



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Kreil und die weiteren Mitglieder HR Dr. Christiane Kestler, Mag.pharm. Martin Daxner und Mag. Waltraud Schirz über die Berufung der Bw., vertreten durch V, vom 7. April 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärching vom 21. März 2006 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für den Zeitraum 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2004 nach der am 2. Dezember 2008 in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass die Bezüge des zu 75% an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführers X nicht in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen einbezogen wurden. Der Prüfer vertrat die Ansicht, dass der Geschäftsführer in den Geschäftsablauf integriert sei und daher die Bezüge in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen seien. Das Finanzamt schloss sich dieser Ansicht an und forderte mit den angefochtenen Bescheiden den auf die Bezüge entfallenden Dienstgeberbeitrag nach.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde beantragt, die Bescheide vollinhaltlich aufzuheben. Eingewendet wurde auch die Verletzung von Verfahrensvorschriften. Im Übrigen wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat

beantragt. In der Begründung wurde sinngemäß ausgeführt:

Die belangte Behörde verkenne die Qualifikation dessen, was der Geschäftsführer von der GmbH erhalte, völlig. Dieser übe seinen Beruf als selbständiger Steuerberater mit eigener selbständiger Steuerberatungskanzlei und eigenem Kundenstock aus. Er erbringe die Arbeiten im Rahmen eines Werkvertrages und werde zu 100% erfolgsabhängig entlohnt. Seine Entlohnung stelle Einkünfte aus Steuerberatungstätigkeit nach § 22 Abs. 1 lit.b und nicht wie von der Behörde unterstellt nach § 22 Abs. 2 EStG 1988 dar. Diese würden schon von Gesetzes wegen nicht der DB-Pflicht unterliegen. Man gehe jedoch offensichtlich grundsätzlich davon aus, dass egal in welcher Vertragsform er für das Unternehmen, an dem er wesentlich beteiligt sei, tätig wäre, die Einkünfte immer DB-pflichtig wären. Dies bedeute jedoch, dass er ohne jede sachliche Begründung schlechter gestellt wäre als ein nichtbeteiligter Berufskollege, der ebenfalls mit dem gleichen Werkvertrag tätig sei. Dies stelle eine extreme Ungleichbehandlung dar und führe dazu, dass er nie Einkünfte als selbständiger Steuerberater mit eigener Kanzlei haben könne. Er könne nie zu fremdüblichen Bedingungen für die GmbH als Steuerberater tätig sein, ohne DB- und kommunalsteuerpflichtig zu sein. Was er erhalte, sei keine Entlohnung für Geschäftsführertätigkeit, sondern eine Bezahlung der Leistungen seiner Steuerberatungskanzlei. Die Behörde vertrete die Auffassung, dass eine Aufteilung in Geschäftsführertätigkeit und Tätigkeit als Steuerberater im Rahmen eines Werkvertrages nicht zulässig sei, dies käme aber defacto einer teilweisen Zwangsauflösung seiner Steuerberatungskanzlei gleich.

Unabhängig von diesen Ausführungen hätte jedoch auch der VfGH erkannt, dass der Anstellung eines GmbH-Geschäftsführers zivilrechtlich nicht nur ein echter Dienstvertrag, sondern auch ein freier Dienstvertrag, Werkvertrag oder Auftrag zugrundeliegen könne. Es würden daher auch einkommensteuerlich verschiedene Einkunftsarten in Betracht kommen. Sollten neben der Weisungsgebundenheit auch die übrigen Merkmale eines Dienstverhältnisses nicht mehr erkennbar sein, sei bereits einkommensteuerrechtlich kein Fall des § 22 Abs. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 mehr gegeben. Der VfGH spreche auch von übrigen Merkmalen (Vielzahl) und nicht nur von einem einzigen. Auch das Unternehmerwagnis sei Teil der Betrachtung, nicht nur die Eingliederung. Diesen Teil der VfGH-Rechtsprechung unterlaufe der VwGH mit seiner Rechtsprechung des verstärkten Senates. Auch die belangte Behörde ignoriere die Rechtsprechung des VfGH und wende nur einseitig die des VwGH an. Es erhebe sich daher die Frage, ob die Rechtsprechung des verstärkten Senates nicht verfassungswidrig sei. Eine Besteuerung könne in Österreich nur aufgrund von Gesetzen, nicht aufgrund der Rechtsprechung erfolgen. Gesetzesbestimmungen wie die des § 47 Abs. 2 oder § 22 Abs. 2 EStG seien offensichtlich so vage und ungenau, dass sie im Prinzip nicht vollziehbar und daher verfassungswidrig seien. Gesetzesbestimmungen, die zu hunderten von VwGH-Beschwerden

führen und bei denen der VwGH letztlich nur durch einen sprachlichen Gewaltakt die Wortbedeutung „sonst alle Merkmale“ auf ein einziges angeblich wesentliches herunterinterpretiere, seien unvollziehbar und würden zu Willkürakten führen.

