



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der bw, vertreten durch vt, vom 22. Juni 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes fa vom 2. März 2005 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) hinsichtlich der Kalenderjahre 2002 bis 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Für die streitgegenständlichen Jahre werden die Abgaben wie folgt festgesetzt:

Für das Kalenderjahr 2002:

Bemessungsgrundlage Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen: bisher € 0,00; Hinzurechnung lt. Prüfung € 91.118,19; Bemessungsgrundlage Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen neu: € 91.118,19; DB-Satz 4,50 %; ergibt **DB neu von € 4.100,32** (bisher € 0,00);

Bemessungsgrundlage Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag: bisher € 0,00; Hinzurechnung lt. Prüfung € 91.118,19; Bemessungsgrundlage Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag neu: € 91.118,19; DZ-Satz 0,39 %; ergibt **DZ neu von € 355,36** (bisher € 0,00);

Für das Kalenderjahr 2003:

Bemessungsgrundlage Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen: bisher € 2.095,20; Hinzurechnung lt. Prüfung € 151.130,82; Bemessungsgrundlage

Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen neu: € 153.226,02; DB-Satz 4,50 %; ergibt **DB neu von € 6.895,17** (bisher € 94,28);

Bemessungsgrundlage Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag: bisher € 2.095,20;
Hinzurechnung lt. Prüfung € 151.130,82; Bemessungsgrundlage Zuschlag zum
Dienstgeberbeitrag neu: € 153.226,02; DZ-Satz 0,39 %; ergibt **DZ neu von € 589,41**
(bisher € 8,17);

Für das Kalenderjahr 2004:

Bemessungsgrundlage Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen:
bisher € 2.920,64; Hinzurechnung lt. Prüfung € 107.635,32; Bemessungsgrundlage
Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen neu: € 110.555,96; DB-Satz 4,50 %; ergibt **DB neu von € 4.975,02** (bisher € 131,43);

Bemessungsgrundlage betreffend Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag: bisher € 2.920,64;
Hinzurechnung lt. Prüfung € 107.635,32; Bemessungsgrundlage Zuschlag zum
Dienstgeberbeitrag neu: € 110.555,96; DZ-Satz 0,39 %; ergibt **DZ neu von € 431,17**
(bisher € 11,39);

Entscheidungsgründe

Mit Abgabenbescheiden für die Kalenderjahre 2002 bis 2004 wurden für die Berufungswerberin (Bw) Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe sowie die Zuschläge zu diesen Dienstgeberbeiträgen in den jeweiligen in den Bescheiden genannten Beträgen festgesetzt und zur Zahlung vorgeschrieben (2002: DB € 4.100,32, DZ € 355,36; 2003: DB € 6.800,89, DZ € 589,41; 2004: DB € 4.843,59, DZ € 419,78). In der Beilage zum Bericht betreffend der Lohnsteuerprüfung wurde wie folgt ausgeführt:

„Herr gf ist handelsrechtlicher Geschäftsführer der Fa. n1 und mit 40 % an der Gesellschaft beteiligt. Er ist in den organisatorischen Ablauf der Fa. eingegliedert und laufend für die Fa. n2 tätig. Im Betrieb besteht ein Großraumbüro, in welchem er einen eigenen Schreibtisch mit EDV-Zugang zur Verfügung hat. Das Besprechungszimmer wird von allen Gesellschaftern benutzt. Es besteht ein Werkvertrag zur Fa. n3. Aufgrund der aktuellen Rechtsprechung durch einen verstärkten Senat sind Bezüge von kontinuierlich arbeitenden Gesellschafter-Geschäftsführern DB/DZ- sowie Komm.St.-pflichtig.“

Mit Schriftsatz vom 22. Juni 2005 berief die steuerrechtliche Vertretung rechtzeitig gegen obgenannte Bescheide und führte hiezu wie folgt aus:

„Die Berufung richtet sich gegen die Einbeziehung der an Herrn n4 in den Kalenderjahren 2002 bis 2004 bezahlten Provisionen in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag: 2002: EUR 91.118,19; 2003: EUR 151.130,82; 2004: EUR 107.635,32;

Wir stellen daher die folgenden **Anträge**:

- a) Die oben angeführten Provisionszahlungen der Kalenderjahre 2002 bis 2004 mögen zur Gänze aus der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum FLAG bzw den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ausgeschieden werden und die angefochtenen Bescheide ersatzlos wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufgehoben werden .
- b) (...)
- c) Für den Fall, dass die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz vorgelegt wird, beantragen wir eine mündliche Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat.

Begründung:

1. Sachverhalt

Im Kalenderjahr 2002 wurde von Herrn n5, Herrn n6, Herrn n7, Herrn n8 sowie von Herrn n9 die n3 gegründet. An der Gesellschaft sind die Gründungsgesellschafter wie folgt beteiligt: Herr n5 40%; Herr n6 15 %; Herr n7 15 %; Herr n8 15 %; Herr n10 15 %;

Herr n5 ist gewerberechtlicher und handelsrechtlicher Geschäftsführer der Gesellschaft. Alle Gesellschafter sind als staatlich befugte Vermögensberater zugelassen und waren vor der Gründung der Gesellschaft als selbständige Vermögensberater für den fa2 tätig und erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Alle Gesellschafter waren im Prüfungszeitraum auf selbständiger Basis für die Gesellschaft im Rahmen eines Werkvertrages tätig.

Gemäß Pkt 1 der mit der Gesellschaft abgeschlossenen Werkverträge waren alle an der Gesellschaft beteiligten Personen mit der "Akquisition von Neukunden und der Betreuung des allfällig vorhandenen Kundenstocks" beauftragt.

Gemäß Pkt 3 des Vertrages hat die Gesellschaft den selbständigen Vertreter in seiner Tätigkeit zu unterstützen und ihm die notwendigen technischen Unterlagen zur Verfügung zu stellen .

Außerdem ist die Gesellschaft dazu verpflichtet, die vorhandenen Kundenkontakte, Know-How und räumliche und organisatorische Gegebenheiten im Sinne dieser Vereinbarung zum Nutzen beider Vertragsteile einzusetzen.

Gemäß Pkt 5 des Vertrages erhalten die selbständigen Vertreter 100% der von der Gesellschaft erzielten Nettoprovisionen - lediglich die Bonifikationen verbleiben bei der Gesellschaft. Allfällige Reisekosten und sonstige finanzielle Aufwendungen (Schulungen) haben die selbständigen Vertreter selbst zu tragen.

Gemäß Pkt 6 des Vertrages erhalten die selbständigen Vertreter bei der Beendigung des Vertragsverhältnisses 50 % der erzielten Folgeprovisionen bzw bei einem Wechsel in eine andere Branche 2 Nettojahresprovisionen als Abfindung.

Die zwischen der Gesellschaft und allen Vertretern, welche auch gleichzeitig Gesellschafter sind, abgeschlossenen Verträge haben daher den üblichen Inhalt eines selbständigen Vertretungsvertrag. Die Gesellschaft stellt die Büroinfrastruktur zur Verfügung. Die Einnahmen der selbständigen Vertreter sind von der Höhe und der Struktur der vermittelten Verträge abhängig. Die laufenden Kosten (Fahrzeugkosten, Telefonaufwand, Reisespesen, Schulungskosten, Sozialversicherung etc) sind vom jeweiligen Vertreter selbst zu tragen. Mit der Gründung einer Kapitalgesellschaft haben die Gesellschafter, welche gleichzeitig auch alle als selbständige Vertreter für die Gesellschaft tätig sind, primär die folgenden Ziele verfolgt:

- a) Gemeinsames Auftreten gegenüber den Kunden
- b) Beschränkung des Haftungsrisikos für den einzelnen Vertreter, welcher die Kunden lediglich an die Gesellschaft vermittelt.
- c) Optimierung der Kostenstruktur, indem die von der Gesellschaft zur Verfügung gestellte Infrastruktur von den selbständigen Vertretern gemeinsam genutzt werden kann

Bei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise stellt sich die Gesellschaft daher lediglich als eine Regiekostengemeinschaft dar, welche gleichzeitig für den einzelnen selbständigen Vertreter das Haftungsrisiko minimieren soll.

