

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat in der Beschwerdesache Bf gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 4.4.2005 betreffend die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für das Jahr 2003 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird teilweise stattgegeben. Die Bescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlage und die festgesetzten Abgaben betragen:

Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe für das Jahr 2003:

Bemessungsgrundlage 2003	€ 206.281,91
Dienstgeberbeitrag 2003	€ 8.858,22
bereits gebucht für 2003	€ 170,87
somit verbleiben zur Nachzahlung	€ 8.687,35

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2003:

Bemessungsgrundlage 2003	€ 206.281,91
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2003	€ 905,50
bereits gebucht für 2003	€ 17,46
somit verbleiben zur Nachzahlung	€ 888,04

Im Übrigen werden die Beschwerden abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt verwies in dem an die Beschwerdeführerin gerichteten Schreiben vom 15.12.2003 darauf, dass in der Beilage zur Fristenwahrung der Prüfungsauftrag (ebenfalls vom 15.12.2003) für die GPLA (gemeinsame Prüfung der lohnabhängigen Abgaben) der Kalenderjahre 1998-2003 übermittelt werde. Zwecks Vereinbarung des Prüfungstermins werde sich der Prüfer mit der Beschwerdeführerin im Kalenderjahr 2004 in Verbindung setzen. Mit Prüfungsbeginn am 11.8.2004 wurde im Zuge der GPLA laut Bericht festgestellt, dass von den Bezügen des Geschäftsführers für den Zeitraum vom 1.1.1998-31.12.2003 kein Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) sowie kein Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) errechnet und abgeführt worden sei, obwohl sich aufgrund der Tätigkeit des Geschäftsführers das Bild eines leitenden Angestellten (Eingliederung in die betriebliche Organisation, Benützung von Arbeitsräumen und Mittel der Gesellschaft, Personalanweisungen) ergeben würde. Der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag seien neu zu berechnen und nachzufordern gewesen. Zu den Vergütungen aller Art gehöre auch der Sachbezug für die Privatnutzung eines firmeneigenen Kraftfahrzeuges. Dem Geschäftsführer sei im Prüfungszeitraum ab IV/2000 ein PKW zur Privatnutzung zu Verfügung gestellt worden, der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag seien nachzufordern gewesen. Da durch den Steuerberater glaubhaft nachgewiesen hätte werden können, dass die Privatnutzung unter 6000 Kilometer liegen würde, sei nur der halbe Sachbezug mit 0,75% der Anschaffungskosten mit monatlich ATS 3.500,- angesetzt worden. Der steuerliche Vertreter sei jedoch über die Führung eines Fahrtenbuches aufgeklärt und aufgefordert worden, ab sofort diesen Nachweis führen zu lassen oder den Sachbezug mit 1,5 % anzusetzen. Die Berechnung der Geschäftsführerbezüge und des Sachbezuges sei beiliegender Aufstellung zu entnehmen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ einen undatierten Haftungs- und Abgabenbescheid über den Zeitraum 2003, mit dem der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe in Höhe von Euro 64.427,32 und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von Euro 7.046,11 ohne Bekanntgabe der Jahresbemessungsgrundlage nachgefordert wurden. Aus dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung ist zu ersehen, dass es sich dabei um die Beträge über den gesamten Prüfungszeitraum für die Jahre 1998 bis 2003 handelt.

In den gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid über den Zeitraum 2003, zugestellt am 6.4.2005, erhobenen Beschwerden wird ausgeführt, dass auf Grund der sich darstellenden Sachlage die Einkünfte des Geschäftsführers als Einkünfte gemäß § 22 Z 2 Teilsatz 1 aus vermögensverwaltenden Tätigkeit einzuordnen seien und es bestehe diesbezüglich keine Verpflichtung zur Abfuhr eines Dienstgeberbeitrages bzw. Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag. Bei der Beurteilung, ob solche Einkünfte vorliegen würden, sei der VwGH in ständiger Rechtsprechung davon ausgegangen, dass es auf die Weisungsgebundenheit, ansonsten ein wesentliches Merkmal eines Dienstverhältnisses, dann nicht ankommen würde, wenn diese wegen der Beteiligung an der GmbH (im Ausmaß von 50 % oder mehr, oder aufgrund der Vereinbarung einer Sperrminorität) fehlen würde, dass aber im Übrigen die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses vorliegen müssten. Grundsätzlich seien daher Einkünfte gem. § 22 Z 2 Teilsatz 2 EStG dann gegeben, wenn, unterstellt man die aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Beziehung fehlende Weisungsgebundenheit, nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ein Dienstverhältnis vorliegen würde.

