



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Kreil und die weiteren Mitglieder HR Dr. Christiane Kestler, VR Dr.med.vet. Otto Zeilinger und Josef Pointinger über die Berufung der Bw., vertreten durch B, vom 14. September 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 1. September 2009 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für den Zeitraum 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin über die Jahre 2002 bis 2004 durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass die Bezüge des zu 75% an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführers H nicht in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen einbezogen wurden. Der Prüfer vertrat die Ansicht, dass der Geschäftsführer in den Geschäftsablauf integriert sei und daher die Bezüge in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen seien. Das Finanzamt schloss sich dieser Ansicht an und forderte zunächst unmittelbar nach der Prüfung im Jahr 2006 den auf die Bezüge entfallenden Dienstgeberbeitrag nach, wobei sich jedoch nach Einbringung einer Berufung gegen die Nachforderung und Durchführung eines Berufungsverfahrens vor dem Unabhängigen Finanzsenat, RV/0472-L/06, sowie der nachfolgenden Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof herausstellte, dass die Nachforderung nicht mittels rechtsgültiger

Bescheide erfolgt ist – es fehlte die Unterschrift des Genehmigenden. Die Beschwerdeführerin wurde hierauf klaglosgestellt und die damalige Berufung vom 7. April 2006 mit Entscheidung vom 21. August 2009, RV/0911-L/09, als unzulässig zurückzugewiesen.

Mit den im gegenständlichen Verfahren angefochtenen Bescheiden vom 1. September 2009 holte die Abgabenbehörde die versäumte Rechtshandlung nach und forderte den auf die Bezüge des Geschäftsführers entfallenden Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2002, 2003 und 2004 mit den berufungsgegenständlichen Bescheiden vom 1. September 2009 nach.

In der dagegen eingebrochenen Berufung wurde beantragt, die Bescheide vollinhaltlich aufzuheben. Eingewendet wurde auch die Verletzung von Verfahrensvorschriften. Im Übrigen wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat beantragt. In der Begründung wurden im Wesentlichen sämtliche schriftlichen Eingaben im früheren Berufungsverfahren wiederholt, welche sinngemäß lauteten:

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

Unabhängig von diesen Ausführungen hätte jedoch auch der VfGH erkannt, dass der Anstellung eines GmbH-Geschäftsführers zivilrechtlich nicht nur ein echter Dienstvertrag, sondern auch ein freier Dienstvertrag, Werkvertrag oder Auftrag zugrundeliegen könne. Es würden daher auch einkommensteuerlich verschiedene Einkunftsarten in Betracht kommen.

Sollten neben der Weisungsgebundenheit auch die übrigen Merkmale eines Dienstverhältnisses nicht mehr erkennbar sein, sei bereits einkommensteuerrechtlich kein Fall des § 22 Abs. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 mehr gegeben. Der VfGH spreche auch von übrigen Merkmalen (Vielzahl) und nicht nur von einem einzigen. Auch das Unternehmerwagnis sei Teil der Betrachtung, nicht nur die Eingliederung. Diesen Teil der VfGH-Rechtsprechung unterlaufe der VwGH mit seiner Rechtsprechung des verstärkten Senates. Auch die belangte Behörde ignoriere die Rechtsprechung des VfGH und wende nur einseitig die des VwGH an. Es erhebe sich daher die Frage, ob die Rechtsprechung des verstärkten Senates nicht verfassungswidrig sei. Eine Besteuerung könne in Österreich nur aufgrund von Gesetzen, nicht aufgrund der Rechtsprechung erfolgen. Gesetzesbestimmungen wie die des § 47 Abs. 2 oder § 22 Abs. 2 EStG seien offensichtlich so vage und ungenau, dass sie im Prinzip nicht vollziehbar und daher verfassungswidrig seien. Gesetzesbestimmungen, die zu hunderten von VwGH-Beschwerden führen und bei denen der VwGH letztlich nur durch einen sprachlichen Gewaltakt die Wortbedeutung „sonst alle Merkmale“ auf ein einziges angeblich wesentliches herunterinterpretiere, seien unvollziehbar und würden zu Willkürakten führen.

