

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Manuela Fischer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch TPA Regio Steuerberatung GmbH, Schneckgasse 15, 3100 St. Pölten, über die Beschwerde vom 28. Jänner 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 8. Jänner 2016 betreffend Festsetzung Dienstgeberbeitrag 2011, 2012 und 2013 sowie Säumniszuschläge zum Dienstgeberbeitrag, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Bei der Beschwerdeführerin (in der Folge Bf.) handelt es sich um eine Rechtsanwalts-Gesellschaft mbH.

Wie dem Firmenbuch zu entnehmen ist, ist seit Gründung im Jahr 2004 Herr ***1*** als selbständig zur Vertretung befugter Geschäftsführer eingetragen. Nach Neufassung des Gesellschaftsvertrages (Generalversammlungsbeschluss vom Datum) ist Herr ***1*** mit 100% Alleingesellschafter und auch alleiniger Geschäftsführer. Die Eintragungen erfolgten am Datum2 bzw. am Datum3.

Mit Bericht vom 8. Jänner 2016 wurde eine **Außenprüfung (AP)** u.a. betreffend den Dienstgeberbeitrag (DB) für die Jahre 2010 bis 2013 abgeschlossen.

Die Behörde hatte zum DB der Jahre 2011 bis 2013 die folgende Feststellung zu den Geschäftsführerbezügen des o.a. Gesellschafter-Geschäftsführers ***1*** getroffen:

„Im Rahmen der durchgeführten GPLA-Prüfung wurde festgestellt, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer in den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der Rechtsanwalts GmbH eingegliedert ist, indem er regelmäßige Arbeitsleistungen erbringt (Rechtsanwaltsleistungen, Beratungsleistungen, Akquisitionstätigkeiten und die Geschäftsführertätigkeit als solches). Die

Eingliederung ergibt sich aus der auf Dauer angelegten kontinuierlichen Leistung für die Gesellschaft. Dass der Geschäftsführer im gegenständlichen Fall nicht ausschließlich die Aufgaben der handelsrechtlichen Geschäftsführung erfüllt steht der Eingliederung nicht entgegen. Gem. § 41 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Darunter fallen auch Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988. Aufgrund der gängigen Rechtsprechung (UFS Innsbruck 19.4.2011, RV/0263-I/08) wird ein wesentlich beteiligter Gesellschafter einer GmbH für diese kontinuierlich (auch) im operativen Bereich tätig, bezieht er auch dann Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG, die der DB- und DZ-Pflicht unterliegen, wenn er über eine Gewerbeberechtigung als Einzelunternehmer verfügt und an die Gesellschaft Rechnungen als Einzelunternehmer stellt (Berufung diesbezüglich abgewiesen).

Im Zuge der GPLA wurden die lt. Buchhaltung (Verrechnungskonto, Honorarnoten) ausbezahlten Vergütungen (sonstiger Art) dem DB und der Kommunalsteuer gem. den geltenden Sätzen zur Nachverrechnung gebracht. Da es sich im gegenständlichen Fall um eine Rechtsanwalts-GmbH handelt, wurde kein Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag berechnet, da hierfür eine gesetzliche Befreiung besteht.“

Als Bemessungsgrundlagen für den DB wurden die Nettobeträge der in den jeweiligen Jahren verrechneten Honorare des Gesellschafter-Geschäftsführers herangezogen.

Diese betrugen: 2011: Euro 248.500; 2012: Euro 62.500; 2013: Euro 100.000.

Der daraus resultierende DB (iHv 4,5 % der Bemessungsgrundlage) – die Nachforderung - betrug:

2011: Euro 11.182,50; 2012: Euro 2.812,50; 2013: Euro 4.500.

Die Abgabenbehörde folgte den Feststellungen der AP und wurde mit **Bescheiden vom 8. Jänner 2016** der Dienstgeberbeitrag (DB) der Jahre 2011, 2012 und 2013 neu festgesetzt. Die o.a. Honorare wurden in die bisher gemeldete Bemessungsgrundlage einbezogen. Bei Ermittlung der Nachforderungen berücksichtigte die AP die jeweils bisher vorgeschriebenen Beträge. Ebenso wurden mit diesen Bescheiden Säumniszuschläge iHv jeweils 2% der Nachforderungen festgesetzt.

Mit Schriftsatz vom 28. Jänner 2016 erhob die Bf. gegen die angeführten Bescheide das **Rechtsmittel der Beschwerde**. Es wurde beantragt die Bescheide aufzuheben.

