



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A B Filmproduktion GmbH, Adr, vertreten durch LBG Draschtag & Partner Stb u Wp GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1030 Wien, Boerhaavegasse 6, vom 25. Juni 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Martin König, vom 26. April 2010 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 2006 bis 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Unternehmensgegenstand ist die Herstellung von Filmen. Alleiniger unternehmensrechtlicher Geschäftsführer ist A B, der zu 50% am Stammkapital der Gesellschaft beteiligt ist. Zweite zu 50% beteiligte Gesellschafterin ist C D.

Bei der Bw fand eine Lohnsteuerprüfung betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag gemäß [§ 86 Abs. 1 EStG 1988](#), eine Sozialversicherungsprüfung gemäß [§ 41a ASVG](#) sowie eine Kommunalsteuerprüfung gemäß § 14 Kommunalsteuergesetz für die Jahre 2006 bis 2008 statt.

In dem gemäß [§ 150 BAO](#) erstellten Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung finden sich – neben anderen, nicht strittigen Feststellungen – folgende Ausführungen:

„Gem. § 41 Familienlastenausgleichsgesetz haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des [§ 47 Abs 2 des Einkommensteuergesetzes 1988](#) stehen, freie Dienstnehmer im Sinne des [§ 4 Abs 4 ASVG](#), sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des [§ 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988](#). Der Beitrag des Dienstgebers ist von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß [§ 25 Abs 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988](#) sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des [§ 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988](#) und an freie Dienstnehmer im Sinne des [§ 4 Abs 4 ASVG](#).

Gem. § 2 Kommunalsteuergesetz sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des [§ 47 Abs 2 des Einkommensteuergesetzes 1988](#) stehen, freie Dienstnehmer im Sinne des [§ 4 Abs 4 ASVG](#), sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des [§ 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988](#).

Gem. § 5 Kommunalsteuergesetz ist die Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer die Summe der Arbeitslöhne, die an die Dienstnehmer im Sinne des § 2 KommStG der in der Gemeinde gelegenen Betriebsstätte gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer (Lohnsteuer) unterliegen.

Zu den Einkünften im Sinne des § 22 Abs 2 EStG 1998 zählen unter anderem 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. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

Grundsätzlich bestehen zwei Kriterien, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist zur Klärung der Frage, ob bei Einkünften im Sinne des [§ 22 Abs 2 EStG 1988](#) „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ vorliegen gerade bei wesentlich beteiligten Geschäftsführern ausschließlich das Kriterium der Eingliederung in den geschäftlich Organismus maßgeblich. Dieses Kriterium wird nach

Aussage der VwGH schon durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird, 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.

*Mit der Erzielung von Einkünften aus Vergütungen im Sinne des [§ 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) werden zufolge der Qualität dieser Vorschrift als *lex specialis* gegenüber anderen Einkünftebeständen diese nämlich - wie dies der Verwaltungsgerichtshof schon in seinem Erkenntnis vom 26. November 2003, 2001/13/0219, so entschieden hat - durch eine solche Tätigkeit rechtlich verdrängt, welche durch einen Steuerpflichtigen in seiner Eigenschaft als Gesellschafter jener Gesellschaft gegenüber erbracht wird, an der er im Sinne des [§ 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) wesentlich beteiligt ist.*

Herr A B war im gesamten Prüfungszeitraum Geschäftsführer der A B Filmproduktions GmbH. Die von der A B Filmproduktions GmbH an den zu 50 % am Stammkapital der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführer, Herrn A B, ausbezahlten Entgelte für diverse Leistungen waren daher dem Dienstgeberbeitrag (DB), dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) sowie der Kommunalsteuer zu unterziehen."

Ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 58.318,20 für den gesamten Prüfungszeitraum wurde Dienstgeberbetrag von € 2.624,40 sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag von € 233,28 betreffend Honorarzahlungen an A B in den Jahren 2006 und 2007 vorgeschrieben.

Gegen die diesbezüglichen Bescheide für die Jahre 2006 und 2007, die der Bw am 28.4.2010 zugestellt wurden, erhob die Bw innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist rechtzeitig am 23.6.2010 das Rechtsmittel der Berufung.

„Die Berufung richtet sich gegen die Nachverrechnung der oben angeführten Beiträge für die Regie- und Drehbuchgage von Herrn A B und begehrt die Aufhebung der Hinzurechnung der Regie- und Drehbuchgage in die Bemessungsgrundlage in Höhe von € 58.318,20.

Begründung:

Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gem. [§ 150 BAO](#) wird ausgeführt dass gem. [§ 41 Familienlastenausgleichsgesetz](#) der Dienstgeberbeitrag für im Bundesgebiet beschäftigte Dienstnehmer zu leisten ist.