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

Weiters wurde darauf verwiesen, dass es nicht im Sinne des Gleichbehandlungsgrundsatzes sei, wenn der Geschäftsführer einerseits als fiktiver Dienstnehmer, andererseits aber als selbständiger Unternehmer behandelt werde. Als selbständigem Steuerberater würden ihm einerseits die beträchtlichen Vorteile steuerrechtlicher Natur eines Dienstnehmers verweigert, obwohl er andererseits angeblich Dienstnehmer ohne Weisungsgebundenheit sei. In diesem Zusammenhang sei auch als merkwürdig festzuhalten, dass man Politikern lediglich aufgrund einer gesetzlichen Fiktion ein echtes Dienstverhältnis mit allen steuerlichen Vorteilen verschaffe, obwohl auf diese die Kriterien des § 47 (Weisungsgebundenheit) nicht zutreffen. Es werde daher für den Geschäftsführer ebenfalls um die Gewährung der steuerlichen Begünstigungen eines Dienstnehmers ersucht (Aufzählung der nach Ansicht der Berufungswerberin bestehenden Begünstigungen folgte). Die Gewährung der steuerlichen Vorteile an Personen, die über eine rechtlich nicht gedeckte Fiktion zu Dienstnehmern würden, während man andererseits den Geschäftsführer als sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses habend behandle, ohne die Vorteile zu gewähren, stelle eine unsachliche Differenzierung dar.

Schließlich wurde darauf verwiesen, dass die strittigen Bezüge als Gesellschafter-Geschäftsführer-Bezüge behandelt wurden, ohne auf die Gegenargumente einzugehen, es

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

Der Geschäftsführer besitze die Befugnis zur Ausübung des Steuerberaterberufes, nicht die GmbH. Diese hätte lediglich eine Anerkennung, die von seiner Befugnis abhänge. Auch die Mandanten kämen zur Person des Steuerberaters, nicht zur GmbH. Daher sei er der Unternehmer und unternehmerisch tätig. Auch der Firmenwert hänge an der Person und nicht an der GmbH. Die unsachliche Qualifizierung der Einkünfte verstöße auch gegen geltendes EU-Recht, insbesondere werde das Recht auf freie Berufsausübung durch die Verwaltungspraxis erschwert und unzulässig eingeschränkt, da niemand einem Steuerberater einen Auftrag erteilen würde, der bei gleichen vereinbarten Honorar in Höhe der DB und Kommunalsteuer teurer sei.

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

Unter Verweis auf ein Ergänzungsvorbringen im früheren Verfahren vom 3. Juli 2007 wurde weiters ausgeführt:

1. Es liege ein Verstoß gegen den Legalitätsgrundsatz des Art. 18 B-VG vor. Dieser besage sinngemäß, dass die Gesetze so verfasst sein müssen, dass sie auch für einen einigermaßen intelligenten Menschen lesbar, verstehbar und administrierbar seien. Dies sei bei der in Frage stehenden Bestimmung nicht der Fall, sodass selbst der VwGH einen verstärkten Senat benötigte, um seine bisherige Rechtsprechung zu korrigieren. Nach der Interpretation des VwGH zur Wortfolge „sonst alle Merkmale....“ genüge im Prinzip ein wesentliches Merkmal, dies sei eine vollkommene Fehlinterpretation. Es werde daher der Antrag gestellt, als Beweismittel zur sprachlichen Interpretation der Bedeutung dieser Wortfolge ein Gutachten durch beispielsweise das Institut für Sprachwissenschaften an der Uni Wien erstellen zu lassen, da sich der VwGH hier offensichtlich in der Interpretation irre.

