



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Hofbauer Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, 4690 Schwanenstadt, Stadtplatz 43, vom 18. Februar 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 6. Februar 2008 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2003 bis 31. Dezember 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungserwerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung über die Jahre 2003 bis 2006 wurde festgestellt, dass in den Jahren 2003 und 2004 die Bezüge der zu 100% an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführerin P nicht in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag einbezogen wurden. Folgender Sachverhalt wurde in diesem Zusammenhang festgestellt: Bereits anlässlich einer früheren Prüfung waren die von der Geschäftsführerin in den Jahren 1999 bis 2002 erhaltenen Bezüge zur Nachverrechnung gebracht worden. In diesen Jahren erhielt die Geschäftsführerin Fixbezüge sowie umsatzbezogene Tantiemen. Beginnend mit dem Jahr 2003 wurde ein Vertrag mit einer neuen Entgeltregelung geschlossen, laut der das Geschäftsführerhonorar 0,8% des Jahresumsatzes

und 10% des jährlichen Bilanzgewinnes betragen sollte. Im Falle eines Verlustes sollte kein Honorar anfallen. Unter dem Eindruck der Rechtsprechung im VwGH-Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, wurde beginnend mit 1.1.2005 wiederum ein neuer Geschäftsführervertrag geschlossen, laut dem die Geschäftsführerin ab diesem Zeitpunkt ein fixes monatliches Honorar von 4.800 € erhielt. Der auf die ab Jänner 2005 bezogenen Honorare entfallende Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag wurde im Jahr 2006 durch die Berufungswerberin selbst nachverrechnet, jedoch nicht der auf die Bezüge der Jahre 2003 und 2004 entfallende Dienstgeberbeitrag.

Der Prüfer vertrat die Ansicht, dass auch diese Bezüge (48.128,87 € für 2003 und 42.532,72 € für 2004) in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages und Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen wären. Das Finanzamt schloss sich dieser Ansicht an und forderte mit den angefochtenen Bescheiden die darauf entfallenden Beträge nach.

Die dagegen eingebrachte Berufung begründete die Berufungswerberin im Wesentlichen damit, dass die Voraussetzungen für eine Festsetzung von Abgaben gemäß § 201 BAO nicht vorlägen und auch die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme nicht vorlägen, da der gegenständliche Werkvertrag und dessen tatsächliche Abwicklung der Finanzbehörde zuvor offengelegt wurden und eine nunmehr andere rechtliche Beurteilung keinen Wiederaufnahmegrund darstelle. Sinngemäß wurde ausgeführt: Bereits anlässlich der letzten Prüfung sei die steuerliche Behandlung der Geschäftsführerbezüge von Frau P Thema von Besprechungen mit dem Prüfer gewesen. Es sei ihm damals auch der für 2003 geltende Geschäftsführervertrag ausgehändigt worden. § 201 BAO regle die erstmalige Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben mit Abgabenbescheid. Diese setze voraus, dass sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweise oder der Abgabepflichtige, obwohl er hiezu verpflichtet sei, keinen selbstberechneten Betrag bekanntgebe. Eine Selbstberechnung sei nicht richtig, wenn sie objektiv rechtswidrig sei. Dies könne Folge einer unrichtigen Rechtsauffassung oder der Nichtoffenlegung abgabenrelevanter Umstände sein. Da die Selbstberechnung richtig sei, fehlen die Voraussetzungen für die Abgabenfestsetzung. In der in den Jahren 2003 und 2004 geltenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei ein Dienstverhältnis eines Alleingesellschafters ausgenommen worden, wenn er infolge erfolgsabhängigen Honorares ein Unternehmerrisiko trage. Dies sei bei der Geschäftsführerin in diesen Jahren der Fall, sie sei im Bereich der Sozialversicherung selbständig, hätte im Betrieb keinen Arbeitsplatz und sei an keine Arbeitszeiten oder Weisungen gebunden, die Honorare seien von der Umsatz- und Gewinnentwicklung abhängig, es wurde kein Fixum vereinbart, die Auszahlung erfolge nach den Möglichkeiten, die sich aufgrund der Liquiditätsentwicklung ergeben. Es werde beantragt, diesen Sachverhalt rechtlich richtig zu würdigen und der Berufung stattzugeben. Es werde beantragt, die Nachforderungsbescheide

ersatzlos aufzuheben. Seit Mitte 2001 hätte der Verwaltungsgerichtshof die Frage des Vorliegens eines Unternehmerrisikos als vorrangig angesehen, erst mit dem Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10.11.2004 sei von dieser Beurteilung abgegangen worden und die Eingliederung in den Betrieb als vorrangig angesehen worden. Dieser Judikaturänderung entsprechend seien ab 1.1.2005 die Lohnnebenkosten abgeführt worden.