Weiters seien lt. Rechtsprechung des VwGH dann, wenn bei der Tätigkeit des Gesellschafters für seine Gesellschaft eine auf die gesellschafts- oder vertragsrechtliche Beziehung zurückzuführende Weisungsungebundenheit vorliegen würde, im Fall der klar erkennbaren Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes alle weiteren Merkmale, die vor dem Hintergrund einer weisungsgebundenen Tätigkeit (im Zweifelsfall zusätzlich heranziehbare) Indizien für ein Dienstverhältnis wären, für das Vorliegen des Tatbestandes nach § 22 Z 2 Teilsatz 2 irrelevant.

Im Falle der Beschwerdeführerin bestehe zwar grundsätzlich aufgrund der Beteiligung von 50 % gesellschaftsrechtliche Weisungsungebundenheit, allerdings sei im Dienstvertrag geregelt, dass der Geschäftsführer gegenüber der Generalversammlung weisungsgebunden sei. In diesem Fall habe die Zuordnung der Bezüge nicht unter die Einkünfte gem. § 22 Z 2 Teilsatz 2 zu erfolgen, sondern - je nachdem, welche Tätigkeit im Rahmen der Geschäftsführung ausgeübt werde - unter die Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 23 oder aus der Ausübung der Berufstätigkeit gem. § 22 Z 1 lit b oder § 22 Z 2 Teilsatz 1. Bei diesen Gesellschaftern komme es für die richtige Zuordnung der Einkünfte somit auf die Rechtsprechung zur Wortfolge „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ gem. § 47 Abs. 2 EStG 1988 an (VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018).

Die Begründung der Betriebsprüfung, dass allein auf die Eingliederung in die betriebliche Organisation (Benützung von Arbeitsräumen, Benützung der Mittel der Gesellschaft, Personalanweisungen) unter der Annahme, dass eine Weisungsungebundenheit des Gesellschafter-Geschäftsführers bestehen würde, abzustellen sei, sei entsprechend dem VwGH-Urteil vom 10.11.2004 daher nicht zulässig. Maßgebend für die Frage, ob eine Dienstgeberbeitragspflicht vorliege, sei daher das Zutreffen der übrigen Kriterien des § 47 Abs. 2 EStG 1988.

Gemäß § 47 Abs. 2 seien die wesentlichen Merkmale für die Abgrenzung zwischen selbständiger und unselbständiger Tätigkeit das Unternehmerwagnis,

Weisungsgebundenheit und eine organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Arbeitgebers. Im Fall der Beschwerdeführerin liege aufgrund der vertraglichen Gestaltung Weisungsgebundenheit vor. Die organisatorische Eingliederung müsse aufgrund der sehr weiten Interpretation des Verwaltungsgerichtshofes ebenfalls bejaht werden. Als weiteres Kriterium für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sei das Vorliegen eines Unternehmerrisikos heranzuziehen (VwGH 21.12.1993, 90/14/0103). Im Vordergrund des Merkmales des Unternehmerrisikos stehe, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen treffen würde (LStR RZ 937). Gemäß den Bestimmungen des Dienstvertrages sei die Entlohnung des Gesellschafter-Geschäftsführers allein davon abhängig, wie weit es ihm gelinge, Bauherrenmodelle zu initiieren, abzuwickeln bzw. deren Gesellschafter zu akquirieren. Nur im Falle einer erfolgreichen Tätigkeit würden die entsprechenden Vergütungen ausbezahlt werden. Die Abhängigkeit sei daraus ersichtlich, dass in den geprüften Jahren stark differierende Geschäftsführerbezüge zur Auszahlung gelangt seien, die in Abhängigkeit von den realisierten Bauherrenmodellen gestanden seien.

