



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Thomas Heinrich, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1130 Wien, Gobergasse 34/13, vom 30. Dezember 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 22. Dezember 2008 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2001 bis 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt Wien 1/23 hat mit Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 22. Dezember 2008 den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfond für Familienbeihilfen sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2001-2005 neu festgesetzt und die Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers, Herrn M. in die Bemessungsgrundlage einbezogen.

In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung wendet sich die Berufungswerberin (Bw.) gegen diese Nachforderung und wendet ein, dass für diese Entgelte von der Bw. weder Dienstgeberbeitrag noch ein Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag abzuführen ist.

In der Berufung wird wie folgt ausgeführt:

Im Auftrag meiner oben angeführten Klientin wird gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide für die Jahre 2001 bis 2005 vom 22.12.2008, eingegangen am 24.12.2008, betreffend

Dienstgeberbeitrag 2001	€ 3.531,90
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2001	€400,28
Dienstgeberbeitrag 2002	€ 2695,63
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2002	€ 263,57
Dienstgeberbeitrag 2003	€ 3.060,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2003	€ 285,60
Dienstgeberbeitrag 2004	€ 1.170,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2004	€ 104,00
Dienstgeberbeitrag 2005	€ 3.465,00
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2005	€ 308,00
Zusammen Abgaben von	€ 15.283,98

in offener Frist das Rechtsmittel der

Berufung

eingelegt. Es wird beantragt,

a) die berufungsgegenständlichen Bescheide wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts ersatzlos aufzuheben.

Gleichzeitig wird gemäß § 212a BAO die Aussetzung der Einhebung der durch diese Berufung angefochtenen Abgaben in der Höhe von € 15.283,98 beantragt, da die gesetzlichen Voraussetzungen dafür gegeben sind.

Begründung:

Die Festsetzung der oben angeführten Abgaben erfolgte nach einer gemäß § 150 BAO durchgeföhrten Außenprüfung betreffend die Lohnsteuer für den Zeitraum 2001 bis 2005, die vom Finanzamt Wien 1/23 durchgeföhr und mit einer Schlussbesprechung samt Niederschrift vom 6. Sept. 2006 abgeschlossen wurde.

Als Bemessungsgrundlage für die oben angeführten Abgaben wurden gemäß Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom 13. September 2006 die Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers, Herrn M., herangezogen. Für diese Entgelte von der I. waren weder Dienstgeberbeitrag noch Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag abzuföhren.

ad a)

Herr M. ist seit Gründung der I. (im Folgenden kurz X. oder Gesellschaft) mehrheitlich beteiligt. Bis 17.07.2002 betrug die Beteiligung 51%, seither 85% des Stammkapitals. Gleichzeitig war Herr M. seit der Gründung der Gesellschaft als selbständiger vertretungsbefugter Geschäftsführer tätig. Die Tätigkeit für die Gesellschaft erfolgte auf Basis eines freien Dienstvertrages. Aufgrund der Vereinbarungen des freien Dienstvertrages übt Herr M. seine Tätigkeit frei von persönlicher Abhängigkeit aus, insbesondere unterliegt er (mit Ausnahme gesellschaftsrechtlicher) keinen Weisungen, ist an keinen Arbeitsort, an keine Arbeitszeit und an kein bestimmtes Arbeitsverhalten, welcher Art auch immer, gebunden. Er unterliegt weiters keinem Wettbewerbsverbot, hat keinerlei arbeitsrechtliche Ansprüche, insbesondere keinen Urlaubs- oder Entgeltfortzahlungsanspruch im Krankheitsfall und hat das Recht sich vertreten zu lassen.

Diese Vereinbarungen werden auch tatsächlich so gelebt. Im Zuge der GPLA wurden keine Indizien vorgebracht, die gegen den dargestellten Sachverhalt sprechen würden.

