

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Ri. und die weiteren Senatsmitglieder Mitglieder in der Beschwerdesache Bf. Wien, vertreten durch STB Wien, über die Beschwerde vom 05.12.2016 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 07.11.2016 betreffend Dienstgeberbeitrag (DB), Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) sowie Säumniszuschläge zum DB jeweils für die Jahre 2010 bis 2013 in der Sitzung am 19. Juni 2018 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO hinsichtlich der Festsetzung der Dienstgeberbeiträge sowie die Festsetzung der Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag der Jahre 2010 bis 2013 als unbegründet abgewiesen. Die angefochtene Bescheide über die Festsetzung der Dienstgeberbeiträge sowie die Festsetzung der Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag der Jahre 2010 bis 2013 bleiben unverändert.

Der Beschwerde über die Festsetzung der Säumniszuschläge zum DB jeweils für die Jahre 2010 bis 2013 wird stattgegeben. Die Bescheide werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) wurde im Jahr 1996 gegründet und ist in der Softwareentwicklung tätig; insbesondere für den Bereich radiologischer Einrichtungen.

Bei der Bf. fand hinsichtlich der lohnabhängigen Abgaben für die Jahre 2010 bis 2013 eine Außenprüfung (AP - GPLA) statt. Die Prüfung wurde am 5.5.2015 begonnen und mit Bericht

vom 7.11.2016 abgeschlossen. Der Bericht verwies auf die zur Schlussbesprechung vom 19.10.2016 abgefasste Niederschrift und die darin im Detail angeführten zu den Gesellschaftern jährlich getroffenen Feststellungen. Eine Kopie der Niederschrift wurde dem steuerlichen Vertreter übergeben. Der Bericht und die Bescheide wurden nachweislich am 14.11.2016 zugestellt.

Die Bf. hatte fünf Gesellschafter von denen im Prüfungszeitraum drei zu je 23,25% (P.A., R.A. und E.D.), einer mit 5% (RE.A.) und die Gesellschafter-Geschäftsführerin (M.A.) mit 25,25% beteiligt waren. Die Gesellschafter-Geschäftsführerin war seit Gründung als Geschäftsführerin tätig.

Die **Außenprüfung (AP)** hielt nach Einsicht in diverse Lohnverrechnungs- und Buchhaltungsunterlagen der Bf. und aufgrund der mit jedem der fünf Gesellschafter abgefassten Niederschrift im **Bericht bzw. der Niederschrift zur Schlussbesprechung** nachstehenden Sachverhalt fest und traf u.a. aufgrund dessen Feststellungen zum Vorliegen von Dienstverhältnissen der wesentlich sowie nicht wesentlich Beteiligten.

Dem vorgelegten Gesellschaftsvertrag (§ 7.4) war zu entnehmen, dass Gesellschafterbeschlüsse, soweit es im Gesetz oder im Gesellschaftsvertrag nicht anders bestimmt ist, mit einer Mehrheit von 90% beschlossen werden.

Vor der AP bestanden zwischen der Bf. und ihren Gesellschaftern keine schriftlichen Vereinbarungen. In den dann im November 2015, anlässlich der AP, mit den Gesellschaftern als „Auftragnehmer“ geschlossenen Rahmenverträgen wurden die Bestimmung des Gesellschaftsvertrages (§ 7.4) und ein daraus resultierendes „Vetorecht“ des jeweiligen Gesellschafters angeführt. In diesen Verträgen war jeweils u.a. enthalten, dass der Gesellschafter als „Auftragnehmer“ über eine Gewerbeberechtigung verfügt und seit geraumer Zeit für die Bf. und deren Kunden auf freiwilliger Basis IT-Dienstleistungen erbringt. Eine Pflicht für derartige Leistungen besteht nicht. Der Rahmenvertrag hält die bislang bloß mündlich getroffenen Vereinbarungen nun schriftlich fest. U.a. war festgehalten, dass sich der Auftragnehmer auf eigene Rechnung und Gefahr vertreten lassen kann, dass er an keinen bestimmten Arbeitsort gebunden ist, dass er die betriebliche Infrastruktur der Bf. nutzen kann, dass keine Vorgaben hinsichtlich der Arbeitszeit bestehen, dass der Auftragnehmer bei der Erfüllung des Vertrages keinen Weisungen der Gesellschaft unterliegt. Der Auftragnehmer legt für die nach Zeitaufwand mit gesondertem Stundensatz abgegoltenen Leistungen monatliche Rechnungen. Für die steuerliche Behandlung der Einkünfte ist der Auftragnehmer selbst verantwortlich. Der Auftragnehmer ist nach § 2 Abs. 1 Z 1 GSVG pflichtversichert.

Die Gewerbeberechtigungen der Gesellschafter lauteten auf die jeweilige Wohnadresse. Sie verfügten über Arbeitsplätze sowohl am Standort der Bf. als auch an ihren Wohnadressen. Sie legten monatliche Honorarnoten in unterschiedlicher Höhe mit Angabe der geleisteten Tätigkeiten.

Wie sie in „Eidesstattlichen Erklärungen“ gegenüber der AP u.a. angaben, sahen sich die Gesellschafter als Selbständige und Unternehmer. Die Rechtsform der GmbH wurde neben anderen Gründen aus Haftungsgründen gewählt. Dies war auch im Wesentlichen der Grund, dass nur eine Person als Geschäftsführer(in) eingesetzt worden war. Es war auch festgehalten, dass im Gesellschaftsvertrag eine Klausel vorgesehen worden war, wonach sichergestellt wurde, dass kein Beschluss gegen den Willen eines Gesellschafters gefällt werden konnte.

Die AP stellte im Zuge der Prüfung fest, dass die Gesellschafter über keine eigenen Hompages verfügten und ihre Dienste nicht am freien Markt anboten. Sie seien, nach eigenen Angaben, praktisch ausschließlich für die Bf. tätig gewesen. Die Gesellschafter seien jedoch auf der Homepage der Bf. als Gesellschafter und Abteilungsleiter verschiedener Bereiche sowie bis vor der AP auch als Geschäftsführer aufgeschienen.

Die Homepage der Bf. dürfte während der AP geändert worden sein, da danach als Geschäftsführerin nur noch M.A. angeführt gewesen sei.

Zur mit 25,25% **wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführerin** stellte die AP, auch aufgrund deren eigener Angaben, fest, dass diese zu 90% ihrer Tätigkeit für die Gesellschaft mit Röntgen-Kassenverrechnungen zu tun gehabt habe. Dafür habe sie monatliche Honorarnoten, wobei die Honorare nicht dem DB, DZ und der Kommunalsteuer unterzogen worden seien, gelegt.

Die AP hielt fest, dass die Geschäftsführerin, aufgrund des Vorliegens der Merkmale eines Dienstverhältnisses, ausgenommen der persönlichen Weisungsgebundenheit, als Dienstnehmerin zu beurteilen sei. Es sei die Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bf. gegeben und es läge eine regelmäßige Entlohnung vor. Als Gesellschafter-Geschäftsführerin sei die Eingliederung durch jede nach außen erkennbare auf Dauer angelegte Tätigkeit, mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht werde, gegeben. Dabei sei unerheblich, ob die Tätigkeit den operativen Bereich der Gesellschaft oder den Bereich der Geschäftsführung betreffe.

Die formale Abrechnung der Vergütungen über Honorarnoten stehe der Beurteilung als Einkünfte iSd § 22 Z 2 EStG nicht entgegen. Die Gesellschafter-Geschäftsführerin sei trotz einer Beteiligung von mehr als 25% als Dienstnehmerin iSd § 41 Abs. 2 FLAG 1967 zu beurteilen und seien daher u.a. DB und DZ nachzufordern.

Zu den vier **nicht wesentlich beteiligten Gesellschaftern** hielt die AP fest, dass die Auftragsverhältnisse mit der Bf. als Dienstverhältnisse iSd § 47 Abs. 2 EStG zu beurteilen seien.

Sämtliche Gesellschafter seien aufgrund des Gesellschaftsvertrages weisungsfrei gestellt gewesen. Es war unter den Gesellschaftern vereinbart, dass sämtliche Beschlüsse einstimmig zu treffen seien. De facto hätte daher jeder Gesellschafter Beschlüsse der Generalversammlung verhindern können. Dies sei auch so gelebt worden, da stets

Einstimmigkeit über Beschlüsse erzielt worden sei. Auch für den mit 5% Beteiligten hätten diese Bestimmungen gegolten. Dies sei sowohl durch den Gesellschafter selbst als auch durch die Gesellschafter-Geschäftsführerin in ihren Aussagen gegenüber der AP bestätigt worden. Aufgrund der für alle Gesellschafter fehlenden Weisungsgebundenheit sei die Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 1 lit b EStG hier zutreffend. Weiteren Elementen wie das Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als laufend zu erkennenden Lohnzahlung komme aufgrund der gegebenen Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bf. keine Bedeutung mehr zu. Die Eingliederung sei aufgrund der auf Dauer angelegten erkennbaren Tätigkeit gegeben gewesen. Die Gesellschafter hätten ohne Zweifel Tätigkeiten erbracht mit denen der Unternehmenszweck, nämlich die Entwicklung von Software, deren Vertrieb und die Erbringung von Dienstleistungen im Bereich der Softwarewartung, erfüllt worden sei. Sie schienen auf der Homepage der Bf. als Mitarbeiter, Abteilungsleiter und Gesellschafter auf. Sie verfügten über eine Firmen-Mailadresse und seien im Zuge ihrer Tätigkeit stets im Namen der Bf. und nie als Unternehmer im eigenen Namen aufgetreten. Es habe nur gemeinsame Kunden gegeben und auch die Führung der Mitarbeiter sei durch alle Gesellschafter gemeinsam erfolgt. Dies sei auch durch die niederschriftlich festgehaltenen Angaben der Gesellschafter bestätigt worden.

Die Honorare der Gesellschafter stellten daher Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 25 Abs. 1 Z 1 lit b EStG 1988 dar und lägen Dienstverhältnisse gem. § 47 Abs. 2 EStG 1988 vor.

DB, DZ und Kommunalsteuer seien daher entsprechend nachzufordern. Eine Nachforderung der Lohnsteuer sei unterblieben, da bereits Einkommensteuer entrichtet worden sei.

Die **Abgabenbehörde** folgte den Feststellungen der AP und erließ mit Datum 7.11.2016 die entsprechenden **Bescheide** über die Festsetzung des DB und DZ sowie eines Säumniszuschlages zum DB jeweils für die Jahre 2010 bis 2013.

Die Zustellung der Bescheide und des Berichts erfolgten am 14.11.2016.

Mit Schriftsatz vom 5.12.2016 wurde gegen die angeführten Bescheide rechtzeitig **Beschwerde** erhoben.

Es wurde der Antrag auf Aufhebung der bekämpften Bescheide und Neuausfertigung iSd Beschwerdegründe gestellt. Zudem wurden eine mündliche Verhandlung sowie Senatszuständigkeit beantragt.

In der Begründung der Beschwerde war u.a. zu nachstehenden Punkten ausgeführt.

