

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Radschek in der Beschwerdesache Bf.****, [Adresse], vertreten durch Urbanek & Rudolph Rechtsanwälte OG, Seilerstätte 18 - 20, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 12.11.2014 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 2/20/21/22 vom 13.10.2014 betreffend Dienstgeberbeitrag 2007 bis 2011 (am 09.10.2019) nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung im Beisein der Schriftführerin FOIⁱⁿ Andrea Newrkla zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben betragen:

Jahr	Summe der Arbeitslöhne	Dienstgeberbeitrag
2007	25.020,46 Euro	1.125,92 Euro
2008	89.219,99 Euro	4.014,90 Euro
2009	98.474,06 Euro	4.431,33 Euro
2010	86.691,75 Euro	3.901,13 Euro
2011	40.728,60 Euro	1.832,79 Euro

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

Entscheidungsgründe

Herr GF ist an der beschwerdeführenden Gesellschaft mit beschränkter Haftung zu 100 % beteiligt und vertritt diese seit 14.08.2007 selbständig.

Im Rahmen einer die Jahre 2007 bis 2011 umfassenden gemeinsamen Prüfungen lohnabhängiger Abgaben (GPLA) wurde festgestellt, dass die für Architektenleistungen am Bankkonto ausgewiesenen Zahlungen nicht in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag einbezogen worden seien. Darüber hinaus seien von der

beschwerdeführenden Gesellschaft auch die Verkehrsstrafen für den wesentlich beteiligten Gesellschaftergeschäftsführer übernommen worden. Außerdem sei für die Privatnutzung des Firmen-PKWs ein Sachbezugswert anzusetzen.

Die belangte Behörde erließ in der Folge Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrags für die Jahre 2007 bis 2011 und folgte in diesen den Feststellungen der GPLA.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Beschwerde wandte sich der rechtsfreundliche Vertreter der beschwerdeführenden Gesellschaft gegen die Einbeziehung der Honorarnoten des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers in die Bemessungsgrundlagen der Dienstgeberbeiträge der einzelnen Jahre sowie gegen die Berechnung der Sachbezugswerte für die Privatnutzung des Firmen-PKWs.

Bei korrekter Ermittlung des Sachverhalts hätten folgende Fakten in die rechtliche Beurteilung Eingang finden müssen:

Die Tätigkeit des Architekten GF als Geschäftsführer der beschwerdeführenden Gesellschaft (für welche stets Dienstgeberbeiträge in Bezug auf die Geschäftsführerentlohnung bezahlt worden seien) sei organisatorisch streng von dessen Tätigkeit als Architekt zu trennen, entsprechend seien für die Honorare des Architekten GF für erbrachte Architektenleistungen auch keine Dienstgeberbeiträge zu bezahlen.

Architekt GF habe vor der Gründung der beschwerdeführenden Gesellschaft ein Atelier als Einzelunternehmer betrieben. Dieses Atelier sei an sein Privathaus angeschlossen und bestehe nach wie vor unverändert weiter.

Im Jahr 2007 habe der die beschwerdeführende Gesellschaft gegründet, um Großprojekte über die Gesellschaft abwickeln zu können; gleichzeitig sei er jedoch weiterhin auch als selbstständiger Unternehmer tätig gewesen und habe zahlreiche kleinere Projekte selbst weiter betreut (was er auch nach wie vor tue).

Einerseits sei Herr GF somit als Geschäftsführer für die beschwerdeführende Gesellschaft tätig und beziehe dafür ein regelmäßiges Geschäftsführerentgelt, für welches auch Dienstgeberbeiträge entrichtet würden. Andererseits habe er auch Honorarnoten an die beschwerdeführende Gesellschaft gelegt; dies aufgrund seiner Tätigkeit als selbstständiger Architekt. Die jeweiligen Tätigkeitsbereiche seien streng getrennt; Herr GF verfüge über ein eigenes Atelier in seinem Haus und sei auch weiterhin selbstständig für eigene Klienten tätig. Eine eventuelle Inanspruchnahme von Personal der beschwerdeführenden Gesellschaft im Rahmen seiner Tätigkeit als Einzelunternehmer werde mit der beschwerdeführenden Gesellschaft verrechnet.

Herrn GF treffe hinsichtlich der mit Honorarnoten verrechneten Beträge auch ein unternehmerisches Risiko, zumal er bei der Erbringung seiner Architektenleistungen zwischen Leistungen für die GmbH und für eigene Klienten unterscheiden müsse. Die mit Honorarnoten verrechneten Beträge seien stets großen Schwankungen unterworfen, je nach Ausmaß der erbrachten Leistungen. So sei Herr GF beispielsweise 2007 bis

2009 in großem Ausmaß für die beschwerdeführende Gesellschaft tätig gewesen; im Jahr 2010 hingegen habe es seitens der beschwerdeführenden Gesellschaft weniger Projekte gegeben, und 2011 habe Herr GF überhaupt keine Honorarnoten an die beschwerdeführende Gesellschaft gelegt; in diesem Jahr sei er im wesentlichen nur als Geschäftsführer der beschwerdeführenden Gesellschaft tätig gewesen. Herr GF sei in diesem Zeitraum primär mit seinem Atelier als Einzelunternehmer tätig gewesen. Bei einer Auflösung der Gesellschaft könnte er mit seinem Atelier nahezu unverändert weiterarbeiten und Leistungen erbringen; er sei weder an die Räumlichkeiten noch an die technische Ausstattung der beschwerdeführenden Gesellschaft gebunden.

