

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat in der Beschwerdesache der A gegen die Bescheide des Finanzamtes B vom 11.1.1999 betreffend die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichfonds für Familienbeihilfe und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag über den Zeitraum 1.1.1997 bis 31.12.1997 in der Sitzung am 23.7.2014 nach Durchführung einer Beschwerdeverhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerden vom 26.1.1999 werden als unbegründet abgewiesen.

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichfonds für Familienbeihilfe wird von der Bemessungsgrundlage für den oben angeführten Zeitraum in der Höhe von Euro 164.503,04 mit Euro 7.402,64 festgesetzt (4,5%). Davon wurden bereits Euro 3.188,23 entrichtet. Somit verbleiben zur Nachzahlung Euro 4.214,41.

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag wird von der Bemessungsgrundlage für den oben angeführten Zeitraum in der Höhe von Euro 164.503,04 mit Euro 871,87 (0,53%) festgesetzt. Davon wurden bereits Euro 375,79 entrichtet. Somit verbleiben zur Nachzahlung Euro 496,08.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Lohnabgabenprüfung stellte der Prüfer unter anderem fest, dass die im Kalenderjahr 1997 an den mit 49% an der Beschwerdeführerin beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer vergüteten Bezüge in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen gewesen wären, da die Merkmale eines Dienstverhältnisses (der Geschäftsführer arbeite im Betrieb voll mit, ersetze eine Arbeitskraft, erhalte monatliche Vergütungen) vorliegen würden. Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ die angefochtenen Bescheide.

In den dagegen erhobenen Beschwerden wird zusammengefasst vorgebracht, dass das gegenständliche Geschäftsführungsverhältnis im Werkvertrag ausgeübt werde. Lt. Geschäftsführungsvertrag vom 14.1.1997 führe der Geschäftsführer die Geschäfte der Gesellschaft eigenverantwortlich aus und sei weder an bestimmte Arbeitszeiten noch einen bestimmten Tätigkeitsort gebunden, sondern lediglich an den von den Gesellschaftern abgesprochenen Geschäftsplan. Daneben übe er die Geschäftsführung von zwei weiteren Familienbetrieben aus. Diese umfangreichen Nebentätigkeiten würden dazu führen, dass nicht im Entferntesten von einem Verhältnis persönlicher bzw. wirtschaftlicher Abhängigkeit ausgegangen werden könne. Die Geschäftsführervergütung würde sich aus dem Bruttoertrag des Unternehmens errechnen und betrage 16%. Lt. Geschäftsführervertrag sei ein Abschluss eines Dienstverhältnisses nicht gewollt. Der Geschäftsführer solle zumindest in einer Phase des Kennenlernens als freiberuflicher Geschäftsführer agieren. Bereits mit Erkenntnis vom 30.11.1993, 89/14/0300, habe der VwGH zum Ausdruck gebracht, dass eine Geschäftsführertätigkeit auch im Rahmen eines Werkvertrages ausgeübt werden könne. Im vorliegenden Fall fehle es an sämtlichen Merkmalen eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG. Der Geschäftsführer stehe weder unter der Leitung des Arbeitgebers, noch sei er im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet. Er trage ein wesentliches Unternehmerrisiko, weil seine Honorierung nicht nur erfolgsabhängig im Sinne von umsatzabhängig sei, sondern von den Deckungsbeiträgen des Unternehmens, also vom Bruttoertrag errechnet werde.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 17.8.2004 verwies das Finanzamt nach Darstellung der anzuwendenden gesetzlichen Bestimmungen darauf, dass der Formulierung „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ das Verständnis beizulegen sei, dass es zwar auf die Weisungsgebundenheit - ansonsten ein wesentliches Merkmal eines Dienstverhältnisses – nicht ankommen würde, wenn diese wegen der Beteiligung an der GesmbH (im Ausmaß von 50% oder mehr oder aufgrund der Vereinbarung einer Sperrminorität) fehlen würde, dass aber im Übrigen die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses vorliegen müssten (VwGH 96/15/0121). Nachdem der Geschäftsführer – wie auch aus dem Berufungsschreiben erkennbar – voll in den Organismus des Betriebes eingebunden sei, somit die Geschäftsführertätigkeit aktiv ausüben würde, sei die steuerliche Voraussetzung einer dienstnehmerähnlichen Tätigkeit gegeben. Daran könne auch der Umstand nichts ändern, dass der Geschäftsführer frei über seine Arbeitszeit verfügen könne, da der Geschäftsführer in einem Dienstverhältnis ebenso nicht dem Arbeitszeitgesetz unterliegen würde und somit seine Arbeitszeit frei einteilen könnte. Ebenso könne kein Unternehmerrisiko erblickt werden, weil die Zahlungen regelmäßig erfolgen und sämtliche Reisekosten von der GmbH bezahlt werden würden.

