

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter RI in der Beschwerdesache der AAA Ges.m.b.H., Adresse, vertreten durch Fiebich & PartnerInnen Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung GmbH, 8010 Graz, Geidorfgürtel 38, gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 2. Mai 2005 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2000 bis 2003 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde vom 22. Dezember 2005 wird als unbegründet abgewiesen.

Für das Jahr 2000 werden der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen mit 5.867,78 Euro, der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit 665,02 Euro festgesetzt.

Für das Jahr 2001 werden der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen mit 4.652,84 Euro, der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit 516,98 Euro festgesetzt.

Für das Jahr 2002 werden der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen mit 5.631,66 Euro, der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit 575,68 Euro festgesetzt.

Für das Jahr 2003 werden der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen mit 7.951,73 Euro, der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit 812,84 Euro festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Berechnung der Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches.

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

Entscheidungsgründe

Im Bericht über das Ergebnis einer Lohnsteuerprüfung vom 26. April 2005 wurde ausgeführt, es sei festgestellt worden, dass von den Bezügen der Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin (einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung) für die Kalenderjahre 2000 bis 2003 kein Dienstgeberbeitrag errechnet und abgeführt worden sei. Dieser sei nachzufordern.

Den Prüfungsfeststellungen folgend fertigte das Finanzamt per 2. Mai 2005 für die Jahre 2000 bis 2003 je einen *"Haftungs- und Abgabenbescheid"* aus. In diesen Bescheiden blieben die unter den Überschriften *"Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe"* und *"Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag"* formularmäßig vorgesehenen Rubriken *"Bemessungsgrundlage"*, *"Dienstgeberbeitrag"* und *"Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag"* sowie *"Für den obigen Zeitraum bereits gebucht"* jeweils unausgefüllt. Unter *"Somit verbleiben zur Nachzahlung"* wurden lediglich die jeweiligen Nachforderungsbeträge an Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vermerkt. Als Begründung wurde auf den beiliegenden Bericht vom 26. April 2005 verwiesen. In diesem wurde ausgeführt, bei der Abfuhr des errechneten Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag seien Differenzen festgestellt worden. Weiters sei festgestellt worden, dass von den Bezügen der Geschäftsführerin kein Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag errechnet und abgeführt worden seien. Aufgrund der Tätigkeit der Geschäftsführerin ergäbe sich das Bild einer leitenden Angestellten (Eingliederung in die betriebliche Organisation, Benützung von Arbeitsräumen und -mitteln der Gesellschaft, Personalanweisung und -überwachung).

Mit Schreiben vom 6. Juli 2005 und vom 4. August 2005 ersuchte die Beschwerdeführerin, vertreten durch die damalige Fiebich & Partner Wirtschaftstreuhand KEG, um Erstreckung der Berufungsfrist.

Mit Schreiben vom 22. Dezember 2005 stellte die Beschwerdeführerin den Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO und erhob gleichzeitig Berufung gegen die Abgabenbescheide.

Betreffend Wiedereinsetzung in den vorigen Stand wurde ausgeführt, das nach dem internen Workflow für Fristerfassungen vorgesehene Vieraugenprinzip habe versagt. Es sei von der Kanzlei verabsäumt worden, die Berufungsfrist im Vormerksystem zu setzen und von der zuständigen Sachbearbeiterin sei es verabsäumt worden, die Fristeintragung zu kontrollieren.

Mit Bescheid des Finanzamtes vom 18. Juni 2012 wurde dem Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand stattgegeben.

In der Berufung wurde vorgebracht, die Bezüge der Gesellschafter-Geschäftsführerin seien von der Bemessungsgrundlage auszunehmen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und nach der Literatur werde zwischen der Weisungsgebundenheit infolge der Beteiligung und jener aufgrund des Auftragsverhältnisses unterschieden. Da die Geschäftsführerin zu 49% an der Beschwerdeführerin beteiligt sei, liege grundsätzlich eine auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückführende Weisungsgebundenheit vor. Die Geschäftsführerin sei aber aufgrund ihres Auftragsverhältnisses nicht weisungsgebunden, da im Geschäftsführervertrag die Weisungsungebundenheit ausdrücklich vereinbart worden sei.