Dienstnehmer in diesem Sinne sind Personen; die in einem Dienstverhältnis im Sinne des [§ 47 Abs 2 des Einkommensteuergesetzes](#) stehen, freie Dienstnehmer im Sinne des [§ 4 Abs 4](#)

ASVG, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 Einkommensteuergesetz 1988.

Herr B hat mit der geprüften Gesellschaft einen Vertrag über die Tätigkeit als Regisseur für eine Spielfilm-Produktion abgeschlossen. Die Tätigkeit als Regisseur erfolgt gänzlich unabhängig von der Stellung des Herrn S. als Gesellschafter der Gesellschaft. Herr B ist bei seiner Tätigkeit als Regisseur weder weisungsgebunden noch an bestimmte Zeitvorgaben gebunden. Die Tätigkeit ist nicht auf Dauer ausgelegt sondern nur für diesen einen Spielfilm definiert und beinhaltet keinerlei Aufgabenbereiche die üblicherweise dem Unternehmenszweck der Gesellschaft dienlich sind. Die laut Rechtsprechung des VwGH notwendige Eingliederung in den geschäftlichen Organismus, um Einkünfte von wesentlich beteiligten Gesellschaftern an Kapitalgesellschaften subsidiär den Einkünften gemäß § 22 Z 2 EStG 1998 zuordnen zu können, liegt nicht vor. Die Einkünfte sind daher nach den allgemeinen steuerlichen Bestimmungen zu beurteilen.

Aufgrund der besonderen künstlerischen Gewichtung der Arbeitsweise von Herrn B (vielfach ausgezeichnet) ist die Regiegage als selbständige Arbeit gemäß § 22 Z 1 lit. a Einkommensteuergesetz 1988 zu qualifizieren, wurde als solche auch in der persönlichen Einkommensteuererklärung von Herrn B deklariert und vom Finanzamt veranlagt.

Es kann daher nicht von einer Dienstnehmer- bzw Dienstnehmerähnlichen Tätigkeit ausgegangen werden, eine Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen und der Kommunalsteuer ist nicht vorzunehmen.

Desweiteren wurde ein Verfilmungsvertrag zwischen Herrn A B und Frau C D als Drehbuchautoren und der A B Filmproduktion GmbH abgeschlossen. Mit diesem Vertrag erwirbt die A B Filmproduktion GmbH ein räumlich und sachlich unbeschränktes Werknutzungsrecht am Drehbuch mit dem Arbeitstitel "X". Die Übertragung dieser Rechte wird den Autoren mittels einer einmaligen Zahlung abgegolten. Diese Zahlung ist nicht durch die Stellung von Herrn B als Gesellschafter begründet und daher nicht den sonstigen Vergütungen gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 zuzurechnen und nicht beitragspflichtig.

Die Zurechnung der Regie- und Drehbuchgage in die Bemessungsgrundlage für die Festsetzung von Dienstgeberbeiträgen, Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag und der Kommunalsteuer hat daher zu unterbleiben..".

Beigeschlossen waren Kopien folgender Verträge:

1. „Arbeitsvertrag für Filmschaffende“ abgeschlossen zwischen der Bw, vertreten durch A B, und A B:

„...§1. Tätigkeit

Der Filmschaffende wird vom Filmhersteller für die Tätigkeit als Regisseur bei der Spielfilm-Produktion mit dem vorläufigen Arbeitstitel „X“ verpflichtet (Titeländerungen sind dem Filmhersteller nur nach Absprache mit den Autoren gestattet).

§2. Vertragsdauer, Ausschließlichkeit, Arbeitszeit

Die A B Film Produktion GmbH dreht voraussichtlich von 14-01-2005 bis 10-04-2005.

Der Filmschaffende steht dem Filmhersteller vom 01.01.2005 - 30.06.2006 nicht ausschließlich zur Verfügung. Sollte sich der Drehzeitraum produktionsbedingt verschieben, so verschiebt sich dementsprechend die Vertragsdauer (Anfang und Ende). Aufgrund der Mitteilungspflicht des Filmschaffenden (§§ 6 und 9 KV) werden bezüglich einer anderweitigen Tätigkeit vor, während und nach der Vertragsdauer nachfolgende Vereinbarungen getroffen: (Keine).

Die Verteilung der wöchentlichen Normalarbeitszeit wird wie folgt vereinbart: §7 KV.

Sollte aus künstlerischen Gründen die Fertigstellung über Vertragsdauer hinausreichen, so verpflichtet sich der Filmschaffende, keine finanziellen Forderungen über die in diesem Vertrag festgehaltenen Summen zu stellen.

§3. Entgelt

Der Filmschaffende erhält für seine Tätigkeit brutto eine Gesamtgage von EURO 82.500,- (in Worten: Zweiundachtzig Tausend Fünfhundert ATS) zahlbar jeweils am Monatsende, bzw. mit Beendigung der Tätigkeit.