„1. Formelle Mangelhaftigkeit der Bescheide

1.1. Grundsätzliche Mängel

Die Bescheide vom 7.11.2016 enthalten keine monatliche Aufgliederung der Nachforderungsbeträge. Selbstbemessungsabgaben sind Abgaben, die für einen bestimmten

Kalendermonat anfallen. Die Abgaben wurden aber für das gesamte Kalenderjahr festgesetzt. Die Bescheide enthalten keine gesetzliche Grundlage für die Nachforderung von DB und DZ. Die Bescheide sind auch deswegen rechtswidrig, weil sie - obwohl teilweise festgestellt - keine vollständige bzw. richtige Sachverhaltsdarstellung enthalten, den vorliegenden Sachverhalt nicht würdigen und diesen - wie bereits vorerwähnt - keinem rechtlichen Tatbestand subsumieren.

1.2. Fehlende Darstellung bzw. Aufgliederung der Bemessungsgrundlagen

Die hier vorliegenden Bescheide enthalten zwar die gesamte Bemessungsgrundlage. Nicht Spruchbestandteil ist aber die Differenz zwischen alter und neuer Bemessungsgrundlage.

1.3. Unzureichende Nachvollziehbarkeit der Nachforderungsbeträge („Denksportaufgabe“)

Die Summe der Nachforderungsbeträge laut Prüfbericht stimmt nicht mit den Beträgen laut Bescheid überein. Im Prüfbericht steht - nicht nachvollziehbar - „Hinzurechnung = Bemessungsgrundlage neu“.

Der Bescheid verweist hinsichtlich seiner Begründung auf den Prüfbericht vom 7.11.2016. In diesem Prüfbericht sind die Nachforderungen nicht pro Kalenderjahr angeführt sondern wird die Nachforderung für alle vier betroffenen Jahre in einem Gesamtbetrag dargestellt (immer 2010 bis 2013). Ein Bescheid und dessen Beträge müssen einfach nachvollziehbar sein und stellen keine Denksportaufgabe dar. Der Beschwerdeführer hat sich dieser Denksportaufgabe gestellt und anhand der Niederschrift zur Schlussbesprechung Zahlenübersichten zu den einzelnen Gesellschaftern erstellt.

Im Prüfbericht sind aber bei den Werten immer die Namen aller vier Gesellschafter angeführt.

Ein weiterer formaler Mangel des Bescheides liegt darin, dass die auf Herrn RE.A. (5% Gesellschafter) entfallenden (Differenz-)Bemessungsgrundlagen und Beträge nicht bzw. nicht in einer ausreichenden Klarheit separat dargestellt sind, weil für diesen - wie noch zu zeigen sein wird - jedenfalls nicht die Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 anwendbar ist.

1.4. Verjährung des Jahres 2010

Dass die Beträge zumindest nach Kalenderjahren getrennt dargestellt werden, ist auch deswegen erforderlich, weil die Verjährungsfrage zu klären ist. Ausgehend von den Bescheiden mit Datum 7.11.2016 wären die Nachforderungen für 2010 bereits verjährt. Aus Gründen rechtlicher Vorsicht wird daher für die dieses Jahr betreffenden Nachforderungen Verjährung eingewendet.

Verjährung wäre dann nicht eingetreten, wenn eine nach außen gesetzte Handlung durch die zuständige Behörde gesetzt worden wäre. Daher wären Feststellungen zum Prüfbeginn von Bedeutung - diese sind jedoch der Niederschrift zur Schlussbesprechung nicht zu entnehmen (vermutlich war es Mai 2015). Die Prüfung hat zwar formal im Kalenderjahr 2015 begonnen. Dass in diesem Jahr bereits konkrete Prüfungshandlungen zu dieser Thematik gesetzt wurden, ist uns als nunmehriger steuerlicher Vertreter nicht bekannt. Es scheint auch fraglich, ob die im

Rahmen einer GPLA erfolgten Handlungen durch Mitarbeiter der Wiener Gebietskrankenkasse die Verjährung im Bereich der Finanzamtsabgaben zu unterbrechen vermag.

2. Inhaltliche Mangelhaftigkeit der Bescheide

2.1. DB-/DZ-Pflicht der 23,25%-Gesellschafter

Unter diesen Beschwerdepunkt fallen die drei Gesellschafter E.D., R.A. sowie P.A.. Diese drei Gesellschafter waren NICHT Geschäftsführer.

2.1.1. Formelle Aspekte

Der Bescheid verweist in seiner Begründung auf den Prüfbericht vom 7.11.2016. Dieser Prüfbericht enthält unter dem Punkt „Sachverhaltsdarstellung“ eine Aneinanderreihung von Sätzen auf zweieinhalb Seiten. Es ist aber nicht klar, welche von den dargestellten Sachverhaltselementen nun wesentlich für die Begründung des Bescheides waren, noch ist eine nachvollziehbare Sachverhaltswürdigung erkennbar, noch ist die Begründung selbst nachvollziehbar.

Weder im Bescheid noch im Prüfbericht ist angegeben, auf welche gesetzlichen Grundlagen sich das Finanzamt hinsichtlich der Nachforderungen stützt. Angeführt sind § 47 Abs. 2 EStG 1988 und § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988. Die den Bescheid anscheinend tragende Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG 1967 (für den DB) wird ebenso wenig angeführt wie § 122 Abs. 7 WKG (für den DZ).

2.1.2. Anwendbarkeit von § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a oder lit. b EStG 1988?

Die weiteren Ausführungen gehen davon aus, dass sich die festgestellte DB-/DZ-Pflicht bei den drei Gesellschaftern auf § 41 Abs. 2 FLAG 1967 bzw. § 122 Abs. 7 WKG jeweils in Verbindung mit § 47 Abs. 2 dritter Satz EStG 1988 gründet.

Diese Regelungstechnik war eine Reaktion des Steuergesetzgebers auf die Entscheidung des VwGH 1666/79 vom 09.12.1980 (verstärkter Senat). Der Steuergesetzgeber, dem die Entscheidung offenbar nicht „gefiel“, hat auf die Entscheidung mit der oben erwähnten Gesetzesänderung (§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. b und § 47 Abs. 2 dritter Satz EStG 1988) reagiert. Damit sollte sichergestellt werden, dass eine „bloße“ gesellschaftsvertragliche Sonderbestimmung (Weisungsfreiheit durch „Sperrminorität“) nicht verhindern soll, dass ein steuerrechtliches Dienstverhältnis vorliegt. Personen dieser Art sollen also trotzdem Dienstnehmer sein, wenn sie - abgesehen von dieser „Sperrminorität“ - auch sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisen.

Der vorliegende Sachverhalt fällt jedoch nicht - so wie die Finanzbehörde vermeint - unter § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG. Die Anwendung dieser Bestimmung würde voraussetzen, dass die Person aus gesellschaftsrechtlicher (!) Sicht keinen die Geschäftsführung betreffenden Weisungen unterliegt. Aus gesellschaftsrechtlicher Sicht unterliegen aber die drei (bloßen) Gesellschafter der Weisungsbefugnis der Geschäftsführerin. Weisungsberechtigt gegenüber den Mitarbeitern

ist in der GmbH der Geschäftsführer (siehe §§ 16 Abs. 1, 20 Abs. 1, 35 Abs. 1 Z 5 GmbHG). Während ein Geschäftsführer gesellschaftsrechtlich weisungsfrei gestellt werden kann, unterliegt ein bloßer Gesellschafter – aus gesellschaftsrechtlicher Sicht - hingegen grundsätzlich den Weisungen des Geschäftsführers: um gesellschaftsrechtlich weisungsfrei zu sein, müsste er die Geschäftsführung gesellschaftsrechtlich aktiv (!) beeinflussen können. Dies wäre denkbar im Falle einer Beteiligung über 50% ohne gleichzeitige Sperrminorität für den Geschäftsführer oder in bestimmten Konstellationen, wenn die Stimmrechte abweichend von der Höhe der Beteiligung festgelegt sind.

Im vorliegenden Fall konnten die drei Minderheitsgesellschafter (ohne Geschäftsführungsfunktion) die Geschäftsführung aus gesellschaftsrechtlicher Sicht nicht aktiv beeinflussen. Daher wäre der Sachverhalt richtigerweise gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 zu überprüfen. Bei dieser Prüfung würde sich auf Grund der Verfahrensergebnisse (Niederschriften, eidesstattliche Erklärungen) weisen, dass schon auf Grund der Weisungsfreiheit auf der Ebene des Anstellungsverhältnisses kein steuerliches Dienstverhältnis Vorgelegen ist.

Dass zwischen Gesellschafter und Gesellschafter-Geschäftsführer zu unterscheiden ist, hat der VwGH u.a. in den folgenden Erkenntnissen herausgearbeitet: 96/08/0171 vom 16.2.1999 und 90/08/0092 vom 19.02.1991.

Die drei Gesellschafter sind daher selbst dann nicht aus gesellschaftsrechtlicher Sicht weisungsfrei, wenn die Bestimmung in Punkt 7.4 des Gesellschaftsvertrages als „Sperrminorität“ anzusehen sein sollte. Aus Gründen rechtlicher Vorsicht wird in der vorliegenden Beschwerde jedoch bestritten, dass es sich dabei um eine Sperrminorität handelt. Die bezugnehmende Regelung im Gesellschaftsvertrag lautet: „Soweit es im Gesetz oder im Gesellschaftsvertrag nicht anders bestimmt ist, werden Gesellschafterbeschlüsse mit einer Mehrheit von 90% des in der Generalversammlung vertretenen Stammkapitals gefasst.“ § 39 Abs. 1 GmbHG lautet: „Die Beschlussfassung der Gesellschafter erfolgt, soweit das Gesetz oder der Gesellschaftsvertrag nichts anderes bestimmt, durch einfache Mehrheit der abgegebenen Stimmen.“

Nimmt man die Regelung im Gesellschaftsvertrag wörtlich, hat sie keinen Anwendungsbereich (weil das Gesetz ja eine ausdrückliche Regelung - einfache Mehrheit - enthält). Punkt 7.4 des Gesellschaftsvertrages würde quasi ins Leere gehen. Ob es möglich ist, dass ein für die Auslegung von Gesellschaftsverträgen zuständiges Gericht entgegen diesem Wortlaut eine Interpretation dieser Vertragsklausel zulassen würde, ist zumindest zweifelhaft. Gesellschaftsverträge sind nach der Judikatur jedenfalls „objektiv“ zu beurteilen, sodass von allfälligen Motiven der Gesellschafter zu abstrahieren ist. Die Folge wäre, dass aus gesellschaftsrechtlicher Sicht Beschlüsse mit einfacher Mehrheit zu fällen waren und keiner der drei Gesellschafter mit je 23,25% ein Veto haben konnte. Die Folge wäre, dass - ohne

Beachtung der obigen Ausführungen - von vornherein nur die Subsumption unter § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG (und nicht § 25 Abs. 1 Z lit. B EStG) denkbar wäre.

2.1.3. Weitere Überlegungen, sollte § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG doch anwendbar sein

In diesem Fall wäre die Wortfolge „bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisenden Beschäftigung“ von Bedeutung.

