



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Zemrosser und die weiteren Mitglieder Hofrätin Dr. Ingrid Mainhart, Dr. Wilhelm Miklin und Joachim Rinösl im Beisein der Schriftführerin FOI Claudia Orasch über die Berufung der G&SGmbH, SVG,Ox, vertreten durch Hopmeier & Wagner, Rechtsanwälte OG, 1010 Wien, Rathausstraße 15, vom 1. April 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Veit an der Glan, vertreten durch ADir Ilse König, vom 25. Februar und 15. März 2010 betreffend Lohnsteuer, Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschusses zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2006 bis 2008 bzw. 2009 nach der am 8. November 2011 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmann Gasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Fa. G&SGmbH (in der Folge Bw.) ist eine Gesellschaft, deren Unternehmensgegenstand die Planung und Beratung im Bereich Metallbau ist. An der Bw. sind R.G. (in der Folge R.G.) und G.S. (in der Folge G.S.) zu je 50% beteiligt und üben sie die Geschäftsführung seit der Gründung der Bw. am 5. Mai 2005 selbständig aus.

Bei der Bw. fand im Jahre 2010 eine gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben für die Jahre 2006 bis einschließlich 2008 sowie für das Jahr 2009 statt.

Bei dieser Prüfung stellte die Prüferin u.a. fest, dass die von der Bw. an die wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer zur Auszahlung gebrachten Gehälter und sonstigen Vergütungen als Arbeitslohn im Sinne des § 41 Abs. 2 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818/1993, zu qualifizieren und diese folglich in den Jahren 2006 bis 2008 in Höhe von € 42.080,79/2006, € 101.666,59/2007 und € 79.999,92 sowie € 3.800,00 (KFZ-Benützung)/2007 und 2008 sowie im Jahr 2009 in Höhe von € 96.666,58 sowie € 2.400,00 (KFZ-Benützung) der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) zuzurechnen seien. Weiters stellte die Prüferin fest, dass der seit 1. April 2008 für die Bw. mit der Durchführung von statischen Berechnungen tätige DID (in der Folge DI D) als Dienstnehmer anzusehen sei und den angeführten Bemessungsgrundlagen weitere € 34.913,27 für das Jahr 2008 (vom 18.4. bis 31.12.2008) sowie € 48.766,80 für das Jahr 2009 hinzuzurechnen seien.

Im Prüfungsbericht vom 25. Februar 2010 führte die Prüferin zu den an die Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlten Vergütungen die im § 22 Z 2 EStG 1988 enthaltene Bestimmung an und ergänzte diese dahin gehend, dass zu den sonstigen Vergütungen der laufende Bezug, übernommene Sozialversicherungsbeiträge sowie der Privatanteil für die Benützung des firmeneigenen PKW zählen würden. Weiters wies sie darin auf die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 10.11.2004, Zl. 2003/13/0018, hin.

Für die Prüfung des Verhältnisses des DI D zur Bw. stand der Prüferin der zwischen den angeführten Parteien abgeschlossene Honorarvertrag vom 1. April 2008 mit folgendem Inhalt zur Verfügung:

„Präambel: DI D ist staatlich befugter und beeideter Ingenieurkonsulent für das Bauingenieurwesen. Dies berechtigt ihn, statische Bearbeitungen von Tragwerkskonstruktionen aller Art auf selbständiger Basis durchzuführen, diese mit Rundsiegel zu beurkunden sowie gegen Honorar zu veräußern. Seine Tätigkeit erstreckt sich über den gesamten Hochbaubereich, insbesondere aber auf den Sektoren Stahl- und Metallbau sowie den Glas-Fassadenbau. In diesen Bereichen verfügt DI D über langjährige Praxis und daraus resultierend über Kontakte zu mehreren Metallbaubetrieben als potentielle Kunden. Die Bw. erbringt technische Planungsleistungen (Alu-, Stahl-, Glasfassaden, Fenster, Portalkonstruktionen, Schlosserarbeiten, Stahlbauarbeiten) für Metallbauunternehmen. Viele Auftraggeber wollen dabei die der technischen Planung zu Grunde liegende Statik in die Planungsaufträge integrieren. Die Bw. hat in den letzten Jahren intensive Geschäftskontakte zu Metallbaufirmen aufgebaut sowie über Marktpräsenz und Werbung einen bekannten Markennamen etabliert. Weiters wurde über die weiteren Leistungsangebote der Bw., wie Seminare und den Verkauf und

Support von Metallbausoftware ein Firmenwert aufgebaut. Die Bw. verfügt weiters über eine komplett ausgestattete Büro- und Verwaltungsinfrastruktur (EDV, Büroräume, Kommunikationsmittel) sowie über eine finanzielle Struktur die eine Erschließung neuer Geschäftsfelder ermöglicht. Beide Vertragsparteien sind deshalb übereingekommen, Leistungen der Metallbaustatik im weitesten Sinn gemeinsam anzubieten. Ziel dieser Vereinbarung ist die gemeinsame Nutzung der vorhandenen Potenziale beider Partner und Erzielung von Synergieeffekten zum gemeinsamen Vorteil. Ablauf der Auftragsabwicklung: Die Werkaufträge für die statische Bearbeitung wird die Bw. auf eigenen Namen und Rechnung unter Nennung und Einbeziehung von DI D als Ingenieurkonsulent mit den Auftraggebern abschließen. Die abgeschlossenen Werkverträge werden auf Basis dieser Vereinbarung auf DI D überbunden. Die Auftragsbeschaffung, Kontaktnahme zu potentiellen Kunden, Kalkulation und Anbotlegung, Vertragsabschlüsse obliegen beiden Vertragsparteien zu gleichen Teilen. DI D erbringt die Statikleistungen in Eigenverantwortung. Er garantiert für die Richtigkeit der Ausführungen unter strikter Einhaltung der Regeln der Technik, der gültigen gesetzlichen Vorschriften, der bestehenden Normen und sonst gültigen Regeln, insbesondere der Standesregeln der Kammer der Ingenieurkonsulenten sowie der werkvertraglichen Vereinbarungen. Dieser Vertrag garantiert ausdrücklich die fachliche Weisungsfreiheit welche die Standesregeln der Kammer für Ingenieurkonsulenten fordern. DI D erhält sich durch laufende Fort- und Weiterbildung seine Fachkompetenz auf dem geforderten Stand der Technik. Die Aufbewahrung der Unterlagen und die Einhaltung der Fristen wird durch DI D in den Räumlichkeiten der Bw. durchgeführt. Der Bw. obliegen die kaufmännischen Punkte der Vertragsabwicklung wie Verrechnung der erbrachten Leistungen (wobei DI D rechtzeitig die erforderlichen Vorarbeiten wie eine vertragskonforme Leistungsaufstellung zu erstellen hat), Verwaltung und Inkasso der ausstehenden Beträge inkl. Mahnungen und eventueller rechtlicher Schritte Die Bw. sorgt ebenso für die buchhalterische und abgabenrechtliche Verantwortung der eingehenden und ausgehenden Rechnungen. Die Bw. stellte auf eigene Rechnung alle notwendigen Arbeitsmittel und die erforderliche Infrastruktur wie geeignete Büroräumlichkeiten, Büroausstattung, EDV Hard- und Software (PC, Netzwerk, Drucker, Statiksoftware, Verwaltungssoftware, Office-Paket), Mobiltelefon, Fax, Mail, Internet. DI D erbringt seine Leistungen ausschließlich im Büro der Bw.. Ausnahmen sind die werkvertraglich notwendigen Besuche beim Kunden, auf Baustellen oder bei Dritten. Anwesenheit: DI D ist angehalten die üblichen Bürozeiten einzuhalten um einen reibungslosen Büroablauf zu gewährleisten Honorar: DI D erhält für seine Tätigkeit aus diesem Vertrag ein Honorar von 40% der vereinnahmten Entgelte aus den überbundenen Werkverträgen (=Berechnungsbasis). Übersteigen diese Entgelte den Betrag von € 96.000,00 gerechnet auf ein ganzes Wirtschaftsjahr (1. April bis 31. März), so erhält DI D von dem € 96.000,00 übersteigenden Betrag 50%. Zugekaufte Leistungsteile (externe

