

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache der Bf über die Beschwerden vom 19.06.2012 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 18.05.2012 betreffend die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages samt Säumniszuschlägen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben betragen (in €):

2006	
Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB)	
Beitragsgrundlage	2.246.668,08
DB	101.100,06
Bisher war vorgeschrieben	-96.165,48
Nachforderung	4.934,58
Festsetzung des Säumniszuschlages für den DB	
Abgabenbetrag	4.934,58
Säumniszuschlag	98,69

Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ)	
Beitragsgrundlage	2.246.668,08
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	9.436,00
Bisher war vorgeschrieben	-8.975,46
Nachforderung	460,54

2007	
Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB)	
Beitragsgrundlage	1.956.539,49
DB	88.044,28
Bisher war vorgeschrieben	-83.547,53
Nachforderung	4.496,75
Festsetzung des Säumniszuschlages für den DB	
Abgabenbetrag	4.496,75
Säumniszuschlag	89,94
Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ)	
Beitragsgrundlage	1.956.539,49
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	8.217,47
Bisher war vorgeschrieben	-7.797,78
Nachforderung	419,69

2008	
Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB)	
Beitragsgrundlage	2.469.043,94
DB	111.106,98
Bisher war vorgeschrieben	-105.729,49

Nachforderung	5.377,49
Festsetzung des Säumniszuschlages für den DB	
Abgabenbetrag	5.377,49
Säumniszuschlag	107,55
Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ)	
Beitragsgrundlage	2.469.043,94
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10.123,08
Bisher war vorgeschrieben	-9.633,13
Nachforderung	489,95

2009	
Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB)	
Beitragsgrundlage	2.691.170,18
DB	121.102,66
Bisher war vorgeschrieben	-116.584,98
Nachforderung	4.517,68
Festsetzung des Säumniszuschlages für den DB	
Abgabenbetrag	4.517,68
Säumniszuschlag	90,35
Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ)	
Beitragsgrundlage	2.691.170,18
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag	10.764,68
Bisher war vorgeschrieben	-10.363,11
Nachforderung	401,57

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

Entscheidungsgründe

Für die beschwerdeführende GmbH, deren Gegenstand des Unternehmens laut Gesellschaftsvertrag unter anderem die Entwicklung und der Verkauf von EDV-Software aller Art, insbesondere Finanz- und Banksoftware sowie Vergabe von Lizenzen und Werkvertragsrechten und die Forschung im Bereich der EDV-Software war, waren im strittigen Zeitraum drei Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen. Im Zuge der GPLA stellte der Prüfer laut Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gem. § 150 BAO fest, dass der an der Beschwerdeführerin (Bf) nicht beteiligte Geschäftsführer (Gf) für seine Leistungen als Werkvertragsnehmer abgerechnet wurde. Die Leistungen, die er dabei erbracht habe, seien im Wesentlichen Unterstützungs- und Beratungsleistungen an die GmbH gewesen. Diese Arbeiten seien aber ein Teil der Tätigkeiten als Geschäftsführer. Da somit die Geschäftsführung aktiv ausgeübt worden sei und die organisatorische Einbindung in den Betrieb ebenfalls gegeben gewesen sei, seien die Arbeiten als im Rahmen eines Dienstverhältnisses gewertet und dafür DB und DZ vorgeschrieben worden. Auf die Vorschreibung der Lohnsteuer sei abgesehen worden, weil der Geschäftsführer zur Einkommensteuer veranlagt worden sei. Ebenso sei er in dem Zeitraum GSVG versichert gewesen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ unter Hinweis auf den Bericht vom 18.5.2012 als Begründung die angefochtenen Bescheide.

In den dagegen erhobenen Beschwerden wurde vorgebracht, dass der betroffene Gf an der Bf weder beteiligt noch weisungsgebunden gewesen sei. Er sei auch organisatorisch in die Gesellschaft nicht eingegliedert gewesen, da die Gesellschaft in den Geschäftsjahren 2006 bis 2009 drei Geschäftsführer gehabt habe. Er habe an diversen Projekten für die Gesellschaft gearbeitet und hierfür je nach Vereinbarung Honorare in unterschiedlichsten Höhen gelegt. Als Spezialist habe er an der Unterstützung für das Projekt A gearbeitet sowie Beratungsleistungen und Unterstützungsleistungen für den Aufbau einer Vertriebsstrategie erbracht und er habe bei Bedarf, wenn sein Spezialwissen gefordert gewesen wäre, Vertriebsunterstützung und die Leitung von einzelnen Projekten übernommen. Aus diesem Grund seien seine Honorare in unterschiedlichen Höhen angefallen. Da das vereinbarte Ziel bei der Projektleitung und Vertriebsunterstützung nicht erreicht worden sei, hätte er für seine Projektleitungstätigkeit und für seine Leistungen bei der Vertriebsunterstützung am 31.12.2009 eine Gutschrift in Höhe von netto € 14.960,00 bzw. brutto € 17.952,00 erteilen müssen. Daraus ergebe sich eindeutig, dass er für seine Beratungsleistungen jeder Art das Unternehmerrisiko getragen habe und daher mit

einem Dienstnehmer nicht vergleichbar sei. Aus diesem Grund werde die Aufhebung der angefochtenen Bescheide zur Gänze beantragt.

Sollten die angefochtenen Bescheide nicht zur Gänze aufgehoben werden, so werde beantragt, die vom betroffenen Geschäftsführer verrechneten Spesen für Parkgebühren, Taxi, öffentliche Verkehrsmittel, Hotel, Kundenbewirtung, Taggeld usw. sowie für die in den Honorarnoten verrechnete und enthaltene Umsatzsteuer aus der Bemessungsgrundlage herauszunehmen.

Ferner sei der vorgeschriebene Säumniszuschlag nicht einmal im Jahr sondern vier- bis sechsmal verteilt über das ganze Jahr angefallen. Gemäß § 217 Abs. 10 BAO seien die Säumniszuschläge bis zu einem Betrag von € 50, was einer Bemessungsgrundlage von € 2.500 pro Monat entsprechen würde, nicht festzusetzen. Da der betroffene Geschäftsführer im Jahr zwischen vier bis sechs Rechnungen für seine Leistungen gelegt habe, sei in keinem Monat der Betrag von € 2.500,00 überschritten worden. Aus diesem Grund sei in den strittigen Jahren für den Dienstgeberbeitrag kein Säumniszuschlag vorzuschreiben gewesen. Es werde daher beantragt, die Bescheide für die Säumniszuschläge betreffend Dienstgeberbeitrag der Jahre 2006 bis 2009 zur Gänze aufzuheben, da der monatliche Betrag immer unter € 2.500 gelegen ist.

