



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. vertreten durch Mag. Norbert Doppelbauer Wirtschaftstreuhand-Steuerberatungs GmbH, 4730 Waizenkirchen, Fadingerstraße 15, vom 9. April 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 10. März 2009 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Vorschreibung eines Säumniszuschlages (SZ) für den Zeitraum 1. Jänner 2003 bis 31. Dezember 2007 nach der am 26. Mai 2010 in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Höhe der in den angefochtenen Bescheiden angeführten Abgaben betragen wie in den Berufungsvorentscheidungen vom 5. Juni 2009:

Abgabenart	Zeitraum	Bemessungsgrundlage	Abgabenbetrag
DB	2003	336.444,25	15.139,99
SZ	2003	15.139,99	302,80
DB	2004	316.494,58	14.242,26
SZ	2004	14.242,26	284,85

DB	2005	274.620,50	12.357,92
SZ	2005	12.357,92	247,16
DB	2006	303.380,50	13.652,12
SZ	2006	13.652,12	273,04
DB	2007	276.814,95	12.456,67
SZ	2007	12.456,67	249,13

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin (Bw.) durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass die Vergütungen an die zu jeweils 50 Prozent an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführer nicht in die Beitragsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen einbezogen worden seien.

Das Finanzamt setzte in der Folge mit den angefochtenen Bescheiden vom 10. März 2009 gegenüber der Bw. folgende Beträge an Dienstgeberbeitrag und Säumniszuschlag fest:

	2003	2004	2005	2006	2007
DB	18.168,00	17.090,76	14.829,48	16.382,64	14.947,92
SZ	363,36	341,82	296,59	327,65	298,96

Dagegen wurde fristgerecht berufen. Dies im Wesentlichen mit folgender Begründung:

Die Bw., eine GmbH, kaufe von den Einzelunternehmen „ZS“ M.Z., Adr1 (im Folgenden: Z.) und „PS“ C.P., Adr2 (im Folgenden: P.) Programmierungs-Dienstleistungen in fertig gestellter Ausführung an und veräußere diese fertigen Programmierleistungen in Form eines Durchlaufpostens 1:1 (gleiche Stundenanzahl und gleicher Stundensatz) an die T.-GmbH in X., Deutschland weiter. Die beiden Einzelunternehmer hätten jeweils einen Gewerbeschein, seien für mehrere Auftraggeber tätig und würden die gesamten Kosten (PKW, Sozialversicherung etc.) jeweils in den Einzelunternehmen tragen. Lediglich für Datenkompilierungen und Sicherungen gebe es ein eigenes Büro für die GmbH.

Die Einzelunternehmer Z. und P. würden Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG) erklären und ihre Jahresabschlüsse gem. § 4 Abs. 1 EStG (Bilanzierung) erstellen. Die beiden

Gesellschafter seien auch handelsrechtliche Geschäftsführer der GmbH und würden für die GmbH als Geschäftsführer unentgeltlich arbeiten. Die Geschäftsführungstätigkeit sei vom Zeitaufwand so minimal, dass einzig die Fakturierung einer Rechnung an die T.-GmbH pro Monat notwendig sei. Das Rechnungswesen sei ausgelagert. Für die halbjährliche Vertragsverlängerung mit der T.-GmbH seien keine Verhandlungen notwendig. Der Vertrag mit diesem Unternehmen sei in der Vergangenheit halbjährlich verlängert worden. Somit liege immer eine gewisse Unsicherheit vor, ob eine Vertragsverlängerung zustande komme. Die Bw. beschäftige keine Mitarbeiter und setze zur Abdeckung von Spitzen Leiharbeitskräfte bzw. einen Werkvertragsnehmer ein. Die GmbH habe nur einen einzigen Auftraggeber nämlich die T.-GmbH in X.. Die GmbH verfüge über keinen Gewerbeschein und sei somit auch nicht operativ tätig.

