



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Graz  
Senat 6

GZ. RV/0166-G/02

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A. GesmbH in XY., vertreten durch Erich Robnik, Steuerberater, 8010 Graz, Maigasse 41, vom 7. Februar 2000 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 11. Jänner 2000 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid für den Zeitraum 1. Jänner 1994 bis 31. Dezember 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

Anlässlich der durchgeführten Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum 1.1.1994 bis 31.12.1998 wurde festgestellt, dass die Bezüge der zu 75% an der Bw. wesentlich beteiligten XX. für die Jahre 1994 bis 1997 und die von der Gesellschaft getragenen Sozialversicherungsbeiträge des Dienstnehmers YY. für die Jahre 1994 bis 1998 nicht in die DB- DZ- Bemessung einbezogen worden waren.

Mit Haftungs- und Abgabenbescheid, gebucht am 11. Jänner 2000, wurde vom Finanzamt Graz-Stadt für oa. Zeitraum der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von 46.680,00 S und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von 5.221,00 S festgesetzt.

In der Berufung vom 7. Februar 2000 (eingelangt am 17. Februar 2002) gegen den diesbezüglich vom Finanzamt erlassenen Haftungs- und Abgabenbescheid brachte die Berufungswerberin Folgendes vor:

Innerhalb offener Frist bringe ich gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend den

Prüfungszeitraum 1.1.1994 bis 31.12.1998 für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag das Rechtsmittel der

### **..Berufung**

ein. Der oben genannte Bescheid wurde mir am 17. Jänner 2000 zugestellt und trägt kein Bescheiddatum.

Meine Berufung begründe ich wie folgt:

Die an Herrn Knaus seitens der Gesellschaft vergüteten Beiträge zur gewerblichen Sozialversicherung fallen ausschließlich in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Tätigkeit von Herrn Knaus für die Gesellschaft an und sind daher Auslagenersatz gemäß § 26 EStG und nicht Arbeitslohn gemäß § 25 EStG. Gemäß § 41 FLAG sind aber nur Arbeitslöhne gemäß § 25 EStG Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag. Die Vergütungen, die Frau Knaus als wesentlich Beteiligte der Gesellschaft erhält, zählen nicht zur Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages, da diese Tätigkeit auch abgesehen von der fehlenden Weisungsgebundenheit *nicht* die Merkmale eines *Dienstverhältnisses* erfüllt.

Die Merkmale eines Dienstverhältnisses werden nicht erfüllt, da Frau Knaus nicht an die Dienstzeiten des Unternehmens gebunden ist und ihr *freisteht*, wann sie die für die Gesellschaft zu erbringenden Leistungen erfüllt für den Erfolg ihrer Tätigkeit insofern haftet, als notwendige Verbesserungen und Ergänzungen nicht wie bei einem Dienstnehmer durch Bezahlung des zusätzlichen Zeitaufwandes vergütet werden

sich auch ohne Zustimmung der Gesellschaft in ihren Tätigkeiten vertreten lassen kann *keinen* Urlaubsanspruch hat, sondern in zwölf Monaten jährlich die ihr obliegenden Tätigkeiten zu erbringen hat und Zeiten einer Abwesenheit später nachgeholt werden müssen

keinen Anspruch auf Vergütung bei Krankheit hat, da diese Zeiten später nachgeholt werden müssen. Ich beantrage daher, den oben genannten *Steuerbescheid* dahingehend abzuändern, dass die festgesetzten Nachzahlungen an Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum *Dienstgeberbeitrag* mit 0,00 S festgesetzt werden.

Das Finanzamt Graz Stadt erließ mit 25. Jänner 2001 eine abweisende

Berufungsvorentscheidung, die mit 2. Februar 2001 (Hinterlegung gem. § 17 ZustellG)

zugestellt wurde. Darin verwies das Finanzamt zusammenfassend darauf, dass nach der Aktenlage Frau XX. weit reichende Aufgabenbereiche im Büro obliegen und sie daher eine Arbeitskraft ersetzt. Dadurch ergibt sich das Bild einer Angestellten, und es überwiegen aus steuerrechtlicher Sicht die Merkmale eines Dienstverhältnisses und es ist gemäß § 41 FLAG 1967 von einer DB- und DZ- Pflicht auszugehen.

Weiters sind die von der Bw. für Herrn YY. übernommenen Sozialversicherungsbeiträge gemäß § 25 EStG 1988 Bezüge und Vorteile aus einem Dienstverhältnis Arbeitslohn und somit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Sie unterliegen gemäß § 41 FLAG 1967 ebenfalls der DB- und DZ- Pflicht.