Erfolg oder Misserfolg aus der Tätigkeit würden daher in unmittelbarem Zusammenhang mit der Höhe der Tätigkeitseinkünfte stehen. Weiters seien die im Zusammenhang mit der Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers anfallenden Spesen (Tages- bzw. Nächtigungsgelder, Fahrtkostenersätze, Arbeitsmittel) nicht ersetzt worden. Der Gesellschafter-Geschäftsführer habe auch keinen Anspruch auf Urlaub, Sonderzahlungen, Abfertigung oder Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall. Dies sei ein weiteres Indiz für das Vorliegen eines Unternehmerrisikos (VwGH 23.5.2000, 97/14/0167). Weiters hätte zu keinem Zeitpunkt eine wirtschaftliche Abhängigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers von der Beschwerdeführerin bestanden, da er umfangreiche sonstige Einkünfte (z.B. Gewerbebetrieb) erzielt habe (VwGH 9.11.1994, 93/13/0310). Die vom VwGH im Erkenntnis vom 10.11.2004 verlangten „sonst alle Merkmale“ eines Dienstverhältnisses würden beim Gesellschafter-Geschäftsführer daher unzweifelhaft nicht vorliegen und sei daher die Einordnung der Einkünfte unter § 22 Z 2 Teilsatz 2 unzulässig und bestehe daher auch keine Dienstgeberbeitrags- bzw. Zuschlag zum Dienstgeberbeitragspflicht. Die Behörde sei bei ihren Prüfungsfeststellungen alleine davon ausgegangen, dass aufgrund der Höhe der Beteiligung des Gesellschafter-Geschäftsführers an der Beschwerdeführerin Weisungsungebundenheit vorliegen würde, in der Folge allein die Eingliederung des Geschäftsführers in die betriebliche Organisation für die Beurteilung der Einkünfte maßgebend sei. Dass der Dienstvertrag diesbezüglich eine Sonderbestimmung enthalten würde und dementsprechend sämtliche Kriterien des § 47 Abs. 2 EStG 1988 zu prüfen seien, um zu einer den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Beurteilung zu kommen, sei von der Behörde in ihre Schlussfolgerungen nicht miteinbezogen worden (VwGH 23.2.2005, 2001/14/0015). Die Abgaben seien vom Finanzamt daher zu Unrecht festgesetzt worden und es werde um ersatzlose Aufhebung ersucht.

Das Finanzamt erließ daraufhin eine abweisende Berufungsvorentscheidung und führte begründend aus, dass der Geschäftsführer im gegenständlichen Zeitraum als wesentlich

Beteiligter in den betrieblichen Organismus des Dienstgebers eingegliedert sei. Mit Ausnahme der Weisungsbindung seien sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses gegeben. Die Eingliederung in den betrieblichen Organismus sei mit der Wahrnehmung der Pflichten als Geschäftsführer, der Nutzung betrieblicher Strukturen, Einrichtungen und Wirtschaftsgüter und der Leitung des Personalmanagements erfüllt. Dies gelte sinngemäß für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag gemäß § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998.

In dem daraufhin eingebrachten Vorlageantrag wird ergänzend beantragt, die angefochtenen Bescheide in Folge der eingetretenen Bemessungsverjährung ersatzlos aufzuheben und die vorgeschriebenen Abgaben dem Abgabenkonto wieder gut zu schreiben. Zusammengefasst stelle die Beschwerdeführerin die Anträge in Stattgebung dieser Berufung den Bescheid vom 04.04.2005 ersatzlos aufzuheben, gemäß § 282 BAO auf Entscheidung der Berufung durch den gesamten Berufungssenat (Berufungskommission) sowie gemäß § 284 BAO die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung, zu der die ausgewiesenen und bekanntgegebenen Vertreter und Bevollmächtigten der Beschwerdeführerin termingerecht zu laden seien. Begründend wird ausgeführt, dass die Gründe der in der Berufungsvorentscheidung angeführten Entscheidungsbegründung nicht nachvollzogen werden könnten und diese den gesetzlichen Grundlagen und der Literatur und Judikatur widersprechen würde. Aufgrund der Bestimmungen der §§ 207, 209 und 209 a BAO sei für die in der Berufungsvorentscheidung vom 23.08.2012 festgesetzten Abgaben bereits Verjährung eingetreten und somit von amtswegen die Verjährung zu berücksichtigen gewesen.

