



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der [Berufungswerberin], [Ort], [Straße], vertreten durch Mag. Rene Gsaxner, 6020 Innsbruck, Meinhardstraße 9, vom 2. November 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 29. September 2006 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2005 sowie Säumniszuschlag entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Für das streitgegenständliche Jahr werden festgesetzt:

der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen mit € 16.906,24,

der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit € 1.653,05.

Die Vorschreibung des Säumniszuschlages bleibt unverändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der durch diese Entscheidung zu bezahlenden Abgabennachforderungen sind den folgenden Entscheidungsgründen zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Als Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung wurden der Beitragspflichtigen mit Sammelbescheid, „gedruckt im Bundesrechenzentrum am 29.09.2006“, für das Jahr 2005 sowohl der Dienstgeberbeitrag samt Säumniszuschlag sowie der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die an die am Stammkapital beteiligten Geschäftsführer ausbezahlt

Vergütungen vorgeschrieben. Zur Begründung wurde ausgeführt: „*Die Festsetzung erfolgt aufgrund der durchgeföhrten Lohnsteuerprüfung.*“ Dem Bericht „*gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung*“ ist unter dem Punkt „*Sachverhaltsdarstellung*“ zu entnehmen, dass die Geschäftsführerbezüge laut Buchhaltung € 299.531,61 betragen hätten. „*Im Jänner wurde für einen GF € 5000,-- DB, DZ und Kommunalsteuer unterworfen.*“ Die Vorschreibung sei für die Differenz von € 294.531,61 erfolgt. Weitere Angaben zum Sachverhalt oder eine rechtliche Würdigung sind dem Bescheid nicht zu entnehmen.

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung wendete sich der steuerliche Vertreter gegen die gesamte Festsetzung. Zuerst rügte er, dass die Festsetzung ohne Begründung erfolgt sei und im Zuge der durchgeföhrten Lohnsteuerprüfung der Sachverhalt nicht erhoben worden wäre. Weiter führte er aus, dass der Geschäftsführer [1] mit 10% an der Gesellschaft beteiligt sei und der Generalversammlung gegenüber weisungsgebunden wäre. Sein Anstellungsvertrag sei jedoch nicht als Arbeitsvertrag, sondern zivil-, steuer- und sozialversicherungsrechtlich als freier Dienstvertrag zu beurteilen. Auf Grund der tatsächlich ausgeübten Tätigkeit wären seine Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 23 EStG 1988 zu qualifizieren und somit nicht lohn-, sondern einkommensteuerpflichtig, es liege steuerlich kein Dienstverhältnis gem. § 47 Abs. 2 EStG 1988 vor und würden deshalb weder Kommunalsteuer, noch Dienstgeberbeitrag oder Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag anfallen. Zur Bekräftigung seines Standpunktes verwies er auf einen Fachartikel von Prof. Werner Sedlacek.

Die Geschäftsführer [2], [3] und [4] wären zu jeweils 30% beteiligt. Alle wären der Generalversammlung gegenüber weisungsgebunden. Im Weiteren wurde inhaltsgleich wie beim Geschäftsführer [1] argumentiert.

Mit Berufungsvorentscheidung wurde die Berufung vom Finanzamt abgewiesen. Nach Zitierung einer Literaturstelle wurde festgehalten, dass alle vier Geschäftsführer in einem Dauerschuldverhältnis zur Gesellschaft stünden, dafür entlohnt würden und in den betrieblichen Organismus eingegliedert wären. Zudem sei der Geschäftsführer [1] „*noch weisungsgebunden. Viel deutlicher kann ein steuerliches Dienstverhältnis nicht umschrieben werden.*“

Daraufhin beantragte der steuerliche Vertreter am 27. Juli 2007 die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, verwies auf die Begründung zur Berufung und kündigte eine weitere Stellungnahme an.