2. Die Bestimmung verstöße auch gegen die Dienstleistungs- und Wettbewerbsfreiheit im Sinn der EU-Richtlinien. Diese Bestimmungen besagten sinngemäß, dass in der EU die gleiche Dienstleistung nicht ohne Grund im Vergleich zu anderen höher oder anders besteuert werden

dürfe. Genau dies geschehe jedoch hier, wenn der wesentlich Beteiligte für alle Leistungen, die er für die GmbH zu fremdüblichen Konditionen erbringe, im Gegensatz zu einem Nichtbeteiligten zusätzlich mit DB und Kommunalsteuer belastet sei. Der UFS hätte auch das Europarecht zu berücksichtigen.

3. Der Grundsatz, wonach sachlich im Wesentlichen Gleicher nicht ungleich behandelt werden dürfe, setze dem Gesetzgeber insofern Schranken, als er verbiete, sachlich nicht begründbare Regelungen zu finden. Dies geschehe jedoch hier, wenn ohne erklärbaren Grund nur aufgrund der wesentlichen Beteiligung die Leistungen gegenüber der GmbH steuerlich schlechter gestellt würden.

4. Der UFS hätte in seiner Rechtsprechung nicht nur die Rechtsprechung des VwGH, sondern auch die des VfGH zu berücksichtigen. Er hätte bei seiner Entscheidung auch die österreichische Bundesverfassung und etwaige Verstöße dagegen rechtlich zu würdigen.

5. Wie bereits in der Berufung ausgeführt, fehle dem Bescheid eine Begründung. Es sei nicht Sache des UFS, für die belangte Behörde die Begründung defacto zu schreiben. Der UFS hätte daher formal die Pflicht, den Bescheid zur Ergänzung und Verbesserung der Begründung an die belangte Behörde zurückzuweisen und nicht selbst die Mängel zu beseitigen. Der UFS sei Berufungsinstanz und nicht Bescheidbegründungsbehörde, wie solle man eine ausführliche Berufung schreiben, wenn man im Prinzip keine Begründung der belangten Behörde habe.

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

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

In weiterer Folge wurden die Ausführungen einer ebenfalls im früheren Verfahren eingebrochenen ergänzenden Eingabe vom 20. November 2008 zitiert, die sinngemäß lauteten: Verletzung von Verfahrensvorschriften: Der Prüfer hätte nicht das Recht, auf der

Aufwandseite der GmbH das Einkommen entgegen dem Spruch des Einkommensteuerbescheides des Geschäftsführers umzuwerten. In diesem seien die Einkünfte als Einkünfte aus Steuerberatungstätigkeit gemäß § 22 Abs. 1 lit.b EStG und nicht als sonstige selbständige Einkünfte nach § 22 Abs. 2 EStG erklärt und versteuert worden. An diesen Spruch sei der Prüfer gebunden. Allenfalls sei die Frage, zu welcher Einkunftsart die Zahlungen gehören, als Vorfrage durch das für den Einkommensteuerbescheid zuständige Finanzamt zu klären. Selbst wenn der Auffassung des Prüfers zu folgen wäre, hätte zuerst der Einkommensteuerbescheid berichtigt werden und die angeblichen Einkünfte aus der Tätigkeit als Geschäftsführer der GmbH von den übrigen Einkünften getrennt werden müssen, diesfalls hätte der Geschäftsführer zumindest zusätzlich das Werbungskostenpauschale von 6% beantragen können.

Weitere verfassungsrechtliche Ungleichbehandlung: Bislang sei noch in keiner Weise festgestellt worden, in welcher Vertragsform der Geschäftsführer für die GmbH tätig wurde, sodass das festgestellte Vertragsverhältnis auch bis jetzt noch nicht mit Berufung bekämpft werden könne. Dies sei jedoch wesentlich, da z.B. für einen freien Dienstnehmer keine DB-Pflicht bestehe. Die Tatsache, dass ein freier Dienstvertrag nicht DB-pflichtig sei, ein wesentlich beteiligter Gesellschafter schon, stelle ebenfalls eine extreme unsachliche Differenzierung dar. Der Gleichheitssatz fordere ausdrücklich, dass an gleiche Sachverhalte gleiche Rechtsfolgen geknüpft werden. Genau dies geschehe jedoch bei der unterschiedlichen Behandlung der Werkvertragsentlohnung eines nicht beteiligten Steuerberaters im Verhältnis zu der eines wesentlich beteiligten Steuerberaters nicht. Dieser werde für den DB willkürlich zu einem „Quasi Dienstnehmer“ erklärt, während ihm gleichzeitig die steuerlichen Vorteile eines Dienstnehmers verweigert würden. Auch die Tatsache, dass die Bezüge aus einem freien Dienstverhältnis nicht DB-pflichtig seien, stelle eine nicht zu begründende Ungleichbehandlung dar.

