

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R über die Beschwerde der Bf., vertreten durch Rechtsanwalt, vom 23. Dezember 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 21. November 2011 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2007 bis 2010, zu Recht erkannt:

I. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgaben betragen:

Zeitraum	Bmgrl:	DB 4,5 %	DZ 2007: 0,42 % 2008: 0,42 % 2009: 0,41 % 2010: 0,40 %
1-12/2007	13.295,83	598,31	55,84
1-12/2008	29.752,73	1.338,87	124,96
1-12/2009	29.677,63	1.335,49	121,68
1-12/2010	9.919,22	446,36	39,68

II. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob die Beschwerdeführerin (Bf.) für die ausbezahlten Vergütungen des in den Streitjahren zu 100 % beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers DB und DZ zu entrichten habe, weil diese Vergütungen zu Einkünften im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 führen. Geschäftsführer (GF) war in den Streitjahren Herr A1, der lt. Firmenbuch (FN 96470k einen Anteil von 100 % am Stammkapital hielt.

Der GF und Alleingesellschafter führte seit 1997 als Einzelunternehmer Transporte durch. Die am 18. November 2006 gegründete GmbH wurde insbesondere deshalb gegründet, um das bislang in der Form eines reinen Einzelunternehmens geführte Transportunternehmen von der zivilrechtlich auf den Einzelunternehmer durchschlagenden Haftung zu befreien bzw. diese Haftung wesentlich abzumildern.

Bei der Bf. fand für den Prüfungszeitraum 1. Jänner 2006 bis 31. Dezember 2010 eine Außenprüfung gem. den §§ 147ff BAO statt, wobei für den Veranlagungszeitraum 2007 bis 2010 davon ausgegangen wurde, dass der zu 100 % beteiligte Geschäftsführer, Herr A1, Dienstnehmer im Sinne des § 41 FLAG (Familienlastenausgleichsgesetz) und des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 sei. Von den Bemessungsgrundlagen der unten angeführten GF-Vergütungen, bestehend aus GF-Bezüge, GF-Reisekostenersätze, GF-Kfz-Privatnutzungsanteil, GF-Fremdleistungen) seien in den Jahren 2007 bis 2010 weder DB noch DZ einbehalten und an das Finanzamt abgeführt worden, weshalb folgende Abgaben betreffend der GF-Vergütungen von der Bf. mittels der im Spruch genannten Bescheide nachgefordert werden mussten (vgl. Bp-Bericht vom 21. November 2011):

Zeitraum	= DB	= DZ
1-12/2007	27.544,32 (= 612.095,83 x 0,045)	2.570,88 (= 612.095,83 x 0,0042)
1-12/2008	35.471,40 (= 788.252,73 x 0,045)	3.310,68 (= 788.252,73 x 0,0042)
1-12/2009	31.103,16 (= 691.177,63 x 0,045)	2.833,80 (= 691.177,63 x 0,0041)
1-12/2010	30.560,40 (= 679.119,22 x 0,045)	2.716,48 (= 679.119,22 x 0,0040)

In der Beschwerde (Berufung vom 23. Dezember 2011 verwies die Bf. betreffend Zurechnung von „Fremdleistungen“ darauf, dass das Einzelunternehmen im Gegensatz zur GmbH über das nötige Personal, die nötige Infrastruktur und die nötigen Betriebsmittel verfüge und mit der Ausführung der Aufträge der Kunden der GmbH beauftragt werde.

Der Unabhängige Finanzsenat wies die Beschwerde mit Berufungsentscheidung vom 17. April 2013 als unbegründet ab und stützte sich in seiner Begründung im Wesentlichen auf die unstrittige Eingliederung des Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus der beschwerdeführenden GmbH.

Nach Einbringung einer VwGH-Beschwerde hob der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 1.6.2016, 2013/13/0061, die Berufungsentscheidung des UFS wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhalts auf und begründete dies im Wesentlichen damit, dass „soweit die Leistungen von der Belegschaft des Einzelunternehmens erbracht wurden, eine Einbeziehung der vom Gesellschafter in Rechnung gestellten Beträge in die Bemessungsgrundlage für den ihn betreffenden Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag nicht in Betracht komme“.

Nach Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 1. August 2016 teilte die Bf. mit, dass die Bf. in den Jahren 2007 bis 2009 einen Mitarbeiter gehabt habe, nämlich Herrn A1. Im Jahre 2010 habe die Bf. zwei Mitarbeiter beschäftigt, nämlich Herrn A1 und eine weitere Person, welche von der Bf. als Fahrer beschäftigt worden sei.

Lohnkonten für Herrn A1 seien von der Bf. nicht geführt worden und Verringerungsbeträge gem. § 41 Abs. 4 letzter Absatz FLAG 1967 seien nicht zu berücksichtigen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Im fortgesetzten Verwaltungsverfahren wurde somit folgender Sachverhalt als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Herr A1 war im Streitzeitraum 2007 bis 2010 zu 100 % am Stammkapital beteiligt und nahm die Aufgaben der Geschäftsführung bei der Bf. seit 18. November 2006 wahr (vgl. Firmenbuch FN 96470k).

Die strittigen „Fremdleistungen“ werden mangels Personal der Bf. als vom Einzelunternehmen des Herrn A1 erbracht angesehen.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

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

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung BGBl. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Absatz 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage).

Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988.

Die Bestimmung des § 41 FLAG definiert also die beitragspflichtigen Bezüge und soll gleichzeitig eine klare Abgrenzung von den beitragsfreien Bezügen gewährleisten. Auf Grund des Gesetzeswortlautes ist folglich bei den beitragspflichtigen Arbeitslöhnen von zwei Gruppen von Bezügen auszugehen:

Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 gewährt werden.

Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, die an Personen gewährt werden, die an Kapitalgesellschaften wesentlich beteiligt sind.

Gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 (zweiter Teilstrich) 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) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Zur Auslegung der in der Vorschrift des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG angeführten Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 wird auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 23.4.2001, 2001/14/0054, und 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, vom 18.7.2001, 2001/13/0072, vom 18.7.2001, 2001/13/0063, vom 19.2.2004, 2004/15/007, vom 22.3.2004, 2001/14/0063, 31.03.2004, 2004/13/0021 und vom 10.11.2004, 2003/13/0018 verwiesen.

Wie den Gründen der genannten Erkenntnisse entnommen werden kann, werden Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GmbH dann erzielt, wenn - bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse - feststeht,

- dass der Gesellschafter-Geschäftsführer zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes seiner Gesellschaft eingegliedert ist,

- dass ihn weder das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben - also kein Unternehmerwagnis - trifft und
- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, G 109/00, wird unter Anführung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Anzeichen für ein Dienstverhältnis seien, im Fall 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 Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem Folgende (vgl. hierzu auch Arnold, ÖStZ 2000, 639f): fixe Arbeitszeit (vgl. VwGH 22.9.2000, 2000/15/0075, 30.11.1999, 99/14/0270 und 27.7.1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (vgl. VwGH 30.11.1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (vgl. VwGH 24.2.1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (vgl. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339, und 27.1.2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten (vgl. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339).

Im Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018, hat der Verwaltungsgerichtshof seine bisherige Judikatur zur Normauslegung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in ausführlicher, analysierender Betrachtung zusammengefasst und die in den darin zitierten Erkenntnissen angestellten Überlegungen unter "Punkt 5" nunmehr wie folgt abgeändert:

"Eine Überprüfung der Rechtsanschauungen, die der Verwaltungsgerichtshof zu den Voraussetzungen einer Erzielung von Einkünften nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in der referierten Judikatur geäußert hat, gibt - auch im Lichte der daraus gewonnenen Erfahrungen - dazu Anlass, die bisher vertretene Rechtsauffassung dahin zu revidieren, dass in Abkehr von der Annahme einer Gleichwertigkeit der zu Punkt 3.3. genannten Merkmale 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."

Des Weiteren hat der VwGH in "Punkt 6" des genannten Erkenntnisses seine geänderte Rechtsanschauung wie folgt zum Ausdruck gebracht:

"Liegt bei der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft eine auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführende Weisungsungebundenheit vor, wie sie der Ausdruck "sonst" in der in Rede stehenden Vorschrift unterstellt, dann sind im Falle der klar erkennbaren Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft 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 Teilstrich 2 EStG 1988 ebenso irrelevant wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaft und tätigem Gesellschafter. Die gesetzlich begründeten Unterschiede zwischen der Rechtsstellung eines Gesellschafter-Geschäftsführers (oder in anderer Weise für die Gesellschaft Tätigen) zu der eines Arbeitnehmers haben ihren Grund in den Anknüpfungen der arbeits-, sozial- und haftungsrechtlichen Schutzgesetze an das Vorliegen eines Rechtsverhältnisses im Sinne des Arbeitsrechtes, das zufolge der Eigenart der hier untersuchten Leistungsbeziehung häufig nicht vorliegt."

Diesen Rechtsstandpunkt hat der Verwaltungsgerichtshof in zahlreichen auf dieses Erkenntnis folgenden Erkenntnissen wiederholt (vgl. stellvertretend für viele die Erkenntnisse vom 17.4.2008, Zl. 2008/15/0084, sowie vom 23.9.2010, Zl. 2010/15/0121).

Wie den Ausführungen der Bf. zu entnehmen ist, wird diese Eingliederung des Herrn A1 nicht bestritten.

Bei den einzubeziehenden Gehältern und sonstigen Vergütungen müsse es sich lt. VwGH aber um solche Gehälter oder sonstigen Vergütungen handeln, die „für“ die „Beschäftigung“ des Gesellschafters gewährt werden.

Es sind somit alle Zuwendungen auszuscheiden, die ihre Wurzel nicht in der Tätigkeit des Gesellschafters, sondern in seiner Gesellschafterstellung haben.

Da aber im gegenständlichen Fall die strittigen „Fremdleistungen“ glaubhaft von der Belegschaft des Einzelunternehmens erbracht wurden, kommt eine Einbeziehung der vom Gesellschafter in Rechnung gestellten Beträge in die Bemessungsgrundlage für den ihn betreffenden Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag nicht in Betracht.

Die Bemessungsgrundlage für DB/DZ ergibt sich demnach aus den GF-Bezügen, den GF-Reisekostenersätzen und der Kfz-Privatnutzung wie folgt:

Zeitraum	GF-Bezüge	GF-Reisekosten- ersätze	KFZ-Privat- nutzung	Summe:
-----------------	------------------	------------------------------------	--------------------------------	---------------

1-12/2007	7.500	5.795,83		13.295,83
1-12/2008	22.500	7.252,73		29.752,73
1-12/2009	22.500	7.177,63		29.677,63
1-12/2010		8.319,22	1.600	9.919,22

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Zulässigkeit der Revision:

Gem. Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a Abs. 1 VwGG wird eine ordentliche Revision beim Verwaltungsgerichtshof nicht zugelassen, da die Revision von der Lösung einer Rechtsfrage im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, nicht abhängt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur DB/DZ-Pflicht eines Gesellschafter-GF ab, noch fehlt es an einer diesbezüglichen Rechtsprechung. Weiters ist die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen. Ebenfalls liegen keine sonstigen Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfrage vor (vgl. u.a. VwGH vom 22.12.2004, 2001/15/0116).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 19. September 2016