

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden V und die weiteren Senatsmitglieder R1, R2 und R3 im Beisein der Schriftführerin S in der Beschwerdesache der A m.b.H., Adresse, über die Beschwerde vom 10. April 2015 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Judenburg Liezen vom 30. März 2015 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2011 bis 2013 nach der am 28. März 2018 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden – ersatzlos – aufgehoben.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit den Abgabenbescheiden vom 30. März 2015 wurden der Beschwerdeführerin der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2011 bis 2013 vorgeschrieben. Begründend wurde auf den Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom selben Tag verwiesen. Darin wurde Folgendes ausgeführt: *„Als Dienstnehmer im Sinne des § 41 Abs. 2 FLAG gelten nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 der Lohnsteuerpflicht unterliegende und an Kapitalgesellschaften wesentlich beteiligte Personen. Als GF ist der Abgabepflichtige nicht wesentlich an der Dienstgeberin beteiligt und daher als ASVG pflichtig anzusehen. Die ASVG Pflicht wurde auch in Anlehnung eines bereits bestehenden Verfahrens festgestellt.“*

Gegen diese Bescheide richtete sich die als Berufung bezeichnete Beschwerde vom 10. April 2015. Die Beschwerdeführerin brachte vor, Herr VN NN sei Geschäftsführer der Beschwerdeführerin und mit 0,5% an dieser nicht wesentlich beteiligt und in keiner Weise weisungsgebunden. Die Geschäftsführertätigkeit werde eigenverantwortlich und frei von persönlicher Abhängigkeit erbracht. Die Eingliederung in den Betriebsorganismus sei nicht gegeben und unmöglich, da Herr NN in zahlreichen weiteren Betrieben als Geschäftsführer eingesetzt sei. Die Feststellung sei für die jeweils jährlich angefallenen Geschäftsführerbezüge in der Höhe von 18.000 Euro erfolgt. In Anlehnung an ein bereits bestehendes Verfahren, in dem Herr VN NN ebenfalls als Geschäftsführer der ASVG-

Pflicht unterstellt worden sei, sei Herrn NN auch in der gegenständlichen Prüfung dies unterstellt worden. Für die erste Feststellung sei bereits das Beschwerdeverfahren bei der Steiermärkischen Gebietskrankenkasse eingebracht worden.

Mit der Beschwerdevorentscheidung vom 23. Juni 2015 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde nach Wiedergabe von gesetzlichen Bestimmungen ausgeführt, es liege eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers vor. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum (zumindest) 10 Jahre andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spreche für die Eingliederung. Dabei sei ohne Relevanz, ob ein fester Arbeitsort oder eine feste Arbeitszeit vorgegeben seien, ob Büroräumlichkeiten zur Verfügung stünden oder ob auch Geschäftsführertätigkeiten für andere Kapitalgesellschaften übernommen würden. Nach den einschlägigen Bestimmungen sei ein Geschäftsführer jedenfalls verpflichtet, den Weisungen und Beschlüssen der Generalversammlung nachzukommen. Dies unabhängig davon, ob im Geschäftsführervertrag etwaige besondere Freiheiten vereinbart worden seien. Es sei somit grundsätzlich nicht möglich, durch Bestimmungen ausschließlich im Anstellungsvertrag wirksam eine generelle Weisungsfreiheit des Geschäftsführers festzulegen. Bei leitenden Angestellten reiche es aus, wenn sich die Weisungsgebundenheit auf die grundsätzliche Erfüllung der Leitungsaufgaben beschränke. Es sei ausreichend, wenn eine Bindung an die Weisungen der Generalversammlung bestehe. Inwieweit der Arbeitgeber sein Weisungsrecht auch tatsächlich ausübe, sei nicht entscheidend. Es seien somit beide Kriterien erfüllt und es lägen daher Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 vor; diese begründe die Verpflichtung zur Leistung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag. Ein Unternehmerwagnis sei nicht ersichtlich, da ein monatlich gleichbleibender Fixbetrag als Geschäftsführervergütung ausbezahlt werde. Zusätzliche erfolgsabhängige Bezüge änderten nichts am Vorliegen eines Dienstverhältnisses.

