

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin A

in der Beschwerdesache

B GmbH, Geschäftsanschrift, vertreten durch C, Kanzleiadresse, über die Beschwerden vom 06.07.2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes J vom 02.06.2015 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2011 bis 2013 und betreffend Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2010 bis 2013

beschlossen:

1. Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für das Jahr 2010 wird als unzulässig zurückgewiesen.
2. Eine Revision gegen diesen Beschluss an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerden gegen die Bescheide des Finanzamtes J vom 02.06.2015 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2011 bis 2013 und betreffend Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2010 bis 2013 werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A. Verfahren vor der Abgabenbehörde:

GPLA-Prüfung für die Jahre 2010 bis 2013

Im Frühjahr 2015 hat bei der B GmbH, im folgenden die Beschwerdeführerin, abgekürzt „die Bf.“, eine Gemeinsame Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben für den Zeitraum 2010 bis 2013 stattgefunden.

Anlässlich der Prüfung wurden drei Sachverhalte aufgegriffen und im Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 02.06.2015 wie folgt beschrieben:

Feststellung 1:

Im Jahr 2010 wurde kein Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag errechnet und abgeführt. Die Bf. ist seit XX.XX.XX97 Mitglied der Kammer der gewerblichen Wirtschaft. Gem. § 122 WKG ist daher der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu ermitteln und abzuführen. Die Bemessungsgrundlage beträgt im Jahr 2010 EUR 34.699,40. Die daraus resultierende Nachzahlung EUR 124,92.

Feststellung 2:

Frau D ist Gesellschafter-Geschäftsführerin der Bf. und mit 90% an dieser GmbH beteiligt. Neben den Vergütungen, die sie für die Geschäftsführung von der GmbH erhalten hat, hat sie im Prüfungszeitraum Vergütungen für zusätzliche Leistungen (z.B. Reinigung), welche sie der GmbH in Rechnung gestellt hat, erhalten. Diese Vergütungen sind der Bemessungsgrundlage für DB, DZ und KommSt zuzurechnen. Die Vergütungen betragen:

im Jahr 2011: EUR 1.400,00

im Jahr 2012: EUR 1.900,00

im Jahr 2013: EUR 3.060,00

Feststellung 3:

Im Betriebsvermögen des Arbeitgebers befindet sich ein PKW der Marke Mercedes Benz, Type E. Herr D, der über kein eigenes KFZ verfügt, nutzt diesen PKW auch privat. Laut Aussage von Frau D – Geschäftsführerin der GmbH – wird kein Fahrtenbuch geführt, es wird jede Privatnutzung in Abrede gestellt. Es ist jedoch nach allgemeiner Praxis davon auszugehen, dass dieses Fahrzeug auch für Privatfahrten genutzt wird. Unterstrichen wird dies auch dadurch, dass eben für diesen PKW von der BH F eine Bewilligung über die Zulassung von Ausbildungsfahrten zur Führerscheinausbildung des Sohnes im September 2012 ausgestellt wurde. Der Ansatz eines Sachbezugswertes iHv. 1,5% der Anschaffungskosten laut Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung von Sachbezügen ist vorzunehmen, weil kein geeigneter Nachweis über das Ausmaß der Privatnutzung erbracht wurde. Eine Glaubhaftmachung reicht für den Ansatz des verminderten Sachbezuges nicht aus. Die Anschaffungskosten des PKW betragen zum Zeitpunkt der Erstzulassung laut Eurotax-Liste über EUR 60.000,00, der Sachbezug wird daher mit EUR 600,00 monatlich (Höchstbetrag laut Verordnung) in den Jahren 2011 bis 2013 angesetzt.“

Diese Feststellungen wurden der Bf. im Zuge der Schlussbesprechung am 24.4.2015 zur Kenntnis gebracht.