Nachdem keine weitere Eingabe mehr erfolgte, legte das Finanzamt die Berufung mit 12. September 2007 dem Unabhängigen Finanzsenat vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Sachverhalt:

Im vorliegenden Fall steht nach den Eintragungen im Firmenbuch an Sachverhalt fest, dass die Gesellschafter [2], [3] und [4] seit Gründung der Gesellschaft, welche als [Gewerbe] tätig wurde, im Jahr 2000 und auch noch zu Beginn des Streitzeitraumes je zu einem Drittel am Stammkapital der Gesellschaft beteiligt waren. Mit Antrag vom 22. Juni 2005, eingetragen im Firmenbuch am 2. Juli 2005, wurde bekannt gegeben, dass Herr [1] durch rückwirkend per 31. Dezember 2004 erfolgte Einbringung seines Einzelunternehmens (Notariatsakt vom 21. Juni 2005) und zusätzlichem Anteilserwerb eine Beteiligung von 10% erworben hat und ab 21. Juni 2005 ebenfalls die Funktion eines Geschäftsführers ausübt; die Beteiligung der restlichen Gesellschafter wurde auf jeweils 30% reduziert. Nach den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages bedarf es zur Beschlussfassung in der Generalversammlung – abgesehen von den gesellschaftsvertraglich oder gesetzlich bestimmten Ausnahmen - der einfachen Mehrheit der abgegebenen Stimmen.

Sämtliche Gesellschafter wurden – wie unbestritten bereits vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt - kontinuierlich in Form eines Dauerschuldverhältnisses als Geschäftsführer, aber – wie sich aus einem Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 6. Dezember 2004 ergibt - auch im operativen Bereich der Gesellschaft tätig. Wie sich aus einer von der Berufungswerberin mit 6. Dezember 2004 vorgelegten, für die Jahre 2004 und 2005 gültigen Vereinbarung und dem Begleitschreiben dazu ergibt, übte der Gesellschafter [3] ausschließlich Innendiensttätigkeit im Bereich der Administration und Verwaltung aus. Die anderen Gesellschafter waren in der Art von [Beruf] hauptsächlich im Außendienst für die Gesellschaft tätig.

Nach § 41 Abs 1 FLAG 1967 haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten. Abs 2 der genannten Gesetzesbestimmung normiert, dass alle Personen Dienstnehmer sind, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 EStG 1988 stehen oder an Kapitalgesellschaften im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 beteiligt sind.

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.

§ 22 Z 2 EStG 1988 bestimmt, dass Gehälter und 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, Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit darstellen.

§ 122 Abs 7 und 8 WKG 1988 enthält korrespondierende Bestimmungen hinsichtlich des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag und normiert als Bemessungsgrundlage für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag die Beitragsgrundlage nach § 41 FLAG 1967.

Strittig ist nunmehr, ob die an die Geschäftsführer in der im Bericht über die Außenprüfung angeführten Höhe ausbezahlten Geschäftsführervergütungen in die Beitrags- bzw. Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind, wobei die Berücksichtigung dieser Vergütungen dem Grunde nach in Zweifel gezogen wird, der Höhe nach jedoch keinerlei Einwendungen erhoben wurden.

2. Geschäftsführer [1]:

Auf Grund der Höhe der Beteiligung von 10% ist zu prüfen, ob die Bezüge des Geschäftsführers der Dienstgeberbeitragspflicht unterliegen, da seine Beschäftigung für die Gesellschaft die Merkmale des § 47 Abs 1 EStG 1988 aufweist.

Zur Abgrenzung zwischen selbständiger und unselbständiger Arbeit hat der Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung vom 22.2.1996, 94/15/0123, ausgeführt:

"Nach Lehre und Rechtsprechung sind für die Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit wesentliche Merkmale das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses, einer Weisungsgebundenheit, die die Entschlussfreiheit über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus beschränkt, und der organisatorischen Eingliederung in den Betrieb des Arbeitgebers. Unter diesen Gesichtspunkten ist das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen".

Der Verfassungsgerichtshof hat in seiner Entscheidung vom 1.3.2001, G 109/00, an obiges Erkenntnis anknüpfend auch die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 17.5.1989, 85/13/0110, zur Interpretation des § 47 Abs 3 EStG 1972 (= § 47 Abs 2 EStG 1988) wie folgt zitiert:

"Dieser Legaldefinition hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung zwei Kriterien entnommen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen:

- die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und
- die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers.

Es gibt jedoch Fälle, in denen beide Kriterien keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig ausgeübten und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen.