Statikleistungen, Bestätigungen, Nachweise, Prüfungen etc.) werden vom Umsatz zu Errechnung der Honorarbasis abgezogen. Wird ein Mitarbeiter für die Statik angestellt, so werden dessen gesamte Kosten vom Umsatz abgezogen als Berechnungsgrundlage für das Honorar von DI D, vereinnahmte Entgelte Statik aus Werkverträgen minus fremd zugekaufte Leistungen minus Kosten angestellter Mitarbeiter ist gleich Berechnungsbasis. DI D legt monatlich eine Rechnung mit einem pauschalierten Vorauszahlungsbetrag von € 4.000,00 zahlbar nach Rechnungslegung am Ende des entsprechenden Monats prompt ohne Abzüge zuzüglich einer gesetzlichen USt. DI D trägt ausdrücklich alle Steuern und sozialrechtlichen Abgaben aus diesem Honorar und führt diese entsprechend den gesetzlichen Vorschriften ab. DI D trägt seine gewerblichen Versicherungen selbst. Am Ende jedes Kalenderquartals wird die Differenz der tatsächlichen Honorarhöhe zur Vorauszahlung ermittelt und mit der nächsten Vorauszahlungsrechnung ausgeglichen. Betrieblich gefahrene Kilometer mit dem Auto von DI D werden ihm mit dem jeweils gültigen amtlichen Kilometergeldsatz vergütet (aktuell 0,40 €/km). Konkurrenzklausele: DI D ist für die Dauer dieses Vertrages ausschließlich für die Bw. tätig. Jegliche Nebentätigkeit ist untersagt, außer die Bw. stimmt dem ausdrücklich zu, Zuwiderhandeln führt zu einer Vertragsstrafe von mindestens 3 Monatshonoraren oder einem größeren nachzuweisenden Schadenersatz. Haftung: DI leistet Gewähr für seine Arbeiten aus dieser Honorarvereinbarung und trägt alle Schäden die daraus entstehen. DI DI. schließt eine Haftpflichtversicherung ab, wie sie dem jeweiligen Stand der Ingenieurkonsulenten im Bauwesen für Statik entspricht. Diese Versicherung deckt ausdrücklich die Schäden die aus der Tätigkeit des DI D aus dieser Vereinbarung der Bw. entstehen, d.h. DI D zediert hiermit alle Entschädigungszahlungen der Statikerhaftpflichtversicherung aus allen wie immer gearteten Fällen an die Bw. Die Kosten für diese Versicherung verrechnet DI D ohne Aufschlag direkt an die Bw. weiter. Zur Deckung etwaiger Selbstbehalte der Haftpflichtversicherung wird durch die Bw. ein fiktives Konto geführt. Diesem Konto werden € 800,00 pro Kalendermonat von der Bw. zugeschrieben. Aus diesem Konto werden die Selbstbehalte gezahlt. Übersteigt der Kontostand den Betrag von € 10.000,00, so werden die übersteigenden Beträge monatlich an die Vertragsparteien zu gleichen Teilen ausgeschüttet. Ebenso sind Selbstbehalte die dieses Konto übersteigen von den Vertragsparteien zu gleichen Teilen zu tragen. Kündigung dieses Vertrages: Dieser Vertrag ist auf unbestimmte Zeit geschlossen. Dieser Vertrag kann von beiden Seiten jederzeit ohne Angabe von Gründen mit einer Kündigungszeit von 3 Monaten zu einem Quartalsende gekündigt werden. Aus wichtigem Grund kann eine außerordentliche Kündigung mit sofortiger Wirkung ausgesprochen werden. Jedenfalls gelten auch als wichtiger Grund: Berufsunfähigkeit, altersbedingte Pension, Insolvenz eines Vertragspartners. Erfolgt eine ordentliche Kündigung des DI D vor bis einschließlich 31.12.2012, so steht der Bw. eine pauschale Abgeltung ihrer eingebrachten materiellen und immateriellen Werte in Höhe von

€ 30.000,00 zu. Nach dem 31.12.2012 wird diese pauschale Abgeltung durch einen anzusetzenden Firmenwert ersetzt, der von einem neutralen Wirtschaftstreuhänder ermittelt wird. Können sich die Vertragsparteien nicht auf einen Gutachter einigen, so kann jeder Vertragspartner den Präsidenten der Kammer der Wirtschaftstreuhänder anrufen und um die Bestellung eines unabhängigen und unbefangenen Wirtschaftstreuhänders als Gutachter bitten. Dieses Gutachten ist dann für beide Vertragsparteien bindend. Sollte trotz gemeinsamer ehrlicher Anstrengungen auf Grund der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen ein Mindestumsatz von € 60.000,00 pro Jahr nicht erreichbar sein, wird dieser Vertrag im gemeinsamen Einvernehmen aufgelöst. Dieser Regelung liegt als Beobachtungszeitraum jeweils ein Kalenderjahr, frühestens 2009 zugrunde. Bei einer Kündigung dieser Vereinbarung durch DI D werden alle zu diesem Zeitpunkt bereits abgeschlossenen Werkverträge durch DI D vollständig und ordnungsgemäß fertig gestellt. Allgemeines: Weitere Nebenabreden wurden nicht getroffen. Jede Vertragsänderung bedarf einer schriftlichen Vereinbarung. Sollte eine Bestimmung dieses Vertrages unwirksam sein oder werden so wird die Rechtswirksamkeit der festlichen Vereinbarungen nicht berührt. Die unwirksame Bestimmung ist durch eine solche zu ersetzen, die dem Sinn und dem wirtschaftlichen Zweck am nächsten kommt."

Die Prüferin gelangte bei der Abwägung der Merkmale des Verhältnisses des DI D zur Bw. insgesamt zum Ergebnis, dass von einem Dienstverhältnis auszugehen sei. Begründend führte sie im Bericht vom 25. Februar 2010 aus, dass DI D zwar fachlich weisungsfrei sei, allerdings seine Arbeitszeit, sein Arbeitsort und der ihm zur Verfügung gestellte Infrastruktur auf das Vorliegen eines Dienstverhältnisses schließen lasse. Auf der Homepage sei DI D als Leiter der Statikabteilung beschrieben, was ebenfalls in diese Richtung weise. Zudem erbringe er nur Leistungen gegenüber der Bw. und bestehe insoweit eine Konkurrenzklausel. Auch Ausgaben im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit würden nicht vorliegen und Aufwendungen für dienstliche Fahrten und für die Haftpflichtversicherung von der Bw. getragen. Auch liege bei ihm eine regelmäßige Bezahlung vor; insgesamt sei daher von einem Dienstverhältnis auszugehen, was die entsprechenden steuerrechtlichen Konsequenzen nach sich ziehe.

Im Zuge der Schlussbesprechung am 22. Oktober 2010 legte die Bw. einen mit Honorar-Rahmenvertrag übertitelten Vertrag, unterzeichnet von der Bw. und DI D am 24.9.2009, mit folgendem Inhalt vor:

„Präambel: DI D ist staatlich befugter und beeideter Ingenieurkonsulent für das Bauingenieurwesen. Dies berechtigt ihn, statische Bearbeitungen von Tragwerkskonstruktionen aller Art auf selbständiger Basis durchzuführen, diese mit Rundsiegel zu beurkunden sowie gegen Honorar zu veräußern. Seine Tätigkeit erstreckt sich über den gesamten Hochbaubereich, insbesondere aber auf den Sektoren Stahl- und Metallbau sowie den Glas-Fassadenbau. In