Schließlich wandte die Berufungswerberin ergänzend zu den bisherigen Ausführungen für die Jahre 2002 und 2003 ausdrücklich Verjährung ein. Aufgrund der Feststellungen im früheren Verfahrens und der Klaglosstellung vom 21. August 2009 seien die „Bescheide“ vom 21. März 2006 im Rechtssinn keine Bescheide und damit keine nach außen hin erscheinende Geltungsmaßnahme. Daher ergebe sich für die Jahre 2002 und 2003 das Eintreten der Verjährung. Unter Zugrundelegung dieser Rechtsansicht bestehe jedenfalls hinsichtlich der Jahre 2007 und 2008 ein „Loch“, wobei dieses sogar auf das Jahr 2006 auszudehnen sei, da zwischen dem 1.1.2006 und dem 21.3.2006 keine bekannten verjährungsunterbrechenden Schritte getätigt wurden.

Die Berufung werde überdies dahingehend ergänzt, dass ein angemessener Anteil für die Überlassung der Berufsbefugnis an die GmbH aus der Bemessungsbasis auszuscheiden sei, da

in analoger Anwendung der Entscheidung des UFS vom 10.11.2008, RV/0608-G/06, Vergütungen für die berufsrechtliche Geschäftsführung nicht dem DB unterliegen. Dafür ausbezahlte Beträge seien auf jeden Fall Beträge, die gemäß § 22 Z 1 EStG zu versteuern seien und daher nicht der DB-Pflicht unterliegen. Die Berufsbefugnis eines Wirtschaftsprüfers und Steuerberaters sei vergleichbar mit einer Gewerbeberechtigung. Nach dem Wirtschaftstreuhandberufsgesetz erhalte eine Wirtschafts- und SteuerberatungsgmbH nur eine Anerkennung als solche und keine eigene Berufsbefugnis. Es werde bei der Berechnung davon ausgegangen, dass für die Überlassung der Berufsbefugnis monatlich ein Betrag von 1.500 € anzusetzen sei und damit aus der Bemessungsbasis für den DB auszuscheiden sei.

Mit einem weiteren Schriftsatz vom 30. November 2009 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen. Bezuglich der eingewendeten Verjährung wurde neuerlich darauf hingewiesen, dass im Jahr 2008 über eine Berufung gegen ein rechtliches Nichts verhandelt wurde. Wie immer man diese in das Kalenderjahr 2008 fallende Frage entscheide – es verbleibe ein Loch für das Jahr 2007, sodass zumindest ein Jahr der Verjährung gegeben sei. Weiters wurde in diesem Schriftsatz darauf verwiesen, dass auch bei der letzten Lohnsteuerprüfung im Jahr 1995 bzw. 1996 ein identer Sachverhalt gegeben war. Damals hätte der Prüfer den von ihm dargelegten Sachverhalt akzeptiert. Nach dem Grundsatz von Treu und Glauben hatte die Berufungswerberin davon ausgehen können, dass keine DB-Pflicht bestehe. Mit der nunmehrigen bis zum Jahr 2002 rückwirkenden Feststellung einer DB-Pflicht liege ein nicht zulässiger Verstoß gegen diesen Grundsatz vor. Dass das Problem der DB-Pflicht 1996 mit dem Prüfer besprochen wurde, lasse sich aus den Akten der Finanzverwaltung bestätigen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Zur Dienstgeberbeitragspflicht dem Grunde nach:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 in der seit 1.1.1994 geltenden Fassung sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinn des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinn des § 22 Z.2 EStG 1988.