Dagegen richtete sich der Vorlageantrag vom 21. Juli 2015. Die Beschwerdeführerin brachte ergänzend vor, es liege weder eine Weisungsgebundenheit noch eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus vor. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes komme es für die Frage des Vorliegens eines Dienstverhältnisses auf das schuldrechtliche Verhältnis zwischen dem Geschäftsführer und der Gesellschaft an. Eine Bindung des Geschäftsführers an den Gesellschaftsvertrag und an die Gesellschafterbeschlüsse stelle nur eine sachliche Weisungsgebundenheit her und sei von einer in persönlicher Abhängigkeit äussernden, durch weitgehende Unterordnung gekennzeichneten Weisungsgebundenheit zu unterscheiden. Herr NN bestimme den Umfang und die Art der zu erbringenden Leistungen selbst und ohne Einfluss und Vorgaben anderer Personen. Dies sei in dem bereits übermittelten Geschäftsführervertrag vereinbart. Abschließend beantragte die Beschwerdeführerin „*eine mündliche Verhandlung vor dem Senat.*“

In der mündlichen Verhandlung wurde die Weisungsfreiheit des Herrn VN NN, die nicht auf einer gesellschaftsrechtlichen Sonderbestimmung beruht, außer Streit gestellt.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Für die Beschwerdeführerin, deren Unternehmensgegenstand die Errichtung und der Betrieb eines Hotels und Beherbergungsunternehmens war, war Herr VN NN als Geschäftsführer tätig; dieser war mit 0,5% am Stammkapital der Beschwerdeführerin beteiligt. Herr VN NN war in den Jahren 2007 bis 2015 für die Beschwerdeführerin als Geschäftsführer tätig. Für seine Tätigkeit als Geschäftsführer erhielt er in den verfahrensgegenständlichen Jahren ein monatliches Entgelt in der Höhe von 1.500 Euro. Herr VN NN übte seine Tätigkeit für die Beschwerdeführerin am Sitz dieser aus. Der Geschäftsführer war an keine fixen Arbeitszeiten gebunden und hatte keinen Anspruch auf Urlaub, Entgelt im Krankheitsfall und auf eine Abfertigung. Herr VN NN war (unter anderem) für seine Tätigkeit als Geschäftsführer bei der Beschwerdeführerin gemäß § 2 Abs. 1 Z 3 Gewerbliches Sozialversicherungsgesetz (GSVG) in der Krankenversicherung und in der Pensionsversicherung pflichtversichert.

Gemäß dem im Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 20.7.2011, 2009/17/0132).

Der vom Bundesfinanzgericht angenommene Sachverhalt stützt sich auf die Unterlagen im Firmenbuch, auf den Geschäftsführervertrag und auf die Feststellungen der belangten Behörde. Betreffend die flexiblen Arbeitszeiten war den Vereinbarungen im Geschäftsführervertrag zu folgen, zumal die belangte Behörde keine diesbezüglichen Feststellungen getroffen hat und im verwaltungsgerichtlichen Verfahren keine gegenteiligen Anhaltspunkte hervorgekommen sind. Die mehrjährige Tätigkeit des Herrn VN NN als Geschäftsführer ergab sich aus dem Geschäftsführervertrag (dieser wurde für eine Dauer von 10 Jahren abgeschlossen), den Eintragungen im Firmenbuch und aus der Tatsache, dass dieser in den verfahrensgegenständlichen Jahren das im Geschäftsführervertrag vereinbarte monatliche Entgelt erhalten hat. Die Versicherungspflicht nach § 2 Abs. 1 Z 1 bis 3 GSVG ließ sich zum einen aus dem Geschäftsführervertrag (§ 7) ableiten, zum anderen wurde diese durch ein vom Bundesfinanzgericht durchgeführtes Auskunftsverfahren beim Hauptverband der Österreichischen Sozialversicherungsträger bestätigt.

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten. Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988) stehen, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 Allgemeinen Sozialversicherungsgesetzes (ASVG), sowie an

Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988. Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind 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 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG.

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet in § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1988 seine rechtliche Grundlage.

Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 sind unter anderem die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Herr VN NN war an der Beschwerdeführerin nicht wesentlich beteiligt, § 22 Z 2 EStG 1988 daher nicht einschlägig. Für die Beantwortung der Frage, ob die Abgabenfestsetzungen durch die belangte Behörde zu Recht erfolgt sind, war daher entscheidend, ob Herr VN NN zur Beschwerdeführerin in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stand oder ob er freier Dienstnehmer (§ 4 Abs. 4 ASVG) dieser war.

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. Ein Dienstverhältnis ist weiters dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 vorliegen.

