

**BFG**

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RV/3100353/2009

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden R1 und die weiteren Senatsmitglieder R2, R3 und R4 in der Beschwerdesache B\*\*\*\*\*, vertreten durch die Gessler & Co Wirtschaftstreuhand KG, Amraser Straße 85, 6020 Innsbruck, über die Beschwerde vom 6. März 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 6. Feber 2009 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Jahre 2004 und 2005 in der Sitzung am 24. August 2017

zu Recht erkannt:

I.

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

II.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

III.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind der angeschlossenen Beilage zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

IV.

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

## Entscheidungsgründe

### 1. Verfahrensgang:

Als Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung setzte das Finanzamt mit Bescheiden vom 6. Feber 2009 den Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2004 mit € Betrag1 und für

das Jahr 2005 mit € Betrag<sup>2</sup> neu fest. Zur Begründung wurde auf den Bericht (über die abgeführte Prüfung) gleichen Datums verwiesen. Diesem Bericht ist zu entnehmen: *"Geschäftsführerbezüge und sonstige Vergütungen jeder Art (Akquisitionsberatung, Akquisitionsbearbeitung, Projektsteuerung, Projektmanagement u. Nebenkosten) gemäß § 22 EStG sind DB- und kommunalsteuerpflichtig abzurechnen."*

In der (damals) Berufung gegen diese Bescheide führte der steuerliche Vertreter aus, dass mit den in Rede stehenden Bescheiden "Fremdleistungen vom [Büro]" dem Dienstgeberbeitrag unterworfen worden wären. Diese Leistungen würden keine Geschäftsführertätigkeiten, sondern Fremdleistungen für bestimmte näher bezeichnete Leistungen darstellen. Diese Entgelte wären daher nicht in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag einzubeziehen. Der Geschäftsführer der (damals) Berufungswerberin betreibe ein Büro unter einer von jener der (damals) Berufungswerberin abweichenden Adresse und seien in diesem Büro zwei Mitarbeiter angestellt. Dieses Büro beschäftige sich mit der Akquisition, Angebotsausarbeitung, dem Projektmanagement und der Projektsteuerung für verschiedene Projekte. Diese Projekte würden überwiegend von einem namentlich genannten Mitarbeiter bearbeitet und sei dieser Spezialist für Planungen. Der Geschäftsführer der (damals) Berufungswerberin erhalte für seine Geschäftsführertätigkeit einen Bezug, der den Lohnnebenkosten zu unterziehen sei. Diese Tätigkeit werde mit "ca. €XY,-- entlohnt". Darüber hinaus würden aber "im fremdüblichen Rahmen" auch andere, über Honorarnoten abgerechnete Leistungen erbracht. Das Einzelunternehmen des Geschäftsführers sei aus einem wirtschaftlichen Grund entstanden und wäre eigenständiges Mitglied der entsprechenden Kammer. Der Mitarbeiter im Einzelunternehmen sei ein erfahrener Spezialist mit hervorragenden Kontakten zu verschiedenen Auftraggebern. Er wäre allerdings aus diversen Gründen nicht bereit gewesen, im Rahmen einer großen Organisation, wie der der (damals) Berufungswerberin, mitzuarbeiten. Das Gehalt dieses Mitarbeiters werde den Lohnnebenkosten unterworfen. Die Umgehung der Abführung der Lohnabgaben wäre zu keinem Zeitpunkt Zweck der Gründung des Einzelunternehmens gewesen. Auch seien die Geschäftsführerbezüge nach Gründung des Einzelunternehmens nicht verringert oder umdeklariert worden. Das Einzelunternehmen erstelle für seine Tätigkeit eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Die Einnahmen als Geschäftsführer würden in diese nicht "hineingenommen", sondern extra in einer eigenen Steuerbeilage angeführt. Auch in den gestellten Rechnungen wäre der Geschäftsführerbezug immer "extra" verrechnet worden; dieser als Pauschale im Gegensatz zu den Honoraren für die anderen Leistungen, welche entsprechend den erbrachten Leistungen verrechnet worden wären. Die Höhe der Honorarnoten habe geschwankt und hätte der Einzelunternehmer "das volle Unternehmerrisiko", da die Einnahmen von der konkreten Auftragslage abhängen würden, die Fixkosten jedoch weiterhin anfielen. Die Leistungen des Einzelunternehmens seien nicht unter die Bestimmung des § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 zu subsumieren. Es handle sich dabei nicht um "sonstige Vergütungen" des Geschäftsführers, sondern um tatsächlich erbrachte Leistungen eines unabhängigen Büros. Der Verwaltungsgerichtshof habe in einem funktionalen Verständnis dieses Begriffes die Eingliederung in den

