

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter AAA, in Vertretung des Leiters der Gerichtsabteilung 3001, in der Beschwerdesache der Bfin. gegen die Bescheide des Finanzamtes Oststeiermark vom 12. Oktober 2012, betreffend die Festsetzung gemäß § 201 BAO von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag (DZ), jeweils für die Kalenderjahre 2009, 2010 und 2011, zu Recht erkannt:

Die Berufung (jetzt: Beschwerde) wird als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

Mit Notariatsakt haben die beiden zu je 50 v.H an der Beschwerdeführerin Beteiligten ihre Anteile einem Treuhänder übertragen, der auch als Geschäftsführer fungierte.

Anlässlich einer bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer fest, dass der Geschäftsführer für die Übernahme dieser Funktion keinerlei Entschädigung erhalten hat.

Die beiden Treugeber haben „für die Auftragsbearbeitung sowie Abwicklung sämtlicher Geschäfte von ..., samt Kontaktpflege zu Lieferanten und Kunden“ für jedes Kalenderjahr einen Betrag von 10.000,00 Euro erhalten, welcher jeweils mit einer einmal im Jahr gelegten Honorarnote geltend gemacht wurde.

Der Prüfer vertrat die Auffassung, dass es sich bei diesen Vergütungen um in der Folge beitragspflichtige Bezüge im Sinn des § 22 Z 2 EStG (zweiter Teilstrich) handle.

Das Finanzamt schloss sich der Auffassung des Prüfers an und setzte mit den nunmehr angefochtenen Bescheiden für die genannten Bezüge DB und DZ fest.

In der dagegen fristgerecht eingekommenen Beschwerde führt die Vertreterin der Beschwerdeführerin auszugweise aus:

„ Weder Herr ... noch Herr ... sind der ... gegenüber verantwortlich, es gibt keine Kontrollunterworfenheit. Es lassen sich daher keine Merkmale auf eine Weisungsgebundenheit der beiden Gesellschafter feststellen.

Ein Unternehmerwagnis wird insbesondere dadurch gekennzeichnet, wenn der Erfolg der Tätigkeit weitgehend von der persönlichen Tätigkeit abhängig ist und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss. Herr ... und Herr ... erhalten für Ihre Tätigkeit eine Vergütung, die einmal jährlich ausbezahlt wird. Sämtliche Kosten im Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit für die..., wie z.B. Fahrtkosten, müssen von ihnen getragen werden. Im Gegensatz dazu würde ein Dienstnehmer Kostenersatz erhalten. Auf diesen würde er, im Rahmen seines Dienstverhältnisses, auch nicht verzichten.

Das wohl stärkste Kriterium, welches für ein Dienstverhältnis spricht, ist die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus ist dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen oder wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss.

Zu der Eingliederung ist festzuhalten, dass am Sitz der Gesellschaft in ... keine Arbeitsplätze eingerichtet wurden. Es besteht keine Infrastruktur, die auf das Vorliegen eines Dienstverhältnisses hinweisen. Die beiden genannten Gesellschafter haben auch keinen Zugang zu dem Gebäude, da dafür ein eigener Schlüssel erforderlich wäre. Die beiden Gesellschafter Herr ... und Herr ... erbringen für die Gesellschaft u.a. folgende Tätigkeiten:

- Auftragsbearbeitung
- Kontaktpflege Lieferanten, Kunden etc.

Bei diesen Tätigkeiten handelt es sich vor allem um Tätigkeiten im Bereich des Vertriebs. Die Geschäftsführung, d.h. die wirtschaftlichen und rechtlichen Belange werden nicht von den beiden Gesellschaftern durchgeführt. Herr ... und Herr ... sind bereits als Dienstnehmer vollzeitbeschäftigt. Die Tätigkeit für die ... wird als Nebentätigkeit angesehen. Bei ihren derzeitigen Dienstverhältnissen führen sie ebenfalls Vertriebstätigkeiten durch.

Mit Herrn ... als auch mit Herrn ... gibt es keinen Dienstvertrag, keine Bindung an einen bestimmten Arbeitsort und auch keine Arbeitsleistungsverpflichtung.

Aufgrund obiger Ausführungen können wir keine Merkmale erkennen, die auf ein Dienstverhältnis hinweisen. ...“

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 27. November 2012 hat das Finanzamt die Beschwerde mit eingehender Begründung abgewiesen.

Auszugsweise hat das Finanzamt zur Begründung ausgeführt:

„... Nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 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) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Gmnd- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25%

beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich.

Der Verfassungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 1.3.2001, G 109/00, darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, im Falle der - auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden - Weisungsgebundenheit 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. Der Verfassungsgerichtshof hat aber aufgezeigt, dass dies insbesondere für die Merkmale der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens und des Fehlens des Unternehmerwagnisses nicht zutreffe. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsgebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem folgende (vgl. hierzu auch Arnold, ÖStZ 2000, 639f): Fixe Arbeitszeit (VwGH vom 22.9.2000, 2000/15/0075, VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0270, und VwGH vom 27.7.1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (VwGH vom 24.2.1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (VwGH vom 26.4.2000, 99/14/0339, VwGH vom 27.1.2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (VwGH v. 26.4.2000, 99/14/0339).