Herr n5 ist als einziger der Gesellschafter sowohl handelsrechtlicher und gewerberechtlicher Geschäftsführer der Gesellschaft und gleichzeitig auch als selbständiger Vertreter für die Gesellschaft tätig. Es ist daher zwischen der Funktion als Organ der Gesellschaft und seiner Tätigkeit als selbständiger Vertreter für die Gesellschaft zu unterscheiden.

Auf die wesentlichen Vertragsbestandteile des mit der Gesellschaft abgeschlossenen Werkvertrages, welcher die Bedingungen zwischen dem selbständigen Vertreter und der

Gesellschaft zum Inhalt hat, wurde bereits oben eingegangen. Außerdem werden alle Werkverträge beigelegt.

Im vorliegenden Werkvertrag wird nicht auf die Bedingungen eingegangen, welche sich aus der Organfunktion von Herrn n5 ergeben. Zwischen der Gesellschaft und Herrn n5 wurde auch kein schriftlicher Geschäftsführungsvertrag abgeschlossen. Die Vertragsbedingungen zwischen Herrn n5 und der Gesellschaft in seiner Funktion als Geschäftsführer ergeben sich daher aus den gesetzlichen Bestimmungen und dem Inhalt des Gesellschaftsvertrages.

Die GmbH als juristische Person muss über natürliche Personen verfügen, die für sie handeln. Aus diesem Grunde hat die Gesellschaft einen oder mehrere Geschäftsführer zu bestellen (§ 15 Abs 1 GmbHG). Der oder die Geschäftsführer sind daher ein notwendiges Organ der GmbH. Nur sie sind - ungeachtet ihrer Weisungsunterworfenheit gegenüber den Gesellschaftern (§ 20 Abs 1 GmbHG) - rechtlich in der Lage, die Gesellschaft durch rechtsgeschäftliches Handel unmittelbar zu berechtigen und zu verpflichten. Die Vertretung umfasst vor allem das Auftreten des Geschäftsführers im Außenverhältnis gegenüber Dritten (§20 Abs 2 GmbHG). Die Geschäftsführung beinhaltet all jene Handlungen, die zur Führung der GmbH erforderlich sind, also insbesondere die Festlegung der Grundsätze der Unternehmenspolitik. Die Geschäftsführer sind der Gesellschaft gegenüber verpflichtet, alle Beschränkungen einzuhalten, die im Gesellschaftsvertrag durch Beschluss der Gesellschafter vereinbart sind. Die Geschäftsführungsbefugnis erstreckt sich nicht auf solche Angelegenheiten, die aufgrund gesetzlicher Bestimmungen in die Zuständigkeit der Generalversammlung fallen (§ 35 Abs 1 GmbHG).

Die Geschäftsführung wird im Gesellschaftsvertrag im Wesentlichen unter Pkt VI geregelt: Z 1 Die Gesellschaft hat einen oder mehrere Geschäftsführer, welche durch Beschlüsse bestellt und abberufen werden.

Z 4 Die Geschäftsführer und Prokuristen sind im Innenverhältnis der Gesellschaft an die Beschlüsse der Gesellschafter gebunden und verpflichtet, alle Beschränkungen einzuhalten, die von den Gesellschaftern für den Umfang der Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis festgesetzt sind.

Z 5 Die Geschäftsführer und Prokuristen sind verpflichtet, die ihnen nach dem Gesetz, dem Gesellschaftsvertrag oder einem Gesellschafterbeschluss zukommenden Obliegenheiten mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes zu erfüllen.

Z 6 Die Geschäftsführungs- und die Vertretungsbefugnis erstreckt sich nur auf Handlungen, die der gewöhnliche Betrieb eines Unternehmens mit sich bringt. Zu allen darüber

hinausgehenden Handlungen und Maßnahmen ist die Zustimmung der Generalversammlung erforderlich.

Z 7 Die Generalversammlung kann auch anordnen, dass bestimmte Arten von Geschäften nur mit ihrer Zustimmung vorgenommen werden können, sofern diese Geschäfte nicht ohnehin nach dem Gesetz der Genehmigung durch die Generalversammlung bedürfen. Der Geschäftsführer ist aufgrund des Gesellschaftsvertrages bei allen Maßnahmen und Handlungen gegenüber der Generalversammlung weisungsgebunden. Außerdem ist die Geschäftsführung nur auf Handlungen und Maßnahmen eingeschränkt, welche den gewöhnlichen Betrieb des Unternehmens betreffen .

Mit Ausnahme von den in Pkt VII Z 13 des Gesellschaftsvertrages erwähnten Beschlüssen, werden alle Beschlüsse mit einfacher Mehrheit gefasst (Abänderungen des Gesellschaftsvertrages, Veräußerung und Verpachtung des Unternehmens, etc). Eine Vergütung des Geschäftsführers ist weder im Gesellschaftsvertrag noch in einer anderen schriftlichen oder mündlichen Vereinbarung vorgesehen. Der Geschäftsführer hat in der Vergangenheit niemals eine Geschäftsführungsvergütung erhalten. Die Überlassung der Arbeitskraft durch den Gesellschafter aus gesellschaftsrechtlichen Motiven stellt daher im vorliegenden Fall eine Nutzungseinlage dar.

2. Rechtsansicht der Betriebsprüfung

Im Betriebsprüfungsbericht werden die folgenden Feststellungen getroffen:

"Herr gf ist handelsrechtlicher Geschäftsführer der Firma fa3 und mit 40 % an der Gesellschaft beteiligt. Er ist in den organisatorischen Ablauf der Fa. eingegliedert und ist laufend für die Fa. n2 tätig. Im Betrieb besteht ein Großraumbüro, in welchem er einen eigenen Schreibtisch mit EDV-Zugang zur Verfügung hat. Das Besprechungszimmer wird von allen Gesellschaftern benutzt. Es besteht ein Werkvertrag zur Firma n3 . Aufgrund der aktuellen Rechtsprechung durch einen verstärkten Senat sind Bezüge von kontinuierlich arbeitenden Gesellschafter-Geschäftsführer DB/DZ- sowie Komm.St.-pflichtig."

Die Betriebsprüfung geht ohne Würdigung des tatsächlichen Sachverhaltes, des Inhaltes des abgeschlossenen Werkvertrages und des Gesellschaftsvertrages der Gesellschaft davon aus, dass aufgrund der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes (insb VwGH v 10.11.2004, 2003/13/0018) jede Vergütung für eine Tätigkeit des wesentlich beteiligten Gesellschaftergeschäftsführers, welche auf Dauer angelegt ist, unter § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zu subsumieren sei und die ausbezahlten Vergütungen daher in die Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer einzubeziehen sei.

Alleine aufgrund der Tatsache, dass die Gesellschaft dem Geschäftsführer ebenso wie den anderen für die Gesellschaft tätigen selbständigen b die Büroinfrastruktur zur Verfügung stellt und der geschäftsführende Gesellschafter ebenso wie die anderen selbständig tätigen Vermögensberater kontinuierlich für die Gesellschaft tätig ist, wird von einer Eingliederung des Gesellschaftergeschäftsführers in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft ausgegangen.

3. Rechtliche Würdigung

Der Verwaltungsgerichtshof trifft im Erkenntnis vom 10.11.2004 (2003/13/0018) unter Pkt 6 die folgende Feststellung:

"Liegt bei der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft eine auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführende Weisungsgebundenheit vor, wie sie der Ausdruck "sonst" in der in Rede stehenden Vorschrift unterstellt, dann sind im Falle der klar erkennbaren Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft alle weiteren Merkmale, die vor dem Hintergrund einer weisungsgebundenen Tätigkeit (im Zweifelsfall zusätzlich heranziehbare) Indizien für ein Dienstverhältnis wären, für das Vorliegen des Tatbestandes nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ebenso irrelevant wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaft und tätigem Gesellschafter. "

Im Gegensatz zur Betriebsprüfung geht der Verwaltungsgerichtshof davon aus, dass eine Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nur dann in der Regel vorliegt, wenn die folgenden zwei Voraussetzungen gegeben sind:

- a) es liegt eine klar erkennbare Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft vor **UND**
- b) die Weisungsgebundenheit des Gesellschafters ist allein auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung (Beteiligungsausmaß, Sperrminorität) des Gesellschafters zurückzuführen.

