



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Zemrosser und die weiteren Mitglieder Hofräatin Dr. Mainhart, Heinz Hengl und Horst Hoffmann in Anwesenheit der Schriftführerin FachOInsp Claudia Orasch über die Berufung der L&P ZT GesmbH, Elektrotechnik und Maschinenbau, V,G1, vertreten durch Mag. Maria Schöffmann-Schloßstein, Wirtschaftsprüferin und Steuerberaterin, 9500 Villach, Tiroler Straße 75, vom 9. Februar 2006 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Spittal Villach, vertreten durch Mag. Marieta Schönsleben, vom 12. Jänner 2006 betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) für den Zeitraum 1. Jänner 2001 bis 31. Dezember 2004 nach der am 15. Oktober 2007 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmann-Gasse 3, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die L&PZT-GesmbH (in der Folge Bw.) ist eine Firma, deren Unternehmensgegenstand Elektrotechnik und Maschinenbau ist. Herr DI.A.L. (DI A.L.) hielt an der Bw. seit seiner Gründung am 28. Juni 2001 eine Beteiligung von 100% und ist seit 23. November 2004 zu 1% an ihr beteiligt. Seit dem letztgenannten Zeitpunkt ist der Sohn des DI A.L., DI.Dr.G.L. (in der Folge DI Dr. G.L.), sowie dessen Frau, F.L., zu 52% bzw. 47% an der Bw. beteiligt. DI A.L. vertrat die Bw. ab 28. Juni 2001 selbstständig; seit 2. November 2004 wird die Bw. auch von DI Dr. G.L. selbstständig vertreten; DI Dr. G.L. war im Unternehmen der Bw. zuvor seit 2. Mai 2003 im Angestelltenverhältnis tätig.

Bei der Bw. fand im Jahre 2005 eine den Zeitraum 1. Jänner 2001 bis 31. Dezember 2004 umfassende Lohnsteuerprüfung statt. Dabei stellte der Prüfer fest, dass die von der Bw. an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer zur Auszahlung gebrachten Gehälter als Arbeitslohn im Sinne des § 41 Abs. 2 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG) in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1003, BGBl. Nr. 818/1993, zu qualifizieren und diese folglich im Jahr 2001 in Höhe von S 2.230.000,00 (€ 162.060,42), im Jahre 2002 in Höhe von € 128.450,00 und im Jahre 2003 in Höhe von € 119.540,00 der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag hinzuzurechnen seien. Im Bericht vom 5. Jänner 2006 führte der Prüfer aus, dass die Berechnung von DB von Geschäftsführervergütungen laut Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. November 2004, Zl. 2003/13/0018, erfolge. Bei der Beurteilung der Frage, ob die Bezüge eines wesentlich beteiligten Gesellschafters (Beteiligung mehr als 25%) an einer GmbH als Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 anzusehen seien und damit DB-, DZ- und Kommunalsteuerpflicht ausgelöst werde, spiele nach nunmehriger Anschauung des VwGH primär die Frage der organisatorischen Eingliederung eine Rolle. Bei wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern sei die organisatorische Eingliederung so gut wie immer gegeben, da er auf Grund seiner handelsrechtlichen Funktion seine Mitarbeit schulde.

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfungsorganes, erließ gegenüber der Bw. am 12. Jänner 2006 einen entsprechenden Haftungs- und Abgabenbescheid und setzte auf Grund der getroffenen Feststellungen den Dienstgeberbeitrag mit insgesamt € 18.452,27 (davon für 2001 S 100.350,02/€ 7.292,72, für 2002 € 5.780,25 und für 2003 € 5.379,30) fest.

Gegen die angeführten Bescheide er hob die Bw. mit Eingabe vom 9. Februar 2006, beim Finanzamt eingebracht am selben Tag, das Rechtsmittel der Berufung und führte darin Folgendes an: Als Begründung für die Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages (in Höhe von insgesamt € 18.452,57) und der Kommunalsteuer sei die (verschärfte) VwGH-Rechtsprechung vom 10.11.2004 herangezogen worden, nach der sich die DB- und Kommunalsteuerpflicht ausschließlich aus der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft ergebe und alle übrigen Merkmale für das Vorliegen des Tatbestandes nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ebenso irrelevant wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter seien. Unter dem Punkt Begründung für die Jahre 2002 und 2003 führte die Bw. weiters aus, dass im Jahre 2003 bei der Bw. eine Betriebsprüfung nach §§ 147 bis 151 BAO für die Jahre 2001 bis 2002 stattgefunden habe, während deren Verlauf auch die DB- und Kommunalsteuerpflicht des Geschäftsführerbezuges nach der damaligen Rechtslage und Judikatur geprüft worden sei. Die Prüfung sei in den Kanzleiräumen der steuerlichen Vertreterin erfolgt, daher habe diese täglich Kontakt zum

