

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende R1 und die weiteren Senatsmitglieder Richter R2, B1 und B2, im Beisein der Schriftführerin SF, in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Stb, vom 8. Februar 2018, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 27. November 2017 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2011 bis 2014, nach der am 21. November 2019 durchgeführten mündlichen Senatsverhandlung, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
- II. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Strittig ist die Einbeziehung der Bezüge des wesentlich (zu 30 %) beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers, Herrn C, in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag, da seitens der Beschwerdeführerin (Bf.) der Standpunkt vertreten wird, die Bezüge des Herrn C fallen unter § 22 Z. 1 EStG 1988 und nicht unter § 22 Z. 2 EStG 1988 und es liege hinsichtlich seiner Tätigkeit keine Eingliederung in den Organismus der Gesellschaft vor, da er nur projektbezogen arbeite und abrechne.

Bei der Bf. fand für den Prüfungszeitraum 1. Jänner 2011 bis 31. Dezember 2015 eine Außenprüfung gem. den §§ 147ff BAO statt, wobei für den Veranlagungszeitraum 2011 bis 2014 u.a. davon ausgegangen wurde, dass der zu 30 % beteiligte Geschäftsführer, Herr C, Dienstnehmer im Sinne des § 41 FLAG (Familienlastenausgleichsgesetz) und des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 sei.

Da von den GF-Bezügen und Reisekostenersätzen kein DB einbehalten und an das Finanzamt abgeführt wurde, wurden die Abgaben mittels der im Spruch genannten Bescheide vom Finanzamt wie folgt nachgefordert (vgl. Bp-Bericht vom 27. November 2017):

Jahr	Diäten	KM-Gelder	Reise- kosten priv.	Honorare	Summe aller Vergütungen C1
2011	123,27	139,84		92.000,00	92.263,11
2012	459,19	907,20		100.000,00	101.366,39
2013	61,64			75.000,00	75.061,64
2014			508,03		508,03

Gegen die o.a. Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2011 bis 2014 erhab die Bf. das Rechtsmittel der Beschwerde und begründete diese im Wesentlichen wie folgt:

Die Nachforderungen würden im Wesentlichen auf der Nachversteuerung der GF-Bezüge von C beruhen.

D.h., die Bf. wende sich gegen die Feststellung der Abgabenbehörde, dass die Honorare, welche von der Gesellschaft an Herrn C bezahlt worden seien, lohnnebenabgabepflichtig sein sollen.

Die Tätigkeit der Bf. sei im Prüfungszeitraum als Ziviltechnikergesellschaft wesentlich durch die Arbeit ihrer beiden Geschäftsführer D, geb. d1 und C, geb. d2 geprägt gewesen.

Die von Herrn C bezogenen Vergütungen seien ausschließlich als Honorare für die Tätigkeit als Architekt anzusehen und keinesfalls als Vergütung für die Tätigkeit als handels- bzw. unternehmensrechtlicher Geschäftsführer.

Es liege immer ein Leistungsaustausch zwischen dem Einzelunternehmen und der Bf. der Fakturierung durch Herrn C zu Grunde.

Insbesondere im Bereich der freien Berufe sei die persönliche Arbeitsleistung sowie der Einsatz der persönlichen Kreativität als Architekt für den Unternehmenserfolg maßgeblich.

Es sei stets nur die konkrete Projektarbeit bzw. die Akquirierungstätigkeit von Herrn C von der Bf. vergütet worden.

Ein GF-Honorar für die allgemeine kaufmännische Verwaltung der Gesellschaft sei in den Jahren 2011 bis 2013 nicht bezogen worden, da die organisatorische Tätigkeit von Herrn C in den Jahren 2011 bis 2013 keinen wesentlichen Umfang gehabt habe.

Herr C habe in den Jahren 2011 bis 2013 ein eigenes Architekturbüro in Kärnten aufgebaut bzw. betrieben.

Diese Tätigkeit habe in diesem Zeitraum erhebliche Zeit in Anspruch genommen, sodass eine Einbindung in die Struktur der Gesellschaft nicht vorgelegen sei.

