



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der x.y., vom 16. Februar 2004, gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg vom 15. Jänner 2004, betreffend die Festsetzung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2002, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Anlässlich der bei der Berufungswerberin durchgeführten Außenprüfung wurde vom prüfenden Organ festgestellt, dass für die Bezüge des wesentlich beteiligten Gesellschafters und Geschäftsführers der Berufungswerberin kein Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und keine Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag (DZ) entrichtet worden waren. Der Prüfer schloss aus dem von ihm festgestellten Sachverhalt die Abgabepflicht für die im Bericht näher dargestellten Bezüge und errechnete auf dieser Grundlage für den Prüfungszeitraum eine Nachforderung an DB in der Gesamthöhe von 2.681,52€ und an DZ eine solche von 294,90€ (Bericht vom 5. Dezember 2003).

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfers und setzte mit den im Spruch genannten Bescheiden Abgabennachforderungen in der genannten Höhe fest.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung vom 16. Februar 2004 bezeichnet die Berufungswerberin durch ihren Vertreter zwar die Eingliederung des Geschäftsführers in den Organismus des Betriebes nach der Rechtsprechung als „*wahrscheinlich*“, beantragt jedoch

unter Hinweis auf den näher geschilderten Sachverhalt, „*das Unternehmerrisiko des Geschäftsführers den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechend zu werten und somit dessen Bezüge nicht unter die Einkünfte gem. § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zu subsumieren und daher die Bezüge nicht in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.*“

Über Ersuchen vom 3. März 2004 beantwortete die Berufungswerberin mit Schriftsatz vom 28. April 2004 Fragen des Finanzamtes unter anderem zu Arbeitszeit und Arbeitsort, zur Vertretbarkeit und zu Geheimhaltungspflichten des Gesellschafters und zu seiner Entlohnung.

Auszugsweise ist ausgeführt:

*„Dem Geschäftsführer oblag im Prüfungszeitraum ex lege die Funktion und die Wahrnehmung der Rechte und Pflichten des handels- und gewerberechtlichen Geschäftsführers. Ihm oblag auch die Organisation des Unternehmens sowie die Besorgung des gesamten wirtschaftlichen und finanziellen Bereiches. Weiters war er für Personalangelegenheiten ausschließlich zuständig und soweit er neben diesen vorweggenommenen Aufgaben noch Zeit hatte, war er direkt in das operative Geschehen der Gesellschaft eingebunden. Dem Grunde nach hat er die Funktion und die Verantwortlichkeit des bisherigen Einzelunternehmers in der GmbH fortgeführt.“*

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

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

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG 1967, in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818, sind Dienstnehmer alle 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.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG, 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 im Sinn des § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis 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.

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.

Die Verpflichtung zur Entrichtung des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag (DZ), der von der in § 41 FLAG 1967 festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, gründet sich auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes seit dem 18. September 1996 (vgl. z.B. die Erkenntnisse vom 18.9.1996, 96/15/0121, und vom 20.11.1996, 96/15/0094) werden Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer Ges.m.b.H. dann erzielt, 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- bzw. Ausgabenschwankungen kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft und
- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält (vgl. z.B. die Erkenntnisse vom 23.4.2001, 2001/14/0054, 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, vom 18.7.2001, 2001/13/0063, und vom 18.9.2003, 2001/15/0151).

Von dieser ständig vertretenen Rechtsauffassung ist der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, insoweit abgegangen, als, in Abkehr von der Annahme einer Gleichwertigkeit der oben genannten Kriterien, die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung in den Hintergrund zu treten haben und entscheidende Bedeutung vielmehr dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist.

Die Frage nach dem Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft ist weiterhin nach jenem Verständnis von diesem Tatbestandsmerkmal zu beantworten, zu dem der Verwaltungsgerichtshof in seiner bisherigen Rechtsprechung gefunden hat. Nach diesem Verständnis wird dieses Merkmal durch jede nach außen hin auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit der 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. Beispielsweise spricht die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für die Eingliederung (vgl. die Erkenntnisse vom 21. Dezember 1999, 99/14/0255, vom 27. Jänner 2000, 98/15/0200, und vom 26. April 2000, 99/14/0339).

Im vorliegenden Fall hat nicht nur die Berufungswerberin die organisatorische Eingliederung des Gesellschafters in der Berufungsschrift ausdrücklich als „*wahrscheinlich*“ bezeichnet, diese Eingliederung ist auch durch die im Schriftsatz vom 28. April 2004 genannten Aufgaben- und Tätigkeitsbereiche des Gesellschafters erwiesen.

Im Erkenntnis vom 1.3.2001, G 109/00, hat der Verfassungsgerichtshof 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 Weisungsgebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes: das Unterworfensein unter betriebliche Ordnungsvorschriften über Arbeitsort, Arbeitszeit und "Arbeitsverhalten", das Unterliegen einer betrieblichen Kontrolle und Disziplinierung, der Anspruch auf Mindestentlohnung nach dem Kollektivvertrag, die Ansprüche auf Sonderzahlungen und auf Abfertigung, der Anspruch auf Urlaub, die Ansprüche auf Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, auf Arbeitslosenversicherung, auf Vorrechte im Konkurs des Arbeitgebers und auf Insolvenz-Ausfallgeld, der Schutz nach dem Arbeitsverfassungsrecht, die Begünstigung nach dem Dienstnehmerhaftpflichtgesetz und schließlich auch die Befugnis, sich in der Tätigkeit durch wen immer vertreten zu lassen.

Aber auch die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerrisikos und der laufenden Entlohnung müssen demnach in den Hintergrund treten und es kommt ihnen daher keine entscheidende Bedeutung zu (vgl. dazu abermals das Erkenntnis des VwGH vom 10.11.2004, 2003/13/0018), sodass sich der unabhängige Finanzsenat mit dieser Frage im gegenständlichen Verfahren nicht näher auseinanderzusetzen braucht.

Im Ergebnis vertritt der unabhängige Finanzsenat die Auffassung, dass die Beschäftigung des Gesellschafters und Geschäftsführers mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist. Er erzielte aus seiner Beschäftigung für die Gesellschaft demnach Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, weshalb er im Sinn des § 41 Abs. 2 FLAG 1967 in der ab dem Jahr 1994 anzuwendenden Fassung Dienstnehmer ist.

Dies löst die Pflicht aus, von den Bezügen des Geschäftsführers den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und in der Folge den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu entrichten.

Der Berufung konnte daher kein Erfolg beschieden sein.

Graz, am 11. September 2006