Zur Frage der ausdrücklich bestrittenen Eingliederung des Geschäftsführers in den Organismus der GmbH wurde angemerkt, dass viel eher die GmbH in den Organismus der viel länger existierenden Einzelunternehmung eingegliedert sei. Da Eingliederungen keine Einbahnstraßen seien, sei auch der umgekehrte Eingliederungsweg möglich.

Weiters wurde darauf verwiesen, dass es nicht im Sinne des Gleichbehandlungsgrundsatzes sei, wenn der Geschäftsführer einerseits als fiktiver Dienstnehmer, andererseits aber als selbständiger Unternehmer behandelt werde. Als selbständigem Steuerberater würden ihm einerseits die beträchtlichen Vorteile steuerrechtlicher Natur eines Dienstnehmers verweigert, obwohl er andererseits angeblich Dienstnehmer ohne Weisungsgebundenheit sei. In diesem Zusammenhang sei auch als merkwürdig festzuhalten, dass man Politikern lediglich aufgrund einer gesetzlichen Fiktion ein echtes Dienstverhältnis mit allen steuerlichen Vorteilen verschaffe, obwohl auf diese die Kriterien des § 47 (Weisungsgebundenheit) nicht zutreffen.

Es werde daher für den Geschäftsführer ebenfalls um die Gewährung der steuerlichen Begünstigungen eines Dienstnehmers ersucht (Aufzählung folgte). Die Gewährung der steuerlichen Vorteile an Personen, die über eine rechtlich nicht gedeckte Fiktion zu Dienstnehmern würden, während man andererseits den Geschäftsführer als sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses habend behandle, ohne die Vorteile zu gewähren, stelle eine unsachliche Differenzierung dar.

Schließlich wurde darauf verwiesen, dass die Bezüge als Gesellschafter-Geschäftsführer-Bezüge behandelt wurden, ohne auf die Gegenargumente einzugehen, es liege jedoch eine vom Ergebnis des Unternehmens abhängige Bezahlung für Werkvertragsarbeiten im Rahmen der schon seit mehr als 40 Jahren bestehenden Steuerberaterinzelunternehmung mit eigenem Kundenstock vor. Daher seien die Einkünfte von vornherein einer anderen Einkunftsart zuzuordnen und es stelle sich auch nicht die Frage der Eingliederung. Im Übrigen widerspreche die Ansicht der Behörde auch der Rechtsansicht des BMF (Information vom 9.5.2005), welche sehr wohl noch das Unternehmerrisiko als Merkmal für die Qualifikation der Bezüge miteinbeziehen wolle. Warum die Behörde im Gegensatz zur Information der eigenen vorgesetzten Behörde handle, sei dem Bescheid nicht zu entnehmen.

Der Geschäftsführer besitze die Befugnis zur Ausübung des Steuerberaterberufes, nicht die GmbH. Diese hätte lediglich eine Anerkennung, die von seiner Befugnis abhängen. Auch die Mandanten kämen zur Person des Steuerberaters, nicht zur GmbH. Daher sei er der Unternehmer und unternehmerisch tätig. Auch der Firmenwert hänge an der Person und nicht an der GmbH. Die unsachliche Qualifizierung der Einkünfte verstoße auch gegen geltendes

EU-Recht, insbesondere werde das Recht auf freie Berufsausübung durch die Verwaltungspraxis erschwert und unzulässig eingeschränkt, da niemand einem Steuerberater einen Auftrag erteilen würde, der bei gleichen vereinbarten Honorar in Höhe der DB und Kommunalsteuer teurer sei.

