

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***R*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch [...], über die Beschwerde vom 14.03.2013 gegen die Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2007 bis 2011 des seinerzeitigen Finanzamtes [...] vom 13.02.2013, zu Recht erkannt:

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bei der Beschwerdeführerin (Bf) handelt es sich um eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die im August 2006 gegründet wurde und die sich seit Jänner 2020 in Liquidation befindet. Herr [...] ist der einzige Gesellschafter der Gesellschaft, war von ihrer Gründung bis zu ihrer Auflösung alleiniger (handelsrechtlicher) Geschäftsführer und agiert seit Jänner 2020 als Liquidator.

Im Rahmen einer die Jahre 2007 bis 2011 umfassenden Gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) wurden folgende verfahrensgegenständliche Feststellungen getroffen:

Herr [...] habe als Gesellschafter-Geschäftsführer (100 %-Beteiligung) „Einkünfte im Sinne des § 25 EStG 1988“ bezogen. Da in der Art der Beschäftigung keine wesentliche Änderung eingetreten sei, könne davon ausgegangen werden, dass für diese Bezüge DB- und DZ-Pflicht bestehe. Die Bemessungsgrundlage umfasse nicht nur die zugeflossenen Bezüge, sondern auch im Rahmen der Geschäftsführertätigkeit bezogene Sachzuwendungen im Sinne des § 15 EStG

sowie die übernommenen Pflichtbeiträge nach dem GSVG sowie andere Vorteile aus der Beschäftigung.

Aufzeichnungen, aus denen ersichtlich gewesen wäre, dass die Firmenfahrzeuge ausschließlich für betrieblichen Fahrten benützt worden wären, hätten nicht vorgelegt werden können. Der Sachbezugswert PKW sei pauschal mit 500 € pro Monat festgesetzt worden, da es sich zwar um mehrere (auch wechselnde) Fahrzeuge gehandelt habe, eine geringe private Nutzung aber zumindest glaubhaft gemacht habe werden können. Es werde jedoch ausdrücklich darauf hingewiesen, dass das Führen von Fahrtenbüchern oder anderer geeigneter Unterlagen als Nachweis geringer Privatnutzung unbedingt erforderlich wäre.

Zeitraum	Vergütungen	DB	DZ
01.01.2007 – 31.12.2007	31.369,93 €	1.411,65 €	125,48 €
01.01.2008 – 31.12.2008	33.623,84 €	1.513,07 €	134,50 €
01.01.2009 – 31.12.2009	33.097,76 €	1.489,40 €	132,39 €
01.01.2010 – 31.12.2010	26.371,68 €	1.186,73 €	105,49 €
01.01.2011 – 31.12.2011	54.062,74 €	2.432,82 €	216,25 €

Die Abfuhrdifferenz 2009 ergebe sich wie folgt: 1/09 DZ als DB gemeldet:

Jahr	Differenz	AA
2009	683,93 €	DB
2009	66,72 €	DZ

Im Anschluss an die Gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) und unter Berücksichtigung der getroffenen Feststellungen erließ die Abgabenbehörde am 13.02.2013 Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2007 bis 2011.

In der dagegen eingebrachten, nunmehr als Beschwerde zu behandelnden Berufung vom 14.03.2013, führte die steuerliche Vertretung der Bf aus, dass hinsichtlich der Tätigkeit des Geschäftsführers der Bf – dessen Bezüge mit den angefochtenen Bescheiden in die DB- und in