Einerseits tritt insbesondere bei höher qualifizierten Leistungen, bei denen der geistigen Schaffenskraft und Kreativität des Arbeitnehmers besondere Bedeutung zukommt (zB leitende Angestellte), die Weisungsgebundenheit in Bezug auf Art und Inhalt der ausgeübten Tätigkeit häufig in den Hintergrund; andererseits kann auch eine selbständige ausgeübte Tätigkeit eine verhältnismäßig starke organisatorische Eingliederung erforderlich machen (zB reproduzierende Künstler oder - wie im Beschwerdefall - Vortragende, die sich sowohl zeitlich als auch räumlich an ein vom Veranstalter vorgegebenes Programm halten müssen).

Der Verwaltungsgerichtshof hat daher in ständiger Rechtsprechung weitere Kriterien aufgezeigt, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen. Dazu gehört insbesondere das Fehlen des für eine selbständige Tätigkeit typischen Unternehmerrisikos."

Im Weiteren wird sodann die bisherige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes wie folgt zusammengefasst:

§ 47 Abs 2 EStG 1988 kennt nicht nur ein Kriterium, sondern zwei Kriterien für das Vorliegen eines steuerlichen Dienstverhältnisses.

Neben diesen beiden Kriterien ist zumindest noch das Kriterium des Unternehmerwagnisses von Bedeutung.

Das Kriterium der Weisungsgebundenheit als Merkmal eines Dienstverhältnisses kann in den Hintergrund treten, ja unter Umständen ganz fehlen, womit notwendiger Weise die steuerliche Qualifizierung des Verhältnisses vorwiegend oder ausschließlich nach anderen Kriterien erfolgen muss.

In Zweifelsfällen ist auf weitere Kriterien abzustellen.

Im Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, hat der Verwaltungsgerichtshof in einem verstärkten Senat unter Pkt. 5.2. ausgeführt, dass § 47 Abs 2 EStG 1988 das steuerliche Dienstverhältnis mit zwei Merkmalen, nämlich der Weisungsgebundenheit einerseits und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers andererseits definiert. Unter Verweis auf die bisherige ständige Rechtsprechung führt der Verwaltungsgerichtshof weiter aus, dass nur in Fällen, in denen die im Gesetz festgeschriebenen Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen wäre.

Auf Grund dieser in einem verstärkten Senat getroffenen Aussagen steht nunmehr fest, dass bei der Prüfung, ob ein steuerliches Dienstverhältnis vorliegt, vorrangig die beiden im Gesetz angeführten Kriterien zu prüfen sind.

Bei Beschäftigungsverhältnissen von Führungskräften verweist der Verfassungsgerichtshof im bereits erwähnten Erkenntnis vom 1.3.2001, G 109/00, im Zusammenhang mit der Definition des Dienstverhältnisses unter Pkt. 2.2.4.2. auf die Literatur zur inhaltlich übereinstimmenden deutschen Rechtslage und führt aus, dass als Kriterium für das Vorliegen von Weisungsgebundenheit darauf abzustellen ist, ob die dem Beauftragten nach der Eigenart seiner Tätigkeit zukommende Bewegungsfreiheit Ausfluss seines eigenen Willens oder aber Ausfluss des Willens des Auftraggebers ist. Im Weiteren wird sodann, wiederum auf Literatur zur deutschen Rechtslage verweisend, festgestellt, dass es bei Führungskräften an der Weisungsgebundenheit im Einzelfall fehlen könne, weshalb für das Vorliegen einer nichtselbständigen Arbeit die Eingliederung in den betrieblichen Organismus entscheidend sein müsse, wobei die Eingliederung nicht organisatorisch, sondern strukturell zu verstehen sei. Dies führe in weiterer Folge dazu, dass die Weisungsgebundenheit - jedenfalls für sich allein - kein entscheidendes Merkmal für die Arbeitnehmerstellung sei. Die in dieser Art vorgenommene Deutung des Begriffes "steuerliches Dienstverhältnis" wird vom Verfassungsgerichtshof als Grundlage für die weiteren Überlegungen herangezogen, weshalb offensichtlich ist, dass diese Auslegung vom Verfassungsgerichtshof als zutreffend anerkannt wird.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 22.10.2002, 2001/14/0219, Ähnliches ausgeführt:

Das völlige Fehlen einer Weisungsunterworfenheit schließt im Allgemeinen ein Dienstverhältnis aus. Allerdings - so der Gerichtshof unter Bezugnahme auf sein Erkenntnis vom 25.10.1994, 90/14/0184 - reicht es bei leitenden Angestellten aus, wenn sich die Weisungsgebundenheit auf die grundsätzliche Erfüllung der Leitungsaufgaben beschränkt. Das Kriterium der Weisungsgebundenheit ist aber nicht schon dann erfüllt, wenn dem Geschäftsführer durch den Anstellungsvertrag Agenden übertragen werden, vielmehr bedeutet Weisungsgebundenheit, dass der Arbeitgeber durch individuell-konkrete Anordnungen das Tätigwerden des Dienstnehmers beeinflussen kann. Im Erkenntnis vom 28.6.2006, 2002/13/0175, wurde im Zusammenhang mit einem zu 25% beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer wiederum auf diese Rechtsprechung Bezug genommen.

Aus der Gesamtheit dieser Ausführungen ergibt sich nunmehr nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates folgende Auslegung des Begriffes "steuerliches Dienstverhältnis" bzw. ist der Bestimmung des § 47 Abs 2 EStG 1988 folgendes Verständnis beizumessen:

Im Zusammenhang mit einer höher qualifizierten Tätigkeit, als eine solche ist u.a. die Tätigkeit eines Geschäftsführers einer GmbH zweifelsfrei anzusehen, liegt Weisungsgebundenheit vor, wenn die diverse Arbeiten leistende Person sich zur Erbringung dieser unter Umständen verpflichtet, welche von der die Arbeiten vergebenden oder beauftragenden Person nach deren freien Entscheidung vorgegeben werden. Dass dabei eine auch sehr weit gehende Eigenverantwortlichkeit und (vorläufige) Entscheidungsfreiheit festgelegt werden kann, ändert nichts an der Tatsache, dass es letztlich dem Arbeitgeber überlassen bleiben muss, konkrete Vorgaben zu geben oder zu ändern bzw. die Zustimmung zu bestimmten Vorhaben oder Maßnahmen, welche in den übernommenen Aufgabenbereich fallen, zu verweigern. Dies resultiert auch daraus, dass letztlich die arbeitende Person nicht - einem selbständigen Unternehmer gleich - über (ausschließlich) eigenes Vermögen verfügt und darüber nach eigenem Gutdünken bestimmen kann, sondern (im Falle eines für die Gesellschaft tätigen Minderheitsgesellschafters - hauptsächlich auch) mit fremdem Vermögen disponiert und für den wirtschaftlichen Erfolg einer (überwiegend) fremden Firma oder Unternehmung verantwortlich ist (zum zu beachtenden Trennungsprinzip vgl. VwGH 10.5.2001, 2001/15/0061). In diesem Zusammenhang ist somit entscheidend, dass die arbeitende Person in letzter Konsequenz von der Entscheidung des Arbeitgebers abhängig ist, wie weit ihre ihr im Anstellungsvertrag gewährten Freiheiten ausgelebt bzw. ob und inwieweit von ihr gewollte Maßnahmen umgesetzt werden können.

Die Bestimmungen des GmbH-Gesetzes sind diesbezüglich von nicht unbeträchtlicher Bedeutung. Nach § 15 Abs 1 GmbHG muss die Gesellschaft eine physische und handlungsfähige Person zu ihrem Geschäftsführer bestellen. Dies durch Beschluss der Gesellschafter, wobei - wenn es sich beim Geschäftsführer um einen Gesellschafter handelt - die Bestellung auch direkt im Gesellschaftsvertrag geschehen kann. Gemäß § 20 Abs 1 GmbHG ist der Geschäftsführer gegenüber der Gesellschaft verpflichtet, alle Beschränkungen einzuhalten, die im Gesellschaftsvertrag, durch Beschluss der Gesellschafter oder, sofern ein solcher besteht, in einer für den Geschäftsführer verbindlichen Anordnung des Aufsichtsrates für den Umfang seiner Befugnis, die Gesellschaft zu vertreten, festgesetzt sind. So besteht seitens der Generalversammlung und des (allenfalls bestehenden) Aufsichtsrates jederzeit die Möglichkeit, durch individuell-konkrete Anordnungen das Tätigwerden des Geschäftsführers hinsichtlich der grundsätzlichen Erfüllung seiner Leitungsaufgaben zu beeinflussen, was das Vorliegen von Weisungsgebundenheit im hier entscheidenden Sinn offensichtlich macht.