Das Finanzamt legte die Beschwerden ohne Erlassung von Beschwerdevorentscheidungen und ohne weitere Stellungnahme mit dem Antrag auf Abweisung der Beschwerden an die damals zuständige Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) ersuchte in weiterer Folge die Bf um Übermittlung des mit dem Gf abgeschlossenen Anstellungsvertrages. Die Bf gab bekannt, dass ein Anstellungsvertrag für den betroffenen Gf nicht vorliegen würde, da es sich im gegenständlichen Fall um kein Dienstverhältnis gehandelt habe und vom Auftragnehmer nur auftragsbezogene Projekte auf selbständiger Basis unter Tragung eines eigenen Unternehmerrisikos abgewickelt worden seien.

Das BFG ersuchte daraufhin unter Hinweis auf die Judikatur des VwGH (vgl. z.B. VwGH vom 21.4.2016, 2013/15/0202, und vom 21.10.2015, 2012/13/0088), wonach maßgeblich für die Weisungsgebundenheit im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht die sich gemäß § 20 Abs. 1 GmbHG ergebende sachliche, sondern die davon zu unterscheidende persönliche Weisungsgebundenheit (vgl. dazu Jakom/Lenneis EStG, 2015, § 47 Rz 6, m.w.N.) ist, das Finanzamt, die im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung fehlenden Feststellungen zum persönlichen Weisungsrecht zu treffen.

Anstatt Ermittlungsergebnisse vorzulegen, antwortete das Finanzamt, dass tatsächlich weder bei der Prüfung noch im Zuge des Ergänzungsschreibens festgestellt hätte werden können, dass mit dem Gf ein Dienstvertrag abgeschlossen worden sei und aus diesem Grund auch eine persönliche Weisungsbefolgung vorgelegen sei. Die Begründung bei der Prüfung sei die sachliche Weisungsbefolgung gewesen und auch

die Eingliederung in den organisatorischen Ablauf des Unternehmens als Kriterium eines echten Dienstverhältnisses. Man könne auch aus den im Arbeitgeberakt befindlichen Rechnungen, die der Gf dem Unternehmen in Rechnung gestellt habe, erkennen, dass die Tätigkeiten Beratungsleistungen und Unterstützungsleistungen sowie in Rechnung gestellte Reiserechnungen beinhalten würden, die ebenfalls die Merkmale eines Dienstnehmers in sich bergen würden.

Nachdem das Finanzamt dem Ermittlungsauftrag des BFG nicht nachgekommen ist und unter Berücksichtigung der Rechtsmeinung des VwGH (vgl. Erkenntnis vom 18.10.2018, Ro 2017/15/0022, mwN) wonach gemäß § 115 iVm § 269 Abs. 1 BAO es grundsätzlich Aufgabe des Bundesfinanzgerichtes ist, auch die sachverhaltsmäßigen Grundlagen der zu treffenden Entscheidung zu ermitteln und das Bundesfinanzgericht sich daher nicht auf fehlende Ermittlungen und allfällige Beweislasten des Finanzamtes zurückziehen kann, richtete das BFG nunmehr selbst zur Klärung des Sachverhaltes für die Beurteilung des Vorliegens einer persönlichen Weisungsgebundenheit des Gf ein Vorhaltschreiben an die Bf.

Die Bf gab in Beantwortung dieses Vorhaltschreibens des BFG im Wege ihrer bevollmächtigten steuerlichen Vertretung bekannt, dass der betroffenen Gf für die Bearbeitung von einzelnen Projekten jeweils nach mündlicher Vereinbarung für die Gesellschaft tätig gewesen sei. Gesellschaftsvertragliche Vereinbarungen, an denen sich der Gf bei seinen Tätigkeiten für die Bf zu orientieren gehabt hätte, hätte es nicht gegeben. Ebenso hätte es eine von der Vollversammlung beschlossene Geschäftsordnung für die Geschäftsführung nicht gegeben. Eine arbeitsbezogene persönliche Weisungsgebundenheit des Gf gegenüber der Bf hätte nicht bestanden. Der Gf hätte im Rahmen der schuldrechtlichen Vereinbarungen zwischen ihm und der Bf seine Arbeitskraft nicht geschuldet und sei im Rahmen seiner Tätigkeit von seiner Auftraggeberin nicht persönlich abhängig gewesen. Zur Tätigkeit des Gf für die Bf wird ausgeführt, dass dieser technische Mathematik mit Schwerpunkt Informatik studiert habe. Im Zuge seiner Dissertation habe er sich mit dem Thema "*Neue Verfahren zur Erstellung grafischer Benutzeroberflächen*" befasst. Sein Tätigkeitsbereich hätte insbesondere die Ausarbeitung EDV-basierter technischer Lösungen für Kunden der Gesellschaft umfasst. Typisches Beispiel sei das vom BFG hinterfragte Projekt A gewesen: AA stehe für das System und B für die neu zu schaffende Web Oberfläche, um die Nutzung des Systems über einen Browser zu ermöglichen. Es sei hierbei um zwei Zielsetzungen gegangen, zum einen die Client-Server Lösung auf einer WEB-basierten Oberfläche zu bringen, so dass EDV-Arbeitsplätze, die sich außerhalb des Kundennetzwerkes bzw. in einem anderen Intranet befinden würden, eingebunden werden könnten. Diese Problemstellung ergebe sich, wenn beispielsweise ein Unternehmen ein anderes übernehmen würde, so hätten beide Unternehmen meist unterschiedliche interne Netzwerke und IT Arbeitsplätze. Das Netzwerk des gekauften Unternehmens müsse in die IT-Landschaft des kaufenden Unternehmens integriert werden und die IT-Arbeitsplätze müssten vereinheitlicht werden. Der Auftrag des Gf sei es gewesen, dafür eine alternative Lösung zu finden

und dies sei durch die Schaffung von Kommunikationsmöglichkeiten über eine WEB-Oberfläche erfolgt, wobei hier alle Dialoge neu zu überarbeiten gewesen seien, da eine Bedienung über das Web anders zu erfolgen habe, als bei einer herkömmlichen grafischen Benutzeroberfläche, bedingt durch die unterschiedlichen grafischen Elemente als durch die technische Kommunikation zwischen Programmen und seiner Benutzeroberfläche über das Internet. Die zweite Zielsetzung für das A Projekt sei die Umsetzung des ASP (Application Service Provider) Betriebes für das AA gewesen, so dass die Software mit einer technischen Installation von mehreren Kunden gleichzeitig benutzt werden könne. Diese Problemstellung ergebe sich, wenn beispielsweise eine Bank das System ihren Kunden als Service zur Verfügung stellen möchte. Der Auftrag des Gf sei hier gewesen, unter anderem zu definieren, welche Funktionalitäten zentral vom "Provider" verwaltet werden, und welche Funktionalitäten jeweils lokal dem Kunden zur Verfügung gestellt werden würden.