die DZ-Bemessungsgrundlage einbezogen worden seien – keine Merkmale vorlägen, die für eine ein Dienstverhältnis aufweisende Beschäftigung sprächen. Den Gesellschafter-Geschäftsführer träfe im vorliegenden Fall unter Bedachtnahme auf die Einnahmen- und Ausgabenschwankungen ein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis. Im Vordergrund stehe hierbei, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich ins Gewicht fallende (gemeint: das Wagnis ins Gewicht fallender) Einkommensschwankungen trifft (VwGH 17.12.2003, 2001/13/0200). Wesentlich sei aber auch, ob der Geschäftsführer das Risiko trage, dass sich seine Bezüge stark reduzieren oder sogar gänzlich ausfallen könnten bzw er allenfalls einen Verlust zu tragen habe (VwGH 29.01.2003, 2002/13/0186). Wie sich aus den vorgelegten Zahlen – insbesondere aber auch aus der laufenden Gebarung ergebe, sei für den Geschäftsführer stets die Gefahr der starken Reduzierung oder des Ausfalls der GF-Bezüge gegeben. Die steuerliche Vertretung verwies auch auf den Umstand, dass der Geschäftsführer der Bf Haftungen in erheblicher Höhe für die Kreditverbindlichkeiten des Unternehmens übernommen habe, und insbesondere Hypotheken auf sein Einfamilienhaus für diese Haftungen eingetragen seien. Die in Einklang mit der Tatsache, dass die sogenannten Geschäftsführerbezüge weder von der Höhe noch nach dem Zeitpunkt ihres Anfalles regelmäßig zur Auszahlung gebracht worden seien bzw würden verbunden mit der mangelnden organisatorischen Eingliederung des Geschäftsführers in den betrieblichen Ablauf (insbesondere was Freizeit-, Vertretungs- und Urlaubsregelung angehe) führe zur Conclusio, dass hinsichtlich der Beschäftigung des Geschäftsführers kein ein sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs 2 EStG 1988) aufweisendes Beschäftigungsverhältnis vorliege und demgemäß auch kein Dienstgeberbeitrag gemäß § 41 Abs 3 FLAG 1967 bzw auch kein Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag festzusetzen sei.

Die Berufungsvorentscheidung (nunmehr Beschwerdevorentscheidung) vom 09.07.2013, mit der die Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 14.03.2013 als unbegründet abgewiesen wurde, wurde im Wesentlichen damit begründet, dass bei der Beurteilung der Frage, ob sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen, entscheidende Bedeutung dem Umstand zukomme, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert sei, was aufgrund des Tätigkeitsbereiches des Geschäftsführers sowie der Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Firmenauto privat zu nutzen, außer Frage stehe.

Mit Schriftsatz vom 31.07.2013 stellte die steuerliche Vertretung der Bf den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Berufungsbehörde und führte unter anderem aus, dass es nicht nachvollziehbar sei, inwiefern die Finanzbehörde zur Überzeugung gelange, dass das Merkmal der Eingliederung für die Beurteilung des Sachverhaltes ausreichend sei. Diese Auslegung, nämlich dass „die Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft 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 anzusehen ist“, widerspreche allen in sonstigen Anwendungsgebieten, insbesondere des Arbeitsrechtes, verwendeten

Dienstnehmerbegriffen. Nach der Auslegung des VwGH im zitierten Erkenntnis würden durch das einfache „dauernde“ Tätigwerden für eine Gesellschaft, an welcher der GF als Gesellschafter wesentlich beteiligt sei, Rechtsfolgen – mit Verweis darauf, dass andere Kriterien nur „schwierig zu prüfen“ seien, ausgelöst, welche nach dem Gesetzestext für Geschäftsführer anzuwenden wären, für welche „ein sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisendes Beschäftigungsverhältnis“ vorliege. Die tatsächliche funktionale Eingliederung werde nicht mehr einer Prüfung unterzogen. Dieses Ergebnis widerspreche dem vorliegenden Gesetzestext und führe zu einem hinsichtlich des Inhaltes rechtswidrigen Bescheid, basierend nur auf dem Verweis, dass die Prüfung, ob ein „sonst alle Merkmale eines DV aufweisendes Beschäftigungsverhältnis vorläge“ schwierig sei.

Mit Vorlagebericht vom 29.06.2021 wurde die Beschwerde von der Abgabenbehörde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vorgelegt.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Herr [...] war im Prüfungszeitraum 01.01.2007 bis 31.12.2011 zu 100 % an der beschwerdeführenden Gesellschaft beteiligt und von der Gründung der Bf im August 2006 bis zu ihrer Auflösung (Liquidation) im Jänner 2020 alleiniger (handelsrechtlicher) Geschäftsführer und agiert seit Jänner 2020 als Liquidator.

Der Geschäftsführer bezog in den Jahren 2007 bis 2011 Vergütungen in folgender Höhe:

2007	2008	2009	2010	2011
31.369,93 €	33.623,84 €	33.097,76 €	26.371,68 €	54.062,74 €

Die Vergütungen umfassen nicht nur die zugeflossenen Bezüge, sondern auch im Rahmen der Geschäftsführertätigkeit bezogene Sachzuwendungen im Sinne des § 15 EStG 1988 in Höhe von 500 € pro Monat sowie die übernommenen Pflichtbeiträge nach dem GSVG sowie andere Vorteile aus der Beschäftigung.

