



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt
Senat 2

GZ. RV/0750-K/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Z und die weiteren Mitglieder HR Mag. P.-P., MMag. Dr. RD und HH im Beisein der Schriftführerin FOI CO über die Berufung der L., 9, vertreten durch IC, vom 29. Mai 2007 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide 2001 – 2003 des Finanzamtes SV, vertreten durch Mag. MK, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 2001 bis 2003, vom 22. Mai 2007, nach der am 23. März 2009 in K, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die L (Bw.) betreibt eine Unternehmensberatung mit Sitz in F.. Herr Mag. WL ist an der Gesellschaft zu 100 % beteiligt und übt seit Dezember 2000 die alleinige Geschäftsführung für die Bw. aus.

Im Zuge ua. die Jahre 2001 – 2003 betreffenden GPLA-Prüfung stellte der Prüfer fest, dass die von der Bw. an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlten Gehälter als Arbeitslohn im Sinne des § 41 Abs. 2 FLAG 1967 zu qualifizieren und diese folglich im Jahr 2001 in Höhe von € 45.057,16 (GF-Vergütungen) und € 19.166,67 (Fremdleistungen), im Jahr 2002 € 26.000 sowie im Jahr 2003 € 48.000 (GF-Vergütungen) und

€ 9.000 (Fremdleistungen) der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zuzurechnen seien.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ am 22.05.2007 die **Abgaben- und Haftungsbescheide u.a. für 2001 – 2003**. Darin wurde an DB/DZ festgesetzt: für 2001 € 2.890,-- (€ 295,43), für 2002: € 1.170,00 (€ 109,20) und für 2003: € 2.565,00 (€ 239,40). In der Bescheidbegründung wurde im Wesentlichen – unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH 2003/13/0018 vom 10.11.2004 – auf die vorliegende Eingliederung des Geschäftsführers in den Organismus des Betriebes hingewiesen, indem er kontinuierlich die Geschäftsführertätigkeit ausgeübt habe.

In der dagegen erhobenen **Berufung** wurde vorgebracht, dass der Geschäftsführer seine Tätigkeit ausschließlich im Rahmen seines Einzelunternehmens ausgeübt habe und daher rein erfolgsorientiert honoriert worden sei. Sofern die Gesellschaft aufgrund schlechter Auftragslage keinen ausreichenden Gewinn erziele, gebührten dem Geschäftsführer somit keinerlei fixe Bezüge. Die Geschäftsführerbezüge würden somit leistungsabhängig in unterschiedlicher Höhe verrechnet und darüber hinaus abhängig von der Liquidität der Gesellschaft ausbezahlt. Der Geschäftsführer übe seine Tätigkeit völlig selbstständig aus und trage somit auch das volle Unternehmerrisiko. Der Geschäftsführer nehme seine Tätigkeit darüber hinaus nach freier Zeiteinteilung und nach Bedarf wahr. Vereinbarungen über fixe Arbeitszeiten, über einen fixen Arbeitsort etc. seien nicht vorhanden. Die Honorare unterlägen den Bestimmungen der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft. Es werde beantragt die Bescheide aufzuheben. Sollte das Finanzamt über die Berufung nicht im eigenen Wirkungskreis entscheiden, werde die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung vor einem Berufungssenat beantragt.

Das Finanzamt forderte telefonisch am 23. und 31. 08.2007 die Vorlage des Geschäftsführervertrages an. Dieser wurde nicht vorgelegt.

Am 24.09.2007 erließ das Finanzamt eine **abweisende Berufungsvorentscheidung**. Darin wurde nach Darlegung des Sachverhaltes, der gesetzlichen Grundlagen (§§ 41 Abs. 1 FLAG 1967, 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG, 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG und 122 Abs. 7 und 8 WKG und des Erkenntnisses des VwGH vom 10.11.2004, 2003/11/0018) ausgeführt:

„Die rechtlichen Voraussetzungen der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG hat der VwGH im Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, klargestellt. Danach stützt sich die Feststellung, ob sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen nur mehr auf die gesetzliche Definition eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG. Da in dieser Legaldefinition das steuerliche Dienstverhältnis lediglich durch 2 Merkmale, nämlich die Weisungsgebundenheit einerseits und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes andererseits, umschrieben ist, kommt es nach Ausklammerung der

