



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bwin, vom 5. Juli 2004, gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 22. Juni 2004, betreffend die Festsetzung gemäß § 201 BAO von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Prüfungszeitraum vom 1. Jänner 2002 bis 31. Dezember 2003, nach der am 2. Dezember 2008 in Graz durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung, entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden insoweit abgeändert, als sich die Beitragsgrundlage 2002 für den DB und den DZ um jeweils 2.325,52 Euro vermindert. Dadurch vermindert sich die Vorschreibung an DB für 2002 um 104,64 Euro und an DZ um 10,69 Euro.

Das Mehrbegehren wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Anlässlich der bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurde vom prüfenden Organ (unter anderem) festgestellt, dass die den beiden Geschäftsführern M. S. und R. W. gewährten Vergütungen, seiner Auffassung nach zu Unrecht, nicht in die Bemessungsgrundlage für den DB und den DZ einbezogen worden waren. Das Finanzamt

folgte der Auffassung des Prüfers und setzte mit den nunmehr angefochtenen Bescheiden Abgabennachforderungen in der vom Prüfer errechneten Höhe fest.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung führt die Berufungswerberin durch ihren bevollmächtigten Vertreter auszugsweise aus:

„Richtig ist, dass Frau M. S. und Herr R. W. in den von Ihnen bekannt gegebenen Zeiträumen handelsrechtliche Geschäftsführer waren. Für Ihre handelsrechtliche Geschäftsführungstätigkeit (diese ist ausschließlich eine gesellschaftsrechtliche Funktion) haben weder Herr R. W. als auch Frau M. S. Vergütungen welcher Art auch immer von der Gesellschaft erhalten. Vielmehr sind Herr R. W. und Frau M. S. jeweils als Einzelunternehmer für die ...gesellschaft tätig und haben sie für Ihre in den Ihnen bekannten Zeiträumen für die Gesellschaft erbrachten Leistungen entsprechend den mit der Gesellschaft abgeschlossenen Verträgen (Werkverträge) Honorare zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer in Rechnung gestellt und sind diese Honorare an den in der Buchhaltung ersichtlichen Tagen bei Frau M. S. und Herrn R. W. zugeflossen. Diese haben die gegenständlichen Honorare abzüglich etwaiger Betriebsausgaben im Rahmen des Veranlagungsverfahrens bei der zuständigen Finanzbehörde korrekt versteuert. Frau M. S. ist beim Finanzamt Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg unter Steuernummer ... erfasst. Das zuständige Finanzamt und die Steuernummer von Herrn R. W. sind uns nicht bekannt.

Die von Frau M. S. für die ... GmbH erbrachten Leistungen basieren auf dem Werkvertrag vom 10.02.2001. Der Werkvertrag von Herrn R. W. ist mit 06.11.2001 datiert.

Entsprechende Vertragskopien liegen bei. In der Begründung der vorgenannten Haftungsbescheide verweisen Sie auf die Begründung im Bericht vom 16.06.2004, insbesondere auf I. Geschäftsführerbezüge von Frau M. S. und Herrn R. W..

Diese Begründung ist als Bescheidbegründung unseres Erachtens untauglich, da Sie nur Gesetzestexte wiedergeben, aber nicht begründen, warum Ihrer Rechtsauffassung entsprechend Frau M. S. und Herr R. W. das für die Beurteilung so wichtige Kriterium „unternehmerisches Risiko“ nicht tragen. Es geht in Ihrer Begründung nicht hervor, warum Sie das tatsächliche unternehmerische Risiko, welches Frau M. S. und Herr R. W. ob Ihrer vertraglichen Tätigkeit zu tragen haben, nicht anerkennen.

