

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf vertreten durch Treuhand gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 03.04.2008, betreffend die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichfonds für Familienbeihilfe und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2003, 2004, 2005 und 2006 samt Säumniszuschlägen für den Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2004 und 2005 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden vom 24.4.2008 werden als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin ist nach dem Firmenbuch im Geschäftszweig Baumeister und Bauträger tätig. Der laut Firmenbuch die Beschwerdeführerin seit 1993 selbstständig vertretende und im strittigen Zeitraum zu 100% am Stammkapital beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer führt daneben ein Einzelunternehmen als planender Baumeister und Sachverständiger. Im Zuge einer gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben stellte der Prüfer unter anderem fest, dass von den Bezügen des mehrheitsbeteiligten Geschäftsführers für den Prüfungszeitraum kein Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und kein Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag errechnet und abgeführt worden sei, obwohl sich aufgrund der Tätigkeit des Geschäftsführers das Bild eines leitenden Angestellten (Eingliederung in die betriebliche Organisation, Benützung von Arbeitsräumen und –mittel der Gesellschaft, Personalanweisung und –überwachung) ergeben würde.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ die angefochtenen Bescheide.

In den dagegen erhobenen Beschwerden wird als Begründung auf die Stellungnahme zur Lohnabgabenpflicht der Honorarnoten des Gesellschafter-Geschäftsführers

vom 22.10.2007 verwiesen. Darin wird ausgeführt, dass im Text der Honorarnoten als Art der Leistung auch Geschäftsführertätigkeit angeführt sei. Diese Textierung sei unrichtig. Die in Rechnung gestellten Honorare seien nicht Entgelt für die Geschäftsführung, sondern Entgelt für Leistungen, die an Kunden der Beschwerdeführerin erbracht worden seien und Teil der an die Kunden in Rechnung gestellten Honorare. Die Leistungen des Gesellschafter-Geschäftsführers könne man unter der Gesamtbezeichnung Projektmanagement einordnen. Zu diesen Leistungen würde im Einzelnen gehören: Grundlagenentwicklung für Brauchbarmachung von Objekten, Konzepte für Finanzierungsmöglichkeiten, Förderungsmöglichkeiten, Bauherrenversicherungen, Halbjahresberichte an Kommanditisten, Bankenfinanzierung für freie Darlehen und Riskmanagement, Kostenverfolgung der Projekte, die Wartung von Fremdwährungsdarlehen und Fonds, Generalunternehmung – Auftragsakquisition (Konzeption für Asia Therme Linsberg, Projektumfang Euro 23 Millionen), Endabrechnungsbesprechungen mit Förderstellen des Landes Steiermark, Präsentation von neuen Projekten bei Anlegerversammlungen, Auswertung von Mietenspiegeln, Liegenschaftskaufpreisen, Ertragswert- und Sachwertberechnungen für Anlegerprojekte der Beschwerdeführerin.

Die Tätigkeiten des Gesellschafter-Geschäftsführers würden an folgenden Orten ausgeführt werden: Büro der Einzelunternehmung des Gesellschafter-Geschäftsführers in B (Projektkonzeption, Konzepte für Auswertung von Mietenspiegeln und Liegenschaftskaufpreisen, Ertrags- und Sachwertberechnungen, Besprechungen mit Beteiligten), auf Baustellen (Qualitätskontrollen, Vergabeverhandlungen) und an anderen Orten (Büro der Beschwerdeführerin in C und in B, Termine mit Bauherren, Kommanditisten, Kostencontrolling, Banken, Versicherungen, Förderstellen, diverse Präsentationsräume, Besichtigung von Grundstücken und Objekten). Der Gesellschafter-Geschäftsführer betreibe in B auf Grund einer Gewerbeberechtigung ein Einzelunternehmen als planender Baumeister und Sachverständiger. Die Honorare an die Beschwerdeführerin seien nur ein Teil der Einnahmen. Da die Tätigkeiten für die Umsätze der Beschwerdeführerin im Rahmen dieses Einzelunternehmens ausgeübt werden würden, würden die zur Verrechnung gelangenden Stundensätze auch die Kosten für die zur Ausübung erforderliche Infrastruktur des Büros der Einzelunternehmung in B abdecken. Abgesehen von allen übrigen Argumenten wäre es widersinnig, wenn allgemeine Unternehmensunkosten (einschließlich Personalaufwand) durch die Verrechnung an die Beschwerdeführerin mit Lohnnebenkosten belastet werden würden. In den Jahren 2003 bis 2006 sei von der Beschwerdeführerin ein Projektvolumen von Euro 142.250.000 abgewickelt worden.

Das Finanzamt legte die Beschwerden nach der Aktenlage ohne Erlassung von Beschwerdevorentscheidungen zur Entscheidung vor.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

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, BGBI. 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 BGBI. 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 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.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag findet sich in § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes (WGK).

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.

Nach der Rechtsauffassung des VwGH in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, in Zusammenhang mit § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 kommt entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist.

Bezüglich der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft des Gesellschafter-Geschäftsführers 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. VwGH 21.12.1999, 99/14/0255, vom 27.1.2000, 98/15/0200, und vom 26.4.2000, 99/14/0339).

