

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 29.03.2005 über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichfonds für Familienbeihilfe für die Jahre 1996, 1997, 1998, 1999, 2000 und 2001 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden vom 4.5.2005 werden als unbegründet abgewiesen.

Die Jahresbemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag, der sich daraus ergebende Dienstgeberbeitrag und die Nachzahlung des Dienstgeberbeitrages betragen:

Jahr	Summe der Arbeitslöhne	DB	davon bereits entrichtet	Nachzahlung
1996	216.590,71	9.746,60	4.787,03	4.959,57
1997	231.986,53	10.439,39	5.193,81	5.245,58
1998	213.340,55	9.600,32	4.432,05	5.168,27
1999	252.458,13	11.360,62	4.998,69	6.361,93
2000	270.651,49	12.179,32	6.864,39	5.314,93
2001	293.148,49	13.191,68	7.876,75	5.314,93

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

## **Entscheidungsgründe**

Die Beschwerdeführerin betreibt eine Wirtschaftstreuhandkanzlei. Laut Bericht über das Ergebnis einer Lohnsteuerprüfung vom 3.3.2005 über den Zeitraum 1.1.1996 bis 31.12.2002 wurde festgestellt, dass von den Bezügen des zu 100% an der Beschwerdeführerin beteiligten Geschäftsführers für den Zeitraum 1996 bis 2001 (für das Jahr 2002 seien lt. Bilanz kein Geschäftsführerbezüge ausbezahlt worden) kein Dienstgeberbeitrag errechnet und abgeführt worden sei, obwohl aufgrund der Tätigkeit des Geschäftsführers sich das Bild eines leitenden Angestellten (Eingliederung in die betriebliche Organisation, Benützung von Arbeitsräumen und Arbeitsmitteln der Gesellschaft, Personalanweisung und Personalüberwachung) ergeben würde. Der zu wenig abgeführte Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe werde nachgefordert.

Gegen die am 29.3.2005 erlassenen, den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe nachfordernden Bescheide wurden Beschwerden erhoben und begründend ausgeführt, dass gemäß Rz 1209 der Lohnsteuerrichtlinien eine Haftung gemäß § 82 EStG nur insoweit bestehen würde, als die Lohnsteuer nach Maßgabe der Verhältnisse, wie sie dem Arbeitgeber beim Steuerabzug erkennbar gewesen seien, unrichtig berechnet worden sei. Nach Auffassung der Geschäftsführung sei die Berechnung des Dienstgeberbeitrages in und für die Prüfungszeiträume 1996 bis 2001 nach Maßgabe der Verhältnisse, wie sie beim Steuerabzug erkennbar gewesen seien, richtig.

Als Beweis dafür werde auf die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für B vom 27.11.2001 verwiesen, in welcher über die Berufung der BfVorgängerin vom 30.7.1996 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes C vom 23.7.1996 betreffend Nachforderung vom Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe über den Zeitraum 1.8.1990 bis 31.12.1995 entschieden worden sei und die Einbeziehung der an den Geschäftsführer ausbezahlten Honorare im Wesentlichen mit dem fehlenden Unternehmerrisiko, der organisatorischen Eingliederung und dem Schulden der Arbeitskraft des Geschäftsführers begründet worden sei.

Da sich diese Elemente auf Grund des seit 1.1.1996 bestehenden Einzelunternehmens maßgeblich verändert hätten, hätte nach Auffassung der Geschäftsführung unter Verweis auf die damals bestehende Rechtslage im Prüfungszeitraum keine Beitragspflicht für die an den Geschäftsführer ausbezahlten Honorare bestanden. In dieser Meinung sei die Geschäftsführung auf Grund des vom Finanzamt A ergangenen Ersuchens um Ergänzung vom 21.12.2001 bestätigt worden, zumal im dort angeführten Punkt 2 mitgeteilt worden sei, dass für alle Fälle, dass der Sachverhalt auch ab dem 1.1.1996 gleich geblieben sei, ersucht werde, die Bemessungsgrundlage für den DB für die Jahre ab 1996 anher bekannt zu geben und den DB ehestmöglich abzuführen. Der gegenständliche Ergänzungsauftrag