Weisungsgebundenheit (auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses) nur mehr darauf an, ob diese Eingliederung in den geschäftlichen Organismus gegeben ist. Weitere Kriterien wie das Unternehmerwagnis treten dabei in den Hintergrund und haben nur in solchen Fällen Bedeutung, in denen eine Eingliederung nicht klar erkennbar wäre. So werden die Anwesenheit des Gesellschafters in den Betriebsräumlichkeiten der Gesellschaft der Vorgabe eines festen Arbeitsplatzes und einer festen Arbeitszeit und des Unterworfenseins unter betriebliche Ordnungsvorschriften nach der ständigen Judikatur des VwGH ebenfalls keine Bedeutung zugebilligt. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des AG 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 des Geschäftsführers, aber auch Leistungen im operativen Bereich der Gesellschaft sprechen für die Eingliederung. Bei der Sachverhaltsfeststellung ist der nach außen in Erscheinung treten den tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehung die wesentliche Bedeutung beizumessen. Im gegenständlichen Fall war der zu 100 % am Stammkapital der GesmbH beteiligte Geschäftsführer alleine für die Geschäftsführung der GesmbH zuständig und hat diese Tätigkeit im gegenständlichen Zeitraum aus unbestritten und kontinuierlich ausgeübt. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw. war daher unabhängig von einem bestehenden Unternehmerwagnis und des Nichtvorliegens einer fixen Arbeitszeit sowie eines fixen Arbeitsortes unzweifelhaft gegeben.“

Am 25.10.2007 stellte die Bw. einen Vorlageantrag; darin wurde auf eine weitere nachzurichtende Begründung verwiesen.

Mit e-mail vom 30.1.2009 ersuchte der unabhängige Finanzsenat das Finanzamt um Übermittlung allfälliger nachgereichter Unterlagen.

Im Antwortschreiben vom 03.02.2009 gab dieses bekannt, dass keine weiteren Unterlagen von der Bw. übermittelt wurden.

Mit e-fax vom 03.02.2009 forderte die Referentin des unabhängigen Finanzsenates den Geschäftsführervertrag an.

Mit Schreiben vom 02.03.2009 teilte die Bw. mit, dass es keinen schriftlichen Geschäftsführervertrag zwischen Mag. WL und der Bw. gebe. Übermittelt werde eine Kopie des Gesellschaftsvertrages.

In der am 23. März 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurden nach Vortrag des Sachverhaltes durch die Referentin weder vom steuerlichen Vertreter noch vom Amtsvertreter Ergänzungen zum Sachverhalt vorgebracht.

Der steuerliche Vertreter der Bw. verwies idF auf die Berufungsausführungen und bestritt das Vorliegen eines Dienstverhältnisses von Mag. WL zur Bw. Die Formulierung in § 22 Z 2 EStG 1988, wonach unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit „die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden“, fallen, verlange das Vorliegen von „allen Merkmalen eines Dienstverhältnisses“. Mag. WL habe das

volle Unternehmerrisiko getragen, er habe schwankende Bezüge bezogen und habe eine selbständige unternehmerische Tätigkeit ausgeübt.

Wenn die höchstgerichtliche Rechtsprechung nunmehr nur mehr die Eingliederung in den betrieblichen Organismus durch Innehabung der Geschäftsführung als entscheidend ansehe, sei darauf zu verweisen, dass ein Gesetz ein Gesetz sei und nicht durch eine restriktive Rechtsprechung ausgehebelt werden könne. Wenn der Gesetzgeber gewollt hätte, dass jeder Gesellschafter-Geschäftsführer mit seinen Bezügen dem Dienstgeberbeitrag zu unterziehen sei, hätte er eine klare gesetzliche Regelung herbeiführen müssen. Der von der Rechtsprechung vorgenommene Umweg über eine vorgebliche Dienstnehmereigenschaft eines Gesellschafter-Geschäftsführers, werde als nicht im Sinne des Gesetzgebers erachtet. Im Übrigen sei auf den Grundsatz von Treu und Glauben hinzuweisen; die Bw. habe auf die gesetzliche Regelung sowie die damalige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vertraut.

Die Amtsvertreterin verwies ebenfalls auf § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 sowie auf § 47 Abs. 2 EStG 1988. Danach sei die Weisungsgebundenheit und die Eingliederung in den betrieblichen Organismus entscheidungsrelevant. Da die Weisungsgebundenheit durch § 22 EStG 1988 als Merkmal ausscheide, verbleibe als Entscheidungskriterium im Streitfall nur die Eingliederung in den betrieblichen Organismus. Der VwGH habe dies in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, zum Ausdruck gebracht. Der gegenständliche Sachverhalt sei unzweifelhaft unter die in diesem Erkenntnis ausgedrückte Rechtsansicht zu subsumieren.

Der steuerliche Vertreter beantragte der Berufung stattzugeben.

Die Amtsvertreterin beantragte die Berufung abzuweisen.

