

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri. in der Beschwerdesache Bf., 1010 Wien, vertreten durch Stb., 1090 Wien, über die Beschwerde vom 22.10.2012 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Wien 1/23 vom 22.08.2012 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2008 bis 2010 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

Bei der Beschwerdeführerin (id Folge Bf.) handelt es sich um eine RechtsanwaltsGmbH.

Aufgrund einer bei der Bf. durchgeführten Außenprüfung (AP) hinsichtlich Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2008 bis 2010 kam es zu folgenden Feststellungen.

Für im Prüfungszeitraum 2008 bis 2010 bezahlte Aufwendungen für diverse Aushilfskräfte seien gem. § 69 EStG 1988 sowohl Lohnsteuer als auch DB, DZ und Kommunalsteuer zu entrichten.

Die Bemessungsgrundlagen seien zu diesem Punkt mit Euro 8.500 für 2008, Euro 11.388 für 2009 sowie Euro 12.280 für 2010 festgestellt worden.

Die Bf. wurde in den geprüften Jahren durch drei Gesellschafter-Geschäftsführer vertreten. Es handelte sich dabei um Dr. Eric H., Dr. Alexander S. und Mag. Claudia X.. Die Beteiligungen der drei Gesellschafter betrugen für Dr. H. 89,7436%, für Dr. S. 7,6923% und für Dr. X. 2,5641%.

Wie der Niederschrift über die Schlussbesprechung sowie dem Bericht über die AP vom 22.8.2012 zu entnehmen war, ging die AP davon aus, dass bezüglich der drei angeführten Gesellschafter-Geschäftsführer jeweils Dienstverhältnisse vorgelegen seien und somit für die erhaltenen Bezüge entsprechend DB und DZ zu entrichten seien.

Die AP verwies in ihrem Bericht auf die entsprechenden gesetzlichen Bestimmungen, insbesondere § 41 FLAG 1967 sowie §§ 47 Abs. 2; 22 Z 2 und 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 (siehe Details dazu im Bericht vom 22.8.2012).

Die AP kam in der Folge zum Schluss, dass bei den drei Gesellschafter-Geschäftsführern aufgrund ihrer langjährigen Tätigkeit bei der Bf. die Eingliederung in den Organismus des Betriebes gegeben sei. Schriftliche Verträge zwischen der Bf. und den Gesellschaftern-Geschäftsführern seien nicht vorgelegen, sodass auch von einer Weisungsunterworfenheit gegenüber der Generalversammlung auszugehen gewesen sei. Es sei eine regelmäßige Entlohnung vorgelegen. Es seien Reisespesen ersetzt worden und auch jeweils ein PKW zur Verfügung gestanden.

Die AP ging daher von einer sonstigen selbständigen Tätigkeit bzw. nichtselbständigen Tätigkeit der Gesellschafter-Geschäftsführer aus und setzte für die Geschäftsführervergütungen die entsprechenden DB- und DZ-Beträge fest.

Die aufgrund der festgestellten Bezüge der Gesellschafter-Geschäftsführer ermittelten Bemessungsgrundlagen sowie die Abgabebeträge waren der Niederschrift zur Schlussbesprechung sowie dem Bericht der AP zu entnehmen.

Die Bemessungsgrundlagen betrugen für:

Text	2008	2009	2010
Dr. H.	96.022,80	118.776,10	62.768,07
Dr. S.	21.237,50	35.180,07	57.457,09
Dr. X.	53.935,83	50.295,66	77.513,12

Das zuständige Finanzamt erließ aufgrund der angeführten Feststellungen betreffend Aufwendungen für Aushilfskräfte sowie Bezüge der Gesellschafter-Geschäftsführer die jeweiligen Haftungsbescheide über die Festsetzung des DB und des DZ für die Jahre 2008 bis 2010 mit Datum 22.8.2012. Aufgrund der Feststellungen der AP kam es zu entsprechenden Abgabennachforderungen.

Nach zugesprochener Fristverlängerung wurde mit Schreiben vom 22.10.2012 rechtzeitig gegen die angeführten Bescheide Berufung (nunmehr Beschwerde) erhoben. Die Festsetzungen des DB und DZ im Zusammenhang mit den Aufwendungen für Aushilfskräfte blieben unbestritten.

Es wurde der Antrag gestellt, den Dienstgeberbeitrag auf die Geschäftsführerbezüge mit Null festzusetzen und die Säumniszuschläge entsprechend zu stornieren.

In der Begründung des Rechtsmittels wurde ausgeführt, dass die Entlohnung der Geschäftsführer starken Schwankungen unterlegen gewesen sei und sich daraus ergebe, dass die Bezüge ausschließlich erfolgsabhängig gewesen seien. Die Geschäftsführer seien bei Ausführung ihrer Tätigkeit an keinen Dienstort gebunden gewesen und hätten auch in ihren Privatbüros gearbeitet. Es seien ihnen natürlich Betriebsmittel wie Computer, Telefon und Fachliteratur sowie ein Internetzugang zur Verfügung gestanden.