sei mit Schreiben vom 24.1.2002 dahingehend beantwortet worden, dass auf Grund der seit 1.1.1996 geänderten Verhältnisse nunmehr keine Beitragspflicht für die an den Geschäftsführer ausbezahlten Honorare bestehen würde. Da darauf seitens der Behörde keine weitere Reaktion erfolgt sei, hätte der Schluss nahe gelegen, dass die zuständige Behörde die Nichteinbeziehung der ausbezahlten Geschäftsführungshonorare in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag für richtig befunden habe, dies umso mehr auf Grund des Umstandes, dass eine andere von der Behörde in der konkreten Sache vertretene Auffassung in analoger Anwendung der Bestimmungen des § 90 EStG binnen 14 Tagen ergehen hätte müssen, zumal die Rauch Wirtschaftstreuhand GmbH auch in der Folge (ab Jänner 2002) ihr steuerliches Verhalten hinsichtlich DB-Pflicht des Geschäftsführerbezuges auf Grundlage der ihr im Ergänzungsauftrag erteilten Auskunft eingerichtet habe (Rz 1240f LStR 2002).

Aus den dargelegten Gründen erscheine die Geltendmachung der Haftung für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe von den Geschäftsführungshonoraren für die Zeiträume 1996 bis einschließlich 2001 wegen des Grundsatzes von Treu und Glauben sachlich unbillig. Eine weitere Unbilligkeit werde in der Zeit, die zwischen dem Beginn des Prüfungszeitraumes und der nunmehr geltend gemachten Haftung gemäß § 82 EStG verstrichen sei, erblickt. Im Übrigen sei weder im Bescheid des Prüfungsverfahrens noch in der Begründung zum Bescheid die Vorgehensweise der Behörde in der konkreten Frage in ausreichender Weise begründet. Es werde der Antrag gestellt, die im Betreff genannten Bescheide aufzuheben.

Die Beschwerden wurden mit Vorlagebericht vom 15.6.2012 an die damals zuständige Abgabenbehörde zweiter Instanz ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Gem. § 82 EStG haftet der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Wie aus den angefochtenen Bescheiden ersichtlich, handelt es sich jedoch nicht um Haftungsbescheide, mit denen die Lohnsteuer nachgefordert worden wäre, sondern um Bescheide gemäß § 201 BAO, mit denen der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe festgesetzt wurde. Der Hinweis der Beschwerdeführerin auf § 82 EStG und die sich darauf beziehenden Lohnsteuerrichtlinien sind daher nicht zutreffend.

Festsetzungsbescheide gem. § 201 BAO sind Abgabenbescheide und müssen daher im Spruch jene Bestandteile enthalten, die sich aus den §§ 93 Abs. 2 und 198 Abs. 2 BAO ergeben. Sie haben daher die gesamte Abgabe festzusetzen und nicht nur die Nachforderung, um die sich die Selbstberechnung als zu niedrig erweist (vgl. Ritz BAO Kommentar, 5. Auflage, Tz 42 zu § 201). Somit hat das Finanzamt mangelhafte Bescheide erlassen, weil lediglich die Nachforderungen festgesetzt wurden. Die Jahresbemessungsgrundlagen und die Festsetzung des Jahresbetrages werden im Spruch dieses Erkenntnisses genannt. Bezüglich der durch das Finanzamt ermittelten Jahresbemessungsgrundlagen hat die Beschwerdeführerin keine Einwendungen erhoben.