Der Senat hat erwogen:

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

Gem. § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818, sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Gem. § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 fallen unter die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 57 Abs. 4 und 5 HKG idF BGBl. 958/1993 bzw. § 57 Abs. 7 und 8 HKG idF BGBl. 661/1994.

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.

Strittig ist, ob die von der Bw. u.a. in den Kalenderjahren 2001, 2002 und 2003 für die Geschäftsführertätigkeit an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlten Gehälter 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 (Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsgebundenheit ihre Indizwirkung zur Bestimmung des durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten Typusbegriffes des steuerlichen Dienstverhältnisses verlieren, gehören vor allem folgende: fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche Vorschriften wie Arbeits- und Urlaubsregelung, Abfertigung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz, sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (vgl. dazu insbesondere VwGH 23.4.2001/2001714/0052, 2001/14/0054, vom 10.5.2001, 2001/15/0061 und vom 17.10.2001, 2001/13/0197)). 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 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 Weisungsgebundenheit 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 eingegliedert 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. April 2001, Zl. 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. Jänner 2000, Zl. 98/15/0200, vom 26. April 2000, Zl. 99/14/0339, und vom 10. November 2004, Zl. 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.

Im vorliegenden Fall hat der Gesellschafter-Geschäftsführer die Bw. laut Firmenbuch seit 02.12.2000 selbstständig vertreten. Er ist der einzige Geschäftsführer und somit mit der Führung der Geschäfte der Bw. (Vertretung der Gesellschaft nach außen, alle Maßnahmen und Vorkehrungen organisatorischer, finanzieller, wirtschaftlicher und personeller Art, die im Interesse der Gesellschaft liegen) als auch mit diversen Tätigkeiten einer Management & Beteiligungsgesellschaft (wie der Firmenwortlaut ergibt: LM&B) betraut. Es ist von einer auf Dauer angelegten kontinuierlichen Leistung des Gesellschafter-Geschäftsführers für die Bw. auszugehen.

Nach der oben dargestellten Rechtsprechung spricht diese kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung jedenfalls für die Eingliederung, unabhängig davon, ob durch die Führung des Unternehmens oder durch operatives Wirken. Ist, wie im vorliegenden Fall, das primär zu prüfende Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw. gegeben, kommt es nach den Ausführungen des verstärkten Senates und der weiteren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Kriterien, insbesondere des Unternehmerrisikos, nicht mehr an (vgl. auch VwGH 23.11.2004, 2004/15/0068, 23.9.2005, 2005/15/0110, 15.11.2005, 2001/14/0118, 26.1.2006, 2005/15/0152 und vom 29.3.2006, 2001/14/0182).

Die von der Bw. ins Treffen geführte Umstände, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer seine Tätigkeit im Rahmen seines Einzelunternehmens ausübe, er rein erfolgsorientiert honoriert werde, bei schlechter Auftragslage keine fixen Bezüge erhalte, die Geschäftsführerbezüge somit leistungsabhängig und in unterschiedlicher Höhe gezahlt würden, sind somit für die Berufungsentscheidung nicht relevant.

Im Berufungsfall ist die Eingliederung des Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus der Bw. klar zu erkennen. Auf Grund dieses Umstandes und unter Hinweis auf die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018,

ist nicht mehr relevant, ob der Geschäftsführer in den Streitjahren ein Unternehmerwagnis zu tragen hatte und wie dessen Entlohnung gestaltet war.

Auf die weiters vorgebrachten Argumente, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer seine Zeit frei einteilen könne, dass Vereinbarungen über fixe Arbeitszeiten, einen fixen Arbeitsort etc. nicht vorhanden seien, dass die Honorare den Bestimmungen der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft unterliegen, ist zu entgegnen, dass diese für die Einstufung der Tätigkeit unmaßgebend sind (vgl. z. B. Erkenntnisse des VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0226 hinsichtlich fixem Arbeitsort, vom 22.09.2000, 2000/15/0075, hinsichtlich fixer Arbeitszeit, und vom 24.02.1999, 98/13/0014, hinsichtlich arbeits- und sozialversicherungsrechtlicher Einstufung der Tätigkeit).