Sollte entgegen der vom Beschwerdeführer vertretenen Ansicht eine gesellschaftsrechtliche Weisungsfreiheit iSd § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 vorliegen, wäre für die Subsumption des Sachverhaltes unter diese Bestimmung weiters erforderlich, dass auch sonst - also abgesehen von der gesellschaftsrechtlichen Weisungsfreiheit - alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen.

Dem Prüfbericht vom 7.11.2016 ist zu entnehmen, dass auf Grund der vorliegenden gesellschaftsrechtlichen Weisungsfreiheit nur noch ein Kriterium maßgeblich sei, nämlich die betriebliche Eingliederung. Diese sei in den vorliegenden Fällen jedenfalls gegeben; diese werde bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird. Auf weitere Abgrenzungskriterien sei daher nicht mehr abzustellen. Diesen Ausführungen ist nicht zuzustimmen.

Folgt man der Judikatur des VwGH, manifestiert sich die betriebliche Eingliederung bei Geschäftsführern (!) durch ein „funktionales Verständnis“ schon dadurch, dass der Geschäftsführer längere Zeit im Firmenbuch eingetragen ist. Diese Judikatur ist jedoch auf bloße Gesellschafter nicht umzulegen. Das Kriterium der betrieblichen Eingliederung besteht nach der Judikatur aus vielen weiteren Unterkriterien, wichtig sind dabei eine organisatorische und zeitliche Eingliederung.

Laut den Feststellungen der Prüfbehörde haben die Gesellschafter ihre Leistungen in einem wesentlichen Ausmaß an ihren eigenen Gewerbestandorten (Wohnadressen) erbracht. Aus den Niederschriften mit den Gesellschaftern ergibt sich, dass diese den Ort der Arbeitsleistung nach eigenem Belieben ausgesucht haben.

Diesbezüglich ist auch zu erwähnen, dass die Feststellungen den aus den Niederschriften erschießbaren Sachverhalt nicht vollständig wiedergeben. Beispielsweise fehlt der wesentliche Aspekt, dass der Umfang der „Arbeitszeit“ von den Gesellschaftern ebenfalls nach eigenem Belieben und offenbar unregelmäßig gestaltet wurde. Die Gesellschafter haben auch die Lage und Verteilung der „Arbeitszeit“ selbst entschieden. Die Gesellschafter agierten in der Praxis nicht unter der Leitung eines „Arbeitgebers“; es gab keine Weisungen der Geschäftsführerin (siehe Niederschriften sowie eidesstattliche Erklärungen der Gesellschafter). Die Art und Weise, wie sie die von ihnen übernommenen Aufträge durchgeführt wurden, haben die Gesellschafter selbst entschieden. Die Gesellschafter haben sich teils vertreten lassen und nach eigenem Ermessen Aufträge nicht übernommen, wenn sie das nicht wollten.

Die vorliegende Beschwerde geht daher im Ergebnis davon aus, dass keine betriebliche Eingliederung iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 Vorgelegen ist. Sollte die Finanzbehörde dementgegen vom Verständnis ausgehen, dass bereits jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht, zu einer betrieblichen Eingliederung führe und es auf weitere Abgrenzungskriterien nicht ankomme, wäre diese Sichtweise auch wegen Verfassungswidrigkeit zu bekämpfen. Damit würden nämlich Vertragsverhältnisse als unselbständig fingiert, die eindeutig als selbständig anzusehen sind.

Obwohl bereits die obigen Ausführungen zeigen, dass mangels anstellungsvertraglicher Weisungsbindung und mangels betrieblicher Eingliederung kein steuerliches Dienstverhältnis vorliegt, wird aus Gründen rechtlicher Vorsicht eingewendet, dass im vorliegenden Fall auch das Unternehmerwagnis gegen ein Dienstverhältnis spricht.

Wie sich aus den Niederschriften mit den Gesellschaftern ergibt und auch aus der schwankenden Höhe der Honorarnoten, sprechen im vorliegenden Fall die überwiegende Mehrheit der Kriterien dafür, dass genau dieses Unternehmerwagnis in den vorliegenden Fällen Vorgelegen ist. Sollte es entgegen der hier vertretenen Ansicht im Bereich der Kriterien Weisungsbindung bzw. betriebliche Eingliederung noch Zweifel gegeben haben, so wäre schließlich auf Basis des Unternehmerwagnisses gegen ein echtes Dienstverhältnis zu entscheiden gewesen.

2.2. DB-/DZ-Pflicht des 5%-Gesellschafters (RE.A.)

Grundsätzlich wird hinsichtlich dieses Gesellschafters auf die vorigen Ausführungen zu den 23,25%- beteiligten Gesellschaftern verwiesen, auf Wiederholungen wird diesbezüglich weitgehend verzichtet.

Folgendes Zusatzargument ist aber festzuhalten: Wenn sich die Behörde darauf beruft, dass die (angebliche) Sperrminorität auch hier gilt, ist dies schon insofern verfehlt, als er mit 5% Beteiligung einem 90%igen Beschlussquorum allein nicht widersprechen kann. Dazu wäre eine Beteiligung von mehr als 10% erforderlich. Die Weisungsfreiheit ergibt sich daher nicht - wie die Behörde vermeint – aus gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen, sondern ist Resultat des vereinbarten und tatsächlich so gelebten Anstellungsverhältnisses. - ...

Im Ergebnis ist eine allfällige Lohnsteuerpflicht in solchen Fällen daher nicht gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 sondern nach dessen lit. a festzustellen. Gegen eine Lohnsteuerpflicht gern. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 spricht aber allein schon die soeben erwähnte und auch von der Behörde festgestellte anstellungsvertragliche Weisungsfreiheit. Hinzu kommt, dass auch die Aussagen zur mangelnden betrieblichen Eingliederung sowie zum Unternehmerwagnis - wie oben zu den 23,25% Gesellschaftern ausgeführt - in gleicher Weise gelten. Mangels Lohnsteuerpflicht gemäß § 25 EStG 1988 trifft auch die DB- und DZ-Pflicht nicht zu.

2.3. DB-/DZ für die Bezüge der wesentlich (25,25%) beteiligten Geschäftsführerin: Gemäß der ständigen Judikatur des VwGH ist bei gesellschaftsrechtlich weisungsfreien, wesentlich

beteiligten Geschäftsführern das Kriterium „Weisungsfreiheit“ auszublenden und nur noch das zweite in § 47 Abs. 2 EStG 1988 genannte Kriterien „betriebliche Eingliederung“ von Bedeutung. Die betriebliche Eingliederung manifestiere sich bei Geschäftsführern - quasi automatisch - durch ein „funktionales Verständnis“, indem der Geschäftsführer längere Zeit im Firmenbuch eingetragen ist.

Diese Judikatur entfernt sich nun insofern von der Judikatur des VfGH als einerseits alle anderen Kriterien für/gegen ein steuerliches Dienstverhältnis als irrelevant ausgeblendet werden und andererseits dadurch, dass die betriebliche Eingliederung nur daran gemessen wird, ob der Geschäftsführer eine bestimmte Zeit lang im Firmenbuch eingetragen ist. Die betriebliche Eingliederung ist aber richtigerweise primär anhand anderer Kriterien zu messen. Es müsste die organisatorische Eingliederung geprüft werden (z.B. örtliche Einbindung, zeitliche Einbindung, Art und Weise der Festlegung der Auftragsabwicklung ...).

Aus den genannten Gründen hätte die Prüfbehörde weitere Feststellungen über das Anstellungsverhältnis der Geschäftsführerin treffen müssen, um das Vorliegen eines DB-pflichtigen steuerlichen Dienstverhältnisses argumentieren zu können. Diese Feststellungen wurden aber nicht bzw. unrichtig getroffen.

3. Beschwerde hinsichtlich des Säumniszuschlages:

Des Weiteren berufen wir gemäß § 217 Abs. 7 BAO innerhalb offener Rechtsmittelfrist gegen die Auferlegung von Säumniszuschlägen gemäß § 217 BAO in einer Gesamthöhe von EUR 1.505,64.

Gemäß § 217 Abs. 7 BAO ist auf Antrag der Säumniszuschlag nicht festzusetzen, wenn den Abgabepflichtigen kein grobes Verschulden an der Säumnis trifft. Bei der letzten von der Finanzbehörde durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurden die vorliegenden Beanstandungen und Rechtsfragen nicht thematisiert, sodass jedenfalls nicht die Voraussetzungen für das in § 217 Abs. 7 BAO erwähnte Verschulden(sausmaß) vorliegen.“

Mit **Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 12.6.2017** wurde die Beschwerde seitens der Abgabenbehörde als unbegründet abgewiesen.

Die Behörde führte nach Darstellung der rechtlichen Grundlagen zu den wesentlich bzw. nicht wesentlich Beteiligten u.a. in der Begründung der BVE aus.

„Das Gesetz knüpft dabei nur an die nicht wesentliche Beteiligung an. Dass der nicht wesentlich Beteiligte auch handelsrechtlicher Geschäftsführer sein muss, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen. Vielmehr unterliegen auch nicht wesentlich beteiligte Gesellschafter mit ihren Gehältern und sonstigen Vergütungen jeder Art den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988, 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.

Aufgrund des im Rahmen der GPLA erhobenen und unstrittigen Sachverhaltes sind die reinen Gesellschafter (keine handelsrechtlichen Geschäftsführer) mit jeweils unter 25% (konkret 23,25% bzw. 5%) beteiligt und der Gesellschaftsvertrag regelt eine Beschlussmehrheit von 90%. Durch den Gesellschaftsvertrag ist jedem von ihnen eine sogenannte Sperrminorität eingeräumt, weshalb die Generalversammlung nicht in der Lage ist, gegen ihren Willen einen Weisungsbeschluss zu fassen.

Was Herrn RE.A. betrifft, so ist auf die Niederschrift mit Gesellschafter-Geschäftsführerin Frau M.A. vom 21.06.2016 zu verweisen, wo auf die Frage ob alle bis auf Herrn RE.A. Beschlüsse verhindern können wie folgt geantwortet wurde: Antwort: Auch wenn es länger dauert, aber wir einigen uns immer einstimmig - selbst Hr. RE.A. mit 5 % Beteiligung hat ein Vetorecht bei uns.

Wie bereits im Bericht über die Schlussbesprechung dargelegt, kam Herr RE.A. erst zu einem späteren Zeitpunkt in die Gesellschaft und hat eine Beteiligung von 5%. Er hat jedoch die gleichen Befugnisse eingeräumt bekommen, wie die anderen Gesellschafter, was bedeutet, dass auch er Beschlüsse und somit gesellschaftliche Weisungen verhindern kann, nicht zuletzt weil bei allen Gesellschafterbeschlüssen unbedingt Einstimmigkeit sein musste. Maßgebend für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung sind nicht die vertraglichen Abmachungen, sondern stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit.

Nach Ansicht des Finanzamts sind daher im gegebenen Fall für alle vier Gesellschafter gesellschaftsvertragliche Sonderbestimmungen gegeben, die die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, ausschließen. Es sind daher Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 gegeben, wenn eine sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung vorliegt.