In der Begründung war u.a. angeführt, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf. aufgrund seiner 100% Anteile quasi die Stellung eines Einzelunternehmers hätte. Es sei klar erkennbar, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer nicht in den Geschäftsbetrieb und Organismus des Betriebs der Bf. eingegliedert sei.

Der Gesellschafter-Geschäftsführer werde ausschließlich für seine operative Tätigkeit, die Vertretung seiner Mandanten, entlohnt. Dies werde durch die von ihm an die Bf. gelegten Honorarnoten bewiesen. Die sogenannte Geschäftsführertätigkeit finde bei Herrn ***1*** so

gut wie nicht statt, da diese Tätigkeit ausschließlich von der Kanzleileiterin bewerkstelligt werde.

Der Gesellschafter-Geschäftsführer sei in erster und ausschließlicher Linie Rechtsanwalt und in dieser Funktion beruflich tätig. Dazu zitierte die Bf. aus dem Erkenntnis des VwGH vom 10.11.2004, 2003/13/0018. Weiters wurde auf die mit dem Abgabenänderungsgesetz 2015 beschlossene Regelung des § 2 Abs. 4a EStG hingewiesen.

Es seien die Leistungen die von Rechtsanwalt ***1*** als organschaftlicher Vertreter der Bf. erbracht werden, diesem zuzurechnen. Die Bf. stehe zweifellos unter seinem Einfluss und verfüge über keinen eigenständigen, sich von dieser Tätigkeit abhebenden Betrieb. Die höchstpersönliche Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers sei im gegebenen Fall nur Ausfluss der eigenbetrieblichen Tätigkeit der Körperschaft, was insbesondere bei rechtsberatenden Berufen der Fall sei, sodass ein eigenständiger Betrieb vorliege.

Als selbständiger Rechtsanwalt, der die anwaltlichen Leistungen höchstpersönlich und weisungsfrei erbracht habe, sei dieser nicht zur Entrichtung der Dienstgeberbeiträge für ihn selbst verpflichtet. Ebenso wenig sei die Bf. dazu verpflichtet.

Der Dienstgeberbeitrag sei somit schon dem Grunde nach für die Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht festzusetzen. Hinsichtlich der Höhe verwies die Bf. darauf, dass gegebenenfalls nur jene Beträge heranzuziehen seien, die auf die Honorare des Gesellschafter-Geschäftsführers entfielen, nicht jedoch auch jene Bemessungsgrundlagen aus der Summe der Arbeitslöhne von denen bereits die Dienstgeberbeiträge entrichtet worden seien. Die Bf. könne nicht nachvollziehen, welche Beträge die Behörde als Bemessungsgrundlage für den DB herangezogen habe. Bei korrekter Berechnung unter Berücksichtigung der bereits entrichteten Beträge ergebe sich keine Nachzahlung.

In einer Ergänzung zur Beschwerde vom 10. März 2016 wurde u.a. dargelegt wie die Bearbeitung und Übertragung der an die Bf. herangetragenen Mandate an verschiedene kooperierende Anwälte erfolge. Solche Mandate würden auch dem Gesellschafter-Geschäftsführer übertragen. Er übernehme als Rechtsanwalt relativ wenige, aber beratungsintensive Fälle. Zwischen Rechtsanwalt ***1*** als Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Bf. einerseits und der Bf. andererseits bestehe kein schriftlicher Vertrag zur Zusammenarbeit. Die Bearbeitung der einzelnen Causen, für die die Bf. ein Mandat erhalten habe, erfolge jeweils aufgrund einzelner konkludent geschlossener Werkverträge. ***1*** arbeite selbständig, in freier Zeit- und Arbeitsorteinteilung und sei gänzlich weisungsfrei tätig.

Dem Schreiben lagen Leistungsaufstellungen zu den ***1*** betreffenden Honorarnoten bei.

Unter Hinweis auf die Entscheidung des VwGH vom 24.11.2016, 2013/13/0046 vertrat die Bf. die Ansicht, dass aufgrund der mangelnden Qualifikation des Gesellschafter-Geschäftsführers der Bf. als Dienstnehmer iSd § 47 EStG 1988 keine wie immer gearteten Dienstgeberbeiträge gem. § 41 FLAG vorzuschreiben seien.

Mit **Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 19. Juli 2018** wies die Abgabenbehörde die Beschwerde als unbegründet ab.