Organismus des Betriebes der Gesellschaft durch eine auf Dauer angelegte kontinuierlich erbrachte Leistung des Gesellschafters entweder in der Geschäftsführung oder im operativen Bereich der Gesellschaft als verwirklicht angesehen. Das Einzelunternehmen erbringe keine Geschäftsführertätigkeiten, sondern andere Leistungen und rechne die einzelnen Aufträge ab. Das Einzelunternehmen sei auch nicht in die Organisation der (damals) Berufungswerberin eingegliedert; es sei weder räumlich, noch organisatorisch, noch aufgabenmäßig in eine andere Organisation eingegliedert, sondern erbringe seine Leistungen vollkommen selbständig und unabhängig. Die Merkmale eines Dienstverhältnisses seien in diesem Fall somit keinesfalls vorhanden. Es handle sich bei der Geschäftsführertätigkeit und der Tätigkeit als Einzelunternehmer um zwei völlig getrennte Tätigkeiten. Es werde daher beantragt, *"die gestellten Honorare"* in Höhe von €YX,00 aus der Bemessungsgrundlage für die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages auszuscheiden.

In der abweisenden (damals) Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt aus, dass das Einzelunternehmen nur gegenüber der (damals) Berufungswerberin tätig wurde, nur von dieser Vergütungen erhalten habe und nach außen *"werbemässig"* auch nicht in Erscheinung trete. Nach Wiedergabe der Bezug habenden Gesetzesstellen und der Judikatur hielt das Finanzamt fest, dass der Gesellschafter alleiniger Geschäftsführer der Berufungswerberin sei und zudem in *"ganz erheblichem Umfang in die operativen Belange der Gesellschaft integriert"* sei,

Daraufhin beantragte die (damals) Berufungswerberin die Entscheidung über die (damals) Berufung durch die (damals) Abgabenbehörde zweiter Instanz und ergänzte ihr Vorbringen. Das Einzelunternehmen habe keine "Vergütungen" erhalten, sondern erbrachte Leistungen abgerechnet und mit Umsatzsteuer in Rechnung gestellt. Die Argumentation, dass das Einzelunternehmen nach außen nicht in Erscheinung trete, gehe ins Leere, da ein Einzelunternehmen nicht verpflichtet sei, werbemässig nach außen in Erscheinung zu treten. Das Einzelunternehmen sei mit den erhaltenen Aufträgen ausgelastet gewesen. Auch das Entstehen des Unternehmerwagnisses durch die spezifische Haftung sei ein wesentliches Indiz dafür, dass das Einzelunternehmen selbständig gearbeitet habe. Beantragt wurde nunmehr wie folgt: *"Wiederholt wird daher der bereits in der Berufung vom 6. März 2009 gestellte Antrag auf ersatzlose Aufhebung der oben angeführten Abgabenbescheide der Jahre 2004 und 2005 gestellt."*

Das Finanzamt legte die (damals) Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat im Juli 2009 zur Entscheidung vor. Diese war am 31. Dezember 2013 noch unerledigt anhängig und ist daher nach § 323 Abs 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde iSd Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen.