Zusammengefasst weist somit die Tätigkeit des wesentlich beteiligten Geschäftsführers – unter Außerachtlassung der Weisungsgebundenheit – im Prüfungszeitraum die Merkmale eines Dienstverhältnisses auf, sodass die von der Gesellschaft bezogenen Vergütungen des Geschäftsführers als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage des Dienstgeberbeitrages und Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

Im vorliegenden Fall ist noch strittig, ob die sich gemäß dem oben genannten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. November 2004 ergebende Einbeziehung der Bezüge des Gesellschafters in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Familienausgleichsfonds für die Kalenderjahre 2001 – 2003 durchzuführen ist. Unter Bezugnahme auf den Grundsatz von Treu und Glauben vermeint die Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung, dass ein Gesetz nicht durch eine restriktive Rechtsprechung ausgehebelt werden könne. Dazu gilt es folgendes festzuhalten:

Der Grundsatz von Treu und Glauben besteht nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht darin, ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit zu schützen. Vielmehr müssen besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen, wie dies zum Beispiel der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt. Das Abgehen von der bisherigen Verwaltungsübung bedeutet keinen Verstoß gegen Treu und Glauben, vielmehr ist die Behörde nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet, von einer gesetzwidrigen Verwaltungsübung, einer gesetzlich nicht gedeckten Rechtsauffassung oder einer unrichtigen Tatsachenwürdigung

abzugehen, sobald sie ihr Fehlverhalten erkennt (VwGH 22.4.1991, 90/15/0007, 2.8.2000, 97/13/0196, 0197,0198).

Die Abgabenbehörde hat bei den anzuwendenden Bestimmungen ihre Rechtsauslegung nicht geändert, sondern in Orientierung an der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur näher konkretisiert und im Hinblick auf verschiedene Sachverhaltskomponenten weiter differenziert.

Die Rechtsauslegung, die sich im Zuge der Judikatur vor dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10.11.2004, 2003/18/0018 herausgebildet hatte, unterscheidet sich nicht grundlegend von jener, die der Verwaltungsgerichtshof in diesem angeführten Erkenntnis vertreten hatte, sodass nicht von einer Änderung der Rechtsauslegung, sondern von einer weiteren Klarstellung der diesbezüglichen Rechtslage oder Rechtsauslegung auszugehen ist.

Die Orientierung der Abgabenbehörde an der vom Verwaltungsgerichtshof klar gestellten Rechtslage bewirkt keine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben. Dies muss im gleichen Sinne gelten, wenn der Verwaltungsgerichtshof eine Rechtsauslegung durch weitere Erkenntnisse konkretisiert.

Der Grundsatz von Treu und Glauben schützt nur das Vertrauen des Abgabepflichtigen, soweit er auf Grund einer formellen Auskunftserteilung im Sinne des Gesetzes durch die zuständige Behörde mit einer entsprechenden Aufforderung Dispositionen getroffen hätte. Feststellungen im Rahmen einer Betriebsprüfung stellen keine solche die Abgabenbehörde bindende Auskünfte dar, weil es nicht Inhalt eines Prüfungsauftrages ist, Hinweise für ein künftiges Verhalten zu geben. Es besteht auch keine Bindung an eine in der Vergangenheit im Zuge von Lohnsteuerprüfungen geübte Verwaltungspraxis, sodass die Abgabenbehörde auch von einer als unrichtig erkannten Rechtsauffassung abgehen kann (siehe VwGH 14.2.2000, 95/15/0028).

Auf Grund des Legalitätsprinzips (Art. 18 B-VG) kann der Grundsatz von Treu und Glauben im Übrigen nur dort Auswirkungen zeitigen, wo das Gesetz der Verwaltung einen Vollzugsspielraum einräumt (VwGH 26.1.2006, 2002/15/0188). Bei der Beantwortung der Frage, ob eine Pflicht zur Einbeziehung der Geschäftsführerbezüge in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und zum Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag besteht, ist der Behörde nach den Bestimmungen des FLAG 1967 aber kein Vollzugsspielraum eingeräumt.

Auch nach der Rechtsprechung des unabhängigen Finanzsenates lassen weder das Erkenntnis des verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. November 2004, 2003/13/0018, noch die einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen eine Einschränkung der Anwendbarkeit dieser Rechtsprechung zur Dienstgeberbeitragspflicht von wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern auf Zeiträume erkennen, die nach dem Ergehen des

Erkenntnisses liegen. Eine Berufung auf Treu und Glauben vermag die Einbeziehung der Bezüge des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers in die Beitragsgrundlage des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2001 bis 2003 nicht zu verhindern (UFS 29.12.2006, RV/0127-K/06).

Im Lichte der vorstehenden Ausführungen, vermag der Senat nicht zu erkennen, inwieweit die anzuwendenden gesetzlichen Bestimmungen - §§ 22 Z 2 iV mit 47 Abs. 2 EStG 1988 - durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes konterkariert werden.

Aus der Sicht der vorstehenden Erwägungen erscheint die vom Finanzamt erfolgte Unterwerfung der Geschäftsführervergütungen unter die Beitragspflicht für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag gerechtfertigt. Die Berufung erwies sich demnach als unbegründet.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 27. März 2009