Nach der zuletzt genannten Bestimmung zählen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) auch Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 beteiligt sind, auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehlt. Aus den im Firmenbuch eingesehenen Unterlagen (Gesellschaftsvertrag, etc.) geht für das Bundesfinanzgericht kein Hinweis hervor, dass Herr VN NN auf Grund einer gesellschaftsrechtlichen Sonderbestimmung weisungsfrei gewesen wäre; auch die belangte Behörde ist in der mündlichen Verhandlung nicht davon ausgegangen. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 gelangte daher im vorliegenden Fall nicht zur Anwendung.

Die Definition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 ist eine eigenständige des Steuerrechts, weder dem bürgerlichen Recht, dem Sozialversicherungsrecht, noch anderen Rechtsgebieten entnommen. Die Absicht des historischen Gesetzgebers ging dahin, ein tatsächliches

Verhältnis, oder mit anderen Worten, einen Zustand zu umschreiben (*Fellner* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer III C § 47 Tz 27). Die Tatsache, dass das Einkommensteuergesetz eine eigenständige Definition des Dienstverhältnisses enthält, kann dazu führen, dass derselbe Sachverhalt im Steuerrecht anders zu beurteilen ist als im bürgerlichen Recht, Sozialversicherungsrecht oder Ausländerbeschäftigungsrecht. Etwaige unterschiedliche Ergebnisse erkannte der Verfassungsgerichtshof jedoch nicht als unsachlich (VfGH 8.6.1985, B 488/80).

Für die Beantwortung der Frage, ob ein Dienstverhältnis besteht, kommt es auch nicht auf die von den Vertragsparteien gewählte Bezeichnung (Dienstvertrag, Werkvertrag, Geschäftsführervertrag, Bevollmächtigungsvertrag, etc.) an. Es genügt, wenn die ausgeübte Tätigkeit in ihrer äußeren Erscheinungsform dem "Tatbild" des § 47 Abs. 2 EStG 1988 entspricht (VwGH 23.3.1983, 82/13/0063).

Ein Dienstverhältnis liegt dann vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sind zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Weiteren Abgrenzungskriterien, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos, kommt nur dann Bedeutung zu, wenn die im Gesetz festgeschriebenen Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebs des Arbeitgebers noch keine klare Abgrenzung ermöglichen (VwGH 24.11.2016, 2013/13/0046).

Betreffend die Weisungsgebundenheit ist grundsätzlich zwischen den persönlichen Weisungen einerseits und den sachlichen Weisungen andererseits zu unterscheiden. Eine sachliche Weisungsgebundenheit, die sich lediglich auf den Erfolg einer bestimmten Arbeitsleistung bezieht, begründet für sich allein kein Dienstverhältnis.

Das für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende persönliche Weisungsrecht hingegen ruft einen Zustand wirtschaftlicher Abhängigkeit und persönlicher Gebundenheit hervor (VwGH 19.9.2007, 2007/13/0071). Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet. Der Arbeitnehmer verspricht nicht die Ausführung einzelner Arbeiten, sondern stellt seine Arbeitskraft zur Verfügung. Es trifft zwar zu, dass es bei leitenden Angestellten ausreicht, wenn sich die Weisungsgebundenheit auf die grundsätzliche Erfüllung der Leitungsaufgaben beschränkt, erforderlich ist aber dennoch, dass der Arbeitgeber durch individuell-konkrete Anordnungen das Tätigwerden des Dienstnehmers beeinflussen kann (VwGH 24.11.2016, Ro 2014/13/0040).

Bei Geschäftsführern einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung ist außerdem zu beachten, dass das kraft Gesetzes bestehende organschaftliche Weisungsrecht der Generalversammlung nach § 20 Abs. 1 GmbHG nicht notwendig auch die Erteilung persönlicher Weisungen umfasst, wenngleich die Möglichkeit einer vertraglichen Einordnung in die Gesellschaft in persönlicher Abhängigkeit von ihr durch schuldrechtliche

Vereinbarung im Innenverhältnis nicht ausgeschlossen ist. Die Bindung des Geschäftsführers an den Gesellschaftsvertrag und die Gesellschafterbeschlüsse stellt bloß eine sachliche Weisungsgebundenheit des Geschäftsführers her (VwGH 19.12.2012, 2010/08/0240). Ob der Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 seine Arbeitskraft schuldet, ist auf Grund der zwischen dem Geschäftsführer und der Beschwerdeführerin bestehenden schuldrechtlichen Verhältnisse zu beurteilen (VwGH 24.11.2016, 2013/13/0046).

