

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter

A

in der Beschwerdesache

B F GmbH, BFstraße, BFOrt,

vertreten durch

StB

gegen

FA

wegen

behaupteter Rechtswidrigkeit der Bescheide vom 18.03.2016, betreffend
Dienstgeberbeitrag 2011, 2012 und 2013 sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2011,
2012 und 2013

zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Bei der BW fand im Jahr 2016 eine gemeinsame Prüfung der lohnabhängigen Abgaben statt, nach der das FA mit Bescheiden vom 18.03.2016 der BF mit Abgabenbescheiden Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2011 bis 2013 vorschrieb.

In dem die Begründung bildenden Bericht vom 18.03.2016 führte die Prüferin aus, dass C laut Firmenbuch seit 2003 als unternehmensrechtlicher und laut Gewerberegister als gewerberechtlicher Geschäftsführer der BF bestellt gewesen sei. Nach Sicht der Prüferin liege aufgrund der auf unbestimmte Zeit geschlossenen Vereinbarung über die Geschäftsführung ein Dienstverhältnis vor, da Leistungsgegenstand ein Dauerschuldverhältnis sei, bei dem er laufend seine Arbeitskraft zur Verfügung stelle. Dafür spreche auch die vom Erfolg unabhängige, monatlich gleichbleibende Entlohnung.

Er bilde durch die Ausübung der Tätigkeit im Interesse des Unternehmens einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus. Die länger dauernde Tätigkeit spreche für die Eingliederung.

Nach § 20 Abs. 1 GmbHG bestehe eine Weisungsbindung des Geschäftsführers an die Vorgaben der Gesellschafterversammlung.

Das dafür pauschal vereinbarte Entgelt von monatlich € 1,300,00 sei daher mit Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nachzurechnen.

Gegen diese Bescheide erhob die BF binnen offener Frist Beschwerde, verwies auf die während der Prüfung abgegebenen schriftlichen und mündlichen Erklärungen und führte im Wesentlichen aus, dass die BF 2002 aus einem Unternehmen entstanden sei, das zu 100 % an ein deutsches Unternehmen veräußert worden sei und in der Folge dessen Produkte übernommen habe.

Seitdem sei C nicht nur in Deutschland sondern auch in Österreich Geschäftsführer. C übe lediglich eine Vertretungsgeschäftsführung aus. Die im Jahr 2004 ausgestellte Auftragsbestätigung resultiere daraus, dass dieser ab 2004 in keinem Dienstverhältnis gestanden habe und eine selbständige Tätigkeit als Bilanzbuchhalter aufgenommen habe.

Es habe sich bei der Geschäftsführungsfunktion des C nur um eine reine Organstellung ohne jegliches Außenverhältnis gehandelt. Er sei nur im Firmenbuch eingetragen gewesen und habe während der gesamten Zeit keinerlei Tätigkeit als Geschäftsführer ausgeführt. Dies sei allein vom deutschen Geschäftsführer mit ausgeübt worden, der regelmäßig XY besucht und alle offenen Punkte regele.

Als formaler Geschäftsführer sei C weiterhin im Firmenbuch belassen worden, um in Notfällen Unterschriften vor Ort leisten zu können. Der pauschalierte Verrechnungsbetrag in der Vereinbarung mit ihm sei somit ausschließlich auf dessen selbständige Erbringung von Leistungen in den Bereichen der Buchhaltung, Personalverrechnung und steuerliche Beratung bezogen gewesen.

Aufgrund der tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse sei ihm keinerlei Verpflichtung als Geschäftsführer obliegen, es sei somit auch keine Dienstnehmereigenschaft begründet

worden. Er sei bei seinen Tätigkeiten stets persönlich weisungsungebunden gewesen, stehe in keinem persönlichen Abhängigkeitsverhältnis, dürfe sich vertreten lassen und könne seinen Arbeitsablauf und die Freizeit selber regeln. Eine Einbindung in die Unternehmensorganisation liege nicht vor, er trage selbstverständlich Unternehmerrisiko. Seitens der BF gebe es keine Vorgaben, wann und wo er seine Arbeitsleistung zu erbringen habe. Als selbständiger Bilanzbuchhalter mit mehreren Klienten übe er für die BF nur die Buchhaltung und Lohnverrechnung samt steuerlicher Beratung überwiegend von seinem Homeoffice bzw. angemieteten Büroräumlichkeiten mit seinen eigenen Arbeitsmitteln aus.

Da die Prüfung im Unternehmen von der Prüferin im Februar 2015 wegen eigener EDV Problemen abgebrochen worden sei und sie danach nicht mehr erschienen sei, sei laufend um eine persönliche Schlussbesprechung ersucht worden. Dem sei die Prüferin nie nachgekommen. Es sei von ihr nur mehrmals eine Niederschrift über die Schlussbesprechung mit dem Ersuchen, diese zu unterfertigem zugesendet worden, was seitens der BF natürlich nicht gemacht worden sei, da diese Schlussbesprechung nicht stattgefunden habe. Es sei daher dem Recht des Steuerpflichtigen auf Parteiengehör nicht entsprochen worden.

Da C seine sämtlichen Einkünfte über die SVA der Versicherungspflicht unterworfen habe, handle es sich bei diesem Vorgang ganz klar um eine Umqualifizierung nach ASVG. Die BF habe daher gemäß § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Schlussbesprechung von Sozialversicherungsprüfungen das Recht auf Parteiengehör unter Hinzuziehung eines Vertreters der SVA beantragt, was von der Prüferin per Mail abgelehnt worden sei.

Nach Anforderung von weiteren Unterlagen, die im gegenständlichen Verfahren nicht mehr strittige Abgaben betreffen, wies das FA die Beschwerden gegen die Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag (DZ) wegen des vom FA angenommenen Dienstverhältnisses gem. § 47 Abs. 2 EStG ab, weil aufgrund der Auftragsbestätigung vom 23.11.2004 monatlich € 1.300,00 für Personalmanagement, Besprechungen in XY und als Geschäftsführungspauschale bezahlt worden seien und dies von C monatlich an die BF als „Management / GF“ in Rechnung gestellt worden sei.