Die Geschäftsführer hätten keinen Anspruch auf Abfertigung oder Urlaubsschädigung gehabt. Es habe keine vorgegeben Arbeitszeiten gegeben und die Entlohnung habe keine zeitabhängige Vergütungskomponente enthalten.

Die Bf. habe von jedem Geschäftsführer einzeln vertreten werden können und habe sich jeder Geschäftsführer durch den anderen vertreten lassen können. Unter Verweis auf das Berufsbild und das Berufsrecht der Anwälte sei von keiner Weisungsgebundenheit auszugehen gewesen.

In ihrer Stellungnahme zum Rechtsmittel gab die AP an, dass die Gesellschafter-Geschäftsführer regelmäßige Bezüge erhalten hätten und eine erfolgsabhängige Entlohnung nicht nachgewiesen worden sei. Dienstort sei laut Anwaltsverzeichnis und Telefonbuch die Kanzlei im ersten Bezirk gewesen.

Über die Beschwerde wurde erwogen

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob für die Bezüge der drei Gesellschafter-Geschäftsführer eine Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen und von Zuschlägen zu den Dienstgeberbeiträgen für den Prüfungszeitraum zu erfolgen hatte. Bisher war eine Einbeziehung der Bezüge in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) unterblieben.

Wie sich aus den vorgelegten Unterlagen feststellen ließ, waren zwei unterschiedliche Sachverhalte zu beurteilen.

Die Beteiligung eines der drei Gesellschafter-Geschäftsführer betrug über 25%, nämlich 89,7%, sodass eine wesentliche Beteiligung an der Bf. gegeben war. Die beiden weiteren Gesellschafter-Geschäftsführer waren mit jeweils weit unter 25% an der Gesellschaft beteiligt, sodass keine wesentlichen Beteiligungen gegeben waren.

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

Entsprechend der Bestimmung des **§ 41 Abs. 2 FLAG** (id ab 1994 für den Prüfungszeitraum jeweils geltenden Fassung) 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.

Nach **§ 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. Ein Dienstverhältnis ist weiters anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich iSd § 22 Z 2 EStG 1988 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b leg. cit. vorliegen.

Nach **§ 22 Z 2 TS 2 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 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 (§ 22 Z 2 EStG 1988).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist für die Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 TS 2 EStG 1988 erzielt werden, von entscheidender Bedeutung, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Diese Eingliederung wird durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung. Unerheblich ist, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen des Unternehmerwagnisses oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes nicht klar zu erkennen wäre. Dem Merkmal der Weisungsgebundenheit kommt für die Beurteilung der Einkünfte nach § 22 Z 2 TS 2 EStG 1988 für wesentlich Beteiligte keine Bedeutung zu.

Hinsichtlich der **nicht wesentlich Beteiligten** ist für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses zu beachten, ob die Voraussetzungen der **§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988** vorliegen.

Nach dieser gesetzlichen Bestimmung zählen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich iSd § 22 Z 2 beteiligt sind, auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen aufgrund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehlt.

- Im Folgenden war zum an der Bf. wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer festzustellen:

Wie dem vorliegenden Firmenbuchauszug zu entnehmen war und wie auch durch die AP in ihrem Bericht festgehalten wurde, vertrat Dr. H. die Bf. als Geschäftsführer seit dem

Jahr 2004. Seine Beteiligung betrug im geprüften Zeitraum (2008 bis 2010) 89,7436 %. Damit war eine wesentliche Beteiligung an der Bf. gegeben. Im Verfahren wurde nicht bestritten, dass die Geschäftsführungsagenden durch den Geschäftsführer seit Jahren wahrgenommen wurden. Den Argumenten der Bf., dass der Geschäftsführer auch im operativen Bereich tätig war, dass weder eine örtliche noch zeitliche Bindung an den Dienstort gegeben war, kamen keine Bedeutung zu.

Unter Beachtung der ständigen Rechtsprechung des VwGH und des darin vertretenen funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes war durch die unbestritten kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für den Geschäftsführer der Bf. das Merkmal der Eingliederung ohne Zweifel gegeben (vgl. Erkenntnisse VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018; 19.3.2008, 2008/15/0083; 23.9.2010, 2010/15/0121 sowie Beschluss 2014/13/007).

Da somit dieses bei Vorliegen einer wesentlichen Beteiligung primär zu prüfende Kriterium der Eingliederung im Fall des Gesellschafter-Geschäftsführers Dr. H. gegeben war, kam es auf weitere Kriterien (Unternehmerrisiko etc.) nicht an.

Die Einkünfte des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers Dr. H. waren somit als solche nach § 22 Z 2 TS 2 EStG 1988 zu beurteilen.