Weiters wird bekannt gegeben, dass der Gf mit der Geschäftsführung im kaufmännischen Sinn nur am Rande beschäftigt gewesen sei. Neben der Ausarbeitung technischer Lösungen sei der Gf dafür herangezogen worden, diese von ihm ausgearbeiteten technischen Lösungen in Verkaufsgesprächen mit Kunden zu erklären ("Vertriebsunterstützung") und die neuen technischen und funktionellen Anforderungen, die der Kunde an das Produkt stellen würde, aufzugreifen und in das Produkt einfließen zu lassen. Vor Vertragsabschluss hätten in der Angebotsphase naturgemäß Kundenmeetings stattgefunden, an denen seitens des Kunden auch technisch Verantwortliche beteiligt gewesen seien. Wenn es für die Gesellschaft nun darum gegangen sei, eine vom Gf ausgearbeitete technische Lösung zu verkaufen, so sei es naturgemäß sinnvoll gewesen, denjenigen, der die Lösung bearbeitet habe, um Teilnahme bei solchen Meetings zu ersuchen.

Der Gf sei selbständig vertretungsbefugt gewesen und Aufträge seien ihm von allen Geschäftsführern erteilt worden. Es gebe keine schriftlichen Aufträge und diese seien projektbezogen erteilt worden. Auf die Frage, welche Werke im Sinne des Werkvertrages der Gf erstellt habe, wird geantwortet, dass der Gf technische projektbezogene Lösungen ausgeführt habe. Der zeitliche Rahmen hierfür sei vom Kunden vorgegeben gewesen. Er sei niemandem untergeordnet gewesen. Der Gf sei verpflichtet gewesen, über die geschäftlichen und gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse der Bf Verschwiegenheit zu bewahren, für die Projekte der Kunden hätte es aber keine diesbezügliche schriftliche Vereinbarung gegeben. Sofern sie nicht kundenbezogen gewesen sei, habe für den Gf auch nach Beendigung der Auftragsverhältnisse diese Verschwiegenheitspflicht bestanden. Eine Vereinbarung, wie mit den die Bf betreffenden Unterlagen vorzugehen sei, wenn der Gf plötzlich ausscheiden würde, hätte es nicht gegeben. Die eigenen Unterlagen des Gf seien sein Eigentum gewesen. Andere Tätigkeiten neben der Tätigkeit für die Bf habe der Gf nicht ausgeübt und auch kein anderen Auftraggeber gehabt.

Die Bf gibt weiters bekannt, dass sich der Gf von anderen von ihm ausgesuchten Personen vertreten hätte lassen können. Dies hätte der Bf nicht gemeldet werden

müssen. Die Vertretung des Gf sei anlassbezogen immer wieder ein bis zweimal im Monat vorgekommen. Welche Personen das waren, wurde nicht bekannt gegeben. An bestimmte Dienstzeiten sei der Gf nicht gebunden gewesen. In Abstimmung mit den Kunden sei er verpflichtet gewesen, seine Aufträge innerhalb eines bestimmten zeitlichen Rahmens fristgerecht fertigzustellen. Am Unternehmenssitz hätte er einen eigenen Arbeitsplatz gehabt. Im Home-Office hätte er die Möglichkeit gehabt, außerhalb der Räumlichkeiten der Bf den Aufträgen der Bf nachzukommen. Für die Räumlichkeit seien ihm Betriebsausgaben in Höhe von ca. 200 € im Monat erwachsen. Die Honorierung sei so erfolgt, dass die auftragsbezogenen Leistungen pauschaliert worden seien. Je nach Umfang des Auftrages sei das Honorar festgelegt worden. Die Höhe der einzelnen unterschiedlichen Beträge sei so zustande gekommen, dass nach Umfang des Auftrages bzw. Projektes ein Pauschalhonorar vereinbart und leistungsbezogen abgerechnet worden sei. Die ausgewiesene Umsatzsteuer sei wie aus seinem Abgabekonto ersichtlich, abgeführt worden und Vorsteuer geltend gemacht worden. Seine Aufwendungen hätten rund € 6.000 pro Jahr betragen und seien über das Betriebsausgabenpauschale steuerlich geltend gemacht worden seien. Eine Berufshaftpflichtversicherung hätte der Gf keine abgeschlossen gehabt. Für den Fall einer Leistungsverhinderung des Gf hätte es keine Vereinbarungen und für längere Abwesenheiten keine Honorierungen gegeben.

Auf die Frage des BFG, dass der Gf in annähernd regelmäßig gelegten Rechnungen an die Bf verschiedene Leistungen ausgewiesen habe (Beratungsleistungen, Vertriebsunterstützung, Projektleitung, Unterstützung), denen dauerhaft zur Verfügung gestellte Arbeitszeit zu Grunde liege und insoweit ein "Werk" im Sinne einer selbständigen Tätigkeit nicht erblickt werden könne, wird lediglich auf die weiter oben beschriebene Tätigkeit des Gf im Zusammenhang mit dem Projekt A verwiesen.

Zum Ersuchen des BFG um Stellungnahme zu dem Umstand, dass auf der Internetseite www der Gf als Managing Director der Bf bezeichnet wird und als Ergebnis dieser Tätigkeit ein Werk im Sinne der selbständigen Tätigkeit nicht erblickt werden könne, erwidert die Bf: *"Es mag sein, dass kein Werk im Sinne des ABGB vorliegt, sondern ein freies Dienstverhältnis, bei dem keine Dienstgeberbeitragspflicht und keine Pflicht zum Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag bis 1.1.2010 gegeben war. Der Gesetzgeber hat diese Regelung ab 1.1.2010 eingeführt, um auch die freien Dienstverhältnisse mit den Lohnnebenabgaben zu belasten"*.

Zum weiteren Ersuchen des BFG um Stellungnahme zu der Frage, aus welcher Vereinbarung sich die Abrechnungsweise der Reisabrechnungen in der Form ergeben würde, dass Taggeld, Taxikosten, Kosten für öffentliche Verkehrsmittel (Bahn, S-Bahn, ÖBB, DB, ...), Parkgebühren, Hotel, etc. genauestens abgerechnet worden seien und zu dem Umstand, dass eine derartige Vorgangsweise eher dem nichtselbständigen Tätigkeitsbereich zuzuordnen sei, erwiderte die Bf, dass die Reisekosten - wie in der Wirtschaft üblich - an den Auftraggeber verrechnet worden seien. Auch Unternehmer und Selbständige würden ihre Reisekosten an ihre Auftraggeber verrechnen. Dies gelte im gegenständlichen Fall umso mehr, da die Bf weltweit tätig sei.