Einzelunternehmer wie im konkreten Falle Frau M. S. und Herr R. W. tragen sehr wohl unternehmerisches Risiko aufgrund Ihrer Geschäftsbeziehung (Werkvertrag) den sie mit einer Gesellschaft abgeschlossen haben, da bei schlechter wirtschaftlicher Lage insbesondere bei Insolvenz der Einzelunternehmer nicht mit der Erfüllung seiner berechtigten Honoraransprüche gegenüber der Gesellschaft rechnen kann. Dies gilt unabhängig davon, ob der Einzelunternehmer zufällig an der Gesellschaft in welchem Umfange auch immer beteiligt ist. Im Gegensatz zum Dienstnehmer, der seine Ansprüche

bei schlechter wirtschaftlicher Lage (Insolvenz) durch den Insolvenzentgeltsicherungsfonds abgesichert sieht, kann ein Einzelunternehmer seine Ansprüche nur im Rahmen eines Insolvenzverfahrens anmelden und muss sich mit einer etwaigen Quote begnügen, bzw. im Falle der Abweisung des Konkurses mangels Masse verliert er seinen Honoraranspruch zur Gänze.

Dies entspricht der derzeitigen gültigen österreichischen Rechtslage und dokumentiert wohl eindeutig, dass Einzelunternehmer wie Frau M. S. und Herr R. W., wenn sie im Auftragsverhältnis für Gesellschaften tätig werden sehr wohl unternehmerisches Risiko tragen. Des Weiteren findet in der Bescheidbegründung die Beurteilung der tatsächlichen Gegebenheiten die im Einklang mit der Werkvertragstextierung stehen in keiner Weise Berücksichtigung, da ja die Honorare die Herr R. W. und Frau M. S. laut Verträgen bezogen, nicht für Ihre Tätigkeit als Geschäftsführer ausbezahlt wurden, sondern für die im Werkvertrag aufgelisteten Leistungen für die Gesellschaft, die in keinem Zusammenhang mit der Tätigkeit eines handelsrechtlichen Geschäftsführers stehen. Die Aufgabe eines handelsrechtlichen Geschäftsführers ist, die Gesellschaft nach außen hin zu vertreten. Die Vertretungsbefugnis für sich stellt noch nicht die Tätigkeit eines leitenden Angestellten und die Eingliederung in die betriebliche Organisation einer Gesellschaft dar.

Des Weiteren halten wir höflichst fest, dass Frau M. S. die für die Gesellschaft getätigten Leistungen nicht am Sitz der Gesellschaft, sondern unter Ihrer Adresse ...erbrachte. Wir beantragen daher die vorgenannten Bescheide aufzuheben und die Dienstgeberbeiträge 2002 und 2003 und die Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag 2002 und 2003 ohne Berücksichtigung der Honorare der Einzelunternehmer M. S. und R. W. neu festzusetzen.

Bei präziser Beurteilung der Auszahlungszeitpunkte der von Frau S. und Herrn W. vorgelegten Honorarnoten ist ersichtlich, dass dieser Auszahlungsmodus jenem eines Dienstnehmers nicht entspricht. Ein Dienstnehmer erhält regelmäßig (in Unabhängigkeit vom Umfang seiner Tätigkeit ausschließlich für die Erbringung von vereinbarten zeitlichen Volumina) ein Entgelt, wobei ihm dieses Entgelt auch im Falle von Urlaub und Krankenstand ausbezahlt wird. Das unternehmerische Risiko eines Einzelunternehmers liegt auch darin begründet, dass er im Krankheits und Urlaubsfalle mangels Leistungsmöglichkeit für die Gesellschaft für diese Zeiträume kein Honorar erhält. Auch dies ist ein wesentliches Indiz für die Übernahme eines unternehmerischen Risikos und unterscheidet demzufolge Einzelunternehmer von Dienstnehmern. Sämtliche differenzierenden Aspekte wurden von der Behörde im gegenständlichen Fall nicht berücksichtigt und wie schon erwähnt in der Bescheidbegründung auch nicht detailliert ausgeführt, sondern vielmehr standardisiert ohnehin bekannte Gesetzestexte wiedergegeben.