Nachdem die Gesellschafter jedenfalls zumindest vor dem Hintergrund des Gesellschaftsvertrages aufgrund einer Sperrminorität gesellschaftsvertraglich weisungsfrei sind, ist für die Frage der Lohnsteuerpflicht gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 primär noch entscheidend, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Diese Eingliederung wird durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird (vgl. für viele die Erkenntnisse vom 10. November 2004, 2003/13/0018, VwSlg. 7979/F (verstärkter Senat), vom 19. März 2008, 2008/15/0083, und vom 23. September 2010, 2010/15/0121).

Laut dem vorliegenden Sachverhalt erbringen die Gesellschafter kontinuierlich IT-Leistungen für die Gesellschaft (Kundenbetreuung, Projekte, Hardware und Software Installation,...). Es

handelt sich dabei um Tätigkeiten, die im operativen Bereich der Gesellschaft angesiedelt sind und mit denen auch der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird. Nach dem von der ständigen Judikatur entwickelten Verständnis ist aufgrund der kontinuierlichen Tätigkeit der Gesellschafter im operativen Bereich der Gesellschaft die Eingliederung in den betrieblichen Organismus gegeben, weshalb eine Prüfung weiterer Elemente wie zB wie dem Fehlen eines Unternehmerrisikos und einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung daher unterbleiben kann.

Bei dem gegebenen Sachverhalt sind daher sämtliche Tatbestandsmerkmale des § 25 Abs. 1 Z 1 lit b EStG 1988 erfüllt und es liegen Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit vor. Ein allfälliger Ausschlussgrund, dass die Vergütungen nicht für die Beschäftigung gewährt wurden (siehe VwGH vom 01.06.2016, 2013/13/0061) liegt im erhobenen Sachverhalt nicht vor bzw. ist der Beschwerde nicht zu entnehmen.

Bezüglich Geschäftsführerin:

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur auch ausführt, hindert der Umstand, dass ein/e Gesellschaftergeschäftsführer/in nicht nur Aufgaben der Geschäftsführung, sondern auch Tätigkeiten im operativen Bereich der Kapitalgesellschaft ausübt nicht, seine/ihre Bezüge insgesamt unter die Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zu subsumieren. § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 stellt nämlich auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten nicht ab. Einer Beurteilung der Einkünfte als solche nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 steht es somit nicht entgegen, dass die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft erbracht werden, zu einer anderen Qualifikation der daraus erzielten Einkünfte führen würde (vgl. beispielsweise die hg. Erkenntnisse vom 19. März 2008, 2008/15/0083, vom 2. September 2009, 2005/15/0143, und vom 7. Juli 2011, 2010/15/0048, mwN).

Die Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG 1967 (für den DB) ebenso wie die Bestimmung des § 122 Abs; 7 WKG (für den DZ) wurden daher im Zuge der GPLA Prüfung zu recht angewendet.“

Mit Schreiben vom 4.7.2017 wurde durch die Bf. im Wege der steuerlichen Vertretung ein **Vorlageantrag** eingebracht.

Darin wurde auf die BVE vom 12.6.2017 u.a. wie folgt repliziert.

„Das Finanzamt geht von der irrigen Rechtsansicht aus, dass bei den nicht wesentlich beteiligten Gesellschaftern OHNE Geschäftsführerfunktion (23,25% bzw. 5% Beteiligung) Einkünfte gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit b EStG und somit ein Dienstverhältnis gem. § 47 Abs.2 3. Satz EStG vorliegen. Diese Ansicht wird begründet damit, dass die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen auf Grund gesellschaftsrechtlicher Sonderbestimmung fehlt. Diese gesellschaftsrechtliche Sonderbestimmung sieht das Finanzamt durch die Tatsache erfüllt, dass auf Grund des in der GPLA erhobenen Sachverhaltes lt. Gesellschaftsvertrag eine Beschlussmehrheit von 90% gegeben sein muss. Somit liegt nach Ansicht des Finanzamtes eine

Sperrminorität der drei zu jeweils 23,25% beteiligten Gesellschaftern vor. Wenn sich die Behörde darauf beruft, dass die (angebliche) Sperrminorität auch für den mit 5% Beteiligten, ist dies schon insofern verfehlt, als er mit 5% Beteiligung einem 90%igen Beschlussquorum allein nicht widersprechen kann. Dazu wäre - unter Zugrundelegung dieser Argumentation – eine Beteiligung von mehr als 10% erforderlich. Die Finanzbehörde bezieht sich für diese Argumentation lediglich auf eine mündliche Aussage der Geschäftsführerin, „dass man sich immer einstimmig einigt und Herr RE.A. somit ein Vetorecht hätte.“ Damit übersieht die Finanzbehörde, dass es für die Zuordnung unter § 25 Abs. 1 Z 1 lit b EStG zwingend einer gesellschaftsrechtlichen Sondervereinbarung bedarf - wie der Gesellschaftsvertrag faktisch gelebt wird ist hingegen völlig bedeutungslos.

In allen relevanten VwGH-Erkenntnissen, die in der von der Finanzbehörde zitierten Literaturquelle genannt werden, handelt es sich um Gesellschafter-Geschäftsführer - auch in jenem, das Auslöser für die Gesetzesänderung war = VwGH 2223/79 /1666/79 vom 9.12.1980. Im vorliegenden Fall handelt es sich jedoch um reine Gesellschafter der GmbH und keine Geschäftsführer. Das macht den wesentlichen Unterschied aus: Weisungsberechtigt gegenüber Mitarbeitern in der GmbH ist der Geschäftsführer. Der Geschäftsführer ist gesellschaftsrechtlich gegenüber den Gesellschaftern grundsätzlich weisungsgebunden (§§ 16 Abs. 1, 20 Abs. 1, 35 Abs. 1 Z 5 GmbHG), kann aber gesellschaftsrechtlich weisungsfrei gestellt werden (z.B. durch sog. Sperrminoritäten im Gesellschaftsvertrag): Er bestimmt dann die Geschäftsführung und kann jegliche Gesellschafterweisung an ihn selbst verhindern. Ein bloßer Gesellschafter hingegen unterliegt grundsätzlich den Weisungen des Geschäftsführers (!). Soll auch er gesellschaftsrechtlich weisungsfrei sein, müsste er die Geschäftsführung gesellschaftsrechtlich aktiv beeinflussen können.

Im Bereich der Sozialversicherung gibt es dazu eindeutige VwGH-Erkenntnisse: ... Der Verwaltungsgerichtshof hat in seiner die Versicherungspflicht von Gesellschaftern einer Ges.m.b.H. in ihrer Eigenschaft als Arbeitnehmer (nicht als Geschäftsführer) behandelnden Rechtsprechung das Bestehen einer Versicherungspflicht beim "Dienstnehmer-Gesellschafter" (wegen des dann bestehenden maßgeblichen Einflusses auf die Gestion des Unternehmens und der damit verbundenen Dienstgeberfunktion - vgl. das Erkenntnis Slg. Nr. 10140/A/1980) dann verneint, wenn dieser in der Lage ist, Weisungen des Geschäftsführers an ihn zu verhindern, nicht aber auch schon dann, wenn er bloß in der Lage ist, mittels einer Sperrminorität in der Generalversammlung Weisungen an den Geschäftsführer zu verhindern (vgl. das die beiden Fallgruppen in ihrer unterschiedlichen Beurteilung gegenüberstellende Erkenntnis vom 19. Februar 1991, Zl. 90/08/0092).

Die Frage, ob bei den vier nicht wesentlich beteiligten Gesellschaftern ein steuerliches Dienstverhältnis vorliegt, ist daher u.E. ausschließlich nach § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 zu beurteilen."

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht (BFG) am 21.7.2017 durch die Amtsbehörde vorgelegt.

Die beantragte **mündliche Verhandlung** wurde für 19.6.2018 angesetzt. Die Ladung vom 24.5.2018 wurde an die Parteien am 25.5.2018 versendet und nachweislich zugestellt.

Über die am 19.6.2018 durchgeführte mündliche Senatsverhandlung wurde eine **Niederschrift** abgefasst und jeweils ein unterzeichnetes Original den Parteien übergeben.

Unter Hinweis auf diese Niederschrift wird festgehalten, dass die Parteien im Wesentlichen auf ihre bisherigen Ausführungen in den im Verfahren beigebrachten Schriftsätzen verwiesen.

Wie auch schon in den Schriftsätzen brachte der steuerliche Vertreter in der mündlichen Verhandlung u.a. vor, dass die hier wesentlichen Frage des Vorliegens der Sperrminorität im Zusammenhang mit dem GmbH-Gesetz anders zu interpretieren sei. Laut Gesellschaftsvertrag würden Beschlüsse mit 90% Stimmenmehrheit gefasst. Laut GmbH-Gesetz sei eine 50%-ige Stimmenanzahl ausreichend. Der Gesetzeswortlaut ließe keine Bestimmung über eine 90%-ige Stimmenanzahl zu. Für eine solche Bestimmung hätte im Gesellschaftsvertrag das Wort "zwingend" enthalten sein müssen.

Des weiteren wies der steuerliche Vertreter auf ein die Bf. betreffendes laufendes Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht (BVwG) zu Fragen der Sozialversicherungspflicht für den Zeitraum 1.5.2012 - 31.12.2013 hin.

Dazu wurden dem Senat und der Amtspartei, auf Wunsch der Bf., durch den steuerlichen Vertreter Kopien zweier Niederschriften über mündliche Verhandlungen (vom 8.5.2018 und 5.6.2018) vorgelegt. In diesem Verfahren seien bei Einvernahmen der Gesellschafter neue Sachverhaltselemente insbesondere zu Betriebsmitteln und Arbeitsort vorgebracht worden. Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters hätte die Richterin im dortigen Verfahren zumindest mündlich dargestellt, dass keine steuerlichen Dienstverhältnisse vorlägen. Es bekäme die Frage des Unternehmerwagnisses durch die dort vorgelegten Honorarnoten ein anderes Gewicht, da diese unterschiedlichste Beträge und Schwankungen aufwiesen.

Die Vorsitzende stellte dazu die Frage was an den Vorbringen im Verfahren vor dem BVwG neu sei hinsichtlich Arbeitsort und Betriebsmittel. Dazu gab der steuerliche Vertreter an, dass in diesem Verfahren hinsichtlich der Arbeitsmittel der Gesellschafter mehr in die Tiefe gegangen worden sei. Es seien die Einkommensteuererklärungen und Anlagenverzeichnisse eingesehen worden und sei damit vorgelegen, wie die Arbeitszimmer/Büros der Gesellschafter am Wohnort ausgestattet gewesen seien.

Das Verfahren vor dem BVwG ist nicht abgeschlossen, ein Urteil liegt nicht vor. Da auch die steuerliche Thematik behandelt werde, werde seitens des steuerlichen Vertreters angeregt die Entscheidung des BVwG abzuwarten.

Die Amtsbehörde verwies hinsichtlich des Themas Sperrminorität auf die Beurteilung des tatsächlichen Geschehens in der Gesellschaft sowie auf die Aussagen der Gesellschafter über die Einstimmigkeit bei der Beschlussfassung und das im Rahmenvertrag enthaltene Vetorecht.