Die Bw. brachte mit Schriftsatz vom 2. März 2001 den Antrag auf Vorlage an die Abgabenbehörde II. Instanz ein und begründete den Vorlageantrag wie folgt:

*Ich teile die Rechtsmeinung, die in der Berufungsvorentscheidung zum Ausdruck kommt, in keiner Weise. Insbesondere hat die Behörde auch nicht erhoben, inwieweit die Merkmale der Selbständigkeit überwiegen. Auch die Einbeziehung des Kostenersatzes für die gewerbliche Sozialversicherung ist meiner Meinung nach rechtswidrig, als hierbei Fremdkosten vergütet werden, die der Vergütung von Reisekosten entsprechen, die aber nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen wären.*

Mit Bericht vom 8. Mai 2001 legte das Finanzamt Graz-Stadt die Berufung der Finanzlandesdirektion für Steiermark zur Entscheidung vor. Bis 31. Dezember 2002 erfolgte keine Erledigung der Berufung durch die Finanzlandesdirektion.

Gemäß § 323 Abs. 10 iVm § 260 BAO ist zur Entscheidung über die Berufung nunmehr der unabhängige Finanzsenat zuständig.

Die beantragte mündliche Berufungsverhandlung wurde mit Schreiben vom 21. Jänner 2005 zurückgezogen.

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

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

Gem. § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818, 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.

Gem. § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 57 Abs. 4 und 5 HKG idF BGBl. 958/1993 bzw. § 57 Abs. 7 und 8 HKG idF BGBl. 661/1994.

Nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 fallen unter die Einkünfte 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.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung erkennt, ergibt sich aus der Entstehungsgeschichte des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 und aus dem Zusammenhang mit der Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988, dass der Formulierung "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" in § 22 Z 2 das Verständnis beizulegen ist, dass es auf die Weisungsgebundenheit nicht ankommt, wenn diese wegen der Beteiligung an der Gesellschaft nicht gegeben ist, im Übrigen aber nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssen. Dabei ist die auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlende Weisungsgebundenheit hinzuzudenken und dann zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbstständigkeit oder jene der Selbstständigkeit im Vordergrund stehen. Es kommt auch nicht darauf an, dass die gegenständlich zu 75 %

wesentlich beteiligte Frau XX. auf Grund ihrer Beteiligung weisungsungebunden ist (vgl. weiters VwGH vom 28.10.1997, 97/14/0132).

Ein Dienstverhältnis liegt nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Dabei ist für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit maßgebend (VwGH 25.10.1994, 90/14/0184). Nach Lehre und Rechtsprechung sind für die Abgrenzung zwischen selbstständiger und nichtselbstständiger Tätigkeit das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses, die (gegenständlich nicht relevante) Weisungsgebundenheit und die organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Arbeitgebers wesentliche Merkmale. Unter diesen Gesichtspunkten ist das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbstständigkeit oder jene der Unselbstständigkeit überwiegen (vgl. VwGH vom 22.2.1996, 94/15/0123, und die dort zitierte Judikatur).

Der Verfassungsgerichtshof hat in den Erkenntnissen G 109/00 und G 110/00 jeweils vom 1.3.2001, mit dem die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes auf (teilweise) verfassungswidrige Aufhebung einiger Gesetzesbestimmungen des EStG 1988, des FLAG sowie des KommStG 1993 im Zusammenhang mit der Dienstgeberbeitrags- und Kommunalsteuerpflicht der an wesentlich Beteiligte 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 des Unternehmens und des Fehlens des Unternehmerwagnisses nicht zutrifft.

Wie der Verwaltungsgerichtshof seit den Erkenntnissen vom 18.9.1996, 96/15/0121, sowie 20.11.1996, 96/15/0094 und den zuletzt veröffentlichten Erkenntnissen wie 24.10.2002, 2002/15/0160, 25.11.2002, 2002/14/0080, 26.11.2002, 2002/15/0178 und 28.11.2002, 2001/13/0117, in ständiger Rechtsprechung mit ausführlicher Begründung erkannt hat, stellt das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit vor allem auf folgende Kriterien ab:

- die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und

- das Fehlen des Unternehmerwagnisses (nicht mehr von entscheidender Bedeutung lt. VwGH v. 10.11.2004, 2003/13/0018).

Von Bedeutung ist auch noch das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendigen monatlichen) Entlohnung. Ausgehend von den genannten Kriterien ist zu beurteilen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die für ein Dienstverhältnis sprechenden Kriterien im Vordergrund stehen.