Der angeschlossene mit R. W. geschlossene Honorarvertrag lautet auszugsweise:

„Unternehmensgegenstand der Gesellschaft ist die Ausübung des Gewerbes Schlosser gemäß § 94 Z 11 Gewerbeordnung 1994, verbunden mit Schmiede- und Landmaschinentechniker.

§2

Herr R. W. besitzt die nach den Vorschriften der Gewerbeordnung erforderliche Befähigung zur Geschäftsführung für die Firma

Er wird gemäß § 9 Gewerbeordnung zum Geschäftsführer der Gesellschaft bestellt und der Gewerbebehörde gegenüber namhaft gemacht.

Die Berechtigung dazu erhält Herr R. W. durch die Bestellung zum handelsrechtlichen Geschäftsführer der Gesellschaft, die er seit ... gemeinsam mit Frau M. ... vertritt.

§3

Der Geschäftsführer bringt in die Gesellschaft keine wie immer gearteten Vermögenseinlagen ein und ist mangels Vermögenseinlage weder am Gesellschaftsvermögen noch am Gewinn oder Verlust der Gesellschaft beteiligt.

Der Geschäftsführer ist in der Gestaltung und Einteilung seiner zu erbringenden Tätigkeiten an keine bestimmte Arbeitszeit gebunden, in der Einteilung seiner Arbeitsfolge vollkommen frei und lediglich an Weisungen der Generalversammlung und an Gesellschafterbeschlüsse gebunden und werden mit dem gegenständlichen Vertrag lediglich die dem Geschäftsführer aus seiner Tätigkeit erwachsenden Unkosten abgegolten.

Sollte jedoch wider Erwarten eine lohnsteuerpflichtige und sozialversicherungspflichtige Tätigkeit als gegeben angenommen werden, verpflichtet sich die Gesellschaft sämtliche Zahlungen hieraus zu übernehmen und den Geschäftsführer schad- und klaglos zu halten. Es wird ausdrücklich festgestellt, dass durch den vorliegenden Honorarvertrag kein Angestelltenverhältnis zwischen der Gesellschaft und dem Geschäftsführer begründet wird und daher von der Gesellschaft weder Sozialversicherungsbeiträge noch Lohnabgaben abzuführen sind.

Der Geschäftsführer ist als gewerberechtlicher Geschäftsführer von allen jenen Geschäftsfällen unverzüglich zu unterrichten, die gewerberechtliche Relevanz haben. Dem Geschäftsführer steht jederzeit die Möglichkeit offen, in die zur Ausübung der gewerberechtlichen Geschäftsführung erforderlichen Geschäftsbücher und Unterlagen sowie Korrespondenz Einsicht zu nehmen.

§4

Dem Geschäftsführer wird die Bevollmächtigung erteilt, sämtliche Handlungen und Entscheidungen zu treffen, die zur Erfüllung der gewerberechtlichen Verpflichtungen und

Verantwortlichkeit notwendig, zweckmäßig und erforderlich sind.

Der Geschäftsführer ist verpflichtet in allen Fällen, in denen auf Grund gewerberechtlicher Vorschriften sein persönliches Einschreiten erforderlich ist, die notwendigen Tätigkeiten, insbesondere unter Einhaltung allfälliger behördlicherseits gesetzter Fristen unverzüglich durchzuführen bzw. zu veranlassen. Insbesondere ist er verpflichtet, behördliche Zustellungen unverzüglich und so rechtzeitig, dass gesetzte Fristen eingehalten werden können, an die Gesellschaft auszuhändigen.