Die Rechtsform der GmbH werde vorwiegend aus Haftungsgründen eingesetzt. Steuerliche Gründe habe es für die Abwicklung über die GmbH nicht gegeben. Der Auftritt gegenüber einem internationalen Konzern in Form einer GmbH sei heute fast unumgänglich, um damit auch eine gewisse Firmenstruktur repräsentieren zu können. Die Konzerne würden ungern mit Einmannbetrieben zusammenarbeiten. Diese wollten klare abgegrenzte Strukturen und eine gewisse Kontinuität der Auftragnehmer. Dies bestätige aktuell das „Grünbuch der EU-Kommission“ zum Arbeitsrecht. In der Zeit, in der man den österreichischen Auftraggeber „M.“ als Partner gehabt habe, habe noch jeder Einzelunternehmer verrechnen können. Das System sei dann von der D.-AG, in S. übernommen worden und es sei eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GesbR) errichtet worden, an welche die beiden Einzelunternehmer verrechnet hätten. Die GesbR habe wiederum an die D.-AG in S. sowohl Stunden als auch Stundensatz 1:1 weiterverrechnet.

Die Formulierung „...an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2)...“ solle nach Interpretation des VwGH so verstanden werden, dass von den zwei Merkmalen des § 47 Abs. 2 nur mehr „im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen“ also die ausführlich beschriebene „Eingliederung“ übrig bleibe. Die Einkünfte fielen nur dann unter § 22 Z 2 TS 2, wenn die eventuell aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Beziehung fehlende Weisungsgebundenheit hinzugedacht werde. Darum müssten alle Merkmale eines Dienstverhältnisses inklusive Weisungsgebundenheit gegeben sein, um die Einkünfte dem TS 2 des § 22 Z 2 unterordnen zu können. Ansonsten lägen Einkünfte gem. § 23 EStG vor. Jedenfalls müssten alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen.

Im Falle der Bw. würden insgesamt mehrere Merkmale auftreten, die ein Dienstverhältnis und auch den § 22 Z 2 EStG ausschließen. Ein entscheidendes Merkmal gegen den Ansatz von

Kommunalsteuer und Dienstgeberbeitrag sei, dass die Gesellschafter im Rahmen ihrer Einzelunternehmen für die Bw. tätig seien. Sie würden die Programmierleistungen in Form von Werkverträgen an die GmbH erbringen. Diese zugekauften Leistungen seien in der GmbH unter „Aufwendungen für bezogene Leistungen“ als Fremdleistungen in der Bilanz ausgewiesen. Gemäß § 1167 ABGB kämen bei Mängeln der Leistungen für entgeltliche Verträge die Bestimmungen § 922 bis 933 b ABGB zur Anwendung. Die beiden Einzelunternehmen würden im vollen Ausmaß gegenüber der Bw. bei Gewährleistungsansprüchen der T.-GmbH haften. Im Falle einer Insolvenz der Bw. aufgrund von Gewährleistungsansprüchen wäre der Masseverwalter verpflichtet, die beiden Einzelunternehmer Z. und P. in die Haftung zu nehmen. Dienstnehmer könnten niemals für ihre Fehler zur Haftung herangezogen werden. Somit sei ein wesentliches Merkmal für die vollständige Eingliederung nicht gegeben.

Der alleinige Unternehmenszweck der GmbH liege gemäß wirtschaftlicher Betrachtungsweise in der Zwischenschaltung der GmbH als Verrechnungskonstrukt, um das Haftungsrisiko gegenüber dem deutschen Konzern einschränken zu können. Die GmbH habe kein Betätigungsgebiet und verfüge daher auch nicht über einen Gewerbeschein. Die Geschäftsführungstätigkeit, welche im geringsten Ausmaß anfalle, sei von der zugekauften Fremdleistung der Programmierung zu trennen. Dieses im Jahr 2002 angedachte Modell mit Zwischenschaltung einer GmbH zur Absicherung des Privatvermögens würde nach Begutachtung von Wirtschaftsjuristen die gewünschte Sicherheit nicht gewähren. Dieses hohe Risiko sei den Einzelunternehmern ab dem Jahr 2002 bis Anfang 2009 nicht bewusst gewesen.