Nur wenn diese zwei Bedingungen kumulativ erfüllt sind, kann nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes auf eine weitergehende Prüfung, ob bei einer Tätigkeit des Gesellschafters für die Gesellschaft ein Dienstverhältnis oder eine selbständige Tätigkeit vorliegt, verzichtet werden.

Herr n5 ist mit 40 % an der Gesellschaft beteiligt. Aufgrund des Gesellschaftsvertrages ergibt sich eindeutig, dass der Geschäftsführer gegenüber der Generalversammlung weisungsgebunden ist und sich seine Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis nur auf Handlungen und Maßnahmen erstreckt, die der gewöhnliche Betrieb eines Unternehmens mit

sich bringt. Herr n5 hat auch keine Sperrminorität - mit Ausnahme von wenigen Entscheidungen werden alle Beschlüsse der Gesellschaft mit einfacher Mehrheit gefällt. Die zweite vom Verwaltungsgerichtshof vorgegebene Bedingung ist daher im vorliegenden Fall nicht erfüllt. Auch wenn die klar erkennbare Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft gegeben wäre, liegen nicht automatisch Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vor, wie dies von der Betriebsprüfung behauptet wird, da sich die Weisungsungebundenheit im Rahmen des Vertretungsvertrages nicht aus seiner Gesellschafterstellung sondern aus dem abgeschlossenen Werkvertrag ergibt.

Sedlacek kommt zum Ergebnis, dass Vergütungen an Gesellschafter, **die in folge ihrer Beteiligung** der Generalversammlung **nicht weisungsgebunden** sind, in der Regel dem Dienstgeberbeitrag und der Kommunalsteuer unterliegen werden .

Dass aber bei nicht wesentlich oder wesentlich beteiligten Geschäftsführern, welche gegenüber der Generalversammlung weisungsgebunden sind, weder Dienstgeberbeitrag noch Kommunalsteuerpflicht eintreten kann, wenn der zwischen der Gesellschaft und dem geschäftsführenden Gesellschafter abgeschlossene Vertrag als freier Dienstvertrag zu beurteilen ist. (vgl Sedlacek: in SWK 06/2005, Seite 305 ff)

Sedlacek verweist auch auf Zorn: "Mangelt es nicht wegen der Beteiligung an der Gesellschaft, sondern aufgrund der Vereinbarung im Anstellungsverhältnis an der Weisungsunterworfenheit, ist § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht anwendbar ... ". (vgl Zorn: Besteuerung der Geschäftsführung, Wien 1992, Seite 23)

Unter Hinweis auf Sedlacek ist auch der Verwaltungsgerichtshof der Ansicht, dass die Behörde zu prüfen hat, ob die Weisungsungebundenheit im Gesellschaftsverhältnis begründet ist oder ob sich die Weisungsungebundenheit erst aufgrund des zwischen der Gesellschaft und dem geschäftsführenden Gesellschafter abgeschlossenen Vertrages ergibt. (vgl VwGH v 23.02.2005, 2001/14/0015)

4. Zusammenfassung

Herr n5 ist geschäftsführender Gesellschafter der n3. Herr n12 ist mit 40 % an der Gesellschaft beteiligt und aufgrund des Gesellschaftsvertrages gegenüber der Generalversammlung weisungsgebunden. Herr n12 verfügt auch über keine Sperrminorität. Gleichzeitig ist Herr n12 aufgrund eines Vertretungsvertrages weisungsfrei als selbständiger Vermögensberater für die Gesellschaft tätig.

Die Einnahmen von Herrn n12 ergeben sich aufgrund der von der Gesellschaft erzielten Nettoprovisionen durch die von Herrn n12 vermittelten Geschäfte. Herr n12 muss die

Aufwendungen für das betriebsnotwendige Kraftfahrzeug und Mobiltelefon die Reisespesen, die Schulungskosten sowie den Sozialversicherungsaufwand selbst bezahlen. Die Gesellschaft stellt den selbständigen b die Büroinfrastruktur (Räumlichkeiten, EDV-Ausstattung) zur Verfügung. Als Gegenleistung verbleiben bei der Gesellschaft die Bonusprovisionen. Aufgrund seiner Tätigkeit ist Herr n12 überwiegend im Außendienst tätig. Aufgrund des abgeschlossenen Werkvertrages ist Herr n12 an keine Weisungen, keine Arbeitszeit und an keinen Arbeitsort gebunden.

Herr n12 hat ein sehr ausgeprägtes Unternehmerrisiko, da sich seine Einnahmen zur Gänze von den durch ihn vermittelten Provisionseinnahmen abhängig sind. Herr n12 verfügt auch über eigene Betriebsmittel (Kraftfahrzeug, Telefon) und muss nicht unwesentliche Ausgaben selbst bezahlen. Unter Berücksichtigung der gesamten Verhältnisse ergibt sich unseres Erachtens eindeutig, dass Herr n12 mit seiner Tätigkeit als selbständiger Vermögensberater für die n3 ebenso wie alle anderen für die Gesellschaft tätigen Vermögensberater Einkünfte aus Gewerbebetrieb und nicht wie von der Betriebsprüfung irrtümlich angenommen Einkünfte gem § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt.

Die Entscheidung der Betriebsprüfung, die von Herrn n12 erzielten Provisionseinnahmen in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum FLAG bzw den Zuschlag zum DB und die Kommunalsteuer einzubeziehen, beruht offensichtlich auf dem Rechtsirrtum, dass die Einnahmen eines kontinuierlich für die Gesellschaft tätigen wesentlich beteiligten Gesellschaftergeschäftsführers **immer** in die Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer einzubeziehen seien.

Sowohl der Verwaltungsgerichtshof als auch die herrschende Lehre stellen jedoch zunächst darauf ab, ob sich die Weisungsgebundenheit aufgrund der gesellschaftlichen Stellung oder aufgrund des zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter abgeschlossenen Vertrages ergibt. Nur wenn sich die Weisungsfreiheit aufgrund der Gesellschafterstellung ergibt und gleichzeitig eine Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft gegeben ist, kann nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes in der Regel ohne weitergehende Prüfung davon ausgegangen werden, dass Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vorliegen. Ansonsten ist das zwischen der Gesellschaft und dem Geschäftsführer bestehende Vertragsverhältnis darauf zu untersuchen, ob überwiegend die Merkmale eines Dienstverhältnisses, eines Werkvertrages oder eines freien Dienstvertrages vorliegen.“

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. Oktober 2005 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und ausgeführt:

„Über die Berufung wird erwogen:

Gem. § 41 Abs 1 FLAG sind von allen Dienstgebern ein Dienstgeberbeitrag zu leisten, die Dienstnehmer im Inland beschäftigen. Dienstnehmer iSd § 41 FLAG sind auch ua an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988. Gemäß § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentliche Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs 2 EStG) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Herr n5 war in den berufungsgegenständlichen Jahren mit 40% am Stammkapital der Bw, also wesentlich iSd § 22 Z 2 EStG 1988 als Gesellschafter beteiligt und gleichzeitig als Geschäftsführer bestellt.

Wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018 klar zum Ausdruck bringt, beschreibt die Legaldefinition des § 47 Abs 2 EStG 1988 das steuerrechtliche Dienstverhältnis mit zwei Merkmalen, nämlich der Weisungsgebundenheit einerseits und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers andererseits.

Wird das in § 47 Abs 2 EStG 1988 normierte Tatbestandselement der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck "sonst" in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigt, dann kann sich der Ausdruck "alle" in derselben - auf die gesetzliche Definition des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs 2 EStG verweisenden - Vorschrift damit (primär) nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers beziehen. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als "Iaufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann in einer dem Gesetzeswortlaut verpflichteten Auslegung Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nur noch in solchen Fällen zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre.