Prüfer gehabt und könne sie sich an bestimmte Details sehr genau erinnern. Bereits zu Beginn der Prüfung habe der Prüfer ihr zu verstehen gegeben, dass er für den Geschäftsführerbezug DB und Kommunalsteuer festsetzen werde. Eine der ersten Prüfungshandlungen habe daher auch in der Anforderung des Geschäftsführervertrages bestanden. Die erste Durchsicht des Vertrages habe den Prüfer einigermaßen verunsichert, denn er wäre sich plötzlich seines Mehrergebnisses nicht mehr ganz so sicher gewesen und habe der steuerlichen Vertreterin versprochen, sämtliche diesbezüglichen VwGH-Erkenntnisse auszuheben, um diesen dicken Fisch, den er vermeintlich an der Angel gehabt habe, nicht ganz ohne Kampf wieder fahren zu lassen. Da die Entlohnung rein erfolgsorientiert erfolgt sei, die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Geschäftsführung vom Geschäftsführer persönlich bestritten worden und auch keine Bezugsakontierungen geleistet worden seien, habe er auch bei sorgfältigstem Studium keine Anknüpfungspunkte für die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen finden können und habe ihr den Geschäftsführervertrag mit dem Kommentar „Diesmal habt ihr noch Glück gehabt. So wie der Vertrag geschrieben ist und auch praktiziert wird, ist das tatsächlich der einzige Fall, wo für den Geschäftsführerbezug keine Lohnnebenkosten anfallen“. Die steuerliche Vertreterin sei über diesen Teilerfolg ziemlich erleichtert gewesen und habe sie das ihrem Klienten im Schreiben vom 16. Oktober 2003, mit dem sie das Betriebsprüfungsergebnis zusammengefasst habe, auch mitgeteilt. Es sei daher in diesem Punkt zu keiner bescheidmäßigen Festsetzung der Selbstberechnungsabgaben gemäß § 201 BAO gekommen zu der der Prüfer verpflichtet gewesen wäre, hätte sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erwiesen. Die nochmalige Prüfung derselben Jahre unterliege gemäß § 148 Abs. 3 BAO dem Verbot der Wiederholungsprüfung. Dieses Argument habe die steuerliche Vertreterin bereits zu Beginn der GPLA - Außenprüfung vorgebracht. Es sei mit der Begründung zurückgewiesen worden, dass weder im Prüfungsauftrag noch im Prüfungsbericht der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und die Kommunalsteuer als Prüfungsgegenstand aufscheine. Dagegen führe die steuerliche Vertreterin an, dass jene Abgaben, die üblicherweise im Zuge einer gesonderten GPLA – Außenprüfung geprüft würden, im Prüfungsauftrag und im Prüfungsbericht einer Buch- und Betriebsprüfung nie aufscheinen, um nicht der GPLA – Außenprüfung die Rechtsgrundlage für eine weitreichendere Prüfung dieses Spezialgebietes zu entziehen. Eine Buch- und Betriebsprüfung nach §§ 147 bis 151 BAO sei gemäß Abschnitt 1.2.3. Dienstanweisung Betriebsprüfung (DBP) ein umfassendes Ermittlungsverfahren, welches die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Bücher/Aufzeichnungen, der Richtigkeit der Besteuerungsgrundlagen sowie die Feststellung betrieblicher und außerbetrieblicher Umstände, welche für die Abgabenerhebung von Bedeutung seien, zum Inhalt habe. Der Prüfer sei bekanntlich gemäß §§ 114 und 115 BAO

verpflichtet, alle abgabenrelevanten Daten zu ermitteln und soferne die spezielle Abgabe nicht vom Prüfungsauftrag umfasst sei, den Prüfungsauftrag zu erweitern oder zumindest die gesammelten Informationen an die zuständige Dienststelle weiterzuleiten. Die DB- und Kommunalsteuerpflicht des Geschäftsführerbezuges sei in den genannten Jahren ein ständiges Thema in Fachliteratur und Judikatur gewesen. Daher stehe außer Zweifel, dass der als außerordentlich versierter und erfahrener Prüfer Herr H.V. sein Augenmerk auf diese nicht unwesentlichen Abgabenbeträge gerichtet habe und zwingend davon ausgegangen werden könne, dass er die Abgabenpflicht zwar überprüft habe, jedoch mangels Auswirkungen keine bescheidmäßige Festsetzung durchgeführt habe und daher auch die für die GPLA zuständigen Prüfungsorgane im Rahmen der Informationspflicht nach § 114 BAO nicht verständigt worden seien. Da sich die steuerliche Vertreterin – wie vorhin beschrieben – im Detail an die Diskussionen um die DB und die Kommunalsteuerpflicht mit dem Prüfer erinnere, sei sie ganz sicher gewesen, dass die diesbezüglichen Prüfungshandlungen sowie die von ihr in diesem Zusammenhang überreichten Urkunden und Unterlagen im Arbeitsbogen des Prüfers vorhanden seien. Daher habe sie gemäß § 90 BAO die Akteneinsicht in den Arbeitsbogen des Prüfers, um durch die Kopie des Inhaltsverzeichnisses oder des Prüfprogrammes bzw. der Dokumentation der Prüfungshandlungen ein Beweismittel für die bereits erfolgte Prüfung zu erhalten, beantragt. Bereits im Vorfeld zur Akteneinsicht habe es Unklarheiten und Ungereimtheiten gegeben, die sie in einem Aktenvermerk am 15. Dezember 2005 dokumentiert habe. Diesen Aktenvermerk lege sie als Beweismittel Nr. 1 in der Anlage bei. Im Zuge der am 16. Dezember 2005 erfolgten Akteneinsicht in den Arbeitsbogen AB 1 02 062/03 der DI.A.L.ZTGESMBH sei der steuerlichen Vertreterin aufgefallen, dass der Arbeitsbogen nicht nummeriert gewesen sei, das Inhaltsverzeichnis sowie das Prüfprogramm gefehlt habe und ausschließlich Unterlagen zu jenen Prüffeldern vorhanden gewesen seien, die zu einer Bescheidänderung geführt hätten. Am 19. Dezember 2005 habe die steuerliche Vertreterin um Akteneinsicht in den Arbeitsbogen AB 1 02 061/03, der gleichzeitig mit der GmbH-Prüfung abgeführten Prüfung des Einzelunternehmens DI A.L., da sie gehofft habe, die im GesmbH-Akt fehlenden Unterlagen im Akt des Einzelunternehmens vorzufinden. Gleichzeitig habe sie auch ein Inhaltsverzeichnis für beide Arbeitsbögen angefertigt, welches sie ebenfalls als Anlagen 2 und 3 beilege. Im Arbeitsbogen des Einzelunternehmens hätten sich tatsächlich Unterlagen befunden, die zum GesmbH-Akt gehören würden, wie beispielsweise eine Auflistung von Lohnzetteldaten für die bei der GesmbH beschäftigten Dienstnehmer mit dem Vermerk der abgeführten Lohnabgaben sowie Kontokopien der Buchhaltungskonten „Reisekosten Personal“ aus der Buchhaltung der DI A.L. GmbH (Anlage 4). Die Vermengung von Unterlagen der beiden geprüften Unternehmen sowie das Fehlen einer Inhaltsverzeichnisses, fehlende Seitennummerierung sowie das Fehlen des Prüfprogrammes

(Prüfungsschwerpunkte) entspreche nicht den im Abschn. 4.10 DBP geforderten Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit des Arbeitsbogens. Auf Grund des fehlenden Inhaltsverzeichnisses sei es für die steuerliche Vertreterin auch nicht ersichtlich, ob nicht über die erfolgte Prüfung der DB- und Kommunalsteuerpflicht der Geschäftsführerbezüge ein Aktenvermerk nach 5.8.3. DBP für den finanzverwaltungsinternen Bereich angefertigt worden sei, der sich eventuell auch im Veranlagungsakt finden könnte. Eine Kopie davon müsste sich jedenfalls im Arbeitsbogen befinden. Da aber offensichtlich im Zuge der Umstrukturierung der BP-Abteilung und der hausinternen Übersiedlung Aktenteile verloren gegangen seien und mangels Inhaltsverzeichnisses Seitennummerierung nicht einmal feststellbar sei, welche Teile fehlen würden, gehe die steuerliche Vertreterin davon aus, dass es an der Ordnungsmäßigkeit der Prüfungsdokumentation fehle. Die Konsequenzen die sich für einen Abgabepflichtigen bei Buchführungsmängeln ergeben würden, seien hinlänglich bekannt. Daher dürfe erwartet werden, dass auch die Abgabenbehörde ihrerseits für die ordnungsmäßige Prüfungsdokumentation Sorge trage um den Abgabepflichtigen nach Abschluss der Betriebsprüfung abgabenrechtliche Rechtssicherheit zu gewährleisten. Im konkreten Fall sei die steuerliche Vertreterin der Meinung, dass schwerwiegende Verfahrensmängel bestehen und die Aufhebung der Bescheide durch den UFS bzw. den VwGH durchaus Aussicht auf Erfolg haben würden.