Weiters wurde bekannt gegeben, dass bei Nichterscheinen des Gf am Arbeitsplatz beispielsweise bei Krankheit oder anderen Abwesenheiten, die betroffenen Kunden des Auftraggebers oder andere Unternehmen am Projekt beteiligte Personen, wie bei Selbständigen üblich, zu verständigen gewesen seien. Urlaubsbedingte Abwesenheiten hätte der Gf mit seinen Partnern und den Kunden abstimmen müssen. Urlaubsansprüche habe der Gf keine gehabt, da er projektbezogene Projekte abgewickelt habe. Zur Frage, ob das Beschäftigungsverhältnis auf Dauer abgeschlossen worden sei, wird erwidert, dass die Aufträge immer projektbezogen gewesen seien.

Das Finanzamt nahm zum Antwortschreiben der Bf Stellung und bemerkte, dass der Gf unbestritten für die Bearbeitung einzelner Projekte zuständig gewesen sei, aber auch für die Leitung und Führung von ca. 80 Mitarbeitern, die bei der Bf beschäftigt gewesen seien, und somit in den organisatorischen Ablauf bei der Bf eingebunden gewesen sei. Zwar seien bis zum 9.5.2006 noch 5 Gf bei der Bf tätig gewesen, ab diesem Zeitpunkt aber nur noch 2 Gf. Das Schulden der Arbeitskraft eines Gf sei auch bei anderen Gesellschaften sehr schwer nachzuweisen, zumal ein handelsrechtlicher Gf zumeist nicht den kollektivvertraglichen Bestimmungen unterworfen sei, keine Arbeitsaufzeichnungen zu führen habe und auch kaum von anderen Personen in seiner Tätigkeit kontrollierbar sei. Auch aus der Vorhaltsbeantwortung sei die persönliche Arbeitskraft zu erkennen, wenn vermerkt werde, dass *"wenn es für die Gesellschaft ging, eine vom Gf ausgearbeitete technische Lösung zu verkaufen, so war es naturgemäß sinnvoll, denjenigen, der diese Lösung bearbeitet hat, um Teilnahme bei solchen Meetings zu ersuchen"*. Da er selbst einer der beiden Gf gewesen sei, brauchte er naturgemäß keinen gesonderten Auftrag hierfür, aber er hätte diese Leistung persönlich erbringen müssen. Wenn erwähnt werde, dass Aufträge von allen Gf erteilt worden seien, so sei richtigerweise erwähnt, dass bis zum 31.5.2006 5 Gf vorhanden gewesen seien, ab diesem Zeitpunkt nur mehr 2. Eine persönliche Abhängigkeit des Gf sei auch aus dem Umstand erkennbar, dass die Einnahmen seiner Tätigkeit bei der Bf der Hauptteil der Gesamteinnahmen gewesen seien.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

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

Nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 sind Dienstnehmer u.a. Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen.

Die Erhebung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag erfolgt auf Grund von § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes (WKG).

Unter Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) fallen gemäß § 25 Abs. 1 Zif. 1 lit. a EStG 1988 Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sind zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Diese beiden Merkmale lassen sich nicht eindeutig voneinander abgrenzen und bedingen einander teilweise (vgl. VwGH 19.11.1979, 3508/78). In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos oder die Befugnis, sich vertreten zu lassen) Bedacht zu nehmen.

Die Definition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 ist eine eigenständige des Steuerrechts, weder dem bürgerlichen Recht, dem Sozialversicherungsrecht, noch anderen Rechtsgebieten entnommen. Die Absicht des historischen Gesetzgebers ging dahin, ein tatsächliches Verhältnis, oder mit anderen Worten, einen Zustand zu umschreiben (Fellner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 4.3 zu § 47). 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, Ausländerbeschäftigungsrecht oder Ärzterecht. Etwaige unterschiedliche Ergebnisse erkannte der Verfassungsgerichtshof jedoch nicht als unsachlich (VfGH 8.6.1985, B 488/80).

Das Anstellungsverhältnis eines Geschäftsführers kann ein Dienstvertrag im Sinne der §§ 1151 ff ABGB, ein so genannter freier Dienstvertrag, ein Werkvertrag oder ein Auftrag sein (vgl. etwa VwGH 15.7.1998, 97/13/0169).

Die für das Dienstverhältnis charakteristische Weisungsunterworfenheit ist grundsätzlich durch weitgehende Unterordnung gekennzeichnet und führt zu einer weitreichenden Ausschaltung der Bestimmungsfreiheit des Dienstnehmers. Ein persönliches Weisungsrecht beschränkt die Entschlussfreiheit über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus. Die persönlichen Weisungen sind auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und dafür charakteristisch, dass der Arbeitnehmer nicht die Ausführung einzelner Arbeiten verspricht, sondern seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt. Hiervon muss die sachliche und technische Weisungsbefugnis unterschieden werden, die etwa im Rahmen eines Werkvertrages ausgeübt wird und sich lediglich auf den Erfolg einer bestimmten Leistung bezieht.

Der betroffene Gf war laut Firmenbuch seit Gründung des Vorgängerunternehmens, der C mit 50% am Stammkapital beteiligt und als handelsrechtlicher Geschäftsführer seit 23.1.1998 selbständig vertretungsberechtigt. Auch nachdem das Vorgängerunternehmen mit der Bf mit Verschmelzungsvertrag vom 21.6.2002 verschmolzen wurde, war

der betroffene Gf mit 45% am Stammkapital der Bf beteiligt und als Gf bestellt. Mit Eintragung in das Firmenbuch am 26.8.2004 wurde die Beteiligung des betroffenen Gf gelöscht. Mit Gesellschafterbeschluss vom 15.12.2011 wurde der betroffene Gf in seiner Funktion als Gf abberufen und seiner Funktion enthoben. Der betroffene Gf war im strittigen Zeitraum an der Bf daher nicht beteiligt.

Nach der Judikatur des VwGH, vgl. z.B. Erkenntnisse des VwGH vom 21.4.2016, 2013/15/0202, und vom 21.10.2015, 2012/13/0088, wonach das Weisungsrecht gemäß § 20 Abs. 1 GmbHG bloß ein sachliches Weisungsrecht darstellt und die Bindung des Geschäftsführers an den Gesellschaftsvertrag und die Gesellschafterbeschlüsse bloß eine sachliche Weisungsgebundenheit herstellt, weswegen maßgeblich für die Weisungsgebundenheit im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die davon zu unterscheidende persönliche Weisungsgebundenheit (vgl. dazu Jakom/Lenneis EStG, 2015, § 47 Rz 6, m.w.N.) ist, hat die Beurteilung des Vorliegens eines Dienstverhältnisses im steuerrechtlichen Sinne allein auf Grund des das Anstellungsverhältnis regelnden Anstellungsvertrages zu erfolgen (vgl. auch VwGH vom 3.8.2004, 2000/13/0046, und vom 19.1.2005, 2000/13/0162, 0165).