Da in der kurzen Bescheidbegründung die vorgebrachten Gegenargumente auch nicht erwähnt seien und dem Bescheid eine ausreichende Begründung fehle, sei der Bescheid schon aufgrund der Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Im Zuge des weiteren Berufungsverfahrens übermittelte die Berufungswerberin sinngemäß folgende ergänzenden Ausführungen zum Berufungsbegehren:

1. Es liege ein Verstoß gegen den Legalitätsgrundsatz des Art. 18 B-VG vor. Dieser besage sinngemäß, dass die Gesetze so verfasst sein müssen, dass sie auch für einen einigermaßen intelligenten Menschen lesbar, verstehbar und administrierbar seien. Dies sei bei der in Frage stehenden Bestimmung nicht der Fall, sodass selbst der VfGH einen verstärkten Senat benötigte, um seine bisherige Rechtsprechung zu korrigieren. Nach der Interpretation des VfGH zur Wortfolge „sonst alle Merkmale....“ genüge im Prinzip ein wesentliches Merkmal, dies sei eine vollkommene Fehlinterpretation. Es werde daher der Antrag gestellt, als Beweismittel zur sprachlichen Interpretation der Bedeutung dieser Wortfolge ein Gutachten durch beispielsweise das Institut für Sprachwissenschaften an der Uni Wien erstellen zu lassen, da sich der VfGH hier offensichtlich in der Interpretation irre.
2. Die Bestimmung verstoße auch gegen die Dienstleistungs- und Wettbewerbsfreiheit im Sinn der EU-Richtlinien. Diese Bestimmungen besagten sinngemäß, dass in der EU die gleiche Dienstleistung nicht ohne Grund im Vergleich zu anderen höher oder anders besteuert werden dürfe. Genau dies geschehe jedoch hier, wenn der wesentlich Beteiligte für alle Leistungen, die er für die GmbH zu fremdüblichen Konditionen erbringe, im Gegensatz zu einem Nichtbeteiligten zusätzlich mit DB und Kommunalsteuer belastet sei. Der UFS hätte auch das Europarecht zu berücksichtigen.
3. Der Grundsatz, wonach sachlich im Wesentlichen Gleiches nicht ungleich behandelt werden dürfe, setze dem Gesetzgeber insofern Schranken, als er verbiete, sachlich nicht begründbare Regelungen zu finden. Dies geschehe jedoch hier, wenn ohne erklärbaren Grund nur aufgrund der wesentlichen Beteiligung die Leistungen gegenüber der GmbH steuerlich schlechter gestellt würden.
4. Der UFS hätte in seiner Rechtsprechung nicht nur die Rechtsprechung des VfGH, sondern auch die des VfGH zu berücksichtigen. Er hätte bei seiner Entscheidung auch die österreichische Bundesverfassung und etwaige Verstöße dagegen rechtlich zu würdigen.
5. Wie bereits in der Berufung ausgeführt, fehle dem Bescheid eine Begründung. Es sei nicht Sache des UFS, für die belangte Behörde die Begründung defacto zu schreiben. Der UFS hätte

daher formal die Pflicht, den Bescheid zur Ergänzung und Verbesserung der Begründung an die belangte Behörde zurückzuweisen und nicht selbst die Mängel zu beseitigen. Der UFS sei Berufungsinstanz und nicht Bescheidbegründungsbehörde, wie solle man eine ausführliche Berufung schreiben, wenn man im Prinzip keine Begründung der belangten Behörde habe.

6. Zur Eingliederung in den Organismus der GmbH: Tatsächlich sei die GmbH in den Organismus der viel älteren, lebenden Einzelfirma eingegliedert. Dies ergebe sich schon daraus, dass nicht die GmbH der Steuerberater sei. Mit diesem Sachverhalt hätte sich die Behörde bisher in keiner Weise – trotz Vorbringen in der Schlussbesprechung – auseinandergesetzt. Nicht die GmbH gewähre dem Geschäftsführer ein „Gehalt“, sondern im Rahmen des Einzelunternehmens erledige die GmbH Arbeiten für dessen Kundenstock, der nicht der GmbH gehöre. Die belangte Behörde könne nicht bestreiten, dass der Kundenstock gerade bei einem Freiberufler an der Person und nicht an der Kapitalgesellschaft hänge. Daher sei die GmbH in das Einzelunternehmen eingegliedert und nicht umgekehrt.