Nur in Fällen, in denen die im Gesetz festgeschriebenen Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständigen und einer nichtselbständigen Arbeit ermöglichen, ist auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen.

Der VwGH sieht für die Erfüllung des Tatbestandes der Einkünfteerzielung nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 notwendige Merkmal durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es

durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld verwirklicht wird.

Die Bw vertritt in ihrer Berufung die Absicht, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018 zum Ausdruck bringen wolle, dass bei Vorliegen einer Weisungsgebundenheit aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Stellung und einer Eingliederung in den Organismus des Betriebes keinesfalls Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vorliegen könne.

Das Erkenntnis des VwGH kann nach Ansicht des Finanzamtes fa aber nur so verstanden werden, dass es auf eine Weisungsgebundenheit für die Annahme von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 leg cit nicht ankommt und dass selbst bei Vorliegen einer Weisungsgebundenheit (und der Erfüllung der Voraussetzungen der organisatorischen Eingliederung) stets Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit vorliegen.

Vielmehr erklärt der VwGH das Wort "sonst" (in der Wortfolge "sonst alle" des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988) mit der Absicht des Gesetzgebers, "damit das Merkmal der Weisungsgebundenheit als Tatbestandsvoraussetzung der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zu beseitigen".

Weiters vertritt der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis die Ansicht, dass für die Erfüllung des Tatbestandes der Einkünfteerzielung nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 notwendige Merkmal durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird, ohne dass dabei von Bedeutung wäre, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde.

Damit geht auch der Einwand, der geschäftsführende Gesellschafter erziele aus seiner Tätigkeit im operativen Bereich der Bw Einkünfte aus Gewerbebetrieb (nach § 23 EStG 1988) ins Leere. Die Einkünfteerzielung ist nicht für sich isoliert zu betrachten, sondern im Kontext der Geschäftsführer und Gesellschafterstellung zur Bw zu sehen und unter § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, der dies schon aus der Wortfolge "sonstigen Vergütungen jeder Art" zu Ausdruck bringt, zu subsumieren.

Die Berufung war daher aus besagten Gründen abzuweisen."

Mit Schriftsatz vom 11. November 2005 wurde in offener Frist das Rechtsmittel der Berufung gegen die oben angeführte Berufungsvorentscheidung erhoben (Vorlageantrag) und ausgeführt:

„1. Die angefochtenen Bescheide sind infolge der Verletzung von Verfahrensvorschriften rechtswidrig.

Der Verwaltungsgerichtshof kommt in seinem Urteil vom 10. November 2004 (2003/13/008) unter Punkt 6 zu folgendem Ergebnis:

„Lieg bei der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft **eine auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführende Weisungsgebundenheit**

vor, wie sie der Ausdruck "sonst" in der in Rede stehenden Vorschrift unterstellt, dann sind im Falle der klar erkennbaren Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft alle weiteren Merkmale, die vor dem Hintergrund einer weisungsgebundenen Tätigkeit (im Zweifelsfall zusätzlich heranziehbare) Indizien für ein Dienstverhältnis wären, für das Vorliegen des Tatbestandes nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ebenso irrelevant wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaft und tätigem Gesellschafter.“

Der Verwaltungsgerichtshof ist unseres Erachtens der Ansicht, dass bei einem wesentlich beteiligten Gesellschafter in der Regel Einkünfte gemäß § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vorliegen, wenn dieser in den Organismus des Betriebes eingegliedert ist **und** wenn die Weisungsgebundenheit auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführen ist. Die Weisungsgebundenheit muss demnach auf die gesellschaftsrechtliche Beteiligung (mehr als 50 %ige Beteiligung, Sperrminorität oder Sondervereinbarung) des Gesellschafters bzw Geschäftsführers zurückzuführen sein. Wenn die Weisungsgebundenheit aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Beteiligung und die Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Unternehmens zweifellos gegeben sind sind, kann nach Ansicht des VwGH auf die Prüfung weiterer Kriterien (Unternehmerrisiko, laufende Lohnzahlungen, etc) verzichtet werden.

Ist eines der zuvor genannten Kriterien nicht (eindeutig) gegeben (z B Weisungsgebundenheit aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Beziehung) sind die weiteren vom VfGH bzw VwGH vorgegeben Kriterien (z B Unternehmerrisiko) zu untersuchen.

Die Abgabenbehörde hat unsere Rechtsansicht in der Berufungsentscheidung vom 24. Oktober offenbar falsch interpretiert, wenn sie folgende Feststellung trifft (vgl S 4 Abs 4):

"Die Bw vertritt in ihrer Berufung die Ansicht, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018 zum Ausdruck bringen wolle, dass bei Vorliegen einer Weisungsgebundenheit aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Stellung und einer Eingliederung in den Organismus des Betriebes keinesfalls Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vorliegen könne."

Diese Ansicht haben wir niemals vertreten!

Wir meinen jedoch, dass aus den Feststellungen des VwGH eindeutig hervorgeht, dass nur bei Vorliegen der "**Eingliederung in den Organismus des Betriebes**" verbunden mit "**einer auf die gesellschaftsrechtlichen Beziehungen zurückzuführenden**

Weisungsgebundenheit" auf eine weitergehende Prüfung zusätzlicher Kriterien verzichtet werden kann und nur dann wenn beide Kriterien erfüllt sind ohne weitere Prüfung vom Vorliegen von Einkünften gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 auszugehen ist. Im gegenständlichen Fall ist der Geschäftsführer in seiner Geschäftsführungsfunktion gegenüber der Generalversammlung **weisungsgebunden** – in seiner Funktion als Vermittler ist er gegenüber der Generalversammlung weisungsfrei.

Die Weisungsgebundenheit ist im gegenständlichen Fall nicht auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführen und die Abgabenbehörde hätte daher eine Prüfung weiterer Kriterien (Unternehmerwagnis, Betriebsmittel, etc) durchführen müssen.

Nur wenn die Abgabenbehörde diese Prüfung durchgeführt hätte und das Ergebnis ihrer Prüfung in den jeweiligen Bescheiden begründet hätte, wären die angefochtenen Bescheide ordnungsgemäß zustande gekommen - diese Prüfung des Sachverhaltes wurde aber nicht durchgeführt. Die Abgabenbehörde beschränkte sich in ihrer Begründung auf die Untermauerung ihrer aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes resultierenden Rechtsansicht, dass eine Beteiligung von mehr als 25 Prozent verbunden mit einer länger dauernden Tätigkeit für die Gesellschaft (= Eingliederung in den Organismus) **automatisch** und **immer** ohne weitere Prüfung zu Einkünften gem § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 führe.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 3. Juli 2003 (VwGH 98/015/0128) ausdrücklich zu den Anforderungen, welche er an eine Bescheidbegründung stellt, Stellung genommen:

Die Begründung eines Abgabenbescheides muss erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen die Behörde die Sumsbildung des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet. Die Begründung eines Abgabenbescheides muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des VwGH für diesen nachvollziehbar ist. Von zentraler Bedeutung für die Tragfähigkeit der Begründung ist die zusammenhängende Darstellung des von der Behörde festgestellten Sachverhaltes. Es ist dies jener Sachverhalt, den die Behörde als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung als erwiesen annimmt. Das der zusammenhängenden Sachverhaltsdarstellung methodisch folgende

Begründungselement eines Bescheides hat in der Darstellung der behördlichen Überlegungen zur Beweiswürdigung zu bestehen. In dem zu diesem Punkt der Bescheidbegründung zu treffenden Ausführungen sind, auf das Vorbringen eines Abgabepflichtigen im Verwaltungsverfahren beider Instanzen sachverhaltsbezogen im Einzelnen eingehend, jene Erwägungen der Behörde darzustellen, welche sie bewogen, einen anderen als den vom Abgabepflichtigen behaupteten Sachverhalt als erwiesen anzunehmen, und aus welchen Gründen sich die Behörde im Rahmen ihrer freien Beweiswürdigung dazu veranlasst sah, im Falle des Vorliegens widerstreitender Beweisergebnisse gerade den von ihr angenommenen und nicht einen, durch Beweisergebnisse auch als denkmöglich erscheinenden Sachverhalt als erwiesen anzunehmen. Das dritte tragende Element der Bescheidbegründung schließlich hat in der Darstellung der rechtlichen Beurteilung der Behörde zu bestehen, nach welcher sie die Verwirklichung welcher abgabenrechtlichen Tatbestände durch den im ersten tragenden Begründungselement angeführten festgestellten Sachverhalt als gegeben erachtet.

