



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Romuald Kopf und die weiteren Mitglieder Dr. Gerald Daniaux, Mag. Tino Ricker und Mag. Michael Kühne im Beisein des Schriftführers Mag. Erwin Amann über die Berufungen der a, vertreten durch Dr. Wilfried Ludwig Weh, Rechtsanwalt in 6900 Bregenz, Wolfeggstraße 1, gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz, vertreten durch Mag. Matthias Metzler, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen 2007, 2008, 2009 und 2010 nach der am 16. Mai 2012 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) betreibt eine Rechtsanwaltskanzlei mit Sitz in b. Herr c ist an dieser Gesellschaft zu 100 % beteiligt und übt seit 16. Dezember 2004 die alleinige Geschäftsführung der Bw. aus.

Mit Bescheid vom 5. Mai 2009 über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages (DB) für das Jahr 2007 wurden der Bw. € 8.367,04 (Nachforderung € 766,80) vorgeschrieben. Begründend wurde auf den Bericht des Finanzamtes Bregenz vom 5. Mai 2009 verwiesen, in welchem festgestellt wurde, dass Bezüge an Geschäftsführer von GmbHs dem DB/DZ und der

Kommunalsteuer unterliegen. Ab September 2007 seien die Bezüge nicht mehr DB- und Kommunalsteuer-pflichtig abgerechnet worden.

Hiergegen wurde Berufung erhoben und darin vorgebracht, dass der Geschäftsführer der Bw. zu 100 % deren Gesellschafter sei, es würde sich also um eine reine Einmanngesellschaft handeln. Unter diesen Voraussetzungen liege nach Ansicht der Bw. Abgabepflicht nicht vor, wie der Verfassungsgerichtshof in seiner Entscheidung vom 1. März 2001, G 109/00, Slg. 16098/2001, ausdrücklich entschieden hätte. Selbstverständlich sei dem Verfassungsgerichtshof dahin zu folgen, dass aus der Höhe der Beteiligung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters das Schwinden einer Erkennbarkeit jeglicher Merkmale eines Dienstverhältnisses resultieren könne. Der Verfassungsgerichtshof habe als Schlusssatz seiner Entscheidungsbegründung ausgesprochen: *„Sollten jedoch – etwa als Folge der Höhe der Beteiligung – neben der Weisungsgebundenheit auch die übrigen Merkmale eines Dienstverhältnisses nicht mehr erkennbar sein, so ist bereits einkommensteuerlich kein Fall des § 22 Z 2, Teilstrich 2, EStG 1988 und daher auch keine Kommunalsteuerpflicht gegeben.“* Bei einer reinen Einmanngesellschaft fehle jedes wie immer geartete Element für eine Dienstnehmerähnlichkeit.

Das Finanzamt hat eine abweisende Berufungsvorentscheidung erlassen und ausgeführt, dass von einer auf Dauer angelegten kontinuierlichen Leistung des Geschäftsführers d für die Bw. auszugehen sei. Unter Heranziehung der zitierten höchstgerichtlichen und zweitinstanzlichen Rechtsprechung spreche dies jedenfalls für die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw., unabhängig ob durch Führung des Unternehmens oder durch operatives Wirken. Zusammengefasst weise somit die Tätigkeit des 100 % beteiligten Geschäftsführers d, unter Außerachtlassung der beim GmbH-Geschäftsführer aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses auszublenkenden fehlenden Weisungsgebundenheit, die Merkmale eines Dienstverhältnisses auf, sodass die von der Bw. bezogenen Bezüge des Geschäftsführers als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2, Teilstrich 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage des Dienstgeberbeitrages und Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen seien.

Im dagegen erhobenen Vorlageantrag vom 12. August 2009 an die Abgabenbehörde II. Instanz wird das bisherige Berufungsvorbringen wiederholt bzw. nochmals betont, dass bei einer reinen Einmanngesellschaft jedes wie immer geartete Argument für eine Dienstnehmerähnlichkeit fehle. Es gebe keinen vom Alleingesellschafter/Geschäftsführer unabhängigen Organismus für den der Alleingesellschafter irgendetwas tun müsse. Wenn ihm aus welchen Gründen immer jemand im Betrieb etwas auftragen könnte, was er dann erledigen müsse, dann läge eine Eingliederung vor. Genau dies sei aber nicht der Fall. Bei 100 % Gesellschaftern könne somit eine Eingliederung rein begrifflich nicht vorliegen.

Analog zum Bescheid vom 5. Mai 2009 setzte das Finanzamt mit Bescheiden vom 21. März 2011 den Dienstgeberbeitrag auch hinsichtlich der Jahre 2008 bis 2010 unter Hinweis auf den Prüfungsbericht fest.