Das Finanzamt hat mit Schreiben vom 21.12.2001 bezüglich des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe für die Geschäftsführerbezüge ab 1.1.1996 dahingehend um Ergänzung ersucht, ob sich der zugrundeliegende Sachverhalt ab 1.1.1996 geändert habe, und weiters, wenn der Sachverhalt auch ab dem 1.1.1996 gleich geblieben sei, werde ersucht, die Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe für die Jahre ab 1996 bekannt zu geben und den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe abzuführen. Die Beschwerdeführerin gab daraufhin mit Schreiben vom 24.1.2002 bekannt, dass sich der Sachverhalt dahingehend geändert habe, dass der Geschäftsführer seit 1.1.1996 als Einzelunternehmer eine Steuerberatungskanzlei am Standort D betreiben würde. Neben den an die Beschwerdeführerin gelegten Honorarnoten erziele er aus diesem Büro einen Nettoumsatz von ATS 3.000.000,- pro Jahr und beschäftige durchschnittlich drei Dienstnehmer.

In der Folge wurde mit Datum vom 26.9.2003 seitens der GKK ein Prüfungs- und Nachschauauftrag unter anderem mit dem Gegenstand „Lohnsteuerprüfung“ über den Zeitraum 1998 bis 2002 erstellt. Dieser Prüfungsauftrag wurde der Beschwerdeführerin am 4.11.2003 zur Kenntnis gebracht und mit Datum vom 3.3.2005 auf den Zeitraum 1/1996 bis 12/2002 ausgedehnt. Ebenfalls mit Datum vom 3.3.2005 erging der Bericht, auf den in den angefochtenen Bescheiden vom 29.3.2005 begründend verwiesen wurde.

Wenn nun die Beschwerdeführerin daraus, dass seitens des Finanzamtes auf das Antwortschreiben vom 24.1.2002 bis zum Ergehen des Berichtes vom 3.3.2005 keine weitere Reaktion erfolgt sei, den Schluss zieht, dass das Finanzamt die Nichteinbeziehung der ausbezahlten Geschäftsführungshonorare in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag für richtig befunden habe, ist auf die Judikatur des VwGH dahingehend zu verweisen, dass nach dem Erkenntnis vom 14.12.2000, 95/15/0028, der Umstand, dass die Anfrage des Abgabepflichtigen über einen langen Zeitraum unbeantwortet geblieben ist, nicht zu einer Bindung der Behörde an die im Anfrageschreiben zum Ausdruck gebrachte Rechtsauffassung führt. Für den gegenständlichen Fall bedeutet das, dass der Ansicht der Beschwerdeführerin, dass das Finanzamt durch sein Schweigen der Rechtsansicht der Beschwerdeführerin, dass die Gesellschafter-Geschäftsführerbezüge nicht in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe einzubeziehen seien, zugestimmt hat, daher nicht zu folgen ist. Eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben liegt aus diesen Gründen und unter Berücksichtigung des Umstandes, dass eine Anfragebeantwortung gemäß § 90 EStG 1988 nicht erfolgt ist, nicht vor.

Nach den Ausführungen der Beschwerdeführerin wird eine weitere Unbilligkeit in der Zeit, die zwischen dem Beginn des Prüfungszeitraumes und der nunmehr geltend gemachten Haftung gemäß § 82 EStG verstrichen ist, erblickt. Es wird noch einmal darauf hingewiesen, dass es sich bei den gegenständlich angefochtenen Bescheiden nicht um Haftungsbescheide gemäß § 82 EStG 1988 handelt, sondern um Abgabenbescheide gemäß § 201 BAO, mit denen eine erstmalige Festsetzung des Dienstgeberbeitrages

zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe erfolgt ist, weil sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erwiesen hat. Bei der Ermessensübung wird in diesem Zusammenhang primär der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu berücksichtigen sein. Von Geringfügigkeit kann bei den gegenständlichen Beträgen (für 6 Jahre insgesamt Euro 32.365,21) jedoch nicht mehr ausgegangen werden.