Gemäß der Bestimmung in § 41 Abs. 2 FLAG war der Gesellschafter-Geschäftsführer daher als Dienstnehmer der Bf. anzusehen. Die in den Prüfungsjahren 2008 bis 2010 erhaltenen Bezüge waren somit in die Bemessungsgrundlagen für die Festsetzung des DB und DZ einzubeziehen. Die daraus resultierenden Nachforderungen waren der Bf. vorzuschreiben.

Die Beschwerde war daher in diesem Punkt abzuweisen.

- Zu den nicht wesentlich an der Bf. beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern Dr. S. und Mag. X. war festzustellen:

Wie dem vorliegenden Firmenbuchauszug zu entnehmen war und wie auch durch die AP in ihrem Bericht festgehalten wurde, vertraten die beiden genannten Gesellschafter-Geschäftsführer die Bf. seit dem Jahr 2004. Ihre Beteiligungen betrugen im geprüften Zeitraum (2008 bis 2010) 7,6923 % bzw. 2,5641 %. Damit waren keine wesentlichen Beteiligungen an der Bf. gegeben.

Wenn sich die AP bei ihrer Beurteilung der Bezüge der nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in ihrem Bericht auf die Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 stützte, so war ihr darin nicht zu folgen. Den vorliegenden Unterlagen und Feststellungen der AP war nicht zu entnehmen, dass die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer aufgrund einer gesellschaftsrechtlichen Sonderbestimmung weisungsfrei gewesen wären. In diesem Fall wäre von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auszugehen gewesen.

Da eine gesellschaftsrechtlich bedingte Weisungsfreiheit nicht vorlag, war zu prüfen, ob bei den beiden nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern die

allgemeinen Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 erfüllt waren.

Nach dieser gesetzlichen Bestimmung sind zwei Kriterien für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses maßgebend. Es sind dies die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. Da zwischen der Bf. und den Gesellschafter-Geschäftsführern kein schriftlicher Arbeitsvertrag vorlag, schloss die AP, dass es der Generalversammlung durchaus offen gestanden wäre, individuell-konkrete Anweisungen an die Geschäftsführer zu erteilen. Demzufolge sei nach Ansicht der AP Weisungsunterworfenheit gegeben gewesen. Dieser Beurteilung durch die AP war nicht zu folgen.

Maßgeblich für die Beurteilung der Weisungsgebundenheit von Gesellschafter-Geschäftsführern iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 ist nicht die sachliche, sondern die davon zu unterscheidende persönliche Weisungsgebundenheit.

Ein schriftlicher Arbeitsvertrag lag nicht vor. Wie jedoch dem vorliegenden Gesellschaftsvertrag vom 30.3.2007 zu entnehmen war, waren die Gesellschafter-Geschäftsführer im Rahmen der Ausübung eines Mandats an keine Weisungen oder Zustimmung durch die Gesellschafter (Generalversammlung) gebunden. Entsprechend der Zielsetzung der selbständigen Ausübung der Rechtsanwaltschaft im Rahmen der Gesellschaft waren sie generell von Weisungen der Gesellschaft freigestellt. Wie weiters dem Vorbringen der Bf. im Rechtsmittel zu entnehmen war, waren die Gesellschafter-Geschäftsführer weder an einen bestimmten Tätigkeitsort, noch an bestimmte Arbeitszeiten gebunden. Zudem wurde vorgebracht, dass sich jeder Geschäftsführer durch den anderen vertreten lassen kann und sei es dazu in einer Vielzahl von Einzelfällen auch zu einer tatsächlichen Vertretung gekommen.

Die AP hatte keine Nachweise dazu erbracht, dass persönliche Weisungen erteilt worden wären. Es war daher von keiner arbeitsbezogenen Weisungsbefugnis der Bf. auszugehen. Mangels Weisungsgebundenheit der nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter Dr. S. und Mag. X. lagen somit keine Dienstverhältnisse iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 vor. Es waren daher für die in den geprüften Jahren erhaltenen Bezüge keine Dienstgeberbeiträge festzusetzen.

Der Beschwerde war daher in diesem Punkt stattzugeben.

Zusammenfassend war festzustellen, dass hinsichtlich des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers aufgrund der gesetzlichen Bestimmung des § 22 Z 2 TS 2 EStG 1988 von einem Dienstverhältnis auszugehen war und dementsprechend Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) für die Jahre 2008 bis 2010 festzusetzen waren.

Hinsichtlich der nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer waren die Voraussetzungen für das Vorliegen von Dienstverhältnissen nicht gegeben. Eine Festsetzung von DB und DZ hatte daher nicht zu erfolgen.

Die Entscheidung über die Beschwerde war spruchgemäß zu treffen.

Zulässigkeit einer Revision

Die Revision ist gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig, weil die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen und aktuellen Rechtsprechung des VwGH ab, noch fehlt es an einer Rechtsprechung; weiters ist die vorliegende Rechtsprechung des VwGH auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen.

Wien, am 20. Jänner 2017