Die BVE erging nach Beendigung der erfolgten Aussetzung des Beschwerdeverfahrens aufgrund der getroffenen Entscheidung des VwGH zu einem vergleichbaren Fall (Erkenntnis vom 24.11.2016, 2013/13/0046). Im Unterschied zum Fall der Bf. habe der VwGH einen Sachverhalt zu nicht wesentlichen Beteiligungsverhältnissen beurteilt.

Die Behörde verwies in der BVE auf die gesetzlichen Bestimmungen zum DB und insbesondere auf die Entscheidung des verstärkten Senats des VwGH vom 10.11.2004, 2003/13/0018.

In diesem Erkenntnis setzte sich der VwGH mit den Kriterien zum Vorliegen eines steuerlichen Dienstverhältnisses gem. § 47 Abs. 2 EStG 1988 iVm § 22 Z 2 EStG 1988 auseinander, d.h. mit der Thematik in Bezug auf Personen die an einer Kapitalgesellschaft wesentlich beteiligt sind. Als weitere Entscheidung zur DB-Pflicht im Zusammenhang mit Vergütungen an wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer einer Rechtsanwalts-GmbH wurde auf den Beschluss des VwGH vom 29.5.2018, Ra2017/15/0108 hingewiesen.

Die Behörde zitierte zur Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers der Bf. die Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages zu „Geschäftsführung und Vertretung“.

Als einziger der Gesellschaft angehöriger Rechtsanwalt sei der Gesellschafter-Geschäftsführer allein zur Vertretung und Geschäftsführung der Bf. befugt gewesen. Die in der Beschwerde angeführte Kanzleileiterin habe über keine derartige Befugnis verfügt. Dadurch und durch die operative Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers sei dessen Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Bf. vorgelegen.

Das Vorbringen der Bf., dass der Gesellschafter-Geschäftsführer „quasi als Einzelunternehmer“ zu beurteilen sei, stünde in Widerspruch zum Trennungsprinzip zwischen der GmbH als juristischer Person und ihren Gesellschaftern.

Am 30. Juli 2018 brachte die Bf. einen **Vorlageantrag** ein.

Unter Bezug auf das Erkenntnis des VwGH vom 10.11.2004, 2003/13/0018 und die darin angeführten zwei wesentlichen Merkmale für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988, nämlich die Weisungsgebundenheit und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes, hielt die Bf. fest, dass nach ihrer Ansicht bei Fehlen eines der Merkmale kein Dienstverhältnis vorliege. Damit sei auch die Vorschreibung eines DB für Zahlungen, die nicht aus einem Dienstverhältnis resultierten, unzulässig.

Der bei der Bf. tätige Gesellschafter-Geschäftsführer sei schon aufgrund seiner beruflichen Einstufung als Rechtsanwalt im Rahmen seiner Berufsausübung nach den Regeln der Rechtsanwaltsordnung zwingend weisungsungebunden. Es sei hier auch nicht vorstellbar, dass ***1*** als Gesellschafter sich selbst als geschäftsführender Gesellschafter eine „Weisung“ erteile, da es sich um Personenidentität zwischen Gesellschafter und Geschäftsführer handle. Daran könne auch die steuerlich unterschiedliche Behandlung einer GmbH einerseits und der individuellen Einkünfte einer natürlichen Person andererseits nichts ändern. Die als

Legaldefinition geforderte Weisungsgebundenheit als wesentliches Merkmal für die Qualifikation eines steuerrechtlich anzunehmenden Dienstverhältnisses könne bei der Personenidentität eines Gesellschafters mit einem geschäftsführenden Gesellschafter logischerweise nicht erfüllt sein.

Das Finanzamt führe in der BVE zu Unrecht das Trennungsprinzip an. Ein Vergleich mit der steuerlichen Beurteilung eines Gesellschafters und einer von dieser unabhängigen, juristischen Person einer Kapitalgesellschaft könne nicht über die Unmöglichkeit hinwegtäuschen, dass ein geschäftsführender Gesellschafter bei einer Einmann-Gesellschaft sich selbst niemals eine Weisung erteilen kann. Damit sei unabhängig von einer steuerlichen Einordnung das wesentliche Merkmal für die Beurteilung eines zweipersonalen Dienstvertrages iSe steuerrechtlich relevanten Dienstverhältnisses nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 nicht gegeben. Das Finanzamt verweise auch zu Unrecht auf die Entscheidung des VwGH vom 29.5.2018, Ra2017/15/0108, da diese keine materielle Entscheidung darstelle. Der VwGH habe damit die Revision zurückgewiesen.