Der Inhalt des Prüfungsberichtes und die Begründung zur Berufungsvorentscheidung erfüllen unseres Erachtens nicht die vom Verwaltungsgerichtshof gestellten Anforderungen an eine ordentliche Bescheidbegründung.

2. In den angefochtenen Bescheiden wird eine unvertretbare Rechtsauffassung vertreten. Zunächst verweisen wir auf die Ausführungen in unserer Berufung vom 22. Juni 2005. Wir halten noch einmal fest, dass die Einnahmen (Vermittlungsprovisionen) des Geschäftsführers ebenso wie bei allen anderen Gesellschaftern nur von den vermittelten Abschlüssen (Versicherungen, Veranlagungen, etc) abhängig ist. Der Geschäftsführer verfügt selbst über die wesentlichen für einen Finanzberater erforderlichen Betriebsmittel (Fahrzeug, Telefon). Der Geschäftsführer muss die Ausgaben für seine Reisetätigkeit, die Beiträge bei der Sozialversicherung selbst bezahlen - sie werden von der Gesellschaft nicht vergütet. Die Gesellschaft trägt im Wesentlichen die Aufwendungen für die Büroinfrastruktur und die Werbung. Diese Kosten werden jedoch sofern sie den einzelnen Vermittlern (= Gesellschafter) direkt zuordenbar sind, wieder an die Vermittler weiter verrechnet (siehe Beilage - Konto 4830 - sonstige Erlöse). Die Gesellschaft hat für die einzelnen Vermittler bzw Gesellschafter die Hauptfunktion, das Haftungsrisiko aus der Vermittlungstätigkeit zu beschränken und die Aufwendungen für die Büroinfrastruktur möglichst gering zu halten. Bei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise stellt die Gesellschaft lediglich eine Regiekostengemeinschaft dar, welche gleichzeitig das Haftungsrisiko der einzelnen Gesellschafter minimieren soll.

Aufgrund des Sachverhaltes ergibt sich unseres Erachtens ganz klar, dass der geschäftsführende Gesellschafter im Rahmen seiner tä ebenso wie die anderen Vermittler Einkünfte gemäß § 23 EStG 1988 erzielt.“

Mit Fax-Nachricht vom 20. November 2011 hat die steuerrechtliche Vertretung der Bw die Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat zurückgezogen. Auf das hiezu ergangene Telefongespräch vom 15. Juni 2012 (siehe Aktenvermerk) darf verwiesen werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob die an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlten Bezüge und Vergütungen in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind oder nicht.

Dazu steht unbestritten fest, dass der hier in Rede stehende Gesellschafter-Geschäftsführer in den Prüfungsjahren an der Gesellschaft zu 40 % beteiligt war.

Daraus ergibt sich, dass der Geschäftsführer im Prüfungszeitraum zwar stets wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, niemals jedoch zu 50% oder mehr am Stammkapital der Gesellschaft beteiligt war. Hinsichtlich der Höhe und dem tatsächlichen Zufluss der Vergütungen des Gesellschafter-Geschäftsführers, welche in der Beilage zum Bericht über die Lohnsteuerprüfung detailliert angeführt wurden, besteht Einigkeit und kann der Unabhängige Finanzsenat diese Zahlen somit seiner Entscheidung zu Grunde legen.

Fest steht weiters, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer seine Tätigkeit tatsächlich und unbestritten über einen längeren Zeitraum kontinuierlich in der Geschäftsführung und im operativen Bereich der Berufungswerberin ausübte und daher nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. bspw. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339) in den geschäftlichen Organismus eingegliedert war.

Daraus ergibt sich, dass die Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers, jedenfalls in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind (vgl. die Ausführungen des VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018, nach welchen bei fest stehender organisatorischer Eingliederung die anderen Merkmale, wie Unternehmerrisiko und laufende Entlohnung, nicht mehr entscheidungsrelevant sind).

Wie aus dem Zusammenhang der Ausführungen im Berufungsschriftsatz vom 22. Juni 2005 sowie im Vorlageantrag vom 11. November 2005 und dem Hinweis auf Sedlacek, Keine Dienstgeberbeitrags- und Kommunalsteuerpflicht bei "Weisungsbindung" ?, SWK 6/2005, ersichtlich ist, wird von der steuerrechtlichen Vertretung der Berufungswerberin jedoch die Ansicht vertreten, dass die vom Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, herausgearbeiteten Grundsätze in jenen Fällen nicht anwendbar

sein sollen, in welchen eine Beteiligung des Gesellschafters am Stammkapital von mehr als 25%, aber weniger als 50% vorliegt.

In der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 1. Oktober 2007 zu RV/0185-I/05, hat der Referent folgende Überlegungen dargestellt, welche auch auf den hier vorliegenden Berufungsfall zutreffen:

„Nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 sind 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 als Dienstnehmer im Sinne des FLAG 1967 anzusehen. Dem Verweis auf § 22 Z 2 EStG 1988 hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung die Bedeutung zugemessen, dass es sich dabei nur um Bezüge und Vorteile nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 handeln kann.“

Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 sind Gehälter und sonstige 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, Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar mehr als 25% beträgt.

Während somit die zitierte Bestimmung des FLAG 1967 den Begriff "Dienstnehmer" iSd Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 definiert, umschreibt § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 die Zuordnung bestimmter Einkünfte zu einer Einkunftsart des EStG 1988. Dies insofern einschränkend, als nicht jeder Geldfluss von einer Kapitalgesellschaft an einen wesentlich beteiligten Gesellschafter einkommensteuerrechtlich als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit anzusehen ist, sondern eben nur solche Vorteile, die aus einer **Tätigkeit** resultieren, die sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist. Ausgehend von dieser Prämisse kann somit der Halbsatz "sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988" wohl nur so verstanden werden, dass einzig und allein das Beteiligungsausmaß für die Dienstnehmereigenschaft nach dem FLAG 1967 entscheidend ist. Liegt eine Beteiligung von mehr als 25% am Grund- oder Stammkapital vor, ist der Gesellschafter als Dienstnehmer der Kapitalgesellschaft im Sinne des FLAG 1967 anzusehen.

Nach § 41 Abs. 3 FLAG 1967 bildet die Summe der Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an Dienstnehmer im Sinne des FLAG 1967 gewährt worden sind, die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag, gleichgültig ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht. Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß

§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Durch die Bezugnahme auf die Bestimmung des § 22 Z 2 EStG 1988 wird nun klar gestellt, dass in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag auch Gehälter und Vergütungen einzubeziehen sind, die für eine Beschäftigung (Tätigkeit) gewährt werden, die "sonst" alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist. Dass es sich dabei nicht nur um Gehälter und Vergütungen für eine Geschäftsführertätigkeit, sondern ganz allgemein um Bezüge auf Grund einer "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" aufweisenden Tätigkeit für die Kapitalgesellschaft handelt, ergibt sich aus der Formulierung des Gesetzes, welche eine Einschränkung auf Geschäftsführertätigkeiten in keiner Weise erkennen lässt. Auch den Erläuternden Bemerkungen (850 BlgNR XV. GP) zur Neuregelung des § 22 Z 2 EStG 1972, welcher im Wesentlichen unverändert in das EStG 1988 übernommen wurde, ist zu entnehmen, dass durch diese **alle** an einer Kapitalgesellschaft (AG, GmbH) **mit mehr als 25% beteiligten** Personen mit ihren Vergütungen für **Tätigkeiten** erfasst werden sollen, die - abgesehen vom **in bestimmten Fällen** fehlenden Merkmal der Weisungsgebundenheit - alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisen.