## 2. Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin als Kapitalgesellschaft bietet Leistungen am Markt an und bedient sich zur Erfüllung der erteilten Aufträge natürlicher Personen. Dass es sich bei

den angebotenen Leistungen nicht etwa nur um die reine Vermittlung von fachkundigen Personen handelt, ergibt sich klar aus dem Außenauftritt der Beschwerdeführerin gegenüber (potentiellen) Kunden, welchen regelmäßig konkrete (Arbeits)Leistungen angeboten werden bzw denen gegenüber die Beschwerdeführerin als Leistungserbringerin auftritt.

Für die Erbringung dieser Leistungen bedient sich die Beschwerdeführerin (auch) ihres Geschäftsführers. Dieser erfüllt somit einerseits kontinuierlich über einen längeren Zeitraum andauernd die Aufgaben der Geschäftsführung und erbringt nach dem eigenen Vorbringen der Beschwerdeführerin ebenso Leistungen im Zusammenhang mit der Akquisition, der Angebotsausarbeitung, dem Projektmanagement und der Projektsteuerung. Somit erbringt er die von ihm als Geschäftsführer der Beschwerdeführerin am Markt angebotenen und übernommenen Leistungen. Diese Leistungen werden der Beschwerdeführerin über Honorarnoten der Einzelfirma des Geschäftsführers in Rechnung gestellt.

Der Gesellschafter-Geschäftsführer ist in den im vorliegenden Fall relevanten Jahren zu 66,67% bzw 99% am Stammkapital der Beschwerdeführerin beteiligt, erbringt seine über die Geschäftsführertätigkeiten hinausgehenden Leistungen in eigenen Büroräumlichkeiten und beschäftigt dazu auch einen Dienstnehmer und eine Dienstnehmerin.

Diese Feststellungen ergeben sich unstrittig aus dem Verwaltungsakt und dem Firmenbuch.

### 3. Rechtslage:

Nach § 41 Abs 1 FLAG 1967 haben alle Dienstgeber den Dienstgeberbeitrag zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.

Abs 2 der genannten Gesetzesstelle normiert, dass Dienstnehmer Personen sind, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988. In weiterer Folge bestimmt Abs 3 leg cit, dass der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen ist, 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.

§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 normiert als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit ua 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.

#### 4. Erwägungen:

Strittig ist, ob die vom Geschäftsführer als Einzelunternehmer der Beschwerdeführerin verrechneten, über die als Geschäftsführervergütungen bezeichneten Entgelte hinausgehenden Honorare in Höhe von insgesamt €YX,00 der Dienstgeberbeitragspflicht unterliegen.

Dazu ist vorweg festzuhalten, dass dem Wortlaut des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in keiner Weise zu entnehmen ist, dass Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit nur in Bezug auf Geschäftsführerentgelte vorliegen würden. Vielmehr sind von dieser Gesetzesbestimmung - bereits nach dem unzweideutigen Wortlaut - sämtliche von einer Kapitalgesellschaft an einen wesentlich Beteiligten ausbezahlten Gehälter und Vergütungen umfasst, wenn diese für eine sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung bezahlt werden.

Zur Definition des Begriffes "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" hat der Verwaltungsgerichtshof in nunmehr ständiger Rechtsprechung die Auffassung vertreten, dass das Einkommensteuergesetz ein Dienstverhältnis mit den zwei Merkmalen der "Organisatorischen Eingliederung" und der "Weisungsgebundenheit" definiert. Nur in Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist auf weitere Abgrenzungskriterien, wie insbesondere das Fehlen eines Unternehmerrisikos, Bedacht zu nehmen (vgl etwa das Erkenntnis eines verstärkten Senates VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018, und VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200).

