellschafter-Geschäftsführer mit einer Beteiligung zwischen 70% (ab 27.3.2000) und 100% (ab 11.9.2003) sowohl mit der Führung der Geschäfte der Bw. (Vertretung der Gesellschaft nach außen, alle Maßnahmen und Vorkehrungen organisatorischer, finanzieller, wirtschaftlicher und personeller Art, die im Interesse der Gesellschaft liegen) als auch mit diversen Tätigkeiten eines Unternehmens betraut sei, sei von einer auf Dauer angelegten kontinuierlichen Leistung des Gesellschafter-Geschäftsführers für die Bw. auszugehen. Das von der Bw. im Vorlageantrag vorgebrachte Vorbringen, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer seit 2002 nicht mehr operativ tätig gewesen sei und der Unternehmenszweck nicht mehr erreicht worden sei, lasse nicht erkennen, inwieweit dadurch keine Eingliederung in den Organismus der Bw. bestanden habe. Die Eingliederung in den Organismus sei nach wie vor gegeben und auch aktenkundig, weil der Geschäftsführer den gesamten Schriftverkehr im Zusammenhang mit der Berufungseinbringung getätigt habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Nach § 41 Abs. 2 leg.cit. in der ab 1994 anzuwendenden Fassung BGBl. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

§ 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. Nr. 818/1993 normiert, dass der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Absatz 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, zu berechnen ist, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind dabei 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.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Beitragsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 57 Abs. 4 HKG idF BGBl. Nr. 958/1993 bzw. § 57 Abs. 7 und 8 HKG idF BGBl. Nr. 661/1994, für Zeiträume ab 1. Jänner 1999 in § 122 Abs. 7 und 8 WKG 1998.

Die Bestimmung des § 41 FLAG definiert also die beitragspflichtigen Bezüge und soll gleichzeitig eine klare Abgrenzung von den beitragsfreien Bezügen gewährleisten. Auf Grund des Gesetzeswortlautes ist folglich bei den beitragspflichtigen Arbeitslöhnen von zwei Gruppen von Bezügen auszugehen:

- Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 gewährt werden.
- Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 (zweiter Teilstrich), die an Personen gewährt werden, die an Kapitalgesellschaften wesentlich beteiligt sind.

Gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 (zweiter Teilstrich) 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) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Strittig ist, ob die von der Bw. in den Kalenderjahren 2000 bis 2004 für die Geschäftsführertätigkeit an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlten Gehälter als Einkünfte nach § 22 Z. 2 EStG 1988 (zweiter Teilstrich) zu qualifizieren und folg-

lich sowohl in die Beitragsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen als auch in die Beitragsgrundlage des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind oder nicht.

Der Verfassungsgerichtshof hat in den Erkenntnissen Zlen. G 109/00 und G 110/00, jeweils vom 1. März 2001, mit dem die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes auf (teilweise) Aufhebung einiger Gesetzesbestimmungen des EStG 1988, des FLAG sowie des KommStG 1993 im Zusammenhang mit der Dienstgeberbeitrags- und Kommunalsteuerpflicht der an wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer gewährten Tätigkeitsvergütungen abgewiesen wurden, 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. Ebenso hat der Verfassungsgerichtshof aufgezeigt, dass dies insbesondere für die Merkmale der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus und das Fehlen des Unternehmerwagnisses nicht zutrifft.

Der Verwaltungsgerichtshof hat weiters in zahlreichen Erkenntnissen (vgl. etwa jene vom 28. Oktober 2002, Zl. 2001/13/0117, und vom 31. März 2004, Zl. 2004/13/0021) erkannt, dass Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung dann erzielt werden, wenn – bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse – feststeht,

- dass der Gesellschafter-Geschäftsführer zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes seiner Gesellschaft eingegliedert ist,
- dass ihn unter Bedachtnahme auf die Einnahmen- und Ausgabenschwankungen kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft und
- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.

Zu den Merkmalen, die vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem folgende: fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, Anwendung typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz, sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten

Arbeiten (vgl. Erkenntnisse vom 17. Dezember 2001, Zl. 2001/14/0194, sowie vom 25. November 2002, Zl. 2002/14/0080, u.a.m.).

Der Verwaltungsgerichtshof ist in seinem durch den verstärkten Senat gefällten Erkenntnis vom 10. November 2004, Zl. 2003/13/0018, von seiner bisherigen Rechtsauffassung, wonach das in § 22 Z 2 EStG 1988 normierte Vorliegen der "sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses" abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsungebundenheit auf die Kriterien der "Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft", das "Fehlen des Unternehmerwagnisses" und die "laufende Entlohnung" abstellt (vgl. z.B. Erkenntnisse vom 24. Oktober 2002, Zl. 2002/15/0160, und vom 28. November 2002, Zl. 2001/13/0117), abgegangen. Das Höchstgericht hat in dem zitierten Erkenntnis seine bis dahin vertretene Rechtsauffassung – gestützt auf die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988, die das steuerliche Dienstverhältnis mit der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers umschreibt – dahin revidiert, dass entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingliedert ist. Den 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 ist (vgl. auch Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Jänner 2005, Zl. 2004/14/0147).