Dies hat der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung auch deutlich zum Ausdruck gebracht (vgl. bspw. die Erkenntnisse vom 26.11.2003, 2110/13/0219, und vom 9.2.2005, 2001/13/0199) und ausgeführt, dass es bedeutungslos ist, unter welchen Einkünftetatbestand die vom Gesellschafter geleistete Tätigkeit fiele, wenn sie nicht der Gesellschaft gegenüber erbracht worden wäre. Daraus ist zweifelsfrei abzuleiten, dass auch der Verwaltungsgerichtshof die Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 als lex specialis gegenüber den anderen die Art der Einkünfte regelnden Bestimmungen des Einkommensteuergesetz sieht und die aus einer "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" aufweisenden Beschäftigung eines zu mehr als 25% beteiligten Gesellschafters resultierenden Einkünfte eben ausschließlich dieser Gesetzesstelle zuordnet, selbst wenn die Einkünfte - isoliert und ohne Bezugnahme auf die Beteiligung betrachtet - anderen Einkunftsarten zuzurechnen wären.

Zusammengefasst ergibt sich somit aus der Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, durch welche ein besonderer Einkünftetatbestand geschaffen wurde, dass mehr als 25% an einer Kapitalgesellschaft Beteiligte stets dann Einkünfte nach dieser Gesetzesbestimmung erzielen, wenn sie im Rahmen der (für die) Gesellschaft tätig werden und diese Tätigkeit - von der in bestimmten Fällen fehlenden Weisungsbindung - alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist. Die (nur) in bestimmten Fällen, nicht jedoch jedenfalls und

notwendigerweise fehlende Weisungsgebundenheit wurde im Wortlaut des Gesetzes durch die Einfügung des Wortes "sonst" zum Ausdruck gebracht.

Zur Bedeutung des Wortes "sonst" im § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 hat der Verwaltungsgerichtshof in zahlreichen Erkenntnissen Stellung genommen und dazu ausgeführt, dass diesem Wort das Verständnis beizumessen ist, dass es bei wesentlich beteiligten Gesellschaftern auf die Weisungsgebundenheit nicht ankommt, wenn diese wegen der Beteiligung an der Gesellschaft (50% oder mehr bzw. Sperrminorität) fehlt. Vielmehr müsse in diesen Fällen - bei der Prüfung, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 EStG 1988 vorliegen - das Bestehen einer Weisungsgebundenheit sogar fiktiv unterstellt werden. Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 sind somit gegeben, wenn, unterstellt man die auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Beziehungen fehlende Weisungsgebundenheit, nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ein Dienstverhältnis vorliegt (vgl. VwGH 18.9.1996, 95/15/0121, bzw. 20.11.1996, 96/15/0094, unter Bezugnahme auf Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung, Wien 1992, 21 ff; in beiden Fällen bestand eine Beteiligung von 50% oder mehr).

Im Erkenntnis vom 20.11.1996, 96/15/0094, wurde ausgeführt: "*Für die Frage, ob "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gegeben sind, ist sohin der Umstand der Beteiligung an der GmbH auszublenden und eine auf Grund der Beteiligungsverhältnisse fehlende Weisungsgebundenheit hinzuzudenken. Sodann ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu prüfen, ob die Voraussetzungen eines steuerlichen Dienstverhältnisses gegeben sind*".

Im Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, führt der Verwaltungsgerichtshof in einem verstärkten Senat unter Pkt. 5.1. nunmehr wörtlich aus:

"Dass der Gesetzgeber mit dem Wort "sonst" den Umstand der gesellschaftsvertraglich begründeten Freiheit des Geschäftsführers (oder in anderer Weise für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters) von jeder Fremdbestimmung ansprechen und damit das Merkmal der Weisungsgebundenheit als Tatbestandsvoraussetzung der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigen wollte, hat der Verwaltungsgerichtshof schon in seinen Erkenntnissen vom 18. September 1996, Slg. N. F. Nr. 7118/F, und vom 20. November 1996, Slg. N. F. Nr. 7143/F, ausgesprochen und an diesem Verständnis von der Bedeutung des Ausdrucks "sonst" auch in der Folge festgehalten. Der Verwaltungsgerichtshof bleibt bei diesem Verständnis."

Auch in diesem Erkenntnis war die Dienstgeberbeitragspflicht von an einen Gesellschafter ausbezahlten Gehälter und sonstigen Vergütungen strittig, welcher zu mehr als 50% an der Gesellschaft beteiligt war.

Wörtlich führt der Verwaltungsgerichtshof dazu in Pkt. 5.2. der oben genannten Entscheidung weiter aus:

"Wird das in § 47 Abs. 2 EStG 1988 normierte Tatbestandselement der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck "sonst" in § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigt (oder im Verständnis des oben referierten hg. Erkenntnisses vom 23. April 2001, 2001/14/0054, "hinzugedacht"), dann kann sich der Ausdruck "alle" in derselben - auf die gesetzliche Definition des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG verweisenden - Vorschrift damit (primär) nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers beziehen. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann in einer dem Gesetzeswortlaut verpflichteten Auslegung Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nur noch in solchen Fällen zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre."

In Pkt. 6 bezieht sich der Gerichtshof auf Basis der Überlegungen in den vorstehenden Punkten zusammenfassend auf die "*gesellschaftsrechtliche Beziehung*" und die darauf "*zurückzuführende Weisungsgebundenheit*", "*wie sie der Ausdruck "sonst" in der in Rede stehenden Vorschrift unterstellt*".

Auch wenn diese letztgenannten Aussagen nunmehr keine Einschränkung auf eine "gesellschaftsvertragliche" Weisungsfreistellung mehr enthalten, könnte alleine durch den Verweis auf das Erkenntnis vom 20.11.1996 davon auszugehen sein, dass sich das Wort "sonst" tatsächlich nur auf die aus der Höhe der Beteiligung oder aus besonderen Rechten im Gesellschaftsvertrag (Sperrminorität) resultierende Weisungsfreiheit bezieht.

Dagegen spricht, dass das Gesetz im § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 im Zusammenhang mit der Zuordnung von Einkünften eines nicht wesentlich beteiligten Gesellschafters ausdrücklich auf gesellschaftsvertragliche Sonderbestimmungen (dabei kann es sich wohl im Regelfall nur um eine Sperrminorität handeln) Bezug nimmt, während § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 keinerlei derartige Hinweise, sondern sich ganz allgemein auf "sonst alle" Merkmale eines Dienstverhältnisses bezieht. Auf Grund der Tatsache, dass § 22 EStG 1988 Tatbestände im Zusammenhang mit Einkünften aus selbständiger Arbeit regelt, ist offensichtlich, dass durch das Wort "sonst" jedenfalls das Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nahe legende Merkmal der "Weisungsgebundenheit" angesprochen wird. Auch die oben bereits angeführten Erläuternden Bemerkungen, nach welchen ein **Einkünftetatbestand für alle mehr als 25%-Beteiligten** geschaffen werden sollte, weisen in diese Richtung.

Auch in seinem Erkenntnis vom 26.7.2007, 2007/15/0095, hat der Gerichtshof wörtlich ausgeführt, dass § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 Gesellschafter erfasst, "die für ihre GmbH tätig sind und dabei "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" erfüllen. Dieses Tatbestandsmerkmal wird in der Rechtsprechung dahingehend verstanden, dass - von der Weisungsgebundenheit abgesehen - ein Dienstverhältnis gegeben sein muss." und dabei das Merkmal der Weisungsgebundenheit im Zusammenhang mit § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 generell als bedeutungslos angesehen.