Die im gegenständlichen Berufungsteil angeführten Beilagen haben folgenden Inhalt:

1. „Aktenvermerk zur Akteneinsicht in den Arbeitsbogen des Prüfers über die Betriebsprüfung bei der DI. A. L. GmbH: 15.12.05 ca. 11h telefonische Vorsprache wegen Zulässigkeit der Akteneinsicht in den Arbeitsbogen des Prüfers V. bei Dr. Sch.: Frau M erkundigt sich um welchen Akt es sich handelt und verspricht, dass Dr. Sch. zurückruft. 15.12.05 ca. 13.30h Herr P. ruft zurück und da ich nach der Mittagspause noch nicht im Büro bin, fragt er Frau St. was genau ich aus dem Akt brauche, da Aktenteile nicht auffindbar sind. 15.12.05 ca. 14h Ich rufe Herrn P. zurück und gebe ihm die Arbeitsbogen Nummer durch, damit nach dem Akt gesucht werden kann. Er erklärt mir, dass edv-mäßig eine andere Arbeitsbogen Nummer gespeichert ist, diese jedoch nicht auffindbar ist und er jetzt nach der richtigen Nummer wird suchen lassen. 16.12.05 ca. 8h Herr P. ruft an und lässt Frau St. Ausrichten, dass der Akt mittlerweile gefunden wurde und ich nach telefonischer Voranmeldung vormittags in den Akte Einsicht nehmen kann. Um ca. 8.30h rufe ich Herrn P. zurück und vereinbare, dass ich sofort zur Akteneinsicht komme. Ca 9h im Büro von Herrn P. (Zimmer x) wird mir der Akt zur Einsichtnahme vorgelegt. Ich stelle sofort fest, dass die Seiten nicht nummeriert sind. Auf meine Frage, ob der Akt nicht durchnummierter sein müsste, erhalte ich die Antwort, dass das zwar Vorschrift sei aber nie gemacht wird. Das wird

erst nachgeholt, wenn der Akt der Oberbehörde vorgelegt werden muss. Ich stelle fest, dass das Prüfprogramm fehlt und dass ausnahmslos nur jene Punkte im Akt enthalten sind, die zu Änderungen der Besteuerungsgrundlagen geführt haben. Auf meine Frage hin, warum jene Punkte, die im Zuge der Prüfung besprochen wurden aber zu keiner Bescheidänderung geführt haben, nirgends im Akt aufscheinen, wie z.B. die Prüfungshandlungen inwieweit die GF-Bezüge DB-und kommunalsteuerpflichtig sind, oder die Liste der im Betrieb beschäftigten Familienmitglieder mit einer genauen Beschreibung ihrer Tätigkeiten, die Gesprächsnotizen über die Verwendung der Kraftfahrzeuge, die Dienstanweisung betreffend Verbot der Privatnutzung der Kraftfahrzeuge, wurde mir mitgeteilt, dass der Prüfer wahrscheinlich jene Punkte, die zu keiner Ergebnisänderung geführt haben, nicht in den Akt aufgenommen hat um bei einer Prüfung durch die Oberbehörde keine unangenehmen Fragen gestellt zu bekommen. Als Indiz für die Prüfung der lohnabhängigen Abgaben für den Geschäftsführerbezug befindet sich im Akt nur der GF-Vertrag. Nach dem Vertrag befindet sich ein Ausdruck aus der RIS-Datenbank betreffend § 19 EStG Zufluss der GF-Bezüge. Danach befinden sich Kopien der Bankbücher des Privatkontos von DI L./.“ 16.12.2005 M. Schöffmann-Schloßstein eh.

2. Arbeitsbogen 102062/03 L. GmbH: „1. Bericht. 2. Niederschrift Schlussbesprechung. 3. Arbeitsbogen, Prüfungs- und Nachschauauftrag, Prüfungsfeststellungen, halbfertige Arbeiten, aktuelle Fallinformation zu USt 1999-2002 und Stand der Veranlagung, Besteuerungsgrundlagen KÖSt 2001-2002, Ust 2001-2002, Ausdruck Ust-Daten 02 und 03, diverse Abfragen Ust igE 2000-2001, Firmenbuchausdruck FN 210014W vom 9.7.2003, Auszug GmbH-Vertrag §§ 3-5, Einbringungsvertrag, Kopien Bilanz noch nicht abrechenbare Leistungen, Kapital, Einzelkonten, Gegenüberstellung Bilanz 2001-2002, WB-Debitoren 2001, Abfertigungsvorsorge 1001, Urlaubsrückstellung 2001, noch nicht abgerechnete Arbeiten 2001 (Aufstellung Stb.), Feststellung BP zu halbfertigen Arbeiten 2002, noch nicht abgerechnete Arbeiten 2002 (Aufstellung Stb.), diverse Kopien zu HFA (Abwasserverband Faakersee, Flick, ESG, ÖSAG, Generali, Kärntner Landesfeuerwehrverband, Gräberntunnel, Zubau HTL Villach), WB Debitoren 2002, Abfertigungs- und Urlaubsrückstellung 2002, GF-Vertrag DI L. , Ausdruck RIS Zufluss GF-Bezug 29.7.2003, Kontokopien Kto 9420 Privateinlagen 2001, 9400 Privatentnahmen 2001, 3650 Verbindlichkeiten sonstige 2002, handschriftlicher Vermerk über Zufluss, 3700 Verrechnung DI L. 2002, 31103 L. DI 2002, Kopien Bankbuch Kto 150-208-424 1-8/01, 9-12/01, Beleg über Einzahlung ATS 300.000,00 auf Kto 150-208432 am 14.5.01, Beleg über Privatüberweisung 150208424 auf

