

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden R1 und die weiteren Senatsmitglieder R2, R3 und R4 im Beisein der Schriftführerin S in der Beschwerdesache der A, Adresse, vertreten durch V, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, Adresse1, über die Beschwerde vom 15. Mai 2014 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 10. April 2014 betreffend Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2009 bis 2012 nach der am 17. Oktober 2018 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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 10. April 2014 wurde der Beschwerdeführerin für die Jahre 2009 bis 2012 der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (Dienstgeberbeitrag) vorgeschrieben. In den jeweiligen Bescheidbegründungen wurde auf den Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom 10. April 2014 verwiesen. In diesem wurde ausgeführt, den Dienstgeberbeitrag hätten Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Dienstnehmer seien auch Personen, die an Kapitalgesellschaften im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 beteiligt seien. Unter diese Bestimmung fielen alle Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt würden. Bei der laufenden Lohnabrechnung seien nicht alle Vergütungen (Honorarnoten an die Gesellschaft) an die Geschäftsführer in die Bemessungsgrundlage eingerechnet worden.

Dagegen richtete sich die Beschwerde vom 15. Mai 2014. Der Beschwerdeführer, vertreten durch V, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, brachte (auszugsweise) Folgendes vor:

„Beschwerdebegründung

Das Finanzamt ging davon aus, dass die von den selbstständigen Architekten an die GmbH in Rechnung gestellten Architektenleistungen Vergütungen im Sinne des § 22 Z 2 EStG darstellen und somit gem. § 41 FLAG dem Dienstgeberbeitrag (DB) unterliegen.

Das Finanzamt geht hier offensichtlich von einer falschen Einschätzung des Sachverhaltes aus, was wie folgt begründet wird.

Auf das Kriterium eines Dienstverhältnisses der beiden Herren (...) wird nicht eingegangen, weil in vorliegendem Falle kein Dienstverhältnis gegeben sein kann. Die Personen (...) sind zu je 50% an der (...)GmbH beteiligt. Sie sind darüber hinaus eingetragene Architekten bei der Kammer der Architekten und Ingenieurkonsulenten. Kopien der Bescheide des Bundesministeriums für Wirtschaft und Arbeit vom (...) über die Befugniserteilung als Architekt sind beigegeben. Ihre Tätigkeit für die (...)GmbH erbrachten die beiden im Rahmen ihres als Einzelunternehmen geführten Architekturbüros. Beide Abgabepflichtige erklärten die Einkünfte gem. § 22 Z 1 lit. b EStG (Einkünfte aus der Tätigkeit als staatlich befugte und beeidete Ziviltechniker). Im Rahmen dieser Tätigkeit als selbstständige Architekten arbeiteten bzw. arbeiten die Abgabepflichtigen für diverse Auftraggeber (unter anderem auch für die (...)GmbH) und stellen diesen Auftraggebern ganz normale Rechnungen, mit denen ihre Betriebskosten (Personal, Fremdleistungen, Miete, Büroaufwand, Kfz-Aufwand etc.) und ein Unternehmergewinn als sog. Honorar verrechnet werden.

Aufgrund dieser Gegebenheiten und Vorgangsweise können daher die von den beiden Architekten (...) an die (...)GmbH in Rechnung gestellten Leistungen nicht als „Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentliche Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs 2 EStG) aufweisende Beschäftigung" im Sinne des § 22 Z 2 EStG bezeichnet bzw. betrachtet werden. Zur Glaubhaftmachung vorstehender Gegebenheiten sind die Gewinnermittlungen der beiden Architekten (...) für die Jahre 2009-2012 beigegeben. Daraus ist auch ersichtlich, dass in den Einzelunternehmen der beiden Architekten auch Mitarbeiter vorhanden waren und Fremdleistungen angefallen sind und die Tätigkeiten für die (...)GmbH teilweise gar nicht durch die beiden Architekten direkt, sondern auch durch andere Personen erfolgt sind.

Dieser Beschwerde sind auch 4 Honorarnoten beigegeben (...). Aus diesen Rechnungen geht hervor, dass es keinen Unterschied der Verrechnung gibt, ob diese z. B. an die (...) oder (...)GmbH gestellt wurden.

Beschwerdeantrag

Da die in § 41 FLAG im Zusammenhang mit § 22 Z 2 EStG geforderten Voraussetzungen für eine DB-Pflicht hinsichtlich der an die beiden Architekten (...) bezahlten Honorare nicht vorliegen, wird ersucht, die angefochtenen Bescheide aufzuheben und folgende Beträge an DB wieder am Steuerekonto der GmbH gutzuschreiben: (...)