Unter Bezug auf das Erkenntnis des VwGH vom 10.11.2004, 2003/13/0018 hielt die Bf. fest, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf. zwar einige Aufgaben der Geschäftsführung über einen längeren Zeitraum erfüllt habe, dass jedoch die spezifischen im organisatorischen Bereich zu erledigenden Aufgaben der Kanzleiführung von der Kanzleileitung erledigt werden. Den Gesellschafter-Geschäftsführer treffe auch das unternehmerische Risiko und Schwankungen in den Einnahmen und Schwankungen in den Ausgaben fänden zur Gänze einen Widerhall in der Renumeration und Entlohnung des Geschäftsführers. Der Gesellschafter-Geschäftsführer erhalte keine laufenden Entlohnungen.

Zuletzt bezog sich die Bf. auf die Entscheidung des VwGH zu einer Rechtsanwalts-GmbH vom 24.11.2016, 2013/13/0046. Darin habe der VwGH entschieden, dass der Rechtsanwalt als Gesellschafter-Geschäftsführer aufgrund der speziellen berufsrechtlich relevanten Vorschriften weisungsfrei tätig sein müsse. Es sei keine Bindung an Arbeitszeiten, Tätigkeitsorte und Arbeitsumfang vorgelegen. Die Voraussetzung der persönlichen Weisungsgebundenheit sei in diesem Fall nicht gegeben gewesen. Es seien keine Dienstverhältnisse vorgelegen. Die seitens des Finanzamtes vorgeschriebenen DB seien aufzuheben gewesen.

Auch im Fall der Bf. fehle es an der persönlichen Weisungsbindung sodass kein Dienstverhältnis des Gesellschafter-Geschäftsführers vorgelegen und keine DB festzusetzen gewesen seien.

Der im Vorlageantrag enthaltene Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde am 8. Juni 2021 seitens des Gesellschafter-Geschäftsführers der Bf. zurückgenommen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

An der Beschwerdeführerin (idF Bf.), einer Rechtsanwalts-GmbH, ist Herr ***1*** zu 100% als Gesellschafter beteiligt. Er ist zudem alleiniger Geschäftsführer.

Unstrittig ist, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer für die Bf. nicht nur die Funktion des Geschäftsführers inne hatte, sondern auch operativ für die Bf. tätig war. Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum hatte er u.a. als Rechtsanwalt agiert und Mandate der Bf. übernommen.

Wie im Zuge der Außenprüfung (AP) für die Jahre 2011 bis 2013 festgestellt wurde (siehe diesbezüglicher AP-Bericht sowie Ausführungen in den Entscheidungsgründen), erbrachte der Gesellschafter-Geschäftsführer regelmäßig Leistungen für die Bf. und zwar Rechtsanwaltsleistungen, Beratungsleistungen, Leistungen in der Akquisition und in der Geschäftsführung.

Strittig war, infolge der nach der AP ergangenen und nunmehr angefochtenen Bescheide, ob die für die Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers verrechneten Honorare als Bezüge bzw. sonstige Vergütungen iSd § 22 Z 2 EStG 1988 zur Berechnung des Dienstgeberbeitrages (DB) heranzuziehen waren und die Festsetzung des DB für die geprüften Jahre zu Recht erfolgt war.

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

Dienstnehmer sind nach **§ 41 Abs. 2 FLAG 1967** (u.a.) Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des **§ 47 Abs. 2 EStG 1988** stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des **§ 22 Z 2 EStG 1988**.

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.

Nach **§ 22 Z 2 TS 2 EStG 1988** gehören zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

Im Erkenntnis eines verstärkten Senates, **VwGH 10. November 2004, 2003/13/0018**, auf dessen Begründung verwiesen wird, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, wenn die gesonderte Prüfung des in § 47 Abs. 2 EStG 1988 normierten Tatbestandselements der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck "sonst" in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigt werde, dann könne sich der Ausdruck "alle" in derselben - auf die gesetzliche Definition des steuerlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 verweisenden - Vorschrift nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des

Arbeitgebers beziehen.

Weiteren Elementen, wie dem Fehlen eines Unternehmerrisikos und einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, könne - in Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung - 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. Von einer solchen fehlenden Eingliederung sei aber nach dem in ständiger Judikatur entwickelten Verständnis zu diesem Tatbestandsmerkmal in aller Regel nicht auszugehen.