diesen Bereichen verfügt DI D über langjährige Praxis und daraus resultierend über Kontakte zu mehreren Metallbaubetrieben als potentielle Kunden. Die Bw. erbringt technische Planungsleistungen (Alu-, Stahl-, Glasfassaden, Fenster, Portalkonstruktionen, Schlosserarbeiten, Stahlbauarbeiten) für Metallbauunternehmen. Die G & S GmbH wird DI D mit der Durchführung von Statischen Berechnungen beauftragen. Ablauf der Auftragsabwicklung: Die Verkaufträge für die statische Bearbeitung wird die Bw. auf eigenen Namen und Rechnung unter Nennung und Einbeziehung von DI D als Ingenieurkonsulent mit den Auftraggebern abschließen. Die abgeschlossenen Werkverträge werden auf Basis dieser Vereinbarung auf DI D überbunden. Die Auftragsbeschaffung, Kontaktnahme zu potentiellen Kunden, Kalkulation und Anbotlegung, Vertragsabschlüsse obliegen beiden Vertragsparteien zu gleichen Teilen. Die Kosten für die Aufwendungen trägt DI D. DI D erbringt die Statikleistungen in Eigenverantwortung. Er garantiert für die Richtigkeit der Ausführungen unter strikter Einhaltung der Regeln der Technik, der gültigen gesetzlichen Vorschriften, der bestehenden Normen und sonst gültigen Regeln, insbesondere der Standesregeln der Kammer der Ingenieurkonsulenten sowie der werkvertraglichen Vereinbarungen. Dieser Vertrag garantiert ausdrücklich die fachliche Weisungsfreiheit welche die Standesregeln der Kammer für Ingenieurkonsulenten fordern. Die Aufbewahrung der Unterlagen und die Einhaltung der Fristen wird durch DI D durchgeführt. Die Bw. stellt alle notwendigen Arbeitsmittel und die erforderliche Infrastruktur wie geeignete Büroräumlichkeiten, Büroausstattung, EDV Hard- und Software (PC, Netzwerk, Drucker, Statiksoftware, Verwaltungssoftware, Office-Paket) , Mobiltelefon, Fax, Mail, Internet. DI D trägt dafür die Kosten. Honorar: DI D legt monatlich eine Rechnung mit einem pauschalierten Vorauszahlungsbetrag von € 4.000,00 zahlbar nach Rechnungslegung am Ende des entsprechenden Monats prompt ohne Abzüge zuzüglich einer gesetzlichen USt. DI D trägt ausdrücklich alle Steuern und sozialrechtlichen Abgaben aus diesem Honorar und führt diese entsprechend den gesetzlichen Vorschriften ab. DI D trägt seine gewerblichen Versicherungen selbst. Am Ende jedes Quartals legt DI D eine Rechnung an die Bw. Diese Rechnung enthält die Quartals-Honorarsumme aus den abgearbeiteten Werkverträgen abzüglich der vereinbarten Kosten sowie der geleisteten Vorauszahlungen. Abgerechnet werden dürfen dabei nur jene Werkvertragsleistungen werden, die von den Endkunden aus anerkannt und bezahlt wurden. Das bedeutet, dass DI D die alleinige Verantwortung für das Gelingen seiner werkvertraglichen Leistungen trägt. Haftung: DI leistet Gewähr für seine Arbeiten aus dieser Honorarvereinbarung und trägt alle Schäden die daraus entstehen. DI DI. schließt eine Haftpflichtversicherung ab, wie sie dem jeweiligen Stand der Ingenieurkonsulenten im Bauwesen für Statik entspricht. Diese Versicherung deckt ausdrücklich die Schäden die aus der Tätigkeit des DI D aus dieser Vereinbarung der Bw. entstehen, d.h. DI D zediert hiermit alle Entschädigungszahlungen der Statikerhaftpflicht-

versicherung aus allen wie immer gearteten Fällen an die Bw. Kündigung dieses Vertrages: Dieser Vertrag ist auf unbestimmte Zeit geschlossen. Dieser Vertrag kann von beiden Seiten jederzeit ohne Angabe von Gründen mit einer Kündigungszeit von 3 Monaten zu einem Quartalsende gekündigt werden. Aus wichtigem Grund kann eine außerordentliche Kündigung mit sofortiger Wirkung ausgesprochen werden. Jedenfalls gelten auch als wichtiger Grund: Berufsunfähigkeit, altersbedingte Pension, Insolvenz eines Vertragspartners. Bei einer Kündigung dieser Vereinbarung durch DI D werden alle zu diesem Zeitpunkt bereits abgeschlossenen Werkverträge durch DI D vollständig und ordnungsgemäß fertig gestellt. Allgemeines: Weitere Nebenabreden wurden nicht getroffen. Jede Vertragsänderung bedarf einer schriftlichen Vereinbarung. Sollte eine Bestimmung dieses Vertrages unwirksam sein oder werden so wird die Rechtswirksamkeit der festlichen Vereinbarungen nicht berührt. Die unwirksame Bestimmung ist durch eine solche zu ersetzen, die dem Sinn und dem wirtschaftlichen Zweck am nächsten kommt. Dieser Vertrag wirkt rückwirkend ab 1.1.2009 und ersetzt den Rahmenvertrag vom 1.4.2008."

Das Finanzamt folgte der Auffassung der Prüferin, erließ gegenüber der Bw. am 25. Februar 2010 (für die Jahre 2006 bis 2008) und am 15. März 2010 (für das Jahr 2009) entsprechende Haftungs- und Abgabenbescheide unter Hinzurechnung folgender Beträge zur Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag:

Jahr	Bezeichnung	Bemessungsgrundlage	Dienstgeberbeitrag	Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag
2006	Bezüge Geschäftsführer	€ 42.080,70	€ 1.893,64	€ 176,74
2007	Bezüge Geschäftsführer	€ 101.666,59	€ 4.575,00	€ 427,00
2008	Bezüge Geschäftsführer	€ 79.999,92	€ 3.600,00	€ 328,00
2009	Bezüge Geschäftsführer	€ 96.666,58	€ 4.350,00	€ 396,33
2007/2008	FirmenKFZ Geschäftsführer	€ 3.800,00	€ 171,00	€ 15,72
2009	FirmenKFZ Geschäftsführer	€ 2.400,00	€ 108,00	€ 9,84
2008	Bezüge DI D	€ 34.913,27	€ 1.571,10	€ 143,15
2009	Bezüge DI D	€ 48.766,80	2.194,51	199,94

Mit Eingabe vom 1. April 2010, beim Finanzamt eingelangt am 6. April 2010, erhob die Bw. im Wege ihrer steuerlichen Vertreterin Berufung gegen die Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009. Darin führte sie an, dass die Bw. eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit Gründung im Jahr 2005 sei. Gesellschafter seien zu je 50% Ing. R.G. (in der Folge R.G.) und Mag. G.S. (in der Folge G.S.); diese seien alleine vertretungsbefugte Geschäftsführer. Die Berufung richte sich gegen die Vorschreibung der genannten Abgaben für die den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern und DI D (auf Grund der Annahme eines Dienstverhältnisses) zur Auszahlung gebrachten Vergütungen bzw. Bezüge.

Bezüge der Gesellschafter-Geschäftsführer:

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes seien nur Leistungen an wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu unterziehen, die diese für die Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung erhalten würden. Bei den im gegenständlichen Fall an die Gesellschafter geleisteten Vergütungen handle es sich nicht um Geschäftsführerbezüge, sondern um Honorare, die die Bw. an die Gesellschafter für die Erbringung von selbständigen unternehmerischen Leistungen an die Bw. auf werkvertraglicher Basis zahle. Bei den den Honoraren zu Grunde liegenden Leistungen handle es sich nicht um Aufgaben der Geschäftsführung. Der Begriff Geschäftsführung umfasse Maßnahmen, die zur Führung der von der GesmbH ausgeübten Tätigkeit notwendig seien. Insbesondere würden hierzu alle betriebswirtschaftlichen Maßnahmen der Unternehmensführung wie z.B. die Anstellung und Kündigung von Dienstnehmern, die Bestellung von Prokuristen und innerbetriebliche Maßnahmen zählen, die Vorbereitung und der Abschluss von Rechtsgeschäften und ihre Abwicklung, die Planung und Entscheidung über Investitionen. Faktische Leistungen, die nicht zum gewöhnlichen Geschäftsbetrieb zählen, seien nicht von der Geschäftsführung umfasst. Bei der Bw. handle es sich um ein Unternehmen in der Metallbaubranche. Der geschäftsführende Gesellschafter G.S. führe neben seiner Geschäftsführertätigkeit bei der Bw. ein Einzelunternehmen im EDV-Bereich. G.S. übe bereits seit 1999 diese freiberufliche Tätigkeit aus, sohin lange bevor er ab 2005 diese Leistungen auch gegenüber der Bw. zu erbringen begonnen habe. Auch R.G. übe bereits seit 2003 seine freiberufliche Tätigkeit als Einzelunternehmer für Technik und Metallbau aus, sohin gleichfalls lange bevor er ab 2005 diese Leistungen gegenüber der Bw. zu erbringen begonnen habe. Der geschäftsführende Gesellschafter G.S. erbringe Leistungen an die Bw. im Bereich Unternehmens- und EDV-Beratung sowie Softwarebetrieb. Solche Leistungen würden nicht zum gewöhnlichen Geschäftsbetrieb eines Unternehmens in der Metallbranche zählen und fallen somit nicht in den Bereich der Geschäftsführertätigkeit des Geschäftsführers der Bw..