Die umfangreiche Judikatur und Literatur zu § 47 Abs. 2 EStG, insbesondere zur Wortfolge "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" ist - vorbehaltlich der mehrfach geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken (vgl. Arnold, Eingliederung in den Betrieb - und (diesfalls wirklich) "sonst keine Merkmale eines Dienstverhältnisses"? SWK 2005, 26 ff) - nur noch auf Gesellschafter-Geschäftsführer mit einer Beteiligung ab 50% und mehr anzuwenden. Erst die aktuelle Judikatur, insbesondere VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018, verstärkter Senat) und Literatur (insbesondere Sedlacek keine Dienstgeberbeitrags- und Kommunalsteuerpflicht bei Weisungsbindung? SWK 2005 305 ff hat für Gesellschafter-Geschäftsführer mit einer wesentlichen, das heißt mehr als 50%-Beteiligung die DB-, DZ- und Kommunalsteuerpflicht quasi festgesetzt.

Für Zeiträume vor 2005, die hier wesentlich sind, war weder die Judikatur noch die Literatur zu dieser Frage einheitlich.

Bereits in seinem Erkenntnis vom 12.09.2001, 2001/13/0115 hat der VwGH ausgeführt, dass mit dem Bestehen eines Unternehmerrisikos, konkret mit dem Vorbringen einer Erfolgsabhängigkeit der Vergütung in Form eines Gewinnanteiles, ein Sachverhalt vorgetragen wird, der das Vorliegen der Kriterien für eine Einkünftezielung nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG fraglich erscheinen lässt. Es wurde ausgeführt, dass deutliche erfolgsbedingte Schwankungen des Geschäftsführerhonorars ein Unternehmerrisiko in der Geschäftsführertätigkeit begründen können, das bei der nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG gebotenen Betrachtung des Gesamtbildes der Verhältnisse den Ausschlag gegen ein

Dienstverhältnis und somit eine Dienstgeberbeitragspflicht des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers bewirkt (vgl. auch VwGH 21.12.1999, 99/14/0255 und VwGH vom 26.07.2000, 2000/14/0061).

Im Erkenntnis 2002/13/0186 vom 29.01.2003 hat der VwGH erstmals die DB-, DZ- und Kommunalsteuerpflicht für wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer bei einem bestimmten Vergütungsmodell ausdrücklich verneint. Zum damaligen Zeitpunkt lag somit ein ausjudiziertes Modell vor, mit dem bei wesentlich beteiligten Geschäftsführern keine DB-, DZ- und Kommunalsteuerpflicht entstand.

Im Erkenntnis 2001/14/0066 vom 25.09.2001 hat der VwGH die erfolgsabhängige Entlohnung konkretisiert; sinngemäß: wenn die tatsächliche Entlohnung eines Gesellschafter-Geschäftsführers durch die Bezugnahme auf 40% des Brutto-Cash-Flows geprägt ist, und diese Regelung tatsächlich zu starken - nicht willkürlich herbeigeführten - Schwankungen der Jahresbezüge und gelegentlich im Ausfall dieser Bezüge (mit tatsächlicher Rückzahlung der gewährten Akontozahlungen) führt, kann trotz der Zusage einer Betriebspension und des Reisekostenersatzes von einem Wagnis gesprochen werden, wie es für Unternehmer eigentümlich ist.

Dieses Judikat wurde im Rundschreiben Nr. 3/2002 der Kammer der Wirtschaftstreuhänder (Fachsenatsrundschreiben 5/Periode 2000-2005) den Mitgliedern des Berufsstandes samt weiteren Judikaten betreffend die DB- und Kommunalsteuerpflicht von Tätigkeitsvergütungen an wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer zur Kenntnis gebracht und stellte einen wichtigen Anhaltspunkt für die Einstufung der Abgabepflicht dieser Entgelte dar.

Ein weiteres, angeführtes Judikat des VwGH vom 19.12.2001, 2001/13/0086 führte aus, dass im Vordergrund steht, ob dem Geschäftsführer tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. Dabei kann von solchen Schwankungen auf ein Risiko des Geschäftsführers aber nur dann geschlossen werden, wenn ein Zusammenhang zwischen diesen Schwankungen und wirtschaftlichen Parametern (insbesondere dem wirtschaftlichen Erfolg) der Gesellschaft bestehen. Vom Geschäftsführer frei verfügte Änderungen der Höhe seiner Bezüge haben mit einem Risiko, wie es für Unternehmer eigentümlich ist, nichts gemein.

Treten in den Bezügen des Geschäftsführers tatsächlich ganz außerordentliche Schwankungen auf, kann aus der Tatsache der Unterschiedlichkeit der entnommenen Beträge an sich aber denkfolgerichtig für sich allein nicht geschlossen werden, dass die Schwankungen dieser Beträge auf den Bedarf des Geschäftsführers zurückzuführen waren.