Demnach sei für die Behörde die Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 1 lit b EStG erfüllt.

Zum Vorbringen, dass im Verfahren vor dem BVwG angegeben worden sei, dass Herr RE.A. über eine eigene Homepage verfügt habe, wurde auf die abgefassten Niederschriften im steuerlichen Prüfverfahren verwiesen. Es sei keine diesbezügliche Angabe vorgelegen. Wenn der steuerliche Vertreter vorbringe, dass die Gesellschafter an die Bf. Lizenzen vergaben und dafür Lizenzgebühren verrechnet hätten, sei anzumerken, dass dies nicht widersprüchlich zum Vorliegen eines Dienstverhältnisses sei. Zum Vorbringen dass neue Sachverhaltselemente vorgebracht worden seien, vermeint die Amtsbehörde, dass die erwähnten Sachverhaltselemente der AP bekannt gewesen seien und hinsichtlich des Verfahrens vor dem BVwG keine Bindungswirkung im steuerlichen Verfahren bestehe.

Über die Beschwerde wurde erwogen

Gegenständlich war die Frage strittig, ob die an der Bf. fünf beteiligten Personen als Dienstnehmer zu beurteilen waren und demzufolge die an sie im maßgeblichen Zeitraum der Jahre 2010 bis 2013 geleisteten Honorare in die Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag einzubeziehen und die entsprechenden Abgaben sowie Säumniszuschläge festzusetzen waren.

Bei der Bf. fand hinsichtlich der lohnabhängigen Abgaben für die Jahre 2010 bis 2013 eine Außenprüfung (AP - GPLA) statt. Die Prüfung wurde mit Prüfungsauftrag vom 5.5.2015 begonnen und mit Bericht vom 7.11.2016 abgeschlossen. Der Bericht verwies auf Seite zwei auf die zur Schlussbesprechung vom 19.10.2016 abgefasste Niederschrift. Darin waren im Detail die zu den geprüften Jahren getroffenen Feststellungen zu den namentlich genannten Gesellschaftern sowie die gesetzlichen Grundlagen enthalten. Die Niederschrift war von den Teilnehmern an der Schlussbesprechung unterzeichnet und eine Kopie dem steuerlichen Vertreter übergeben worden. Sie enthielt den Hinweis, dass der steuerliche Vertreter über die Nachverrechnung bzw. -Versteuerung und die gesetzlichen Bestimmungen informiert wurde und dazu eine Erörterung stattgefunden hat.

Die Abgabenbehörde folgte den Feststellungen der AP und erließ mit Datum 7.11.2016 die entsprechenden Bescheide über die Festsetzung des DB und DZ sowie eines Säumniszuschlages zum DB jeweils für die Jahre 2010 bis 2013.

Die Zustellung der Bescheide und des Berichts erfolgte am 14.11.2016.

Die dem Bundesfinanzgericht (BFG) vorliegende, rechtzeitig eingebrachte Beschwerde vom 5.12.2016 richtete sich gegen die mit Bescheiden vom 7.11.2016 erfolgten Festsetzungen des Dienstgeberbeitrages (DB), des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) und des

Säumniszuschlages für den DB jeweils für die Jahre 2010, 2011, 2012 und 2013.

Zum Vorbringen der formellen Mangelhaftigkeit der Bescheide

Hinsichtlich des dazu in der Beschwerde angeführten Vorbringens (siehe Ausführungen in den Entscheidungsgründen) war Folgendes festzustellen.

Gemäß [§ 93 Abs. 2 BAO](#) hat jeder Bescheid u.a. einen Spruch zu enthalten.

Gemäß [§ 93 Abs. 3 lit a BAO](#) hat ein Bescheid zudem eine Begründung zu enthalten. Der Begründung kommt die Bedeutung zu, dass dadurch der Bescheid für den Abgabepflichtigen nachvollziehbar und kontrollierbar wird. Die Begründung hat sowohl den maßgeblichen Sachverhalt, die entsprechenden Erwägungen der Behörde, die Beweiswürdigung als auch eine rechtliche Würdigung zu enthalten.

Ein Begründungsmangel führt nur dann zu einer Aufhebung des Bescheides durch den VwGH, wenn er entweder die Parteien des Verwaltungsverfahrens an der Verfolgung ihrer Rechte oder den VwGH an der Überprüfung des angefochtenen Bescheides auf seine inhaltliche Rechtmäßigkeit hindert.

Gemäß [§ 198 BAO](#) haben Abgabenbescheide im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten. Ist die Fälligkeit einer Abgabenschuldigkeit bereits vor deren Festsetzung eingetreten, so erübrigt sich eine nähere Angabe zum Fälligkeitszeitpunkt, wenn auf den Umstand hingewiesen wird.

Obwohl im Fall, dass sich die Begründung eines Bescheides der Abgabenbehörde als mangelhaft erweist, diese Mängel im Rechtsmittelverfahren saniert werden können, wird auf die Argumente der Bf. Bezug genommen.

Zum Vorbringen der Bf., dass die Bescheide keine gesetzlichen Grundlagen enthielten, auf denen die Nachforderungen basierten, war auf den in den Bescheiden enthaltenen Verweis auf den Bericht vom 7.11.2016 und damit auf den Verweis auf die Niederschrift zur Schlussbesprechung hinzuweisen.

Es ist iSd § 93 BAO nicht rechtswidrig in der Begründung eines Bescheides auf einen anderen Bescheid oder, wie im gegenständlichen Fall, auf den Prüfungsbericht iSd § 150 BAO zu verweisen, wenn dieser den Anforderungen einer Begründung genügt.

Wie festgestellt werden konnte, waren im Bericht über die AP neben der Sachverhaltsdarstellung und der rechtlichen Würdigung zudem der Hinweis auf die Niederschrift zur Schlussbesprechung enthalten, woraus nicht nur die detaillierten Feststellungen zu jeder der beteiligten Personen, sondern auch die herangezogenen

rechtlichen Grundlagen ersichtlich waren. Die Niederschrift war der Bf. bzw. der steuerlichen Vertretung nachweislich übergeben worden.

Die Bf. brachte vor, dass die Bescheide keine monatliche Aufgliederung der Nachforderungsbeträge enthielten. Die Bemessungsgrundlagen seien nicht klar dargestellt bzw. nicht aufgegliedert und es käme einer "Denksportaufgabe" gleich die Beträge nachzuvollziehen.

Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach [§ 201 Abs. 1 BAO](#) nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach 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 selbst berechneten Betrag bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Nach [§ 201 Abs. 2 Z 3 BAO](#) kann die Festsetzung erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

Nach **Abs. 4** kann innerhalb derselben Abgabenart die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalender(Wirtschafts)-jahres in einem Bescheid zusammengefasst werden.

Bei den gegenständlichen lohnabhängigen Abgaben (Dienstgeberbeitrag sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) handelt es sich um Selbstbemessungsabgaben bei denen die Selbstberechnung angeordnet ist.

Die Bf. hatte dementsprechend Abgaben in den geprüften Jahren erklärt, sodass der Abgabenbehörde die bisherigen monatlichen bzw. daraus folgend jährliche Beträge vorlagen. Die Feststellungen der AP betreffend die Gesellschafter der Bf. hatten die (hier nicht strittige) Wiederaufnahme der Verfahren zur Folge, sodass eine erstmalige Festsetzung der Abgaben mit jeweiligem Bescheid erfolgte (§ 201 Abs. 2 Z 3).

Die gegenständlichen Bescheide vom 7.11.2016, die Jahre 2010, 2011, 2012 und 2013 betreffend, enthielten zudem die Angaben über das jeweilige Kalenderjahr, die Art und Höhe der Abgabe sowie den Hinweis, dass deren Fälligkeit bereits vor deren Festsetzung eingetreten war.

Es lagen zusammengefasste Festsetzungen jeweils für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag iSd § 201 Abs. 4 BAO für das Kalenderjahr vor.

Die in den Bescheiden zur Festsetzung der Abgabe jeweils angeführte Bemessungsgrundlage umfasste den Jahresbetrag der nach der Prüfung maßgeblichen Arbeitslöhne. Dieser Jahresbetrag resultierte aus der Summe der durch die AP festgestellten und in der Niederschrift zur Schlussbesprechung im Detail angeführten und dem jeweiligen Gesellschafter zugeordneten Zurechnungsbeträge und der Summe der bisher seitens der Bf. der Berechnung der Abgabe zugrunde gelegten Arbeitslöhne der sonstigen Dienstnehmer.

Unter Heranziehung der obigen Ausführungen war festzustellen, dass die angefochtenen Bescheide der Abgabenbehörde den gesetzlichen Anforderungen entsprachen. Die jeweiligen Bemessungsgrundlagen und Beträge waren der Bf. zur Kenntnis gebracht worden. Es wurden gegen deren Höhe keine Einwendungen vorgebracht. Die Nachvollziehbarkeit und Kontrollierbarkeit der Bescheide waren aufgrund der zur Begründung zählenden Unterlagen mittels einfacher Rechenmethoden gegeben. Dem beschwerdegegenständlichen Vorwurf der formellen Mangelhaftigkeit der Bescheide der Abgabenbehörde fehlte es somit an jeglicher Grundlage.

Vorbringen betreffend etwaiger Verjährung der Festsetzungen zum Jahr 2010

Gemäß [§ 207 Abs. 2 BAO](#) beträgt die Verjährungsfrist zur Festsetzung von Abgaben grundsätzlich fünf Jahre. Für bestimmte Nebenansprüche (z.B. Säumniszuschläge) verjährt das Recht auf deren Festsetzung mit dem Recht auf Festsetzung der Stammabgabe.

Gemäß [§ 208 BAO](#) beginnt die Verjährungsfrist grundsätzlich mit dem Ablauf des Jahres in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

[§ 209 Abs. 1 BAO](#) bestimmt, dass sich die Verjährungsfrist um ein Jahr verlängert, wenn innerhalb der Frist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

In der Beschwerde wurde auf die Ausfertigung des Bescheides für das Jahr 2010 mit Datum 7.11.2016 Bezug genommen. Es wurde verneint, dass aufgrund der Festsetzung im Jahr 2016 die Frist hinsichtlich des Jahres 2010 bereits verjährt wäre. Es wurde u.a. damit argumentiert, dass im Jahr 2015 keine nach außen gesetzte Handlungen der Behörde zum Thema vorgelegen wären bzw. dies dem steuerlichen Vertreter nicht bekannt wäre. Zudem scheine auch fraglich, ob Handlungen durch Mitarbeiter der Wiener Gebietskrankenkasse im Rahmen der GPLA eine Verjährungsunterbrechung im Bereich der Finanzamtsabgaben bewirken könnten.

Grundsätzlich endete das Recht auf Festsetzung der gegenständlichen Abgaben (gem. § 207 Abs. 2 BAO) für das Jahr 2010 nach fünf Jahren, d.h. mit dem Ablauf des Jahres 2015.

Es war den Argumenten der Bf., dass aufgrund des Prüfungsabschlusses bzw. der Erlassung der Bescheide erst im Jahr 2016 für das Jahr 2010 bereits Verjährung eingetreten sei, nicht zu folgen. Es lagen nach außen gesetzte, die Verjährungsfrist unterbrechende Amtshandlungen der Behörde vor.

