

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache der AAA GmbH, Adresse, vertreten durch BBB GmbH, Adresse1, gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 12. März 2012, betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2007 bis 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde vom 16. April 2012 wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit den Abgabenbescheiden vom 12. März 2012 wurden der Beschwerdeführerin für die Jahre 2007 bis 2010 der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vorgeschrieben. In den jeweiligen Bescheidbegründungen wurde auf den Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom 12. März 2012 verwiesen. In diesem wurde ausgeführt, bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer, der zu weniger als 50% an der Gesellschaft beteiligt sei und der über keine Sperrminorität verfüge, stelle sich die vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 9. Dezember 1980 aufgezeigte Problematik, dass er keinem fremden Willen unterliege und daher die Geschäftsführung nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausüben könne, von vornherein nicht. Die Eingliederung in den betrieblichen Organismus sei entscheidend. Gegenständlich sei davon auszugehen, dass bei der zu 25% beteiligten Geschäftsführerin entscheidende Bedeutung dem Umstand zukomme, dass die Geschäftsführerin bei ihrer Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert sei. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft werde bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht werde.

Dagegen richtete sich die nun als Beschwerde zu erledigende Berufung vom 16. April 2012. Die Beschwerdeführerin, vertreten durch BBB GmbH, brachte vor, bereits im Zuge der Prüfung sei nachgewiesen worden, dass die Geschäftsführerin unter Weglassung der geschlossenen Treuhandverhältnisse über eine Beteiligung von 25% an der Gesellschaft verfüge. Ein Geschäftsführer werde nur dann im Rahmen eines steuerlichen Dienstverhältnisses tätig, wenn die beiden Merkmale der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 erster und zweiter Satz EStG 1988 kumuliert vorliegen würden. Das bedeute, dass der Geschäftsführer gegenüber der Generalversammlung weisungsgebunden und in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft eingegliedert sei.

Es sei richtig, dass Geschäftsführer schon auf Grund ihrer Organstellung regelmäßig als eingegliedert gälten, womit es noch auf das Merkmal der Weisungsgebundenheit ankomme. Sei daher der Geschäftsführer auf Grund seiner Beteiligung hingegen weisungsgebunden und sei dieses Weisungsrecht der Generalversammlung aber auf Grund der im Anstellungsvertrag getroffenen Vereinbarungen genommen, sei auch das Bestehen eines Dienstverhältnisses gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 mangels Weisungsunterworfenheit auszuschließen. In einem solchen Fall beziehe der Geschäftsführer einkommensteuerpflichtige Einkünfte gemäß § 22 oder § 23 EStG 1988. Für die Beantwortung der Frage, ob ein Dienstverhältnis gemäß § 47 Abs. 2 erster und zweiter Satz EStG 1988 vorliege, sei somit nicht nur die auf Grund der Beteiligung gegenüber der Generalversammlung bestehende Weisungsgebundenheit entscheidend, sondern insbesondere auch das schuldrechtliche Verhältnis zwischen dem Geschäftsführer und der Gesellschaft, also die im Anstellungsvertrag getroffenen Vereinbarungen.

Auf Grund des geschlossenen freien Geschäftsführerdienstvertrages mit dem Hinweis auf den am selben Tag getroffenen Gesellschafterbeschluss seien den Gesellschaftern jegliches Weisungsrecht hinsichtlich der Tätigkeit der Geschäftsführerin entzogen worden, sodass für die Geschäftsführerin keine Verpflichtung bestehe, individuell-konkrete Anweisungen der Generalversammlung befolgen zu müssen. Klarer ausgedrückt, die Geschäftsführerin fungiere in der Gesellschaft wie ein Einzelunternehmer und kein Gesellschafter habe das Recht, der Geschäftsführerin in irgendeiner Form Weisungen zu erteilen. Da ein Dienstverhältnis gemäß § 47 Abs. 2 erster und zweiter Satz EStG 1988 nicht vorliege, sondern der Anstellungsvertrag als freier Dienstvertrag zu beurteilen sei, seien die Vorschreibungen der Dienstgeberbeiträge und der Zuschläge zu Unrecht erfolgt.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Frau CCC ist laut Firmenbuch seit dem Jahr 2000 zu 100% am Stammkapital der Beschwerdeführerin, einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, beteiligt. Ebenso lang ist sie als (alleinige) Geschäftsführerin für die Gesellschaft tätig. Lediglich 25% der

Anteile am Stammkapital der Gesellschaft befinden sich im wirtschaftlichen Eigentum der Geschäftsführerin, den Rest der Anteile hält sie als Treuhänderin für zwei Treugeber.

Der vorstehende Sachverhalt stand auf Grund der Vorbringen der Beschwerdeführerin, der im Verwaltungsverfahren beigebracht und der von der Beschwerdeführerin nach Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht vorgelegten Unterlagen und auf Grund der im Hauptbuch des Firmenbuches vorgenommenen Eintragungen und auf Grund der Urkunden, die Grundlage für die Eintragungen im Hauptbuch waren, unstrittig fest.

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

Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 und (seit 1. Jänner 2010) freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG (§ 41 Abs. 2 FLAG).

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 und (seit 1. Jänner 2010) an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG.

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet in § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998 seine rechtliche Grundlage.

Gemäß § 22 Z 2 zweiter Teilstrich 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 (§ 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 Bestimmung des § 47 Abs. 2 EStG 1988, auf welche die Vorschrift des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 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 dahingehend, dass der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft 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.