Die offenbar der Prüfung zugrunde gelegte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes spreche immer wieder ausdrücklich von der auf die Beteiligung zurückzuführenden Weisungsungebundenheit, also von einer Beteiligung von mehr als 50%. Damit seien die wesentlich beteiligten Geschäftsführer, die aufgrund ihrer Beteiligung der Generalversammlung gegenüber nicht weisungsgebunden seien, nach der Judikatur zur Wortfolge "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988)" zu beurteilen und damit ihre Einkünfte in der Regel den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 zuzuordnen. Die Weisungsungebundenheit der aufgrund ihrer Beteiligung grundsätzlich weisungsgebundenen Geschäftsführerin resultiere aus dem Anstellungsvertrag in Form eines freien Dienstverhältnisses. Der in der Begründung zu den bekämpften Bescheiden festgestellte Sachverhalt der Eingliederung in die betriebliche Organisation sei daher für den vorliegenden Fall nicht relevant. Somit würden die Merkmale eines freien Dienstverhältnisses gegenüber jenen eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 überwiegen. Die genannte Wortfolge "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" in § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 finde keine Anwendung. Die Bezüge würden somit nicht den Einkünften gemäß § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 unterliegen und seien in weiterer Folge nicht DB-pflichtig. Abschließend wurden die Anträge gestellt, die angefochtenen Bescheide dahingehend zu ändern, im "*Fall der Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die zweite Instanz*" eine mündliche Verhandlung abzuhalten und durch den gesamten Berufungssenat zu entscheiden.

Mit Vorlagebericht vom 20. Juni 2012 wurde die nun als Beschwerde zu erledigende Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Mit Schreiben vom 17. März 2014 zog die Beschwerdeführerin ihre Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den Senat zurück.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

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

Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 (§ 41 Abs. 2 FLAG).

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. 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.

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet in § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1988 seine rechtliche Grundlage.

Gemäß § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst all 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.

Die Bestimmung des § 47 Abs. 2 EStG 1988, auf welche die Vorschrift des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 zur Umschreibung der Merkmale eines Dienstverhältnisses verweist, normiert in ihrem ersten Satz, dass ein Dienstverhältnis vorliegt, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Der zweite Satz des § 47 Abs. 2 EStG 1988 umschreibt die Tatbestandsvoraussetzung des ersten Satzes dahingehend, dass der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet, 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.

Die Geschäftsführerin ist zu 49% an der Beschwerdeführerin, einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, beteiligt. Die Geschäftsführerin vertritt die Gesellschaft seit ihrer Gründung im Jahr 1997 selbständig und nimmt seither die Aufgaben der Geschäftsführung wahr. Strittig war, ob die Bezüge der Geschäftsführerin unter § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 fallen und damit in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe samt Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

Das in § 47 Abs. 2 EStG 1988 normierte Tatbestandsmerkmal der Weisungsgebundenheit wird durch den Ausdruck "sonst" in § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 beseitigt. Der Ausdruck "alle" in derselben – auf die gesetzliche Definition des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 verweisenden – Vorschrift bezieht damit (primär) nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als laufend zu erkennenden Lohnzahlung, kann in einer dem Gesetzeswortlaut verpflichteten Auslegung Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 nur noch

in solchen Fällen zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen ist (VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018).

Bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 erzielt werden, kommt somit nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entscheidende Bedeutung dem Umstand zu, ob der Geschäftsführer bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Auch betreffend Geschäftsführer, deren Beteiligung 50% nicht erreicht und die auch nicht über eine Sperrminorität verfügen, kommt diesem Umstand entscheidende Bedeutung zu und auch betreffend dieser kommt weiteren Elementen eine Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 nur in solchen Fällen zu, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen ist (VwGH 26.7.2007, 2007/15/0095).

Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft wird bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird. Im gegenständlichen Fall nimmt die zu 49% beteiligte Geschäftsführerin über einen längeren Zeitraum hindurch, konkret seit der Gründung der Gesellschaft im Jahr 1997, die Aufgaben der Geschäftsführung der Gesellschaft wahr. Dadurch ist das Merkmal der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft zweifelsfrei gegeben (VwGH 4.2.2009, 2008/15/0260).