§4. Aufwandsersatz

Ergänzend zu den geltenden Bestimmungen des Kollektivvertrages werden folgende Vereinbarungen getroffen:

Im Besonderen gilt, daß Ansprüche auf Kostenrückerstattung von im Auftrag des Filmherstellers getanen Anschaffungen und Auslagen, nur bis spätestens Monatsende nach Anfallen geltend gemacht werden können, während der Dreharbeiten bis spätestens Wochenende. In jedem Fall jedoch nur bei vorheriger Absprache. Sonstige Ansprüche sind wöchentlich beim Filmhersteller anzumelden.

5. Ausländerbeschäftigung

Gemäß Par.19 des Kollektivvertrages stellen die Vertragspartner einvernehmlich fest, daß dieser Arbeitsvertrag, so erforderlich, erst mit Erteilung der Beschäftigungsbewilligung bzw. mit Vorlage des Befreiungsscheines gültig wird.

§6. Schiedsgericht

Die Vertragspartner unterwerfen sich dem gemäß Par.23 des Kollektivvertrages errichteten Schiedsgericht und anerkennen dessen Schiedsspruch, welcher endgültig ist.

§7. Sonstige Vereinbarungen

Ergänzend zu diesem Vertrag gelten die „Allgemeinen Vertragsbedingungen“ des Filmherstellers, mit denen sich der Filmschaffende einverstanden erklärt, und deren Ausföhrung in Schriftform, die er mit Unterzeichnung dieses Vertrages bestätigt. Die Regelung möglicherer Referenzfilmgelder ist in einer gesonderten Vereinbarung festgehalten. A B erhält nach Fertigstellung des Filmes kostenlos 10 VHS Exemplare.

§8. Änderungen, Ergänzungen

Änderungen oder Ergänzungen dieses Arbeitsvertrages bedürfen zu Ihrer Gültigkeit der Schriftform, im besonderen die Abweichung von diesem Paragraphen.

§9. Anwendbare Vorschriften

Auf das Arbeitsverhältnis sind die Bestimmungen des zwischen der Bundeskammer der gewerblichen Wirtschaft, Fachverband der Audiovisions- und Filmindustrie und dem Österreichischen Gewerkschaftsbund, Gewerkschaft Kunst, Medien Freie Berufe, Sektion Film- und Videoschaffende abgeschlossenen Kollektivvertrages für Film- und Videoschaffende in seiner jeweils bei Vertragsabschluß gültigen Fassung, soweit aber dieser nichts anderes vorsieht, die Bestimmungen [des Angestelltengesetzes](#) anzuwenden. Es gilt österreichisches Recht. Erfüllungsort und Gerichtsstand ist Wien.

§10. Sonstiges

Der Filmschaffende erklärt, daß er über Art und Umfang der von ihm zu erbringenden Leistungen informiert wurde, daß er zur Erbringung dieser Leistungen in der Lage ist, gewohnt ist, diese Leistungen in Filmproduktionen auszuüben und sie nicht für gefährlich hält. Für besondere Schutz-, oder Sorgfaltsmaßnahmen auf die der Filmschaffende hinweist, hat der Filmhersteller Sorge zu tragen oder sie dementsprechend abzusichern oder zu versichern."

2. „Verfilmungsvertrag“, abgeschlossen zwischen A B und C D einerseits, im Folgenden Autoren genannt, und der Bw, vertreten durch A B :

„...1. Die B Film erwirbt von den Autoren das ausschließliche, zeitlich begrenzt mit dem Ausscheiden A Bs aus der A B Film Produktion GmbH, räumlich und sachlich unbeschränkte Werknutzungsrecht an ihrem Drehbuch mit dem Arbeitstitel X.

Die Autoren erklären gegenüber der B Film ausdrücklich, daß ihnen an dem besagten Filmkonzept die alleinigen Urheberrechte zustehen und in keiner Weise in Urheber- oder sonstige Schutzrechte dritter Personen eingegriffen wird.

2. Die B Film beabsichtigt dieses unter 1. bezeichnete Filmdrehbuch als Kinofilm zu verfilmen und verpflichtet sich, dies nur unter der Regie von A B zu tun.

3. Die Autoren räumen der B Film das ausschließliche, zeitlich begrenzt mit dem Ausscheiden A Bs aus der A B Film Produktion GmbH, räumlich und sachlich unbeschränkte Recht einer einmaligen Verfilmung des unter Ziffer 1. bezeichneten Filmdrehbuchs nach Maßgabe gegenständlichen Vertrages ein. Die B Film verpflichtet sich, mit den Dreharbeiten innerhalb eines Jahres ab Vertragsunterzeichnung zu beginnen, sonst fallen sämtliche Rechte an die Autoren zurück. Die Autoren erklären ihrerseits, ihre Vorbereitungen und die Vorbereitungen A Bs als Regisseur zeitgerecht abzuschließen, sodass ein Drehbeginn innerhalb der Jahresfrist erfolgen kann. Weiters werden der B Film die unter 3.1 und 3.2 ausgeführten Rechte eingeräumt.