Die Beschwerdeausführungen, wonach ihm keine Verpflichtungen als Geschäftsführer obliegen seien, könnten nicht nachvollzogen werden, da er als einziger gewerberechtlicher Geschäftsführer für die Einhaltung der gewerberechtlichen Vorschriften im Betrieb verantwortlich gewesen sei und er ein mit mindestens 20 Wochenstunden im Betrieb beschäftigter Arbeitnehmer sein müsse. Die von der BF an ihn bezahlten Vergütungen für Management/GF in Höhe von monatlich € 1.300,00 seien daher als Vergütung für die gewerberechtliche Geschäftsführung (Arbeitnehmer mit einem Beschäftigungsausmaß von mindestens 20 Wochenstunden) zu werten. Es liege ein Dienstverhältnis gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 vor, da er dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft geschuldet habe, unter

der Leitung des Arbeitgebers stehe oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet sei.

Den Beschwerdeausführungen wonach es sich bei seinen Tätigkeiten um eine reine Organstellung ohne jegliches Außenverhältnis handle, er nur im Firmenbuch eingetragen gewesen sei und während der gesamten Zeit keinerlei Tätigkeit als Geschäftsführer ausgeführt habe, sondern ausschließlich Leistungen als selbständiger Bilanzbuchhalter in den Bereichen der Buchhaltung, Personalverrechnung und steuerlichen Beratung erbracht habe die gesondert abgerechnet worden seien, könne nicht gefolgt werden. Daher seien die Geschäftsführerbezüge gemäß § 41 Abs. 3 FLAG in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag sowie gemäß § 122 Abs. 7 Wirtschaftskammergesetz in die Bemessungsgrundlage für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.

Zur Rüge, dass dem Parteiengehör gem. § 115 Abs. 2 BAO nicht entsprochen worden sei, sei anzumerken, dass sich das Parteiengehör nach ständiger Rechtsprechung nur auf sachverhaltsbezogene Umstände, nicht jedoch auf Rechtsansichten erstrecke. (VwGH 28.6.1995, 90/16/0085, 26. 4. 2001, 98/16/0265; 26.6. 2002, 2002/ 13/0003) Daher ergebe sich aus § 115 Abs. 2 BAO keine Verpflichtung, die Partei zu der Rechtsansicht und zu den rechtlichen Schlussfolgerungen zu hören, die die Behörde ihrem Bescheid zugrunde zu legen gedenke (VwGH 26.5.1999, 94/13/0058; 31.1.2001/99/13/0249). Zudem habe die Prüferin in einer telefonischen Besprechung den Geschäftsführer informiert, bevor per e-mail die Niederschrift an ihn übermittelt worden sei.

Da aufgrund der Prüfung keine offenen Sachverhaltsfragen sondern nur Rechtsfragen vorgelegen seien, sei durch die Nichtdurchführung einer persönlichen Schlussbesprechung das Recht auf Parteiengehör gem. § 115 Abs. 2 BAO nicht verletzt worden. Das Nichtabhalten einer Schlussbesprechung stelle keinen wesentlichen Verfahrensfehler dar.

Ein Vertreter der SVA sei bei der Prüfung nicht eingebunden worden, da sich die Verordnung des Bundesministers für Finanzen lediglich auf Sozialversicherungsprüfungen im Sinne des § 41a ASVG beschränke. Die Prüfung der Lohnabgaben, des Dienstgeberbeitrages sowie des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag sei dabei nicht umfasst.

Darauf beantragte die BF durch ihren ausgewiesenen Vertreter fristgerecht die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das BFG und führte dazu aus, dass gemäß § 149 Abs. 1 BAO nach Beendigung einer Betriebsprüfung mit dem Abgabepflichtigen über das Ergebnis eine Besprechung abzuhalten sei. Die Schlussbesprechung habe die Besprechung des Prüfungsergebnisses (einschließlich der rechtlichen Würdigung der Ermittlungsergebnisse) zu umfassen und diene auch der Wahrung des Grundsatzes des Parteiengehörs. (vgl. VwGH 13.10.1993, 91/13/0058).

Nach Beendigung der Prüfung sei weder der Vertreter der Abgabepflichtigen noch deren steuerlicher Vertreter zur Abhaltung einer Schlussbesprechung vorgeladen worden.

Ein Entfall der Schlussbesprechung wäre gemäß § 149 Abs. 2 BAO im Wesentlichen lediglich in jenen Fällen statthaft gewesen, in denen die Abgabenbehörde als Ergebnis der Prüfung weder Abänderungen bereits ergangener Bescheide noch Abweichungen gegenüber eingereichten Erklärungen beabsichtigt habe.

Das FA führe aus, dass sich die Verordnung des BMF über die Schlussbesprechung von Sozialversicherungsprüfungen grundsätzlich auf Sozialversicherungsprüfungen im Sinne des § 41a ASVG beschränke.

Dabei werde offensichtlich übersehen, dass es sich bei der gegenständlichen Prüfung um eine GPLA-Prüfung gehandelt habe, die auch die Prüfung der entrichteten Beiträge an den Sozialversicherungsträger beinhalte.

Auch in diesem Bereich sei das Parteiengehör nicht gewahrt bzw. der gesetzlichen Vorgabe zur Abhaltung einer Schlussbesprechung nicht entsprochen worden; vielmehr sei ohne Rücksprache mit der Abgabepflichtigen bzw. deren steuerlichen Vertreter abschließend der Prüfbericht im Namen der GKK-XY mit Beitragsnachforderungen iHv € 19.155,24 zuzüglich Zinsen iHv € 5.477,77 erstellt worden.

Im Rahmen der Beitragsprüfung sei seitens der Abgabepflichtigen ausdrücklich das Ersuchen gestellt worden, gemäß Verordnung 231/2014 des BM für Finanzen vom 17. September 2014 einen Vertreter der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft hinzuzuziehen. Dies gelte auch bei Sozialversicherungsprüfungen, die von Finanzämtern durchgeführt werden würden.