Zu den die Verjährungsfrist verlängernden Amtshandlungen gehören auch abgabenbehördliche Prüfungen. Die hier für die Verlängerung der Verjährungsfrist (§ 209 Abs.

1 BAO) maßgebliche und nach außen erkennbare Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabensanspruches war durch die Vorlage und Unterschrift des Prüfungsauftrages hinsichtlich der lohnabhängigen Abgaben für die Zeiträume 1.1.2010 bis 31.12.2013 am 5.5.2015 sowie durch den Beginn und die Durchführung der weiteren Prüfungshandlungen gesetzt worden. Durch diese im Frühjahr 2015 und in Folge, somit während der laufenden Verjährungsfrist, gesetzten Amtshandlungen wurde der Ablauf der Frist um ein Jahr verlängert. Damit die Verlängerung der Frist eintrat, war es nicht erforderlich, wie in der Beschwerde vermeint wurde, dass bereits Feststellungen hinsichtlich der späteren Abgabensfestsetzung vorlagen.

Für die fristverlängernde Wirkung war es erforderlich, dass die Amtshandlung durch eine sachlich zuständige Abgabenbehörde erfolgte. Zu den diesbezüglich in der Beschwerde geäußerten Vorbringen war festzuhalten.

Wird iSd [§ 41a Abs. 3 ASVG](#) gemeinsam mit der Sozialversicherungsprüfung auch die Lohnsteuerprüfung nach **§ 86 EStG 1988** durchgeführt, so wird gem. [§ 41a Abs. 4 ASVG](#) das Prüfungsorgan des Krankenversicherungsträgers als Organ des für die Lohnsteuerprüfung zuständigen Finanzamtes tätig (siehe dazu Prüfungsauftrag vom 5.5.2015).

Im gegenständlichen Fall bedeutete dies, dass die Prüferin der Wiener Gebietskrankenkasse als Organ des für die Bf. zuständigen Betriebsfinanzamtes, nämlich des FA Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf, tätig wurde. Die gesetzten Amtshandlungen hatten daher jedenfalls fristverlängernde Wirkung hinsichtlich des Rechts auf Festsetzung der lohnabhängigen Abgaben des Jahres 2010.

Da die fünfjährige Verjährungsfrist für das Jahr 2010 durch die im Jahr 2015 vorgenommenen Prüfungshandlungen um ein Jahr verlängert wurde und diese Handlungen durch Organe der sachlich zuständige Abgabenbehörde erfolgten, war das Recht zur Festsetzung der in Rede stehenden Abgaben für das Jahr 2010 mit Bescheiden vom 7.11.2016 nicht als verjährt zu beurteilen.

Zu den Festsetzungen DB und DZ der Jahre 2010, 2011, 2012 und 2013

Gemäß [§ 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 \(FLAG\)](#) haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gemäß **§ 41 Abs. 2 FLAG** sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 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 die jeweils in einem Kalendermonat an die 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 Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG.

Der Beitrag gemäß **§ 41 Abs. 5 FLAG** beträgt 4,5% der Beitragsgrundlage.

Der **Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ)**, der von der in § 41 FLAG angeführten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet in

122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998 seine rechtliche Grundlage.

Gemäß **§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988** gehören zu den Einkünften 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 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

Die Legaldefinition des [§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#) beschreibt das steuerrechtliche Dienstverhältnis mit zwei Merkmalen, nämlich der Weisungsgebundenheit einerseits und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers andererseits. Diese Bestimmung auf welche die Vorschrift des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 zur Umschreibung der Merkmale eines Dienstverhältnisses verweist, normiert in ihrem ersten Satz, dass ein Dienstverhältnis vorliegt, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet.

Der zweite Satz des § 47 Abs. 2 EStG 1988 umschreibt die Tatbestandsvoraussetzung des ersten Satzes dahingehend, dass der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet, 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.

Im dritten Satz wird bestimmt, dass ein Dienstverhältnis weiters dann anzunehmen ist, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b vorliegen.

Die Bestimmung des [§ 25 Abs. 1 Z 1 lit b EStG 1988](#) lautet:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind:

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 (§ 47 Abs. 2) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehlt.

Das in § 47 Abs. 2 EStG 1988 normierte Tatbestandsmerkmal der Weisungsgebundenheit wird durch den Ausdruck "sonst" in § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 und in § 25 Abs. 1 Z 1 lit b EStG 1988 beseitigt.

Der Ausdruck "alle" in derselben - auf die gesetzliche Definition des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 verweisenden - Vorschrift bezieht sich damit (primär) nur noch auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers.

Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als laufend zu erkennenden Lohnzahlung, kann in einer dem Gesetzeswortlaut verpflichteten Auslegung Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 nur noch in solchen Fällen zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre (VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018 und Rechtssatz).

Wie der VwGH in seiner ständigen Rechtsprechung ausführt, wird eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld verwirklicht wird. Dabei ist es unbedeutend in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde.

Zu angedeuteten verfassungsrechtlichen Bedenken der Bf. war auf das zur Thematik ergangene Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, G 109/00, zu verweisen. Demnach sind verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, jedoch 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.

Der nachstehend angeführte, zur Beurteilung heranzuziehende **Sachverhalt** ergab sich aus den Feststellungen der Außenprüfung (AP), aus den durch die Gesellschafter gegenüber der AP erteilten Auskünften sowie den vorgelegten Unterlagen.

Bei der Bf. waren folgende Beteiligungsverhältnisse gegeben.

Die Gesellschafter-Geschäftsführerin war mit 25,25%, drei Gesellschafter waren mit je 23,25% und ein Gesellschafter war mit 5% an der Bf. beteiligt. Es lagen somit wesentliche und nicht wesentliche Beteiligungen vor.

Dem vorgelegten Gesellschaftsvertrag (§ 7.4) war zu entnehmen, dass Gesellschafterbeschlüsse, soweit es im Gesetz oder im Gesellschaftsvertrag nicht anders bestimmt ist, mit einer Mehrheit von 90% beschlossen werden.

In den im November 2015 zwischen der Bf. und den Gesellschaftern geschlossenen "Rahmenverträgen", die, wie die Gesellschafter bestätigten, die bisher mündlich getroffenen Vereinbarungen nunmehr schriftlich festhielten, war in der Präambel der Hinweis auf die Bestimmung in § 7.4 des Gesellschaftsvertrages vom 7.10.1994 enthalten. Zudem war konkret ein daraus resultierendes "Vetorecht" des jeweiligen Gesellschafters enthalten. Dieses Vetorecht war auch im Rahmenvertrag mit dem zu 5% beteiligten Gesellschaft angeführt und galt somit auch für diesen Gesellschafter.

In diesen, grundsätzlich für alle Gesellschafter gleich lautenden, Verträgen war u.a. enthalten, dass der Gesellschafter als „Auftragnehmer“ der Bf. zu sehen war. Er verfügt über eine Gewerbeberechtigung und erbringt seit geraumer Zeit für die Bf. und deren Kunden auf freiwilliger Basis IT-Dienstleistungen. Eine Pflicht für derartige Leistungen besteht nicht. Es war festgehalten, dass sich der Auftragnehmer auf eigene Rechnung und Gefahr vertreten lassen kann, dass er an keinen bestimmten Arbeitsort gebunden ist, dass er die betriebliche Infrastruktur der Bf. nutzen kann, dass keine Vorgaben hinsichtlich der Arbeitszeit bestehen, dass der Auftragnehmer bei der Erfüllung des Vertrages keinen Weisungen der Gesellschaft unterliegt.

Der Auftragnehmer legt für die nach Zeitaufwand mit gesondertem Stundensatz abgegoltenen Leistungen monatliche Rechnungen samt Leistungsverzeichnis. Für die steuerliche Behandlung der Einkünfte ist der Auftragnehmer selbst verantwortlich. Der Auftragnehmer ist nach § 2 Abs. 1 Z 1 GSVG pflichtversichert.

Die fünf Gesellschafter gaben gegenüber der AP hinsichtlich ihrer Tätigkeit und der üblichen Gestaltungsweise nahezu gleichlautende Auskünfte, die niederschriftlich (16. bzw. 21.6.2016) festgehalten wurden. Die Gewerbeberechtigungen lauteten auf die jeweilige Wohnadresse. Sie verfügten über Arbeitsplätze sowohl am Standort der Bf. als auch an ihren Wohnadressen. Für die geleisteten Tätigkeiten wurden sowohl private als auch betriebseigene Betriebsmittel verwendet. Die Gesellschafter fungierten zum Teil als Abteilungs- oder Projektleiter und erteilten Weisungen an die Mitarbeiter. Alle Gesellschafter waren für alle Mitarbeiter zuständig. Die Leistungen wurden sowohl am Standort der Bf., am Wohnort als auch bei den jeweiligen Kunden direkt erbracht.

Zu den Angaben auf der Homepage der Bf. hinsichtlich der Aufgabenzuordnung in der Projektleitung und Geschäftsführung befragt, wurde angegeben, dass es sich dabei um Angaben aus Marketinggründen gehandelt hatte.

Die Kundenakquirierung erfolgte sowohl durch die Gesellschafter als auch die Mitarbeiter. Die Angebote wurden durch die Marketingabteilung der Bf. erstellt. Bei Auftragserteilung an die Bf. wurden die Aufträge durch gemeinsame Entscheidung der Gesellschafter den jeweiligen Gesellschaftern und Mitarbeitern zugeteilt.

Die Verrechnung der Leistungen der Gesellschafter erfolgte über monatliche Honorarnoten in unterschiedlicher Höhe mit Angabe der geleisteten Tätigkeiten.

Die Gesellschafter hätten sich vertreten lassen können, jedoch kam dies, wie die

Gesellschafter angaben, im Prüfungszeitraum praktisch nicht vor. Sollte doch Fremdpersonal eingesetzt worden sein, so rechnete dieses die Leistungen mit der Bf. und nicht mit dem Gesellschafter ab.

Die Gesellschafter traten nach außen für die Bf. auf, jedoch nicht im eigenen Namen. Sie verfügten über keine eigenen Kunden, es handelte sich stets um gemeinsame Kunden der Bf.. Die Gesellschafter verfügten jeweils über keine eigene Homepage, keine eigene E-Mail-Adresse und kein eigenes Personal.

Entgegen dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung vor dem BFG, hatte auch der Gesellschafter RE.A. gegenüber der AP im Juni 2016 niederschriftlich angegeben, dass er über keine eigene Homepage verfügte, auf der er seine Dienste anbot. Die Gesellschafter verfügten über keine eigene Betriebshaftpflichtversicherung. Die Kunden wendeten sich in Schadensfällen direkt an die Bf. Die Gesellschafter waren in ihrer Zeit- und Urlaubseinteilung grundsätzlich frei, jedoch erfolgte auch eine Abstimmung mit den anderen Gesellschaftern und Mitarbeitern.

Die Gesellschafter trafen ihre Entscheidungen einstimmig; sie verstanden sich als gleichberechtigt und jeder konnte Beschlüsse verhindern.