Nachdem das Finanzamt im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung zur persönlichen Weisungsgebundenheit des betroffenen Gf keine Feststellungen getroffen und auch auf Ersuchen des BFG diesbezüglich keine weiteren Ermittlungen durchgeführt hat, erfolgte auf Grund der Mitteilung der Bf mit Schreiben vom 2.3.2017, dass ein Anstellungsvertrag mit dem betroffenen Gf nicht vorliegen würde, die Beurteilung des Anstellungsverhältnisses des betroffenen Gf zur Bf in Ergänzung zu den mit dem Beschwerdeakt vorgelegten Honorarnoten und den Reiserechnungen auf Grund der Angaben der Bf im Antwortschreiben vom 22.5.2019.

Die Bf hat in der Vorhaltsbeantwortung vom 22.5.2019 bekannt gegeben, dass der betroffene Gf technische Mathematik mit Schwerpunkt Informatik studiert hat und mit der Geschäftsführung im kaufmännischen Sinne nur am Rande beschäftigt war. Sein Tätigkeitsbereich umfasste insbesondere die Ausarbeitung EDV-basierter technischer Lösungen für Kunden der Gesellschaft. Damit ist klar, dass entsprechend der Judikatur des VwGH (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 11.6.2014, 2012/08/0157), wonach mit steigender Qualifikation in der Regel die fachliche bzw. sachliche Entscheidungsbefugnis des Dienstnehmers erweitert wird, diese (fachliche) Weisungsunterworfenheit beim gegenständlichen Gf außer Acht gelassen werden kann und es entscheidend auf die persönliche Weisungsgebundenheit des Gf gegenüber seiner Auftraggeberin bei der Beurteilung seiner Tätigkeit für die Bf ankommt. Eine sachliche oder technische Weisungsgebundenheit, die sich lediglich auf den Erfolg einer bestimmten Arbeitsleistung bezieht, begründet für sich allein kein Dienstverhältnis (VwGH 14.6.1988, 88/14/0024).

Die Bf verneint in ihrem Schreiben vom 22.5.2019, dass eine arbeitsbezogene persönliche Weisungsgebundenheit des Gf bestanden hat und der Gf im Rahmen der schuldrechtlichen Vereinbarung zwischen ihm und der Bf seine Arbeitskraft geschuldet hat. Die Beschreibung seiner Tätigkeiten, wie Teilnahme an Kunden-Meetings in der

Angebotsphase, Ausarbeitung EDV-basierter technischer Lösungen für Kunden der Bf, Erklärung der ausgearbeiteten technischen Lösungen in Verkaufsgesprächen mit Kunden (Vertriebsunterstützung), neue technische und funktionelle Anforderungen, die der Kunde an das Produkt stellt, aufzugreifen und in das Produkt einfließen zu lassen, lässt jedoch erkennen, dass der Gf beginnend mit der Angebotsphase über die Ausarbeitung der technischen Lösungen bis zu den Verkaufsgesprächen umfangreich im Geschäftszweig der Bf eingebunden war. Eine derartige weitreichende Einbindung eines nicht beteiligten Gf in das Unternehmen einer GmbH deutet eindeutig auf eine persönliche Weisungsbindung hin. Das im Rahmen einer selbständigen Tätigkeit erstellte Werk ist bei der Tätigkeit des betroffenen Gf nicht erkennbar, sondern es steht die für eine nichtselbständige Tätigkeit auf Dauer zur Verfügung gestellte Arbeitszeit im Vordergrund.

Zudem ist darauf hinzuweisen, dass der betroffenen Gf im Zusammenhang mit der im Jahr 2010 erfolgten Übernahme der Bf durch die D GmbH als "*Managing Director von AAA*" bezeichnet wurde (vgl. [www1](#)), was dafür spricht, dass der betroffene Gf einerseits leitend tätig war und andererseits seine Arbeitskraft auf Dauer zur Verfügung gestellt hat. Ein "Werk" im Rahmen einer selbständigen Tätigkeit im Werkvertrag kann darin nicht ersehen werden.

Wenn die Bf in ihrem Schreiben vom 22.5.2019 im Zusammenhang mit der Bezeichnung des betroffenen Gf als "*Managing Director von AAA*" dahingehend einlenkt, dass es sein mag, dass kein Werk im Sinne des ABGB vorliegt, sondern ein freies Dienstverhältnis, bei dem keine Dienstgeberbeitragspflicht und keine Pflicht für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag bis 1.1.2010 gegeben war, ist dem entgegenzuhalten, dass dem Einkommensteuerrecht der Begriff des „freien Dienstnehmers“ im Sinn des § 4 Abs. 4 ASVG fremd ist und steuerlich (nur) zu beurteilen ist, ob eine Beschäftigung die in § 47 Abs. 2 EStG 1988 umschriebenen Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist, wobei der Beurteilung in anderen Rechtsgebieten – wie beispielsweise auch im Sozialversicherungsrecht – für das Steuerrecht keine Bedeutung zukommt (so auch: VwGH vom 22. März 2010, 2009/15/0200; vom 2. Februar 2010, 2009/15/0191; vom 19. September 2007, 2007/13/0071; vom 4. März 1986, 84/14/0063). Es kann also der Hinweis, es liege ein "freies Dienstverhältnis" vor, den Beschwerden nicht zum Erfolg verhelfen, da § 4 Abs. 4 ASVG auf die Verpflichtung des "freien" Dienstnehmers zur Durchführung von im Wesentlichen persönlich zu erbringenden Dienstleistungen für bestimmte oder unbestimmte Zeit, was einem Dauerschuldverhältnis und keinem Werkvertrag gleichkommt, im Rahmen des Unternehmensbereiches des Arbeitgebers, ohne über wesentliche eigene Betriebsmittel zu verfügen, verweist. Während beim Werkvertrag ein bestimmter Erfolg geschuldet wird, ist beim Dienstvertrag und beim freien Dienstvertrag die Arbeit selbst Leistungsinhalt (vgl. Krejci in Rummel, Rz 117 zu §§ 1165, 1166 ABGB).

Da der Gf als "Managing Director" unzweifelhaft in einer leitenden Position tätig war, wird darauf hingewiesen, dass hinsichtlich des für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses erforderlichen Merkmales der Weisungsunterworfenheit es nach herrschender

Lehre und Rechtsprechung bei leitenden Angestellten ausreicht, wenn sich die Weisungsgebundenheit auf die grundsätzliche Erfüllung der Leitungsaufgaben beschränkt. Weisungsunterworfenheit bedeutet in diesem Zusammenhang, dass der Arbeitgeber durch individuell-konkrete Anordnungen das Tätigwerden des Dienstnehmers beeinflussen kann (vgl. VwGH 22.10.2002, 2001/14/0219 sowie 28.6.2006, 2002/13/0175). Dies ist gegenständlich schon dadurch der Fall, dass der Gf, wie oben ausgeführt, neben seiner Geschäftsführertätigkeit umfangreich in das operative Geschäftsgebiet der Bf eingebunden war.