§5

Sollte die Gesellschaft im Zuge ihres Geschäftsbetriebes ohne Wissen oder gegen Willen des Geschäftsführers Handlungen oder Unterlassungen setzen, aus denen eine zivilrechtliche, verwaltungsrechtliche, gewerberechtliche oder strafrechtliche wie immer geartete Haftung des Geschäftsführers resultiert, oder seitens dritter Personen Haftungsansprüche, welcher Art auch immer hieraus gegen den Geschäftsführer erhoben werden, so sind die Gesellschaft und ihre jeweiligen Gesellschafter persönlich verpflichtet, den Geschäftsführer diesbezüglich vollkommen schad- und klaglos zu halten.

Die derzeit persönlich haftenden Gesellschafter der Firma ... werden zum Zeichen Ihrer Zustimmung dieser Haftungsübernahme diesen Vertrag persönlich mitunterfertigen.

Unter einem erklären die Gesellschafter und die persönlich haftenden Gesellschafter für sich und ihre Nachfolger, auf aus obigen Haftungen anfällig resultierenden Forderungen gegenüber dem Geschäftsführer zu verzichten.

§6

Als Honorar für seine Leistungen erhält der Geschäftsführer ein monatliches Entgelt von S 4.000,00 netto (in Worten: Schilling viertausend netto). Umsatzsteuer wird vom Geschäftsführer keine in Rechnung gestellt, da der Geschäftsführer die Bestimmungen des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 (Kleinunternehmerregelung) in Anspruch nimmt. Das monatliche Entgelt ist bis spätestens zum 10. eines jeden Kalendermonats im vorhinein zahlbar. Der Honoraranspruch besteht unabhängig davon, ob die Gesellschaft Gewinne oder Verluste erwirtschaftet.“

Mit Berufungsvorentscheidung vom 6. Dezember 2005 hat das Finanzamt die Berufung mit eingehender Begründung zur Beitragspflicht der Beschäftigungsvergütungen von an Kapitalgesellschaften wesentlich Beteiligten abgewiesen.

Die Berufung gilt jedoch zufolge des fristgerecht eingebrachten Vorlageantrages wiederum als unerledigt. Im Bezug habenden Schriftsatz vom 20. Dezember 2005 wurde ergänzend ausgeführt:

„Die Ausübung der handelsrechtlichen Geschäftsführung (ausschließlich handelsrechtliche Funktion) für sich allein stellt noch keine Integration in den betrieblichen Organismus eines Unternehmens dar, sondern dient ausschließlich der formalen Vertretungsbefugnis für die Gesellschaft nach außen. Die Tatsache, dass der handelsrechtliche Geschäftsführer Banküberweisungen die Mitarbeiter der Gesellschaft ausfertigt, aus Gründen der Zeichnungsberechtigung unterfertigt, ist wohl nicht als operative Tätigkeit anzusehen.

Vielmehr ein klarer Beweis dafür, dass der handelsrechtliche Geschäftsführer die Gesellschaft nach außen hin (demzufolge auch gegenüber der Bank und Drittkunden) vertritt und die Handlungsfähigkeit der Gesellschaft gewährleistet.

Wir haben deutlich ausgeführt, dass für die handelsrechtliche Geschäftsführung von der Gesellschaft den handelsrechtlichen Geschäftsführern keine Vergütung bezahlt wird, da die Vertretungstätigkeit nach außen - im Wesentlichen das Unterfertigen von Dokumenten - als eine leistungsmäßig zu vernachlässigende Tätigkeit zu bezeichnen ist.

Des Weiteren ist festzuhalten, dass die Einzelunternehmer M. S. und R. W. einen eigenen Geschäftssitz haben, der nicht mit dem Geschäftssitz der Gesellschaft identisch ist und auch nicht die betriebliche Infrastruktur der Gesellschaft in Anspruch nehmen. Bei Herrn R. W. ist noch festzuhalten, dass seine handelsrechtliche Geschäftsführertätigkeit ausschließlich den Zweck verfolgte, der Gesellschaft die gewerberechtliche Befugnis beizuschaffen und mit seinen für die Gesellschaft laut Werkvertrag erbrachten Leistungen nicht im Zusammenhang stehen.