Nach Absatz 3 der zitierten Gesetzesstelle ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Absatz 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht. Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1

lit.a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinn des § 22 Z 2 leg.cit.

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

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

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

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung von Beschwerden, die sich gegen die Einbeziehung der Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinn des § 22 Z 2 EStG 1988 in den Dienstgeberbeitrag nach dem FLAG richteten, abgelehnt (VfGH 9.6.1998, B 286/98 und vom 24.6.1998, B 998/98 und B 999/98). Er hat weiters auch die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes mit den Erkenntnissen vom 1.3.2001, G 109/00 und vom 7.3.2001, G 110/00 abgewiesen.

In dem der Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes unmittelbar nachfolgenden Erkenntnis vom 23.4.2001, 2001/14/0054, und in zahlreichen späteren Judikaten hat der Verwaltungsgerichtshof festgestellt, dass das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 für wesentlich

beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen "sonst aller Merkmale eines Dienstverhältnisses" vor allem auf folgende Kriterien abstellt: die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen eines Unternehmerrisikos. Von Bedeutung sei auch noch das Vorliegen einer laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung.

Schließlich ist der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, in einem nach § 13 Abs.1 Z 1 VwGG gebildeten Senat von dieser Rechtsprechung insoweit abgegangen, dass er die Feststellung, ob "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" vorliegen, nur mehr auf die gesetzliche Definition eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 stützt. Da in dieser Legaldefinition das steuerrechtliche Dienstverhältnis lediglich durch zwei Merkmale, nämlich die Weisungsgebundenheit einerseits und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes andererseits umschrieben ist, kommt es nach Ausklammerung der Weisungsgebundenheit nur mehr darauf an, ob diese Eingliederung in den geschäftlichen Organismus gegeben ist. Den anderen Merkmalen kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen die Eingliederung nicht klar zu erkennen wäre.

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

Wenn in der Berufung die Ansicht geäußert wird, dass die Bestimmung auch gegen die Dienstleistungs- und Wettbewerbsfreiheit im Sinn der EU-Richtlinien verstößen würde, so

verkennt die Berufungswerberin damit die Intentionen dieser Verträge. Der EG-Vertrag schützt den Dienstleistungsverkehr nur insoweit, als ein Element der Grenzüberschreitung der Leistung hinzukommt. Lebenssachverhalte, die nur einen Mitgliedstaat betreffen, sind nicht erfasst. „Dienstleistungsfreiheit“ im Sinn des EG-Vertrages ist das Recht, ungehindert von einem Mitgliedstaat aus einzelne Dienstleistungstätigkeiten in einem anderen Mitgliedstaat zu erbringen. Eine Beschränkungen dieser Dienstleistungsfreiheit könnte etwa durch Diskriminierung des Dienstleistungserbringers auf Grund der Staatsangehörigkeit erfolgen oder durch innerstaatlicher Vorschriften, die zwar auf alle Dienstleistungserbringer anwendbar sind, aber sich für die in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Dienstleistungserbringer erschwerend auswirken. Innerstaatliche Sachverhalte werden hingegen nach ständiger Judikatur des EuGH von den im EU- und EG-Vertrag enthaltenen Diskriminierungsverboten nicht erfasst (vgl. Lenz – Borchardt, EU- und EG-Vertrag, Kommentar, Art. 49/50 EGV).

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

Aus diesen Gründen hat der Unabhängige Finanzsenat auch den Beweisantrag auf Einholung eines sprachwissenschaftlichen Gutachtens bereits im früheren Verfahren verworfen, da er auf die Entscheidung keinen Einfluss haben könnte und daher als nicht wesentlich angesehen werden muss.

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

Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für diese Eingliederung.

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

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

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

Damit kommt auch der Frage nach sonstigen Merkmalen für ein Dienstverhältnis im Sinn der Ausführungen des verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes im oben zitierten Erkenntnis nicht mehr entscheidungswesentliche Bedeutung zu. Aus eben diesen Gründen gehen auch die Vorwürfe der Berufungswerberin, es hätte zuvor das Vertragsverhältnis geklärt werden müssen, ins Leere. Auf Grund der obigen Ausführungen besteht für den Unabhängigen Finanzsenat keine Veranlassung, von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abzugehen. Die von der Berufungswerberin bezogenen Vergütungen sind als Einkünfte im Sinn des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.