Außerdem seien keine Feststellungen zu den von Architekt GF geführten Fahrtenbüchern getroffen worden; die Privatnutzung des Firmen-PKW sei von GF genauestens erfasst worden und sei unter 500 km/Monat im Jahresdurchschnitt geblieben. Die Nachforderungen für den erfassten Zeitraum seien somit überhöht.

Die belangte Behörde sei aufgrund der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, gemäß der eine Tätigkeit als Geschäftsführer für einen längeren Zeitraum für eine Eingliederung in den Betrieb spreche (VwGH 2010/15/0048), davon ausgegangen, dass die Gesamtheit der Bezüge des GF unter § 22 Z 2 EStG zu subsumieren seien. Dies sei jedoch unzutreffend.

Zutreffend sei, dass in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wiederholt die Tätigkeit als Geschäftsführer ausgereicht habe, um auch Entlohnungen für Tätigkeiten im operativen Bereich unter § 22 Z 2 EStG zu subsumieren (VwGH 2010/15/0048 uvm). Entgegen der vorliegenden Judikatur sei in der gegenständlichen Konstellation jedoch die Tätigkeit des GF als Geschäftsführer (für die er ein gesondertes Entgelt beziehe) von seiner Tätigkeit als selbstständiger Freiberufler (für die Honorarnoten gelegt würden) zu unterscheiden, und stelle dies kein einheitliches Beschäftigungsverhältnis dar.

Den in der Folge angeführten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes lägen stets andere, mit den im gegenständlichen Fall nicht vergleichbare Verhältnisse zugrunde. In all diesen Entscheidungen sei eine einheitliche Entlohnung des Gesellschafter-Geschäftsführers erfolgt, Entlohnungen seien also für die Tätigkeit als Geschäftsführer gemeinsam mit Entlohnungen für sonstige operative Tätigkeiten geleistet worden, und es habe keine klare Trennlinie zwischen den beiden Tätigkeitsbereichen gegeben. Im gegenständlichen Fall gebe es jedoch eine klare Unterscheidung zwischen der Tätigkeit des GF als Geschäftsführer (für die ein eigenes jährliches Entgelt bezogen werde) einerseits, und seiner Tätigkeit im operativen Bereich, die er als selbstständiger Unternehmer wahrnehme (und für die stark schwankende Honorar beträge verrechnet würden) andererseits.

Aus § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 folge, dass nur diejenigen Vergütungen, die für eine „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ aufweisende Beschäftigung gewährt würden, unter § 22 Z 2 EStG fielen. In den bislang vom Verwaltungsgerichtshof zu behandelnden Entscheidungen habe es stets seitens der Beschwerdeführer

keine hinreichende Unterscheidung gegeben, und seien Entgelte für Leistungen als Geschäftsführer gleich wie für operative Leistungen behandelt worden. Da keine entsprechende Differenzierung vorgenommen worden sei, sei von einem einheitlichen Beschäftigungsverhältnis auszugehen gewesen, und seien sämtliche empfangenen Entgelte unter § 22 Z 2 EStG 1988 zu subsumieren gewesen.

Gegenteilig sei jedoch bereits aus der höchstgerichtlichen Rechtsprechung zu entnehmen, dass nicht sämtliche Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers unter § 22 Z 2 EStG 1988 zu subsumieren seien: Insbesondere Ausschüttungen aller Art seien nicht zur Bemessungsgrundlage für den Dienstnehmerbeitrag zu zählen (VwGH 2004/15/0073). Von einer möglichen Differenzierung spreche auch 2010/15/0187, wenn darin ausgeführt werde, dass die „streitgegenständlichen Einkünften“ solche aus einer Geschäftsführertätigkeit seien.