Nach Ansicht der Bf. würden daher die Honorare aus der Tätigkeit von Herrn C Einkünfte aus selbständiger Arbeit gem. § 22 Z 1 EStG 1988 darstellen. Diese Einkünfte würden somit nicht der DB- und Kommunalsteuerpflicht unterliegen, da die Einkünfte nicht unter § 22 Z 2 EStG 1988 fallen würden.

Die Bf. beantrage daher den DB für die Streitjahre 2011 bis 2014 wie folgt festzusetzen:

Jahr	DB-Bmgrl. lt. Bescheid v. 27.11.2017	GF-Bezüge C	DB-Bmgrl. lt. Bf. (= ohne GF- Bezüge)	DB (4,5 %) lt. Bescheid v. 27.11.2017	DB (4,5 %) lt. Bf. (= ohne GF- Bezüge)
2011	409.746,66	92.263,11	317.483,55	18.438,60	14.286,76
2012	532.609,33	101.366,39	431.242,94	23.967,42	19.405,93
2013	602.704,66	75.061,64	527.643,02	27.121,71	23.743,94
2014	632.754,66	508,03	632.246,63	28.473,96	28.451,10
Summe:	2.177.815,31	269.199,17	1.908.616,14	98.001,69	85.887,73

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 12. Juli 2018 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und begründete dies im Wesentlichen wie folgt:

Beide Geschäftsführer seien an der Bf. wesentlich beteiligt.

Da Herr D in den Streitjahren aber bereits das 60. Lebensjahr vollendet gehabt hat, fallen seine GF-Bezüge gem. § 41 Abs. 4 lit. f FFLAG 1967 nicht in die DB-Bemessungsgrundlage.

Da das Finanzamt von einer Eingliederung des C ausgehe (Gegenteiliges wurde nicht nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht), seien die Vergütungen an C in die Beitragsgrundlage für den DB einzurechnen gewesen.

Die Bf. stellte daraufhin einen Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht und führt darin ergänzend aus, dass Herr C nahezu ausschließlich projektbezogen im Rahmen seiner Befugnis als Architekt tätig gewesen sei.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung wurden die Beschwerdeausführungen folgendermaßen ergänzt:

Der steuerliche Vertreter lege einen „Entscheidungsbaum“ vor und verweise auf die gegenständliche „Konstellation 5“ (Beteiligung unter 50 %), wonach keine Lohnabgaben zu entrichten seien.

C sei mit 30 % an der Bf. beteiligt. Eine Sperrminorität liege nicht vor.

Es liege eine Zusammenarbeit zwischen zwei Unternehmen vor. Die überwiegende Tätigkeit von Herrn C sei eine produktive, weswegen eine freiberufliche Tätigkeit gem. § 22 Z 1 EStG 1988 vorliege und somit auch ein freier Dienstvertrag aufgrund der Kammerzugehörigkeit und deren Subsumption unter § 4 Abs. 4 ASVG ausgeschlossen sei.

Lt. Gesellschaftsvertrag habe der zweite Gesellschafter-GF D jede Entscheidung des C beeinflussen können.

C sei lt. Gesellschaftsvertrag weisungsgebunden, allerdings auf der Ebene der Zusammenarbeit der beiden Vertragspartner weisungsfrei.

Dem halte der Vertreter des Finanzamtes die zahlreiche Judikatur seit dem Erkenntnis des verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes vom 10.11.2004, 2003/13/0018, entgegen, wonach bei einer wesentlichen Beteiligung (= über 25 %) nicht nur Aufgaben für die Gesellschaft, sondern **auch** Tätigkeiten im operativen Bereich der Gesellschaft DB-pflichtig seien.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Unstrittig ist, dass der Geschäftsführer (GF) C zu 30 % an der Bf. beteiligt ist und seit dem 27. Juni 2005 die Funktion des Geschäftsführers ausübt. Die Leistungen, die er der Bf. in seinen Honorarnoten in Rechnung gestellt hat, hat der Geschäftsführer höchstpersönlich erbracht.

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

Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 (Abs. 2 leg. cit.).

Gemäß § 22 Z 2 Teilstich 2 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 fallen unter die Einkünfte aus sonstiger 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) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG.