Nach § 2 der VO seien die Sozialversicherungsanstalten mindestens eine Woche vor dem geplanten Termin der Schlussbesprechung über den Stand der Ermittlungen über die in Betracht kommende Umstellung von Versicherungsverhältnissen nach dem GSVG in Pflichtversicherungsverhältnisse nach dem ASVG zu informieren.

Wie aus dem Prüfbericht der GKK (ausgestellt von der Abgabenprüferin) vom 23. März 2016 hervorgehe, habe die Abgabenprüfung auch im Namen der GKK über die zu entrichtenden Beiträge geurteilt, wodurch den Ausführungen der Beschwerdevorentscheidungen nicht gefolgt werden könne.

Auch dieser Verordnung sei somit - nicht zuletzt unter Missachtung der gesetzlichen Vorgabe zur verpflichtenden Abhaltung einer Schlussbesprechung - im Rahmen der gegenständlichen Abgabenprüfung nicht entsprochen worden.

Gemäß § 148 Abs. 1 BAO habe das von der Abgabenbehörde mit der Vornahme der Betriebsprüfung beauftragte Organ den Auftrag der Abgabenbehörde auf Vornahme der Prüfung (Prüfungsauftrag) vorzuweisen. Weder dem Vertreter der Abgabepflichtigen noch deren steuerlichen Vertreter sei ein derartiger Auftrag vorgelegt worden.

Im Zuge der Prüfung sei abweichend zum vorliegenden Werkvertragsverhältnis ein Dienstverhältnis gemäß § 47 Abs. 2 EStG mit C angenommen worden, da er als handelsrechtlicher und gewerberechtlicher Geschäftsführer der BF tätig sei und als solcher ein mindestens zur Hälfte der wöchentlichen Normalarbeitszeit im

Betrieb beschäftigter, nach den Bestimmungen des Sozialversicherungsrechtes voll versicherungspflichtiger Arbeitnehmer sein müsse.

Grundsätzlich sei festzuhalten, dass sich die BF zur Erlangung der Gewerbeberechtigung einer natürlichen Person bedienen müsse, welche aufgrund des Befähigungsnachweises die gewerberechtlichen Voraussetzungen zur Erteilung der Gewerbeberechtigung erbringe.

Das FA übersehe jedoch dabei, dass der gewerberechtliche Geschäftsführer entweder handelsrechtlicher (im Firmenbuch eingetragener) Geschäftsführer, oder Dienstnehmer mit einer Beschäftigung im Ausmaß von mindestens 20 Wochenstunden sein müsse.

Im gegenständlichen Fall sei C als handelsrechtlicher Geschäftsführer bestellt gewesen, wodurch eine Tätigkeit im Ausmaß von 20 Wochenstunden in keiner Weise gefordert gewesen sei. Die Tätigkeit als handelsrechtlicher Geschäftsführer sei eine rein organschaftliche Tätigkeit, wofür auch kein separates Entgelt anzusetzen sei.

Er sei darüber hinaus auch nicht alleine für die BF zeichnungsberechtigt gewesen, sondern lediglich mit dem zweiten handelsrechtlichen Geschäftsführer gemeinsam.

Die BF habe seit dem Jahr 2005 eigentlich keine aktive Marktpräsenz mehr. Sie diene lediglich dazu, Kunden eine Anlaufstelle in Österreich zu bieten.

Die erforderlichen, geringfügigen handelsrechtlichen Aktivitäten seien dabei alleine vom deutschen Geschäftsführer ausgeübt worden, was auch in einer diesbezüglichen Stellungnahme am 18.02.2016 im Zuge der Prüfung dargestellt worden sei. Dies sei jedoch in keiner Weise gewürdigt worden.

Aufgrund der geringfügigen unternehmerischen Aktivitäten der BF hätten auch gar keine wesentlichen Anforderungen an einen gewerberechtlichen Geschäftsführer gestellt werden können.

Aufgrund der tatsächlich wirtschaftlich vorliegenden und gelebten Verhältnisse habe C im Rahmen seines selbständigen Unternehmens die durch seine Gewerbeberechtigung gedeckten Tätigkeiten für die Bearbeitung des Rechnungswesens - insbesondere die Erstellung der Buchhaltung und Umsatzsteuervoranmeldungen bis hin zu den Vorbereitungsarbeiten zur Bilanzerstellung - eine monatliche Pauschale erhalten. Die sei durch die übliche Fakturierung im Rahmen seines selbständigen Buchhaltungsunternehmens an die Abgabepflichtige erfolgt.

Er habe im Rahmen seines eigenen Einzelunternehmens eigenverantwortlich die Buchhaltungsgagen mit vollem Unternehmerrisiko abgewickelt; habe dabei die Möglichkeit gehabt, sich eigener Dienstnehmer zur Erbringung der Leistungen zu bedienen. Er verfüge auch über eine eigene Haftpflichtversicherung, welche Haftungsfälle aus Fehlleistungen abzudecken hätte, sei an keine Arbeitszeit gebunden, verfügte im Rahmen seines Buchhaltungsbüros über eigene Geschäftsräumlichkeiten und eigene Arbeitsmittel.

Damit sei kein von der Abgabenbehörde behauptetes Dienstverhältnis vorgelegen, sondern ein Werkvertragsverhältnis. Er habe im Rahmen seines selbständigen Buchhaltungsunternehmens neben der BF auch zahlreiche weitere Klienten betreut und ebenfalls wie in diesem Gewerbe üblich über Honorarnoten - und nicht im Rahmen von Dienstverhältnissen - abgerechnet.

Dies habe nicht im Rahmen des Parteiengehörs bzw. der Schlussbesprechung erläutert werden können.

In dem am 05.02.2018 durchgeführten Erörterungstermin in den Räumen des BFG führte der Vertreter der BF aus, dass die E F deutlich vor 2004 von ihrem deutschen Konkurrenten B mit dem Ziel gekauft worden sei, das Produkt des österreichischen Unternehmens vom Markt zu nehmen. Dabei handelte es sich um ein EDV-Programm zur Planung von Küchen. Im österreichischen Unternehmen seien ursprünglich mehr als 40 Leute beschäftigt gewesen, die mit der Übernahme weitgehend gekündigt worden seien. Derzeit seien noch ca. 10 Personen beim österreichischen Unternehmen beschäftigt, die das deutsche Unternehmen bei der Erfassung der grafischen und kaufmännischen für die Küchenplanung unterstützten. Die Aufträge dafür erhielt das österreichische Unternehmen von der deutschen Mutter.