In rechtlicher Beurteilung des Sachverhalts kam das Gericht Hinsichtlich des Vorliegens des Merkmals der Eingliederung des für die Bf. tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebs der Bf. zu folgendem Schluss.

Als unstrittig beurteilte das Gericht, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf. seit dem Jahr 2004 bis dato (somit auch im Prüfungszeitraum) mit der Funktion des selbständig zur Vertretung befugten Geschäftsführers betraut und im Firmenbuch eingetragen war. Damit stand fest, dass er die Aufgaben der Geschäftsführung der Bf. „kontinuierlich über einen längeren Zeitraum“ wahrgenommen hatte.

Der Geschäftsführer ist das geschäftsführungs- und vertretungsbefugte Organ einer GmbH. Er führt die Geschäfte der Gesellschaft einerseits im Innenverhältnis und vertritt andererseits zugleich die Gesellschaft nach außen. Die GmbH ist ohne Geschäftsführer handlungsunfähig.

Dem Argument der Bf. in der Beschwerde, dass die sogenannte Geschäftsführungstätigkeit bei dem alleinigen Geschäftsführer ***1*** so gut wie nicht stattfindet, da diese Tätigkeit ausschließlich von der Kanzleileiterin bewerkstelligt werde, war unter den rechtlichen Aspekten der Geschäftsführerfunktion nicht zu folgen. Die Kanzleileiterin verfügte nicht über die dem Geschäftsführer zuzurechnenden Befugnisse, um die Handlungsfähigkeit der GmbH zur gewährleisten. Auch wenn die Kanzleileiterin in der Administration und organisatorisch für die Bf. tätig war, stellte dies keine Geschäftsführungstätigkeit im rechtlichen Sinne dar.

Da bei der Tätigkeit des Gesellschafters für die Bf. eine auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführende Weisungsungebundenheit vorlag, war im Sinne des o.a. Erkenntnisses des VwGH nur die Frage der Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebs der Bf. zu klären.

Das Gericht kam zum Schluss, dass durch die langjährige Wahrnehmung der Aufgaben der Geschäftsführung durch den Gesellschafter-Geschäftsführer ***1***, unabhängig vom konkreten Umfang und Ausmaß der Geschäftsführungstätigkeit, im Sinne des zitierten Erkenntnisses des verstärkten Senats des VwGH, für den wesentlich beteiligten Geschäftsführer der Bf. das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bf. bereits zweifelsfrei gegeben war (vgl. auch VwGH 23.1.2013, 2010/15/0187). Auf das im

Zweifel als Hilfskriterium in der Rechtsprechung entwickelte Abgrenzungsmerkmal, auf ein vom Geschäftsführer der Bf. getragenes Unternehmerwagnis, war gegenständlich nicht mehr einzugehen.

Dem Einwand der Bf., dass der wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer die an ihn ausbezahlten Honorare nicht für die Geschäftsführungstätigkeit, sondern für seine rechtsanwaltlichen und sonstigen Tätigkeiten im operativen Bereich der Bf. erhalten habe, war entgegen zu halten, dass der VwGH die Eingliederung mit jeder nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbaren Tätigkeit als gegeben ansieht. Dazu zählt jede Tätigkeit, mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch deren Führung oder durch operative Tätigkeiten, hier im rechtsanwaltlichen Bereich, verwirklicht wird. Nicht von Bedeutung ist dabei, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeiten nicht für die Gesellschaft geleistet würden. Weder die Bestimmung des § 41 Abs. 1 und 2 FLAG 1967 noch § 22 Z 2 TS 2 EStG 1988 stellt auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten ab.

Der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf. war seit Gründung der Bf. kontinuierlich für die Bf. tätig. Es waren die Honorare daher generell unter Einkünfte gem. § 22 Z 2 TS 2 EStG 1988 zu subsumieren und wurde dadurch iVm § 41 Abs. 2 FLAG 1967 jedenfalls die Dienstgeberbeitragspflicht ausgelöst.

Den Argumenten der Bf. hinsichtlich einer Gleichstellung eines zu 100 % beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers mit einem Einzelunternehmer stand das Trennungsprinzip entgegen. Aufgrund der eigenen Rechtspersönlichkeit der GmbH ist diese von ihren Gesellschaftern unabhängig und getrennt zu beurteilen. Der VwGH hat zu einer solchen Fallgestaltung wiederholt zum Ausdruck gebracht, dass die steuerliche Betrachtung die Trennung zwischen der Gesellschafts- und Geschäftsführersphäre erfordert (vgl. z. B. VwGH 29. Jänner 2004, 2004/15/0007, mwN).