Bescheide vom 02.06.2015 über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2011 bis 2013 und über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2010 bis 2013

Die Abgabenbehörde erließ in der Folge für die Jahre 2010 bis 2013 je einen Bescheid über die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag und für die Jahre 2011 bis 2013 je einen Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages, alle datiert mit 2.6.2015. In diesen Bescheide kam es zu einer Erhöhung der bisher selbstberechneten Abgaben nur durch Einbeziehung der beiden zuerst genannten Sachverhalte. Die im Sachverhalt 3 in Aussicht gestellte Erhöhung der Bemessungsgrundlagen für den DB und DZ um den vollen Sachbezug KFZ im Ausmaß von EUR 600,00 monatlich wurde nicht in die Festsetzungsbescheide für die Jahre 2011 bis 2013 aufgenommen.

Beschwerden gegen die Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2010 bis 2013

Die laufende steuerliche Vertretung der Bf., die G GmbH, brachte elektronisch jeweils am 06.07.2015 Beschwerden gegen die Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2010 bis 2013 ein. Darin wurde inhaltlich nur der Ansatz des vollen Sachbezuges PKW für die private Benützung des Firmenkraftfahrzeuges durch Herrn D bekämpft und dementsprechend die Nichtfestsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2010 bis 2013 betreffend den Sachbezugswert von Herrn D beantragt. Offenbar wurde übersehen, dass dieser Sachverhalt nicht in die bescheidmäßige Festsetzung des DB und DZ eingeflossen ist.

In der Folge wurde dies offenbar auch von der Abgabenbehörde übersehen, weil sich das darauf anschließende Ermittlungsverfahren nur mit diesem Thema beschäftigt.

Beschwerdevorentscheidung vom 23.08.2016

Die Beschwerden vom 06.07.2015 wurden mit Beschwerdevorentscheidung vom 23.08.2016 als unbegründet abgewiesen.

Die Begründung der Beschwerdevorentscheidung bezieht sich ebenfalls lediglich auf den 3. Sachverhalt, den Sachbezug KFZ.

Vorlageantrag vom 14.10.2016

Nach Fristverlängerung brachte ein zusätzlich bestellter steuerlicher Vertreter einen Vorlageantrag an das BFG ein. Darin wird die Beschwerdevorentscheidung ihrem gesamten Inhalt nach bestritten, soweit sie im Folgenden nicht explizit als richtig außer Streit gestellt wird. Die inhaltlichen Einwendungen richten sich ausschließlich gegen den 3. Sachverhalt, dh. die Vorschreibung des vollen Sachbezuges KFZ für Herrn D. Es wurde

der Antrag gestellt, das BFG möge nach durchgeföhrter mündlicher Verhandlung der Beschwerde vollinhaltlich stattgeben.

B. Verfahren vor dem BFG:

Die Bescheidbeschwerden wurden am 14.11.2016 dem BFG vorgelegt.

Mängelbehebungsauftrag vom 22.11.2016

Am 22.11.2016 hat das BFG mit Beschluss an die Bf. einen Mängelbehebungsauftrag erteilt. Die Bf. wurde gemäß § 85 Abs. 2 iVm § 2a BAO aufgetragen, zu erklären, in welchen Punkten die Bescheide angefochten (§ 250 Abs. 1 lit. b BAO) und welche Änderungen beantragt werden (§ 250 Abs. 1 lit. c BAO). Als Begründung wurde angeführt: „*In Ihren Bescheidbeschwerden vom 6.7.2015 beantragen Sie die Nichtfestsetzung des Dienstgeberbeitrages sowie des Zuschlages für den Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2010 bis 2013 betreffend den Sachbezugswert von Herrn D.*

Dazu ist festzuhalten, dass im Jahr 2010 lediglich ein Bescheid betreffend Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag ergangen ist, nicht jedoch ein solcher betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages.

Aus dem Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 2.6.2015 in Verbindung mit den darauf basierenden angefochtenen Bescheiden ist ersichtlich, dass es im Jahr 2010 lediglich zu einer Nachverrechnung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gekommen ist, weil im Jahr 2010 trotz Wirtschaftskammerzugehörigkeit der beschwerdeführenden GmbH kein Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag von den Gehältern (darin ist der Sachbezug von Herrn D nicht enthalten) entrichtet wurde.