Dafür würden Kostenersatz plus Gewinnaufschlag verrechnet. Fremdkunden des österreichischen Unternehmens gebe es seit der Übernahme nicht mehr.

C sei Angestellter des Vorgängerunternehmens gewesen und habe sich dann auf Grund einiger Anfragen im G als Bilanzbuchhalter selbständig gemacht. Er habe dann mit dem GF der deutschen B versucht eine Vereinbarung zu erreichen um für das nach der damaligen Sicht lediglich auf ein bis zwei Jahre noch abzuwickelnde Unternehmen als Bilanzbuchhalter tätig zu werden. Dabei habe er ursprünglich einen Pauschalbetrag von ca. € 3.000,00 verlangt, letztendlich habe man sich auf den jetzt vertraglich vorliegenden Betrag geeinigt, wobei eine entsprechende Aufgliederung seiner Leistungen verlangt worden sei. Dies sei im Ergebnis dann die vorliegende Aufgliederung gewesen.

D sei immer der „Herr im Haus“ gewesen, C sei insbesondere am Anfang bei Kündigungen dabei gewesen, wobei es z.B. um die Ausrechnung von Abfertigungs-, Urlaubsbeträgen und dgl. mehr gegangen sei. Er sei gleichzeitig die Auskunftsperson gegenüber Deutschland für die österreichische Rechtslage im Bereich Personalverrechnung gewesen.

Ergänzend dazu führte der steuerliche Vertreter der BF aus, dass die Funktion als GF eine rein organschaftliche Funktion sei, die keine wesentliche aktive Tätigkeit mit sich gebracht habe.

Im Prüfungszeitraum habe es keinerlei Kündigungen, Besprechungen und ähnliche unter dem Punkt „Personalmanagement plus GF-Pauschale“ bezeichneten Tätigkeiten mehr gegeben.

Über Nachfrage durch den Amtsbeauftragten, dass aus den Unterlagen der GPLA-Prüfung ersichtlich sei, dass im Prüfungszeitraum eine Personalsuche durchgeführt worden sei und wer diese durchgeführt habe, führte C aus, dass dies nach seiner Erinnerung von den beiden deutschen Geschäftsführern gemacht worden sei. Der Zahlungsverkehr für diese und ähnliche Tätigkeiten z.B. auch Personalleasingunternehmen werde von ihm durchgeführt, dies sei in der Pauschale inkludiert.

Seine Tätigkeit als gewerberechtlicher GF und als handelsrechtlicher GF habe im Prüfungszeitraum keinen Zeitaufwand verursacht.

Über Nachfrage durch den Amtsbeauftragten, ob er zeichnungsberechtigt gewesen sei, führte C aus, dass er Posteinschreiben und Ähnliches habe unterschreiben können. Es habe keinen Warenverkehr gegeben, die PC's seien aus Deutschland gekommen.

Zur Frage der gemeinschaftlichen Zeichnungsbefugnis mit dem zweiten (deutschen) Geschäftsführer führte er aus, dass diesbezüglich eigentlich nichts außer der Unterzeichnung der Bilanz angefallen sei.

Im Jahr 2015 sei seine „GF-Tätigkeit“ beendet worden. Seit diesem Zeitpunkt sei seine Entlohnung gleich hoch, wie sich aus der nun vorgelegten neuen Vereinbarung vom 26.02.2015 ergebe.

Die gemeinschaftlich genutzte Telefonanlage gehöre der Fa. F. Sie werde an insgesamt 5 Firmen weiterverrechnet, eine davon sei auch seine Bilanzbuchhalterkanzlei. Er zahle auch jetzt noch einen Betrag von ca. € 120,00 p.m. für die Benutzung dieser Anlage.

Über Nachfrage durch den Amtsbeauftragten, wer die Mitarbeiter überprüft habe führte C aus, dass dies durch den deutschen Geschäftsführer erfolgt sei, die Führung der Urlaubskartei habe er als Personalverrechner gemacht.

In dem am 08.02.2018 durchgeföhrten Ortsaugenschein in den Räumen des C in der BFstraße legte C Zeitauswertungen für seine Tätigkeit für die BF aus den Jahren 2005, 2006 bzw. 2011 bis 2013 vor.

Darüber hinaus legte er eine e-mail des aktuellen GF betreffend die Urlaubsplanung für 2017 vor. Vor Hr. S sei Hr. X für die Urlaubsplanung in XY zuständig gewesen.

Zudem legte er Unterlagen über die Zuweisung liquider Mittel an den Standort XY, den Schriftverkehr über den Ankauf von Bürosesseln und Eingangsrechnungen des Jahres 2011 und ein Schreiben des deutschen Geschäftsführers vom 25. November 2015 zur Weihnachtsregelung 2015 vor.

Das BFG hat dazu erwogen:

Das BFG legt seiner Entscheidung den nachfolgenden Sachverhalt zugrunde der sich aus den Akten des Verwaltungsverfahrens, den Ergebnissen des durchgeföhrten Erörterungstermins und des Ortsaugenscheines ergibt:

Zur Frage der Vorlage eines Prüfungsauftrages:

Der Prüfungsauftrag über die gemeinsame Prüfung der Lohnabgaben durch eine Prüferin des FA Salzburg-Stadt nach § 86 EStG, § 41 ASVG und § 14 KommStG wurde C für die BF am Beginn der Prüfung am 09.02.2015 vorgelegt und von idesem unterfertigt.

Dies ergibt sich aus den Akten des GPLA Prüfungsverfahrens. auch der steuerliche Vertreter führte im Zuge des Ortaugenscheins aus, dass dies erfolgt sei und lediglich eine falsche Ablage des Prüfungsauftrages erfolgt sei, weswegen dieser zunächst nicht habe aufgefunden werden können.