Sollte es zur Vorlage der Beschwerde an das BFG kommen und sollte dies im Bundesgesetz vorgesehen sein, werden jetzt schon folgende Anträge gestellt:

- Gem. § 272 Abs 2 Z 1a BAO Entscheidung gegen die Beschwerde durch den Senat,*
- gem. § 274 Abs 1 Z 1a BAO, dass über die Beschwerde eine mündliche Verhandlung stattfinden möge.“*

Mit der Beschwerdevorentscheidung vom 26. September 2016 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, es

sei unbestritten, dass die beiden in Frage kommenden Personen zu je 50% an der Beschwerdeführerin beteiligt seien. Unbestritten sei auch, dass an die beiden Personen im Prüfungszeitraum von der Gesellschaft laufend Honorare ausbezahlt worden seien. Entscheidend sei, ob die wesentlich beteiligten Personen in den betrieblichen Organismus der Beschwerdeführerin eingegliedert seien. Eine solche Eingliederung werde bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegte, erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht werde. Dies könne als gegeben angesehen werden, weil die Honorare der beiden beteiligten Personen im gesamten Prüfungszeitraum über die Beschwerdeführerin abgerechnet worden seien und die Leistungen somit für die Beschwerdeführerin erbracht worden seien. Mit der Erzielung von Einkünften aus Vergütungen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 würden „zu Folge der Qualität der Vorschrift als *lex specialis* gegenüber anderen Einkunftstatbeständen diese nämlich durch eine solche rechtlich verdrängt, welche der Steuerpflichtige in seiner Eigenschaft als Gesellschafter jener Gesellschaft gegenüber“ erbringe, an der er wesentlich beteiligt sei. Sowohl die Übernahme der unmittelbaren Geschäftsführertätigkeiten als auch die im operativen Bereich erbrachten Leistungen lösten eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Beschwerdeführerin aus. Aufgrund der vorliegenden Eingliederung würden Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 zweiter Teilstich EStG 1988 vorliegen, die die Dienstgeberbeitragspflicht nach sich ziehe.

Dagegen richtete sich der Vorlageantrag vom 31. Oktober 2016. Darin wurde vorgebracht: „In der Beschwerdevorentscheidung führt das Finanzamt nur im Gesetz normierte Kriterien zur Gegebenheit einer DB-Pflicht an und geht nicht auf die spezielle Situation bei der Abgabepflichtigen ein. Es wurde nicht darauf eingegangen, dass es sich bei den durch die Personen (...) aufgrund der gestellten Leistungshonorare um Einkünfte gem. § 22 Z 1 lit. b EStG (Einkünfte aus der Tätigkeit als staatlich befugte und beeidete Ziviltechniker) handelt.

Das Finanzamt verkennt diese verrechneten Leistungshonorare als Einkünfte gem. § 22 Z 2 EStG, geht davon aus, dass dabei Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen würden und dass die beiden fraglichen Personen in den betrieblichen Organismus des Unternehmens eingegliedert seien. Auf das Vorhandensein oder Nichtvorhandensein eines Unternehmerwagnisses ging das Finanzamt ebenfalls nicht ein. Das Verwirklichen der Einkünfte der beiden Personen (...) als Einkünfte gem. § 22 Z 1 lit. b EStG bringt jedenfalls ein Unternehmerrisiko mit sich (vgl. VwGH vom 18.7.2001 ZI. 2001/13/0081). Bezüglich der an die beiden Geschäftsführer bezahlten Honorare wird weiterhin die Rechtsansicht vertreten, dass

- keine Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art,
- keine Merkmale eines Dienstverhältnisses,
- keine Eingliederung in den betrieblichen Organismus des Unternehmens und
- sehr wohl das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses bezüglich der verrechneten Tätigkeit als staatlich befugte und beeidete Ziviltechniker gegeben ist. Somit werden die Beschwerdebegründung und der Beschwerdeantrag lt. Beschwerde vom 15.5.2014 weiterhin aufrecht gehalten.