Die beiden Einzelunternehmer würden sowohl das Risiko des Einnahmenverlustes (Unternehmerwagnis) z. B. wenn es zu keiner Vertragsverlängerung bzw. Vertragsreduzierung bei T.-GmbH komme, als auch das Risiko der Gewährleistung gegenüber der GmbH bei Programmierfehlern tragen. Das Unternehmerrisiko sei erkennbar, indem das Jahreseinkommen starken Schwankungen unterliege (Vergleich 2003 bis 2007) und gelegentlich ein Ausfallen der Honorare vorkommen könne. Verstärkt eintreten werde diese Situation ab Juli 2009 durch die Kürzung des Projektes im Zusammenhang mit der Krise in der Automobilindustrie. Das zweite Risiko könne Dimensionen unbestimmten Ausmaßes annehmen, da die Systeme bei der D.-AG europaweit zum Einsatz kämen. Die Zwischenschaltung der GmbH könne sogar eine Durchgriffshaftung gegenüber den Gesellschaftern wegen Missbrauchs auslösen. Die beiden Einzelunternehmer bezögen die dem Dienstgeberbeitrag unterworfenen „Werkvertragsentgelte“ eindeutig im Rahmen ihrer Einzelunternehmen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb und nicht aus „sonstiger selbständiger

Arbeit“, weshalb die Grundsätze wie bei einem Drittanstellungsverhältnis mit allen daraus resultierenden Haftungen gelten würden.

Die in der VwGH-Entscheidung vom 10. November 2004, Zl. 2003/13/0018 beschriebenen Abgrenzungskriterien träfen somit auf den gegenständlichen Fall nicht zu und seien daher nicht anzuwenden. Vielmehr träfen auf den gegenständlichen Fall hinsichtlich der Unternehmereigenschaft die Merkmale im Sinne der VwGH-Entscheidung vom 29. Jänner 2003, Zl. 2002/13/0186 zu.

Der österreichische Gesetzgeber versuche mit allen möglichen Mitteln die Kommunalsteuer und Dienstgeberbeitragspflicht bei Auftragsverhältnissen zwischen Einzelunternehmern und GmbH, welche bis zu 100 % an der GmbH beteiligt seien, herbeizuführen.

Einkommensteuerlich sei ein Gesellschafter selbständig tätig, wenn er mehr als 25 % am Stammkapital einer GmbH beteiligt sei (§ 22 Z 2 EStG). Für Zwecke der Kommunalsteuer, DB und DZ erfinde man eine andere Regelung, mit dem einzigen Hintergrund die Steuereinnahmen zu erhöhen. Gemäß Kommunalsteuergesetz und Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) sei ein in einem Auftragsverhältnis zur GmbH tätiger Unternehmer und Gesellschafter bei 100 % Beteiligung am Stammkapital auch noch ein Dienstnehmer.

Es wäre der EuGH im Rahmen eines Vorabentscheidungsverfahren gem. Art. 234 EG zu befragen, ob der österreichische Gesetzgeber verschiedene Kriterien für Dienstnehmereigenschaft in unterschiedlichen Gesetzen festlegen könne, mit dem einzigen Ziel der Ausdehnung der Besteuerung auf Leistungen von selbständigen Unternehmern im Auftragsverhältnis mit der GmbH.

Das Finanzamt habe bei der GPLA 20 % Umsatzsteuer in die Bemessungsgrundlage eingerechnet und damit die Bruttohonorare der Einzelunternehmen mit Dienstgeberbeitrag und Kommunalsteuer besteuert. Für die Unternehmer Z. und P. sei die 20 % Umsatzsteuer ein Durchlaufposten, der an das Finanzamt abgeführt werden müsse. Die Umsatzsteuer sei nicht Teil des Einkommens gem. § 23 EStG. Hier erfolge eine Besteuerung - nämlich Kommunalsteuer (3%) und Dienstgeberbeitrag (4,5%) - auf die Umsatzsteuer. Beispielsweise sei gegen Österreich Anfang 2008 ein Vertragsverletzungsverfahren durch die Europäische Kommission eingeleitet worden wegen der Einbeziehung der Kfz-Zulassungssteuer (in Österreich „Nova“) in die MwSt-Bemessungsgrundlage.