Eine Unterscheidung in einerseits unter § 22 Z 2 EStG 1988 fallende Geschäftsführerbezüge und andererseits unter § 22 Z 1 EStG 1988 fallende Entgelte für freiberufliche Tätigkeiten sei somit möglich und im gegenständlichen Fall auch erfolgt. Insbesondere hätten die mit Honorarnote erbrachten freiberuflichen Leistungen des GF nicht die von der Judikatur herausgearbeiteten Kriterien zur Subsumierung unter § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 erfüllt:

- Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der abgabepflichtigen Partei hinsichtlich der Tätigkeit als Architekt sei nicht erfolgt; vielmehr habe Herr GF seine Leistungen aus seinem eigenen Atelier erbracht. Leistungen der GmbH dem Atelier gegenüber seien gesondert verrechnet und nicht kostenlos in Anspruch genommen worden.
- Herr GF sei darüber hinaus einem Unternehmerwagnis unterworfen; wie auch die vorgelegten Unterlagen zeigen würden, habe er nicht jedes Jahr Honorarnoten an die GmbH legen können; dies sei von seiner persönlichen Auftragslage abhängig, und habe er Auftragseinbußen durch die GmbH durch die Tätigkeit als Einzelunternehmer wieder auffangen müssen.
- Herr GF habe für seine „operativen“ Tätigkeiten auch kein regelmäßiges Entgelt bezogen; wie bereits ausgeführt habe er oftmals über längere Perioden (zB 2011) keine Honorarnote an die GmbH gelegt.

Die Honorarnoten seien somit unter § 22 Z 1 EStG 1988 zu subsumieren, weshalb für die geleisteten Zahlungen keine Dienstgeberbeiträge zu bezahlen seien; die angefochtenen Bescheide seien somit ersatzlos aufzuheben.

Sofern nach Ansicht des Gerichts die Einkünfte des Architekten GF doch unter § 22 Z 2 EStG 1988 zu subsumieren seien, litten die angefochtenen Bescheide dennoch unter einer inhaltlichen Unrichtigkeit; der Sachbezug für den Firmen-PKW sei unrichtig ermittelt worden.

Entgegen der Annahmen der Behörde sei der Firmen-PKW im Jahresdurchschnitt für nicht mehr als 500 km pro Monat privat genutzt worden; diesbezüglich lägen auch

entsprechende Fahrtenbücher vor, die auch an die Prüferin weitergeleitet worden seien. Der zur Berechnung der Dienstgeberbeiträge herangezogene Sachbezug sei somit falsch berechnet worden und daher zu modifizieren. Dies sei von der belangten Behörde - trotz Kenntnis dieses Umstands - bislang unterlassen worden.

Überdies sei auch auf die Mangelhaftigkeit des Verfahrens hinzuweisen, da der beschwerdeführenden Gesellschaft erst kurz vor der Abschlussbesprechung mit der zuständigen Prüferin mitgeteilt worden sei, dass nicht die Durchführung eines bestimmten Projektes sondern das Verhältnis des Gesellschafter-Geschäftsführers zur beschwerdeführenden Gesellschaft überprüft werde. Dazu sei aber mit der Prüferin im Zuge der Abschlussbesprechung am 12.09.2014 erörtert worden, dass noch zahlreiche Unterlagen nachzureichen seien; die Prüferin habe dem zwar zugestimmt, aber keine Frist zur Nachreichung der Unterlagen gesetzt. Desgleichen sei erörtert worden, dass im Zuge dieser Urkundenvorlage nochmals die Organisation der beschwerdeführenden Gesellschaft erörtert werden würde bzw. auch eine Darlegung des rechtlichen Standpunktes der beschwerdeführenden Gesellschaft erfolgen würde. Weiters sei bereits im Zuge der Besprechung erörtert worden, dass einige Positionen (zB Sachbezug) falsch berechnet worden seien. Schlussendlich habe die belangte Behörde selbst die Vorlage weiterer Unterlagen angefordert. Der beschwerdeführenden Gesellschaft sei jedoch keine Frist zur Abgabe dieses Schriftsatzes gestellt worden, weder im Zuge der Besprechung noch zu einem späteren Zeitpunkt. Auch im Zuge eines Telefonats habe die Prüferin keine Frist gestellt, insbesondere habe sie auch nicht mitgeteilt, dass sie den Akt weiterleiten werde.

In weiterer Folge sei der mit „*Stellungnahme und Urkundenvorlage*“ betitelte Schriftsatz am 25.09.2014, mithin weniger als zwei Wochen nach der Besprechung, an die zuständige Prüferin übermittelt worden, welche kurz darauf mitgeteilt habe, dass sie den Akt „*bereits weitergeleitet*“ habe; die umfangreichen Ausführungen der beschwerdeführenden Gesellschaft und die vorgelegten Unterlagen seien damit unberücksichtigt geblieben.

Die Weiterleitung des Aktes (und damit die Bescheiderlassung in der gegenständlichen Form) sei der beschwerdeführenden Gesellschaft weder angekündigt worden noch habe es irgendeine Form der Fristsetzung zur Vorlage der noch ausstehenden Unterlagen gegeben. Dies sei insofern gravierend, als der Behörde nach der „*Schlussbesprechung*“ klar gewesen sei, dass zum einen weiteres Vorbringen und Unterlagen der Prüferin zur Kenntnis gebracht werden würden, zum anderen seien einige Fehler in der Berechnung klar dargestellt worden. Dennoch habe es die belangte Behörde unterlassen, weitere Ermittlungen anzustellen, bzw. habe der beschwerdeführenden Gesellschaft nicht einmal Gelegenheit gegeben, den Sachverhalt umfassend darzustellen.