Im Erkenntnis des verstärkten Senates VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018, hat der Gerichtshof weiter klar ausgeführt, dass, wenn das in § 47 Abs 2 EStG 1988 normierte Tatbestandselement der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck "sonst" in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigt werde, sich der Ausdruck "alle" in derselben - auf die gesetzliche Definition des steuerlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs 2 EStG 1988 verweisenden - Vorschrift (primär) nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers beziehen könne.

Im Erkenntnis VwGH 26.11.2003, 2001/13/0219, hat der Gerichtshof - wie bereits oben unter Bezugnahme auf den Gesetzestext festgehalten - zum Ausdruck gebracht, dass der Umstand, dass der im (damaligen) Beschwerdefall betroffene Alleingesellschafter nicht nur Aufgaben der (handelsrechtlichen) Geschäftsführung wahrgenommen, sondern auch Tätigkeiten im operativen Bereich der GmbH ausgeübt hat, die "fachlich einer Tätigkeit eines Wirtschaftsprüfers entsprechen", einer Übernahme der in der Judikatur erarbeiteten Grundsätze, unter welchen von der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ausgegangen werden kann, nicht entgegensteht, weil die Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten nicht abstellt. In seinem Erkenntnis VwGH 23.5.2007, 2004/13/0073, hat der Gerichtshof klargestellt, dass es einer Beurteilung der

Einkünfte als solche nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht entgegensteht, wenn die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft gegenüber erbracht werden, sonst eine andere Qualifikation der daraus erzielten Einkünfte, etwa als solche nach § 22 Z 1 EStG 1988, geböte (vgl ebenso VwGH 19.3.2008, 2008/15/0083). Daraus ergibt sich unzweifelhaft, dass die über gesonderte Rechnungen vom Geschäftsführer "als Einzelunternehmer" vereinnahmten Entgelte im vorliegenden Fall nicht als Werkhonorare, die nicht unter den Einkünftebestand des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zu subsumieren wären, angesehen werden können.

Der Gesellschafter-Geschäftsführer erfüllte im streitgegenständlichen Zeitraum einerseits kontinuierlich über einen längeren Zeitraum andauernd die Aufgaben der Geschäftsführung und erbrachte nach dem eigenen Vorbringen der Beschwerdeführerin ebenso Leistungen im Zusammenhang mit der Akquisition, der Angebotsausarbeitung, dem Projektmanagement und der Projektsteuerung. Damit ist offenkundig, dass er in den Organismus des Betriebes der Beschwerdeführerin eingegliedert war. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft wird nämlich durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird. Unerheblich dabei ist, ob der Gesellschafter(-Geschäftsführer) im operativen Bereich der Gesellschaft oder (ausschließlich) im Bereich der Geschäftsführung tätig ist (vgl nochmals VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018, und VwGH 23.9.2010, 2010/15/0121).

Mit der Argumentation hinsichtlich der eigenständigen Büroräumlichkeiten und einer (selbst wenn im vorliegenden Fall nicht dezidiert behaupteten, jedoch aus dem Vorbringen ableitbaren) Nutzung eigener Betriebsmittel sowie der Beschäftigung von Personal wird das Bestehen eines Unternehmerrisikos angesprochen. Darauf kommt es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei klar bestehender organisatorischer Eingliederung aber bei der Beurteilung nicht an (vgl VwGH 20.12.2012, 2010/15/0109). Auch schmälern Betriebsausgaben eines Gesellschafters die Bemessungsgrundlagen grundsätzlich nicht (vgl VwGH 4.2.2009, 2008/15/0260).