In diesem Zusammenhang führt Sedlacek, SWK 2005, S 804 ff, aus, dass die sogenannte "stille Autorität" der Generalversammlung (vgl. dazu auch für den Bereich der Sozialversicherung das Erkenntnis des VwGH vom 19.2.2003, 99/08/0054) für das Vorliegen einer Weisungsunterworfenheit ausreicht.

Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung oder einer anderen nach außen hin erkennbaren und auf Dauer angelegten Tätigkeit, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird, bewirkt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshof eine zweifelsfrei bestehende Eingliederung.

Dazu ist festzuhalten, dass im gegenständlichen Fall unstrittig ist, dass der Geschäftsführer kontinuierlich und über einen längeren Zeitraum die Aufgaben der Geschäftsführung und der operativen Tätigkeit nach außen hin erkennbar und auf Dauer angelegt erfüllt hat und durch diese Tätigkeiten der Unternehmenszweck der Gesellschaft, für welche die Geschäftsabschlüsse getätigt wurden, verwirklicht wurde. Dabei ist es unerheblich, ob der Gesellschafter nur als Geschäftsführer oder (auch bzw. überwiegend) im operativen Bereich tätig wird (VwGH 27.3.2008, 2006/13/0127). Somit kann eine bestehende Eingliederung nach dem Verständnis der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshof nicht in Zweifel gezogen werden.

Dass im Rahmen der Außendiensttätigkeit vielfach eine freie Zeiteinteilung gegeben ist und die Tätigkeiten außerhalb der Räumlichkeiten der Gesellschaft ausgeübt werden, kann diesbezüglich keine andere Einschätzung bewirken (VwGH 19.12.2000, 99/14/0166).

Die bestehende Weisungsgebundenheit ergibt sich aus dem Gesellschaftsvertrag (Pkt. VI.: Bindung an die gesetzlichen Vorschriften und Gesellschafterbeschlüsse; Pkt. XVII.: Konkurrenzverbot) und wird von der Berufungswerberin auch nicht in Abrede gestellt. Im Übrigen spricht es – wie vom Verfassungsgerichtshof im oben genannten Erkenntnis ausgeführt - nicht gegen das Vorliegen einer Weisungsgebundenheit, wenn der Arbeitgeber dem für ihn tätigen Mitarbeiter einen entsprechenden Freiraum in der Einteilung und Durchführung der geschuldeten Tätigkeiten einräumt, dies jedoch letztlich die Entscheidung des Arbeitgebers und nicht die freie Entscheidung des Arbeitnehmers ist.

Sind aber die wesentlichen Merkmale (organisatorische Eingliederung und Weisungsgebundenheit) des § 47 Abs 2 EStG 1988 gegeben, sind die Bezüge in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen und kommt anderen Merkmalen, wie zB dem Vorliegen eines Unternehmerrisikos, keine Bedeutung mehr zu, weshalb diesbezüglich eine Prüfung nicht mehr vorgenommen werden muss.

Insoweit kann auch der Hinweis, es liege ein „freies Dienstverhältnis“ vor, der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen. Der Begriff „freies Dienstverhältnis“ stammt aus dem

Sozialversicherungsrecht und ist dem Abgabenrecht fremd. Dazu verweist § 4 Abs 4 ASVG auf die Verpflichtung des „freien“ Dienstnehmers zur Durchführung von im Wesentlichen persönlich zu erbringenden Dienstleistungen für bestimmte oder unbestimmte Zeit (= Dauerschuldverhältnis, kein Werkvertrag) im Rahmen des Unternehmensbereiches des Arbeitgebers, ohne über wesentliche eigene Betriebsmittel zu verfügen.