Wesentlich in diesem Zusammenhang ist, dass die Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1972 eine Reaktion des Gesetzgebers auf die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 9.12.1980, 1666,2223, 2224/79, war und bis zu diesem Zeitpunkt völlige Klarheit darüber bestand, dass die Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers - unabhängig von der Höhe seiner Beteiligung - als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit anzusehen sind. Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Erkenntnis zu Recht darauf hingewiesen, dass eine völlige und umfassende Weisungsungebundenheit dem Vorliegen eines Dienstverhältnisses entgegensteht und eine derartige Weisungsungebundenheit ab einer Beteiligung von 50% bzw. dem Vorliegen einer entsprechenden Sperrminorität, welche für ihre Verbindlichkeit im Gesellschaftsvertrag vereinbart sein muss, als gegeben erachtet, da in derartigen Fällen eine Beschlussfassung in der Generalversammlung gegen den Willen des Gesellschafters (Gesellschafter-Geschäftsführers) nicht möglich ist.

Es ist daher nunmehr zu untersuchen, ob ein wesentlich Beteiligter, dessen Beteiligungsausmaß 50% nicht erreicht und dem durch den Gesellschaftsvertrag auch keine Sperrminorität zugestanden wurde, tatsächlich in gleicher Weise unbeeinflusst von verbindlichen Vorgaben der Gesellschaftsgremien seine Tätigkeiten auszuführen in der Lage ist, wie ein Gesellschafter, dessen Beteiligung 50% oder mehr beträgt bzw. der auf Grund seiner Beteiligung über eine Sperrminorität verfügt.

Dazu ist auf die Rechtsprechung vor dem angeführten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 9.12.1980 zu verweisen, durch die der Gerichtshof vom Vorliegen der Dienstnehmereigenschaft von Geschäftsführern nur in jenen Fällen abgegangen ist, in welchen die Beteiligung 50% oder mehr betragen bzw. eine entsprechende Sperrminorität vereinbart war. "Bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer, der zu weniger als 50% an der Gesellschaft beteiligt ist und der auch über keine Sperrminorität verfügt, stellt sich die vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 9. Dezember 1980 aufgezeigte Problematik, dass er keinem "fremden" Willen unterliegen und daher die Geschäftsführung

nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausüben könne, nämlich von vornherein nicht." (VwGH 26.7.2007, 2007/15/0095).

Dies auch durchaus zu Recht.

Nach den eindeutigen und klaren Bestimmungen des GmbH-Gesetzes ist der Geschäftsführer - unabhängig von einer allenfalls bestehenden Beteiligung - jedenfalls verpflichtet, den Beschlüssen (Weisungen) der Generalversammlung nachzukommen (vgl. VwGH 25.4.1990, 89/09/0146, unter Verweis auf die §§ 16 Abs. 1, 20 Abs. 1 und 35 Abs. 1 Z 5 GmbHG). Dies auch unabhängig davon, ob in einem Anstellungsvertrag etwaige besondere Freiheiten vereinbart wurden. Vgl. dazu Koppensteiner, Kommentar zum GmbHG, § 20 Tz 9 ff., wonach § 20 Abs. 1 GmbHG auch die Beschränkungen der Geschäftsführerbefugnis durch Beschluss der Gesellschafter erwähnt. "*Damit wird (auch) zum Ausdruck gebracht, dass die Gesellschafter - nicht einer von ihnen (SZ 49/163, 50/140) - befugt sind, den Geschäftsführern Weisungen zu erteilen. Der Gegenstandsbereich solcher Weisungen ist beliebig; er richtet sich nach denselben Gesichtspunkten wie Beschränkungen der Geschäftsführerbefugnis im Gesellschaftsvertrag (Reich-Rohrwig I Rn 2/259, Gellis/Feil Rn 6, Kastner/Doralt/Nowotny 385, 382 f, Rowedder/Koppensteiner § 37 Rn 21, 25, einschränkend Geppert/Moritz, 162 ff, wohl auch Hügel, GesRZ 1982, 312). Möglich sind neben einzelfallbezogenen Anordnungen auch generelle Weisungen, zB in der Form einer Geschäftsordnung. Die Geschäftsführung ist verpflichtet, sich an solche Anweisungen zu halten. Auf eine gesellschaftsvertragliche Basis kommt es nicht an (unzutreffend Kraus, ecolex 1998, 635)".*

Im Weiteren wird sodann von Koppensteiner ausgeführt: "*Weisungsbeschränkungen des Anstellungsvertrags wirken nur schuld-, nicht gesellschaftsrechtlich (§ 15 Rn 19). Das bedeutet, dass entgegenstehende Anordnungen zwar als Vertragsverletzung zu qualifizieren sind, aber gleichwohl beachtet werden müssen* (Gellis/Feil Rn 6)". Und sodann: "*Auch die vertragswidrige Weisung ist daher verbindlich* (wie hier für eine GmbH & Co KG SZ 49/143)."

Auch in Kostner-Umfahrer, GmbH Handbuch für die Praxis, 5. Auflage, Rz 244, wird ausgeführt: "*Die Gesellschafter können sowohl mit Weisungen an die Geschäftsführer als auch durch gesetzlich oder gesellschaftsvertraglich festgelegte Zustimmungserfordernisse und auch im Weg eines etwa vorhandenen Aufsichtsrates die Geschäftsführungstätigkeit der Geschäftsführer überwachen und beeinflussen (§ 20 Abs 1, § 30j GmbHG).*"

Insoweit greift somit das GmbH-Recht direkt in die schuldrechtlichen Vereinbarungen ein, werden die im Anstellungsvertrag getroffenen Regelungen durch das GmbH-Recht überlagert

und wird das GmbH-Recht somit zum unmittelbaren Inhalt der schuldrechtlichen Vereinbarung. Es ist somit grundsätzlich nicht möglich, durch Bestimmungen ausschließlich im Anstellungsvertrag wirksam eine generelle Weisungsfreiheit des Geschäftsführers festzulegen.

Die im obigen Sinn vorliegende Weisungsgebundenheit hat der Verwaltungsgerichtshof auch in seiner Entscheidung vom 25.8.2005, 2004/16/0153, im Zusammenhang mit der organisatorischen Eingliederung als ausreichend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses bestätigt. Bei leitenden Angestellten reicht es daher aus, wenn sich die Weisungsgebundenheit auf die grundsätzliche Erfüllung der Leitungsaufgaben beschränkt. Weisungsunterworfenheit bedeutet somit, dass der Arbeitgeber durch individuell-konkrete Anordnungen das Tätigwerden des Dienstnehmers beeinflussen kann (VwGH 22.10.2002, 2001/14/0219). Inwieweit der Arbeitgeber sein Weisungsrecht auch tatsächlich ausübt, ist letztlich nicht entscheidend. So ist es beispielsweise bei vielen Dienstverhältnissen bereits üblich, dass sich der Arbeitnehmer seine Arbeitszeiten (allenfalls unter Festlegung bestimmter kurzer Anwesenheitspflichten innerhalb einer vorgegebenen großen Zeitspanne aber auch völlig ohne Vorgaben) frei einteilen und den Arbeitsablauf frei bestimmen kann, so lange der geforderte Arbeitserfolg gegeben ist. Insbesondere bei leitenden Angestellten bzw. im Führungsbereich eines Betriebes beschäftigten Personen, aber auch bei anderen Dienstnehmern, die bei ihrer Tätigkeit keinen regelmäßigen Kundenverkehr abzuwickeln haben, steht diese Freiheit nahezu an der Tagesordnung. Letztlich bleibt es aber dem Arbeitgeber überlassen, die Arbeitsleistung zu beobachten und zu kontrollieren und diese Freiheiten, selbst wenn sie in einem Dienstvertrag zugestanden wurden, bei entsprechender Notwendigkeit wieder zu beschränken.