Sowohl Frau M. S. als auch Herr R. W. haben für die Gesellschaft in den streitgegenständlichen Jahren ausschließlich die in den Werkverträgen angeführten Leistungen erbracht und wurden auch ausschließlich für die in diesen Verträgen erbrachten Leistungen honoriert, und zwar in unternehmensspezifischer Form und nicht nach arbeitsnehmerrechtlichen oder dienstnehmerrechtlichen Kriterien.

Das Unternehmerrisiko liegt bei Frau M. S. und Herrn R. W. aus den in der Begründung angeführten Sachverhalten jedenfalls vor und hat die Behörde diese Argumente nicht in ausreichender Weise gewürdigt, sondern vielmehr wie schon erwähnt die ohnehin schon bekannten Verwaltungsgerichtshofurteile zitiert.“

In der mündlichen Verhandlung wird von den beiden Parteien außer Streit gestellt, dass die an den Geschäftsführer R. W. gewährten Vergütungen nicht dem DB und DZ unterliegen können, da diese Vergütungen mangels Vorliegens eines Dienstverhältnisses im Sinn des § 47 Abs. 1 und 2 EStG keine Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a oder b EStG 1988 darstellen und

mangels (wesentlicher) Beteiligung auch keine Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinn des § 22 Z 2 EStG 1988.

Im Übrigen trägt der Vertreter der Berufungswerberin in der mündlichen Verhandlung den in den aktenkundigen Schriftsätzen geschilderten Sachverhalt vor, und verweist insbesondere nochmals auf den Umstand, dass die an die Alleingesellschafterin auf Grund des von ihr als „Einzelunternehmerin“ geschlossenen Werkvertrages vom 10. Februar 2001 erbrachten Leistungen („Personalberatung, Aquisition von Mitarbeitern, Personalcontrolling, Personalorganisation, Aufbereitung Personalverrechnungsunterlagen, Dienstvertragsausfertigungen, Personalanforderungsprofile“) in keinem Zusammenhang mit der Geschäftsführungstätigkeit stünden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 des Familienlastenausgleichsgesetzes (FLAG) 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Dienstnehmer sind gemäß § 41 Abs. 2 FLAG 1967, in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818, alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Nach § 41 Abs. 3 FLAG 1967, idF BGBl. 818/1993, ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

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

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

Die Verpflichtung zur Entrichtung des DZ ergibt sich aus § 122 Abs. 7 und 8 WKG 98.

Wie der Verwaltungsgerichtshof seit den Erkenntnissen vom 18.9.1996, 96/15/0121, und vom 20.11.1996, 96/15/0094, in ständiger Rechtsprechung erkannt hat, ist dem in § 22 Z. 2

Teilstrich 2 EStG 1988 enthaltenen Tatbestandsmerkmal "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" das Verständnis beizulegen, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssen. Dabei ist allerdings das Vorliegen der auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlenden Weisungsgebundenheit anzunehmen. Sodann ist zu beurteilen, ob die Voraussetzungen der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit im Vordergrund stehen.

Nach ebenfalls ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. hiezu die im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, G 109/00, zitierte Judikatur) stellt das steuerliche Dienstverhältnis auf die Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sowie des Fehlens des Unternehmerwagnisses ab.

Der Verwaltungsgerichtshof hat seine Rechtsauffassung, wonach das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit vor allem auf das Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses, weiters noch auf das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung abstellt, mit Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, dahingehend revidiert, als in Abkehr von der Annahme einer Gleichwertigkeit der oben genannten Kriterien die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung in den Hintergrund zu treten haben und entscheidende Bedeutung vielmehr dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist.