Der Verwaltungsgerichtshof hat jedoch in seiner jüngeren Rechtsprechung (vgl das Erkenntnis VwGH 1.6.2016, 2013/13/0061) im Bereich des Transportgewerbes entschieden, dass es auch darauf ankommt, inwieweit der Gesellschafter selbst bei der Ausführung der von der Gesellschaft lukrierten Aufträge tätig wird. § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 stellt zwar 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<sup>8</sup>, § 22 Tz 1). Auch der Ausdruck "Beschäftigung" in § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 deutet in diese Richtung. Hätte der (im in Rede stehenden Fall) Alleingesellschafter der beschwerdeführenden Partei als Transportunternehmer mit angestellten Fahrern auch selbst Fahrten für Kunden der Gesellschaft durchgeführt und wären diese Fahrten der Gesellschaft in Rechnung gestellt worden, so lägen insoweit Bezüge im Sinne des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 vor. Dass die Tätigkeit "im Rahmen des Einzelunternehmens" ausgeübt werde und

die Aufträge nur aus Haftungsgründen über die GmbH abgewickelt würden, würde daran nichts ändern (vgl dazu etwa das schon zitierte Erkenntnis VwGH 23.9.2010, 2010/15/0121, und VwGH 7.7.2011, 2010/15/0048). Soweit die Leistungen hingegen, wie von der beschwerdeführenden Partei im Berufungsverfahren behauptet, von der "Belegschaft" des Einzelunternehmens erbracht wurden, kam eine Einbeziehung der vom Gesellschafter in Rechnung gestellten Beträge in die Bemessungsgrundlage für den ihn betreffenden Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag nicht in Betracht. Dies gilt, wie sich aus dem im Erkenntnis dargestellten Sachverhalt ergibt auch dann, wenn die "Fremdleistungen" nicht konkret abgerechnet, sondern pauschal in Rechnung gestellt werden.

Im nunmehr zu entscheidenden Fall hat sich der Gesellschafter-Geschäftsführer zweier Arbeitnehmer, welche in seinem Einzelunternehmen beschäftigt waren, zur Erfüllung seiner Verpflichtungen gegenüber der Beschwerdeführerin bedient. Diese waren offensichtlich in die Bearbeitung der einzelnen von der Beschwerdeführerin erteilten Aufträge eingebunden und dem Gesellschafter-Geschäftsführer insoweit bei der Erfüllung der von ihm außerhalb der Geschäftsführungsagenden übernommenen Aufgaben behilflich. Aus den vorgelegten Rechnungen, welche vom Gesellschafter-Geschäftsführer in eigenem Namen gestellt wurden, ergibt sich, dass – im Gegensatz zu den Behauptungen in der (damals) Berufung – sämtlich Pauschalbeträge verrechnet wurden. Eine Aufgliederung von Leistungen in einen Teil, der vom Gesellschafter persönlich erbracht wurde, und einen Teil, der von den beschäftigten Arbeitnehmern erbracht wurde, ist daher nicht möglich. Da aber klar davon auszugehen ist, dass im Rahmen der gestellten Rechnungen auch die gesamten Personalkosten inklusive Lohnnebenkosten (als Teil der Kalkulation des Gesamtrechnungsbetrages) weiterverrechnet wurden, sind diese entsprechend dem oben zitierten Erkenntnis aus der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag auszuschneiden. Die von der Beschwerdeführerin bekannt gegebenen Personalkosten und das beabsichtigte Ausscheiden dieser aus der Bemessungsgrundlage wurden dem Finanzamt mit Schreiben vom 1. Juni 2017 bekanntgegeben und hat das Finanzamt daraufhin mitgeteilt, dass kein Einwand erhoben werde.

Zusammengefasst ist daher festzustellen, dass der Beschwerde teilweise Folge zu geben war und die Bemessungsgrundlagen und daraus resultierend die Nachforderung an Dienstgeberbeitrag um jene Beträge zu reduzieren waren, welche auf die gesamten Lohnkosten für die Arbeitnehmer des Gesellschafter-Geschäftsführers entfallen sind.

#### 5. Zulässigkeit einer 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.

Im gegenständlichen Fall folgte das Bundesfinanzgericht der bestehenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl die in den Erwägungen angeführten Erkenntnisse), weshalb die ordentliche Revision nicht zuzulassen war.

Innsbruck, am 25. August 2017