Ein weiterer Satz des § 47 Abs. 2 EStG 1988 bestimmt Folgendes: *"Ein Dienstverhältnis ist weiters dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft*

nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b vorliegen."

Die in diesem Satz angeführte Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 lautet:

"Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind:

(...)

b) Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt sind, auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehlt."

Frau CCC wurde mit Beschluss der (außerordentlichen) Generalversammlung vom 24. März 2000, bei der sie als einzige Gesellschafterin gegenwärtig war, zur Geschäftsführerin bestellt. Sie vertritt die Gesellschaft selbständig. Auf Grund der vorgelegten Treuhandverträge stand für das Bundesfinanzgericht fest, dass lediglich 25% der Anteile am Stammkapital der Gesellschaft im wirtschaftlichen Eigentum der Geschäftsführerin standen und diese somit in den verfahrensgegenständlichen Jahren nicht wesentlich an dieser beteiligt war. Anhaltspunkte für eine Sperrminorität der Gesellschafterin-Geschäftsführerin lagen nicht vor. Strittig war, ob die Zahlungen an die Geschäftsführerin in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen waren.

Das in § 47 Abs. 2 EStG 1988 normierte Tatbestandsmerkmal der Weisungsgebundenheit wird durch den Ausdruck "sonst" in § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 und in § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 beseitigt. Der Ausdruck "alle" in derselben - auf die gesetzliche Definition des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 verweisenden - Vorschrift bezieht sich damit (primär) nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers. 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 zweiter Teilstrich EStG 1988 oder § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b 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 (VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018).

Eine 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. Im gegenständlichen Fall nahm die Geschäftsführerin über einen längeren Zeitraum hindurch, konkret seit ihrer Bestellung im Jahr 2000, die Aufgaben der Geschäftsführung der Gesellschaft wahr. Dadurch war (wie selbst die Beschwerdeführerin in der Beschwerdeschrift feststellt) das

Merkmal der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft zweifelsfrei gegeben (VwGH 4.2.2009, 2008/15/0260).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind bei Gesellschafter-Geschäftsführer, deren Beteiligung 50% nicht erreicht und die auch nicht über eine Sperrminorität verfügen, die allgemeinen Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben. Bei solchen stellt sich die vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 9. Dezember 1980 (1666, 2223, 2224/79) aufgezeigte Problematik, dass sie keinem "fremden" Willen unterliegen und daher die Geschäftsführung nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausüben könnten, nämlich von vornherein nicht. Bei der zu 25% an der Beschwerdeführerin beteiligten Geschäftsführerin kommt somit entscheidende Bedeutung dem Umstand zu, ob die Geschäftsführerin bei ihrer Tätigkeit im betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist (VwGH 26.7.2007, 2007/15/0095). Die Eingliederung war, wie bereits ausgeführt, infolge der unstrittig festgestellten Geschäftsführertätigkeit über mehrere Jahre zweifellos anzunehmen.

Unbeschadet der vorstehenden Ausführungen ist festzuhalten, dass eine weitgehende Entscheidungsfreiheit bei leitenden Angestellten einem Dienstverhältnis nicht entgegen steht. Darüber hinaus sind nach den eindeutigen und klaren Bestimmungen des Gesetzes über Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG), unabhängig von einer allenfalls bestehenden Beteiligung, die Geschäftsführer jedenfalls verpflichtet, den Beschlüssen (Weisungen) der Generalversammlung nachzukommen (z.B. §§ 16 Abs. 1 - Abberufung; 20 Abs. 1, 35 Abs. 1 Z 5 GmbHG). Daran vermag auch der zwischen der Geschäftsführerin und der Beschwerdeführerin am 27. Juni 2000 abgeschlossene Geschäftsführervertrag, in dem auf die am selben Tag getroffene Vereinbarung, in der die Treugeber als Gesellschafter die Weisungsungebundenheit der Geschäftsführerin bestätigen, nichts zu ändern. Denn ein Gesellschafter-Geschäftsführer hat durch seine Tätigkeit den Unternehmenszweck der Gesellschaft zu verwirklichen und bei höher qualifizierten Leistungen tritt die Weisungsgebundenheit in Bezug auf Art und Inhalt der ausgeübten Tätigkeit in den Hintergrund.

Ergänzend ist festzuhalten, dass die Definition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 eine eigenständige des Steuerrechts ist, 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 III C § 47 Tz 4.3.). 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 oder Ausländerbeschäftigungsrecht. Etwaige unterschiedliche Ergebnisse erkannte der Verfassungsgerichtshof jedoch nicht als unsachlich (VfGH 8.6.1985, B 488/80). Für die Beurteilung der Frage, ob ein Dienstverhältnis besteht, kommt es auch nicht auf die von den Vertragsparteien gewählte Bezeichnung (Dienstvertrag, freier Dienstvertrag, Werkvertrag, etc.) an. Es genügt, wenn die ausgeübte

Tätigkeit in ihrer äußeren Erscheinungsform dem "Tatbild" des § 47 Abs. 2 EStG 1988 entspricht (VwGH 23.3.1983, 82/13/0063).

Auch bei Vorliegen einer Sperrminorität hätte die Beschwerde nicht zum Erfolg geführt. In einem solchen Fall wären Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 und somit auch ein Dienstverhältnis gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorgelegen.

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.

Das Bundesfinanzgericht ist nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen. Im Gegenteil, die Entscheidung stützt sich auf ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

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

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 13. Oktober 2014