Das Verfahren sei somit mangelhaft; bei korrektem Verfahrensablauf hätten die angeführten - mit 25.09.2014 vorgelegten, der guten Ordnung halber nochmals beigefügten - Unterlagen in das Verfahren aufgenommen werden müssen. Diese Unterlagen seien zeitgerecht an die zuständige Prüferin übermittelt, jedoch in den bekämpften Bescheiden nicht berücksichtigt worden. Aus diesen Unterlagen hätte

sich jedoch zum einen die Organisation der abgabepflichtigen Partei (zum Zwecke der rechtlichen Zuordnung der Honorarnoten des GF) sowie das geführte Fahrtenbuch ergeben.

Dies hätte eine andere rechtliche Beurteilung und damit einen anderen Bescheidinhalt ergeben. Die beschwerdeführende Gesellschaft stellt aus all diesen Gründen den Antrag,

a) die bekämpften Bescheide vom 13.10.2014 über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2007 bis 2011 ersatzlos zu beheben;

b) in eventu die in den bekämpften Bescheiden über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2007 bis 2011 festgesetzten Beträge allenfalls nach Verfahrensergänzung unter Berücksichtigung obigen Vorbringens neu zu berechnen.

In der Folge gab das Finanzamt nach Einsichtnahme in weitere Unterlagen der Beschwerde teilweise Folge, indem es nach Wiedergabe des Beschwerdevorbringens und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Höhe der in die Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag einbezogenen Sachbezugswerte für die Nutzung des Firmen-PKW's halbierte.

Dagegen wurde von der beschwerdeführenden Gesellschaft fristgerecht ein Vorlageantrag eingebracht.

In der antragsgemäß durchgeführten mündlichen Verhandlung legte der rechtsfreundliche Vertreter der beschwerdeführenden Gesellschaft Unterlagen zum Beweis dafür vor, dass die Bemessungsgrundlage für den Sachbezug in den angefochtenen Bescheiden zu hoch angesetzt worden sei und sich richtigerweise eine niedrigere Bemessungsgrundlage errechne. Daher sei auch der Dienstgeberbeitrag – falls er dem Grunde nach zu entrichten sei - für den Sachbezug niedriger als in den angefochtenen Bescheiden zu bemessen. Diesbezüglich werde insbesondere auf die Beilage/12 verwiesen.

Die Beilagen /13 und /14 würden zum Beweis dafür vorgelegt, dass die belangte Behörde eine unrichtige Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag für die Architekturleistungen des Herrn GF herangezogen habe. Insbesondere gehe aus Beilage /13 hervor, dass entgegen den Feststellungen der belangten Behörde im Jahr 2011 von Herrn GF kein Honorar an die GmbH verrechnet worden sei.

Zur Rechtswidrigkeit des Inhaltes werde ergänzend vorgebracht, dass die angefochtenen Bescheide nicht den Maßgaben des § 93 BAO genügen würden, zumal ein Bescheid auf Grund dieser Bestimmung eine Begründung zu enthalten habe, die angefochtenen Bescheide aber keine Begründung enthielten, sondern auf einen Bericht vom 13.10.2014 verweisen würden, den die beschwerdeführende Gesellschaft erst im Nachhinein auf Grund einer Akteneinsicht erhalten habe, der aber nicht den Bescheiden beigegeben gewesen sei. Dieser Bericht vom 13.10.2014 enthalte wiederum nur Tabellen, in denen Bemessungsgrundlagen angeführt würden; allerdings ergebe sich daraus nicht, auf Grund welcher Erwägungen die Behörde zu den dort angeführten Bemessungsgrundlagen gekommen sei. Die beschwerdeführende Gesellschaft sehe vor diesem Hintergrund eine

Verletzung in ihrem Recht auf ein faires Verfahren, weil die ständige Rechtsprechung aus Art. 6 EMRK auch ein Recht auf eine angemessene Begründung vorsehe.

Über Befragen erklärte Herr GF, er habe der beschwerdeführenden Gesellschaft nur dafür Ersatz geleistet, wenn er Leistungen der GmbH für sein Einzelunternehmen in Anspruch genommen habe.

Der Vertreter des Finanzamtes erklärte, dass er die in den vorgelegten Unterlagen angeführten Beträge nicht anzweifle.

Einvernehmlich wurde festgehalten, dass auf Grund der von den Vertretern der beschwerdeführenden Gesellschaft vorgelegten Unterlagen der Privatanteil an den KFZ-Kosten bei rund 25 % liege.

Herr GF gab über Befragen bekannt, dass er der einzige sei, der in der beschwerdeführenden Gesellschaft über eine Ziviltechniker-Befugnis verfüge. Des Weiteren führte er aus, dass er gegenüber der beschwerdeführenden Gesellschaft immer nur projektbezogen abgerechnet und daher ein wesentliches Unternehmerwagnis getragen habe.