Im Gesellschaftsvertrag war eine Klausel vorgesehen, wonach sichergestellt wurde, dass kein Beschluss gegen den Willen eines Gesellschafters gefällt werden konnte. Seitens der Geschäftsführerin gab es keine Weisungen an die Gesellschafter.

In den der AP vorgelegten „Eidesstattlichen Erklärungen“ gaben die Gesellschafter u.a. an, dass sie sich als Selbständige und Unternehmer sahen. Die Rechtsform der GmbH war aus Haftungsgründen gewählt worden. Ebenfalls aus Haftungsgründen war nur eine Person zur Geschäftsführung eingesetzt worden.

Aus den in der mündlichen Verhandlung am 19.6.2018 ergänzend vorgelegten Kopien von Niederschriften zum Verfahren der Bf. und der Gesellschafter beim Bundesverwaltungsgericht (BVwG) gingen hinsichtlich der sich nur zum Teil überschneidenden Zeiträume keine neuen bzw. keine dem Senat noch nicht bekannten für das Abgabenverfahren wesentliche Sachverhaltselemente hervor. So waren die vor dem BVwG erteilten Auskünfte, wenn auch mit anderer Wortwahl, zum überschneidenden Zeitraum inhaltlich identisch mit den gegenüber der AP im Jahr 2016 erteilten Auskünften. Sowohl die Angaben über die Orte der Tätigkeit der Gesellschafter, die verwendeten Arbeitsmittel oder die Abrechnungsmodalitäten waren im steuerlichen Verfahren bekannt.

Wenn der steuerliche Vertreter in der mündlichen Verhandlung darauf verwies, dass das BVwG Einsicht in Anlagenverzeichnisse und Honorarnoten genommen hatte, so waren aus dieser Darstellung für das hier zu führende Verfahren keine neuen oder ergänzenden Inhalte festzustellen. Wie den Niederschriften des BVwG zu entnehmen war, wurde das Anlagenverzeichnis der Bf. abverlangt und es wurde besprochen, dass die Gesellschafter über eigene Computer, Laptops und Drucker verfügten, die sie für Firmentätigkeiten verwendeten.

Dies entsprach, wie oben dargestellt, den bereits vorliegenden Feststellungen der GPLA. Wenn auf Honorarnoten verwiesen wurde, die dem BVwG vorgelegt worden sein sollen, und auf die darin enthaltenen unterschiedlichen Abrechnungsbeträge, war dazu der Niederschrift zu entnehmen, dass es sich um Honorarnoten handelte, die, wie die Richterin dort feststellte, nicht den im Verfahren vor dem BVwG maßgeblichen Zeitraum betrafen. Um welche Honorarnoten, welche Zeiträume, es sich handelte war nicht festgehalten. Die Richterin des BVwG forderte den Vertreter auf die Honorarnoten zum Beschwerdezeitraum beizubringen.

Da die AP für den im gegenständlichen Verfahren maßgeblichen Prüfungszeitraum im Zuge der Prüfung sowohl in die Honorarnoten der Gesellschafter als auch in die Sachkonten der Bf. Einsicht genommen hatte, waren aus diesen nunmehrigen Vorbringen der steuerlichen Vertretung für das Verfahren vor dem BFG keine neuen Erkenntnisse zu gewinnen.

Zur **Geschäftsführerin, die mit 25,25%** an der Bf. wesentlich beteiligt war, wurde aufgrund des o.a. Sachverhalts und ihrer weiteren eigenen Angaben gegenüber der AP festgestellt. Die Gesellschafter-Geschäftsführerin war, wie dem Firmenbuch zu entnehmen war und auch durch die Gesellschafter bestätigt wurde, seit Gründung der Bf. im Jahr 1996 in dieser Funktion tätig.

Laut dem Gesellschaftsvertrag war keine Weisungsbindung gegeben.

Die Gesellschafter-Geschäftsführerin war nach ihren Angaben auch im operativen Bereich der Bf., im Bereich Röntgen-Kassenverrechnung, tätig. Die Leistungen wurden mittels Honoraren abgerechnet.

Die Geschäftsführerin bestätigte gegenüber der AP, dass die Firma durch die Gesellschafter gleichberechtigt geführt wurde und dass Beschlüsse stets einstimmig getroffen wurden. Sie erteilte in ihrer Funktion als Geschäftsführerin nie Weisungen an die anderen Gesellschafter.

Unstrittig war, dass im Sinne des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 eine wesentliche Beteiligung am Stammkapital der Bf. vorlag und dass die Geschäftsführerin die rechtlich vorgesehenen Leistungen der Geschäftsführung erbracht hatte.

Strittig war, ob die im Prüfungszeitraum an die Gesellschafter-Geschäftsführerin bezahlten Honorare als Arbeitslöhne im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 zu beurteilen waren und diese daher in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag gem. § 41 FLAG einzubeziehen waren.

Die Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG 1967 iVm § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 stellt nicht auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten ab (vgl. VwGH 15.9.2011, 2011/15/0083; 26.3.2014, 2012/13/0052).

Da das in § 47 Abs. 2 EStG 1988 normierte Tatbestandsmerkmal der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck "sonst" in § 22 Z 2 zweiter

Teilstrich EStG 1988 beseitigt wird, verbleibt hinsichtlich der Beurteilung des Vorliegens eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses nur noch das Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers.

Es entspricht der ständigen Rechtsprechung (vgl. die Erkenntnisse vom 25.11.2009, 2007/15/0181 und vom 19.3.2008, 2008/15/0083), dass der Umstand, dass der Gesellschafter nicht nur Aufgaben der Geschäftsführung, sondern auch Tätigkeiten im operativen Bereich der GmbH ausübt, einer Übernahme der in der Judikatur erarbeiteten Grundsätze, unter welchen von der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ausgegangen werden kann, nicht entgegensteht. Es ist vielmehr von einem funktionalen Verständnis hinsichtlich des Begriffs der Eingliederung in den Organismus des Betriebs der Gesellschaft auszugehen.

Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als laufend zu erkennenden Lohnzahlung, kann in einer dem Gesetzeswortlaut verpflichteten Auslegung für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 nur noch in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre (VwGH, verstärkter Senat 10.11.2004, 2003/13/0018 und Rechtssatz).

Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft wird bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird.

Im gegenständlichen Fall nahm die alleinige Geschäftsführerin seit ihrer Bestellung im Jahr 1996 die Aufgaben der Geschäftsführung der Gesellschaft wahr. Schon allein dadurch war das Merkmal der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft zweifelsfrei gegeben (VwGH 4.2.2009, 2008/15/0260). Durch diese für die Bf. ununterbrochen erbrachte und nach außen erkennbare Tätigkeit, war klar zu erkennen, dass eine organisatorische Eingliederung gegeben war.

Auch wenn somit der Frage des Unternehmerrisikos und der laufend zu erkennenden Lohnzahlung hier keine Bedeutung zukam, war festzuhalten, dass hinsichtlich eines etwaigen Unternehmerwagnisses weder ins Gewicht fallende Einkommensschwankungen vorlagen, noch von einem ausgabenseitigen Einnahmenrisiko gesprochen werden konnte. Wie die Geschäftsführerin selbst vorbrachte, bediente sie sich keiner eigenen Mitarbeiter oder Stellvertreter, sondern erbrachte die Dienstleistungen jeweils selbst. Es standen ihr zudem die Mitarbeiter der Bf. zur Verfügung.

Die rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes, ergab, dass die für die Tätigkeiten der Gesellschafter-Geschäftsführerin insgesamt bezahlten Vergütungen solche im Sinne des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 darstellten.

Damit waren die Beträge, wie durch die AP festgestellt, in die jährliche Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag gem. § 41 FLAG einzubeziehen.

Zu den **vier weiteren, nicht wesentlich beteiligten Gesellschaftern** der Bf. war aufgrund des vorliegenden Sachverhalts zu prüfen, ob jeweils ein Dienstverhältnis im steuerlichen Sinn gegeben war und dadurch die erhaltenen Beträge in die jährliche Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag einzubeziehen waren.

Unstrittig war aufgrund der Höhe der Beteiligung das Vorliegen der nicht wesentlichen Beteiligung der vier weiteren Gesellschafter der Bf.

Es war daher zu prüfen ob hinsichtlich der Bezüge der Gesellschafter Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß **§ 25 Abs. 1 Z 1 lit b EStG 1988** vorlagen.

Strittig war im Hinblick auf die Beurteilung der Weisungsbindung die Frage, ob für alle vier Gesellschafter vom Vorliegen einer gesellschaftsrechtlichen Sperrminorität auszugehen war.

Im vorliegenden Gesellschaftsvertrag war enthalten, dass Beschlüsse der Gesellschafterversammlung jeweils nur mit einer Mehrheit von 90% gefasst werden konnten. Dem Vorbringen der Bf. in den Schriftsätzen und der mündlichen Verhandlung vor dem Senat, dass nach der gesetzlichen Bestimmung des GmbHG dem Beschlussquorum des Gesellschaftsvertrages der Anwendungsbereich entzogen wäre und dass eine Beschlussfassung durch einfache Mehrheit zu erfolgen hätte, war jedoch nicht zu folgen.

Nach **§ 39 Abs. 1 GmbHG** erfolgt die Beschlussfassung, soweit das Gesetz oder der Gesellschaftsvertrag nichts anderes bestimmt, durch einfache Mehrheit der abgegebenen Stimmen.

Darin ist keine zwingende Bestimmung zu verstehen. Es wird damit keine Beschränkung hinsichtlich der Abstimmungsmehrheiten getroffen. Enthält doch die Bestimmung die Aussage "soweit ... der Gesellschaftsvertrag nichts anderes bestimmt." Demzufolge steht es den Gesellschaftern frei im Gesellschaftsvertrag über die einfache Mehrheit hinausgehende Regelungen zu treffen.

Von dieser Möglichkeit hatte auch die Bf. Gebrauch gemacht. Zum einen war im Gesellschaftsvertrag festgehalten, dass Beschlüsse mit einer Mehrheit von 90% gefasst werden und weiters war in den jeweils gesondert mit den Gesellschaftern geschlossenen "Rahmenverträgen" für jeden ein Vetorecht eingeräumt worden.

Daraus folgte, dass für jedenfalls jene drei Gesellschafter mit jeweils 23,25% Beteiligung eine sogenannte Sperrminorität gegeben war. Die Gesellschafterversammlung war nicht in der Lage, gegen den Willen des Einzelnen Weisungsbeschlüsse zu fassen.

Hinsichtlich des mit 5% am Stammkapital Beteiligten könnte man nun, wie die Bf. vorbrachte, meinen, dass eine solche Weisungsungebundenheit nicht gegeben war.

Dazu war jedoch festzuhalten, dass diesem Gesellschafter nicht nur durch den gesondert geschlossenen "Rahmenvertrag", so wie den anderen Gesellschaftern, ein Vetorecht eingeräumt war, sondern dass sämtliche Beschlüsse der Gesellschafter tatsächlich einstimmig

getroffen wurden.