Würden solche Leistungen an Dritte, die nicht Gesellschafter sind, vergeben werden, könnte ein Honorar rechtmäßig gezahlt werden und ein Dienstgeberbeitrag wäre durch die Bw. nicht zu entrichten. Es sei unzulässig, die vorliegende Situation rechtlich anders zu beurteilen, nur weil der selbständige Unternehmer, der die Leistung erbringt, auch gleichzeitig Geschäftsführer des Auftraggebers sei. Gleiches habe für die Leistungen des geschäftsführenden Gesellschafters R.G. zu gelten; jene faktischen Leistungen, die durch ihn erbracht werden, können keinesfalls dem Begriff der Führung einer Gesellschaft zugerechnet werden. R.G. erbringe technische Planungsleistungen, CAD-Konstruktionen für Metallbauunternehmen und Architektenfreigabeplanungen bis zur Werkstättenausarbeitung. Derartige faktische Leistungen im Bereich der Technik würden über den Kernbereich der Aufgaben eines Geschäftsführers hinausgehen. Die vorliegenden Entgelte an die Gesellschafter der Bw. würden in Form von Honoraren an selbständige Unternehmen bezahlt für die Erbringung von Tätigkeiten, die nicht durch die Geschäftsführungsaufgaben der Gesellschafter umfasst seien und einen wirtschaftlichen Vorteil für die Bw. dargestellt hätten. Eine Verpflichtung zur Entrichtung von Dienstgeberbeiträgen und Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag durch die Bw. sei hiermit nicht begründet worden. Selbst wenn die Behörde davon ausgehe, dass die von den Gesellschaftern erbrachten und den Honoraren zu Grunde liegenden Leistungen von deren Geschäftsführertätigkeiten umfasst sind, seien die Gesellschafter nicht, wie von der Judikatur gefordert, zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes der Bw. eingegliedert und würden somit nicht alle Merkmale eines Dienstverhältnisses erfüllen. Die Gesellschafter würden der Bw. nicht die ausschließliche Arbeitskraft schulden, da sie auch mit anderen beruflichen Tätigkeiten im Zusammenhang mit ihrem Einzelunternehmen beschäftigt sind. Die Gesellschafter würden der Bw. eben nur eine Leistung schulden, die darin besteht, das Unternehmen der Bw. zu führen. Zudem seien die Gesellschafter nicht an feste Arbeitszeiten oder Arbeitsplätze gebunden und es sei in Zukunft geplant, dass die Gesellschafter verstärkt Leistungen mit ihren Einzelunternehmen an andere Personen als die Bw. erbringen. Es seien somit nicht alle Erfordernisse des § 22 Z 2 EStG („Merkmale eines Dienstverhältnisses“) erfüllt.

Bezüge des DI D:

DI D sei staatlich befugter und beeideter Ingenieurkonsulent für das Bauingenieurwesen und es seien somit die Bestimmungen des Ziviltechnikergesetzes auf ihn anwendbar. Zwischen der Bw. und DI D sei erstmals am 1.4.2008 ein Honorarvertrag in Form eines Rahmenvertrages über durch DI D an die Bw. zu erbringende Statikleistungen abgeschlossen worden. Am 24.9.2009 sei dieser ursprüngliche Vertrag durch eine neue Honorarvereinbarung rückwirkend ab 1.1. 2009 ersetzt worden. Die einzelnen konkreten durch DI D zu erbringenden

Werkleistungen seien in einzelnen, jeweils neu abzuschließenden Werkverträgen vereinbart worden. Auf Grund der abgeschlossenen grundsätzlichen Honorarvereinbarungen lasse sich eine Dienstnehmereigenschaft des DI D nicht ableiten. Im Gegenteil, aus diesen Honorarvereinbarungen gehe eindeutig hervor, dass es sich bei der vorliegenden Rechtsbeziehung zwischen der Bw. und DI D nicht um ein Dienstverhältnis handeln könne. Das zentrale Bestimmungselement eines Arbeitsverhältnisses stelle die persönliche Abhängigkeit dar. Nur ein Arbeitnehmer sei in persönlich abhängiger Stellung zur Erbringung von Diensten verpflichtet. Ob die persönliche Abhängigkeit vorliege, ergebe sich durch Heranziehung verschiedener Einzelkriterien, die im Rahmen einer Gesamtbeurteilung zu bewerten seien. Es sei ein Weg einer Indizienmethode, die die jeweiligen Merkmale des konkreten Einzelfalls zu einer abschließenden Gesamtbeurteilung zusammenführe, auf das Vorliegen der persönlichen Abhängigkeit zu schließen. Wesentliches Kriterium der persönlichen Abhängigkeit sei die Weisungsgebundenheit des Arbeitnehmers. Der Arbeitnehmer sei zur Befolgung von persönlichen, d.h. sich auf die Art und Weise der Arbeitsleistungen selbst beziehenden Weisungen des Arbeitgebers verpflichtet. Unter den für das Arbeitsverhältnis charakteristischen persönlichen Weisungen verstehe man daher solche, die die persönliche Gestaltung der Dienstleistung zum Gegenstand haben und die Gestaltungsfreiheit des Arbeitnehmers bei der Erbringung der Dienstleistung weitgehend ausschalten. DI D sei in der Erbringung seiner Statikleistungen ausdrücklich nicht weisungsgebunden; in den Honorarvereinbarungen sei festgehalten, dass er die Statikleistungen in Eigenverantwortung erbringe und völlige fachliche Weisungsfreiheit bei der Erbringung der Leistungen bestehe. In der Vereinbarung vom 24.9.2009 sei festgehalten, dass DI D die Leistungen als selbständiges Statikbüro erbringe. Eine Weisungsgebundenheit liege somit nicht vor. Ein weiteres Merkmal der persönlichen Abhängigkeit stelle die persönliche Arbeitspflicht dar (Vertretungsbefugnis). Ein Arbeitnehmer habe grundsätzlich die Dienste in eigener Person zu erbringen. Eine generelle und nicht an eine Rücksprache mit dem Vertragspartner gebundene Vertretungsbefugnis vermöge ein Dienstverhältnis nicht auszuschließen. Ein Werkunternehmer hingegen dürfe in eigener Verantwortung Gehilfen und Substituten heranziehen (§ 1165 ABGB). Zwar ergebe sich die Vertretungsbefugnis von Werkunternehmern aus dem Gesetz, würden aber Zweifel bezüglich der Beurteilung des Vertragsverhältnisses als Arbeitsvertrag oder Werkvertrag bestehen, sei als ein in die Gesamtbetrachtung miteinzubeziehendes Bestimmungselement darin zu sehen, ob eine generelle Vertretungsmöglichkeit vereinbart worden sei. In der ursprünglichen Honorarvereinbarung vom 1.4.2008 sei ausdrücklich festgehalten, dass DI D Leistungsteile (z.B. externe Statikleistungen) zukaufen und Mitarbeiter für die Erbringung der Statikleistungen anstellen dürfe. Es sei somit ursprünglich ausdrücklich vereinbart worden, dass DI D Leistungen auf Basis der abzuschließenden Werkverträge zu erbringen habe, sich

hierzu aber auch anderer Personen bedienen könne. Dies gelte auch weiterhin auf Grundlage der neuen Vereinbarung vom 24.9.2009. Es bestehe somit seit Beginn 2008 eine Vertretungsbefugnis, was eine Dienstnehmereigenschaft des DI D ausschließe.

Haftung/Gewährleistung: Ein Arbeitnehmer hafte nur für Sorgfalt (Diligenz) der Arbeitserbringung, einen Werkunternehmer würden hingegen Gewährleistungspflichten für die richtige Ausführung des Werkes treffen. Das Vorliegen eines „gewährleistungstauglichen Erfolgs“ lasse auf das Vorliegen eines Werkvertrages schließen. Die Honorarvereinbarungen mit DI D würden ausdrücklich festhalten, dass dieser Gewähr für seine Arbeiten leiste und alle Schäden, die durch seine Leistungen entstehen würden, trage. Eine entsprechende Haftpflichtversicherung für Ziviltechniker sei durch DI D abgeschlossen worden. Die Einwände des Finanzamtes, eine Gewährleistungspflicht von DI D liege nicht vor, weil unter der Honorarvereinbarung vom 1.4.2008 sämtliche Prämien der Haftpflichtversicherung durch die Bw.