3.1 zur Herstellung des Films nach diesem Filmkonzept in deutscher Sprache, sowie zur Herstellung von mit Untertiteln versehenen Fassungen.

3.2 zur Vorführung des so hergestellten Films auf der ganzen Welt im Fernsehen in jeder, auch in gekürzter, allerdings ausschließlich von A B autorisierten Fassung, ein.

4. Auswertungsrechte:

B Film wird die Produktion umfassend auswerten. Die Autoren räumen zu diesem Zweck B Film die nachstehenden Verwertungsrechte auf ausschließlicher, zeitlich begrenzt mit dem Ausscheiden A Bs aus der A B Film Produktion GmbH, räumlich und sachlich unbeschränkter Basis ein:

4.1 das Senderecht, d.h. das Recht, die auf dem Werk basierende Produktion durch analoge und digitale Ton- und Fernschrundfunk, Drahtfunk, Hertz'sche Wellen, Laser, Mikrowellen oder ähnliche technischen Einrichtungen ganz oder in Teilen der Öffentlichkeit beliebig häufig zugänglich zu machen.

Dies gilt für alle möglichen Sendeverfahren (z. Bsp. terrestrische Sender, Kabelfernsehen, Kabelerweiterung, Satellitenfernsehen unter Einschluss von Direktsatelliten und unabhängig von der Rechtsform (öffentlich-rechtliches oder privates Fernsehen) oder Finanzierungsweise der Fernsehanstalt (kommerzielles oder nicht kommerzielles Fernsehen) oder der Gestaltung des Rechtsverhältnisses zwischen Sender und Empfänger ("Free-TV, "Pay-TV" wie z. Bsp. "Pay per channel" oder "Pay per view" ect.). Eingeschlossen ist das

Recht der öffentlichen Wiedergabe von Funksendungen sowie die sich aus der Möglichkeit privater Aufzeichnungen der Fernsehsendung ergebenden Entgeltansprüche.

Eingeschlossen ist das Recht, die Produktion auf Festivals und ähnlichen Veranstaltungen öffentlich wahrnehmbar zu machen;

4.2 das Vervielfältigungs- und Verbreitungsrecht

d.h. das Recht, die Produktion im Rahmen der in diesem Vertrag eingeräumten Nutzungsrechte beliebig - auch auf anderen als den ursprünglich verwendeten Bild/Tonträgern zu vervielfältigen und zu verbreiten;

4.3 das Recht zur Werbung und Klammerteilauswertung,

d.h. die Befugnis, Ausschnitte aus der Produktion für Werbezwecke zu nutzen oder innerhalb anderer Produktionen für Werbezwecke zu verwenden;

4.4 das Archivierungsrecht,

d.h. das Recht, die Produktion ganz oder teilweise zu archivieren;

4.5 Weiterübertragung

Die der B Film eingeräumten Nutzungs- und Verwertungsrechte dürfen als solche ganz oder teilweise auf Dritte übertragen werden.

5. Ferner übertragen die Autoren B Film die nachstehenden Rechte auf ausschließlicher, zeitlich begrenzt mit dem Ausscheiden A Bs aus der A B Film Produktion GmbH, räumlich und sachlich unbeschränkter Basis, wobei diesbezüglich die weitere Auswertung der Produktion von der vorherigen schriftlichen Zustimmung der Autoren abhängig ist.

5.1 das Synchronisationsrecht

das ausschließliche Recht, den Film in andere Sprachen zu synchronisieren oder unterzutiteln und Voice-Over Fassungen herzustellen.

5.2 das Merchandisingrecht,

d.h. das Recht zur kommerziellen Auswertung des Werks und der Produktion durch Herstellung und Vertrieb von Waren aller Art unter Verwendung von Vorkommnissen, Namen, Titeln, Figuren, Abbildungen oder sonstigen in einer Beziehung zu dem Werk oder der Produktion stehenden Zusammenhängen und unter Verwendung derartiger Elemente oder durch bearbeitete oder unbearbeitete Ausschnitte aus dem Werk oder der Produktion für Waren und Dienstleistungen jeder Art zu werben.

5.3 das Tonträgerrecht,

d.h. das Recht zur Herstellung, Vervielfältigung und Verbreitung von Schallplatten, Bandkassetten oder sonstigen Tonträgern, die unter Verwendung des Soundtracks der Produktion oder unter Nacherzählung, Neugestaltung oder sonstiger Bearbeitung des Inhalts des Werks oder der Produktion gestaltet werden, sowie das Recht, derartige Tonträger durch Funk zu senden oder öffentlich vorzuführen;