7. Es stelle sich auch die Frage, wie man die Arbeiten des Einzelunternehmens behandelt hätte, wenn die wesentliche Beteiligung nicht bestünde. Sicherlich hätte dem Steuerberater dann keiner ein Dienstverhältnis unterstellt. Dies stelle sogar eine EU-widrige Wettbewerbsbeschränkung dar. Schließlich werde die Steuerberatertätigkeit als Einzelunternehmen für die GmbH nur aufgrund der wesentlichen Beteiligung mit höheren Abgaben belastet.

Mit Datum 20. November 2008 übermittelte die Berufungswerberin an den Unabhängigen Finanzsenat eine weitere ergänzende Eingabe, in der sinngemäß vorgebracht wurde: Verletzung von Verfahrensvorschriften: Der Prüfer hätte nicht das Recht, auf der Aufwandseite der GmbH das Einkommen entgegen dem Spruch des Einkommensteuerbescheides des Geschäftsführers umzuwerten. In diesem seien die Einkünfte als Einkünfte aus Steuerberatungstätigkeit gemäß § 22 Abs. 1 lit.b EStG und nicht als sonstige selbständige Einkünfte nach § 22 Abs. 2 EStG erklärt und versteuert worden. An diesen Spruch sei der Prüfer gebunden. Allenfalls sei die Frage, zu welcher Einkunftsart die Zahlungen gehören, als Vorfrage durch das für den Einkommensteuerbescheid zuständige Finanzamt zu klären. Selbst wenn der Auffassung des Prüfers zu folgen wäre, hätte zuerst der Einkommensteuerbescheid berichtigt werden und die angeblichen Einkünfte aus der Tätigkeit als Geschäftsführer der GmbH von den übrigen Einkünften getrennt werden müssen, diesfalls hätte der Geschäftsführer zumindest zusätzlich das Werbungskostenpauschale von 6% beantragen können.

Weitere verfassungsrechtliche Ungleichbehandlung: Bislang sei noch in keiner Weise festgestellt worden, in welcher Vertragsform der Geschäftsführer für die GmbH tätig wurde, sodass das festgestellte Vertragsverhältnis auch bis jetzt noch nicht mit Berufung bekämpft

werden könne. Dies sei jedoch wesentlich, da z.B. für einen freien Dienstnehmer keine DB-Pflicht bestehe. Die Tatsache, dass ein freier Dienstvertrag nicht DB-pflichtig sei, ein wesentlich beteiligter Gesellschafter schon, stelle ebenfalls eine extreme unsachliche Differenzierung dar. Der Gleichheitssatz fordere ausdrücklich, dass an gleiche Sachverhalte gleiche Rechtsfolgen geknüpft werden. Genau dies geschehe jedoch bei der unterschiedlichen Behandlung der Werkvertragsentlohnung eines nicht beteiligten Steuerberaters im Verhältnis zu der eines wesentlich beteiligten Steuerberaters nicht. Dieser werde für den DB willkürlich zu einem „Quasi Dienstnehmer“ erklärt, während ihm gleichzeitig die steuerlichen Vorteile eines Dienstnehmers verweigert würden. Auch die Tatsache, dass die Bezüge aus einem freien Dienstverhältnis nicht DB-pflichtig seien, stelle eine nicht zu begründende Ungleichbehandlung dar.

In der am 2. Dezember 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde zunächst durch den die Berufungswerberin vertretenden Gesellschafter-Geschäftsführer bestätigt, dass es sich bei den hier strittigen Vergütungen um die Vergütungen handle, die von der GmbH als Aufwand verbucht wurden, und die er für seine im Auftrag der GmbH vorgenommene Tätigkeit erhalten hatte. Im Übrigen wurden die wesentlichen Punkte der schriftlichen Ausführungen wiederholt und neuerlich der Beweisantrag auf Einholung eines sprachwissenschaftlichen Gutachtens zur sprachlichen Interpretation der Bedeutung der Wortfolge im § 22 Abs. 2 EStG 1988 „sonst alle Merkmale“ gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 in der seit 1.1.1994 geltenden Fassung sind Dienstnehmer 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 § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 fallen unter die Einkünfte aus sonstiger 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) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

In diesem Sinn ist 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 als Steuerberater für die Kapitalgesellschaft tätig geworden ist bzw. für welche dieser Tätigkeiten er die Vergütungen erhalten hat. Seitens der Berufungswerberin wird im gesamten Verfahren laufend auf die Sonderstellung hingewiesen, die der wesentlich beteiligte Geschäftsführer durch seine Tätigkeit als Steuerberater und Einzelunternehmer habe. Letztlich wurde jedoch nicht bestritten, dass die im gegenständlichen Verfahren strittigen Beträge von der Berufungswerberin als Aufwand verbucht und an den wesentlich beteiligten Gesellschafter geleistet wurden. Damit ist lediglich entscheidungswesentlich, ob auf die für die Gesellschaft geleistete Tätigkeit die in § 22 Abs. 2 EStG 1988 normierte Voraussetzung „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ zutrifft.