Im Rahmen der AP wurde die Einstimmigkeit der Beschlussfassung durch die Aussagen der Gesellschafter klar ausgedrückt. Auch in den Niederschriften des BVwG fanden sich die Aussagen der Gesellschafter, dass Beschlüsse nur einstimmig gefasst wurden " ... *auch wenn es manchmal schwer war ..* ". Jeder Gesellschafter war sich seines Vetorechts bewusst, auch wenn es nicht zum Tragen kam, da man bestrebt war stets eine Einigung zu erreichen. Aus den gegenüber der Behörde getätigten Aussagen der Geschäftsführerin und der Gesellschafter ging hervor, dass kein Gesellschafter einem anderen Gesellschafter Weisungen erteilen konnte und auch, dass es bisher nicht vorgekommen war, dass Weisungen erteilt worden wären.

Für die Beurteilung des Vorliegens eines Dienstverhältnisses kommt es nicht allein auf die Beurteilung der vertraglichen Gestaltungen an, sondern auch auf die tatsächliche Gestaltung im geschäftlichen Ablauf.

Wie aus der tatsächlichen Gestaltung im täglichen Leben zu schließen war, verfügte der mit 5% beteiligte Gesellschafter über die gleichen Befugnisse, wie die anderen Gesellschafter und konnte somit auch er Beschlüsse verhindern. Auch für ihn bestand somit keine Verpflichtung den Weisungen eines anderen zu folgen.

Aus dem Vorgenannten folgte, dass alle vier nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter über eine Sperrminorität verfügten und dadurch auch von einem beherrschenden Einfluss der Gesellschafter auf die Gesellschaft über die Generalversammlung auszugehen war.

Wie schon früher ausgeführt, sind für die Feststellung eines steuerlichen Dienstverhältnisses iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 zwei Merkmale wesentlich, nämlich die Weisungsgebundenheit einerseits und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers andererseits.

Bei der weiteren Beurteilung einer nichtselbständigen Tätigkeit der Gesellschafter iSd § 25 Abs. 1 Z 1 lit b EStG 1988 verblieb aufgrund der gegebenen Sperrminorität und damit des Fehlens der Weisungsgebundenheit nur noch das Element der Eingliederung zu prüfen. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus ist dann gegeben, wenn die für die Gesellschaft tätige Person, auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und die Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausübt. D.h. durch eine auf Dauer angelegte kontinuierliche Tätigkeit eines Gesellschafters im operativen Bereich der Gesellschaft wird dieser Tatbestand verwirklicht. Die Tätigkeit muss nach außen gerichtet sein und es muss damit der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht werden.

Wie sich aus dem Sachverhalt, insbesondere aus den eigenen Angaben der Gesellschafter, ergab, war vom Vorliegen dieser organisatorischen Eingliederung der Gesellschafter auszugehen.

Es erbrachten alle vier nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter der Bf. Dienstleistungen im

Tätigkeitsbereich der Gesellschaft für die Kunden der Gesellschaft. D.h. sie waren im Bereich der Softwareentwicklung, Projektbetreuung, Technik sowie Support im IT-Bereich tätig. Die Gesellschafter traten nach außen für die Bf. auf; nicht im eigenen Namen. Auch wenn sie sich als Selbständige und Unternehmer sahen, war dies im täglichen Arbeitsablauf, bei ihrer nach außen gerichteten Tätigkeit für die Bf. nicht ersichtlich. Die gegebene weitgehende Entscheidungsfreiheit der Gesellschafter, stand, wie dies auch bei leitenden Angestellten der Fall wäre, nicht im Widerspruch zur Annahme eines Dienstverhältnisses.

Entgegen den Ausführungen in der Beschwerde war weder aufgrund der freien Arbeitszeit noch aus den Angaben der Gesellschafter abzuleiten, dass die Gesellschafter über einen langen Zeitraum nicht tätig gewesen wären. Eine freie Arbeitszeiteinteilung und die freie Wahl des Ortes der Tätigkeit standen dem Vorliegen eines Dienstverhältnisses nicht entgegen. So ist es in der heutigen Arbeitswelt keineswegs ungewöhnlich, dass Dienstnehmer ihre Arbeit im "Home Office" erledigen, insbesondere wenn es sich um Tätigkeiten handelt, die in der IT-Branche angesiedelt sind. Für die Gesellschafter standen Räumlichkeiten der Bf. als auch deren Arbeitsmittel zur Verfügung. Diese wurden auch mehrmals wöchentlich in unterschiedlichem Ausmaß genutzt. Bei den Gesellschaftern waren regelmäßige Arbeitsleistungen für die Bf. feststellbar, die sich in regelmäßigen monatlichen Lohnzahlungen niederschlugen. Schwankungen in der Höhe der Honorarnoten aufgrund einer unterschiedlichen Anzahl von Arbeitsstunden bzw. Projektleistungen sprachen ebenfalls nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses.

In der Beschwerde wurde darauf verwiesen, dass die relevante Rechtsprechung meist zu Fällen von Gesellschafter-Geschäftsführern ergangen ist.

Wenn damit ausgedrückt werden sollte, dass somit eine Anwendung dieser Rechtsprechung auf reine Gesellschafter ohne Geschäftsführerfunktion nicht zulässig wäre, war diesem Argument nicht zu folgen.

Die Entscheidungen des VwGH zur Frage des Vorliegens von Dienstverhältnissen von wesentlich bzw. nicht wesentlich Beteiligten enthalten grundsätzliche Aussagen, die sich auf für die Gesellschaft tätige Gesellschafter beziehen. Weder aus der Rechtsprechung noch aus dem Gesetz ist abzuleiten, dass nur auf die Tätigkeit als Geschäftsführer abzustellen ist. Vielmehr sind damit jene Personen gemeint, die bei einer Kapitalgesellschaft beschäftigt und an dieser beteiligt sind.

Die Beurteilung des Sachverhalts führte zum Schluss, dass die organisatorische Eingliederung der nicht wesentlich Beteiligten an der Bf. eindeutig gegeben war.

Auch wenn der Frage des Unternehmerrisikos und der laufend zu erkennenden Lohnzahlung somit keine Bedeutung mehr zukam, war aus dem Sachverhalt dazu folgendes zu entnehmen. Es lagen hinsichtlich eines etwaigen Unternehmerwagnisses in den Jahren weder ins Gewicht fallende Einkommensschwankungen aus den Honoraren der Gesellschafter vor, noch konnte mangels nennenswerter Aufwendungen der Gesellschafter von einem ausgabenseitigen Einnahmenrisiko gesprochen werden.

Im Vorlageantrag wurde ergänzend auf die Rechtsprechung des VwGH zum Bereich der Sozialversicherung und der Thematik Versicherungspflicht von Gesellschaftern einer GmbH verwiesen. Ebenso wurde in der mündlichen Verhandlung ein beim BVwG anhängiges, offenes Verfahren hinsichtlich einer Säumnisbeschwerde der Bf. gegen die WGKK thematisiert. Soweit in den dazu in der Verhandlung beigebrachten Niederschriften des BVwG Sachverhaltselemente enthalten waren, die auch als für das Abgabungsverfahren maßgeblich zu beurteilen waren, waren diese wie oben dargestellt, in die Beurteilung und Würdigung einbezogen worden.

Grundsätzlich aber war zur Definition des Dienstverhältnisses im Sozialversicherungsrecht bzw. im Steuerrecht festzuhalten, dass die Definition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 eine eigenständige des Steuerrechts ist, 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. 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 Beurteilung der Frage, ob ein Dienstverhältnis besteht, kommt es auch nicht auf die von den Vertragsparteien gewählte Bezeichnung (Dienstvertrag, freier Dienstvertrag, Werkvertrag, etc.) an.

Die Beurteilung des festgestellten Sachverhalt hatte für die vier nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter ergeben, dass sämtliche Tatbestandsmerkmale des § 25 Abs. 1 Z 1 lit b EStG 1988 als erfüllt zu sehen waren.

Es lagen somit für die nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit vor.

Damit waren deren Bezüge, wie durch die AP festgestellt, in die jährliche Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag gem. § 41 FLAG einzubeziehen.

Für die Erhebung des **Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag (DZ)** war dementsprechend gem. § 41 FLAG die durch die AP für die fünf Gesellschafter ermittelte Bemessungsgrundlage heranzuziehen und dieser festzusetzen.

Die Beschwerde war daher hinsichtlich der Festsetzung der Dienstgeberbeiträge sowie der Festsetzung der Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2010 bis 2013 abzuweisen.

Beschwerde gegen die Festsetzung von Säumniszuschlägen 2010 bis 2013

Gemäß [§ 217 Abs. 1 BAO](#) sind Säumniszuschläge zu entrichten, wenn eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird.

Nach [§ 217 Abs. 7 BAO](#) sind auf Antrag des Abgabepflichtigen Säumniszuschläge insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als ihn an der Säumnis kein grobes Verschulden trifft, insbesondere insoweit bei nach Abgabenvorschriften selbst zu berechnenden Abgaben kein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung vorliegt.

Wie der VwGH in seiner Rechtsprechung ausführt, ist der Säumniszuschlag iSd § 217 BAO eine objektive Rechtsfolge der verspäteten Entrichtung einer Abgabe. Die Gründe, die zum Zahlungsverzug geführt haben, sind (grundsätzlich) unbeachtlich.

Ausschlaggebend für die Beurteilung nach [§ 217 Abs. 7 BAO](#) ist jedoch, ob den Abgabepflichtigen an der Fehlberechnung ein grobes Verschulden trifft.

Dies wird dann nicht der Fall sein, wenn der Selbstberechnung eine vertretbare Rechtsansicht zugrunde liegt. War die Rechtsansicht unvertretbar, so ist dies für die Anwendung des § 217 Abs. 7 nur bei Vorsatz oder grober Fahrlässigkeit schädlich.

Das Stützen auf eine vertretbare Rechtsmeinung ermöglicht eine Nichtfestsetzung der Säumniszuschläge gemäß § 217 Abs. 7 BAO nur dann, wenn nur diese eine (1) vertretbare Rechtsansicht im Zeitpunkt der Fälligkeit vorliegt und kein Anhaltspunkt dafür besteht, diese Qualifikation auch anzuzweifeln. (vgl. VwGH 20.11.2014, Ro 2014/16/0019).

Aufgrund der vorliegenden gesetzlichen Bestimmungen des § 41 FLAG iVm § 47 Abs. 2 EStG 1988 sowie der dazu ergangenen Rechtsprechung des VwGH konnte von keiner vertretbaren Rechtsansicht der Bf. ausgegangen werden.

Dennoch kam die Nichtfestsetzung der jeweiligen Säumniszuschläge in Betracht, da keine Anhaltspunkte für eine vorsätzlich oder grob fahrlässig fehlerhaft vorgenommene Selbstberechnung im Verfahren erkennbar waren. Diesbezügliche Feststellungen waren weder durch die AP noch in der BVE der Abgabenbehörde getroffen worden.

Es waren daher für die streitgegenständlichen Jahre 2010 - 2013 keine Säumniszuschläge festzusetzen.

Der Beschwerde war in diesem Punkt stattzugeben.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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 gestützt.

Da keine Rechtsfragen aufgeworfen worden sind, denen grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist eine Revision nicht zulässig.

Wien, am 21. Juni 2018