Wie aus nachstehender Zusammenstellung der Entgelte des Herrn M. aus der X. hervorgeht, waren die Schwankungen in den Jahren 2001 bis 2005 erheblich. Nicht zu vergessen ist auch, dass das wirtschaftliche Risiko des Geschäftsführers nicht nur in seinen Einnahmen sondern auch in den von ihm zu tragenden Ausgaben besteht. Unbestritten ist, dass Herr M. als hauptverantwortlicher Geschäftsführer und Mehrheitseigentümer der Gesellschaft - vergleichbar einem Einzelunternehmer - tätig war und entsprechend hohes Unternehmerrisiko zu tragen hatte und starke Unternehmerinitiative aufwenden musste.

Die in der nachfolgenden Tabelle dargestellten Entgelte sind auch zum überwiegenden Teil als Leistungsentgelte für operative Tätigkeiten und weniger für tatsächliche Geschäftsführungstätigkeiten anzusehen, womit ein weiterer Anknüpfungspunkt für eine Abgabenpflicht (für DB, DZ oder Kommunalsteuer) wegfällt. Die Entgelte wurden an Herrn M. in Abhängigkeit vom Umsatz bzw. vom Rohertrag ausgezahlt, wie es bei stark projektbezogenen Tätigkeiten üblich ist (hier ist die inhaltliche Nähe des Entgelts zur klassischen Akquisitionsprämie evident).

in EUR	Tätigkeitsentgelte M.	Jahresumsatz X.	Entgelte in % vom Umsatz	Rohertrag X.	Entgelte in % vom Rohertrag
2000	91.567,77	3.702.161,79	2,47%	1.138.492,62	8,04%
2001	78.486,66	3.438.381,85	2,28%	1.346.409,60	5,83%
2002	59.902,80	4.572.228,78	1,31%	1.296.000,00	4,62%
2003	68.000,00	3.212.045,86	2,12%	901.000,00	7,55%
2004	26.000,00	3.404.929,40	0,76%	931.000,00	2,79%
2005	77.000,00	3.559.379,20	2,16%	994.000,00	7,75%

Die in den bekämpften Bescheiden zum Ausdruck gebrachten Feststellungen der Lohnsteuerprüfung negieren daher die in den Jahren 2001 bis 2005 jeweils aktuelle Rechtslage. Es wurde auch im Rahmen der Lohnsteuerprüfung seitens der Behörde dieser Sachverhalt nicht erhoben, was für sich schon einen eindeutigen Verfahrensmangel darstellt.

Mit Verweis auf den Grundsatz von Treu und Glauben (vgl. Erlass des BMF vom 26.01.1995, Z 050301/2-IV/5/94 im AÖF 1995/70) erfolgte die Nichtberechnung und Nichtabführung von DB-, DZ- und Kommunalsteuerbeiträgen im vollen Vertrauen auf die aktuelle Rechtslage, die durch die oben angeführten Judikate des VwGH und die sich darauf stützenden Literaturmeinungen wieder fanden.

Es wird daher höflichst ersucht, dieser Berufung statzugeben und die Aussetzung der Einhebung der berufsgegenständlichen Abgaben zu bewilligen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß der der verfahrensgegenständlichen Abgabenvorschreibung zu Grunde liegenden Prüfung ist Herr M. seit Gründung der Gesellschaft der Bw. an dieser zu 51% bzw. ab Juli 2002 zu 85% beteiligt und vertritt seit 19. Jänner 1996 selbstständig. Die Höhe der der Abgabenvorschreibung zu Grunde gelegten Geschäftsführerbezüge ist nach der Aktenlage und dem Berufungsvorbringen unstrittig.

Der festgestellte Sachverhalt war in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

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

Entsprechend der Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 geltenden Fassung BGBl. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis i.S.d. § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen i.S.d. § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. 818/1993 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 i.S.d. § 22 Z 2 EStG 1988.

Nach § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften 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.

Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 Prozent beträgt (§ 22 Z 2 EStG 1988).

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. 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). Der Verfassungsgerichtshof hat weiters aufgezeigt, dass dies insbesondere für die Merkmale der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens und des Fehlens des Unternehmerrisikos nicht zutreffe.