150208432 ATS 6.000,00 April 2001, Kontoblattkopien Kto 2810/2001, 2820/2001 und 2830/2002 (GmbH), Laufzettel, Akt nicht nummeriert.“

3. Arbeitsbogen Nr. 102061/03 DI.AL: „1. Bericht, 2. Niederschrift Schlussbesprechung, Arbeitsbogen Deckblatt, Prüfungs-Nachschauftrag Est Ust 2000-2002, Prüfungsfeststellungen, Punktation Privatdarlehen, Einkünfte V+V F.L. , Fragekatalog anl. BP, Veranlagungsdaten, Ust-Ermittlung Aufteilung Einzeluntern.-GmbH, Verteilung Einkünfte s.A. 2000, Abfertigungsvorsorge, KFZ-Konten, Aufgliederung Treibstoffkonten, Reisekosten mit Details, RK-Abrechnung L. 1-12/02 und Kontokopien, Instandhaltung Gebäude und Rechnungskopien und Kontokopien, Instandhaltung BGA, Abschreibung GWG, Repräsentation und Werbung, Anlagenverzeichnis, Entnahmewert Gebäude und BMW, Ermittlung PA Gebäude und BMW, Schreiben Nehsl im Zhg. Mit Gebäudeerwerb 92/93, Liegenschaftsbewertung Morokutti, Analyse GA durch BP, Baupläne, Index – Übergangsgewinn, Beilage Est-Erklärung 2000, noch nicht abgerechnete Leistungen und Rechnungskopien, Forderungsabschreibungen, Wertberichtigung Debitoren, diverse Kontokopien 4120 Erlöse und 4420 Erlösberichtigungen, Index – Einkünfte aus selbständiger Arbeit GF, Gewinnermittlung 2001, 2002, KFZ-Kosten, Luxustangente, Privatanteil, Aufstellung der betrieblich gefahrenen KM - Gegenüberstellung Fahrtenbuch, Aufstellung tatsächliche KFZ-Kosten 2001 laut Belegen, Kontokopien Reisekosten 7330, Reisekosten Personal 7340, Reisekostenabrechnung lt. DI L. , Mastercard Flugtickets 01, Mastercard London 01, Index – Einkünfte V+V – Gewinnermittlung 2001 – 2002, Spesenaufstellung 2001, 2002, Index – Allgemeines, Erstbescheid 2000 und Lohnzettel, Erstbescheid 2001 und Lohnzettel, Veranlagungsinfo 2002, handschriftliche Aufzeichnungen über Familienangehörige und Lohnzettel Familienmitglieder, Lohnzettelauswertungen Arbeitgeber Zeitraum 1999, 2000, 2001 und 2002, Mietvertrag F.L. – Günter Steinacker, Ende Akt Laufzettel, Akt nicht nummeriert.“
4. In dieser Beilage finden sich diverse Daten von Angestellten der Bw. im Zeitraum 1999 bis 2002 (ua. hinsichtlich F.L., G.L. u.a.).

Unter dem Punkt Begründung für die Jahre 2001 bis 2003 führte die Bw. in ihrer Berufung aus, dass nach ständiger Judikatur des VwGH in den Jahren bis 2004 ein an einer Kapitalgesellschaft wesentlich beteiligter Geschäftsführer dann Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG beziehe und damit auch DB- und Kommunalsteuer pflichtig sei, wenn folgende drei Merkmale gegeben seien: 1. Eingliederung in den Betrieb der Gesellschaft infolge einer kontinuierlichen und über einen längeren Zeitraum andauernden Geschäftsführungstätigkeit, 2. kein Unternehmerrisiko, weil keine wesentlichen Schwankungen bei den Bezügen und kein Risiko hinsichtlich nicht überwälzbarer

Ausgaben und 3. laufende, wenn auch nicht notwendigerweise monatlich Entlohnung. Kurz vor Jahreswechsel 2004 habe sich ein verstärkter Senat des VwGH (10.11.2004, 2003/13/0018) mit dieser Frage nochmals eingehend beschäftigt und sei zu der Erkenntnis gekommen, dass in Zukunft für die DB- und Kommunalsteuerpflicht nur noch das Kriterium der Eingliederung in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft entscheidend sei. Die beiden anderen Kriterien seien nur dann relevant, wenn sich auf Grund des Hauptmerkmals keine klare Einordnung vornehmen lasse. Für die Jahre bis 2002 sei, wie bereits oben eingehend beschrieben, von der im Jahr 2003 durchgeföhrten Betriebsprüfung die Kriterienprüfung an Hand der damals gültigen Judikatur vorgenommen worden und die DB- und Kommunalsteuerpflicht auf Grund der besonderen betrieblichen Gegebenheiten verneint worden. Die DB- und Kommunalsteuerpflicht für den Geschäftsführerbezug des Jahres 2003 sei erstmals im Rahmen der GPLA-Prüfung vom 5. Jänner 2006 vorgenommen worden. Nicht einmal der Geschäftsführervertrag sei angefordert worden. Offensichtlich existierte doch ein finanzamtsinterner Aktenvermerk, da auch hinsichtlich des nunmehr einzig zu prüfenden Kriteriums, der organisatorischen Eingliederung in den Betrieb der Gesellschaft, keinerlei Prüfungshandlungen vorgenommen worden seien. Ab dem Jahr 2003 habe es im Betrieb der Gesellschaft wesentliche Änderungen gegeben. Der Sohn des Geschäftsführers, Herr Dipl.-Ing. Dr. G.L., habe nach einer kurzen Einföhrungsphase fast vollständig die Geschäftsführungsagenden übernommen und sei im Betrieb angestellt worden, während sich der im Firmenbuch eingetragene handelsrechtliche Geschäftsführer nur mehr im geringen Ausmaß um die Geschäfte gekümmert habe. Da Herr DI Dr. G.L. noch keine Ziviltechniker-Berufsbefugnis besessen habe, sei die Berufsbefugnis des bisherigen Geschäftsführers für die Aufrechterhaltung des Betriebes unumgänglich notwendig gewesen. Die bezahlten Geschäftsführervergütungen würden daher eher eine Vergütung für die Zurverfügungstellung der Berufsbefugnis als eine Leistungsvergütung darstellen. Als Nachweis, dass die Ausführungen der Wahrheit entsprechen würden, gebe die steuerliche Vertreterin an, dass im ebenfalls von der GPLA-Prüfung umfassten Jahr 2004 an den Senior Geschäftsführer überhaupt keine Vergütungen mehr ausbezahlt worden seien, da der Junior Geschäftsführer mittlerweile über eine aufrechte Berufsbefugnis verfügt habe und sich der Senior Geschäftsführer vom operativen Geschäft zur Gänze zurückgezogen habe. Unter diesem Gesichtspunkt seien auch die Geschäftsführerbezüge des Jahres 2003 nach der neuesten Judikatur nicht DB- und kommunalsteuerpflichtig. Weiters merke die steuerliche Vertreterin an, dass es gegen den Vertrauensgrundsatz und somit gegen ein rechtsstaatliches Prinzip verstößt, wenn eine Änderung der Rechtsprechung, die bei Einsatz aller Möglichkeiten der Rechtsprognose so nicht vorhersehbar wäre, rückwirkend auf jene Jahre angewendet werde, während deren Verlauf eine andere Judikatur Standard gewesen sei. Der Steuerpflichtige