beglichen würden, geht ins Leere. Diese Tatsache ändere nämlich nichts daran, dass DI D gegenüber den Werkvertragnehmern als Gewährleistungsverpflichteter auftrete. In der Honorarvereinbarung vom 1.4.2008 werde ausdrücklich festgehalten, dass DI D alleine für die Richtigkeit der Ausführungen unter strikter Einhaltung der Regeln, der gültigen gesetzlichen Vorschriften, der bestehenden Normen und sonst gültigen Regeln ... garantiere. In der Honorarvereinbarung vom 24.9.2009, welche für das Jahr 2009 rückwirkend Anwendung finde, werde eine Übernahme der Prämien und Selbstbehalte der Haftpflichtversicherung durch die Bw. auch ausdrücklich nicht mehr vorgesehen. Es liege somit sowohl unter der Honorarvereinbarung vom 1.4.2008 als auch unter jener vom 24.9.2009 die für einen Werkunternehmer typische Gewährleistungspflicht eines Werkunternehmers vor, welche ein Dienstverhältnis ausschließe. Kosten für EDV etc.: Zwar seien unter der Honorarvereinbarung vom 1.4.2008 DI D alle notwendigen Betriebsmittel durch die Bw. für seine Tätigkeit zur Verfügung gestellt worden, jedoch könne hieraus alleine nicht auf eine Dienstnehmereigenschaft des DI D geschlossen werden. In der Honorarvereinbarung vom 24.9.2009 sei nun ausdrücklich festgehalten, dass DI D die Kosten hierfür trage. Man könne somit in dieser Hinsicht nicht von einer organisatorischen Eingliederung in den Betrieb der Bw. sprechen. Obwohl die Betriebsmittel „zur Verfügung“ gestellt würden, komme es auf Grund der Kostentragungspflicht durch DI D wirtschaftlich gesehen sehr wohl zu einer Anschaffung der Betriebsmittel durch diesen. Anwesenheit: DI D sei auch nicht verpflichtet, im Betrieb der Bw. zu fixen Zeiten anwesend zu sein. Die Honorarvereinbarung vom 1.4. 2008 halte nur fest, dass dieser „angehalten ist“ die üblichen Bürozeiten einzuhalten. Hieraus könne keinesfalls eine Verpflichtung zu einer Anwesenheit während der Bürozeiten herausgelesen werden. Um jedoch Missverständnisse zu vermeiden, sei in der Honorarvereinbarung vom 24.9.2009 dieser Passus ausdrücklich gestrichen worden. Eine persönliche Abhängigkeit von DI D von der Bw.

oder eine organisatorische Eingliederung in den Betrieb der Bw. auf Grund fixer Dienstzeiten könne nicht angenommen werden. Rahmenvereinbarung/Ablehnungsrecht:

Tätigkeitsbezogene Rahmenvereinbarungen würden dem grundsätzlich leistungsverpflichteten Beschäftigten regelmäßig das Recht geben, einzelne Arbeitseinsätze sanktionslos abzulehnen. In diesen Fällen müsse zwischen der rechtlichen Qualifikation der Rahmenvereinbarung und dem jeweiligen konkreten Arbeitseinsatz unterschieden werden. Sei es dem Dienstleistenden erlaubt, eine Anfrage für einen kommenden Arbeitseinsatz abzulehnen, so bestehe überhaupt keine Arbeitsverpflichtung mit der Rechtsfolge, dass der Rahmenvertrag weder als Arbeitsvertrag noch als freier Dienstvertrag zu beurteilen sei. Bei den vorliegenden Honorarvereinbarungen handle es sich um eine solche Rahmenvereinbarung; die Honorarvereinbarung regle keinerlei Verpflichtung für DI D einen Werkvertrag anzunehmen. Eine Verweigerung der Übernahme einzelner Aufträge werde nicht ausgeschlossen, sodass auch aus diesem Grund kein Arbeitsvertrag und damit einhergehend kein Arbeitsverhältnis vorliegen könne. Disziplinäre Verantwortlichkeit: Dem Selbständigen treffe im Gegensatz zum Arbeitnehmer auch keine disziplinäre Verantwortlichkeit. In den gegenständlichen Honorarvereinbarungen werde eine disziplinäre Verantwortlichkeit nicht vorgesehen, was ein weiteres Indiz darstelle, dass kein Dienstverhältnis vorliege. Keine_erfolgsunabhängige Entlohnung/Vorliegen von Unternehmerwagnis: DI D erhalte keine erfolgsunabhängige Entlohnung, wie dies für einen Dienstnehmer charakteristisch sei. DI D habe der Bw. gegenüber jedes Monat Rechnung zu legen für seine erbrachten Leistungen. Entsprechend diesen Rechnungen komme es zur Auszahlung von Honorarbeträgen. Die € 4.000,00, die DI D am Ende jeden Monats von der Bw. erhalte, würden lediglich eine Vorauszahlung durch die Bw. am Monatsende darstellen, bis es zu jedem Quartalsende zu einer genauen Abrechnung der durch DI D erbrachten Leistungen komme (Honorarvereinbarung von 1.4.2008). Gleiches gelte auch unter der Honorarvereinbarung vom 24.9.2009 (Quartalsabrechnung). Komme es zu einer Differenz der tatsächlichen Honorarhöhe zur Vorauszahlung (sowohl zum Vorteil als auch zum Nachteil von DI D), werde dies mit der nächsten Vorauszahlungsrechnung ausgeglichen. Unrichtig sei die Feststellung des Finanzamtes, dass es unter der Honorarvereinbarung vom 1.4.2008 ab dem Überschreiten der Honorargrenze von € 96.000,00 durch DI D zu einer Verringerung des Honorars komme. Gegenteiliges sei der Fall: Ab einer Grenze von € 96.000,00 erhöhe sich das Honorar von DI D auf 50% der vereinnahmten Entgelte aus den Werkverträgen. Die Schlussfolgerung des Finanzamtes, DI D treffe kein für selbständige Unternehmer typisches Unternehmerwagnis, sei daher unrichtig. Eine Entlohnung von DI D finde nur auf Grundlage erbrachter Leistungen und entsprechend gelegter Rechnungen statt. In der Honorarvereinbarung vom 24.9.2009 werde nun auch ausdrücklich festgehalten, dass DI D die alleinige Verantwortung für das Gelingen seiner werkvertraglichen Leistungen, und

somit auch das wirtschaftliche Risiko trage. Bestimmungen des ZTG: Bei der Beurteilung, ob im gegenständlichen Fall ein Dienstverhältnis vorliege, müsse auch die Bestimmung des § 14 Abs. 4 ZTG berücksichtigt werden, die wie folgt laute: „Während der Dauer eines privaten Dienstverhältnisses, das eine Tätigkeit zum Gegenstand hat, die auch zu dem Befugnisumfang des Ziviltechniker gehört, darf die Befugnis des Ziviltechnikers nicht ausgeübt werden, sofern es sich nicht um ein Dienstverhältnis zu einer Ziviltechnikergesellschaft handelt, in welcher der Ziviltechniker selbst Gesellschafter ist.“ Auch dies sei ein Indiz dafür, dass DI D kein Dienstnehmer der Bw. sein könne, andernfalls dieser seine Tätigkeit als Ziviltechniker nicht hätte ausüben können. Fazit zum Vorliegen eines Dienstverhältnisses: Aus all den dargelegten Umständen und Eigenschaften der Rechtsbeziehungen zwischen der Bw. und DI D ergebe sich einwandfrei, dass weder unter der Honorarvereinbarung vom 1.4.2008 (für das Jahr 2008) noch unter der Honorarvereinbarung vom 24.9.2009 (für das Jahr 2009) ein wie auch immer geartetes Dienstverhältnis zwischen der Bw. und DI D bestanden habe. Die Vorschreibung der auf Grund dieser Qualifizierung anfallenden Abgaben sei daher zu Unrecht erfolgt.

In der am 8. November 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass sich der gegenständliche Sachverhalt – was die Gesellschafter-Geschäftsführer anbelange – wesentlich von anderen rechtlich bereits abgehandelten Sachverhalten unterscheide. Die beiden bis zur Gründung der GmbH gewerblich selbständigen Geschäftsführer würden ihr bisherige gewerbliche Tätigkeit weiter aufrecht erhalten; sie würden lediglich ihre technischen Leistungen sowie EDV-Leistungen mit der Bw. abrechnen, die nichts mit ihrer Geschäftsführertätigkeit zu tun hätten. Auf Grund der Vereinbarung der Gesellschafter anlässlich der Gründung der GmbH werde bis zum Erreichen einer gesunden wirtschaftlichen Basis der Firma keine Vergütungen für die bloße Geschäftsführung bezahlt, dies gelte auch für den Berufszeitraum bis dato. Der steuerliche Vertreter verweist darauf, dass die von der Rechtsprechung geforderten Merkmale für die Annahme einer organisatorischen Eingliederung nicht vorliegen würden. Geschuldet werde lediglich die Geschäftsführung, die Geschäftsführer würden jedoch nicht einmal über feste Arbeitsplätze verfügen. Der steuerliche Vertreter führt weiters aus, dass mit DI D niemals ein Dienstverhältnis begründet worden sei. Neben den bereits in der Berufung angeführten Gründen sei auch die von DI D abgeschlossene Haftpflichtversicherung anzuführen. Im Jahr 2010 sei ein Haftpflichtfall mit einer Schadenssumme von € 250.000,00 abgewickelt worden, die Bw. habe die an sie gerichtete Forderung an DI D weitergegeben. Der steuerliche Vertreter gibt dazu an, dass mit DI D lediglich ein Rahmenvertrag abgeschlossen worden sei, der keine Anwesenheitspflicht und die volle Vertretungsbefugnis umfasste. Die Amtsvertreterin führt aus, dass aus der Sicht des Finanzamtes die aussagekräftige Honorarvereinbarung vom 1. April 2008 heranzuziehen sei. Diese Vereinbarung beinhalte eine Reihe von Argumenten, die für das Vorliegen