Mit der zuletzt genannten Rechtsprechung ist der Verwaltungsgerichtshof der auf die Literatur gestützten Ansicht der Beschwerdeführerin, wonach Einkünfte von Geschäftsführern, die an einer Gesellschaft zu mehr als 25% und weniger als 50% ohne Vereinbarung einer Sperrminorität beteiligt seien, und deren Weisungsungebundenheit erst aus dem Anstellungsvertrag resultiere, nicht unter § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 zu subsumieren seien, nicht gefolgt. Damit ist die in der Literatur diskutierte Frage, ob auch jene Gesellschafter-Geschäftsführer, die aufgrund ihres Anstellungsvertrages weisungsfrei gestellt sind, Einkünfte gemäß § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 erzielen können, zu bejahen (*Büsser in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer § 22 Rz. 59.2).

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und der Zuschlag sind Selbstbemessungsabgaben. Für sie gilt § 201 BAO. Für den vor dem 1. Jänner 2003 entstandenen Abgabensanspruch ist gemäß § 323 Abs. 11 BAO die Bestimmung des § 201 BAO in der Fassung vor dem Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBl. I Nr. 97/2002, anzuwenden. Danach ist ein Abgabenbescheid nur zu erlassen, wenn der Abgabepflichtige die Einreichung einer Erklärung, zu der er verpflichtet ist, unterlässt oder wenn sich die Erklärung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweist. Für den ab 1. Jänner 2003 entstandenen Abgabensanspruch gilt § 201 Abs. 1 BAO in der Fassung BGBl. I Nr. 97/2002. Diese Bestimmung lautet: Ordnen die

Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Da sich die Selbstberechnung der von der Beschwerdeführerin geschuldeten Dienstgeberbeiträge samt Zuschlag deshalb als unrichtig erwiesen haben, weil die Bezüge ihrer Geschäftsführerin diesen Abgaben nicht unterworfen worden sind und dies der belangten Behörde erst durch die Prüfung zur Kenntnis gelangt ist, lagen die Voraussetzungen zur Erlassung der angefochtenen Abgabenbescheide vor.

Festsetzungsbescheide nach § 201 BAO sind Abgabenbescheide. Sie haben daher im Spruch jene Bestandteile zu enthalten, die sich aus den §§ 93 Abs. 2 und 198 Abs. 2 BAO ergeben. Solche Bescheide haben die gesamte, im Bemessungszeitraum zu entrichtende Abgabe und nicht bloß die Nachforderung, um welche sich die Selbstberechnung als zu niedrig erweist, festzusetzen (VwGH 19.6.2013, 2010/16/0030). Das Finanzamt hat mit den angefochtenen Bescheiden die Beschwerdeführerin jeweils zur Nachzahlung eines bestimmten Betrages an Dienstgeberbeitrag und Zuschlag verpflichtet. Damit ist das Finanzamt seiner Pflicht zur einheitlichen Festsetzung der Abgaben für die Kalenderjahre 2000 bis 2003 nicht nachgekommen (VwGH 4.6.2009, 2006/13/0076).

Gemäß § 269 Abs. 1 BAO hat das Bundesfinanzgericht im Beschwerdeverfahren die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden erster Instanz auferlegt und eingeräumt sind. Demnach verlagert sich auch die Zuständigkeit zur Sachentscheidung auf das Bundesfinanzgericht (§ 279 BAO). Gegenstand der vor dem Bundesfinanzgericht angefochtenen Bescheide bildete der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe samt Zuschlag für die Jahre 2000 bis 2003. Das Bundesfinanzgericht war daher im Beschwerdeverfahren berechtigt, die gesamten Abgaben festzusetzen (VwGH 16.12.2009, 2009/15/0081).

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 Bundesfinanzgericht ist nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen. Im Gegenteil, die Entscheidung stützt sich auf ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Da im gegenständlichen Beschwerdeverfahren keine Rechtsfragen aufgeworfen worden sind, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist eine Revision nicht zulässig.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 25. April 2014