könne auf eine bestimmte Rechtsprechung nur vertrauen, wenn er sie wenigstens gekannt habe oder sie für ihn wenigstens vorhersehbar gewesen wäre. Für die Vorhersehbarkeit der Rechtsprechung gehe man davon aus, dass sich diese nach juristischen Denkgesetzen vollziehe und anders als das primär politisch motivierte Gesetz auf juristischer Methodik und Dogmatik beruhe. Vertrauenschutz sei etwas, worauf ein rechtsstaatlicher Anspruch bestehet und nicht etwas was von Billigkeit und Ermessen abhängig gemacht werden solle. Darüber hinaus bestehet laut § 116 BAO für die Abgabenbehörden keine Bindung an Entscheidungen der (Höchst-) Gerichte, weshalb die steuerliche Vertreterin der Ansicht sei, dass im Anlassfall aus den oben genannten Gründen von einer Nachbemessung des DB abgesehen werden müsse.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 6. Februar 2006 wies das Finanzamt die Berufung der Bw. als unbegründet ab. In der Begründung wurde ausgeführt, dass die rechtlichen Voraussetzungen der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, ZI. 2003/13/0018, klargestellt habe. Nach den Entscheidungsgründen des genannten Erkenntnisses komme bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt würden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zu, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert sei. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen des Unternehmerrisikos oder einer als „laufend“ zu erkennenden Lohnzahlung, könne nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Geschäftsführers in den Organismus des Betriebes nicht klar zu erkennen wäre. Wie der Verwaltungsgerichtshof in dem angeführten Erkenntnis unter Hinweis auf seine Vorjudikatur weiter ausgeführt habe, werde von einer Eingliederung in aller Regel auszugehen sein, weil dieses Merkmal bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegte Tätigkeit hergestellt werde, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht werde. Unerheblich sei dabei, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig sei (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 15.12.2004, ZI. 2003/13/0067). Das Merkmal der Eingliederung in den Organismus des Betriebes sei durch die kontinuierliche Ausübung der Geschäftsführertätigkeit gegeben. Soferne in der Berufung ausgeführt werde, dass keine Kriterienprüfung hinsichtlich der Eingliederung in den Betrieb der Gesellschaft vorgenommen worden sei, werde festgestellt, dass der im gegenständlichen Fall zur Anwendung kommende Steuertatbestand nicht darauf abstellt, welchem Vertragstyp das Zivilrecht das konkrete Anstellungsverhältnis des Geschäftsführers zuordne (VwGH vom 10.5.2001, ZI. 2001/15/0061) und der Geschäftsführervertrag daher auch keine Bedeutung habe und eine Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft durch die auf Dauer angelegte kontinuierliche

Leistung des Gesellschafter-Geschäftsführers entweder in der Geschäftsführung oder im operativen Bereich der Gesellschaft vorliege. Aus diesem funktionalen Verständnis des Begriffes der Eingliederung in den Organismus der Gesellschaft heraus seien weitere Prüfungshandlungen in diesem Zusammenhang nicht notwendig gewesen. Zum Verbot der Wiederholungsprüfung führte das Finanzamt aus, dass gemäß § 148 Abs. 2 BAO der Prüfungsauftrag die den Gegenstand der Prüfung bildenden Abgabenart und Zeiträume zu bezeichnen habe. Es dürften daher nur jene Zeiträume und Abgabenarten geprüft werden, die im Prüfungsauftrag enthalten seien. Fest steht, dass im zu beurteilenden Fall für die Jahre 2001 und 2002 eine Lohnsteuerprüfung (L, DB und DZ) nicht Gegenstand einer Außenprüfung gewesen sei. Unter einer Wiederholungsprüfung iSd § 148 Abs. 3 BAO sei eine Außenprüfung zu verstehen, in deren Rahmen Abgabenarten für Zeiträume die bereits Gegenstand einer solchen Prüfung gewesen seien, zu verstehen. Der Vorwurf der steuerlichen Vertreterin einer unzulässigen Wiederholungsprüfung gehe somit ins Leere, da die Lohnabgaben nie Gegenstand der für die Jahre 2001 – 2002 durchgeführten Betriebsprüfung gewesen seien. Zu den weiteren Ausführungen im Zusammenhang mit der vorgenommenen Akteneinsicht in die Arbeitsbögen der BP durch die Steuerberaterin sei auszuführen, dass diese nicht relevant seien, weil kein Zweifel darüber bestehe, dass Lohnabgaben nicht Gegenstand der BP gewesen seien und somit eine Wiederholungsprüfung nicht vorliege. Zum Verweis der Bw. auf das Vertrauensprinzip und das rechtsstaatliche Prinzip sei auszuführen, dass der VfGH mit Beschluss vom 29.6.2004 dem § 117 BAO betreffend Stärkung des Vertrauens der Steuerpflichtigen in Rechtsauslegungen, welchen den Erkenntnissen des VfGH, VwGH oder Richtlinien des BMF zu entnehmen seien, ohne Fristsetzung als verfassungswidrig aufgehoben habe (VfGH vom 2.12.2004, G 95/04 ua). Da die Vorschrift des § 117 BAO nicht mehr anwendbar sei, habe eine weitere Prüfung, ob und inwieweit im gegenständlichen Fall der Tatbestand dieser Bestimmung erfüllt sei, zu entfallen. Hinsichtlich der Frage, ob eine Pflicht zur Einbeziehung der Geschäftsführerbezüge in die Bemessungsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und zum Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag bestehe, sei der Behörde kein Ermessen eingeräumt. Die Bestimmungen des FLAG seien zwingende Normen.