Dazu ist weiters noch auf die Ausführungen des Verfassungsgerichtshofes in seinem zum Kommunalsteuergesetz ergangenen, auf die Bestimmungen des FLAG 1967 jedoch analog anwendbaren, Erkenntnis vom 1.3.2001, G109/00, unter Pkt. 2.4. hinzuweisen, wonach durch den Verweis auf § 22 Z 2 EStG 1988 nicht (wie etwa nach den früheren Hinzurechnungsbestimmungen des § 7 Z 6 Gewerbesteuergesetz) Beschäftigungsvergütungen jeder Art an wesentlich beteiligte Gesellschafter schlechthin in die Kommunalsteuerpflicht einbezogen werden, sondern nur Vergütungen für eine Beschäftigung, die - abgesehen von der allenfalls fehlenden Weisungsgebundenheit - die Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist. Im Weiteren wird sodann festgehalten, dass es keinen Bedenken begegnet, wenn bei Verrichtung einer Geschäftsführertätigkeit im Unternehmen einer Kapitalgesellschaft in einer Art, die einem Dienstverhältnis immerhin nahe steht, weil sie - mit Ausnahme der allenfalls fehlenden Weisungsgebundenheit - Merkmale aufweist, die für ein Dienstverhältnis (und nicht für einen Werkvertrag oder einen Auftrag) typisch sind, die dafür gewährten

Vergütungen in die auf Dienstverhältnisse und Arbeitslöhne abstellende Kommunalsteuerpflicht einbezogen werden.

Zu diesem Ergebnis kommt der Verfassungsgerichtshof indem er nach Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf die deutsche Literatur verweist (siehe dazu die Ausführungen im genannten Erkenntnis unter Pkt. 2.2.4.2.). Zusammengefasst ergibt sich daraus, dass bei Führungskräften die Ausgestaltung der Weisungsbindung, wenn sie nicht bereits auf Grund gesellschaftsvertraglicher Bestimmungen (Sperrminorität) oder der Höhe der Beteiligung (dabei ist es ausreichend, dass Beschlüsse gegen den Willen des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht möglich sind; somit ab einer Beteiligung von 50%, vgl. VwGH 25.4.1990, 89/09/0146) fehlt, in unterschiedlichster Ausprägung gegeben sein kann. Selbst bei vollständigem Fehlen der Weisungsgebundenheit im Einzelfall wird in der deutschen Literatur (bei Führungskräften) die Auffassung vertreten, dass ein Dienstverhältnis gegeben sein kann und ausschlaggebend dafür die strukturelle Eingliederung in den Betrieb ist. Entscheidend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist demnach, dass die dem Geschäftsführer nach der Eigenart seiner Tätigkeit zukommende Bewegungsfreiheit Ausfluss des Willens des Arbeitgebers ist. Ist dies der Fall und beruht die Bewegungsfreiheit daher auf dem Willen des Beschäftigers und nicht des Leistungserbringens, spricht alleine die strukturelle Eingliederung in den Betrieb für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses.

Sedlacek hat in seinem Artikel in der SWK 13/2007, S 452, unter Pkt. 5 letzter Absatz ausgeführt, dass aus den Aussagen des VwGH hervorgeht, dass alleine die so genannte "stille Autorität" der Generalversammlung ausreicht, um die Weisungsunterworfenheit eines Geschäftsführers als gegeben zu erachten."

Im konkreten Fall ist festzuhalten, dass eine uneingeschränkte Weisungsfreiheit des Gesellschafter-Geschäftsführers überhaupt nicht vorliegt. So wird unter Abschnitt VI. Punkt 4 ausdrücklich ausgeführt, dass der Geschäftsführer und Prokuristen im Innenverhältnis der Gesellschaft an die Beschlüsse der Gesellschafter gebunden und verpflichtet sind, alle Beschränkungen einzuhalten, die von den Gesellschaftern für den Umfang der Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis festgesetzt sind. Im Gesellschaftsvertrag wird unter Abschnitt VI. Pkt. 5. außerdem ausgeführt, dass die Geschäftsführer und Prokuristen verpflichtet sind, die ihnen nach dem Gesetz, dem Gesellschaftsvertrag oder einem Gesellschafterbeschluss zukommenden Obliegenheiten mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes zu erfüllen. Nach Punkt 6. erstreckt sich die Geschäftsführung- und die Vertretungsbefugnis nur auf Handlungen und Maßnahmen, die der gewöhnliche Betrieb eines Unternehmens mit sich bringt. Zu allen darüber hinausgehenden Handlungen und Maßnahmen ist die Zustimmung der Generalversammlung erforderlich. Die

Generalversammlung kann laut Punkt 7. anordnen, dass bestimmte Arten von Geschäften nur mit ihrer Zustimmung vorgenommen werden können, sofern diese Geschäfte nicht ohnehin nach dem Gesetz der Genehmigung durch die Generalversammlung bedürfen.

In der Berufungsschrift vom 22. Juni 2005 wird außerdem auf Seite 6 ausgeführt, dass der Geschäftsführer gegenüber der Generalversammlung weisungsgebunden ist.

Aus den Ausführungen zu obiger Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates ergibt sich für den gegenständlichen Fall, dass der namentlich genannte Gesellschafter-Geschäftsführer in den hier strittigen Kalenderjahren, in welchen unbestritten keine Sperrminorität (siehe Ausführungen in der Berufungsschrift vom 22. Juni 2005 Seiten 6 und 7) oder ausreichende (mind. 50%ige) Beteiligung an der Gesellschaft vorgelegen ist, im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes weisungsgebunden und durch die über einen längeren Zeitraum ausgeübte Tätigkeit für die GmbH auch organisatorisch eingegliedert war. Die Voraussetzungen des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 (Vorliegen sonst aller Merkmale eines Dienstverhältnisses) in Bezug auf die Beschäftigung sind somit jedenfalls gegeben.

Der Einwand der Kriterienprüfung (liegen die sonstigen/weiteren Merkmale eines Dienstverhältnisses vor) durch die steuerrechtliche Vertretung geht somit ins Leere.

Mit Vorhalt vom 26. September 2012, zugestellt am 1. Oktober 2012, wurde die Berufungswerberin vom Unabhängigen Finanzsenat unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26.7.2007, 2007/15/0095, um Bekanntgabe ersucht, inwieweit im gegenständlichen Berufungsfall eine der "seltenen Ausnahmen" im Zusammenhang mit dem - nach den Ausführungen des Erkenntnisses - grundsätzlichen Vorliegen eines Dienstverhältnisses gegeben sei. Die steuerrechtliche Vertretung beantragte mit E-Fax vom 10. Oktober 2012 eine Fristverlängerung bis 31. Oktober 2012. Der Vorhalt blieb bis dato unbeantwortet.

Den Ausführungen von Sedlacek und Blasina wurde nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates jedenfalls durch die Ausführungen im genannten Erkenntnis und den ausdrücklichen Hinweis auf die Anwendbarkeit für alle weniger als 50% am Stammkapital Beteiligten letztlich die Substanz entzogen, weshalb nunmehr auch endgültig feststeht, dass die den Gesellschafter-Geschäftsführer zugeflossenen Vergütungen im gegenständlichen Fall durchgängig der DB- und DZ-Pflicht unterliegen.

Der von der steuerrechtlichen Vertretung aufgezeigte Begründungsmangel in den Entscheidungen des Finanzamtes (Abgabenbescheide, Berufungsvorentscheidung etc.) kann von der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates nicht nachvollzogen werden und wäre ein derartiger Mangel jedenfalls in der Berufungsentscheidung sanierbar.

Abschließend ist noch anzumerken, dass das Finanzamt in seinen angefochtenen Bescheiden die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag nur in Höhe des Nachforderungsbetrages vorgenommen hat. Dies entspricht nicht den Bestimmungen des § 201 BAO, nach welchen – der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 28.5.2008, 2008/15/0136,0137, folgend – stets die gesamte auf den Besteuerungszeitraum entfallende Abgabe festzusetzen ist.

Die Höhe der diesbezüglichen Bemessungsgrundlagen wurde vom Finanzamt der Abgabenbehörde zweiter Instanz mit E-Mail vom 20. März 2009 bekanntgegeben und dementsprechend dieser Berufungsentscheidung zugrundegelegt.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Feldkirch, am 23. November 2012