In den Folgejahren 2011 bis 2013 wurde die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag lediglich um den Sachverhalt betreffend Frau D, nicht jedoch um den strittigen Punkt – Privatnutzung des arbeitgebereigenen KFZ durch Herrn D – erhöht. Allein daraus resultieren die Nachzahlungen an Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2011 bis 2013.

*Der strittige Punkt - Sachbezug für Herrn D - ist in die bekämpften Bescheide nicht eingeflossen. Dies ginge sich aufgrund der geringen nachverrechneten Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag auch nicht aus. Wäre der volle Sachbezug von Herrn D in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag eingeflossen, so wären in den vier Beschwerdejahren jeweils allein aus dem Punkt voller Sachbezug PKW in jedem Jahr EUR 600*12=7.200,00 x 4,5% (DB)=EUR 324,00 an zusätzlichem Dienstgeberbeitrag und 7.200,00 x 0,36% (DZ)=EUR 25,92 an zusätzlichem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag*

zu verrechnen gewesen. Der nachzuzahlende Dienstgeberbeitrag beträgt im Jahr 2011 jedoch lediglich EUR 63,00, im Jahr 2012 EUR 85,50 und im Jahr 2013 EUR 137,70; der nachzuzahlende Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag im Jahr 2011 EUR 5,04, im Jahr 2012 EUR 6,84 und im Jahr 2013 EUR 11,02.

Zusammengefasst ist daher der strittige Punkt - Ist ein Sachbezug PKW für Herrn D anzusetzen und wenn ja, in welcher Höhe - nicht Gegenstand der angefochtenen Bescheide.

Daher werden Sie mittels Mängelbehebungsauftrag aufgefordert, sich dazu zu äußern, in welchen Punkten die Bescheide angefochten werden und welche Änderungen Sie beantragen.“

Mit Schreiben vom 9.12.2016 hat der steuerliche Sondervertreter zum Mängelbehebungsauftrag Stellung genommen. Zum einen erklärte er, dass die Bescheide betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2011 bis 2013 sowie die Bescheide betreffend Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2010 bis 2013 nun in vollem Umfang (ihren gesamten Inhalt nach) angefochten werden. Zum anderen wird nun beantragt, die Bescheide ersatzlos zu beheben. Inhaltlich wurde im Schreiben zur vollinhaltlichen Anfechtung der Bescheide und deren ersatzlosen Behebung nichts ausgeführt.

Ladung zur mündlichen Verhandlung

Daraufhin wurde am 22.12.2016 die Ladung zur mündlichen Verhandlung am 23.01.2017 verschickt und darin bekanntgegeben, von welchem Sachverhalt das BFG ausgeht.

Schreiben vom 19.01.2017

Mit Schreiben vom 19.01.2017 wurde der Antrag auf mündliche Verhandlung zurückgezogen. In der Sache selbst führte der steuerliche Sondervertreter zum zweiten Streitpunkt – DB und DZ 2011 bis 2013 - aus: „Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG 1967 gelten auch „an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iS des § 22 Z 2 EStG 1988“ als Dienstnehmer. Der DB ist „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).“ Bezogen auf diesen Fall: (i) Die DB- samt DZ-Pflicht für die Bezüge der Frau D als Geschäftsführerin (Gf.) wird man nicht ernsthaft in Abrede stellen können; darum geht es hier nicht. (ii) Die Rechtsprechung ist bekannt, wonach eine Aufteilung der Vergütung des Gf.-Bezuges in einen „Arbeitslohn“ und einen Anteil für sonstige (operative) Tätigkeiten für Zwecke des DB nicht relevant ist (zB. VwGH 26.11.2003, 2002/13/0129; vgl. Kuprian in Czaszar/Lenneis/Wanke, Gamlitzer Kommentar zum FLAG, § 41 Rz 37). Auch darum geht es hier nicht, weil es sich dabei in einem weit

verstandenen Sinn um Arbeitslohn handeln muss. Doch genau das – Vorliegen von Arbeitslohn – ist in einem Fall wie diesem auszuschließen, bei dem es mit der Abgeltung von Putz- und Reinigungsdiensten um die Substitution von Fremdaufwand geht. Die hier auf dem Prüfstand stehenden Zahlungen sind – so unser Fazit – kein Arbeitslohn iS eines (allenfalls zusätzlichen) Gf.-Bezuges.“