2. Zur Höhe der Bemessungsgrundlage:

In der Berufung fordert die Berufungswerberin, einen „angemessenen Anteil“ für die Überlassung der Berufsbefugnis des Steuerberaters an sie aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden – „üblicherweise sei pro Monat ein Betrag von 1.500 € anzusetzen“, da dieser Anteil keinesfalls der Dienstgeberbeitragspflicht unterliege, und beruft sich in diesem Zusammenhang auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 10. November 2008, RV/0608-G/06. Dem ist zunächst entgegenzuhalten, dass nicht nachvollziehbar ist, wie die Berufungswerberin aus der zitierten Entscheidung eine derartige Rechtsansicht herauslesen konnte, lag doch dieser Entscheidung kein derartiger Sachverhalt zu Grunde. Vielmehr wurde in jenem Berufungsfall die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag wegen Zahlungen einer GesmbH an ihren wesentlich beteiligten Geschäftsführer deshalb reduziert, da aufgrund einer vorliegenden schriftlichen Vereinbarung festgestellt wurde, dass ein Teil der ursprünglich angesetzten Zahlungen keine Vergütung der GesmbH, sondern Vergütungen eines Dritten (einer KG) für an sie geleistete Dienste war.

Dessen ungeachtet wird bemerkt: Die im gegenständlichen Fall von der Berufungswerberin an ihren wesentlich beteiligten Geschäftsführer geleisteten Vergütungen wurden nach den Feststellungen in der Lohnsteuerprüfung für dessen Beschäftigung im Rahmen des Unternehmenszweckes – sei es als Geschäftsführer, sei es im operativen Bereich – gewährt. Wenn die Berufungswerberin nunmehr einen Teil hievon als Entgelt für die Überlassung der Berufsbefugnis sehen will, so ist festzuhalten, dass sich bislang keinerlei Hinweise im Verfahren gefunden haben, dass eine derartige Aufteilung der Bezüge im Berufungszeitraum überhaupt bestanden hat. Vielmehr zeigen die Ausführungen in der Berufungsschrift, laut denen ein offensichtlich geschätzter Betrag, der „üblicherweise für die Überlassung der Berufsbefugnis als Steuerberater“ anzusetzen ist, als solcher anzusehen sei, dass diese Zweckbestimmung eines Vergütungsteiles bislang nicht gewollt war und in den Vergütungen

der Jahre 2002 bis 2004 tatsächlich nicht inkludiert war. Dem Einwand war allein aus diesem Grund nicht zu folgen.

3. Zu den verfahrensrechtlichen Einwendungen:

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

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

Schließlich ist zu dem im Schriftsatz vom 30. November 2009 vorgebrachten Einwand, es liege ein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben vor, da bereits bei der letzten Lohnsteuerprüfung betreffend das Jahr 1995 ein identer Sachverhalt gegeben war und damals der Standpunkt der Berufungswerberin akzeptiert wurde, zu bemerken: Ein Abgehen von einer früheren Verwaltungsübung oder von einer vordem als maßgebend angesehenen Rechtsauffassung bedeutet keinen Verstoß gegen Treu und Glauben. Nach der Judikatur des

Verwaltungsgerichtshofes müssen vielmehr besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen (z.B. VwGH 9.7.1997, 96/13/0185). Der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindert die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (vgl. VwGH 20.12.2000, 98/13/0236, VwGH 21.10.2004, 2000/13/0179, u.a.). Die Behörde ist sogar verpflichtet, von einer von ihr als unrichtig erkannten Beurteilung für noch nicht rechtskräftig veranlagte Jahre abzugehen (VwGH 26.6.2002, 98/13/0172). In diesem Sinn konnte im gegenständlichen Fall auch kein Verstoß gegen Treu und Glauben vorliegen, wenn sich die Abgabenbehörde nunmehr der Rechtsmeinung des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, angeschlossen hat.