***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 1.1.1994 geltenden Fassung sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinn des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinn des § 22 Z.2 EStG 1988.

Nach Absatz 3 der zitierten Gesetzesstelle ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Absatz 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht. Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit.a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinn des § 22 Z 2 leg.cit.

Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 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) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Für die Frage, ob "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" gegeben sind, ist eine auf Grund des Beteiligungsverhältnisses fehlende Weisungsgebundenheit fiktiv hinzuzudenken und sodann nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu prüfen, ob die Voraussetzungen eines steuerlichen Dienstverhältnisses gegeben sind. Hierbei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse, nicht auf die vom Steuerpflichtigen gewählte Form der Bezeichnung an.

Zu der sich aus dieser gesetzlichen Regelung ergebenden Problematik liegt eine umfangreiche höchstgerichtliche Rechtsprechung vor, die zunächst klarstellte, dass im Fall der auf die gesellschaftsrechtlichen Beziehungen zurückzuführenden Weisungsgebundenheit verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses (z.B. fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Arbeits- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall) ihre Indizwirkung für die Lösung der Frage verlieren, ob nach dem

Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sind. Im Erkenntnis vom 23.4.2001, 2001/14/0054, und in zahlreichen späteren Judikaten hat der Verwaltungsgerichtshof festgestellt, dass das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen "sonst aller Merkmale eines Dienstverhältnisses" vor allem auf folgende Kriterien abstellt: die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen eines Unternehmerrisikos. Von Bedeutung sei auch noch das Vorliegen einer laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung.

In einem nach § 13 Abs.1 Z 1 VwGG gebildeten Senat ist der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, von dieser Rechtssprechung insoweit abgegangen, dass er die Feststellung, ob "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" vorliegen, nur mehr auf die gesetzliche Definition eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 stützt. Da in dieser Legaldefinition das steuerrechtliche Dienstverhältnis lediglich durch zwei Merkmale, nämlich die Weisungsgebundenheit einerseits und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes andererseits umschrieben ist, kommt es nach Ausklammerung der Weisungsgebundenheit nur mehr darauf an, ob diese Eingliederung in den geschäftlichen Organismus gegeben ist. Den anderen Merkmalen kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen die Eingliederung nicht klar zu erkennen wäre.

Gleichzeitig führte der Verwaltungsgerichtshof im zitierten Erkenntnis unter Hinweis auf seine Vorjudikatur aus, dass von einer Eingliederung in aller Regel auszugehen sein wird, da dieses Merkmal bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. 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 diese Eingliederung.

Dass im gegenständlichen Fall und im Berufungszeitraum im Sinn dieser Rechtsprechung nicht die Merkmale eines Dienstverhältnisses vorgelegen wären, wurde auch von der Berufungswerberin nicht behauptet. Die Eingliederung der Geschäftsführerin in den geschäftlichen Organismus kann nicht mit Erfolg bestritten werden, da die Geschäftsführerin tatsächlich seit Jahren für die Berufungswerberin tätig ist und kein Grund zur Annahme besteht, dass sie ihren Aufgaben nicht nachgekommen sei. Die Berufungswerberin vermeint jedoch, dass eine Nachverrechnung der Selbstberechnungsabgaben aus verfahrensrechtlichen

Gründen nicht möglich wäre, da alle maßgeblichen Umstände bereits vor der Prüfung offen gelegen wären.

§ 201 Abs. 1 BAO in der für den Berufungszeitraum geltenden Fassung lautet: Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbstberechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Gemäß § 201 Abs. 2 Z 3 BAO kann die Festsetzung erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden.

Bezogen auf den „Neuerungstatbestand“ ist somit erforderlich, dass für die Abgabenbehörde im Verfahren nicht geltend gemachte Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, wenn die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Voraussetzung für die Festsetzung ist daher, dass entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages noch nicht bekannt waren und dass diese Umstände nachträglich neu hervorkommen, etwa im Zuge einer Außenprüfung (vgl. Ritz, BAO Kommentar, § 201 Tz 37).