In einem ergänzenden Schreiben vom 9.10.2012 wird in materieller Rechtssache (DB- und DZ-Pflicht für die Bezüge des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers) auf die Ausführungen in der Berufung und im Vorlageantrag verwiesen. Weiters wird vorgebracht, dass auf Grund der Bestimmungen der §§ 207, 209 und 209 a BAO Festsetzungsverjährung eingetreten sei und daher eine entsprechende Vorschreibung und Festsetzung der bekämpften Abgaben an Dienstgeberbeiträgen für die Jahr 1998 - 2003 nicht mehr vorgenommen hätte werden dürfen. Dazu sei erwähnt, dass nach § 207 Abs. 2 BAO bei Lohnabgaben (im vorliegenden Fall für Dienstgeberbeiträge) die Verjährungsfrist grundsätzlich 5 Jahre (siehe Ritz, BAO, § 209 Tz 1) betragen würde. Diese Frist, innerhalb der einer entsprechende Festsetzung zulässig ist, werde durch jede nach außen erkennbare Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabenschuldigen um ein Jahr verlängert. Die Frist verlängere sich gegebenenfalls zusätzlich - bis zur absoluten Verjährung - jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden würden bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert sei. Demgemäß werde ausgeführt, dass die Abgabennachforderung an Dienstgeberbeitrag des Jahres 1998 grundsätzlich mit Ablauf des Jahres 2003 gemäß der Bestimmungen des § 207 respektive § 209 BAO festsetzungsverjährt gewesen sei. Aufgrund der im Jahr 2004 durchgeführten GPLA-Prüfung verlängere sich die Frist der Festsetzungsverjährung um ein weiteres

Jahr, somit ende die Festsetzungsverjährungsfrist für die Abgabennachforderung an Dienstgeberbeiträgen des Jahres 1998 mit Ende des Jahres 2005 zumal die Verlängerungsfrist auslösende nach außen erkennbare Amtshandlung in dem Jahr unternommen worden sei, in dem der Ablauf dieser Verjährungsfrist eingetreten wäre.

Nach diesen Ausführungen ende somit die Festsetzungsverjährung für die Nachforderung der Dienstgeberbeiträge des Jahres 1999 mit dem Ablauf des Jahres 2006, für die Abgabennachforderungen an Dienstgeberbeiträgen für das Jahr 2000 mit Ablauf des Jahres 2007, für die Abgabennachforderungen an Dienstgeberbeiträgen für das Jahr 2001 mit Ablauf des Jahres 2008, für die Abgabennachforderungen an Dienstgeberbeiträgen für das Jahr 2002 mit Ablauf des Jahres 2009 und für die Abgabennachforderungen an Dienstgeberbeiträgen für das Jahr 2003 mit Ablauf des Jahres 2010.

Aus dem oben abgeleiteten Festsetzungsverjährungsfristen werde eindeutig dargestellt, dass sämtliche die mit der Berufungsvorentscheidung festgesetzten Abgabennachforderungsbeträge an Dienstgeberbeiträgen verjährt seien und somit aufgrund der Berufungsvorentscheidung nicht mehr festgesetzt werden hätten dürfen und somit gesetzwidrig erfolgt seien. Dazu werde ausgeführt, dass die Berücksichtigung der Verjährungsfristen von Amtswegen zu berücksichtigen gewesen wären und somit letztlich auch aus diesem Grunde die bekämpfte Berufungsvorentscheidung aus formellen Gründen und entsprechend beim Widerspruch gegenüber Formalvorschriften der BAO unrechtmäßig erlassen worden sei und somit auch aus diesem Rechtstitel rechtswidrig erfolgt sei. Da auch aufgrund der Bestimmungen des § 209 a BAO ein laufendes bzw. nicht erledigtes Rechtsmittel dem Eintritt der Verjährungsfrist nicht hindern würde, somit auch unter den Gesichtspunkten und Bestimmungen des § 209 a BAO Festsetzungsverjährung für sämtliche, anlässlich der Berufungsvorentscheidung vom 23. August 2012 festgesetzten Abgabennachforderungen an Dienstgeberbeiträgen für die Jahr 1998, 1999, 2000, 2001, 2002 und 2003 gegeben sei, dürfe nochmals ausgeführt und festgestellt werden, dass die Festsetzung in Folge des Eintrittes der Festsetzungsverjährung dieser Abgaben eingetreten sei und somit die Festsetzung rechtswidrig gewesen sei.