der Dienstnehmereigenschaft des DI D sprechen würden; dabei sei die laufende Aus- und Fortbildung, die Aufbewahrung aller Unterlagen bei der Bw., die Verwaltung der ein- und ausgehenden Rechnungen durch die Bw., die Zurverfügungstellung von Arbeitsmitteln wie Büro, EDV, Software, Mobiltelefon, Fax und Internet durch die Bw.; weiters erbringe DI D seine Leistungen ausschließlich im Büro der Bw., hiervon seien nur Baustellen- und Kundenbesuche ausgenommen, Bürozeiten seien einzuhalten, Kilometergeldersatz werde geleistet, es bestehe eine Konkurrenzklausel und DI D erhalte eine pauschalierte Abdeckung von 40% der Entgelte als Honorar. Eine Haftpflichtversicherung sei aus Sicht des Finanzamtes für Dienstnehmer heute bereits Standard. Die Zedierung der Haftpflichtzahlungen an die Bw. sowie die Bezahlung der Prämie zumindest im Jahr 2008 seien aus der Sicht des Finanzamtes weitere Indizien für die Dienstnehmereigenschaft des DI D. Die anlässlich der Schlussbesprechung im Februar 2010 vorgelegte neue Honorarvereinbarung, die rückwirkend auf den 1.1.2009 abgeschlossen wurde, könne nicht als taugliches Beweismittel dienen. Der Geschäftsführer führt aus, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise DI D für seine Arbeitsmittel natürlich bezahle, er miete aus dieser Sicht seine Büroräumlichkeit und Infrastruktur, seine Arbeitsmittel würden pauschal mit den Honoraren saldiert werden. DI D habe auch direkt Aufträge erhalten und abgewickelt. Die Zedierung der Ansprüche aus der Haftpflichtversicherung habe ausschließlich den wirtschaftlichen Hintergrund, für den Fall der Insolvenz von DI D die Abdeckung der Haftungsinanspruchnahme der Bw. abzusichern. Der Geschäftsführer G.S. führt aus, dass der Unternehmensgegenstand der Bw. zwei Geschäftsfelder umfasse. R.G. führe mit sechs Mitarbeitern CAD-Planungen für Metallbaubetriebe bis zur Werkstattplanung durch. G.S. vertreibe drei metallbauspezifische Softwareprogramme, beispielsweise ein Kalkulationsprogramm mit zwei Mitarbeitern. Beide Gesellschafter-Geschäftsführer würden ihre Leistungen über ihre Einzelfirmen an die Bw. verrechnen. Beide hätten im Berufszeitraum keine darüber hinausgehenden Geschäftsaktivitäten als Einzelunternehmer entfaltet. Die zwei Einzelfirmen seien im Jahr 1999 in die Bw. zusammengeführt worden und seien die Mitarbeiter bei der Bw. gemeldet. Alle Verträge würden auf Rechnung der Bw. abgeschlossen werden. Der Amtsvertreter führt noch ins Treffen, dass nach aktueller Einsicht in die Homepage der Bw. DI D wortident mit einem für Technik bzw. Statik tätigen Mitarbeiter der Bw., der als Dienstnehmer beschäftigt sei, angeführt werde. Auch würden nach weiterer Einsicht in die Abrechnungen der Bw. an DI D unverändert ein Betrag von € 4.000,00 monatlich ausbezahlt werden, was gegen ein nachvollziehbares Unternehmerwagnis spreche. Der steuerliche Vertreter verweist darauf, dass für die Erbringung der Leistungen der Bw. der Zukauf von Ziviltechnikerleistungen erforderlich gewesen wäre und diese Leistungen eben DI D als Ziviltechniker erbringen könne. Der steuerliche Vertreter führt weiters aus, dass bei DI D eben kein Dienstverhältnis gegeben sei und daher die Stattgabe der Berufung

beantragt werde. Aus der Sicht der Finanzamtsvertreter hätten die Ergebnisse der Erörterung in der mündlichen Verhandlung keine andere Sicht ergeben, sodass am bisherigen Rechtsstandpunkt festgehalten werde. Der steuerliche Vertreter verweist auf sein eingehendes Vorbringen in der Berufungsschrift hinsichtlich der vom Finanzamt vorgenommenen Unterziehung der Honorarabrechnungen der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer unter die DB- und DZ-Pflicht. Aus seiner Sicht würden die beiden Einzelunternehmer ihre gewerblichen Leistungen mit der Bw. abrechnen, nicht jedoch eine Vergütung für ihre Geschäftsführertätigkeit. Er beantragt unter den protokollierten Ausführungen die vollinhaltliche Stattgabe sämtlicher Berufungspunkte.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Geschäftsführerbezüge/Haftungs- und Abgabenbescheide für die Jahre 2006 bis 2009:

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

Nach § 41 Abs. 2 leg.cit. in der ab 1994 anzuwendenden Fassung BGBl. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

§ 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. Nr. 818/1993 normiert, dass der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Absatz 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, zu berechnen ist, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Beitragsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 57 Abs. 4 HKG idF BGBl. Nr. 958/1993 bzw. § 57 Abs. 7 und 8 HKG idF BGBl. Nr. 661/1994, für Zeiträume ab 1. Jänner 1999 in § 122 Abs. 7 und 8 WKG 1998.

Die Bestimmung des § 41 FLAG definiert also die beitragspflichtigen Bezüge und soll gleichzeitig eine klare Abgrenzung von den beitragsfreien Bezügen gewährleisten. Auf Grund des Gesetzeswortlautes ist folglich bei den beitragspflichtigen Arbeitslöhnen von zwei Gruppen von Bezügen auszugehen:

- Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 gewährt werden.

- Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 (zweiter Teilstrich), die an Personen gewährt werden, die an Kapitalgesellschaften wesentlich beteiligt sind.

Gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 (zweiter Teilstrich) 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.

Strittig ist, ob die von der Bw. in den Kalenderjahren 2006 bis einschließlich 2009 für die Geschäftsführertätigkeit an die zu 50% und damit wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlten Gehälter und sonstigen Vergütungen als Einkünfte nach § 22 Z. 2 EStG 1988 (zweiter Teilstrich) zu qualifizieren und folglich sowohl in die Beitragsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen als auch in die Beitragsgrundlage des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind oder nicht.

Der Verfassungsgerichtshof hat in den Erkenntnissen Zlen. G 109/00 und G 110/00, jeweils vom 1. März 2001, mit dem die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes auf (teilweise) Aufhebung einiger Gesetzesbestimmungen des EStG 1988, des FLAG sowie des KommStG 1993 im Zusammenhang mit der Dienstgeberbeitrags- und Kommunalsteuerpflicht der an wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer gewährten Tätigkeitsvergütungen abgewiesen wurden, 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 - Weisungsungebundenheit 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. Ebenso hat der Verfassungsgerichtshof aufgezeigt, dass dies insbesondere für die Merkmale der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus und das Fehlen des Unternehmerwagnisses nicht zutrifft.

Der Verwaltungsgerichtshof hat weiters in zahlreichen Erkenntnissen (vgl. etwa jene vom 28. Oktober 2002, Zl. 2001/13/0117, und vom 31. März 2004, Zl. 2004/13/0021) erkannt, dass Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung dann erzielt werden, wenn - bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse - feststeht,

- dass der Gesellschafter-Geschäftsführer zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes seiner Gesellschaft eingegliedert ist,

- dass ihn unter Bedachtnahme auf die Einnahmen- und Ausgabenschwankungen kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft und
- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.

Zu den Merkmalen, die vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem folgende: fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, Anwendung typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz, sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten (vgl. Erkenntnisse vom 17. Dezember 2001, Zl. 2001/14/0194, sowie vom 25. November 2002, Zl. 2002/14/0080, u.a.m.).