Bezug nehmend auf die Ausführungen des Verfassungsgerichtshofes kristallisierten sich danach in der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vor allem drei Merkmale eines Dienstverhältnisses heraus, nämlich

- die Eingliederung in den betrieblichen Organismus,
- das fehlende Unternehmerrisiko
- eine laufende, wenn auch nicht monatliche Entlohnung

Im Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, stellte der Verwaltungsgerichtshof klar, dass bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 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 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.

Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. des 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 spricht für die Eingliederung (vgl. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052). Unerheblich ist, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist.

Entsprechend dem der Behörde vorliegenden Firmenbuchauszug übte Herr M. die Geschäftsführung seit dem 19. Jänner 1996 aus. Dem Geschäftsführer obliegt laut § 2, Allgemeine Pflichten des Geschäftsführers, die Leitung und Überwachung des Unternehmens im Ganzen; insbesondere hat er für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange in bestmöglicher Weise Vorsorge zu tragen.

Vor dem Hintergrund des vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist für den Geschäftsführer durch die unbestritten kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung sowie durch die sonstige Tätigkeit im Rahmen des Unternehmens das Merkmal der Eingliederung ohne Zweifel gegeben (VwGH v. 23.11.2004, 2004/15/0068).

Es erübrigt sich daher auf das Vorbringen in der Berufung hinsichtlich des Vorliegens eines freien Dienstvertrages, der vorliegenden eingewandten Weisungsgebundenheit etc. einzugehen.

Die Bw. wendet sich in seiner Berufung gegen die Anwendung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes seit dem Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10.11.2004, GZ. 2003/13/0018 auf die bereits vor diesem Zeitpunkt eingebrachte Berufung und verwirklichten Abgabentatbestände.

Grundsätzlich erhebt sich daher die Frage, ob eine allenfalls geänderte Rechtsauslegung durch die Finanzbehörde (infolge der Judikatur der obersten Gerichtshöfe) auch auf abgabenrechtliche Tatbestände Anwendung finden darf, die vor dem Zeitpunkt der Erkenntnisse der Gerichtshöfe verwirklicht wurden.

Die Abgabenbehörden dürfen zufolge des in Art. 18 Abs. 2 BVG normierten Legalitätsprinzips die Hoheitsverwaltung nur auf Grund der Gesetze ausüben. Zur Beantwortung der Frage, welche Rechtslage konkret Anwendung zu finden hat, ist auf den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches abzustellen. Bei Gesetzesänderungen ist für den Fall, dass die materiell rechtlichen Vorschriften keine besonderen Anordnungen enthalten, prinzipiell jene Rechtslage maßgebend, unter deren zeitlicher Geltung der Abgabentatbestand verwirklicht wurde.

Bei Änderung verfahrensgesetzlicher Rechtsvorschriften, insbesondere bei Aufhebung und Neueinführung von Verfahrensbestimmungen ist das neue Recht - mangels anderer Anordnung - ab dem Zeitpunkt seines Inkrafttretens anzuwenden, und zwar auch auf frühere Rechtsvorgänge, also auch auf solche Vorgänge, die sich vor Inkrafttreten des neuen Verfahrensrechts ereignet haben.

Die Rechtsvorgänge sind somit grundsätzlich nach jenen materiell-rechtlichen Bestimmungen zu beurteilen, die im Zeitpunkt der Konkretisierung der Sachverhalte Geltung hatten, aber verfahrensrechtlich nach den Vorschriften prozessualer Art abzuwickeln, die bei Vornahme der Verfahrensschritte gelten soll (Stoll, BAO Kommentar, S 62).

Darüber hinaus besteht ein allfälliger Schutz des Vertrauens der Abgabepflichtigen in eine bestimmte Rechtsauslegung durch die Abgabenbehörde nur im Rahmen des Grundsatzes von Treu und Glauben. Hinsichtlich dieses Grundsatzes hat der Verwaltungsgerichtshof in zahlreichen Erkenntnissen stets die Ansicht vertreten, dass dieser Grundsatz ohne ausdrückliche gesetzliche Anordnung auch im Abgabenrecht Anwendung findet. Seine Anwendung hat jedoch dort ihre Grenze, wo die gesetzlichen Vorschriften ein besonderes Verhalten, sei es der Behörde, sei es der Partei, fordern.