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 23. April 2001, Zl. 2001/14/0054; Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer ²¹, § 19 Anm. 72f.). Die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist von einem funktionalen Verständnis des Begriffes der Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der GmbH geprägt. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben des Gesellschafters entweder in der Geschäftsführung oder im operativen Bereich spricht für die Eingliederung (vgl. Erkenntnisse des VwGH vom 27. Jänner 2000, Zl. 98/15/0200, vom 26. April 2000, Zl. 99/14/0339, und vom 10. November 2004, Zl. 2003/13/0018). Der Verwaltungsgerichtshof hat weiters im zuletzt genannten Erkenntnis unter Hinweis auf seine Vorjudikatur betont, dass von einer Eingliederung in aller Regel auszugehen sein wird, weil dieses Merkmal durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, mit welcher der Unternehmenszweck verwirklicht wird. Unerheblich ist dabei, ob der Ge-

schäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist.

Diese Eingliederung erscheint im vorliegenden Fall jedenfalls als gegeben. Der Gesellschafter-Geschäftsführer vertritt die Bw. seit 18. August 1999. Neben seiner Geschäftsführertätigkeit war er den Angaben der Bw. zufolge auch in den operativen Bereich der Gesellschaft (jedenfalls bis zum Jahre 2002) eingebunden. Aufgabe des Geschäftsführers war somit nicht die Abwicklung eines konkreten Projektes oder Arbeitsauftrages, sondern vielmehr eine kontinuierliche Tätigkeit im Aufgabenbereich der Bw. Auf Grund des Umstandes, dass W.A. in den Streitjahren durchgehend als Geschäftsführer tätig gewesen ist, ist von einem Dauerschuldverhältnis auszugehen und daher auf dessen Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bw. zu schließen. Keine Bedeutung kommt dem Einwand der Bw., wonach der Geschäftsführer seine operative Tätigkeit bereits 2002 eingestellt habe, zu. Unbestritten steht nämlich fest, dass W.A. für die Bw. über diesen Zeitraum als Geschäftsführer tätig wurde und hierfür auch Vergütungen bezogen hat.

Wenn die Bw. der organisatorischen Eingliederung des Geschäftsführers vorerst damit zu widersprechen versucht, dass der Geschäftsführer weisungsungebunden sei („der Geschäftsführer stehe unter keiner Leitung, habe keinen Auftraggeber und auch keine Anweisungen fremder Personen zu befolgen, sondern handle eigenverantwortlich“), so ist ihr entgegen zu halten, dass die Weisungsungebundenheit aus der gesellschaftlichen Beziehung resultiert und bei der gegenständlichen Betrachtung außer Betracht zu lassen ist. Auch die von der Bw. weiters ins Treffen geführten Umstände, dass der Geschäftsführer in der Gestaltung seiner Leistungen freigestellt sei („er teile sich die Arbeit im Rahmen der Projektabwicklung selbst ein“), steht seiner Eingliederung in das Unternehmen der Bw. nicht entgegen.

Auf die von der Bw. weiters angeführten Argumente, dass der Geschäftsführer an keine arbeitszeitliche Regelungen gebunden sei („er habe keine für ein Dienstverhältnis sprechenden festgelegten Arbeitszeiten“) und keinen fixen Arbeitsort („einen wesentlichen Teil verbringe er auf verschiedenen Baustellen“) habe, ist zu entgegnen, dass diese für die Einstufung der Tätigkeit unmaßgebend sind (vgl. z.B. Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. September 2000, Zl. 2000/15/0075, hinsichtlich fixer Arbeitszeit, und vom 30. November 1999, Zl. 99/14/0226, hinsichtlich fixem Arbeitsort).

Im gegenständlichen Fall ist die Eingliederung des Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus der Bw. klar zu erkennen. Auf Grund dieses Umstandes und unter Hinweis auf die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 10. November 2004, Zl. 2003/13/0018, ist nicht mehr relevant, ob der Geschäftsführer in den Streitjahren ein

Unternehmerwagnis zu tragen hatte und wie dessen Entlohnung gestaltet war. Auf das in diesem Zusammenhang erstattete Vorbringen der Bw. war mangels Relevanz daher nicht mehr einzugehen. Einzugehen war daher auch nicht mehr auf den von der Bw. erhobenen Einwand hinsichtlich verfehlttem Unternehmenszweck.

Aus der Sicht der vorstehenden Erwägungen erscheint die vom Finanzamt erfolgte Unterwerfung der Geschäftsführervergütungen unter die Beitragspflicht für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nicht zu beanstanden. Der Vollständigkeit halber wird noch angemerkt, dass die Bw. der vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vom 5. Dezember 2005 aufgelisteten Darstellung der Abfuhrdifferenzen nichts mehr entgegengesetzt hat; die Hinzurechnung der im Schätzungswege ermittelten privaten KFZ-Kosten des Geschäftsführers in den Jahren 2000 bis 2004 sind von der Bw. unbekämpft geblieben.

Die Berufung war somit als unbegründet abzuweisen.

Klagenfurt, am 26. Juli 2007