Mit Eingabe vom 23. Februar 2006 beantragte die Bw. die Vorlage ihrer Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin führte sie an, dass ihr durch die nicht ordnungsgemäße Prüfungsdokumentation die Möglichkeit der Beweisführung für die bereits im Rahmen der Betriebsprüfung gemäß § 147 BAO (ohne Prüfungsauftrag) erfolgte Prüfung der DB-Pflicht des Geschäftsführerbezuges entzogen worden sei.

Der im Akt erliegende Vertrag zwischen der Bw. und ihrem Geschäftsführer vom 28. Juni 2001 hat – soferne im gegenständlichen Fall relevant - folgenden Inhalt:

„§ 1 Geschäftsführerbestellung:

1. Herr DI-AL wurde am 28. Juni 2001 zum Geschäftsführer der Gesellschaft bestellt und unter der Nr. FN 210014w in das Firmenbuch beim LG Klagenfurt eingetragen. Seit diesem Zeitpunkt übt der die Geschäftsführung des Unternehmens mit alleiniger Vertretungsbefugnis aus.

2. Auf das Rechtsverhältnis zwischen dem GF und der Gesellschaft werden in erster Linie die Bestimmungen dieses Vertrages, sodann jene des Gesetzes über die Gesellschaft mit beschränkter Haftung in seiner jeweils gültigen Fassung angewendet. Danach gelten die für das vorliegende Rechtsverhältnis zur Anwendung gelangenden gesetzlichen Regelungen.

### § 2 Weisungsfreiheit:

Der GF unterliegt im Hinblick auf die betriebsgewöhnlichen rechtsgeschäftlichen Handlungen und Maßnahmen, die mit dem Unternehmenszweck der Gesellschaft verbunden sind, weder Weisungen durch die Generalversammlung noch einzelner Gesellschafter.

### § 3 Arbeitsleistung:

1. Der GF hat die von ihm zu entwickelnde Tätigkeit an keinem bestimmten Ort und während keiner bestimmten Zeit auszuüben.
2. Er ist in der Einteilung und Organisation der ihm obliegenden Tätigkeiten frei.
3. Der hiefür erforderliche Zeitaufwand und die Einteilung der Arbeitszeit werden vom Geschäftsführer eigenverantwortlich bestimmt.
4. Alle mit der Ausübung seiner Geschäftsführertätigkeit verbundenen Kosten hat der GF selbst zu tragen.

### § 5 Sonstige Bestimmungen:

Der GF hat keinen Anspruch auf bezahlte Dienstfreistellung. Sollte er, aus welchen Gründen auch immer, an der Ausübung seiner Tätigkeit längerfristig verhindert sein, so hat er dies der Gesellschaft unverzüglich mitzuteilen und falls erforderlich auf seine Kosten für eine entsprechende Vertretung zu sorgen.

Sollte der gegenständliche Vertrag vor Ablauf eines Geschäftsjahres aufgelöst werden, so wird die Höhe des tatsächlich zu bezahlenden Geschäftsführerentgeltes auf Basis der Zwischenbilanz zum Stichtag des Ausscheidens ermittelt.“

Anzuführen ist weiters, dass zwei Schreiben der steuerlichen Vertreterin (im gegenständlichen Verfahren) vom 3. Mai 2004 und 2. Februar 2005 zu St. Nr. 016/4352 (Einkommensteuerakt DI. A.L.) aktenkundig sind, in dem zum Einen wegen Absinkens der „Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit“ ab dem Jahr 2004 die Herabsetzung der Einkommensteuer-Vorauszahlungen beantragt werde und zum Anderen erklärt wurde, dass DI. A.L. „seine Geschäftsführertätigkeit bei der Bw. ab dem Jahr 2004 ehrenamtlich“ ausübe. Darüber hinaus finden sich in der Bilanz der Bw. im Jahre 2003 „Betriebsausgaben für Geschäftsführervergütungen“ und wurden von DI. A.L. ausgehend von diesen Geschäftsführervergütungen Einkünfte aus selbständiger Arbeit in seiner Einkommensteuererklärung des Jahres 2003 ausgewiesen

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **1. Frage des Verbotes der Wiederholungsprüfung**

In diesem Punkt steht in Streit, ob die vorgenommene Prüfung der lohnabhängigen Abgaben für den Zeitraum 2001 bis 2004 hinsichtlich der Kalenderjahre 2001 und 2002 eine unzulässige Wiederholungsprüfung darstellt. Für letzteren Zeitraum hat auch eine auf dem Prüfungsauftrag vom 23. Juli 2003 basierende Prüfung der Bw. betreffend die Abgabenarten Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer stattgefunden.

Die Bundesabgabenordnung regelt in den §§ 147 ff die Außenprüfung.

*„§ 148 BAO lautet in seinen Absätzen 1 bis 3 wie folgt:*

*(1) Die von der Abgabenbehörde mit der Vornahme von „Außenprüfungen“ beauftragten Organe haben sich zu Beginn der Amtshandlung unaufgefordert über ihre Person auszuweisen und den Auftrag der Abgabenbehörde auf Vornahme der Prüfung (Prüfungsauftrag) vorzuweisen.*

*(2) Der Prüfungsauftrag hat den Gegenstand der vorzunehmenden Prüfung zu umschreiben. Soweit es sich nicht um eine unter „§ 147 Abs. 2“ fallende Prüfung handelt, hat der Prüfungsauftrag die den Gegenstand der Prüfung bildenden Abgabenarten und Zeiträume zu bezeichnen.*

*(3) Für einen Zeitraum, für den eine „Außenprüfung“ bereits vorgenommen worden ist, darf ein neuerlicher Prüfungsauftrag ohne Zustimmung des Abgabepflichtigen nur erteilt werden*

*a) zur Prüfung von Abgabenarten, die in einem früheren Prüfungsauftrag nicht enthalten waren;*

*b) zur Prüfung, ob die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303) gegeben sind;*

*c) im Rechtsmittelverfahren „im Auftrag“ (§ 279 Abs. 2) der Abgabenbehörde zweiter Instanz, jedoch nur zur Prüfung der Begründung des Rechtsmittels (§ 250 Abs. 1 lit.d) oder neuer Tatsachen und Beweise (§ 280).“*

Die von der Bw. in ihrer Berufungsschrift angeführte Außenprüfung im Jahre 2003 nach den § 147 bis 151 BAO hatte dem Prüfungsauftrag vom 23. Juli 2003 zu Folge als zu prüfende Abgabenarten die Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer der Zeiträume 2001 und 2002 zum Inhalt.