Über die Beschwerden wurde erwogen:

1. Zurückweisung der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für das Jahr 2010 als unzulässig.

Mit Beschwerde anfechtbar sind nur Bescheide (Ritz, BAO⁵, § 260, Rz 8). Ein Bescheid über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für das Jahr 2010 ist rechtlich nicht existent geworden. Daher ist die dagegen erhobene Beschwerde als unzulässig zurückzuweisen.

2. Mängelbehebungsauftrag

Bis zum Ergehen des Mängelbehebungsauftrages waren nach Ansicht des BFG die beschwerderelevanten Bescheide – Festsetzung des DZ für die Jahre 2010 bis 2013 und Festsetzung des DB für die Jahre 2011 bis 2013 – nur hinsichtlich der Feststellung betreffend Sachbezug KFZ angefochten und es wurde nur in diesem Ausmaß eine Änderung beantragt, obwohl der Bf. bekannt war, dass die GPLA-Prüfung 3 Sachverhalte festgestellt hat. Dies ergibt sich eindeutig aus dem Wortlaut der Beschwerden vom 06.07.2015 gegen die angefochtenen Bescheide sowie deren Anfechtungserklärung. Ebenso ergibt es sich aus dem dem Vorlageantrag. Darin wird die gesamt Beschwerdevorentscheidung dem Grunde nach bestritten. Die Beschwerdevorentscheidung beschäftigte sich ausschließlich mit dem Sachbezug KFZ. Auch inhaltlich geht der Vorlageantrag nur auf diesen Tatbestand ein.

Erst mit Schreiben vom 9.12.2016 wurden die Bescheide nunmehr vollinhaltlich angefochten und deren ersatzlose Aufhebung beantragt. Dieses Schreiben lässt eine Begründung sowohl für die Anfechtungserklärung als auch die beantragten Änderungen vermissen. Allerdings weisen die zugrundeliegenden Beschwerden eine Begründung auf. Diese geht zwar ins Leere, weil die Begründung ausschließlich auf den Sachbezug KFZ eingeht, der nicht Inhalt der bekämpften Bescheide geworden ist. Jedoch ist dem Fehlen einer Begründung nicht gleichzuhalten, dass eine Begründung allenfalls unschlüssig oder inhaltlich unzutreffend ist (Ritz, BAO, 5. Auflage, § 250, Rz 17). Daher ist vom Vorliegen einer Begründung auszugehen.

3. Feststellung 1: keine Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag im Jahr 2010 trotz Wirtschaftskammerzugehörigkeit

3.1

Die Bf. ist seit XX.XX.XX97 Mitglied der Wirtschaftskammer und verfügte zunächst über eine aktive Gewerbeberechtigung für Handel, seit XX.XX.XX99 verfügt sie auch über die Gewerbeberechtigung als Immobilientreuhänderin für den Standort H in F und ab XX.XX.XX10 zusätzlich für den weiteren Standort I, ebenfalls in F.

Im Jahr 2010 wurden Bruttobezüge in Höhe von insgesamt EUR 39.739,40 von der Bf. ausbezahlt. Die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag bildeten EUR 34.699,40. Davon wurde zwar Dienstgeberbeitrag, aber kein Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag entrichtet.

3.2.

Der Sachverhalt ist unstrittig. Er ergibt sich aus den vorgelegten Akten der GPLA-Prüfung und wurde der Bf. bekannt gegeben. Diese hat dagegen keine Einwendungen erhoben.

3.3.

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag knüpft an die Kammermitgliedschaft bei der Wirtschaftskammer an. Die Bf. war in den Beschwerdejahren Kammermitglied. Als Bemessungsgrundlage gilt die Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG 1967, BGBI. Nr. 376/1967 (§ 122 Abs. 7 2. Satz WKG).