Im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, Zi. 2003/13/0018, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, werde das in § 47 Abs. 2 EStG 1988 normierte Tatbestandselement der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck "sonst" in § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 beseitigt, 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 Teilstich 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 sei. Von einer solchen fehlenden Eingliederung sei aber nach dem in ständiger Judikatur entwickelten Verständnis zu diesem Tatbestandsmerkmal in aller Regel nicht auszugehen (VwGH vom 23. Jänner 2013, Zi. 2010/15/0187).

Der Geschäftsführer C hat seit dem 27. Juni 2005 und somit kontinuierlich über einen längeren Zeitraum wenn auch bloß in geringfügigem Ausmaß (siehe Schriftsatz vom 8. Februar 2018) die Aufgaben der Geschäftsführung wahrgenommen. Dadurch ist im Sinne des zitierten Erkenntnisses des verstärkten Senates für den (wesentlich beteiligten) Geschäftsführer das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bf. zweifelsfrei gegeben.

Die Bf. vertritt nun die Auffassung, die vom Geschäftsführer der Bf. mit Honorarnoten in Rechnung gestellten Leistungen habe der Geschäftsführer als selbständiger Einzelunternehmer erbracht, sodass eine Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages dazu, ausscheide.

Dazu ist Folgendes auszuführen: § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 stellt nicht auf die Art der Tätigkeit ab, regelt aber einen Fall der Einkünfte aus selbständiger Arbeit und somit grundsätzlich persönlicher Arbeitsleistung (vgl. dazu etwa Doralt, EStG, § 22 Tz 1). Auch der Ausdruck "Beschäftigung" in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 deutet in diese Richtung.

Vor diesem Hintergrund hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 1. Juni 2016, ZI. 2013/13/0061, ausgeführt, dass es bei der Frage, ob die Entgelte, die ein im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 Beteiligter erhält, in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages dazu einzubeziehen sind darauf ankommt, ob der (iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988) Beteiligte die der Gesellschaft in Rechnung gestellte Tätigkeit selbst ("**höchstpersönlich**") ausgeübt hat.

Diesfalls hat der Verwaltungsgerichtshof die Einbeziehung dieser Entgelte in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages dazu **bejaht**.

Dem - auch im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof vorgebrachten - Einwand, dass der iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 Beteiligte die Tätigkeit im Rahmen seines Einzelunternehmens ausgeübt habe, hat der Verwaltungsgerichtshof keine entscheidungsrelevante Bedeutung beigemessen.

Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutet dies: Unstrittig ist, dass der Geschäftsführer C die mit Honorarnoten in Rechnung gestellten Leistungen höchstpersönlich erbracht hat.

Auch der behauptete Aufbau eines eigenen Architekturbüros in P, wurde nicht nachgewiesen oder glaubhaft gemacht. So wurden bis inkl. 2017 unter dieser Adresse

lediglich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt, was nach Ansicht des Senats der Behauptung des Betriebes eines eigenen Architekturbüros widerspricht.

Nach Auffassung des Senats handelt es sich bei den der Bf. mit (regelmäßigen in gleichbleibender Höhe bleibenden) Honorarnoten in Rechnung gestellten Entgelten des Einzelunternehmens C für diverse kontinuierliche Leistungen (jeweils unter dem Titel „Bearbeitungspauschale und Nebenkostenpauschale“) daher zweifelsfrei um **höchstpersönliche** Bezüge im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, die in die Bemessungsgrundlage lt. der o.a. ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes für die Berechnung des Dienstgeberbeitrages einzubeziehen sind.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Zulässigkeit der Revision:

Gem. Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a Abs. 1 VwGG wird eine ordentliche Revision beim Verwaltungsgerichtshof nicht zugelassen, da die Revision von der Lösung einer Rechtsfrage im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, nicht abhängt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur DB-Pflicht eines Gesellschafter-GF ab, noch fehlt es an einer diesbezüglichen Rechtsprechung. Weiters ist die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen. Ebenfalls liegen keine sonstigen Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfrage vor (vgl. u.a. VwGH vom 22.12.2004, 2001/15/0116; VwGH 23.1.2013, 2010/15/0187).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 29. November 2019