Dem Einwand der langen Verfahrensdauer ist zu entgegnen, dass der Festsetzung einer Abgabe in zeitlicher Hinsicht grundsätzlich die Bemessungsverjährung entgegensteht, die im gegenständlichen Fall durch das Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 21.12.2001 unterbrochen und von der Beschwerdeführerin nicht weiter eingewendet wurde. Der vom Finanzamt zu verantwortenden langen Dauer des Beschwerdeverfahrens (Einbringung der Beschwerde am 4.5.2005, Vorlage der Beschwerden zur Entscheidung an die damals zuständige Abgabenbehörde zweiter Instanz ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen am 15.6.2012) steht grundsätzlich keine gesetzliche Schranke entgegen, hätte allerdings durch die Beschwerdeführerin mit Urgegnen bzw. in letzter Konsequenz mit Säumnisbeschwerde bzw. Fristsetzungsantrag beim VwGH bekämpft werden können. Eine Unbilligkeit der Nachforderung des Dienstgeberbeitrages bezüglich der langen Verfahrensdauer kann somit nicht erblickt werden.

Zur Verpflichtung der Beschwerdeführerin, den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe von den Bezügen des Gesellschafter-Geschäftsführers zu berechnen und abzuführen, ist Folgendes auszuführen:

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 sonstiger 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.

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 Gesellschafter-Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft mit seinen Tätigkeiten für die Beschwerdeführerin 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 vom 21. Dezember 1999, 99/14/0255, vom 27. Jänner 2000, 98/15/0200, und vom 26. April 2000, 99/14/0339).

Der zu 100% an der Beschwerdeführerin beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer vertritt die Beschwerdeführerin laut Firmenbuch seit 2.3.1990 selbständig. Nach der oben dargestellten Rechtsprechung 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. Weiters wird im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung die unwidersprochene Feststellung getroffen, dass aufgrund der Tätigkeit des Geschäftsführers sich das Bild eines leitenden Angestellten (Eingliederung in die betriebliche Organisation, Benützung von Arbeitsräumen und Arbeitsmitteln der Gesellschaft, Personalanweisung und Personalüberwachung) ergeben würde.

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 der Gesellschaft in den Hintergrund und es kommt ihnen keine entscheidende Bedeutung zu.

Das weitere von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführte Vorbringen, der Gesellschafter-Geschäftsführer übe die Geschäftsführung eines Einzelunternehmens aus, diese umfangreichen Nebentätigkeiten würden dazu führen, dass nicht im Entferntesten von einem Verhältnis persönlicher bzw. wirtschaftlicher Abhängigkeit ausgegangen werden könne, vermag den Beschwerden ebenfalls nicht zum Erfolg zu verhelfen, da der VwGH wiederholt ausgesprochen hat, dass dies für die Einstufung der Tätigkeit des Geschäftsführers unter die Bestimmung des § 22 Abs. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht ausschlaggebend ist (vgl. z.B. VwGH vom 27. März 2003, 2001/15/0135, und die dort zitierte Judikatur, weiters VwGH vom 1.7.2003, 2003/13/0007). Dass auf Grund des seit 1.1.1996 bestehenden Einzelunternehmens unter Verweis auf die damals bestehende Rechtslage im Prüfungszeitraum keine Beitragspflicht für die an den Geschäftsführer ausbezahlten Honorare bestanden habe, kann vor allem unter Hinweis auf das in diesem Zusammenhang ergangene Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, G 109/00, nicht ersehen werden.

Im Ergebnis wird die Auffassung vertreten, dass die Beschäftigung des Geschäftsführers ungeachtet seiner gleichzeitigen Eigenschaft als wesentlich beteiligter Gesellschafter sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufgewiesen hat. Der Gesellschafter-Geschäftsführer erzielte aus der Geschäftsführertätigkeit für die Beschwerdeführerin demnach 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 den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe 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.

Das Erkenntnis 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 2.10.2014