Die Bf. verwies im Verfahren auch auf das Erkenntnis des VwGH zu einer Rechtsanwalts-GmbH, VwGH 24.11.2016, 2013/13/0046, und die darin enthaltene Entscheidung, dass bei den als Gesellschafter-Geschäftsführer tätigen Rechtsanwälten keine Dienstverhältnisse vorlagen. Demnach seien keine Dienstgeberbeiträge festzusetzen gewesen.

Dazu war durch das Gericht festzuhalten, dass es sich bei dem diesem Erkenntnis zugrundeliegenden Sachverhalt um die Beurteilung der Tätigkeit nicht wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer gehandelt hatte.

Ein Vergleich mit dem Fall der Bf. und der Tätigkeit des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers der Bf. ging daher ins Leere.

Wenn von der Bf. auf den Beschluss, VwGH 29.5.2018, Ra 2017/15/0108, verwiesen wurde und argumentiert wurde, dass dieser für eine Beurteilung des Sachverhalts bei der Bf. nicht maßgeblich sei, da keine materielle Entscheidung zur Thematik der DB-Pflicht getroffen

worden sei, war Folgendes entgegenzuhalten.

Auch wenn ein Zurückweisungsbeschluss des VwGH vorlag, so hatte der VwGH darin doch klar die in seiner Judikatur erarbeiteten Grundsätze zur Beurteilung der DB-Pflicht im Zusammenhang mit den Bezügen wesentlich beteiligter Geschäftsführer dargelegt (s. Rz 14-19). Wie der VwGH weiter feststellte, waren mit der Revision keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen worden, da kein von der Rechtsprechung des VwGH abweichendes Erkenntnis vorlag. Die Revision war daher zurückzuweisen.

Entgegen der Ansicht der Bf. stützte der VwGH aber auch mit dieser Entscheidung die im Fall der Bf. durch die AP erfolgte Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen im Zusammenhang mit den Bezügen des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers.

Zur in der Beschwerde aufgeworfenen Frage der Bemessungsgrundlagen die zur Festsetzung der DB herangezogen worden waren, war festzuhalten, dass es sich um jene Honorare des Gesellschafter-Geschäftsführers gehandelt hatte, die die AP festgestellt hatte und von der Bf. in der Beschwerdeergänzung vom 10. März 2016 angeführt worden waren.

Es handelte sich um die Nettobeträge der in den jeweiligen Jahren verrechneten Honorare des Gesellschafter-Geschäftsführers. Diese betrugen für:

2011: Euro 248.500; 2012: Euro 62.500; 2013: Euro 100.000.

Der daraus resultierende DB (iHv 4,5 % der Bemessungsgrundlage) – die Nachforderung – betrug für 2011: Euro 11.182,50; 2012: Euro 2.812,50; 2013: Euro 4.500.

Mit den Bescheiden vom 8. Jänner 2016 wurde der Dienstgeberbeitrag (DB) der Jahre 2011, 2012 und 2013 neu festgesetzt. Der Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlage in den Jahresbescheiden ergab sich aus den bisher gemeldeten Beträgen der Bf. zuzüglich der o.a. Jahreshonorare des Gesellschafter-Geschäftsführers.

Bei Ermittlung der jährlichen Nachforderungen wurden die jeweils bisher vorgeschriebenen Beträge berücksichtigt. Die Säumniszuschläge wurden auf Basis der Nachforderungen iHv jeweils 2% festgesetzt.

Zusammenfassend war festzustellen, dass der wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführers gemäß der gesetzlichen Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG 1967 iVm § 22 Z 2 TS 2 EStG 1988 als Dienstnehmer der Bf. zu beurteilen war.

Dementsprechend waren die Dienstgeberbeiträge (DB) für die Jahre 2011, 2012 und 2013, wie oben angeführt, zu Recht festgesetzt worden.

Die Entscheidung über die Beschwerde war spruchgemäß zu treffen.

Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, da die Entscheidung auf der ständigen Judikatur des VwGH beruht, war eine Revision nicht zulässig.

Siehe dazu Entscheidungen des VwGH

10.11.2004, 2003/13/0018; 29.5.2018, Ra 2017/15/0108; 4.6.2020/Ra 2020/15/0002;
29.1.2004, 2004/15/0007.

Wien, am 15. Juni 2021