Diese Art der Gesetzgebung führe in Österreich zu einer hohen Rechtsunsicherheit bei den Steuerpflichtigen bzw. sei von der Logik her nicht nachvollziehbar und sollte in einem modernen europagerechten Rechtssystem nicht vorkommen. Der GmbH-Gesellschafter mit

seinem Einzelunternehmen werde dazu gegenüber einen Einzelunternehmen bzw. Personengesellschaft steuerlich benachteiligt. Die vorgenannten Gründe zeigten auf, dass für die zugekauften Fremdleistungen der Bw. kein Tatbestand für die Belastung mit Dienstgeberbeiträgen gem. § 41 Abs. 2 FLAG vorliege. Die Einkünfte der Einzelunternehmer seien als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 23 EStG einzustufen und die vorgeschriebenen Beträge an Dienstgeberbeitrag und Kommunalsteuer für die Jahre 2003 bis 2007 auf NULL festzusetzen.

Das Finanzamt gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 5. Juni 2009 teilweise Folge. Der Berechnung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen seien bisher zu Unrecht die Bruttbeträge der Geschäftsführerentgelte anstelle der Nettobeträge zugrunde gelegt worden. Die Beitragsgrundlagen zum Dienstgeberbeitrag seien daher abzuändern gewesen. Aus diesem Grund sei auch der Berufung gegen die Festsetzung eines Säumniszuschlages betreffend die Jahre 2003 bis 2007 ebenfalls teilweise statt zu geben.

Mit dem fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag vom 2. Juli 2009 gilt das Rechtsmittel wiederum als unerledigt. Darin wurde ergänzend vorgebracht, dass gerade im vorliegenden Fall der Unterschied zum Dienstnehmer klar erkennbar sei. Ein Dienstnehmer würde haftungsrechtlich geschützt sein und könne bei Programmierfehlern nicht zum Schadenersatz herangezogen werden. Somit hätten die beiden Einzelunternehmer Z. und P. den Tatbestand „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ nicht erfüllt, da sie durch den Verkauf von Programmierleistungen an die GmbH wie jeder andere Unternehmer haftungsrechtlich belangt werden könnten.

Die Einkünfte der Einzelunternehmer seien als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 23 EStG einzustufen.

In der am 26. Mai 2010 abgehaltenen Berufungsverhandlung legte die Bw. die Motive für die Gründung einer GmbH dar, verwies auf das Risiko von Gewährleistungs- und Schadenersatzansprüchen gegen die Einzelunternehmer im Fall von Programmierfehlern und legte im Wesentlichen unter Bezugnahme auf die Erkenntnisse des VfGH vom 1. März 2001, G 109/00 und vom 7. März 2001, G 110/00 nochmals dar, weshalb nach ihrer Ansicht das in § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 normierte Tatbestandsmerkmal „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ im gegenständlichen Fall nicht erfüllt sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw. ist eine GmbH, die Software für die Automobilindustrie herstellt - also programmiert und in der Folge veräußert. Sie beschäftigt keine Mitarbeiter und setzt zur Abdeckung von Spitzen Leiharbeitskräfte bzw. einen Werkvertragsnehmer ein. Abnehmer der Software ist im Wesentlichen die T.-GmbH in X..

Aus dem Firmenbuch ist ersichtlich, dass die beiden zu je 50 Prozent beteiligten Gesellschafter, Herr C.P. und Herr M.Z., seit 9. September 2002 die Geschäftsführertätigkeit ausüben und die Berufungswerberin selbstständig vertreten.

Die Gesellschafter haben im September 2002 ihr in der Rechtsform einer GesbR betriebenes Unternehmen im Sinne des Art. III Umgründungsteuergesetz in die GmbH eingebbracht (Einbringungsvertrag vom 9. September 2002). Sie verfügen jeweils über eine entsprechende Gewerbeberechtigung, erstellen die Software bzw. erbringen Programmierleistungen für die GmbH, die diese dann weiterveräußert. Die fertigen Programmierleistungen werden der GmbH in Rechnung gestellt. Die Vergütungen an die Herren P. und Z. werden von der GmbH unter „Aufwendungen für bezogene Leistungen“ als Fremdleistungen in der Bilanz ausgewiesen.

Die Gesellschafter nehmen auch ihre Aufgaben als Geschäftsführer der GmbH wahr, die Geschäftsführertätigkeit ist aber laut den Berufungsausführungen vom Zeitaufwand nur minimal. In der Berufung wird die Fakturierung einer Rechnung pro Monat an die T.-GmbH angeführt.

Die Rechtsform der GmbH wurde vorwiegend aus Haftungsgründen eingesetzt und um gegenüber einem internationalen Konzern eine gewisse Firmenstruktur repräsentieren zu können.