Die Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG 1967 beträgt EUR 34.699,40. Die Bf. hat trotz Wirtschaftskammermitgliedschaft keinen Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag geleistet. Die Vorschreibung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag erfolgte daher zu Recht. Die diesbezügliche Beschwerde ist daher abzuweisen.

4. Feststellung 2: Erbringung von Dienstleistungen durch die Gesellschafter-Geschäftsführerin an die Bf. - Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2011 bis 2013

4.1.

Frau D ist mit 90% an der Bf. beteiligt und deren Alleingeschäftsführerin. Sie hat der Bf. in den Jahren persönlich zusätzliche Leistungen erbracht. Dafür hat sie an die Bf. Rechnungen im Jahr 2011 im Gesamtausmaß von EUR 1.400,00, im Jahr 2012 im Gesamtausmaß von EUR 1.900,00 und im Jahr 2013 im Gesamtausmaß von EUR 3.060,00 - gelegt und im Beschwerdezeitraum dafür Vergütungen erhalten.

Leistungsinhalt dieser Rechnungen war

- im Jahr 2011: Büroreinigung, Stiegenhausreinigung – Zeitaufwand und diverses Reinigungsmaterial
- im Jahr 2012: Büroreinigung, Stiegenhausreinigung – Zeitaufwand und diverses Reinigungsmaterial sowie Filmüberwachungsaufzeichnungen auf eigenem Grund – H
- im Jahr 2013: Büroreinigung, Stiegenhausreinigung – Zeitaufwand und diverses Reinigungsmaterial

Eine Abfrage beim Hauptverband der Sozialversicherungsträger am 13.12.2016 hat ergeben, dass Frau D im Beschwerdezeitraum keine Dienstnehmer beschäftigt hat.

Die Vergütungen wurden nicht dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterworfen.

4.2.

Auch dieser Sachverhalt ist aus den unter Punkt 2.2. genannten Gründen unstrittig.

4.3.

4.3.1.

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

Nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 in der seit 1.1.1994 geltenden Fassung sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Abs. 3 des § 41 FLAG bestimmt, dass der Beitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen ist. 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.

Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 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 EStG) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

4.3.2.

In seinem Grundsatzerkenntnis zur DB- und DZ-Pflicht von Gesellschafter-Geschäftsführern (Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018) und in Folgeentscheidungen (Vgl. auch Höfle, Lohnnebenkosten für nicht wesentlich beteiligte Geschäftsführer, UFSjournal, Heft-Nr. 11/2012, 390ff) hat der VwGH eine Unterscheidung bei der Tätigkeit von Gesellschaftern bzw. Gesellschafter-Geschäftsführern danach getroffen, ob diese gesellschaftsrechtlich weisungsfrei gestellt sind oder nicht.

Liegt eine gesellschaftsrechtliche Weisungsbindung vor, so hängt bei nicht wesentlich beteiligten Geschäftsführern die Lohnnebenkostenpflicht davon ab, dass ein steuerliches Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliegt. Dafür müssen zwei Kriterien erfüllt sein: die Weisungsgebundenheit und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus. Nur wenn diese keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist auf weitere Abgrenzungskriterien Bedacht zu nehmen

Liegt hingegen wie im Beschwerdefall gesellschaftsrechtlich Weisungsfreiheit aufgrund der Mehrheit der Anteile vor, ist für die Frage, ob "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" iSd 25 Abs. 1 Z 1 lit b EStG 1988 oder § 22 Z 2 TS EStG

1988 vorliegen, zunächst lediglich auf die betriebliche Eingliederung abzustellen, weil verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis sind, im Fall der Weisungsgebundenheit 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. 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.

Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss. Nach der Rechtsprechung ist dies einerseits der Fall bei kontinuierlicher Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung, andererseits gilt dies auch bei Erbringung von Leistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft, die ihrem Inhalt nach im operativen Bereich der Gesellschaft angesiedelt sind (ausführlich VwGH 01.06.2016, 2013/13/0061 mit Hinweis auf Vorjudikate zu nicht in der Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung bestehenden Tätigkeiten).