Zu berücksichtigen ist weiters, dass der Gf nach den Angaben der Bf in ihrem Schreiben vom 22.5.2019 keine anderen Tätigkeiten neben der Tätigkeit für die Bf ausgeübt hat und neben der Bf auch keine anderen Auftraggeber hatte, wodurch die für eine nichtselbständige Tätigkeit sprechende persönlichen Abhängigkeit zum Ausdruck kommt.

Auf Grund dieser Ausführungen kommt das BFG zu dem Ergebnis, dass beim Beschäftigungsverhältnis des nicht beteiligten Gf die persönliche Weisungsgebundenheit in einem Ausmaß gegeben war, dass von der Ausübung einer selbständigen Tätigkeit und der damit einhergehenden Herstellung eines Werkes nicht gesprochen werden kann.

Eine weitere Voraussetzung für das Vorliegen eines nichtselbständigen Beschäftigungsverhältnisses, nämlich die organisatorische Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers, ist im Sinne einer Abhängigkeit vom Auftraggeber zu verstehen und zeigt sich unter anderem in der Vorgabe von Arbeitszeit, Arbeitsort und Arbeitsmittel durch den Auftraggeber sowie durch die unmittelbare Einbindung der Tätigkeit in betriebliche Abläufe des Arbeitgebers. Nach der ständigen Rechtsprechung (vgl. beispielsweise VwGH vom 23.9.2010, 2010/15/0121) wird die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Gf durch jede nach außen als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt.

Der gegenständliche Gf übte seine Tätigkeit als Gf für die Bf, wie oben dargestellt, zuerst als Gesellschaftergeschäftsführer und in den strittigen Jahren als nicht am Stammkapital der Bf beteiligter Gf aus. Damit übte der Gf eine nach außen erkennbare und auf Dauer angelegte Tätigkeit aus, was sich insbesondere darin zeigt, dass der Gf von der übernehmenden D GesmbH als Managing Director der Bf bezeichnet wurde, woraus hervorgeht, dass der Gf als Repräsentant der Bf nach außen in Erscheinung getreten ist und daher zweifellos als in den geschäftlichen Organismus der Bf eingegliedert zu betrachten ist.

Der Umstand, dass der Gf seine Tätigkeiten teilweise außerhalb der Räumlichkeiten der Bf, beispielsweise bei Kunden der Bf oder in seinem Home-Office, ausgeübt hat, spricht nicht gegen das Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit, da dies eine im Wirtschaftsleben nicht unübliche Gestaltungsweise für nichtselbständige Tätigkeiten darstellt (vgl. VwGH 29.2.2012, 2008/13/0087). Ebenso spricht der Umstand, dass der Gf an keine Arbeitszeiten gebunden war weder gegen das Bestehen einer persönlichen Abhängigkeit noch gegen seine Eingliederung in den Organismus der Bf (vgl. VwGH

2.2.2010, 2009/15/0191), da gerade das Tätigwerden nach den jeweiligen zeitlichen Gegebenheiten des Auftraggebers nach dessen Bedarf eine Eingliederung in dessen Unternehmensorganismus zum Ausdruck bringt (VwGH 18.10.2017, Ra 2017/13/0066).

Wenn der Gf ausschließlich für Kunden der Bf tätig war und somit für sein Tätigwerden die Unternehmensstruktur seiner Auftraggeberin samt den ihm von der Bf zur Verfügung gestellten Büroräumlichkeiten in Anspruch nehmen musste, zeugt dies von der Eingliederung des Gf in den geschäftlichen Organismus der Bf. Gleichzeitig ist er bei seinem Tätigwerden und bei dieser Konstellation der Kontrolle durch die Bf ausgesetzt.

Auf Grund dieser Darstellungen kann die Eingliederung des nicht beteiligten Gf in den Organismus des Unternehmens der Bf nicht mehr in Abrede gestellt werden.

Die Beurteilung des Vorliegens eines Unternehmerrisikos ist nach der Judikatur nur dann zur Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit als Kriterium heranzuziehen, wenn die in § 47 Abs. 2 EStG 1988 genannten beiden Kriterien keine klare Abgrenzung ergeben. Nach den bisherigen Ausführungen wäre ein vom Gf getragenes Unternehmerrisiko ohne entscheidende Bedeutung.

Nachdem die Bf in der Beschwerde das Unternehmerrisiko als offensichtlich wesentliches Kriterium anführt, indem darauf hingewiesen wird, dass der Gf am 31.12.2009 eine Gutschrift in Höhe von netto € 14.960,00 bzw. brutto € 17.952,00 erteilen hätte müssen, da das vereinbarte Ziel bei der Projektleitung und Vertriebsunterstützung nicht erreicht worden sei, woraus sich eindeutig ergeben würde, dass der Gf für seine Beratungsleistungen jeder Art das Unternehmerrisiko getragen habe und daher mit einem Dienstnehmer nicht vergleichbar sei, wird darauf hingewiesen, dass für das Vorliegen eines Unternehmerrisikos zu untersuchen ist, ob den Auftragnehmer das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen oder jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben trifft, und ob er eine laufende, wenn auch nicht monatliche Entlohnung erhält.

Die Art und die Berechnung der Höhe der Honorierung des nicht beteiligten Gf ist trotz Nachfrage durch das BFG nicht klar hervorgekommen. Der Gf hat nach den vorgelegten Unterlagen zwischen 4-6x pro Jahr, also laufend, wenn auch nicht monatlich, an die Bf Rechnungen mit verschiedenen hohen Beträgen sehr allgemein formuliert für *"Vertriebsunterstützung und Projektleitung bzw. Beratung und Unterstützung beim Aufbau der Vertriebsstrategie"* gelegt. Laut Auskunft der Bf erfolgte die Honorierung derart, dass die auftragsbezogenen Leistungen pauschaliert und je nach Umfang des Auftrages die Honorare festgelegt wurden. Die Höhe der einzelnen unterschiedlichen Beträge kam derart zustande, dass nach Umfang des Auftrages bzw. Projektes ein Pauschalhonorar vereinbart und leistungsbezogen abgerechnet wurde.