Der Verwaltungsgerichtshof ist in seinem durch den verstärkten Senat gefällten Erkenntnis vom 10. November 2004, Zl. 2003/13/0018, von seiner bisherigen Rechtsauffassung, wonach das in § 22 Z 2 EStG 1988 normierte Vorliegen der "sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses" abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsungebundenheit auf die Kriterien der "Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft", das "Fehlen des Unternehmerwagnisses" und die "laufende Entlohnung" abstellt (vgl. z.B. Erkenntnisse vom 24. Oktober 2002, Zl. 2002/15/0160, und vom 28. November 2002, Zl. 2001/13/0117), abgegangen. Das Höchstgericht hat in dem zitierten Erkenntnis seine bis dahin vertretene Rechtsauffassung - gestützt auf die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988, die das steuerliche Dienstverhältnis mit der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers umschreibt - dahin revidiert, dass entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingliedert ist. Den 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 ist (vgl. auch Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Jänner 2005, Zl. 2004/14/0147).

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054; Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer²¹, § 19 Anm. 72f.). Die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist von einem funktionalen Verständnis des Begriffes der Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der GmbH geprägt. Die kontinuierliche

und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben des Gesellschafters entweder in der Geschäftsführung oder im operativen Bereich spricht für die Eingliederung (vgl. Erkenntnisse des VwGH vom 27.1.2000, 98/15/0200, vom 26.4.2000, 99/14/0339, und vom 10.11.2004, 2003/13/0018). Der Verwaltungsgerichtshof hat weiters im zuletzt genannten Erkenntnis unter Hinweis auf seine Vorjudikatur betont, dass von einer Eingliederung in aller Regel auszugehen sein wird, weil dieses Merkmal durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, mit welcher der Unternehmenszweck verwirklicht wird. Unerheblich ist dabei, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist.

Diese Eingliederung erscheint im vorliegenden Fall jedenfalls als gegeben. Die Gesellschafter-Geschäftsführer vertreten die Bw. seit ihrer Gründung am 5. Mai 2005 selbständig. Aus der Aktenlage ist nicht erkennbar, dass Aufgabe der Geschäftsführer die Abwicklung konkreter Projekte oder Arbeitsaufträge war. Vielmehr lässt sich aus dem Akteninhalt ableiten, dass die Geschäftsführer kontinuierlich für die Bw. in deren Aufgabenbereich tätig geworden sind. Auf Grund des Umstandes, dass R.G. und F.S. in den Streitjahren durchgehend als Geschäftsführer tätig waren, ist von Dauerschuldverhältnissen auszugehen und daher auf dessen Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bw. zu schließen. Daran ändert auch der Einwand der Geschäftsführer nicht, dass sie lediglich Honorare für deren operative Tätigkeit erhalten hätten, weil von der Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag auch die Vergütung derselben umfasst ist.

Im gegenständlichen Fall ist die Eingliederung der Geschäftsführer in den betrieblichen Organismus der Bw. klar zu erkennen. Auf Grund dieses Umstandes und unter Hinweis auf die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 10. November 2004, Zl. 2003/13/0018, ist nicht mehr relevant, ob diese Geschäftsführer in den Streitjahren ein Unternehmerwagnis zu tragen hatten und wie deren Entlohnung gestaltet war. Auf dieses Vorbringen der Bw. war mangels Relevanz daher nicht mehr einzugehen.

Ins Leere geht von der Bw. erhobene Einwand, dass die den Geschäftsführern zur Auszahlung gebrachten Bezüge Honorare auf Grund eines Werkvertrages darstellen würden, weil die zivilrechtliche Einstufung des Leistungsverhältnisses zwischen der Gesellschaft und ihren Geschäftsführern unmaßgeblich ist (vgl. VwGH vom 19.6.2002, 2001/15/0088). Dass die Geschäftsführer im Rahmen ihres Einzelunternehmens tätig werden, spielt ebenfalls keine Rolle, weil selbst weitere Tätigkeiten eines Geschäftsführers, darunter als gesetzlicher Vertreter auch anderer Kapitalgesellschaften, einer organisatorischen Eingliederung in ein Unternehmen nicht entgegenstehen (vgl. VwGH vom 18.7.2001, 2001/13/0082, und vom

28.11.2001, 2001/13/0114). Zum Vorbringen der Bw., dass die von den Geschäftsführern im operativen Bereich erbrachten Leistungen nicht zum gewöhnlichen Geschäftsbetrieb und damit zum „Kernbereich der Aufgaben eines Geschäftsführers“ zählen würden, so ist erneut darauf zu verweisen, dass es unerheblich ist, ob mit den Tätigkeiten der Geschäftsführer reine Tätigkeiten im Bereich der Geschäftsführung oder aber solche im operativen Bereich erbracht werden. Der Beurteilung der Einkünfte als solche nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 steht es nach der Rechtsprechung nämlich nicht entgegen, wenn die Art der Tätigkeiten, würde sie nicht der Gesellschaft gegenüber erbracht werden, eine andere Qualifikation der daraus erzielten Einkünfte, etwa solcher nach § 22 Z 1 EStG 1988 geböte (vgl. VwGH vom 23.9.2010, 2010/15/0121). Zu verweisen ist in diesem Zusammenhang noch darauf, dass im Streitzeitraum von den beiden Gesellschafter-Geschäftsführern als „Einzelunternehmer“ ausschließlich Leistungen für die Bw. erbracht wurden.

Die vom Finanzamt zum Ansatz gebrachten Beträge sind von der Bw. der Höhe nach unbestritten geblieben.

Die Vorschreibung der Dienstgeberbeiträge und der Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2006 bis 2009 erfolgte somit zu Recht.

2. Frage des Vorliegens eines Dienstverhältnisses bei DI D:

Festzuhalten ist, dass nach dem unstrittigen Vorbringen der Verfahrensparteien der Prüferin zur Beurteilung der Beziehungen zwischen der Bw. und DI D bei der Prüfung lediglich die Honorarvereinbarung vom 1. April 2008 von der Bw. zur Verfügung gestellt wurde und ihre Beurteilung an Hand dieser Vereinbarung vorgenommen hat.

Wenn die Bw. sich in ihrer Berufungsschrift auf die Honorarvereinbarung vom 24. September 2009 bezogen hat, so ist festzuhalten, dass diese Vereinbarung dem Finanzamt von der Bw. erst im Zuge der Schlussbesprechung am 22. Februar 2010 vorgelegt wurde. Diesen Umstand hat die Bw. in der mündlichen Verhandlung nicht in Abrede gestellt.

In steuerrechtlicher Hinsicht sind Verträge nicht rückwirkend anzuerkennen sind (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, 2. Erg.Lfg., § 4, Anm. 72). Betrachtet man den Verlauf der Dinge im gegenständlichen Fall, so sticht ins Auge, dass mit der von der Bw. am 22. Februar 2010 vorgelegten Vereinbarung vom 24. September 2009 die wesentlichen Punkte der Vereinbarung vom 1. April 2008, auf die sich die Argumentation der Prüferin gestützt hat, jeweils Änderungen erfahren haben. Dies lässt aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenates wohl nur den Schluss zu, dass die Vertragsgestaltung zwischen der Bw. und DI D im Laufe des Prüfungsverfahrens entsprechende Anpassungen erfahren hat; es sind nämlich keine Umstände erkennbar, was die Bw. darin gehindert hätte, dem Finanzamt die tatsächlich

geltende Vereinbarung zur Beurteilung vorzulegen. Der angesprochenen Vereinbarung kann somit nicht ab der behaupteten Geltung 1. Jänner 2009 oder ab dem behaupteten Unterschriftszeitpunkt 24. September 2009, sondern erst ab dem tatsächlichen nach außen in Erscheinung Treten Wirkung zuerkannt werden; dies ist der 22. Februar 2010 und liegt somit außerhalb des gegenständlich zu beurteilenden Streitzeitraumes. Die Rechtsansicht des Finanzamtes, dass die Beurteilung an Hand der Honorarvereinbarung vom 1. April 2008 zu erfolgen hat, geht mit der Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates konform und ist nicht zu beanstanden.

Ein Dienstverhältnis liegt nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt dann vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist nach Lehre und Rechtsprechung dann der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Nach Lehre und Rechtsprechung sind bei der Unterscheidung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit wesentliche Merkmale einerseits das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses, andererseits das Vorliegen der Weisungsgebundenheit, d.h. die Verpflichtung einer natürlichen Person als Dienstnehmer, bei ihrer Tätigkeit die Weisungen eines anderen – des Dienstgebers – zu befolgen, sowie die organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Dienstgebers. Es ist daher das Gesamtbild einer Tätigkeit daraufhin zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder aber jene der Unselbständigkeit überwiegen. Für die Frage nach dem Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung als Dienstvertrag oder als Werkvertrag an; vielmehr sind die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen entscheidend (vgl. z.B. VwGH vom 28.4.2004, 2000/14/0125).