Der Bericht der Lohnsteuerprüfung zeigt die Tatsachen auf, die im Zuge dieser Lohnsteuerprüfung hervorgekommen sind – es ist dies einerseits der Umstand, dass die Geschäftsführerbezüge in den Jahren 2003 und 2004 nicht in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages einbezogen wurden, andererseits auch die Höhe dieser Bezüge. Wenn die Berufungswerberin diese Neuerung mit der Darstellung bestreitet, dass die steuerliche Behandlung dieser Bezüge bereits bei der vorhergegangenen Prüfung erörtert worden wäre und auch der Vertrag offen gelegt worden wäre, so ist dem entgegenzuhalten: Wie aus den Akten des Finanzamtes hervorgeht, wurden bei der letzten Lohnsteuerprüfung ausschließlich die Jahre 1999 bis 2002 geprüft und auf Grund der Ergebnisse dieser Prüfung die auf die Bezüge der Geschäftsführerin entfallenden Dienstgeberbeiträge zur Nachentrichtung vorgeschrieben. Es finden sich weder im Prüfungsbericht noch in sonstigen der für die Abgabenfestsetzung zuständigen Stelle übermittelten Unterlagen Hinweise, dass oder in welcher Weise das Problem der Dienstgeberbeitragspflicht auch für die nachfolgenden Jahre

erörtert worden wäre. Das Neuherkommen von Tatsachen ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen. Unabhängig davon, welche Gespräche seitens der Berufungswerberin über diese Problematik mit dem früheren Prüfer geführt wurden, hat die abgabenfestsetzende Behörde jedenfalls erstmals auf Grund der gegenständlichen Prüfung Kenntnis von den maßgeblichen Tatsachen erlangt.

Bemerkt wird, dass selbst für den Fall, dass der für die Jahre 2003 und 2004 geltende Geschäftsführervertrag tatsächlich bereits anlässlich der vorhergegangenen Prüfung der abgabenfestsetzenden Stelle ausgehändigt worden wäre (was allerdings keine Bestätigung fand), die konkrete Höhe der Geschäftsführerbezüge noch nicht bekannt gewesen sein konnte, sodass eine Festsetzung der Abgaben auch zu einem früheren Zeitpunkt nicht möglich gewesen wäre.

Unter diesem Gesichtspunkt konnte das Finanzamt zu Recht in sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO nach § 201 BAO die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag mit Bescheid unter Zugrundelegung der gegenständlichen Prüfungsergebnisse vornehmen.

Im Übrigen ist zur Rechtsansicht der Berufungswerberin, dass nach der noch in den Berufungsjahren gängigen Rechtsprechung die Bezüge wegen des bestehenden Unternehmerrisikos nicht DB-pflichtig gewesen wären, noch zu bemerken: Nach dieser Rechtsprechung war von einem Unternehmerrisiko auszugehen, wenn die Höhe der erzielten Einnahmen des Steuerpflichtigen weitgehend von seiner persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, der Ausdauer und von den Zufälligkeiten des wirtschaftlichen Verkehrs abhängig war. Von Bedeutung war auch, ob der Steuerpflichtige die mit der Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst tragen musste. Ausschlaggebend waren jedoch die tatsächlich verwirklichten Verhältnisse, nicht allein die vertragliche Regelung. Im Vordergrund stand, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen traf.

Die Geschäftsführerin, die diese Tätigkeit bereits während mehrerer Jahre ausübte, wurde bis zum Jahr 2002 mit Fixbezügen sowie zusätzlicher umsatzbezogener Tantiemen entlohnt, sodass allein diese Vertragsgestaltung gegen ein Unternehmerrisiko sprach. Beginnend ab dem Jahr 2003 wurde die Entgeltvereinbarung abgeändert und in eine umsatz- und gewinnabhängige Entlohnung umgewandelt. Diese vertragliche Regelung galt lediglich zwei Jahre und es wurde die Entlohnung unter dem Eindruck der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, laut der die Bedeutung eines Unternehmerrisikos für die Feststellung einer Dienstgeberbeitragspflicht in den Hintergrund trat, wiederum in einen

Fixbezug umgewandelt. Diese mehrfachen unmittelbaren Anpassungen der Entgeltgestaltung an die jeweils bekannten Rechtsauslegungen lassen deutlich erkennen, dass die Geschäftsführerin kein tatsächliches Unternehmerrisiko in oben angeführtem Sinn trug, sondern ihre Bezüge nach Gutdünken frei gestalten konnte und von dieser Möglichkeit auch Gebrauch machte. Ein tatsächlich gelebtes Unternehmerrisiko war bei dieser Vorgangsweise auch in den beiden Berufungsjahren nicht gegeben.

Unter diesem Gesichtspunkt wäre unabhängig von der im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10.11.2004, 2003/13/0018, zum Ausdruck gekommenen Rechtsansicht von den Bezügen der Geschäftsführerin ein Dienstgeberbeitrag bzw. der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag abzuführen gewesen.

Der Berufung konnte daher kein Erfolg beschieden sein.

Linz, am 22. April 2009