Der Vertreter der belangten Behörde verwies hinsichtlich des Vorwurfes, den angefochtenen Bescheiden fehle es an einer Begründung, auf die Begründungskette, der zufolge die Begründung auch dem BP-Bericht entnommen werden könne. Sowohl die Bescheide als auch der BP-Bericht seien an die Zustellbevollmächtigte der beschwerdeführenden Gesellschaft gesandt worden.

In der Sache selbst wies der Vertreter der belangten Behörde auf die organisatorische Eingliederung des GF in das Unternehmen der GmbH hin, in der dieser als alleiniger Verantwortlicher auch im operativen Bereich tätig gewesen sei.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

Herr GF ist zu 100% an der beschwerdeführenden Gesellschaft beteiligt und vertritt diese seit 14.08.2007 selbständig als ihr Geschäftsführer. Er erhält für seine Tätigkeit als Geschäftsführer eine Entlohnung. Daneben wurde er im Streitzeitraum für die beschwerdeführende Gesellschaft - als einziger, der im Unternehmen der beschwerdeführenden Gesellschaft über die dafür erforderlichen Befugnisse verfügte - bei der Abwicklung ihrer Aufträge als Architekt und Zivilingenieur tätig und stellte der Beschwerdeführerin die von ihm persönlich - unter Nutzung des Personals der Gesellschaft - erbrachten Leistungen zu den jeweiligen Daten in folgender Höhe projektbezogen in Rechnung (Beträge in Euro):

2007		2008		2009		2010	
22.10.	5.525,00	07.01.	6.205,00	12.01.	20.000,00	01.02.	5.000,00

22.10.	5.185,00	11.01.	2.500,00	18.02.	4.000,00	03.02.	3.000,00
05.11.	2.500,00	01.02.	4.166,67	06.03.	3.000,00	07.04.	3.000,00
		03.02.	2.500,00	19.03.	2.000,00	27.09.	2.500,00
		08.02.	12.500,00	26.03.	3.000,00	18.11.	4.000,00
		18.04.	2.500,00	20.04.	2.000,00	26.11.	4.000,00
		05.05.	5.000,00	04.05.	4.000,00	29.11.	2.500,00
		03.06.	3.000,00	05.06.	4.000,00	30.11.	2.500,00
		09.06.	3.000,00	19.06.	5.000,00	06.12.	3.000,00
		30.06.	2.000,00	09.07.	3.000,00	12.12.	2.500,00
		08.07.	3.000,00	31.07.	2.500,00	21.12.	3.000,00
		07.08.	2.000,00	01.09.	5.000,00		
		26.08.	2.500,00	26.09.	833,33		
		05.09.	6.500,00				
		01.10.	4.000,00				
13.210,00		61.371,67		58.333,33		35.000,00	

Im Jahr 2011 wurden von Herrn GF keine Honorarnoten gelegt.

Neben der Abwicklung der Aufträge der beschwerdeführenden Gesellschaft betrieb Herr GF auch ein Einzelunternehmen als Architekt und Ziviltechniker. Soweit er im Rahmen seines Einzelunternehmens auf das Personal oder die Infrastruktur der beschwerdeführenden Gesellschaft zurückgriff, ersetzte er ihr die damit verbundenen Aufwendungen.

Herrn GF wurde von der beschwerdeführenden Gesellschaft ein Kraftfahrzeug zur Verfügung gestellt, welches er auch privat nutzen durfte. Die Privatnutzung des Firmen-PKWs lag im Streitzeitraum bei rund 25%. In den einzelnen Wirtschaftsjahren (jeweils von 01.02. bis 31.01.) wurde folgender PKW-Aufwand verbucht:

Wirtschaftsjahr	09/07 -01/08	02/ 08-01/09	02/09-01/10	02/10-01/11	02/11-01/12
KFZ-Spesen	5.640,21	10.621,94	7.815,56	10.198,21	9.297,07
AfA	5.247,92	10.495,83	10.495,83	5.247,92	0,00
KFZ-Kosten	10.888,13	21.117,77	18.311,39	15.446,13	9.297,07

Im Hinblick darauf, dass in den angefochtenen Bescheiden ohne Berücksichtigung des Umstandes, dass die beschwerdeführende Gesellschaft in einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr bilanziert, der Dienstgeberbeitrag immer für 12 Monate eines Kalenderjahres festgesetzt wurde, sind 2007 nur 4/5 der angefallenen KFZ-Spesen

zu berücksichtigen. Dementsprechend ist 2007 - abweichend von obiger Aufstellung - von KFZ-Kosten in folgender Höhe auszugehen (Beträge in Euro):

KFZ-Spesen WJ 2008	5.640,21
davon 2007 4/5	4.512,17
AfA	5.247,92
KFZ-Kosten 2007	9.760,09

In den übrigen Kalenderjahren wird davon ausgegangen, dass die im jeweiligen Wirtschaftsjahr angefallenen KFZ-Spesen in etwa jenen des vorhergegangenen Kalenderjahres entsprechen.