Aus diesen Rechtsausführungen ergibt sich für den gegenständlichen Sachverhalt Folgendes:

Was das Merkmal der Weisungsgebundenheit anbelangt, ist festzuhalten, dass es sich bei den von DI D erbrachten (Statik-)Leistungen für die Bw. um höher qualifizierte Tätigkeiten handelt, die auf Grund einer entsprechenden universitären Ausbildung bzw. nach Erwerb weiterer Fähigkeiten weitgehend selbständig und eigenverantwortlich, d.h. ohne Anleitung von Vorgesetzten und ohne größere Unterstützung anderer Mitarbeiter ausgeführt werden. Die Tätigkeit des Bw. beinhaltet somit eine selbständige Bewältigung seiner Aufgaben, was auch dadurch dokumentiert ist, dass DI D auf der Homepage der Bw. als Leiter der Statikabteilung betitelt wird. Auf Grund der Art der Tätigkeit des DI D tritt somit bei der gegenständlichen Zuordnung das Merkmal der Weisungsgebundenheit in den Hintergrund.

Bei Prüfung, ob DI D ein Unternehmerwagnis zu tragen hatte, ist zunächst anzuführen, dass er in den Streitjahren nahezu ausschließlich für die Bw. tätig geworden ist. Wegen des

zwischen der Bw. und DI D vereinbarten Konkurrenzverbotes war DI D jedwede Tätigkeit für einen anderen Auftraggeber untersagt bzw. an die Zustimmung der Bw. gebunden. Die Bw. war in den Streitjahren auch tatsächlich – bis auf den von der Bw. in der mündlichen Verhandlung geschilderten Fall – einzige Auftraggeberin des DI D. Eine selbständige Tätigkeit ist in der Regel durch eine unbegrenzte, in der Regel wechselnde Zahl von Auftraggebern gekennzeichnet. Diese Voraussetzungen sind im gegenständlichen Fall nicht gegeben. Vielmehr trat die Bw. in den Werkverträgen als alleinige Werkvertragsnehmerin auf, DI D trat darin als „Ingenieurkonsulent“ in Erscheinung. Aus dieser Konstruktion im Zusammenhang mit der Beschreibung der Tätigkeit des DI D als Leiter der Statikabteilung trat DI D somit auch nach außen hin nicht als selbständiger Unternehmer in Erscheinung. Damit war DI D in den Streitjahren jedoch im Hinblick auf seinen Gestaltungsspielraum ein sehr enges Korsett angelegt, das ein Unternehmerwagnis auf der Einnahmenseite nicht erkennen lässt. Damit kann auch die zwischen der Bw. und DI D. vereinbarte Honorierung seiner Leistungen keinen Ausschlag in eine andere Richtung geben, weil diese nur eine prozentuelle Abhängigkeit seiner Bezahlung von den von der Bw. abgeschlossenen und an DI D überbundenen Werkverträgen vorsieht.

Ein Unternehmerwagnis liegt aber auch auf der Ausgabenseite nicht vor. Der Honorarvereinbarung vom 1. April 2008 zu Folge versah DI D seine Tätigkeit in den Büroräumlichkeiten der Bw. Die Kosten für diese Räumlichkeiten, deren Ausstattung und für sämtliche technischen Hilfsmittel in Form von EDV-Hard- und Software, Mobiltelefon, Fax, Mail und Internet trug in den Streitjahren die Bw. Auch die Aufbewahrung der Unterlagen erfolgte in deren Räumlichkeiten. Der Bw. oblagen im Streitzeitraum im Zusammenhang mit den Leistungen des DI D auch die kaufmännischen Punkte der Vertragsabwicklung wie Verrechnung, Verwaltung und Inkasso der ausstehenden Beträge inkl. Mahnungen und eventueller rechtlicher Schritte. Dienstliche Fahrten wurden DI D von der Bw. mit dem amtlichen Kilometergeldsatz vergütet. Somit erwuchsen DI D im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit keinerlei selbst zu tragende Kosten, sondern wurden diese Kosten von der Bw. getragen bzw. auf diese überwält. DI D hat daher auch auf der Ausgabenseite ein einen Unternehmer treffendes Wagnis nicht getragen.

DI D hatte nach der Honorarvereinbarung von 1. April 2008 seine Dienstzeit an die üblichen Bürozeiten anzupassen, „um einen reibungslosen Büroablauf zu gewährleisten“. Wenn die Bw. die Formulierung in der Vereinbarung in ihre Teile zerlegt und vorgebracht hat, dass der Bw., lediglich „angehalten“ war, diese Vorgabe zu erfüllen und somit kein Zwang gegeben war, so kann sie damit für die Lösung des gegenständlichen Falles wenig beitragen. Die fixe Arbeitszeit alleine kann keinen Ausschlag zu Gunsten bzw. zu Lasten eines Dienstverhältnisses

geben kann, weil auch bei nichtselbständig tätigen Personen Arbeitszeitmodelle bestehen, die sie nicht ausschließlich an eine Arbeit im Büro binden (z.B. Home- und Teleworking).

Nicht hervorgekommen ist im gegenständlichen Fall auch die Beschäftigung von eigenem Personal zur Unterstützung der Tätigkeit des DI D (Schreibarbeiten etc.). Vielmehr lässt sich aus den in der Honorarvereinbarung enthaltenen Ausführungen schließen, dass DI D auch diesbezüglich die Infrastruktur der Bw. genützt hat. Somit war DI D in den Streitjahren insgesamt in den Betrieb der Bw. in einer Art und Weise integriert, die auf eine organisatorische Eingliederung schließen lässt.

Wenn die Bw. in diesem Zusammenhang die ihrer Meinung nach die DI D eingeräumte Vertretungsbefugnis zur Untermauerung ihres Standpunktes ins Treffen geführt hat, so ist hierzu festzuhalten, dass im Verlaufe des Verfahrens nicht hervorgekommen ist, dass die DI D eingeräumte Vertretungsbefugnis von ihm auch tatsächlich beansprucht worden ist. Diesem Merkmal kann somit bei der gegenständlichen Beurteilung kein Gewicht beigemessen werden. Nur der Vollständigkeit halber sei an dieser Stelle festgehalten, dass für Vertretungsleistungen ebenso für den Zukauf von Leistungsteilen und die Anstellung von zusätzlichen Mitarbeitern in kostenmäßiger Hinsicht ebenfalls die Bw. zuständig gewesen wäre, sodass DI D auch aus diesem Titel keine Kosten erwachsen wären. Obwohl für die Streitjahre nicht relevant, bedient sich die Bw. mittlerweile neben DI D eines in einem nichtselbständigen Dienstverhältnis stehenden Statikers zur Erbringung ihrer diesbezüglichen Leistungen.

Auch die von der Bw. angezogene Haftung des DI D für die von ihm erbrachten Leistungen kann keinen Ausschlag für den Standpunkt der Bw. geben. Wie die Vertreterin des Finanzamtes zutreffend ausgeführt hat, ist der Abschluss von Versicherungen zur Absicherung allfälliger Schäden aus Anlass von Haftungen mittlerweile auch bei Dienstnehmern üblich. Zu diesem Umstand tritt im gegenständlichen Fall noch, dass dem Bw. auch aus der Absicherung seiner beruflichen Tätigkeit keinerlei Kosten erwachsen sind, weil die Bw. für die diesbezüglichen Versicherungsprämien aufgekommen ist. Auch darin ist somit kein Merkmal zu erblicken, das eine Zuordnung des gegenständlichen Leistungsverhältnisses in den selbständigen Bereich bewirken könnte.

Der von der Bw. erhobene Einwand, dass nach § 14 ZTG die Berufsbefugnis eines Ziviltechnikers ein nichtselbständiges Dienstverhältnis nicht möglich mache bzw. das Eingehen eines derartigen Verhältnisses das Berufsverbot nach ZTG nach sich ziehe, geht ins Leere, weil berufsrechtliche Überlegungen für die steuerrechtliche Beurteilung nicht entscheidend sind, sondern für die steuerrechtliche Qualifikation der Einkünfte vielmehr maßgeblich ist, in welchem tatsächlich verwirklichtem Schuldverhältnis die Leistungen erbracht werden (vgl. VwGH vom 3.8.2004, 2000/13/0046).

Aus dem Gesamtbild der Leistungsbeziehungen zwischen der Bw. und DI D ergibt sich, dass dieses in den Streitjahren in erster Linie von jenen Merkmalen durchsetzt war, die ein Dienstverhältnis nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 kennzeichnen. Ein solches ist auch nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates in den Streitjahren zweifelsfrei gegeben. Der Standpunkt des Finanzamtes entspricht damit der Rechtslage.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 28. November 2011