In einem Abgehen von einer früheren, wenn auch ständigen Verwaltungsübung oder von einer vordem als maßgebend angesehenen Rechtsauffassung oder Tatsachenwürdigung kann kein Verstoß gegen Treu und Glauben erblickt werden. Vielmehr müssen besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung als unbillig erscheinen lassen (vgl. VwGH vom 1.12.1987, 86/16/0122). Hat sich die Abgabenbehörde an der vom Verwaltungsgerichtshof klar gestellten Rechtslage orientiert, kann ihr keine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben vorgeworfen werden (VwGH vom 21.1.2004, 2003/16/0113).

Im vorliegenden Fall bekämpft die Bw. die Anwendung der Rechtsauslegung des § 41 Abs. 2 FLAG im Zusammenhang mit dem § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 durch den Verwaltungsgerichtshof auf die Bezüge des Geschäftsführers, wie sie sich aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10.11.2004, 2003/13/0018 und der danach folgenden diesbezüglichen Judikatur des Höchstgerichtes ergibt. Entsprechend den obigen Ausführungen bewirkt die Orientierung der Behörde an der vom Verwaltungsgerichtshof klar gestellten Rechtslage keine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben. Dies muss im gleichen Sinne gelten, wenn der Verwaltungsgerichtshof eine Rechtsauslegung durch weitere Erkenntnisse noch weiter konkretisiert und entsprechend den den Beschwerdeverfahren zu Grunde liegenden Sachverhalten noch eingehender differenziert.

Entgegen dem Vorbringen in der Berufung hat nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates die Abgabenbehörde ihre Rechtsauslegung der im gegenständlichen Fall anzuwendenden gesetzlichen Bestimmungen nicht geändert, sondern lediglich in Orientierung an der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur näher konkretisiert und im Hinblick auf verschiedene Sachverhaltskomponenten weiter differenziert.

So stellte die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes im Hinblick auf die Einbeziehung der Bezüge der Geschäftsführer in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag bis zur Entscheidung vom 10.11.2004 auf folgende Kriterien ab:

- Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft
- Das Fehlen des Unternehmerwagnisses
- Das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung.

In der Entscheidung vom 10.11.2004 revidierte der Verwaltungsgerichtshof seine Rechtsauffassung dahingehend, dass entscheidende Bedeutung dem Kriterium zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Den weiteren Kriterien, wie etwa dem Fehlen des Unternehmerrisikos oder einer laufenden Lohnzahlung kann nur mehr 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.

Diese Rechtsauslegung, die sich im Zuge der Judikatur vor dem oben angeführten Erkenntnis herausgebildet hatte, unterscheidet sich nicht grundlegend von jener, die der Verwaltungsgerichtshof in dem angeführten Erkenntnis vertreten hatte. Sowohl vor als auch nach diesem Erkenntnis beruft sich der Verwaltungsgerichtshof auf die drei angeführten Kriterien zur Abgrenzung der Beitragspflicht der Bezüge. Es erfolgt lediglich eine Abkehr von der Gleichwertigkeit dieser drei Kriterien, indem nunmehr der Eingliederung in den Organismus des Betriebes entscheidende Bedeutung zukommt. Ist diese nicht klar erkennbar, so ist in der Folge weiterhin das Fehlen des Unternehmerwagnisses und die laufende Entlohnung als Kriterium zu überprüfen. Darin eine Änderung der Rechtsauslegung zu erblicken würde angesichts der weitgehenden Übereinstimmung der herangezogenen Kriterien zu weit führen. Vielmehr ist von einer weiteren Klarstellung der diesbezüglichen Rechtslage oder der Rechtsauslegung auszugehen.

Zusammenfassend wird daher festgestellt, dass sich die betreffenden gesetzlichen Bestimmungen für die Einbeziehung der Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nicht geändert haben, die Bw. keine nachteiligere Rechtsanwendung auf Grund des Entscheidungszeitpunktes tragen muss, und ein Verstoß gegen die Rechtsordnung, gegen den Gleichheitsgrundsatz oder gegen den Grundsatz von Treu und Glauben nicht vorliegt.

Die Berufung war daher im Sinne der obigen Ausführungen als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 2. August 2012