Im Berufungsverfahren ist allein die Frage strittig, ob die von den Gesellschafter-Geschäftsführern für ihre Tätigkeit bezogenen Vergütungen rechtlich als Einkünfte im Sinne des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zu qualifizieren sind.

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

Dienstnehmer sind gemäß § 41 Abs. 2 FLAG 1967 in der hier maßgeblichen Fassung 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.

Nach Absatz 3 der zitierten Gesetzesstelle ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Absatz 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der

Einkommensteuer unterliegen oder nicht. Arbeitslöhne sind 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 leg.cit.

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 Teilstich 2 EStG 1988 fallen unter die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Vorweg festzuhalten, dass es nach der Wortfolge "Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art" keine Rolle spielt, ob ein an der Kapitalgesellschaft wesentlich beteiligter Steuerpflichtiger als Geschäftsführer oder operativ für die Kapitalgesellschaft tätig geworden ist bzw. für welche dieser Tätigkeiten er die Vergütungen erhalten hat. Auch Vergütungen für Programmierleistungen stellen daher unter den gegebenen Umständen Einkünfte gemäß § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 dar. Die Bw. weist in der Berufung auf die Sonderstellung hin, die die wesentlich beteiligten Geschäftsführer durch ihre Tätigkeiten als Einzelunternehmer haben, räumt allerdings auch ein, dass die im gegenständlichen Verfahren strittigen Beträge von der Bw. als Aufwand verbucht und an die wesentlich beteiligten Gesellschafter geleistet wurden. Damit ist lediglich entscheidungswesentlich, ob auf die für die Gesellschaft geleisteten Tätigkeiten die in § 22 Z 2 EStG 1988 normierte Voraussetzung "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" zutrifft.

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung von Beschwerden, die sich gegen die Einbeziehung der Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinn des § 22 Z 2 EStG 1988 in den Dienstgeberbeitrag nach dem FLAG richteten, abgelehnt (VfGH 9.6.1998, B 286/98 und vom 24.6.1998, B 998/98 und B 999/98). Er hat weiters auch die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes mit den Erkenntnissen vom 1. März 2001, G 109/00 und vom 7. März 2001, G 110/00 abgewiesen.

In dem der Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes unmittelbar nachfolgenden Erkenntnis vom 23. April 2001, 2001/14/0054, und in zahlreichen späteren Judikaten hat der Verwaltungsgerichtshof festgestellt, dass das in § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen "sonst aller Merkmale eines Dienstverhältnisses" vor allem auf folgende Kriterien abstellt: die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus

der Kapitalgesellschaft und das Fehlen eines Unternehmerrisikos. Von Bedeutung sei auch noch das Vorliegen einer laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung.

Schließlich hat der Verwaltungsgerichtshof die rechtlichen Voraussetzungen der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 hinsichtlich der zu 50 % oder mehr an einer Kapitalgesellschaft beteiligten oder über eine Sperrminorität verfügenden Personen im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, klargestellt.

Demnach kommt bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Geschäftsführer 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.

Die zivilrechtliche Einordnung des Leistungsverhältnisses eines wesentlich Beteiligten einer Kapitalgesellschaft zu dieser ist, wie der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt ausgesprochen hat (vgl. etwa VwGH 19.12.2001, 2001/13/0151; 20.3.2002, 2001/15/0155), für die Beurteilung des Vorliegens von Einkünften nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 irrelevant.

Vom Fehlen einer Eingliederung ist aber nach dem in ständiger Judikatur entwickelten Verständnis zu diesem Tatbestandsmerkmal in aller Regel nicht auszugehen.

Hinsichtlich der nach dieser Rechtsprechung entscheidenden Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft hat der Verwaltungsgerichtshof auch in seinem oben zitierten Erkenntnis eines verstärkten Senates seine Auffassung eines funktionalen Begriffsverständnisses einer auf Dauer angelegten kontinuierlichen Leistung des Gesellschafters entweder in der Geschäftsführung oder im operativen Bereich der Gesellschaft aufrecht gehalten. Nach diesem Verständnis wird dieses für die Erfüllung des Tatbestandes der Einkünftezielung nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 notwendige Merkmal 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. Mit der Erzielung von Einkünften aus Vergütungen im Sinne des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 werden zufolge der Qualität dieser Vorschrift als lex specialis gegenüber anderen Einkünftetatbeständen diese nämlich durch eine solche Tätigkeit rechtlich verdrängt, welche durch einen Steuerpflichtigen in seiner

Eigenschaft als Gesellschafter jener Gesellschaft gegenüber erbracht wird, an der er im Sinne des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 wesentlich beteiligt ist (vgl. abermals das zitierte Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10. November 2004).