Umgelegt auf die steuerlich relevanten Zuordnungskriterien bedeutet dies, dass das Tätigwerden in Form eines Dauerschuldverhältnisses erfolgt. Die vom Arbeitgeber bestimmte und – hinsichtlich der konkreten Aufgaben - entsprechend seinem Bedarf auch immer wieder anpass- und abänderbare Tätigkeit wird über einen bestimmten oder unbestimmten Zeitraum für das Unternehmen ausgeübt und ist somit eine organisatorische Eingliederung im funktionalen Sinn gegeben. Die Vorgaben des Arbeitgebers hinsichtlich Arbeitsinhalt und Arbeitsumfang sind zu erfüllen, auch wenn – auf Grund der Entscheidung des Arbeitgebers – hinsichtlich Arbeitszeit und Arbeitsort (in manchen Fällen) größere Freiräume eingeräumt werden. Wenn nunmehr – wie etwa im gegenständlichen Fall auf Grund des ausdrücklich bestehenden Verbotes für andere Unternehmen mit gleichem oder ähnlichem Unternehmensgegenstand tätig zu werden – weiter fest steht, dass die Arbeitsleistungen nur gegenüber einem Arbeitgeber erbracht werden und somit eine Teilnahme am Markt nicht gegeben ist, überdies keine eigene unternehmerische Struktur besteht, sondern – wie im gegenständlichen Fall durch die allen Gesellschaftern zu Gute kommende Innendiensttätigkeit eines Gesellschafters - sich der Arbeitnehmer der betrieblichen Struktur des Arbeitgebers bedient und sämtliche Aktivitäten (auch in der Außenwirkung) der Gesellschaft zuzurechnen sind, kann wohl von nichts anderem als vom Vorliegen einer nichtselbständigen Tätigkeit ausgegangen werden.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 26.7.2007, 2007/15/0095, ausführte, entspricht es – auch nach dem Erkenntnis des verstärkten Senates vom 9.12.1980, 1666, 2223, 2224/79 - der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofes, dass Bezüge eines unter 50% beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers regelmäßig als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit eingestuft werden müssen. Dies deshalb, weil das Rechtsverhältnis von Gesellschafter-Geschäftsführern zur ihren Gesellschaften, insbesondere im Hinblick auf die Eingliederung in den Betrieb der Gesellschaft, regelmäßig die Kriterien eines steuerlichen Dienstverhältnisses erfülle.

3. Geschäftsführer [2], [3] und [4]:

Auf Grund der Höhe der Beteiligung von jeweils 30% ist zu prüfen, ob die Bezüge der Geschäftsführer der Dienstgeberbeitragspflicht unterliegen, da ihre Beschäftigung für die Gesellschaft die Merkmale des § 22 Z 2 EStG 1988 aufweist.

Im Erkenntnis vom 28.5.2008, 2006/15/0141, wurde unter Hinweis auf das vorerwähnte Erkenntnis vom 26.7.2007 nochmals ausdrücklich festgehalten, dass – hinsichtlich des Vorliegens von Einkünften nach § 22 Z 2 EStG 1988 – auch bei Gesellschaftern mit einer Beteiligung von unter 50% und fehlender Sperrminorität - von seltenen Ausnahmen abgesehen – dem Umstand der Eingliederung in den betrieblichen Organismus des Unternehmens entscheidende Bedeutung zukommt und weitere Merkmale eines Dienstverhältnisses nur dann zu prüfen wären, wenn diese Eingliederung nicht klar erkennbar wäre.

Nach der Rechtsprechung (vgl. auch VwGH 24.9.2007, 2006/15/0271; VwGH 27.3.2008, 2006/13/0127) steht somit eindeutig fest, dass auch bei Gesellschafter-Geschäftsführern mit einer Beteiligung von weniger als 50% und fehlender Sperrminorität hinsichtlich der Frage der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 EStG 1988 entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob die Geschäftsführer bzw. die (auch) im operativen Bereich der Gesellschaft tätigen Gesellschafter bei ihrer Tätigkeit im betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert sind. Gegenteiligen in der Fachliteratur geäußerten Überlegungen, auf welche sich die Berufungswerberin offenbar bezieht, ist der Verwaltungsgerichtshof klar entgegengetreten.

Dass eine solche Eingliederung im gegenständlichen Fall gegeben ist, wurde bereits oben unter Pkt. 2 dargelegt und treffen diese Feststellungen gleichermaßen auch auf die drei anderen Geschäftsführer zu.