Der Vorteil aus der Privatnutzung des Firmen-PKWs durch den Gesellschafter-Geschäftsführer ist daher in folgender Höhe zu ermitteln (Beträge in Euro):

	2007	2008	2009	2010	2011
KFZ-Spesen	9.760,09	21.117,77	21.117,77	15.446,13	9.297,07
davon 25%	2.440,02	5.279,44	4.577,85	3.861,53	2.324,27

Darüber hinaus wurden von der beschwerdeführenden Gesellschaft für Herrn GF Verkehrsstrafen in folgender Höhe übernommen (Beträge in Euro):

2007	2008	2009	2010	2011
182,00	85,00	270,00	63,00	49,00

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den übereinstimmenden Ausführungen der Parteien sowie den von der Beschwerdeführerin vorgelegten Unterlagen und ist auch nicht strittig. Er ist folgendermaßen rechtlich zu würdigen:

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

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 geltenden Fassung BGBl. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur ausführt, sind § 41 Abs. 2 und 3 FLAG dahingehend auszulegen, dass der Verweis auf § 22 Z 2 EStG 1988 lediglich Teilstrich 2 der letztgenannten gesetzlichen Bestimmung erfasst.

Unter Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 fallen (neben anderen taxativ aufgezählten Einkünften) gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 leg. cit. die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt war.

Die Bestimmung des § 47 Abs. 2 EStG 1988, auf welche die Vorschrift des § 22 Z 2 Teilstrich 2 leg. cit. 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 dahin, dass der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft dann 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.

In seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, Zl. 2003/13/0018, welches in einem nach § 13 Abs. 1 Z 1 VwGG gebildeten Senat getroffen wurde, ist der Verwaltungsgerichtshof hinsichtlich der Auslegung der Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 im Hinblick auf § 47 Abs. 2 EStG 1988 in Abkehr von der bisher vertretenen Rechtsauffassung in Punkt 5.2. zu folgender Ansicht gelangt:

"5. 2. Die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 beschreibt das steuerrechtliche Dienstverhältnis allerdings mit zwei Merkmalen, nämlich der Weisungsgebundenheit einerseits und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers andererseits. Diese beiden Merkmale gehen nach der vom Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 1. März 2001 zum Ausdruck gebrachten Sichtweise, der sich der Verwaltungsgerichtshof anschließt, nicht in einem Oberbegriff der Weisungsunterworfenheit auf. In den hg. Erkenntnissen vom 17. Mai 1989, 85/13/0110, Slg. NF. Nr. 6.403/F (zitiert im genannten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes), vom 31. Juli 1996, 95/13/0220, Slg. NF. Nr. 7.111/F, vom 9. Juli 1997, 95/13/0289, vom 23. Mai 2000, 97/14/0167, vom 20. Dezember 2000, 99/13/0223, Slg. NF. Nr. 7.569/F, vom 25. Jänner 2001, 95/15/0074, und zuletzt vom 24. Juni 2004, 2001/15/0113, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass (nur) in Fällen, in denen die im Gesetz festgeschriebenen Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen,

auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen ist.

Wird das in § 47 Abs. 2 EStG 1988 normierte Tatbestandselement der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck "sonst" in § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigt (oder im Verständnis des oben referierten hg. Erkenntnisses vom 23. April 2001, 2001/14/0054, "hinzugedacht"), dann kann sich der Ausdruck "alle" in derselben - auf die gesetzliche Definition des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG verweisenden - Vorschrift damit (primär) nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers beziehen. 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 Teilstrich 2 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.

Hievon wird in aller Regel aber nicht auszugehen sein, weil die Frage nach der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft weiterhin nach jenem zu Punkt 4.1. referierten Verständnis von diesem Tatbestandsmerkmal zu beantworten ist, zu dem der Verwaltungsgerichtshof in seiner bisherigen Rechtsprechung gefunden hat. Nach diesem Verständnis wird dieses für die Erfüllung des Tatbestandes der Einkünfteerzielung nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 notwendige Merkmal durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird, ohne dass dabei von Bedeutung wäre, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde. Mit der Erzielung von Einkünften aus Vergütungen im Sinne des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 werden zufolge der Qualität dieser Vorschrift als lex specialis gegenüber anderen Einkünftebestandteilen diese nämlich - wie dies der Verwaltungsgerichtshof schon in seinem bereits zitierten Erkenntnis vom 26. November 2003, 2001/13/0219, so entschieden hat - durch eine solche Tätigkeit rechtlich verdrängt, welche durch einen Steuerpflichtigen in seiner Eigenschaft als Gesellschafter jener Gesellschaft gegenüber erbracht wird, an der er im Sinne des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 wesentlich beteiligt ist."