5.4 die digitalen Vervielfältigungsrechte (nicht jedoch Vervielfältigungen im Zuge der Herstellung und Sendung)

d.h. das Recht zur teilweisen oder vollständigen, unbearbeiteten oder bearbeiteten Auswertung (Insbesondere Vervielfältigungen und Vertrieb einschließlich Verkauf, Vermietung und Leihe) der Produktion zu gewerblichen und/oder nicht-gewerblichen Zwecken auf digitalen Speichermedien (Bild /Tonträger) aller Art, insbesondere auf Video-CD, CD-I, CD-I-Music, Foto-CD-Portfolio, CD-DA, EBG (Electronic Book Graphic), EBXA, CD-ROM, CD, MD, Laserdisk, DAT (Digital Audio Tape), DCC (Digital compact Cassette), Foto-CD, CD-ROM-XA, Disketten, Chips, CD-Recordable, Multi-Optical-Disc (MO-CD), Mini.Disc, ect sowie Magnetbänder, Magnetbandkassetten, Kassetten, Bildband, Disketten, Chips ect. einschließlich des Rechts, die digitalen Verwertungsrechte mit sonstigen, nach diesem Vertrag eingeräumten Nutzungsrechte in beliebiger Weise zu kombinieren;

5.5 die Buchrechte

d.h. das Recht zur teilweisen oder vollständigen, unbearbeiteten oder bearbeiteten Auswertung, insbesondere Vervielfältigung und Verbreitung des zu Grunde liegenden Drehbuchs zu gewerblichen und/oder nicht gewerblichen Zwecken in jeder Herstellungs- und Nutzungsart.

6. Die Übertragung der in Punkten 1 bis 5.5 genannten Rechte sowie die Herstellung des unter 1. bezeichneten Filmdrehbuchs wird den Autoren durch die Zahlung von EUR 41.776,80 (in Worten Euro einundvierzigtausend siebenhundertsechundsiebzig) im Verhältnis EUR 26.111,00 an A B und EUR 15.665,80 an C D jeweils zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer) gegen Rechnungslegung abgegolten.

Darüber hinaus wird hinsichtlich der Auswertung nachstehende Gewinnbeteiligung vereinbart:

Die Erlöse werden zunächst dazu herangezogen, die Gesamtherstellungskosten abzudecken; die Gesamtherstellungskosten werden entsprechend der von den Fördergebern akzeptierten Einreichkalkulation berechnet.

Sämtliche darüber hinausgehenden Erlöse aus den Erlösen werden dann ausgehend von den erzielten Nettoerlösen, das sind vereinbarungsgemäß die Bruttoverkaufserlöse abzüglich pauschal 40% Vertriebskosten, zwischen B Film und den Autoren im Verhältnis von 50:50 geteilt, wobei vom Hälfteanteil der Autoren 62,5% an A B und 37,5% an C D ausgeschüttet werden.

Die Abrechnung der an die Autoren gegebenenfalls zu zahlenden Beteiligungserlöse erfolgt unter Berücksichtigung etwaiger Gegenforderungen und öffentlicher Abgaben jeweils jährlich innerhalb von 30 Tagen nach dem jeweiligen Ende des Kalenderjahres. Die Autoren haben das Recht, jederzeit durch Wirtschaftsprüfer die Abrechnungsbelege überprüfen zu lassen.

Alle künftigen Einnahmen aus Verwertungsgesellschaften (literar mechanica etc.) werden zwischen den Autoren im Verhältnis 62,5% A B und 37,5% C D aufgeteilt.

7. Mit den unter 6. genannten Beträgen sind sämtliche Ansprüche der Autoren, welcher Art auch immer, aus gegenständlichem Vertrag, bezogen auf die in diesem Vertragspunkt genannten Leistungen, außer ihnen zustehende Zahlungen aus Verwertungsgesellschaften, zur Gänze abgegolten.

8. Namensnennung in den Titeln: Drehbuch: A B, C D.

9. Vertragsänderungen und Ergänzungen bedürfen ihrer Gültigkeit der Schriftform. Die allfällige Ungültigkeit einer Vertragsbestimmung lässt den übrigen Vertrag unberührt. Es gilt österreichisches Recht. Gerichtsstand ist Wien..."

Mit Bericht vom 12.7.2010 legte das Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob der Bw. für ihren an ihr zu 50% beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag vorzuschreiben ist.

[§ 41 FLAG 1967](#) lautet:

"§ 41. (1) Den Dienstgeberbeitrag haben alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.

(2) Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des [§ 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988](#) stehen, freie Dienstnehmer im Sinne des [§ 4 Abs. 4 ASVG](#),

sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des [§ 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988](#).

(3) Der Beitrag des Dienstgebers ist von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß [§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988](#) sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des [§ 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988](#) und an freie Dienstnehmer im Sinne des [§ 4 Abs. 4 ASVG](#).