Aus dem Firmenbuch ist ersichtlich, dass die beiden zu je 50 Prozent beteiligten Gesellschafter seit 9. September 2002 die Geschäftsführertätigkeit ausüben und die Bw. selbstständig vertreten. Auch die Bw. räumt ein, dass die Gesellschafter ihre mit der Geschäftsführung verbundenen Aufgaben und Verpflichtungen kontinuierlich wahrgenommen, auch wenn dies nur einen geringen Zeitaufwand erforderte.

Außerdem waren die Gesellschafter-Geschäftsführer im Prüfungszeitraum in erheblichem Umfang in die operativen Belange der Bw. integriert, haben sie doch die Programmierleistungen überwiegend persönlich erbracht. Der Umstand, dass die Bw. mit ihren Gesellschafter-Geschäftsführern „Werkverträge“ abgeschlossen hat, steht der Eingliederung nicht entgegen (VwGH 23.2.2005, 2004/14/0131).

Ist, wie im vorliegenden Fall, das primär zu prüfende Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin unbestritten gegeben, kommt es nach den Ausführungen des verstärkten Senates und der weiteren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf die anderen Merkmale, insbesondere hinsichtlich des Unternehmerrisikos nicht mehr an. Daher können auch die Ausführungen zum Risiko eines Einnahmenverlustes sowie zur Haftung der Gesellschafter-Geschäftsführer gegenüber der Bw. bei möglichen Gewährleistungs- oder Schadenersatzansprüchen von dritter Seite der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen. Ohne Bedeutung ist auch, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht der Gesellschaft gegenüber erbracht werden würde.

Zu dem von der Bw. angeregten Herantreten an den Europäischen Gerichtshof zum Zwecke der Herbeiführung einer Vorabentscheidung im Sinne des Art. 234 EG sieht der Unabhängige Finanzsenat keinen Anlass, weil die Bw. nicht aufzeigt, dass der Berufungsfall in den Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts fällt.

Die den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern für ihre Beschäftigung von der Bw. gewährten Vergütungen wurden daher zu Recht dem Dienstgeberbeitrag unterworfen.

Im gegenständlichen Fall beinhalten die Beitragsgrundlagen "Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinn des § 22 Z. 2 EStG 1988". Allerdings ist die in den ursprünglichen Vorschreibungen ebenfalls enthaltene Umsatzsteuer als reiner Durchlaufposten aus den Beitragsgrundlagen auszuscheiden.

In den Jahren 2003 bis 2007 sind daher (entsprechend der vom Finanzamt erlassenen Berufungsvorentscheidungen) die Beitragsgrundlagen zum Dienstgeberbeitrag wie folgt abzuändern:

Beitragsgrundlage für DB (€):

Jahr 2003	336.444,25 (bisher 403.733,10)
Jahr 2004	316.494,58 (bisher 379.793,50)
Jahr 2005	274.620,50 (bisher 329.544,60)
Jahr 2006	303.380,50 (bisher 364.056,60)
Jahr 2007	276.814,95 (bisher 332.177,94)

Der Berufung ist daher in diesem Punkt stattzugeben.

Der Berufung gegen die Bescheide über die Festsetzung eines Säumniszuschlages für die Jahre 2003 bis 2007 ist ebenfalls teilweise stattzugeben, weil der Berechnung des Säumniszuschlages die nunmehr geänderten Vorschreibungen an Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen zugrunde zu legen sind.

Jahr 2003	302,80 (bisher 363,36)
Jahr 2004	284,85 (bisher 341,82)
Jahr 2005	247,16 (bisher 296,59)
Jahr 2006	273,04 (bisher 327,65)
Jahr 2007	249,13 (bisher 298,96)

Aus den dargelegten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 31. Mai 2010