In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag vom 20.8.2004 wurde auf das Berufungsbegehren verwiesen und ergänzend ausgeführt, dass der Gesetzgeber ausdrücklich verlangen würde, dass im Übrigen alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen müssten. Es sei daher nach dem klaren Gesetzeswortlaut – der vom VwGH in

etlichen Erkenntnisses schlichtweg ignoriert werde – keineswegs zu prüfen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ein steuerliches Dienstverhältnis gegeben sei, sondern es müssten eben vielmehr alle Merkmale eines steuerlichen Dienstverhältnisses vorliegen. Neben dem Unternehmerrisiko seien insbesondere die Eingliederung in den Betrieb, die Anwendbarkeit arbeitsrechtlicher Bestimmungen oder die Entgeltfortzahlung im Krankheits- und Urlaubsfalle usw. heranzuziehen. Außerdem sei im vorliegenden Fall ein maßgebliches Unternehmerrisiko gegeben.

Das Finanzamt legte die Beschwerden am 22.8.2012 zur Entscheidung an die damals zuständige Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

Bei der von der Beschwerdeführerin beantragten und für 23.7.2014 anberaumten mündlichen Beschwerdeverhandlung hat weder das Finanzamt noch die Beschwerdeführerin teilgenommen.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Gem. § 41 Abs. 1 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.

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 Teilstrich 2 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 den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe der von § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben, findet sich in § 57 Abs. 7 HKG.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. hiezu die im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, G 109/00, zitierte hg. Judikatur) stellt das steuerliche Dienstverhältnis auf die Kriterien der

Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sowie das des Fehlens des Unternehmerwagnisses ab.

Der VwGH hat seine Rechtsauffassung, wonach 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 das Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses, weiters noch auf das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung abstellt, mit Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, dahingehend revidiert, 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.

Wenn die Beschwerdeführerin die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft bei den in Streit stehenden Tätigkeiten für die Beschwerdeführerin anzweifelt, so ist auf das vom VwGH zu dieser Frage gefundene Verständnis zu verweisen, wonach dieses Merkmal durch jede nach außen hin auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, 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. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 21. Dezember 1999, 99/14/0255, vom 27. Jänner 2000, 98/15/0200, und vom 26. April 2000, 99/14/0339).

Mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer wurde am 14.1.1997 ein Geschäftsführungsvertrag abgeschlossen. Der Gesellschafter-Geschäftsführer vertritt die Beschwerdeführer laut Firmenbuch bis zum 11.10.2006 durchgehend. Nach der oben dargestellten Rechtsprechung spricht diese kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für die Eingliederung, unabhängig davon, ob durch die Führung des Unternehmens oder durch operatives Wirken. Aber auch die laut Aufzeichnungen des Prüfers in seinem eigenen ihm von der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellten Büro durchgeführten Tätigkeiten wie Einkauf, Verkauf, Personal, Außendienst, etc., für die Beschwerdeführerin bedingen eine nicht unbeträchtliche Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin.

Hinsichtlich der weiteren Argumentation wird auf das in diesem Zusammenhang ergangene Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, G 109/00, hingewiesen, wonach 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: 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.

Die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerrisikos und der laufenden Entlohnung treten entsprechend der oben zitierten Judikatur auf Grund der eindeutigen Erkennbarkeit der Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft in den Hintergrund und es kommt ihnen keine entscheidende Bedeutung zu.

Das weitere von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführte Vorbringen, der Gesellschafter-Geschäftsführer übe die Geschäftsführung von zwei weiteren Familienbetrieben aus, diese umfangreichen Nebentätigkeiten würden dazu führen, dass nicht im Entferntesten von einem Verhältnis persönlicher bzw. wirtschaftlicher Abhängigkeit ausgegangen werden könne, vermag den Beschwerden ebenfalls nicht zum Erfolg zu verhelfen, da der VwGH wiederholt ausgesprochen hat, dass dies für die Einstufung der Tätigkeit des Geschäftsführers unter die Bestimmung des § 22 Abs. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht ausschlaggebend sei (vgl. z.B. VwGH vom 27. März 2003, 2001/15/0135, und die dort zitierte Judikatur, weiters VwGH vom 1.7.2003, 2003/13/0007).

Im Ergebnis wird die Auffassung vertreten, dass die Beschäftigung des Geschäftsführers ungeachtet seiner gleichzeitigen Eigenschaft als wesentlich beteiligter Gesellschafter sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufgewiesen hat. Der Gesellschafter-Geschäftsführer erzielte aus der Geschäftsführertätigkeit für die Beschwerdeführerin demnach Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, weshalb er iSd Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG in der ab dem Jahr 1994 anzuwendenden Fassung als Dienstnehmer anzusehen war. Dies löste die Pflicht aus, von den gesamten an den Geschäftsführer vergüteten Bezügen den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag abzuführen.

Bezüglich der in den angefochtenen Bescheiden fehlenden und nunmehr im Spruch dieses Erkenntnisses angeführten Jahresbemessungsgrundlage wird darauf hingewiesen, dass die Beschwerdeführerin bezüglich der ihr zur Kenntnis gebrachten Beträge keine Einwendungen erhoben hat.

Unzulässigkeit der Revision:

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Entscheidung folgt der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Nachdem die Beschwerde insoweit keine für die Entscheidung maßgeblichen und ungelösten Rechtsfragen aufwirft, denen im Sinne der zitierten Bestimmungen grundsätzliche Bedeutung zukäme und Gesichtspunkte, die dessen ungeachtet gegen die Unzulässigkeit der Revision sprechen würden, nicht vorgebracht wurden, war wie aus dem Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 23.7.2014