(4) Zur Beitragsgrundlage gehören nicht:

a) Ruhe- und Versorgungsbezüge,

b) die im [§ 67 Abs. 3 und 6 des Einkommensteuergesetzes 1988](#) genannten Bezüge,

c) die im [§ 3 Abs. 1 Z 10, 11 und 13 bis 21 des Einkommensteuergesetzes 1988](#) genannten Bezüge,

d) Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit im Sinne des [§ 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988](#) gewährt werden.

e) Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer gewährt werden, die als begünstigte Personen gemäß den Vorschriften [des Behinderteneinstellungsgesetzes](#) beschäftigt werden,

f) Arbeitslöhne von Personen, die ab dem Kalendermonat gewährt werden, der dem Monat folgt, in dem sie das 60. Lebensjahr vollendet haben.

Übersteigt die Beitragsgrundlage in einem Kalendermonat nicht den Betrag von 1.460 Euro, so verringert sie sich um 1.095 Euro.

(5) Der Beitrag beträgt 4,5 vH der Beitragsgrundlage.

(6) Der Dienstgeberbeitrag wird nach Maßgabe des Bundesgesetzes, mit dem die Neugründung von Betrieben gefördert wird, [BGBl. I Nr. 106/1999](#), nicht erhoben."

§ 122 Wirtschaftskammergesetz lautet:

"§ 122. (1) Zur Bedeckung der in den genehmigten Jahresvoranschlägen vorgesehenen und durch sonstige Erträge nicht gedeckten Aufwendungen der Landeskammern und der Bundeskammer kann von den Kammermitgliedern eine Umlage nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Inanspruchnahme eingehoben werden; die Verhältnismäßigkeit ist auch an dem Verhältnis zwischen den Umlagebeträgen und der Differenz zwischen Einkaufs-

und Verkaufspreisen zu messen. Ist an einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts ein Kammermitglied, dem für die im Rahmen der Gesellschaft ausgeübten Tätigkeiten keine Unternehmereigenschaft im Sinne der Umsatzsteuer zukommt, gemeinsam mit einer oder mehreren physischen oder juristischen Personen beteiligt, so gelten die Bemessungsgrundlagen der Gesellschaft bürgerlichen Rechts als Bemessungsgrundlage für die Umlage; diesfalls kann die Erhebung der Umlage bei der Gesellschaft bürgerlichen Rechts erfolgen. Die Umlage ist in einem Tausendsatz zu berechnen von jenen Beträgen, die

1. auf Grund der an das Kammermitglied für dessen inländische Unternehmensteile von anderen Unternehmern erbrachten Lieferungen oder sonstigen Leistungen vom anderen Unternehmer, ausgenommen auf Grund von Geschäftsveräußerungen, als Umsatzsteuer geschuldet werden,

2. als Umsatzsteuerschuld auf Grund der an das Kammermitglied für dessen Unternehmen von anderen Unternehmern erbrachten Lieferungen oder sonstigen Leistungen auf das Kammermitglied übergegangen ist,

3. auf Grund der Einfuhr von Gegenständen für das Unternehmen des Kammermitglieds oder auf Grund des innergemeinschaftlichen Erwerbs für das Unternehmen des Kammermitglieds vom Kammermitglied als Umsatzsteuer geschuldet werden.

Der Tausendsatz beträgt für die Bundeskammer 1,3 vT und für alle Landeskammern einheitlich 1,9 vT der Bemessungsgrundlagen gemäß Z 1 bis 3. Das Erweiterte Präsidium der Bundeskammer kann jeweils geringere Tausendsätze beschließen.

(2) Abweichend von Abs. 1 wird die Bemessungsgrundlage für einzelne Gruppen von Kammermitgliedern wie folgt bestimmt:

1. Bei Kreditinstituten im Sinne des Art. 1 ([Bankwesengesetz](#)) § 1 Abs. 1 Finanzmarktanpassungsgesetz 1993, [BGBl. Nr. 532/1993](#), ist die Summe der Bruttoprovisionen und die Summe der mit einem für alle Umlagepflichtigen geltenden Faktor vervielfachten Nettozinserträge heranzuziehen, jeweils unter entsprechender Ausscheidung des Auslandsgeschäftes. Das Erweiterte Präsidium der Bundeskammer hat sowohl den Faktor unter Bedachtnahme auf das allgemeine durchschnittliche Verhältnis zwischen Brutto- und Nettozinserträgen als auch Art und Umfang der Ausscheidung des Auslandsgeschäftes festzulegen.

2. Bei Versicherungsunternehmen ist das Prämienvolumen des direkten inländischen Geschäftes, abzüglich eines Abschlages von 80 vH des Prämienvolumens aus

Versicherungsgeschäften im Sinne von [§ 6 Abs. 1 Z 1 Versicherungssteuergesetz 1953, BGBl. Nr. 133/1953](#), heranzuziehen.