Zur Frage der Wahrung des Parteiengehörs:

Bei der BF wurden mit 09.02.2015 eine Prüfung der Lohnabgaben nach § 86 EStG, eine Sozialversicherungsprüfung nach § 41 ASVG sowie ein Kommunalsteuerprüfung nach § 14 KommStG als gemeinsame Prüfung der lohnabhängigen Abgaben begonnen.

Alle Prüfungen wurden gleichzeitig im Jahr 2016 beendet. Die Prüferin informierte die BF während der laufenden Prüfung über den Stand des Verfahrens. Zum Schluss des Verfahrens übermittelte die Prüferin Herrn C nach telefonischer Besprechung der Punkte ein von ihr vorunterfertigtes Protokoll über die Schlussbesprechung. Eine Schlussbesprechung wurde von der Prüferin nicht durchgeführt. Eine Einbindung eines Vertreters der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft erfolgte nicht.

Zur Dienstnehmereigenschaft des C als Geschäftsführer:

Die BF firmierte bis zum 31.12.2002 unter der Bezeichnung E F GmbH.

Hauptgesellschafter war bis zum 20.05. 2003 die SS AG in Deutschland. Ihr folgte als neuer 100% Gesellschafter der BF die B Gesellschaft für Organisation und ABC GmbH. Dies ergibt sich aus dem Firmenbuch zur FNr. der BF. Einer der Geschäftsführer dieses deutschen Unternehmens war und ist D.

Mit dem Einstieg des neuen Gesellschafters im Mai 2003 wurde C unternehmensrechtlich zum kollektiv zeichnungsberechtigten und gewerberechtlich zum alleinigen Geschäftsführer der BF bestellt. Er war bis Ende des Jahres 2004 bei der SS GmbH in XY angestellt. Dies ergibt sich aus dem Firmenbuch zur FNr. der BF, dem Gewerbeinformationssystem und den Ausführungen des C.

Im November 2004 schloss C mit der BF eine Vereinbarung ab, die vertragsgemäß ein Bündel von Leistungen umfasste:

Ab 2005 war er als selbständiger Bilanzbuchhalter für die BF tätig und erbrachte als solcher für die BF Leistungen im Bereich Finanzbuchhaltung, Bilanzierung, Personalverrechnung sowie Kostenrechnung inklusive der Erstellung von Statistiken, die er aufgrund einer Vereinbarung vom 23.11.2004 pauschaliert mit € 1.166,00 pro Monat in Rechnung stellte. Dahinter stand ein angenommener Zeiteinsatz von 26 ½ Stunden pro Monat. Als selbständiger Bilanzbuchhalter betreut er neben der BF weitere Klienten von seinem Berufssitz in BFOrt, BFstraße sowie von seinem Wohnort in Z aus im Rahmen von selbständigen Aufträgen mit freier Zeiteinteilung und eigenen Betriebsmitteln

und besitzt dafür auch die notwendige Haftpflichtversicherung. Die Entlohnung dieser Tätigkeiten erfolgte für die Erbringung von Werkleistungen, bei deren Erfüllung lediglich eine sachliche Weisungsbindung bestand und die er nicht selbst, sondern auch durch einen (entsprechend qualifizierten) Vertreter hätte erbringen können.

Dies ergibt sich aus der in den Akten erliegenden Vereinbarung vom 23.11.2004 und den Ausführungen des C.

Neben diesen Leistungen stellte er der BF Leistungen für Personalmanagement (Besprechungen, Gespräche, Kündigungen, ...) für Besprechungen in XY (Organisation/Durchführung, ...) sowie für Geschäftsführung zur Verfügung, für die ein monatliches Pauschale in Höhe von € 1.300,00 vereinbart wurde. Die Leistungen für dieses Tätigkeitsfeld wurden in einer Anlage zusammengefasst als „allgemeine Betreuung“ dargestellt und umfassen neben der Geschäftsführung XY (gewerberechtlich und firmenbuchrechtlich) zB auch die Organisation der Verwaltung, Personalmanagement und AMS Verhandlungen für die BF, Mitarbeit bei der Auftragsabwicklung der BF, Kommunikation zum Vertrieb der BF. Weiters hatte er die Verbindung zur Zentrale der BF in Deutschland zu halten. Dafür wurde ein Zeiteinsatz von 30 Stunden pro Monat kalkuliert.

Dies ergibt sich aus der in den Akten aufliegenden Vereinbarung vom 23.11.2004.

Diese Geschäftsführertätigkeiten nahmen ab 2003 im Lauf der Jahre vom Zeiteinsatz her ab. Sie blieben aber dem Grunde nach bis in das Jahr 2015 bestehen. Dies ergibt sich aus dem Firmenbuch sowie dem Gewerbeinformationssystem sowie den beim Ortsaugenschein vorgelegten Zeitaufzeichnungen.

Die Geschäftsführertätigkeiten wurden von C bei Bedarf ausgeübt. Diese Tätigkeiten übte er - im Gegensatz zu seiner Tätigkeit als Bilanzbuchhalter für die BF – unter der Leitung und der Weisungsbefugnis der Gesellschafterversammlung der BF aus, war dazu in die Organisation der BF eingebunden und nutzte deren technische Infrastruktur und konnte sich dabei auch nicht vertreten lassen.

Dies ergibt sich zunächst aus den in der Vereinbarung vom 23.11.2004 beschriebenen Aufgaben als Geschäftsführer, für die C mehr als 50% seines mit der BF vereinbarten pauschalen monatlichen Entgeltes erhielt.

Die BF und auch C haben im Erörterungstermin ausgeführt, dass es für die deutschen Gesellschafter notwendig gewesen sei, die Leistungen genau zu bezeichnen, dass aber außer der Unterschriftsleistung für den Jahresabschluss keine Geschäftsführungstätigkeit angefallen sei. Es liege eine rein organschaftliche (nach innen gerichtete) Tätigkeit vor. Dies kann das BFG aufgrund der im Akt erliegenden sowie der beim Ortsaugenschein vorgelegten Unterlagen so nicht nachvollziehen.