4. Zum Einwand der Verjährung:

Gemäß § 207 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachfolgenden Bestimmungen der Verjährung. Danach beträgt die Verjährungsfrist bei den in gegenständlichem Verfahren strittigen Abgaben fünf Jahre. Nach § 208 BAO beginnt die Verjährung mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

§ 209 Abs. 1 BAO besagt weiters: Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Entsprechend dieser gesetzlichen Regelung hätte die Verjährungsfrist für die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für das Jahr 2002 ohne Vorliegen eines Verlängerungstatbestandes am 31. Dezember 2007 geendet. Ab November 2005 wurde die Lohnsteuerprüfung durchgeführt, wodurch sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, somit bis 31. Dezember 2008, verlängerte. Noch vor Ablauf dieser Verjährungsfrist, am 2. Dezember 2008, wurde eine mündliche Verhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat betreffend die Feststellung der Dienstgeberbeitragspflicht für das Jahr 2002 durchgeführt und am 17. Dezember 2008 eine Berufungsentscheidung erlassen, wodurch sich die Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr bis zum 31. Dezember 2009 verlängerte. Die hier angefochtenen Bescheide betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages wurden am 1. September 2009 erlassen.

Die Berufungswerberin vermeint, dass die im Dezember 2008 abgehaltene Berufungsverhandlung samt anschließender Entscheidung nicht geeignet ist, die

Verjährungsfrist zu verlängern, da sich letztlich herausgestellt hat, dass im Rechtssinn gar keine Bescheide vorlagen, über die verhandelt wurde, was durch die nachfolgende Aufhebung der Berufungsentscheidung gemäß § 300 Abs. 1 BAO dokumentiert ist.

Nach Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar, Tz 1 zu § 209, sind die verlängerungsrelevanten Amtshandlungen mit denselben Worten umschrieben wie bisher die Unterbrechungshandlungen. Daher ist die Judikatur (und Literatur) zu unterbrechenden Amtshandlungen (iSd § 209 Abs. 1 aF) nunmehr gleichermaßen für die zur Verlängerung der Verjährungsfrist relevanten Amtshandlungen heranzuziehen.

Danach kommen als Amtshandlungen, die die Verjährungsfrist verlängern können, beispielsweise erstinstanzliche Bescheide, Berufungsvorentscheidungen, Berufungsentscheidungen etc. in Betracht. Eine solche Wirkung haben auch später aufgehobene Bescheid. Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 7. Juli 2004, 2004/13/0080, unter Hinweis auf seine ständige Rechtsprechung festgestellt: Verjährungsunterbrechend wirken nach außen in Erscheinung tretende Amtshandlungen im Sinne im Außenbereich wahrnehmbarer behördlicher Maßnahmen, die auf die Geltendmachung eines Abgabenanspruches oder die Feststellung von Abgabepflichtigen zumindest im Ergebnis ausgerichtet sind. Auch die Rechtswidrigkeit eines Verwaltungsaktes schließt seine Eignung, die Verjährung zu unterbrechen, selbst dann nicht aus, wenn er seiner Rechtswidrigkeit wegen nachträglich beseitigt wird.

Als weitere Beispiele für verlängerungsrelevante Amtshandlungen führt Ritz unter Tz 27 und 28 zu § 209 an: Die Anberaumung und Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung verlängert nach Reeger/Stoll (BAO, § 209 Tz 2) die Verjährungsfrist. Vorladungen verlängern die Verjährungsfrist in Bezug auf die Abgaben, die den „Gegenstand“ der Amtshandlung bilden (VwGH 22.1.1986, 84/13/0013).

Im Sinn dieser Ausführungen ist die Ansicht der Berufungswerberin nicht nachvollziehbar, dass durch das noch im Jahr 2008 abgeführte Berufungsverfahren keine Verlängerung der Verjährungsfrist eingetreten sein sollte.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 7. April 2010