Selbst unter dem Gesichtspunkt, dass (aus Sicht der Beschwerdeführerin rechtlich nicht gedeckt) eingewendet werden könnte, dass das unerledigte Rechtsmittel eine entsprechende Verlängerung der Festsetzungsverjährung mit sich bringen würde, wären für die festgesetzten Abgabennachforderungen an Dienstgeberbeiträgen der Jahr 1998 bis einschließlich 2001 in Folge Eintritt der absoluten Verjährungsfrist jedenfalls Festsetzungsverjährung in Folge absoluter Verjährungsfristen gegeben, sodass in eventu maximal eine Abgabennachforderung für die Jahre 2002 und 2003 an Dienstgeberbeiträge rechtlich überhaupt möglich erscheinen würde. Dies nur dann, wenn aus den Bestimmungen der §§ 207, 208, 209 und 209a BAO interpretiert werde, dass die eventuell mehr als 7 Jahre dauernde Erledigung der Berufung als Verlängerung der Festsetzungsverjährungsfristen angesehen werden könnte.

Aus Sicht der Beschwerdeführerin sei dies schon deswegen denkunmöglich zumal Rechtsmittelerledigungen bzw. deren "liegenlassen" nicht dazu führen könne (und vom Gesetzgeber wohl auch nicht gewollt und gemeint sei), eine versteckte Verlängerung der in der BAO bestimmten Verjährungsfristen nach sich zu ziehen. Vielmehr sollte durch die Bestimmung des § 209a BAO gerade diese Nichterledigung bzw. "Liegenlassen" von Rechtsmitteln den Eintritt der Verjährungsfristen nicht tangieren bzw. verhindert werden.

Das Finanzamt legte die Beschwerden an die damals zuständige Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

In Zuge der mündlichen Beschwerdeverhandlung legte der bevollmächtigte steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin den mit dem Gesellschaftergeschäftsführer abgeschlossenen Anstellungsvertrag vor und verwies in diesem Zusammenhang unter Hinweis auf das Beschwerdevorbringen darauf, dass der Gesellschaftergeschäftsführer demnach weisungsgebunden sei.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Als Ergebnis der Prüfung erließ das Finanzamt unter der Sammelbezeichnung „Haftungs- und Abgabenbescheid(e)“ je einen Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, beides „über den Zeitraum 2003“. Die Bescheide wurden zwar ohne Datum erlassen, aus einem internen Vermerk ist ersichtlich, dass sie am 18.3.2005 vom Bearbeiter erstellt, am 31.3.2005 genehmigt, am 4.4.2005 verbucht und nach den Angaben der Beschwerdeführerin in der Beschwerde vom 4.5.2005 ihr am 6.4.2005 zugestellt wurden. Festgesetzt wurde in beiden Fällen eine Nachzahlung (DB € 64.427,32, DZ € 7.046,11). Aus dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung ist ersichtlich, dass es sich dabei nicht nur um die Nachzahlungen für das Jahr 2003 gehandelt hat, sondern in diesen Beträgen auch die Nachzahlungen für die restlichen geprüften Jahre 1998 bis 2002 enthalten sind.

Gemäß § 198 Abs. 2 BAO haben Abgabenbescheide im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten.