Die lohnabhängigen Abgaben waren im Prüfungsauftrag vom 23. Juli 2003 somit nicht enthalten. Es sind auch keine diesbezüglichen Abgabenbescheide in Folge dieser Außenprüfung ergangen.

Für die Lohnsteuerprüfung bestand in den Streitjahren 2001 und 2002 die gesonderte gesetzliche Regelung des § 86 EStG 1988, welche im Übrigen ab 1. Jänner 2003 durch die

Bestimmungen des 2. Abgabenrechtsänderungsgesetzes 2002, BGBl. I Nr. 132/2002, eine Erweiterung hinsichtlich der gemeinsamen Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben erfahren hat (vgl. hiezu auch § 41a des Allgemeinen Sozialversicherungsgesetzes).

Wenn die Bw. vorbringt, die Frage der DB- und Kommunalsteuerpflicht der Geschäftsführervergütungen sei schon anlässlich der Außenprüfung 2003 gesprächsweise erörtert worden, so ist dem entgegenzuhalten, dass Meinungen des Prüfers zu Themenbereichen, die über seinen konkreten Prüfungsauftrag hinausgingen, für die Bw. wohl nur eine Rechtswirksamkeit bei Ergehen entsprechender behördlicher Akte hätten entfalten können, jedoch ist weder eine Erweiterung des Prüfungsauftrages erfolgt noch sind Bescheide betreffend lohnabhängige Abgaben ergangen. In dieses Bild fügt sich auch ein, dass aus den vorliegenden Verwaltungsakten, insbesondere dem Arbeitsbogen der Außenprüfung 2003 bei der Bw., nicht erweislich ist, dass sich der Prüfer tatsächlich inhaltlich mit einem über seinen Prüfungsauftrag hinaus gehenden Themengebiet beschäftigt bzw. eine diesbezügliche rechtliche Beurteilung vorgenommen hat. Auch ist nach Ansicht des Berufungssenates eine geäußerte Meinung eines Organes des Finanzamtes nicht als Prüfungshandlung einer Außenprüfung zu betrachten. Eine Außenprüfung kann nur im Rahmen der gesetzlichen Vorgaben, wie z.B. Vorliegen eines hinreichend konkretisierten Prüfungsauftrages, erfolgen. Nach Ansicht des Berufungssenates handelt es sich bei der im Jahre 2005 vorgenommenen Prüfung nicht um eine Wiederholungsprüfung. Die im Jahr 2005 stattgefundene Lohnsteuerprüfung bzw. gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben war im Hinblick auf die Bestimmung des § 148 Abs. 3 lit.a BAO jedenfalls zulässig.

Bei dieser Sachlage geht auch das Argument der Bw., der Prüfer hätte auf Grund der von der Bw. behaupteten Kenntniserlangung den Prüfungsauftrag erweitern oder aber „die zuständige Dienststelle von den gesammelten Informationen verständigen“ müssen, ins Leere. Grundsätzlich ist dazu auch anzumerken, dass die Ausdehnung des Prüfungsauftrages nicht zwingend vorzunehmen, sondern nach Abwägung der hiefür maßgeblichen Umstände in die Entscheidung der Abgabenbehörde selbst gestellt ist.

Was die von der Bw. aufgeworfene Dokumentation der Prüfungshandlungen in den von ihr angeführten Arbeitsbögen anbelangt, so ist hiezu auszuführen, dass diese Arbeitsbögen mit der in Rede stehenden Prüfung in keinem Zusammenhang stehen. Dass die in der von der Bw. angesprochenen Arbeitsbögen befindlichen Unterlagen aus verschiedenen Akten vermengt wurden, ist ebenso unbedenklich, weil es die Regel ist, dass Prüfer auch Ermittlungshandlungen setzen, die nicht zur Begründung eines Mehrergebnisses herangezogen werden oder Beweismittel beischaften, die nicht verwertet werden und dies im

Arbeitsbogen auch dokumentieren (vgl. auch Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Tz 6 zu § 90).

## 2. Frage der DB-Pflicht der Geschäftsführerbezüge

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

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

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

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

- Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 gewährt werden.
- Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 (zweiter Teilstrich), die an Personen gewährt werden, die an Kapitalgesellschaften wesentlich beteiligt sind.

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

Strittig ist, ob die von der Bw. in den Kalenderjahren 2001 bis 2003 für die Geschäftsführertätigkeit an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlten Gehälter (im Jahre 2004 fielen solche nicht mehr an) als Einkünfte nach § 22 Z. 2 EStG 1988 (zweiter Teilstrich) zu qualifizieren und folglich in die Beitragsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (eine Pflicht zur Abführung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag ist im gegenständlichen Fall nicht gegeben) einzubeziehen sind oder nicht.

Der Verfassungsgerichtshof hat in den Erkenntnissen Zlen. G 109/00 und G 110/00, jeweils vom 1. März 2001, mit dem die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes auf (teilweise) Aufhebung einiger Gesetzesbestimmungen des EStG 1988, des FLAG sowie des KommStG 1993 im Zusammenhang mit der Dienstgeberbeitrags- und Kommunalsteuerpflicht der an wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer gewährten Tätigkeitsvergütungen abgewiesen wurden, darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, im Falle der - auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden - Weisungsgebundenheit ihre Unterscheidungskraft verlieren und daher für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen, nicht brauchbar sind. Ebenso hat der Verfassungsgerichtshof aufgezeigt, dass dies insbesondere für die Merkmale der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus und das Fehlen des Unternehmerwagnisses nicht zutrifft.

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

- dass der Gesellschafter-Geschäftsführer zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes seiner Gesellschaft eingegliedert ist,
- dass ihn unter Bedachtnahme auf die Einnahmen- und Ausgabenschwankungen kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft und
- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.

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

Der Verwaltungsgerichtshof ist in seinem durch den verstärkten Senat gefällten Erkenntnis vom 10. November 2004, Zl. 2003/13/0018, von seiner bisherigen Rechtsauffassung, wonach das in § 22 Z 2 EStG 1988 normierte Vorliegen der "sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses" abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit auf die

Kriterien der "Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft", das "Fehlen des Unternehmerwagnisses" und die "laufende Entlohnung" abstellt (vgl. z.B. Erkenntnisse vom 24. Oktober 2002, Zl. 2002/15/0160, und vom 28. November 2002, Zl. 2001/13/0117), abgegangen. Das Höchstgericht hat in dem zitierten Erkenntnis seine bis dahin vertretene Rechtsauffassung – gestützt auf die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988, die das steuerliche Dienstverhältnis mit der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers umschreibt – dahin revidiert, dass entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Den weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen des Unternehmerrisikos oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes nicht klar zu erkennen ist (vgl. auch Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Jänner 2005, Zl. 2004/14/0147).