Aufzeichnungen, aus denen ersichtlich wäre, dass die Firmenfahrzeuge ausschließlich für betriebliche Fahrten benützt wurden, konnten nicht vorgelegt werden.

Die Privatnutzung der arbeitgebereigenen PKW wurde nicht bestritten, ebenso wenig die Höhe des damit verbundenen, schätzungsweise ermittelten Vorteils.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 13.02.2013 und dem Auszug aus dem Firmenbuch.

2.1. Der festgestellte Sachverhalt ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

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

Gemäß § 41 Abs 2 FLAG 1967 sind Dienstnehmer aller 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 § 41 Abs 3 FLAG 1967 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 im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, welcher von der in § 41 FLAG 1967 festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 122 Abs 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Wie der VwGH in ständiger Judikatur ausführt, sind § 41 Abs 2 und 3 FLAG 1967 dahingehend auszulegen, dass der Verweis auf § 22 Z 2 EStG 1988 lediglich Teilstrich 2 der letztgenannten gesetzlichen Bestimmung betrifft.

Unter Einkünften 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 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 % beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders der einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich.

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 dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

In Abkehr von seiner früheren Rechtsprechung hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, durch einen verstärkten Senat für den Fall eines

über 50 % des Stammkapitals verfügender Geschäftsführer der beschwerdeführenden Gesellschaft ausgesprochen, dass bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Geschäftsführer bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als „laufend“ zu erkennenden Lohnzahlung, kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes nicht klar zu erkennen wäre. Vom Fehlen einer solchen Eingliederung ist aber nach dem in ständiger Judikatur entwickelten Verständnis zu diesem Tatbestandsmerkmal in aller Regel nicht auszugehen. Die nach dieser Rechtsprechung entscheidende Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft wird bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird (vgl zB VwGH 28.05.2008, 2006/15/0280).

Herr [...] erbringt unstrittig seit August 2006 als alleiniger, zu 100 % am Stammkapital der Bf beteiligter Geschäftsführer der Bf Leistungen als deren Geschäftsführer.

Dementsprechend ist davon auszugehen, dass der Geschäftsführer, der seit August 2006 die Bf nach außen als deren Geschäftsführer vertritt, unzweifelhaft in den betrieblichen Organismus der Bf eingebunden ist.

Bezüglich des Vorbringens der Bf, wonach den Gesellschafter-Geschäftsführer unter Bedachtnahme auf die Einnahmen- und Ausgabenschwankungen ein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis treffe und die Geschäftsführerbezüge weder von der Höhe noch nach dem Zeitpunkt ihres Anfallens regelmäßig zur Auszahlung gebracht worden seien, ist zu entgegnen, dass der Verwaltungsgerichtshof in Abkehr von seiner früheren Rechtsprechung in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, für den Fall eines mehr als 50 % an der GmbH beteiligten Geschäftsführers ausgesprochen hat, dass die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfalls einer Entlohnung in den Hintergrund zu treten haben und entscheidende Bedeutung vielmehr dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist.

Wenn die steuerliche Vertretung auf den Umstand verweist, dass der Geschäftsführer der Bf Haftungen in erheblicher Höhe für die Kreditverbindlichkeiten des Unternehmens übernommen habe, und insbesondere Hypotheken auf sein Einfamilienhaus für diese Haftungen eingetragen seien, ist dem entgegenzuhalten, dass der Verwaltungsgerichtshof auch deswegen kein Unternehmerrisiko erblickt, weil der Geschäftsführer für Kredite der Gesellschaft haftet (vgl *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 22 Anm 141).

Hinsichtlich der Argumentation der steuerlichen Vertretung, dass auch aufgrund der Freizeit-, Vertretungs- und Urlaubsregelung kein ein sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisendes Beschäftigungsverhältnis vorliege, wird darauf hingewiesen, dass Argumente hinsichtlich Vertretungsbefugnis und Urlaubsanspruch mangels rechtlicher Relevanz der vorgetragenen Sachverhalte ins Leere gehen.

Entsprechend den obigen Ausführungen sind daher die Bezüge des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer als Vergütungen im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 anzusehen und in die Bemessungsgrundlage des DB und DZ einzubeziehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

2.2. 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 über die zu beurteilende Rechtsfrage, der Einbeziehung von Vergütungen wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer in die Bemessungsgrundlage für DB und DZ im Sinne der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018) entschieden wurde, war die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision auszusprechen.

Wien, am 30. März 2022