Zur Bemessungsgrundlage (Grundlage der Abgabenfestsetzung) gehören Größen, aus denen die Abgaben unmittelbar abgeleitet werden. Hierzu gehört notwendigerweise auch der Zeitraum, für den die jeweilige Abgabe vorgeschrieben wird (siehe Ritz BAO-Kommentar, Tz 16 zu § 198 und die dort zitierte Judikatur des VwGH vom 18.6.1993, 90/17/0339 und vom 25.6.1996, 94/17/0379).

Nachdem die angefochtenen Bescheide eindeutig über den Zeitraum 2003 erlassen wurden, erfolgte die Festsetzung der die Jahre 1998 bis 2002 betreffenden Abgaben in den angefochtenen Bescheiden in rechtswidriger Weise, weil die festgesetzten Abgaben somit nicht mit dem dafür angeführten Zeitraum übereinstimmen. Die angefochtenen

Bescheide sind daher auf das dem Zeitraum 2003 zuzuordnende Ergebnis entsprechend dem Bericht und wie aus dem Spruch ersichtlich abzuändern. Bescheide betreffend die weiteren geprüften Jahre 1998, 1999, 2000, 2001 und 2002 wurden vom Finanzamt nicht erlassen, weswegen sich Ausführungen hinsichtlich der von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführten Verjährung erübrigen. Es ist jedoch auf § 209a Abs. 1 BAO zu verweisen, wonach einer Abgabefestsetzung, die in einer Beschwerdeentscheidung oder in einem Erkenntnis zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegensteht. Diese Bestimmung ermöglicht daher entgegen der unrichtigen Rechtsansicht der Beschwerdeführerin zB meritorische Erledigungen von Bescheidbeschwerden, wenn der angefochtene Bescheid wenige Tage vor Ablauf der absoluten Verjährungsfrist ergangen ist (vgl. VwGH 29.1.1997, 95/16/0106, Ritz BAO Kommentar, § 209a Tz 5).

Bezüglich der in den angefochtenen Bescheiden fehlenden und aus dem Spruch dieses Erkenntnisses ersichtlichen Bemessungsgrundlage und der hiezu festgesetzten Abgaben ist auf Grund dessen, dass das Finanzamt der Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 27.3.2015 diese Beträge zur Stellungnahme vorgehalten, die Beschwerdeführerin dazu jedoch keine Äußerungen abgegeben hat, von deren Richtigkeit auszugehen.

DB- und DZ-Pflicht für die Bezüge des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers:

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

Gem. § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818, 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.

Gem. § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 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 Teilstrich 2 EStG 1988 fallen unter die Einkünfte aus selbstständiger 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.

Die Verpflichtung den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe der von § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben, findet sich in § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. hiezu die im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, G 109/00, zitierte hg. Judikatur) stellt das steuerliche Dienstverhältnis auf die Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sowie das des Fehlens des Unternehmerwagnisses ab.

Der VwGH hat seine Rechtsauffassung, wonach das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit vor allem auf das Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses, weiters noch auf das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung abstellt, mit Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, dahingehend revidiert, als in Abkehr von der Annahme einer Gleichwertigkeit der oben genannten Kriterien die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens 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.

Zur Eingliederung des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft ist auf das vom VwGH zu dieser Frage gefundene Verständnis zu verweisen, wonach dieses Merkmal durch jede nach außen hin auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, mit der 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. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. die hg. Erkenntnisse des VwGH vom 21. Dezember 1999, 99/14/0255, vom 27. Jänner 2000, 98/15/0200, und vom 26. April 2000, 99/14/0339).