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 23. April 2001, Zl. 2001/14/0054; Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer<sup>21</sup>, § 19 Anm. 72f.). Die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist von einem funktionalen Verständnis des Begriffes der Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der GmbH geprägt. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben des Gesellschafters entweder in der Geschäftsführung oder im operativen Bereich spricht für die Eingliederung (vgl. Erkenntnisse des VwGH vom 27. Jänner 2000, Zl. 98/15/0200, vom 26. April 2000, Zl. 99/14/0339, und vom 10. November 2004, Zl. 2003/13/0018). Der Verwaltungsgerichtshof hat weiters im zuletzt genannten Erkenntnis unter Hinweis auf seine Vorjudikatur betont, dass von einer Eingliederung in aller Regel auszugehen sein wird, weil dieses Merkmal durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, mit welcher der Unternehmenszweck verwirklicht wird. Unerheblich ist dabei, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist.

Diese Eingliederung erscheint im vorliegenden Fall jedenfalls als gegeben. Der Gesellschafter-Geschäftsführer vertritt die Bw. laut Geschäftsführervertrag vom 28. Juni 2001 seit diesem Zeitpunkt selbstständig. Aufgabe des Geschäftsführers war nach der Aktenlage nicht die Abwicklung eines konkreten Projektes oder Arbeitsauftrages, sondern vielmehr eine kontinuierliche Tätigkeit im Aufgabenbereich der Bw. Auf Grund des Umstandes, dass DI A.L.

in den Streitjahren durchgehend (seit 2. November 2004 gemeinsam mit seinem Sohn) als Geschäftsführer tätig gewesen ist, ist von einem Dauerschuldverhältnis auszugehen und daher auf dessen Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bw. zu schließen. Dass der Bw. seine Geschäftsführertätigkeit auch in den Jahren 2003 und 2004 ausübte, ist schon den Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 3. Mai 2004 hinsichtlich Herabsetzung der Einkommensteuer-Vorauszahlungen und vom 2. Februar 2005 hinsichtlich ehrenamtlicher Ausübung der Geschäftsführertätigkeit zu entnehmen. Der Einwand der Bw., wonach die bezahlten Geschäftsführerbezüge (ab dem Jahr 2003) eine „Leistungsvergütung für die Zurverfügungstellung der Berufsbefugnis“ zu werten sei, ist somit nicht stichhaltig. Darüber hinaus finden sich in der Bilanz der Bw. im Jahre 2003 Betriebsausgaben für Geschäftsführervergütungen und wurden von DI. A.L. ausgehend von diesen Geschäftsführervergütungen Einkünfte aus selbständiger Arbeit in seiner Einkommensteuererklärung des Jahres 2003 ausgewiesen. Der Sohn des Bw., DI Dr. G.L., hielt an der Bw. erst ab 23. November 2004 einen Anteil von 52% und war laut Firmenbuch als Geschäftsführer für die Bw. ab 2. November 2004 tätig. Irrelevant ist der Einwand der Bw., dass sich der Senior Geschäftsführer DI A.L. ab dem Jahre 2003 vom operativen Geschäft nach den Angaben der Bw. zurückgezogen habe, weil es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine Rolle spielt, ob eine Betätigung im operativen Bereich oder aber im Bereich der Geschäftsführung vorliegt. Dass DI. A.L. für die Bw. als Geschäftsführer auch in den Jahren 2003 und 2004 (wenn in diesem Jahr auch unentgeltlich) tätig geworden ist, steht nach den vorstehenden Ausführungen somit außer Zweifel.

Wenn sich die Bw. in ihrer Argumentation auf den Vertrauensgrundsatz beruft und durch die Anwendung der geänderten Rechtsprechung (Erkenntnis vom 10. November 2003, Zl. 2004/13/0018) durch das Finanzamt einen Verstoß gegen das rechtsstaatliche Prinzip sieht, ist dazu auszuführen, dass eine gesicherte Rechtslage zugunsten der Bw. in Ansehen der seit Jahren zahlreich gegebenen Streitfälle zwischen Abgabenbehörden und Gesellschafter-Geschäftsführern nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates nicht bestanden hat. Auch übersieht die Bw. dabei, dass die (aktuelle) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf alle noch nicht rechtskräftig abgeschlossenen Fälle durchschlägt (vgl. hiezu Erkenntnisse vom 22. März 2006, Zl. 2006/13/0043, hinsichtlich Kommunalsteuer 1996 bis 2001, und vom 17. Mai 2006, Zl. 2001/14/0199, hinsichtlich Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 1999). Im Übrigen ist darauf zu verweisen, dass nach der ständigen Rechtsprechung das Legalitätsprinzip stärker ist als jeder andere Grundsatz, insbesondere jener von Treu und Glauben (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, § 114 Tz 7). Nicht zutreffend ist in diesem Zusammenhang der Verweis der Bw. auf § 116 BAO; nach dieser Bestimmung ist die

Abgabenbehörde lediglich an Entscheidungen der Gerichte, durch die privatrechtliche Vorfragen als Hauptfragen entschieden wurden und bei deren Ermittlung des Sachverhaltes nicht von Amts wegen vorzugehen ist, nicht gebunden. Eine derartige Vorfrage steht hier nicht im Raum.

Im gegenständlichen Fall ist die Eingliederung des Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus der Bw. klar zu erkennen. Auf Grund dieses Umstandes und unter Hinweis auf die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 10. November 2004, ZI. 2003/13/0018, ist nicht mehr relevant, ob der Geschäftsführer in den Streitjahren ein Unternehmerwagnis zu tragen hatte und wie dessen Entlohnung gestaltet war.

Aus der Sicht der vorstehenden Erwägungen erscheint die vom Finanzamt erfolgte Unterwerfung der Geschäftsführervergütungen unter die Beitragspflicht für den Dienstgeberbeitrag nicht zu beanstanden. Ein „Absehen von der Nachbemessung des Dienstgeberbeitrages“ kommt nach den vorstehenden Ausführungen nicht in Betracht.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Klagenfurt, am 7. November 2007