Aus den im Prüfungsakt erliegenden Unterlagen ist ersichtlich, dass C über mehrere e-mail Adresse verfügte. Darunter war auch eine personalisierte e-mail Adresse der BF, die

er als Vertreter der BF - nicht nur im GPLA Prüfungsverfahren sondern auch in anderen Fällen gegenüber dem FA –nach außen erkennbar verwendete.

Aus den beim Ortsaugenschein vom 08.02.2018 vorgefundenen Unterlagen ist ersichtlich, dass er von einzelnen Geschäftspartnern der BF als Verantwortlicher der BF angesehen wurde und in der Korrespondenz ebenso persönlich angeschrieben wurde wie der deutsche Geschäftsführer. Dies widerlegt die Ausführungen der BF, wonach es sich um eine „Vertretungsgeschäftsführung“ und um eine rein organschaftliche Tätigkeit gehandelt habe, die keine Tätigkeit nach außen erfordert habe.

Dass eine derartige, nach außen gerichtete Tätigkeit des C für die BF als deren Geschäftsführer notwendig gewesen ist, ergibt sich auch aus logischen Überlegungen zum Ablauf unternehmerischen Handelns. Selbst wenn die BF mit der deutschen Mutter lediglich einen Kunden betreut, so ergibt sich doch aus der Tätigkeit von rd. zehn Mitarbeitern in XY ein laufender Organisationsaufwand, der einen Verantwortlichen der BF vor Ort erfordert, mag der Umfang einer solchen Tätigkeit in Stunden bemessen auch gering erscheinen. Dies führte im Ergebnis auch D in seiner Beschwerde gegen die verfahrensgegenständlichen Bescheide an, wenn er von einer „Vertretungsgeschäftsführung“ des C spricht.

Dieser zeitlich geringe organisatorische Aufwand mag ein Grund dafür sein, dass für diese Tätigkeit in der Vereinbarung vom 23.11.2004 auch nur mit 30 Stunden pro Monat angesetzt wurde. Ein Unternehmen in XY jedoch ausschließlich von Frankfurt aus zu leiten, ist selbst unter den gegebenen Voraussetzungen bei der BF für das BFG nicht vorstellbar. Dabei mag es durchaus so gewesen sein, dass der deutsche Geschäftsführer der „Herr im Haus“ gewesen ist und C im Ergebnis dessen Weisungen zu folgen hatte, was im Zusammenhang damit, dass der deutsche Geschäftsführer ja auch Geschäftsführer der Muttergesellschaft war, logisch erscheint und auch Ausfluss der gesellschaftsrechtlichen Struktur ist.

Bedenkt man weiters, dass C für mindestens 10 Jahre € 15.600,00 im Jahr für Geschäftsführung und Management bezahlt worden sind, muss festgehalten werden, dass es nicht der Lebenserfahrung entspricht, dass dieser Betrag zwischen fremden Dritten, ohne adäquate Leistung des C bezahlt werden würde.

Auch der im Erörterungstermin vorgebrachten Argumentation, dass dieses für Geschäftsführung vereinbarte Entgelt lediglich als höheres Entgelt für seine Tätigkeit als Bilanzbuchhalter zu werten sei, kann das BFG nicht folgen. Betrachtet man die der Vereinbarung vom 23.11.2004 zugrundeliegende Stundenaufstellung, so würde daraus resultieren, dass sich der Stundensatz mehr als verdoppeln würde und im Jahr 2004 ein Satz von über € 90,00 für Bilanzbuchhaltungstätigkeiten vereinbart worden wäre. Dies entspricht - im Gegensatz zu den Stundensätzen der Vereinbarung nicht den damals üblichen Stundensätzen für Bilanzbuchhalter.

Aus den von C beim Ortsaugenschein vorgelegten Zeitaufzeichnungen für die Jahre 2005 und 2006 bzw. 2011 bis 2013 ist zunächst ersichtlich, dass sein Zeiteinsatz für die

BF im Prüfungszeitraum deutlich geringer ist, als am Beginn seiner Tätigkeit. Im Jahr 2005 war dieser beinahe dreimal so hoch und hat damit deutlich mehr als die pauschal vereinbarten Stunden betragen, im Prüfungszeitraum lag er in Summe in etwa auf Höhe der vereinbarten Stunden.

Gerade aus diesen Zeitaufzeichnungen der Jahre 2005 und 2006 zeigt sich aber, dass er bei Bedarf sehr wohl auch die vereinbarten Geschäftsführungsleistungen erbracht hat, was zB die Aufbereitung von Unterlagen für den deutschen Geschäftsführer, Besprechungen mit der Geschäftsführung in Deutschland, mit dem Personal (zum Teil gemeinsam mit dem zweiten Geschäftsführer), die Erstellung von Dienstzeugnissen, die Betreuung von Großkunden (Y), Verwaltungstätigkeiten und Werbung betrifft.

Den Ausführungen des Vertreters der BF und des C ist daher durchaus zuzustehen, dass der Zeitaufwand für seine Tätigkeiten in allen Bereichen nach einer der Umstellungsphase abgenommen hat, wobei der Zeiteinsatz im Geschäftsführungsbereich wohl überproportional abgenommen hat. Aufgaben als Geschäftsführer im Sinne der Vereinbarung vom 23.11.2004 blieben aber auch im Prüfungszeitraum bestehen.

So finden sich auch in den Jahren 2011 bis 2013 Geschäftsführungstätigkeiten wie zB Besprechungen mit der deutschen Geschäftsführung, Besprechungen in Deutschland, organisatorische Arbeiten im technischen Bereich, Mitarbeitersuche, Besprechungen mit dem Außendienstmitarbeiter auch über dessen Reisekosten bis hin zur Organisation der Fahrzeuge oder der Weihnachtsfeier, Buchhaltungsschulungen und Besprechungen mit der AUVA.

Dies widerspricht zunächst den ausführungen des C, wonach er im Prüfungszeitraum keine Tätigkeiten im Bereich der Personalsuche oder im Berich der Überprüfung der Mitarbeiter durchgeführt habe.