Der gegenständliche Gesellschafter-Geschäftsführer ist an der Beschwerdeführerin mit 50% an ihrem Stammkapital beteiligt. In der Beschwerde wird argumentiert, dass zwar grundsätzlich aufgrund der Beteiligung von 50% gesellschaftsrechtliche Weisungsungebundenheit bestehen würde, allerdings sei im Dienstvertrag geregelt worden, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer gegenüber der Generalversammlung weisungsgebunden sei. In diesem Fall habe die Zuordnung der Bezüge nicht unter die Einkünfte gem. § 22 Z 2 Teilsatz 2 EStG 1988 zu erfolgen, sondern - je nachdem, welche Tätigkeit im Rahmen der Geschäftsführung ausgeübt werde - unter die Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 oder aus der Ausübung der Berufstätigkeit gem. § 22 Z 1 lit b oder § 22 Z 2 Teilstrich 1. Bei diesen Gesellschaftern komme es für die richtige Zuordnung

der Einkünfte somit auf die Rechtsprechung zur Wortfolge „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ gem. § 47 Abs. 2 EStG 1988 an (VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018). Aufgrund der vertraglichen Gestaltung liege Weisungsgebundenheit des Gesellschafter-Geschäftsführers vor. Die organisatorische Eingliederung müsse aufgrund der sehr weiten Interpretation des VwGH ebenfalls bejaht werden.

Diese Argumentation steht der in Streit stehende DB- und DZ-Pflicht für die Bezüge des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers nicht entgegen, da die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 gerade mit jenen zwei von der Beschwerdeführerin genannten Merkmalen, nämlich der Weisungsgebundenheit einerseits und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers andererseits, das steuerrechtliche Dienstverhältnis beschreibt und daher der Gesellschafter-Geschäftsführer in einem nichtselbständigen Dienstverhältnis gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 gegenüber der Beschwerdeführerin als Geschäftsführer tätig wäre. Die strittige DB- und DZ-Pflicht besteht nach dem vorliegenden Sachverhalt sowohl nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 als auch nach § 22 Z 2 Teilsatz 2 EStG 1988. Das genannte Unternehmerrisiko, aufgrund dessen nach Ansicht der Beschwerdeführerin die in Rede stehenden Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit zu qualifizieren sind, kann dann, wenn die nach der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 geforderten Merkmale eines Dienstverhältnisses mit der von der Beschwerdeführerin genannten Deutlichkeit zu erkennen sind, nicht zu gewerblichen oder selbständigen Einkünften führen, da ein gewisses Unternehmerrisiko z.B. auf Provisionsbasis auch bei nichtselbständigen Einkünften durchaus zulässig ist (vgl. z.B. VwGH vom 1.12.1992, 88/14/0115).

Der Gesellschafter-Geschäftsführer vertritt die Beschwerdeführerin laut Firmenbuch seit 26.8.1995 selbständig. Nach der oben dargestellten Rechtsprechung der Verwaltungsgerichtshofes spricht diese kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für die Eingliederung, unabhängig davon, ob durch die Führung des Unternehmens oder durch operatives Wirken. Die im Beschwerdeschreiben dargestellten Tätigkeiten des Gesellschafter-Geschäftsführers, nämlich Bauherrenmodelle zu initiieren, abzuwickeln bzw. deren Gesellschafter zu akquirieren, bedingen ebenso eine nicht unbeträchtliche Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Beschwerdeführerin.

Ergänzend wird auf das in diesem Zusammenhang ergangene Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, G 109/00, hingewiesen, wonach verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, im Falle der - auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden - Weisungsungebundenheit ihre Unterscheidungskraft verlieren und daher für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen, nicht brauchbar sind. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsgebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, gehören nach der

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes: das Unterworfensein unter betriebliche Ordnungsvorschriften über Arbeitsort, Arbeitszeit und "Arbeitsverhalten", das Unterliegen einer betrieblichen Kontrolle und Disziplinierung, der Anspruch auf Mindestentlohnung nach dem Kollektivvertrag, die Ansprüche auf Sonderzahlungen und auf Abfertigung, der Anspruch auf Urlaub, die Ansprüche auf Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, auf Arbeitslosenversicherung, auf Vorrechte im Konkurs des Arbeitgebers und auf Insolvenz-Ausfallgeld, der Schutz nach dem Arbeitsverfassungsrecht, die Begünstigung nach dem Dienstnehmerhaftpflichtgesetz und schließlich auch die Befugnis, sich in der Tätigkeit durch wen immer vertreten zu lassen.

Die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerrisikos und der laufenden Entlohnung treten entsprechend der oben zitierten Judikatur auf Grund der eindeutigen Erkennbarkeit der Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens der Beschwerdeführerin in den Hintergrund und es kommt ihnen keine entscheidende Bedeutung zu.