In der Berufung betreffend die Jahre 2008 bis 2010 verweist die Bw. ergänzend auf die Vorgaben der Rechtsanwaltsordnung (Regierungsvorlage zum Rechtsanwalts-Berufsrechts-Änderungsgesetz 1999) und folgert aus den von ihr zitierten Vorschriften: *„Die Tätigkeiten eines Geschäftsführers einer Rechtsanwalt GmbH unterscheiden sich sohin wesentlich von Tätigkeiten anderer geschäftsführender Gesellschafter. Das alleinige Abstellen auf eine angebliche organisatorische Eingliederung des Rechtsanwaltes in seine GmbH ist daher willkürlich.“* Weiters verweist die Bw. auf § 47 Abs. 2 EStG 1988 wonach ein Dienstverhältnis zudem nur dann vorliege, wenn der Arbeitnehmer seine Arbeitskraft schulden würde. Dies sei dann der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers stünde oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet sei. Im angefochtenen Bescheid werde eine Weisungsgebundenheit des geschäftsführenden Gesellschafters der Bw. nicht ernsthaft behauptet, aber die Eingliederung des geschäftsführenden Gesellschafters in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers. Dabei werde jedoch übersehen, dass nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus nur dann vorliegen könne, wenn er auch „dessen Weisungen zu folgen verpflichtet sei“. Aufgrund der §§ 21c und d RAO würden diese Voraussetzungen jedoch eindeutig nicht vorliegen. Zudem sei § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988, der auf die Beteiligungsquote und sonstige Merkmale eines Dienstverhältnisses abstellt, im vorliegenden Fall nicht anwendbar, da die Einkünfte als Rechtsanwalt gemäß § 22 Z 1 lit b EStG 1988 immer Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit seien. Der geschäftsführende Gesellschafter einer RA GmbH unterliege daneben auch den standesrechtlichen Vorschriften der Rechtsanwaltsordnung und sei allein für deren Einhaltung verantwortlich. Bei einem Verstoß gegen das Standesrecht hafte auch nicht die Gesellschaft, sondern sei der einzelne Rechtsanwalt im Verfahren Disziplinarbeschuldigter und würde im Falle einer Verletzung im äußersten Fall seine Berufsbefugnis riskieren. Daneben hafte der Rechtsanwalt etwa gemäß § 21a Abs. 4 RAO unabhängig davon, ob ihm ein Verschulden vorzuwerfen ist, persönlich für den allenfalls fehlenden Mindestversicherungsschutz von insgesamt € 2,4 Mio. Die Annahme, dass es sich beim geschäftsführenden Gesellschafter um einen gewöhnlichen Dienstnehmer handle, für dessen Vergütungen DB und DZ zu bezahlen seien, sei daher willkürlich.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend DB und DZ für die Jahre 2008, 2009 und 2010 wurden der Abgabenbehörde II. Instanz unmittelbar vorgelegt.

In der am 16. Mai 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend bzw. wiederholend ausgeführt, dass der Gesellschaftergeschäftsführer persönlich in keiner Weise vom Ergebnis abhängig sei. Er sei nicht in irgendeinem Organismus eingebunden und könne gehen, wann und wohin er wolle. Theoretisch könne er morgen aufhören zu arbeiten, ohne dass ihn jemand daran hindern könnte. Es werde auch auf die Rechtsanwaltsordnung verwiesen, die eine persönliche Verantwortlichkeit des handelnden Rechtsanwaltes in einer Rechtsanwaltsgesellschaft vorsehen würden. Es gäbe auch keinen stillen Gesellschafter. Es gäbe auch niemandem anderen, der vom Ergebnis der Gesellschaft abhängig wäre, auch gäbe es keine Gewinnbeteiligung. Sollte es eine Divergenz zwischen der Rechtsauffassung des Verfassungsgerichtshofes und der des Verwaltungsgerichtshofes geben, so wäre im Zweifel der für die Abgabepflichtige bzw. den Abgabepflichtigen günstigeren Auffassung zu folgen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (kurz 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 gemäß § 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. in den Kalenderjahren 2007 bis 2010 für die Geschäftsführertätigkeit an den wesentlich beteiligten Gesellschaftergeschäftsführer ausbezahlten Gehälter als Einkünfte nach § 22 Z. 2 EStG 1988 (zweiter Teilstrich) zu qualifizieren und folglich in die Beitragsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen 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 Gesellschaftergeschäftsführer 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 Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung zur Bestimmung des durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten Typusbegriffes des steuerlichen Dienstverhältnisses verlieren, gehören vor allem fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche Vorschriften wie Arbeits- und Urlaubsregelung, Abfertigung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz, sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten (vgl. dazu insbesondere VwGH 23.4.2001, 2001/14/0052, 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 „Schlüssel“-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 funktional 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 VwGH 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 Körperschaftsteuer ²¹, § 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, Zl. 98/15/0200, vom 26.4.2000, Zl. 99/14/0339, und vom 10.11.2004, 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, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen und wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im