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 (vgl. VwGH 22.9.2000, 2000/15/0075, 30.11.1999, 99/14/0270 und 27.7.1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (vgl. VwGH 30.11.1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (vgl. VwGH 24.2.1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (vgl. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339, und 27.1.2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (vgl. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339). Die diesbezüglichen Ausführungen der Bw. sind im gegebenen Zusammenhang daher nicht von entscheidender Bedeutung.

Nach dem Erkenntnis des VwGH 23.4.2001, 2001/14/0054, ist die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss (vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer 21, § 19 Anm. 72 f). Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben einer Büroangestellten spricht für die Eingliederung (vgl. VwGH 21.12.1999, 99/14/0255, 27.1.2000, 98/15/0200 und 26.4.2000, 99/14/0339).

Fest steht, dass für das Unternehmen der persönliche Arbeitseinsatz der Frau XX. erforderlich war. Es ist daher nach der Aktenlage eine faktische Eingliederung bei Erfüllung des von ihr persönlich übernommenen Tätigkeitsbereiches (im Büro) in den betrieblichen Ablauf der Bw. gegeben, und zwar sowohl in zeitlicher und örtlicher als auch in organisatorischer Hinsicht. Es wurde von Seiten der Bw. auch kein Einwand hinsichtlich der Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung eingebracht, wo es heißt: *Nach Lage der Dinge obliegen Frau XX. weit reichende Aufgabenbereiche im Büro. Sie ersetzt eine Arbeitskraft, die, ohne in die Organisation eingegliedert zu sein, ihre Tätigkeit nicht ausüben könnte. Es ergibt sich daraus das Bild einer Angestellten.*

Dazu wird darauf verwiesen, dass eine freie Zeitdisposition, das Fehlen der persönlichen Abhängigkeit und der Unterwerfung unter betriebliche Ordnungsvorschriften wie Arbeitsort,

Arbeitszeit und arbeitsbezogenes Verhalten, Kontrolle und disziplinäre Verantwortlichkeit im Zusammenhang mit der auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Beziehung fehlenden Weisungsgebundenheit stehen und daher im gegebenen Zusammenhang nicht von entscheidender Bedeutung sind (vgl. VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0264, 25.11.1999, 99/15/0188 sowie 25.11.2002, 2002/14/0080 und die darin zitierte Vorjudikatur). Die Einordnung in das Angestelltengesetz, Anspruch auf Abfertigung, weiters die Geltung des ArbVG und Steuervergünstigung bei Überstunden, sowie Anspruch auf Urlaub und Weiterzahlung des Entgelts bei Krankheit sind Rechtsfolgen eines Arbeitsverhältnisses im Sinne des Arbeitsrechtes, welches jedoch bei unter § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 fallenden Personen häufig nicht vorliegt.

Damit ist klargestellt, dass Frau XX. in den geschäftlichen Organismus der GmbH eingegliedert sein muss. Aus dem Berufungsvorbringen ist nicht ersichtlich, worin im konkreten Fall das einzelne Werk (im Sinne des geschuldeten Erfolges) bestehen sollte. Vielmehr kann aus der kontinuierlichen Bürotätigkeit das Schulden der persönlichen Arbeitskraft der wesentlich Beteiligten abgeleitet werden. Insbesondere zeugt die Art der Tätigkeit von einem Dauerschuldverhältnis, das wiederum ein typisches Merkmal einer nicht selbstständigen Tätigkeit, ebenso wie die gegenständlich vorliegende persönliche Abhängigkeit darstellt.

Beim vorliegenden Arbeitsverhältnis der wesentlich beteiligten Frau XX. überwiegen demnach aus steuerrechtlicher Sicht die Merkmale von nicht selbstständig Tätigen im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988.

Gemäß § 25 Abs. 1 lit. b EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt sind, auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aus einem Dienstverhältnis (§ 47 Abs. 2) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsrechtlicher Sonderbestimmungen fehlt.

Die Begriffe "Bezüge" und "Vorteile" sind derart umfassend, dass darunter auch aus sozialen Erwägungen erbrachte Arbeitgeberleistungen zu verstehen sind. Kein Arbeitslohn läge vor, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer etwas überlässt, was im ausschließlichen Interesse des Arbeitgebers gelegen ist (VwGH v. 16.12.1998, 97/13/0180).

Im gegenständlichen Fall wurden von der Bw. die Kosten der gewerblichen Sozialversicherung für Herrn YY. übernommen. Diese Kosten stellen keinen Auslagenersatz im Sinne des § 26 EStG 1988 dar und unterliegen somit gemäß § 41 FLAG 1967 der DB- und DZ- Pflicht.

Die Berufung war daher, wie im Spruch angeführt, vollinhaltlich abzuweisen.

Graz, am 4. Februar 2005