Dem in der mündlichen Beschwerdeverhandlung vorgebrachten Erkenntnis des VwGH vom 26.6.2014, 2011/15/0050, in dem es um die Nichtgewährung einer beantragten Nachsicht gemäß § 236 Abs. 1 BAO gegangen ist, liegen festgesetzte Abgaben für die Jahre 1996 bis einschließlich 2000 zu Grunde. Die Begründung für die beantragte Nachsicht wird darin gesehen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bis einschließlich 2000 keine Verpflichtung zur Entrichtung von Dienstgeberbeiträgen für wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer gegeben war, wenn für diese ein (nicht unbedeutendes) Unternehmerrisiko bestanden habe. Mit dem Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018, habe der VwGH seine Rechtsprechung in dieser Frage wesentlich verschärft. Die Festsetzung der Abgaben würde sich auf eine geänderte Rechtsauslegung durch den VwGH gründen, weshalb um Nachsicht ersucht werde.

Der VwGH setzt sich in dem in der mündlichen Beschwerdeverhandlung genannten Erkenntnis im Zusammenhang mit der beantragten Nachsicht gemäß § 236 BAO mit dem Unternehmerrisiko deswegen auseinander, weil ein Zeitraum betroffen war, der vor dem Ergehen des Erkenntnisses vom 10.11.2004 gelegen ist. Dass dem Vorliegen eines Unternehmerrisikos beim gegebenen Sachverhalt entscheidungswesentliche Bedeutung zukommen würde, ist nicht zu erkennen, da die gegenständlich angefochtenen Bescheide nach Ergehen des Erkenntnisses des verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018, erlassen wurden. Das vom bevollmächtigten steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin in der mündlichen Beschwerdeverhandlung weitere vorgebrachte Erkenntnis des VwGH vom 17.12.2003, 2001/13/0200, ist ebenfalls vor dem oben zitierten Erkenntnis des VwGH vom 10.11.2004, 2003/13/0018, ergangen und daher unbeachtlich.

Auch das von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführte Vorbringen, es hätte zu keinem Zeitpunkt eine wirtschaftliche Abhängigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers von der Beschwerdeführerin bestanden, da er umfangreiche sonstige Einkünfte (z.B.

Gewerbebetrieb) erzielt habe, kann den Beschwerden nicht zum Erfolg verhelfen, da der VwGH wiederholt ausgesprochen hat, dass dies für die Einstufung der Tätigkeit des wesentlich Beteiligten unter die Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht ausschlaggebend ist (vgl. z.B. Erkenntnis des VwGH vom 27.3.2003, 2001/15/0135, und die dort zitierte weitere Judikatur, weiters VwGH vom 1.7.2003, 2003/13/0007).

Im Ergebnis wird die Auffassung vertreten, dass die Beschäftigung des Geschäftsführers ungeachtet seiner gleichzeitigen Eigenschaft als wesentlich beteiligter Gesellschafter nicht nur "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" aufgewiesen hat, sondern nach den eigenen Angaben der Beschwerdeführerin auch weisungsgebunden war. Der Gesellschafter-Geschäftsführer erzielte aus der Geschäftsführertätigkeit für die Beschwerdeführerin demnach jedenfalls Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, weshalb er iSd Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG in der ab dem Jahr 1994 anzuwendenden Fassung als Dienstnehmer anzusehen war. Dies löste die Pflicht aus, von den gesamten an den Geschäftsführer vergüteten Bezügen (samt Sachbezügen) den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag abzuführen.

Unzulässigkeit der Revision:

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

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.

Die Entscheidung folgt der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Nachdem die Beschwerde insoweit keine für die Entscheidung maßgeblichen und ungelösten Rechtsfragen aufwirft, denen im Sinne der zitierten Bestimmungen grundsätzliche Bedeutung zukäme und Gesichtspunkte, die dessen ungeachtet gegen die Unzulässigkeit der Revision sprechen würden, nicht vorgebracht wurden, war wie aus dem Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 21. Oktober 2015