Die beiden Gesellschafter waren neben dem unentgeltlich tätigen Geschäftsführer über die Streitjahre die einzigen für die Gesellschaft handelnden Organe und somit die einzigen auf Dauer zur Verfügung stehenden Personen, die den Unternehmenszweck der berufenden ... (IT-Dienstleister und Handel mit Waren aller Art) verwirklichen konnten. Bereits aus diesem Grunde erscheint die notwendige Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der berufenden ... gegeben. Dem Vorbringen in der Berufung, wonach beide Herren nicht als Dienstnehmer anzusehen seien, da sie u.a. ein Unternehmerwagnis treffe, wird entgegnet, dass das für eine selbständige Tätigkeit typische Unternehmerwagnis grundsätzlich darin besteht, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten. Dies trifft im vorliegenden Fall nicht zu, zumal aus den beim Finanzamt vorliegenden Unterlagen ersichtlich ist, dass die Vergütungen über die 3 Streitjahre, und somit sogar im Jahre 2009, wo die berufende ... erst am ..10.2009 in das Firmenbuch eingetragen worden ist, unverändert geblieben, und überdies unabhängig von den Ergebnissen der Gesellschaft ausbezahlt worden sind. Ausgabenseitig wurden keine konkreten Kosten angeführt, für die sie hätten aufkommen müssen. Die Betriebsausgaben im Rahmen der Basispauschalierung stellen keinen Nachweis über ein nennenswertes ausgabenseitiges Risiko dar.

*Im Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10.11.2004, (VwGH) 2003/13/0018, stellte der Verwaltungsgerichtshof klar, dass bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert 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.*

*Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist nach Ansicht des Finanzamtes bereits gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. des wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausübt. Das für die Erfüllung des Tatbestandes der Einkünfteerzielung nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG notwendige Merkmal der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft wird durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher 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. ...*

*Wie bereits vorhin festgestellt wurde, steht nach Ansicht des Finanzamtes durch die Abwicklung letztlich sämtlicher Geschäfte (Hinweis auf die Honorarnoten) durch die beiden Gesellschafter eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der berufenden ... unzweifelhaft fest. In diesem Sinne steht es der Beurteilung der Einkünfte als solche nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG auch nicht entgegen, wenn die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft gegenüber erbracht werden, eine andere Qualifikation der daraus erzielten Einkünfte geböte (vgl. VwGH 23.9.2010, 2010/15/0121, und die dort zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs)“.*

Zufolge des fristgerecht eingebrochenen Vorlageantrages gilt die Beschwerde wiederum als unerledigt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG 1967, in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBI. Nr. 818, sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinn des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinn des § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinn des § 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 zweiter Teilstreich 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 Verpflichtung zur Entrichtung des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag (DZ), der von der in § 41 FLAG 1967 festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, gründet sich auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998.

Die rechtlichen Voraussetzungen der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstreich 2 EStG 1988 hat der Verwaltungsgerichtshof hinsichtlich der zu 50 % oder mehr an einer Kapitalgesellschaft beteiligten oder über eine Sperrminorität verfügenden Personen im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10.11.2004, (VwGH) 2003/13/0018, klar gestellt. Nach den Entscheidungsgründen des genannten Erkenntnisses kommt bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstreich 2 EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zu, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos 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.

Es entspricht auch der ständigen Rechtsprechung (vgl. etwa die Erkenntnisse vom 25. November 2009, (VwGH) 2007/15/0181, und vom 19. März 2008, (VwGH) 2008/15/0083), dass der Umstand, dass der Gesellschafter (nicht nur Aufgaben der Geschäftsführung, sondern auch) Tätigkeiten im operativen Bereich der GmbH ausübt, einer Übernahme der in der Judikatur erarbeiteten Grundsätze, unter welchen von der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstreich 2 EStG 1988 ausgegangen werden kann, nicht entgegensteht. Die Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG 1967 iVm § 22 Z 2

Teilstreich 2 EStG 1988 stellt auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten nicht ab. Der Beurteilung der Einkünfte als solche nach § 22 Z 2 Teilstreich 2 EStG 1988 steht es nach dieser Rechtsprechung nicht entgegen, wenn die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft erbracht werden, eine andere Qualifikation der daraus erzielten Einkünfte, etwa solcher nach § 22 Z. 1 EStG 1988 geböte.

Die in der Beschwerde genannten Argumente können der Beschwerde somit nicht zum Erfolg verhelfen.

Nach der Aktenlage beschäftigte die Beschwerdeführerin weder Arbeitnehmer noch unternehmensfremde Dritte als Werkunternehmer, sämtliche Tätigkeiten, die Beschwerdeführerin nennt sie „Tätigkeiten des Vertriebs“, wurden von den beiden an der Beschwerdeführerin wesentlich Beteiligten ausgeführt.

Angesichts dieser Tatsache kann keine Rede davon sein, diese beiden seien bei ihrer Tätigkeit NICHT in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Beschwerdeführerin eingegliedert gewesen; ohne die Tätigkeit der beiden wesentlich Beteiligten hätte die Beschwerdeführerin überhaupt keine Tätigkeit entfaltet und entfalten können.

Die angefochtenen Bescheide des Finanzamtes entsprechen sohin der anzuwendenden Rechtslage, weshalb die dagegen gerichtete Beschwerde, wie im Spruch geschehen, als unbegründet abgewiesen werden musste.

Im Übrigen wird auch auf die umfangreichen und zutreffenden Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung hingewiesen.

### **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.

Graz, am 26. Februar 2016