Es wird darauf hingewiesen, dass die nachfolgenden Anträge bereits in der Beschwerde vom 15.5.2014 gestellt wurden und sollte dies gesetzlich vorgesehen sein, werden diese Anträge wie folgt wiederholt:

- Gem. § 272 Abs 2 Z 1a BAO Entscheidung gegen die Beschwerde durch den Senat,*
- gem. § 274 Abs 1 Z 1a BAO, dass über die Beschwerde eine mündliche Verhandlung stattfinden möge.“*

In der mündlichen Verhandlung führte die Beschwerdeführerin ergänzend aus, die Beschwerdeführerin habe über keine Büroräume und über keine Betriebsmittel verfügt. Bei der Entlohnung der Geschäftsführer habe es sich um keinen Zeitlohn gehandelt, diese sei von anderen Faktoren (zum Beispiel der Auftragssumme, der erbrachten Leistung) abhängig gewesen. Ein Teil der von den Geschäftsführern der Beschwerdeführerin in Rechnung gestellten Honorare habe die Geschäftsführertätigkeit betroffen, diese könne mit 500 Euro pro Geschäftsführer und Monat angesetzt werden. Die Gesellschafter hätten sich bei den für die Gesellschaft erbrachten Leistungen Fremdpersonals bedienen können. Die Eingliederung der Geschäftsführer in den Betrieb der Beschwerdeführerin sei gegeben gewesen, die anderen drei für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses erforderlichen Kriterien seien nicht gegeben gewesen. Die Beschwerdeführerin bestätigte in der mündlichen Verhandlung, dass die beiden Gesellschafter seit ihrer Gründung die Aufgaben der Geschäftsführung wahrgenommen und auch Tätigkeiten im operativen Bereich der Gesellschaft erbracht und ihr diese in Rechnung gestellt haben.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Bei der Beschwerdeführerin, einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit dem Geschäftszweig Ziviltechniker, sind seit ihrer Gründung im Jahr 2008 die Architekten DI B und DI C mit je 50% am Stammkapital der Gesellschaft beteiligt und waren als Geschäftsführer tätig. Neben ihrer Tätigkeit als Geschäftsführer erbrachten die Gesellschafter in den verfahrensgegenständlichen Jahren Architekten- und Ziviltechnikerleistungen für die Beschwerdeführerin und stellten diese mittels Honorarnoten der Beschwerdeführerin in Rechnung.

Aufgrund der vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Firmenbuchabfragen, der Feststellungen der belangten Behörde und aufgrund der Vorbringen der Beschwerdeführerin stand unbestritten fest, dass die beiden Gesellschafter nicht nur die Aufgaben der Geschäftsführung wahrgenommen haben, sondern auch Tätigkeiten im operativen Bereich der Beschwerdeführerin ausgeübt haben. Dass die Gesellschafter diese operativen Tätigkeiten (auch) selbst ausgeübt haben, stand aufgrund der Ausführungen in der Beschwerdeschrift und aufgrund der mit dieser vorgelegten Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen für die beiden Geschäftsführer fest. Zu dem Vorbringen der Beschwerdeführerin, die Geschäftsführer hätten sich bei den Tätigkeiten, die sie für die Beschwerdeführerin erbracht haben, Fremdpersonals bedienen können, ist festzustellen, dass laut den vorgelegten Beilagen solches nur in geringem Ausmaß eingesetzt worden ist. So scheint bei DI B für die Jahre 2009 und 2010 bei seinen Betriebsausgaben Fremdarbeit von lediglich je 800 Euro auf (entspricht

3% bzw. 2,5% der jeweils erklärten Betriebsausgaben), für die Jahre 2011 und 2012 sind keine Fremdarbeit oder Personalaufwand ausgewiesen. Nach den genannten Beilagen betreffend DI C beträgt der Anteil für Fremdarbeit und Personalaufwand 12,9% (für das Jahr 2009), 8% (2010), 7% (2011) und 0,6% (2012) der jeweiligen Betriebsausgaben. Das Bundesfinanzgericht erachtete es daher als erwiesen, dass von der behaupteten Möglichkeit, sich Fremdpersonals bedienen zu können, nicht sehr oft Gebrauch gemacht worden ist und somit die beiden Geschäftsführer die Leistungen für die Beschwerdeführerin überwiegend selbst erbracht haben.

Den Dienstgeberbeitrag haben gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne § 22 Z 2 EStG 1988 und (ab 1. Jänner 2010) freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG (§ 41 Abs. 2 FLAG).

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG ist der Beitrag des Dienstgebers 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 (ab 1. Jänner 2010) an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG.