In Punkt 4.1. des zitierten Erkenntnisses wird hinsichtlich des Kriteriums der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes folgende Ansicht wiedergegeben:

"4. 1. Die Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft hat der Verwaltungsgerichtshof in einem funktionalen Verständnis dieses Begriffes mit einer auf Dauer angelegten kontinuierlichen Leistung des Gesellschafters entweder in der Geschäftsführung oder im operativen Bereich der Gesellschaft als verwirklicht angesehen.

Das Überwiegen der Tätigkeit im operativen Bereich der Gesellschaft über die Aufgaben der Geschäftsführung hat der Verwaltungsgerichtshof mit der Begründung als bedeutungslos beurteilt, dass die Bestimmung des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 an den Inhalt der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten und an seine handelsrechtliche Stellung nicht anknüpft, weshalb der Annahme einer Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft auch der Umstand nicht entgegen steht, dass der Gesellschafter nicht handelsrechtlicher Geschäftsführer der Gesellschaft ist. Im hg. Erkenntnis vom 26. November 2003, 2001/13/0219, hat der Verwaltungsgerichtshof entschieden, dass es der Beurteilung der Einkünfte als solcher nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht entgegensteht, wenn die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft erbracht werden, sonst eine andere Qualifizierung der daraus erzielten Einkünfte, etwa als solcher nach § 22 Z. 1 EStG 1988, geböte.

Vor dem Hintergrund des funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft wurden in der genannten Judikatur den Sachverhaltskomponenten der Anwesenheit des Gesellschafters in den Betriebsräumlichkeiten der Gesellschaft, der Vorgabe eines festen Arbeitsplatzes und einer festen Arbeitszeit und des Unterworfenseins unter betriebliche Ordnungsvorschriften keine Bedeutung zugebilligt und wurde ausgesprochen, dass es der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht entgegensteht, wenn dem Geschäftsführer in den Räumlichkeiten der Gesellschaft kein Büro eingeräumt ist, wenn er die Tätigkeit für das Unternehmen nicht in dessen Räumlichkeiten verrichtet und Geschäftsführungsfunktionen auch für andere Kapitalgesellschaften übernommen hat. Auch eine größere Entfernung des Wohnsitzes oder des Ortes einer weiteren Betätigung des Geschäftsführers vom Sitz der Gesellschaft hat der Gerichtshof der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft als nicht hinderlich beurteilt."

Entsprechend diesen im zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes getroffenen Ausführungen ist es vollkommen unerheblich, welche Leistungen durch den Gesellschafter-Geschäftsführer für die beschwerdeführende Gesellschaft erbracht wurden. Auch Vergütungen für Ziviltechnikerleistungen stellen daher unter den gegebenen Umständen Einkünfte gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 dar.

In diesem Zusammenhang hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung zum Ausdruck gebracht, der Umstand, dass ein Gesellschafter nicht nur Aufgaben der Geschäftsführung, sondern auch Tätigkeiten im operativen Bereich der GmbH (Architekten- bzw. Ziviltechnikerleistungen) ausübte, hindere nicht, seine Bezüge insgesamt der Spezialbestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zu subsumieren. Die Bestimmung des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 stelle nämlich auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten nicht ab (vgl. VwGH 26.11.2003, 2001/13/0219; VwGH 09.03.2005, 2005/13/0019; VwGH 19. 03.2008, 2008/15/0083; VwGH 07.07.2011, 2010/15/0048; VwGH 02.09.2009, 2005/15/0143; VwGH 15.09.2011, 2011/15/0083).

Der von der beschwerdeführenden Gesellschaft als wesentlich erachteten Unterscheidung, ob die Entlohnung für die Geschäftsführertätigkeit getrennt von der Entlohnung für die operative Tätigkeit erfolgte, maß der Verwaltungsgerichtshof dabei keine Bedeutung zu.

Wesentliches Kriterium ist die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes. Da der Gesellschafter-Geschäftsführer seit 2007 sowohl mit der Führung der Geschäfte der beschwerdeführenden Gesellschaft betraut ist als auch sämtliche Planungsarbeiten im Rahmen der von der beschwerdeführenden Gesellschaft übernommenen Projekte ausführt, ist von einer auf Dauer angelegten kontinuierlichen Leistung des Gesellschafter-Geschäftsführers für die beschwerdeführende Gesellschaft auszugehen. Dementsprechend kann eine Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht ernstlich in Frage gestellt werden.

Im Hinblick auf die organisatorische Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers in den Betrieb der beschwerdeführenden Gesellschaft ist daher - im Sinne der oben wiedergegebenen ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - nicht mehr zu prüfen, ob dieser ein Unternehmerwagnis zu tragen hatte.

Die dem Gesellschafter-Geschäftsführer gewährten Vergütungen verwirklichen daher den Tatbestand des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 und sind gemäß § 41 Abs. 3 FLAG in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag einzubeziehen. Dabei sind aber lediglich die Nettobeträge in Ansatz zu bringen, da die in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge - als "durchlaufende Posten" - weder im Rahmen der Bilanzierung noch im Rahmen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung als Einnahmen zu erfassen sind.