Interesse dieses Organismus ausüben muss, wofür die kontinuierliche und andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung sprechen, 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 Gesellschaftergeschäftsführer die Bw. laut Firmenbuch seit 16. Dezember 2004 selbständig vertreten. Er ist der einzige Geschäftsführer und somit mit der Führung der Geschäfte der Bw. (Betrieb einer Rechtsanwaltskanzlei, beschränkt auf die Ausübung der Rechtsanwaltschaft einschließlich der erforderlichen Hilfstätigkeiten und der Verwaltung des Gesellschaftsvermögens) betraut. Es ist daher von einer auf Dauer angelegten kontinuierlichen Leistung der Geschäftsführungsaufgaben 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. Ist 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, 28.10.2009, 2009/15/0086).

In der Berufung wird nicht bestritten bzw. ist klar erkenntlich, dass der zu 100 % beteiligte Gesellschaftergeschäftsführer kontinuierlich über einen längeren Zeitraum die Aufgaben der Geschäftsführung der Bw. übernommen hat. Dadurch ist aber auch im Sinne des VwGH-Erkenntnisses vom 27. März 2008, 2006/13/0127(100 % Beteiligung), für den Geschäftsführer das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bw. zweifelsfrei gegeben. Auf Grund dieses Umstandes und unter Hinweis auf die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes in seinem Erkenntnis vom 10. November 2004, 2003/13/0018, ist auch nicht mehr relevant, ob der Geschäftsführer in den Streitjahren ein Unternehmerrisiko zu tragen hatte und wie dessen Entlohnung gestaltet war.

Verwiesen wird in diesem Zusammenhang auch insbesondere auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Oktober 2009, 2009/15/0086. Dieses Erkenntnis ist ergangen, nachdem zuvor der VfGH in einem (abgesehen von der standesrechtlichen Besonderheit) gleich gelagerten Fall die Behandlung der Beschwerde der nunmehrigen Berufungsführerin (als Vertreterin der beschwerdeführenden Gesellschaft) mit Beschluss vom 24. Februar 2009, B 1677/08, abgelehnt hat. Auch in diesem Erkenntnis wird – wiederholt – ausgeführt, dass der zu 100 % an der GmbH beteiligte Gesellschaftergeschäftsführer – wie

eben auch verfahrensgegenständlich – kontinuierlich über einen längeren Zeitraum die Aufgaben der Geschäftsführung wahrgenommen hat, weshalb im Sinne des Verwaltungsgerichtshofurteils vom 10. November 2004, 2003/13/0018, für den Geschäftsführer das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der GmbH zweifelsfrei gegeben ist.

Die Bw. hat zudem auf die im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, G 109/00, angestellten Überlegungen verwiesen, wonach aus der Höhe der Beteiligung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters das Schwinden einer Erkennbarkeit jeglicher Merkmale eines Dienstverhältnisses resultieren *könnte*. Aber auch dieser Hinweis vermag der Berufung nicht zum Erfolg zu verhelfen. Aus den in dieser Entscheidung dargelegten Gründen ist – wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10. November 2004, 2003/13/0018, explicit ausgesprochen hat – die beteiligungsbedingte Weisungsungebundenheit auszublenden bzw. hinzuzudenken und die Dienstnehmerähnlichkeit praktisch allein aus der funktionalen Eingliederung zu erschließen.

Auch hat der Hinweis auf die Vorschriften der Rechtsanwaltsordnung keinen entscheidungsrelevanten Einfluss, da es sich hier eben um eine auf Basis der Steuergesetze zu ergehende Entscheidung handelt. An der (funktional zu beurteilenden) organisatorischen Eingliederung des alleinigen Gesellschaftergeschäftsführers vermögen die standesrechtlichen Vorschriften jedenfalls nichts zu ändern.

Im Übrigen zieht der Senat das Sachverhaltsvorbringen der Bw. hinsichtlich der Stellung und Befugnisse des Gesellschaftergeschäftsführers nicht in Zweifel. Dieses Vorbringen vermag jedoch aus den angeführten Gründen den Berufungen zu keinem Erfolg zu verhelfen.

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

Im Übrigen wird auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung und die UFS Rechtsprechung (vgl. etwa UFS 27.3.2009, RV/0750-K/07) verwiesen.

Die Berufungen waren daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 25. Mai 2012