Damit wird aber eine Honorierung, mit der die Tragung eines wesentlichen Unternehmerrisikos zum Ausdruck kommt, nämlich in der Form, dass den Gf das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft, nicht aufgezeigt. Vielmehr kann aus den vagen Angaben der Bf und den in unterschiedlicher

Höhe vorgelegten Rechnungen, die den von der Bf vorgebrachten Projekten nicht einzelnen zuordenbar sind, nicht viel mehr abgeleitet werden, als dass ohne Bezug zu irgendeinem Wagnis unterschiedliche Beträge in Rechnung gestellt wurden. Dies gilt auch für die zum 31.12.2009 einmalig im gesamten Prüfungszeitraum verfügte Gutschrift über € 14.960,- netto. Dass es sich dabei um das Nichterreichen des vereinbarten Ziels gehandelt hat, wurde nur allgemein formuliert und kann ohne entsprechende Nachweise oder Nennung des konkreten Projektes lediglich als Behauptung gewertet werden. Auch ein Risiko, das den Gf angesichts nicht überwälzbarer Ausgaben treffen könnte, kann nicht erblickt werden, wenn nach den Angaben der Bf dem Gf für das Home-Office monatlich Aufwendungen in Höhe von ca. € 200 und jährlich für seine gesamte Tätigkeit für die Bf Aufwendungen in Höhe von ca. € 6.000 entstanden sind, wobei diese Aufwendungen im Rahmen der Pauschalierung für Geschäftsführer steuerlich geltend gemacht wurden.

Der Umstand, dass dem Gf für seine Tätigkeit im Übrigen auf Grund der Pauschalierung nicht nachgewiesene Aufwendungen in Höhe von 6.000 € jährlich entstanden sind, spricht nicht gegen eine nichtselbständige Tätigkeit, da auch bei nichtselbständig tätigen Arbeitnehmern die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit gesetzlich vorgesehen ist.

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass der Gf für Dienstreisen Reisekostenabrechnungen an die Bf legte. Aus den vorgelegten Reiskostenabrechnungen ist ersichtlich, dass Taggelder, Taxikosten und Aufwendungen für öffentliche Verkehrsmittel sowie teilweise Hotelrechnungen in Rechnung gestellt wurden, wobei teilweise Anreisekosten bzw. Aufwendungen für Unterkünfte offensichtlich von der Bf direkt bezahlt wurden. Diese Vorgangsweise lässt ein ausgabenseitiges Unternehmerrisiko nicht erkennen, sondern gleicht dem Abrechnungsmodus eines nichtselbständig beschäftigten Dienstnehmers mit seinem einzigen Arbeitgeber. Der Ersatz von Spesen spricht gegen ein Unternehmerrisiko und somit eher für eine nichtselbständige Tätigkeit (vgl. Jakom, EStG Kommentar, Rz 8 zu § 47). Außerdem widerspricht dies dem Gedanken einer Pauschalhonorarvereinbarung, wenn einerseits ein pauschales Honorar vereinbart wird (so wie von der Bf behauptet), andererseits die Ausgaben für Tagesgeld, Taxi, öffentliche Verkehrsmittel, etc. auf den Cent genau mit dem Auftraggeber abgerechnet werden.

Zu der im Schreiben vom 22.5.2019 bestätigten Vertretungsmöglichkeit des Gf von anderen von ihm ausgesuchten Personen, deren Namen trotz Nachfrage jedoch nicht genannt wurden, was ein bis zweimal im Monat vorgekommen sei, ist darauf hinzuweisen, dass der Gf selbst keine Mitarbeiter beschäftigte und auf Grund der komplexen Materie des Geschäftszweiges der Bf es sich bei diesen Personen nur um Personen aus dem Unternehmen der Bf gehandelt haben kann, da, wie die Bf selbst ausführt, es beim Verkauf einer vom Gf ausgearbeitete Lösung naturgemäß sinnvoll gewesen sei, denjenigen, der die Lösung bearbeitet habe, um Teilnahme bei solchen Meetings zu ersuchen. Die unternehmensinterne Vertretung spricht jedoch für die persönliche Leistungserbringung des Vertretenen und damit für eine nichtselbständige Tätigkeit.

Unter einkommensteuerrechtlichen Gesichtspunkten ist das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbstständigkeit oder jene der Unselbstständigkeit überwiegen (vgl. VwGH vom 22.2.1996, 94/15/0123, und die dort zitierte Judikatur). Auf Grund der voranstehenden Ausführungen kommt das BFG zu der Überzeugung, dass unzweifelhaft die Merkmale der Unselbstständigkeit bei der Tätigkeit des Gf für die Bf überwiegen und somit das Beschäftigungsverhältnis des betroffenen Gf bei der Bf eine nichtselbständige Tätigkeit im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 darstellt.

Die Bf fordert in der Beschwerdeschrift für den Fall, dass die angefochtenen Bescheide nicht zur Gänze aufgehoben werden, die vom Prüfer festgestellten Bemessungsgrundlagen um die Spesen für Parkgebühren, öffentliche Verkehrsmittel, Hotel, Kundenbewirtung, Taggeld usw. sowie für die in den Honorarnoten enthaltene Umsatzsteuer zu vermindern.

Diesem Begehren kommt Berechtigung zu, da die vom Arbeitgeber ersetzten Reiseaufwendungen hinsichtlich der Beitragsgrundlage für den DB und DZ bei einem unselbständigen Beschäftigungsverhältnis nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 und nichtselbständigen Einkünften gemäß § 25 Abs. 1 lit a EStG 1988 anders zu beurteilen sind, als vom Auftraggeber ersetzte Reisaufwendungen bei Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988. Das Finanzamt hat hierzu keinerlei Stellungnahme abgegeben.

Die Reiseaufwendungen des Gf wurden von der Bf entweder direkt oder über die von ihm gelegten Reisekostenabrechnungen bezahlt. Es ist daher davon auszugehen, dass der Gf im Auftrag der Bf seine Dienstreisen durchzuführen hatte. Demnach wäre der Dienstreisebegriff des § 26 Z 4 EStG 1988 anzuwenden. Gemäß § 41 Abs. 4 lit c FLAG bleiben diese Ersätze beitragsfrei und unterliegen nicht der Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag bzw. für die Kommunalsteuer (§ 5 Abs. 2 lit c KommStG). Gleiches gilt für die verrechnete Umsatzsteuer als reiner Durchlaufposten (vgl. UFS vom 31.05.2010, RV/0722-L/09). Auf Grund der detailliert geltend gemachten Reisekosten und dem Vermerk "Originalbeleg Nr." ist nicht anzunehmen, dass es sich um pauschalisierte Reisekosten ohne Nachweis handelt. Die Bescheide waren daher im Umfang der im Beschwerdeschreiben genannten Beitragsgrundlagen wie folgt abzuändern (in €):

	2006	2007	2008	2009
Hinzur. Prüfer	133.220,29	122.910,44	145.928,97	146.240,00
verminderte Hinzur. Bf	-109.657,49	-99.927,71	-119.499,80	-100.392,85
Differenz	23.562,80	22.982,73	26.429,17	45.847,15
BeitragsGL lt FA	2.270.230,88	1.979.522,22	2.495.473,11	2.737.017,33
Differenz	-23.562,80	-22.982,73	-26.429,17	-45.847,15
BeitragsGL lt BFG	2.246.668,08	1.956.539,49	2.469.043,94	2.691.170,18