Für diese Frage ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine auf Grund des Beteiligungsverhältnisses fehlende Weisungsgebundenheit fiktiv hinzuzudenken und sodann nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu prüfen, ob die Voraussetzungen eines steuerlichen Dienstverhältnisses gegeben sind. Hierbei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse, nicht auf die vom Steuerpflichtigen gewählte Form der Bezeichnung an. Durch die Rechtsprechung der Höchstgerichte wurden zu dieser Problematik insbesondere folgende für den gegenständlichen Fall wesentlichen Feststellungen getroffen:

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 1.3.2001, G 109/00 und vom 7.3.2001, G 110/00 abgewiesen.

In dem der Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes unmittelbar nachfolgenden Erkenntnis vom 23.4.2001, 2001/14/0054, und in zahlreichen späteren Judikaten hat der Verwaltungsgerichtshof festgestellt, dass das in § 22 Z 2 Teilstrich 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 ist der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, in einem nach § 13 Abs.1 Z 1 VwGG gebildeten Senat von dieser Rechtssprechung insoweit abgegangen, dass er die Feststellung, ob "sonst alle Merkmale

eines Dienstverhältnisses" vorliegen, nur mehr auf die gesetzliche Definition eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 stützt. Da in dieser Legaldefinition das steuerrechtliche Dienstverhältnis lediglich durch zwei Merkmale, nämlich die Weisungsgebundenheit einerseits und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes andererseits umschrieben ist, kommt es nach Ausklammerung der Weisungsgebundenheit nur mehr darauf an, ob diese Eingliederung in den geschäftlichen Organismus gegeben ist. Den anderen Merkmalen kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen die Eingliederung nicht klar zu erkennen wäre.

Seitens der Berufungswerberin wurden nun zunächst gegen die hier maßgebliche Gesetzesbestimmung grundsätzliche verfassungsrechtliche Bedenken geäußert. Zu diesen Ausführungen ist zu bemerken: Im oben zitierten Erkenntnis vom 1.3.2001, G 109/00, hat sich der Verfassungsgerichtshof eingehend mit der Frage auseinandergesetzt, ob die Bestimmung des § 22 Abs. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 dem Legalitätsprinzip iSd Art. 18 B-VG widerspricht, und dies letztlich verneint. In seinen Ausführungen weist er unter anderem darauf hin, dass Art. 18 B-VG fordere, dass bereits im Gesetz die wesentlichen Voraussetzungen und Inhalte des behördlichen Handelns umschrieben seien. Bei Ermittlung des Inhalts einer gesetzlichen Regelung seien freilich – soweit nötig – alle der Auslegung zur Verfügung stehenden Möglichkeiten auszuschöpfen. Erst wenn nach Heranziehung sämtlicher Interpretationsmethoden nicht mehr beurteilt werden könne, wozu das Gesetz die Verwaltungsbehörde ermächtige, verletze die Regelung die in Art. 18 B-VG enthaltenen rechtsstaatlichen Erfordernisse.

Im selben Erkenntnis hat der Verfassungsgerichtshof auch sämtliche Bedenken verworfen, dass die gesetzliche Regelung durch eine „Schlechterstellung“ des geschäftsführenden Mehrheitsgesellschafters dem Gleichheitsgrundsatz widersprechen könne. Den diesbezüglichen in der Berufung geäußerten Bedenken kommt damit nach dieser Rechtsprechung ebenfalls keine Bedeutung zu.