Dass diese Tätigkeit als Geschäftsführer im Prüfungszeitraum einen geringeren Zeitaufwand erfordert hat, ist nach Sicht des BFG unerheblich. Die BF hat zu Recht ausgeführt, dass C als unternehmensrechtlicher und gewerberechtlicher Geschäftsführer bestellt worden war. Damit tritt entgegen den Vorschriften für eine Angestellten als gewerberechtlichem Geschäftsführer der tatsächliche Zeiteinsatz in den Hintergrund, liegt doch der Entlohnung neben der Qualifikation und der Verantwortung eine Komponente für die Abgeltung der als Geschäftsführer übernommenen Haftungen zu Grunde.

Neben einer Verantwortlichkeit für die Einhaltung der gewerberechtlichen Vorschriften und den mit einer Nichteinhaltung verbundenen Verwaltungsstrafen besteht zB auch eine Haftung im Sinne der Bestimmungen der §§ 9, 80 BAO etwa für Umsatz- und Körperschaftssteuern und für Lohnabgaben und nach § 67 ASVG auch für Sozialversicherungsbeiträge.

Diese Haftungen hat C für einen Zeitraum von mehr als zehn Jahren für die BF übernommen, die damit zusammenhängenden Geschäftsführungstätigkeiten hat er, wie oben dargestellt, bei Bedarf ausgeübt.

Es ist für das BFG nachvollziehbar, dass auch diese Verantwortung und eine derartige potentiell mögliche Haftung finanziell abgegolten werden, selbst wenn der Zeiteinsatz des Geschäftsführers für operative Tätigkeiten im Unternehmen im Laufe der Jahre zurückgegangen sein wird.

Was die Höhe des dafür vereinbarten Betrages von € 1.300,00 p.M. betrifft, so ist dazu zu sagen, dass eine derartige Geschäftsführervergütung zwischen fremden Dritten grundsätzlich frei vereinbar ist und Überlegungen eines wie auch immer gearteten Fremdvergleiches keinen Platz haben. Es ist jedoch festzuhalten, dass eine Geschäftsführungsvergütung von € 15.600,00 im Jahr bei einem Unternehmen mit einem Jahresumsatz von rd. € 600.000,00 bis € 700.000,00 im Prüfungszeitraum und Lohnsteuerbemessungsgrundlagen von rd. € 300.000,00 selbst als reine Haftungsvergütung eher gering bemessen erscheint und nur durch die spezielle Einbettung der BF in die Unternehmensgruppe der Mutter erklärt werden kann.

Hatte der Geschäftsführer aber die oben angeführten Leistungen bei Bedarf zu erbringen und die Haftungen zu gewärtigen, wurde er nach der getroffenen Vereinbarung von der BF nachhaltig entlohnt, so ist davon auszugehen, dass der Betrag von € 1.300,00 p.M. vereinbarungsgemäß für die Geschäftsführertätigkeit und nicht für Bilanzbuchhaltungstätigkeiten bezahlt wurde.

Wie aus der vorgelegten Vereinbarung und den Ausführungen des D und des C ersichtlich ist, besteht für diesen Teil seiner Tätigkeit nicht nur eine sachliche, sondern auch eine persönliche Weisungsbindung des C an die Weisungen der Gesellschafterversammlung, bei sich auch nicht vertreten lassen konnte. Er war als Geschäftsführer in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers eingebunden. Dies wird auch durch die Aussage des C bestätigt, wonach der deutsche Geschäftsführer der Herr im Haus gewesen sei.

In rechtlicher Hinsicht ist zum Vorwurf der mangelnden Wahrung des Parteiengehörs Folgendes zu sagen:

Gemäß § 149 Abs. 1 BAO ist nach Beendigung der Außenprüfung über deren Ergebnis eine Besprechung abzuhalten (Schlußbesprechung). Zu dieser sind der Abgabepflichtige und, wenn bei der Abgabenbehörde ein bevollmächtigter Vertreter ausgewiesen ist, auch dieser unter Setzung einer angemessenen Frist vorzuladen. Über die Schlußbesprechung ist eine Niederschrift aufzunehmen.

Gemäß § 149 Abs. 2 BAO kann die Schlußbesprechung entfallen, wenn sich nach dem Prüfungsergebnis entweder keine Änderung der ergangenen Bescheide oder keine Abweichung gegenüber den eingereichten Erklärungen ergibt oder wenn der Abgabepflichtige oder sein Vertreter in einer eigenhändig unterfertigten Erklärung auf die Schlußbesprechung verzichten oder wenn trotz Vorladung weder der Abgabepflichtige noch dessen Vertreter zur Schlußbesprechung erscheint.

Eine Schlussbesprechung im Sinne der oben zitierten Bestimmungen hat die Prüferin nicht durchgeführt. Dies stellt auch dann einen Mangel des Prüfungsverfahrens dar, wenn

die Prüferin – wie im gegenständlichen Fall – während des Prüfungsverfahrens der BF die Feststellungen zur Kenntnis gebracht und diese mit deren Vertretern auch rechtlich besprochen hat und diese dazu auch schriftlich Stellung genommen haben.

Dieser Mangel ist nach dem Verständnis des BFG aber im weiteren Abgabenverfahren und auch im Beschwerdeverfahren vor dem BFG sanierbar.

Gemäß § 269 Abs. 1 haben die Verwaltungsgerichte im Beschwerdeverfahren die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind.

Dabei können die Verwaltungsgerichte das zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes erforderliche Ermittlungsverfahren selbst durchführen oder ergänzen, oder gemäß § 269 Abs. 2 BAO dies durch eine von ihnen selbst zu bestimmende Abgabenbehörde durchführen oder ergänzen lassen.

Das BFG hat mit der Durchführung eines Erörterungstermins im Sinne des § 269 Abs. 3 BAO sowie der Durchführung eines Ortausgangscheines der BF umfangreich Gelegenheit gegeben ihren Standpunkt darzulegen und diesen durch weitere Unterlagen zu untermauern. Damit ist ein möglicher Mangel des erstinstanzlichen Prüfungsverfahrens im Beschwerdeverfahren saniert worden.