Um die Verhältnismäßigkeit der Inanspruchnahme dieser Kammermitglieder im Vergleich zu anderen Kammermitgliedern zu gewährleisten, darf der für diese Bemessungsgrundlage vom Erweiterten Präsidium der Bundeskammer festzulegende Tausendsatz höchstens 0,41 vT betragen. Das Umlagenaufkommen auf Grund dieser Bemessungsgrundlage wird im Verhältnis der für das jeweilige Einhebungsjahr geltenden Hebesätze gemäß Abs. 1 zwischen der Bundeskammer und den Landeskammern aufgeteilt.

(3) Das Erweiterte Präsidium der Bundeskammer kann beschließen, dass Teile der Bemessungsgrundlagen außer Betracht bleiben, soweit deren Berücksichtigung in einzelnen Berufszweigen zu einer unverhältnismäßigen Inanspruchnahme der Kammermitglieder führen würde. Dies gilt auch für die Zuordnung von einzelnen Gruppen von Kammermitgliedern zu einer Bemessungsgrundlagenermittlung im Sinne des Abs. 2, die an steuerbarem Umsatz anknüpft.

(4) Ist die genaue Ermittlung der Bemessungsgrundlagen in einzelnen Berufszweigen für die Kammermitglieder mit unverhältnismäßigen Schwierigkeiten verbunden, so kann das Erweiterte Präsidium der Bundeskammer für die Kammermitglieder in diesen Berufszweigen die Möglichkeit einer pauschalierten Ermittlung der Bemessungsgrundlagen nach den jeweiligen Erfahrungen des Wirtschaftslebens beschließen.

(5) Die Umlage gemäß Abs. 1 und 2 ist von den Abgabenbehörden des Bundes nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen zu erheben:

1. Die für die Umsatzsteuer geltenden Abgabenvorschriften sind mit Ausnahme des § 20 Abs. 1 vierter Satz und des [§ 21 UStG 1994](#) sinngemäß anzuwenden.

2. Der zu entrichtende Umlagebetrag ist kalendervierteljährlich selbst zu berechnen und spätestens am fünfzehnten Tag des nach Ende des Kalendervierteljahres zweitfolgenden Kalendermonats zu entrichten. Bei der Berechnung der Umlage für das jeweils letzte Kalendervierteljahr sind Unterschiedsbeträge, die sich zwischen den berechneten Vierteljahresbeträgen und dem Jahresbetrag der Umlage ergeben, auszugleichen. Ein gemäß [§ 201 BAO, BGBl. Nr. 194/1961](#), in der jeweils geltenden Fassung, festgesetzter Umlagenbetrag hat den vorgenannten Fälligkeitstag.

3. Ist auf dem amtlichen Formular für die Umsatzsteuererklärung die Angabe des Jahresbetrages der Umlage vorgesehen, so ist dieser Jahresbetrag in der Umsatzsteuererklärung bekannt zu geben.

4. Von Kammermitgliedern, deren Umsätze gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#), [BGBl. Nr. 663/1994](#), jährlich 150 000 Euro nicht übersteigen, wird die Umlage nicht erhoben.

5. Über Rechtsmittel, mit denen die Umlagepflicht dem Grunde oder dem Umfang nach bestritten wird, hat der Präsident der Landeskammer zu entscheiden. Solche Rechtsmittel gelten als Berufungen gemäß § 128 Abs. 3.

(6) Die Umlage gemäß Abs. 1 und 2 ist von den Abgabenbehörden des Bundes an die Bundeskammer zu überweisen. Die auf die Landeskammern entfallenden Anteile sind nach Maßgabe der Eingänge zu verrechnen und von der Bundeskammer an die Landeskammern zu überweisen. Die Aufteilung des Landeskammeranteiles auf die einzelnen Landeskammern erfolgt nach dem Verhältnis der Zahl der Kammermitglieder der Landeskammern; das Erweiterte Präsidium der Bundeskammer kann Sockelbeträge vorsehen.

(7) Die Landeskammern können zur Bedeckung ihrer Aufwendungen festlegen, dass die Kammermitglieder eine weitere Umlage zu entrichten haben. Diese ist beim einzelnen Kammermitglied von der Summe der in seiner Unternehmung (seinen Unternehmungen) nach § 2 anfallenden Arbeitslöhne zu berechnen, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach [§ 41 Familienlastenausgleichsgesetz 1967](#), [BGBl. Nr. 376/1967](#), gilt (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag). Die Umlage ist in einem Hundertsatz dieser Beitragsgrundlage zu berechnen. Der Hundertsatz ist vom Wirtschaftsparlament der Landeskammer festzusetzen; er darf 0,29 vH der Beitragsgrundlage nicht übersteigen. Hat ein Kammermitglied gemeinsam mit einem oder mit mehr als einem anderen Kammermitglied eine Arbeitsgemeinschaft gebildet, so wird die weitere Umlage hinsichtlich der Arbeitslöhne, die bei der Arbeitsgemeinschaft anfallen, durch diese entrichtet. Bei einer Personengesellschaft des Handelsrechts, bei der ein Komplementär eine juristische Person oder eine Personengesellschaft des Handelsrechts ist, gehören die diesbezüglichen, bei der Komplementärgesellschaft anfallenden Arbeitslöhne auch dann zur Beitragsgrundlage, wenn die Komplementärgesellschaft keine Berechtigung nach § 2 besitzt. Die Bestimmungen der [§§ 42a und 43 Familienlastenausgleichsgesetz 1967](#), [BGBl. Nr. 376/1967](#), finden auf die Umlage sinngemäß Anwendung. Über Rechtsmittel, mit denen die Umlagepflicht dem Grunde nach bestritten wird, hat der Präsident der Landeskammer zu entscheiden. Solche Rechtsmittel gelten als Berufungen nach § 128 Abs. 3; § 128 Abs. 3 und Abs. 5 sind sinngemäß anzuwenden. Ein im Verhältnis zur Summe der Arbeitslöhne der Arbeitnehmer der Mitglieder der einzelnen Landeskammern ungleichgewichtiges Aufkommen aus der weiteren Umlage ist zwischen den Landeskammern auszugleichen (Finanzausgleich).