Wenn in der Berufung die Ansicht geäußert wird, dass die Bestimmung auch gegen die Dienstleistungs- und Wettbewerbsfreiheit im Sinn der EU-Richtlinien verstoßen würde, so verkennt die Berufungswerberin damit die Intentionen dieser Verträge. Der EG-Vertrag schützt den Dienstleistungsverkehr nur insoweit, als ein Element der Grenzüberschreitung der Leistung hinzukommt. Lebenssachverhalte, die nur einen Mitgliedstaat betreffen, sind nicht erfasst. „Dienstleistungsfreiheit“ im Sinn des EG-Vertrages ist das Recht, ungehindert von einem Mitgliedstaat aus einzelne Dienstleistungstätigkeiten in einem anderen Mitgliedstaat zu erbringen. Eine Beschränkungen dieser Dienstleistungsfreiheit könnte etwa durch Diskriminierung des Dienstleistungserbringers auf Grund der Staatsangehörigkeit erfolgen oder durch innerstaatlicher Vorschriften, die zwar auf alle Dienstleistungserbringer anwendbar

sind, aber sich für die in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Dienstleistungserbringer erschwerend auswirken. Innerstaatliche Sachverhalte werden hingegen nach ständiger Judikatur des EuGH von den im EU- und EG-Vertrag enthaltenen Diskriminierungsverboten nicht erfasst (vgl. Lenz – Borchardt, EU- und EG-Vertrag, Kommentar, Art. 49/50 EGV).

Auch den weiteren Berufungsausführungen, mit denen die Berufungswerberin die Interpretation der Gesetzesstelle durch den Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018, als grundsätzlich verfehlt betrachtet und auch vermeint, dass er sich damit in Gegensatz zu den Ausführungen des Verfassungsgerichtshofes stelle, konnte der Unabhängige Finanzsenat nicht folgen. Einerseits hält sich der Verwaltungsgerichtshof mit der Reduzierung auf zwei (Haupt)Merkmale für ein Dienstverhältnis an die Legaldefinition, die in dieser Form niemals als unvereinbar mit rechtsstaatlichen Erfordernissen angesehen wurde, andererseits schließt er die Bedeutung allfälliger anderer Merkmale nicht völlig aus, sondern lässt ihnen ausdrücklich dort Bedeutung zukommen, wo das Vorliegen des hier maßgeblichen Hauptmerkmals der Eingliederung nicht klar erkennbar ist. Auch aus den Ausführungen des Verfassungsgerichtshofes in oben zitiertem Erkenntnis ist klar die Intention zu erkennen, dass den beiden Kriterien der Legaldefinition die größte Bedeutung zukommt.

Aus diesen Gründen hat der Unabhängige Finanzsenat auch den Beweisantrag auf Einholung eines sprachwissenschaftlichen Gutachtens verworfen und den Beschluss gefasst, diesem Antrag nicht nachzukommen, da er auf die Entscheidung keinen Einfluss haben könnte und daher als nicht wesentlich angesehen werden muss.

Bei Prüfung des gegenständlichen Sachverhaltes im Sinn der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, spricht nun Folgendes gegen die in der Berufung geäußerte Ansicht, dass eine Eingliederung der Person des Geschäftsführers in den Organismus der GmbH nicht vorliege: Im zitierten Erkenntnis führt der Verwaltungsgerichtshof unter Hinweis auf seine Vorjudikatur aus, dass von einer Eingliederung in aller Regel auszugehen sein wird, da dieses Merkmal bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft 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 spricht für diese Eingliederung.

Der Verfassungsgerichtshof zitiert in seinem Erkenntnis vom 1.3.2001, G 109/00, die mit § 47 Abs. 2 EStG 1988 übereinstimmende deutsche Rechtslage und verweist in diesem Zusammenhang auf Pflüger (in Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer), wonach von einer Eingliederung in den geschäftlichen Organismus auszugehen sei, wenn der Steuerpflichtige zwar nicht den Weisungen einer konkreten Person unterliege, aber in einen rechtlichen oder wirtschaftlichen Organismus eingegliedert sei und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben müsse.