DB neu	101.100,06	88.044,28	111.106,98	121.102,66
DB bisher	-96.165,48	-83.547,53	-105.729,49	-116.584,98
Nachforderung BFG	4.934,58	4.496,75	5.377,49	4.517,68
SZ neu	98,69	89,94	107,55	90,35
DZ neu	9.436,00	8.217,47	10.123,08	10.764,68
DZ bisher	-8.975,46	-7.797,78	-9.633,13	-10.363,11
Nachforderung BFG	460,54	419,69	489,95	401,57

Antrag, die Säumniszuschläge nicht festzusetzen:

Das Finanzamt hat folgende Säumniszuschläge betreffend die Nachforderung der Dienstgeberbeiträge festgesetzt:

Abgabenart	Beträge in €	Säumniszuschlag in €
Dienstgeberbeitrag 2006	5.994,91	119,90
Dienstgeberbeitrag 2007	5.530,97	110,62
Dienstgeberbeitrag 2008	6.566,80	131,34
Dienstgeberbeitrag 2009	6.580,80	131,62

Bezüglich dieser vorgeschriebenen Säumniszuschläge weist die Bf darauf hin, dass der vorgeschriebene Dienstgeberbeitrag nicht einmal im Jahr, sondern vier- bis sechsmal verteilt über das gesamte Jahr angefallen sei. Gemäß § 217 Abs. 10 BAO seien die Säumniszuschläge bis zu einem Betrag von € 50,00, was einer Bemessungsgrundlage von € 2.500,00 pro Monat entsprechen würde, nicht festzusetzen. Da der Gf im Jahr zwischen vier bis sechs Rechnungen für seine Leistungen gelegt habe, sei in keinem Monat der Betrag von € 2.500,00 überschritten worden. Aus diesem Grund sei in den strittigen Jahren für den Dienstgeberbeitrag kein Säumniszuschlag vorzuschreiben gewesen.

Gemäß § 217 Abs. 10 BAO sind Säumniszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, nicht festzusetzen. Dies gilt für Abgaben, deren Selbstberechnung nach Abgabenvorschriften angeordnet oder gestattet ist, mit der Maßgabe, dass die Summe der Säumniszuschläge für Nachforderungen gleichartiger, jeweils mit einem Abgabenbescheid oder Haftungsbescheid geltend gemachter Abgaben maßgebend ist.

Wenn die Bf nun fordert, die einzelnen Jahresbeträge auf die einzelnen Monate aufzuteilen, wodurch sich jeweils eine Bemessungsgrundlage von unter 2.500 € und ein gemäß § 217 Abs. 10 BAO nicht festzusetzender Säumniszuschlag von unter 50 € ergeben würde, ist dem entgegenzuhalten, dass das Gesetz von der "Summe der

Säumniszuschläge für Nachforderungen" spricht. Es bezieht sich somit eindeutig auf eine Mehrzahl von an und für sich selbständigen Säumniszuschlägen und sieht eine Summenbildung von Säumniszuschlägen nur für Nachforderungen vor.

Das Bundesfinanzgericht hat diesbezüglich entschieden, dass bei Nachforderungen von Umsatzsteuerbeträgen auf Grund eines Umsatzsteuerjahresbescheides (Umsatzsteuer-Restschuld), dem keine Umsatzsteuervorauszahlungen gegenüber stehen, diese für die Bemessung der Freigrenze des Säumniszuschlages nicht fiktiv auf die vierteljährlichen oder monatlichen Vorauszahlungszeiträume aufgeteilt werden können, weil nicht ein fiktiver, sondern nur der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt zu beurteilen ist (vgl. RV/2100659/2015). Diese Rechtsansicht wird auch von Ritz, BAO Kommentar, 6. Auflage, RZ 73a, und von Fischerlehner, Abgabenverfahren Taschenkommentar, 2. Auflage, Seite 306, vertreten.

Dem diesbezüglichen Begehren der Bf konnte daher nicht nachgekommen werden. Die Verminderung der Säumniszuschläge beruht auf der Verminderung der Beitragsgrundlage für die Dienstgeberbeiträge.

Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung

In Ergänzung zu den Beschwerden vom 19.6.2012 wird mit Schreiben vom 1.8.2012 ergänzend die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt und begründend ausgeführt, dass bei der Einbringung der Beschwerden nicht davon auszugehen war, dass die Beschwerden ohne Behandlung in der I. Instanz dem damals zuständigen Unabhängigen Finanzsenat Graz vorgelegt werden würden.

Hiezu ist auszuführen, dass gemäß § 274 Abs. 1 BAO über die Beschwerde eine mündliche Verhandlung stattzufinden hat, wenn es in der Beschwerde, im Vorlageantrag, in der Beitrittserklärung oder, wenn ein Bescheid gemäß § 253 BAO an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt, innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des späteren Bescheides, oder, wenn es der Richter für erforderlich hält.

Nachdem der Antrag auf Durchführung der mündlichen Verhandlung in einem ergänzenden Schreiben zu den Beschwerden erfolgt ist, liegen die Voraussetzungen für die Durchführung einer mündlichen Verhandlung auf Antrag gemäß § 274 Abs. 1 nicht vor. Die Bf hatte aufgrund der Ersuchen des BFG vom 2.3.2017 sowie vom 16.4.2019 zudem genügend Gelegenheit, den Sachverhalt samt den aus ihrer Sicht erforderlichen Umständen ausreichend darzulegen, weswegen auch die Voraussetzungen gemäß § 274 Abs. 2 Z 1 BAO nicht vorliegen.

Wenn die Bf in diesem Zusammenhang bemängelt, dass das Finanzamt den Vorlagebericht an die Bf selbst und nicht an den mit Zustellvollmacht ausgewiesenen bevollmächtigten steuerlichen Vertreter zugestellt hat, ist hiezu auszuführen, dass bei Weiterleitung eines an die Partei adressierten Bescheides an den Zustellbevollmächtigten § 7 ZustG (Heilung von Zustellmängeln) anwendbar ist (vgl. Beschluss des VwGH

vom 9.12.1992, 90/13/0281). Dies gilt wohl auch für einen Bericht gemäß § 265 BAO. Außerdem ist nicht zu erkennen, welche Auswirkungen eine neuerliche Zustellung des Vorlageberichtes an den Zustellbevollmächtigten auf die Wirksamkeit des Antrages auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung hätte, da auch dadurch die Voraussetzungen des § 274 BAO nicht geschaffen werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit der ordentlichen Revision:

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

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

Nachdem die Beschwerde insoweit keine für die Entscheidung maßgeblichen Rechtsfragen aufwirft, denen im Sinne der zitierten Bestimmungen grundsätzliche Bedeutung zukäme, war unter Hinweis auf die zitierte eindeutige und einheitliche Rechtsprechung die Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision auszusprechen.

Graz, am 20. September 2019