Grund für diese Rechtsprechung ist, dass die § 41 Abs. 2 FLAG und § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 nicht auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten abstellt. Unter "Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art" iSd § 22 Abs. 2 Z 2 2. TS EStG 1988 fallen alle Vergütungen durch die GmbH an den Gesellschafter-Geschäftsführer, die für eine den Unternehmenszweck verwirklichende Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers von der GmbH an diesen geleistet werden, unabhängig von der zivilrechtlichen Gestaltung. Der Beurteilung der Einkünfte als solche nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 steht es daher nach dieser Rechtsprechung nicht entgegen, wenn die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft erbracht werden, eine andere Qualifikation der daraus erzielten Einkünfte, etwa solche nach § 22 Z. 1 EStG 1988 oder nach § 23 EStG 1988, gebietet (VwGH vom 23.09.2010, 2010/15/0121; 25. November 2009, 2007/15/0181, und vom 19. März 2008, 2008/15/0083). Mit der Erzielung von Einkünften aus Vergütungen iSd § 22 Z 2 2.TS EStG 1988 werden zufolge der Qualität dieser Vorschrift als lex specialis gegenüber anderen Einkünftetatbeständen diese durch eine solche Tätigkeit rechtlich verdrängt (Vgl. Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 22 Anm 141c (Stand 1.11.2007)). Daher spielt es keine Rolle, ob diese Vergütungen für die Geschäftsführertätigkeit oder für andere im Interesse der Kapitalgesellschaft durchgeführte operative Tätigkeiten geleistet wurden (vgl. VwGH vom 23.2.2005, 2004/14/0056).

Die von der steuerlichen Sondervertretung gemachten Ausführungen zur Trennbarkeit der Tätigkeiten kann daher der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen. Ebenso ist das vorgebrachte Argument, dass die von der Gesellschafter-Geschäftsführerin erbrachten

Putz- und Reinigungsleistungen Fremdaufwand substituieren, nicht zielführend, weil es auf alle für die Gesellschaft im operativen Bereich entfalteten Tätigkeiten der Gesellschafter zutrifft und dennoch einer Eingliederung in den betrieblichen Organismus nicht entgegensteht.

Wesentlich für diese Betrachtungsweise ist nur, dass die Tätigkeit vom Gesellschafter selbst erbracht und daher die Vergütungen für die Beschäftigung des Gesellschafters gewährt wurden. Soweit nämlich Leistungen für die Gesellschaft vom Personal des Einzelunternehmers erbracht werden, kommt eine Einbeziehung der vom Gesellschafter in Rechnung gestellten Beträge in die Beitragsgrundlage für den ihn betreffenden DB und DZ nicht in Betracht (VwGH 01.06.2016, 2013/13/0061). Im Beschwerdefall hat die wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführerin die Reinigungs- und Putzleistungen unstrittig selbst erbracht.

4.3.3.

Die von der wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführerin verrechneten Leistungen für ihre der Bf. erbrachten Reinigungs- und Putzdienste stellen daher Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 dar, die ihr von der Bf. für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG) aufweisende Beschäftigung gewährt wurden. Gem. § 41 Abs. 3 FLAG ist davon Dienstgeberbeitrag und gem. § 122 Abs. 7 2. Satz WKG ist davon Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu leisten.

Die Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag erfolgte daher zu Recht.

4.4. Abweisung der Beschwerden

Die diesbezüglichen Beschwerden waren aus den genannten Gründen daher abzuweisen.

5. Unzulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis oder einen Beschluss 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.

Das Bundesfinanzgericht folgt in seinem Erkenntnis in rechtlicher Hinsicht der im Erkenntnis dargestellten ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt daher nicht vor. Dies gilt ebenso für den getroffenen Beschluss.

Die ordentliche Revision ist daher weder gegen den Beschluss noch das Erkenntnis zulässig.

Linz, am 25. Jänner 2017