Ungeachtet der in den Berufungsschreiben getroffenen Überlegungen, wonach „eigentlich die GmbH in den Organismus der viel älteren lebenden Einzelfirma eingegliedert sei“, kann im Sinne dieser Rechtsprechung die Eingliederung des Geschäftsführers in die GmbH nicht bestritten werden. Die Berufungswerberin ist als Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-GmbH ins Firmenbuch eingetragen, Gegenstand des Unternehmens ist die Ausübung aller einem Wirtschaftsprüfer und Steuerberater zustehenden Tätigkeiten. Organe der Gesellschaft sind neben der Generalversammlung der oder die Geschäftsführer. Als juristische Person bedarf die Berufungswerberin zur Erfüllung ihrer Aufgaben bzw. ihres Unternehmensgegenstandes natürlicher Personen, zu denen jedenfalls auch der Geschäftsführer gehört – seine Tätigkeit hat zwangsläufig im Interesse der Gesellschaft zu erfolgen. Die Berufungswerberin wird zur Körperschaftssteuer veranlagt, betreibt einen Büroapparat, weist in ihrer Buchhaltung Personalaufwand aus. Folgte man den Berufungsausführungen, würde dies die Negation der Kapitalgesellschaft als Steuersubjekt bedeuten.

Wenn es auch richtig sein mag, dass auf Grund der Tatsache, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer am selben Standort ein Einzelunternehmen betreibt, eine Abgrenzung fließend ist, so handelt es sich bei den hier beurteilten Einkünften dennoch unbestrittenermaßen um die Beträge, die auch laut Buchhaltung von der GmbH an den wesentlich beteiligten Gesellschafter bezahlt wurden. Es wäre wirklichkeitsfremd anzunehmen, dass die GmbH damit den Gesellschafter nicht für an sie erbrachte Leistungen, welcher Art auch immer, entlohnt hat. Somit kann auch im gegenständlichen Fall eine Eingliederung des Geschäftsführers in den Organismus der GmbH nach den tatsächlichen Verhältnissen nicht bestritten werden.

Damit kommt auch der Frage nach sonstigen Merkmalen für ein Dienstverhältnis im Sinn der Ausführungen des verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes im oben zitierten Erkenntnis nicht mehr entscheidungswesentliche Bedeutung zu. Aus eben diesen Gründen gehen auch die Vorwürfe der Berufungswerberin, es hätte zuvor das Vertragsverhältnis geklärt werden müssen, ins Leere. Auf Grund der obigen Ausführungen besteht für den Unabhängigen Finanzsenat keine Veranlassung, von der Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes abzugehen. Die von der Berufungswerberin bezogenen Vergütungen sind als Einkünfte im Sinn des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.

Abschließend ist zu den verfahrensrechtlichen Einwendungen zu bemerken:

Zunächst beantragt die Berufungswerberin, den Bescheid an die Erstbehörde zurückzuweisen, da ihm eine ordentliche Begründung fehle. Nach § 189 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können. Dies ist im gegenständlichen Verfahren jedoch nicht der Fall. Richtig ist, dass eine Bescheidsbegründung für einen effizienten Rechtsschutz des Abgabepflichtigen von grundlegender Bedeutung ist. Im gegenständlichen Fall ist jedoch offensichtlich, dass die Erstbehörde ihrer Entscheidung die Rechtsmeinung des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, zugrundegelegt hat, und die umfangreichen Berufungsausführungen zeigen, dass dies der Berufungswerberin auch erkennbar war. Für eine Bescheidaufhebung aus diesen Gründen bestand daher keine Veranlassung.

Wenn die Berufungswerberin weiters vermeint, dass der Prüfer nicht „entgegen dem Spruch des Einkommensteuerbescheides“ das Einkommen des Geschäftsführers umwerten hätte dürfen, so ist zunächst festzuhalten, dass der Spruch dieses Bescheides lediglich „Einkünfte aus selbständiger Arbeit“ ausweist, ohne zwischen Einkünften nach § 22 Abs. 1 und § 22 Abs. 2 EStG 1988 zu unterscheiden. Im Übrigen irrt die Berufungswerberin, wenn sie die Ansicht vertritt, dass der Einkommensteuerbescheid eine Bindungswirkung gegenüber der hier strittigen Feststellung der Dienstgeberbeitragspflicht entfaltet. Die Verfahrensvorschriften sehen in bestimmten Fällen gesonderte Feststellungsbescheide vor (§§ 185 – 198 BAO), die als Grundlagenbescheide eine Bindungswirkung für abgeleitete Bescheide entfalten. Keine Bindung an andere Bescheide besteht jedoch dann, wenn in einem Verfahren über alle Tatbestandselemente eigenständig zu entscheiden ist (vgl. Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, Tz 4 zu § 192). Dies trifft im gegenständlichen Verfahren jedenfalls zu. Auch mit diesen Einwendungen konnte die Berufungswerberin nichts für ihren Standpunkt gewinnen.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 17. Dezember 2008