In dem zwischen der Beschwerdeführerin und Herrn VN NN abgeschlossenen Geschäftsführervertrag wurde eine Weisungsbindung hinsichtlich der für die persönliche Abhängigkeit maßgebenden Belange nicht nur nicht vereinbart, sondern ausgeschlossen (§ 1 Z 2 des Vertrages). Auch in dem in § 2 Z 1 des Vertrages umschriebenen Aufgabenumfang liegt keine Weisungsunterworfenheit, die auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft des Geschäftsführers gerichtet wäre (vgl. VwGH 26.1.2017, Ra 2015/15/0064).

Dass die tatsächlichen Verhältnisse von dieser vertraglichen Vereinbarung abgewichen sind, hat weder die belangte Behörde festgestellt, noch ergaben sich im verwaltungsgerichtlichen Verfahren diesbezügliche Anhaltspunkte. Vor diesem Hintergrund war der (ursprünglichen) Ansicht der belangten Behörde nicht zu folgen, wenn sie die Weisungsgebundenheit des Herrn VN NN bejaht hat und von einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 ausgegangen ist.

§ 4 Abs. 4 ASVG bestimmt Folgendes:

„ Den Dienstnehmern stehen im Sinne dieses Bundesgesetzes Personen gleich, die sich auf Grund freier Dienstverträge auf bestimmte oder unbestimmte Zeit zur Erbringung von Dienstleistungen verpflichten, und zwar für

1. einen Dienstgeber im Rahmen seines Geschäftsbetriebes, seiner Gewerbeberechtigung, seiner berufsrechtlichen Befugnis (Unternehmen, Betrieb usw.) oder seines statutenmäßigen Wirkungsbereiches (Vereinsziel usw.), mit Ausnahme der bäuerlichen Nachbarschaftshilfe,

2. eine Gebietskörperschaft oder eine sonstige juristische Person des öffentlichen Rechts bzw. die von ihnen verwalteten Betriebe, Anstalten, Stiftungen oder Fonds (im Rahmen einer Teilrechtsfähigkeit),

wenn sie aus dieser Tätigkeit ein Entgelt beziehen, die Dienstleistungen im wesentlichen persönlich erbringen und über keine wesentlichen eigenen Betriebsmittel verfügen; es sei denn,

a) dass sie auf Grund dieser Tätigkeit bereits nach § 2 Abs. 1 Z 1 bis 3 GSVG oder § 2 Abs. 1 BSVG oder nach § 2 Abs. 1 und 2 FSVG versichert sind oder

b) dass es sich bei dieser Tätigkeit um eine (Neben-)Tätigkeit nach § 19 Abs. 1 Z 1 lit. f B-KUVG handelt oder

c) dass eine selbständige Tätigkeit, die die Zugehörigkeit zu einer der Kammern der freien Berufe begründet, ausgeübt wird oder

d) dass es sich um eine Tätigkeit als Kunstschaffender, insbesondere als Künstler im Sinne des § 2 Abs. 1 des Künstler-Sozialversicherungsfondsgesetzes, handelt.“

Der Verweis in § 41 Abs. 2 FLAG bezieht sich auf die Bestimmung des § 4 Abs. 4 ASVG zur Gänze und umfasst damit auch die im zweiten Teilsatz enthaltenen Ausnahmebestimmungen (VwGH 26.1.2017, Ra 2015/15/0064). Es ist daher in Übereinstimmung mit dem Wortlaut der Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG davon auszugehen, dass die Bezüge jener Personen, die nach dem zweiten Teilsatz des § 4 Abs. 4 ASVG ausgenommen sind, auch nicht in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag aufzunehmen sind (VwGH 26.1.2017, Ro 2016/15/0022). Nach § 4 Abs. 4 lit. c ASVG sind aber jene Tätigkeiten ausgenommen, die bereits nach § 2 Abs. 1 Z 1 bis 3 GSVG oder § 2 Abs. 1 BSVG oder nach § 2 Abs. 1 und 2 FSVG versichert sind.

Herr VN NN war auf Grund seiner Geschäftsführertätigkeit für die Beschwerdeführerin nach § 2 Abs. 1 Z 3 GSVG versichert. Er war daher nicht als freier Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG zu beurteilen.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (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.

Das Bundesfinanzgericht ist von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen, sondern hat sich auf diese und auf den klaren und eindeutigen Wortlaut der einschlägigen Bestimmungen gestützt. Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren sind keine Rechtsfragen aufgeworfen worden, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt. Eine Revision ist nicht zulässig.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 3. April 2018