Die Frage nach dem Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft ist weiterhin nach jenem Verständnis von diesem Tatbestandsmerkmal zu beantworten, zu dem der Verwaltungsgerichtshof in seiner bisherigen Rechtsprechung gefunden hat. Nach diesem Verständnis wird dieses Merkmal durch jede nach außen hin auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre 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. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht jedenfalls für die Eingliederung (vgl. die Erkenntnisse vom 21.12.1999, 99/14/0255, vom 27.1.2000, 98/15/0200, und vom 26.4.2000, 99/14/0339).

Frau M. S. ist alleinige Gesellschafterin und seit 7. Februar 2001 allein zeichnungsberechtigte Geschäftsführerin der Gesellschaft. In der Zeit vom 1. November 2001 bis 16. September 2002 war auch Herr R. W., dieser gemeinsam mit Frau M. S., zum Geschäftsführer bestellt.

Damit ist die Sache dem Grunde nach entscheiden, da allein bereits die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung jedenfalls für die Eingliederung von Frau M. S. spricht. Außerdem war Frau M. S. in ganz erheblichem Umfang in die operativen Belange der Gesellschaft integriert, auch wenn sie der Gesellschaft für diese Tätigkeiten „Honorarnoten“ als „Einzelunternehmerin“ legte.

Wie bereits ausgeführt wurde, sind alle Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre Beschäftigung gewährt werden, als Einkünfte aus sonstiger selbstständiger Arbeit nach § 22 Z 2. Teilstrich 2 EStG 1988 auch dem DB zu unterwerfen. Es ist daher nicht entscheidend, welche Tätigkeiten der wesentlich Beteiligte ausübt, sondern dass er für die Gesellschaft tätig wird und ein Entgelt von der Gesellschaft bezieht. Das ist im vorliegenden Fall ganz eindeutig der Fall; Frau M. S. erhielt die von ihr mit „Honorarnote“ in Rechnung gestellten Beträge ausschließlich für ihre Beschäftigung für die Gesellschaft. Dafür, dass mit den in Rechnung gestellten Beträge auch andere Leistungen abgegolten wären, etwa für die Überlassung von Rechten, oder dass die Beträge ihre Ursache als Ausschüttung in der Gesellschafterstellung hätten, findet sich in den vorliegenden Akten kein Anhaltspunkt, und wurde im Übrigen von der Berufungswerberin auch gar nicht behauptet.

Alle an die wesentlich Beteiligte M. S. für ihre Beschäftigung für die Gesellschaft gewährten Vergütungen wurden daher zu Recht dem DB und DZ unterworfen. Der Berufung muss daher in diesem Punkt ein Erfolg versagt bleiben.

Entschieden ist die Sache allerdings auch hinsichtlich der an Herrn R. W. gewährten Vergütungen, da R. W., an der Gesellschaft zu keinem Zeitpunkt überhaupt beteiligt war. Eine Zuordnung allfälliger Beschäftigungsvergütungen zu den Einkünften aus sonstiger selbstständiger Arbeit i Sinn des § 22 Z 2. Teilstrich 2 EStG 1988 kann daher nicht stattfinden. Eine Pflicht zur Entrichtung des DB und in der Folge des DZ von den ihm gewährten Vergütungen hätte nur zu erfolgen, wenn diese Vergütungen Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a oder b EStG 1988 darstellen würden. Dafür findet sich in den vorgelegten Akten aber nicht der geringste Anhaltspunkt.

Der Berufung war daher hinsichtlich der an R. W. gewährten Vergütungen stattzugeben, da es sich bei diesen Vergütungen nicht um Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a oder b EStG 1988 oder um Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988 handelte.

Der Berufung war daher, wie im Spruch geschehen, insgesamt teilweise Folge zu geben.

Aus der DB- und DZ – Bemessungsgrundlage 2002 auszuschneiden sind daher die an Herrn R. W. gewährten Vergütungen von 2.325,52 Euro.

	Vorschreibung bisher	Vorschreibung neu
DB 2002	3.681,31	3.576,67
DZ 2002	376,31	365,62

Graz, am 3. Dezember 2008