Der Beurteilung der Einkünfte als solche nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 steht es auch nicht entgegen, dass die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft gegenüber erbracht werden, eine andere Qualifizierung der daraus resultierenden Einkünfte geböte (VwGH 19.12.2001, 2001/13/0151; VwGH 23.5.2007, 2004/13/0073). Im gegenständlichen Fall ist unbestreitbar, dass die Gesellschafter-Geschäftsführer für die Gesellschaft tätig wurden. Deshalb kann der Berufungseinwand, die Bezüge der Gesellschafter-Geschäftsführer würden Einkünfte nach § 23 EStG 1988 darstellen, nicht dazu führen, die DB- und DZ-Pflicht derselben zu vermeiden.

4. Bemessungsgrundlagen und Abgaben für das Jahr 2005:

Die Bemessungsgrundlagen für die Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag berechnen sich wie folgt:

BMGI. vor Prüfung	beschäftigte Dienstnehmer inkl. € 5.000,00 GF-Bezug		€	81.162,97
-------------------	--	--	---	-----------

Hinzurechnung	GF-Bezüge lt. Bericht über die Außenprüfung	€	294.531,61		
BMGI. nach Prüfung				€	375.694,58
Der Dienstgeberbeitrag beträgt 4,5% der BMGI.		€	16.906,24		
bereits gemeldet		€	3.652,32		
Nachforderung lt. Berufungsentscheidung		€	13.253,92		
Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag beträgt 0,44% der BMGI.		€	1.653,05		
bereits gemeldet		€	357,11		
Nachforderung lt. Berufungsentscheidung		€	1.295,94		

Das Finanzamt hat im angefochtenen Bescheid die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag nur in Höhe des Nachforderungsbetrages vorgenommen. Dies entspricht nicht den Bestimmungen des § 201 BAO, nach welchen – der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 28.5.2008, 2008/15/0136, 0137, folgend – stets die gesamte auf den Besteuerungszeitraum entfallende Abgabe festzusetzen ist.

Die Höhe der Bemessungsgrundlagen wurden vom Unabhängigen Finanzsenat aus dem abgabenrechtlichen Informationssystem ermittelt, da der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin seiner mündlichen Ankündigung vom 10. September 2008, diese bekannt zu geben, nicht nachgekommen ist. Die so ermittelten Beträge wurden dem steuerlichen Vertreter der Berufungswerberin mit Vorhalt vom 29. September 2008, nachweislich zugestellt am 3. Oktober 2008, mit dem Ersuchen um Prüfung bekannt gegeben. Trotz Verlängerung der Frist für die Beantwortung blieb der Vorhalt unbeantwortet, weshalb nunmehr von der Richtigkeit der dieser Entscheidung zu Grunde gelegten Bemessungsgrundlagen auszugehen ist.

5. Säumniszuschlag:

Nach § 217 Abs 1 BAO sind, wenn eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs 2 lit d BAO), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird, Säumniszuschläge entsprechend den im § 217 BAO nachfolgenden Bestimmungen zu entrichten. Abs 2 der genannten

Gesetzesbestimmung normiert, dass der erste Säumniszuschlag 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages beträgt. Abs 10 leg. cit. bestimmt, dass Säumniszuschläge, die den Betrag von € 50,00 nicht erreichen, nicht festzusetzen sind, was für Abgaben, deren Selbstberechnung nach Abgabenvorschriften angeordnet oder gestattet ist, mit der Maßgabe gilt, dass die Summe der Säumniszuschläge für Nachforderungen gleichartiger, jeweils mit einem Abgaben- oder Haftungsbescheid geltend gemachter Abgaben maßgebend ist.

Gemäß § 43 Abs 1 FLAG 1967 ist der Dienstgeberbeitrag für jeden Monat bis spätestens zum 15. Tag des nachfolgenden Monats an das Finanzamt zu entrichten. Dass der Dienstgeberbeitrag für die an die Geschäftsführer ausbezahlten Vergütungen nicht rechtzeitig – entsprechend der tatsächlichen Auszahlung - in den Monaten Februar 2005 bis Jänner 2006 entrichtet wurde, ist ebenso unbestreitbar, wie die Nichtanwendbarkeit der Begünstigungsbestimmung des § 217 Abs 5 BAO.

Die Vorschreibung des Säumniszuschlages wegen nicht rechtzeitiger Entrichtung des Dienstgeberbeitrages erfolgte daher ebenfalls zu Recht.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 20. Februar 2009