Im Hinblick darauf, dass sämtliche Vergütungen in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind, sind sowohl die mit der Privatnutzung des Firmen-PKWs verbundenen Kosten als auch die für den Gesellschafter-Geschäftsführer getragenen Verkehrsstrafen einzubeziehen.

Zur Frage der Erhöhung der Abgabenbemessungsgrundlagen wegen Einbeziehung eines sogenannten Sachbezugswertes für eine private Kfz-Nutzung ist aber Folgendes festzuhalten: Die zu § 15 Abs. 2 EStG 1988 ergangenen Verordnung BGBl. Nr. 416/2002 und BGBl. Nr. 468/2008 regeln in § 4 nur die Privatnutzung des "arbeitgebereigenen" Kraftfahrzeuges und spricht demnach in § 4 Abs. 1 auch nur die Privatnutzung der arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuge durch den "Arbeitnehmer" an. Der wesentlich beteiligte Gesellschafter -Geschäftsführer wird zwar mit seinen Einkünften im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 nach § 41 Abs. 2 FLAG für Zwecke der Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages samt Zuschlag dem Kreis der "Dienstnehmer" zugeordnet, dies ändert aber nichts daran, dass er aus einkommensteuerrechtlicher Sicht nicht als Arbeitnehmer nach § 47 Abs. 1 EStG 1988 (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) anzusehen ist, sodass für die Ermittlung allfälliger geldwerter Vorteile als Betriebseinnahmen die in Rede stehenden Vorschriften

der Sachbezugsverordnung nicht anwendbar sind. Erst durch die zu § 22 Z 2 EStG 1988 ergangene Verordnung BGBl. Nr. 70/2018 wurde die sinnngemäße Anwendbarkeit des § 4 der Sachbezugswerteverordnung BGBl. Nr. 468/2008 auf die Bemessung des geldwerten Vorteils aus der privaten Nutzung des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers ausgedehnt.

Der Vorteil aus der Privatnutzung des Firmen-PKWs ist daher im Streitzeitraum beim Fehlen entsprechender Aufzeichnungen nach den allgemeinen Grundsätzen des § 184 BAO im Schätzungswege zu ermitteln (vgl. VwGH 31.03.2005, 2002/15/0029; VwGH 22.12.2005, 2003/15/0063) bzw. nach den auf die private Nutzung entfallenden von der beschwerdeführenden Gesellschaft getragenen Aufwendungen zu bemessen.

Im Hinblick darauf, dass laut den vorgelegten Unterlagen im Streitzeitraum rund 25% der mit dem Firmen-PKW zurückgelegten Fahrten des Gesellschafter-Geschäftsführers privat veranlasst waren, ist der aus der Privatnutzung des PKWs gewonnene Vorteil mit 25% der im Streitzeitraum angefallenen PKW-Kosten in Ansatz zu bringen.

Die Bemessungsgrundlagen sind daher folgendermaßen zu ermitteln (Beträge in Euro):

Jahr	2007	2008	2009	2010	2011
BMG lt. Erkl.	9.188,44	22.483,88	35.292,88	47.767,22	38.355,33
Honorare	13.210,00	61.371,67	58.333,33	35.000,00	0,00
KFZ-Nutzung	2.440,02	5.279,44	4.577,85	3.861,53	2.324,27
Strafen	182,00	85,00	270,00	63,00	49,00
BMG	25.020,46	89.219,99	98.474,06	86.691,75	40.728,60

Hinsichtlich des Vorwurfes, die angefochtenen Bescheide hätten keine Begründung enthalten sondern lediglich auf den Bericht über die Außenprüfung verwiesen, wird festgehalten, dass es laut ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zulässig ist, in der Begründung eines Bescheides auf den Betriebsprüfungsbericht oder die Niederschrift über die Schlussbesprechung zu verweisen (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 93 Tz 15, und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes). Der Umstand, dass die angefochtenen Bescheide auf den Bericht gemäß § 150 BAO und dieser wiederum auf die Ausführungen in der Niederschrift über die Schlussbesprechung verweisen, stellt daher, da sämtliche Schriftstücke der zustellungsbevollmächtigten steuerlichen Vertreterin nachweislich zugekommen sind, keinen Begründungsmangel dar. Im übrigen können nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Begründungsmängel im Abgabenverfahren im Rechtsmittelverfahren saniert werden (vgl. *Ritz* aaO Tz 16 und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

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.

Da die Beurteilung der im gegenständlichen Fall aufgeworfenen Rechtsfragen, ob die für die persönlich im operativen Bereich erbrachten Leistungen des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers ausbezahlten Honorare in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind, und in welcher Höhe der Vorteil aus der Privatnutzung des Firmen-PKWs zu berücksichtigen ist, im Sinne der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes erfolgte, war die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision auszusprechen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 31. Oktober 2019