Der gegenständliche Gesellschafter-Geschäftsführer vertritt die Beschwerdeführerin laut Firmenbuch seit 1993 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. Die in der Stellungnahme vom 22.10.2007 unter Punkt 3) aufgezählten Tätigkeiten, wie Projektkonzeption, Konzepte für Auswertung von Mietenspiegeln und Liegenschaftskaupreisen, Ertrags- und Sachwertberechnungen, Besprechungen mit Beteiligten, Qualitätskontrollen, Vergabeverhandlungen, Termine mit Bauherren, Kommanditisten, Kostencontrolling, Banken, Versicherungen, Förderstellen, diverse Präsentationsräume, Besichtigung von Grundstücken und Objekten, bedingen im Zusammenhang mit der langjährigen Tätigkeit als Geschäftsführer eine unwiderlegbare Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Beschwerdeführerin und damit eine Tätigkeit iSd § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988.

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.

Die Beschwerdeführerin bringt vor, dass die in Rechnung gestellten Honorare nicht Entgelt für die Geschäftsführung, sondern Entgelt für Leistungen, die an Kunden der Beschwerdeführerin erbracht worden seien und Teil der an die Kunden in Rechnung gestellten Honorare seien. Die Honorare an die Beschwerdeführerin seien nur ein Teil der Einnahmen des Einzelunternehmens. Da die Tätigkeiten für die Umsätze der Beschwerdeführerin im Rahmen dieses Einzelunternehmens ausgeübt werden würden, würden die zur Verrechnung gelangenden Stundensätze auch die Kosten für die zur Ausübung erforderliche Infrastruktur des Büros der Einzelunternehmung in B abdecken. Abgesehen von allen übrigen Argumenten wäre es widersinnig, wenn allgemeine Unternehmensunkosten (einschließlich Personalaufwand) durch die Verrechnung an die Beschwerdeführerin mit Lohnnebenkosten belastet werden würden.

Die vom Gesellschafter-Geschäftsführer an die Beschwerdeführerin gelegten Rechnungen lauten beispielsweise folgendermaßen: Honorarnote über die Geschäftsführer- und Konsulententätigkeit für den Zeitraum Verrechnung laut Aufwand 160,00 Stunden a Euro 120,00, 1.315 km a Euro 0,36, Gesamtsumme, zuzüglich 20% Umsatzsteuer. Ab dem Jahr 2004 lauten die Honorarnoten wie folgt: „Vereinbarungsgemäß stelle ich für die Ausübung der Geschäftsführung folgendes Honorar als Aufwandsentschädigung für die Monate ... „. Ab dem Jahr 2006 werden die Honorarnoten für folgende Tätigkeiten gelegt: „Vereinbarungsgemäß stelle ich für die Ausübung der Geschäftsführung, Controlling und Überwachung der Organisationsstrukturen in betriebswirtschaftlicher Hinsicht folgendes Honorar als Aufwandsentschädigung für die Monate ... „.

Hiezu ist darauf hinzuweisen, dass eine Aufteilung der Bezüge an den Gesellschafter-Geschäftsführer in solche aus der Geschäftsführertätigkeit und in solche aus dem sogenannten operativen Bereich schon nach dem Wortlaut des § 22 Z 2 2. Teilstrich

EStG 1988 nicht möglich ist, da nach dieser Bestimmung unter die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art fallen, 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 gängigen Entscheidungspraxis des UFS (vgl. beispielsweise RV/0404-L/12), fallen unter "Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art" iSd § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 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. Irrelevant dabei ist die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung, weil die Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG 1967 iVm § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten nicht abstellt. Der Beurteilung der Einkünfte als solche nach § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 steht es daher nach der 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; 25.11.2009, 2007/15/0181, und vom 19.3.2008, 2008/15/0083).

Mit der Erzielung von Einkünften aus Vergütungen iSd § 22 Z 2 2. Teilstrich 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).

Damit kann aber auch das Vorbringen der Beschwerdeführerin, wonach es widersinnig wäre, wenn allgemeine Unternehmenskosten (einschließlich Personalaufwand) durch die Verrechnung an die Beschwerdeführerin mit Lohnnebenkosten belastet werden würden, den Beschwerden nicht zum Erfolg verhelfen, da es nach § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 keine Möglichkeit der Aufteilung in Geschäftsführerbezüge und Honorare für operative Tätigkeiten gibt, solange die den Honoraren an den Gesellschafter-Geschäftsführer zugrunde liegenden Tätigkeiten den Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklichen, unabhängig davon, in welchen Räumlichkeiten und an welchen Orten sie erfolgen. Dass die Tätigkeiten den Unternehmenszweck nicht verwirklichen würden, wurde weder vorgebracht, noch ist dies aus der Aufzählung der Tätigkeiten durch die Beschwerdeführerin zu ersehen.

Bezüglich der erhobenen Beschwerden gegen die Festsetzung der Säumniszuschläge ist auszuführen, dass, wenn eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird, gemäß § 217 Abs. 1 BAO nach Maßgabe der folgenden Absätze Säumniszuschläge zu entrichten sind. Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht rechtzeitig entrichteten Abgabenbetrages (Abs. 2 leg. cit.). Dass die vorgeschriebenen Abgaben nicht

(rechtzeitig) entrichtet und damit Säumniszuschläge verwirkt worden sind, ist unstrittig. Die Festsetzung von Säumniszuschlägen ist daher zu Recht erfolgt.

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 wesentlich am Stammkapital beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer erzielte aus der Tätigkeit für die Beschwerdeführerin demnach Einkünfte nach § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988, weshalb er iSd Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG in der ab dem Jahr 1994 anzuwendenden Fassung als Dienstnehmer anzusehen ist. Dies löste die Pflicht aus, von den gesamten an den Geschäftsführer vergüteten Bezügen den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag abzuführen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Nachdem die Beschwerde, wie aus den zitierten Erkenntnissen des VwGH ersichtlich, keine für die Entscheidung 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, ist eine ordentliche Revision an den VwGH unzulässig.

Graz, am 21.5.2014