Was den Vorwurf der BF hinsichtlich der Nichteinbindung der gewerblichen Sozialversicherung in das Prüfungsverfahren betrifft, so ist an dieser Stelle festzuhalten, dass eine gemeinsame Prüfung der lohnabhängigen Abgaben, wie im Verfahrensgang dargestellt wurde, drei Prüfungen für drei unterschiedliche Rechtsträger umfasst. Beschwerdeverfahren gegen die einzelnen Prüfungen sind auch von verschiedenen Verwaltungsgerichten zu behandeln. Das BFG stimmt dem FA darin zu, dass die von der BF angeführte Verordnung über die Einbindung eines Vertreters der SVA direkt lediglich das Sozialversicherungsverfahren betrifft. Ob die nicht erfolgte Einbindung eines SVA Vertreters dort verfahrenswesentlich ist, kann und muss im Verfahren vor dem BFG nicht beurteilt werden.

Da steuerrechtlich die Beurteilung eines Vertragsverhältnisses als Dienstverhältnis eigenständig erfolgt (Jakom EStG 2013, § 47 Tz. 5) und nicht von einer Einstufung nach sozialversicherungsrechtlichen Kriterien abhängt, stellt die Unterlassung der Einbindung eines SVA Vertreters im Lohnsteuerprüfungsverfahren nach dem Verständnis des BFG keinen Mangel dar.

Aufgrund der oben dargestellten im Prüfungsverfahren und im Beschwerdeverfahren erhobenen Beweismittel ist der der Entscheidung zugrunde gelegte Sachverhalt für die gegenständliche Beschwerdeentscheidung ausreichend ermittelt.

Zum Beschwerdepunkt des Dienstverhältnisses des C ist in rechtlicher Hinsicht auszuführen, dass gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 ein Dienstverhältnis vorliegt, 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.

Dabei ist es nicht ausgeschlossen, dass ein und dieselbe Person ein und derselben anderen Person im gleichen Zeitraum sowohl als Arbeitnehmer als auch als selbständige Erwerbstätiger gegenübertritt. Es muss sich jedoch die als selbständig zu beurteilende Tätigkeit des Arbeitnehmers deutlich von seinen gegenüber dem Arbeitgeber sonst erbrachten Leistungen abheben und für sich allein zumindest überwiegend die Merkmale einer selbständigen Tätigkeit aufweisen (VwGH 28.10.10, 2007/15/0177 ; 29.2.12, 2008/13/0087). (Jakom EStG 2013, § 47 Tz. 5)

Eine derartige Abgrenzung der Tätigkeiten ist nach dem Verständnis des BFG für die Leistungen des C als selbständiger Bilanzbuchhalter des Unternehmens auf der einen und als Geschäftsführer auf der anderen Seite möglich und entspricht auch dem Tätigkeitsbild im konkreten Fall. Die Tätigkeit als Bilanzbuchhalter wurde und wird daher – wie oben ausgeführt – selbständig durchgeführt.

Für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sind Weisungsgebundenheit und Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers entscheidend: Ermöglichen diese beiden Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit (s VwGH 23.5.00, 97/14/0167). ist das Gesamtbild der Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen (VwGH 20.2.08, 2008/15/0072 mwN).

Ein weiteres Merkmal eines Dienstverhältnisses ist nach der Judikatur des VwGH das Fehlen eines Unternehmerrisikos (s VwGH 29.4.10, 2008/15/0103 mwN). Kennzeichnend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist, dass der Verpflichtung des Arbeitnehmers, dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft laufend zur Verfügung zu stellen, die Verpflichtung des Arbeitgebers gegenübersteht, dem Arbeitnehmer einen vom Erfolg unabhängigen Lohn zu bezahlen (VwGH 29.7.10, 2007/15/0223 mwN).

Für die Frage nach dem Bestehen eines Dienstverhältnis kommt es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung wie Dienstvertrag oder Werkvertrag an. Vielmehr sind die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen und das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit maßgebend (VwGH 19.9.07, 2007/13/0071) Dies gilt auch dann, wenn arbeits- oder dienstrechlichen Bestimmungen vorsehen, dass durch eine bestimmte Tätigkeit kein Dienstverhältnis begründet wird (LStR 930). (Jakom EStG 2013, § 47 Tz. 5)

Eine ein Dienstverhältnis kennzeichnende persönliche Weisungsgebundenheit des C an die Weisungen der Gesellschafterversammlung hat sich – wie im Sachverhalt dargestellt – als Ergebnis des Beweisverfahrens gezeigt, auch wenn diese auf Grund der leitenden Tätigkeiten und der speziellen Situation der BF in den Hintergrund getreten ist, was aber das Vorliegen eines Dienstverhältnisses nicht beeinträchtigt.

Seine dauernde organisatorische Eingliederung hat sich durch seine oben beschriebene Stellung gegenüber Lieferanten, Behörden und Mitarbeitern nach außen gezeigt, es lag keinesfalls eine rein nach innen gerichtete (organschaftliche) Stellung als Geschäftsführer vor.

Da für diese Tätigkeit auch kein Unternehmerrisiko vorliegt, da er die Höhe seiner Einnahmen durch besonderen Arbeitseinsatz, besondere Tüchtigkeit oder Geschicklichkeit nicht beeinflussen kann oder ihm als (gewerberechtlicher) Geschäftsführer auferlegte Tätigkeiten bzw. Pflichten ablehnen kann, ist auch dieses Kriterium eines Dienstverhältnisses erfüllt.

Letztlich kann er sich in dieser Funktion nicht wie bei seiner Tätigkeit als selbständiger Bilanzbuchhalter vertreten lassen.

Damit besteht aber – wie oben bereits dargestellt - für die Tätigkeit als Geschäftsführer ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 EStG, die Beschwerden gegen die daraus resultierende Festsetzung des Dienstgeberbeitrages sowie des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2011 bis 2013 waren daher abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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 gegenständliche Erkenntnis gründet sich auf die in der Begründung dargestellten Gesetzesstellen und die dazu ergangene einheitliche Rechtssprechung des VwGH. Eine Revision gegen diese Entscheidung ist daher nicht zulässig.

Salzburg-Aigen, am 2. März 2018