Die in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 genannten Personen sind an einer Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligte hinsichtlich ihrer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisenden Beschäftigung. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Die beiden Gesellschafter waren somit in den verfahrensgegenständlichen Jahren wesentlich Beteiligte.

Das in § 47 Abs. 2 EStG 1988 normierte Tatbestandsmerkmal der Weisungsgebundenheit wird durch den Ausdruck „sonst“ in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigt. Der Ausdruck „alle“ in derselben – auf die gesetzliche Definition des steuerlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 verweisenden – Vorschrift bezieht sich damit (primär) nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft wird durch jede nach außen hin auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Bestätigungsfeld, verwirklicht wird. Aufgrund des Firmenbuchauszuges und der eigenen Angaben der Beschwerdeführerin war unstrittig, dass die beiden genannten Gesellschafter seit der Gründung der Gesellschaft im Jahr 2008 als Geschäftsführer tätig waren und mit mehr als 25% am Stammkapital der Beschwerdeführerin beteiligt waren. Durch die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs das Merkmal der Eingliederung der Gesellschaftergeschäftsführer zweifelsfrei hergestellt (VwGH 22.12.2004, 2004/15/0082;

4.2.2009, 2008/15/0260). Ebenso haben die beiden Gesellschafter den eigenen Angaben der Beschwerdeführerin zufolge Tätigkeiten im operativen Bereich der Kapitalgesellschaft (Architekten- und Ziviltechnikerleistungen) ausgeübt. Von einer Eingliederung der beiden Geschäftsführer in den geschäftlichen Organismus der Beschwerdeführerin ist (in der mündlichen Verhandlung) sogar die Beschwerdeführerin selbst ausgegangen.

Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin kommt es im Sinne der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes seit dem Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, primär nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers an. Durch die Ausübung der Geschäftsführertätigkeit durch die Gesellschafter über viele Jahre ist die Eingliederung in den betrieblichen Organismus zweifelsfrei gegeben. Den von der älteren Rechtsprechung (auf die sich die Beschwerdeführerin bezieht) als zusätzlichem Hilfskriterium entwickelten Abgrenzungselement des Bestehens oder Fehlens eines Unternehmerrisikos kommt bei der Betrachtung der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft in der praktischen Rechtsanwendung keine Bedeutung zu (VwGH 11.11.2004, 2003/13/0018).

Die Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 stellt nicht auf die Art der Tätigkeit der an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten ab. Die beiden Gesellschafter erbrachten die rechtlich vorgesehenen Leistungen der Geschäftsführung und übten daneben Tätigkeiten im operativen Bereich der Beschwerdeführerin (Architekten- und Ziviltechnikerleistungen) aus. Die für ihre Tätigkeiten insgesamt erhaltenen Entgelte stellen solche im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 dar, denn diese Spezialbestimmung stellt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht auf die Art der Tätigkeit ab (VwGH 15.9.2011, 2011/15/0083; 7.7.2011, 2010/15/0048 zu Ziviltechnikern; 26.3.2014, 2012/12/0052; 25.3.2015, Ra 2014/13/0027). Der Beurteilung der Einkünfte der beiden Gesellschafter als solche nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 steht nicht entgegen, dass die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Beschwerdeführerin erbracht werden, sonst eine andere Qualifikation der daraus erzielten Einkünfte geböte (VwGH 7.7.2011, 2010/15/0048; 25.3.2015, Ra 2014/13/0027). Auf das Vorhandensein von Büroräumen oder Betriebsmittel war nicht abzustellen.

Festzuhalten ist, dass im verfahrensgegenständlichen Fall nicht zu prüfen war, ob Dienstverhältnisse gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorgelegen sind, sondern ob es sich bei den beiden Geschäftsführern um beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gehandelt hat. Selbst wenn die Frage von Dienstverhältnissen gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 zu beantworten gewesen wäre, wären grundsätzlich nur die zwei gesetzlichen Kriterien der Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zu prüfen gewesen. Nur in den Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständigen und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, wäre nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei der Prüfung eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 auf weitere

Abgrenzungskriterien (wie etwa das Fehlen eines Unternehmerrisikos, oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen.

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 sowie auf den klaren und eindeutigen Wortlaut der einschlägigen Bestimmungen gestützt.

Da im gegenständlichen Beschwerdeverfahren keine Rechtsfragen aufgeworfen worden sind, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist eine Revision nicht zulässig.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 23. Oktober 2018