(8) Die Bundeskammer kann zur Bedeckung ihrer Aufwendungen eine Umlage nach Abs. 7 festlegen. Abs. 7 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Umlage 0,15 vH der dort angeführten Beitragsgrundlage nicht übersteigen darf."

[§ 22 EStG 1988](#) lautet:

"§ 22. Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind:

1. Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit. Zu diesen Einkünften gehören nur

a) Einkünfte aus einer wissenschaftlichen, künstlerischen, schriftstellerischen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit.

b) Einkünfte aus der Berufstätigkeit der

- staatlich befugten und beeideten Ziviltechniker oder aus einer unmittelbar ähnlichen Tätigkeit sowie aus der Berufstätigkeit der

- Ärzte, Tierärzte und Dentisten,

- Rechtsanwälte, Patentanwälte, Notare und Wirtschaftstreuhänder,

- Unternehmensberater, Versicherungsmathematiker, Schiedsrichter im Schiedsgerichtsverfahren,

- Bildberichterstatler und Journalisten,

- Dolmetscher und Übersetzer.

Zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit zählen auch die Entgelte der Ärzte für die Behandlung von Pflegelingen der Sonderklasse (einschließlich ambulatorischer Behandlung), soweit diese Entgelte nicht von einer Krankenanstalt im eigenen Namen vereinnahmt werden.

c) Einkünfte aus

- der therapeutischen psychologischen Tätigkeit von Personen, die die geistes- oder naturwissenschaftlichen Universitätsstudien mit dem Hauptfach Psychologie abgeschlossen haben

- der Tätigkeit als Hebamme

- der Tätigkeit im medizinischen Dienst im Sinne des § 52 Abs. 4 des Bundesgesetzes [BGBl. Nr. 102/1961](#)

Eine freiberufliche Tätigkeit liegt auch dann vor, wenn ein Angehöriger eines freien Berufes in seinem Beruf

- im Rahmen von Veranstaltungen tätig wird, denen die für das Vorliegen einer freiberuflichen Tätigkeit erforderlichen Eigenschaften fehlen

- sich der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte bedient. Abgesehen vom Fall einer vorübergehenden Verhinderung muß er selbst auf Grund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig werden.

2. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit. Darunter fallen nur:

- Einkünfte aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit (zB für die Tätigkeit als Hausverwalter oder als Aufsichtsratsmitglied).

- 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. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt war. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind weiters Zuwendungen von Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11, soweit sie als Bezüge und Vorteile aus einer bestehenden oder früheren Beschäftigung (Tätigkeit) anzusehen sind.

3. Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben. Voraussetzung ist jedoch, daß

- die Tätigkeit der Gesellschaft ausschließlich als selbständige Arbeit anzusehen ist und

- jeder einzelne Gesellschafter im Rahmen der Gesellschaft selbständig im Sinne der Z 1 oder 2 tätig wird. Dies ist aber nicht erforderlich, wenn berufsrechtliche Vorschriften Gesellschaften mit berufsfremden Personen ausdrücklich zulassen.

4. Bezüge und Vorteile aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, soweit sie nicht unter § 25 fallen.

5. Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24."

Die Bw. wendet sich gegen die Einbeziehung der Honorare an ihren Gesellschafter-Geschäftsführer in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag ([§ 41 Abs. 2 FLAG 1967](#)) und für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ([§ 122 Abs. 7 WKG](#)) mit der Begründung, die Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers als Regisseur sei unabhängig von dessen Stellung als Geschäftsführer. Die Tätigkeit als Regisseur beschränke sich auf den konkreten Spielfilm und umfasse „keinerlei Aufgabenbereiche, die üblicherweise dem Unternehmenszweck der Gesellschaft dienlich sind“. Auch die Einräumung von Werknutzungsrechten durch den Verfilmungsvertrag sei nicht durch die Stellung als Gesellschafter begründet.

Unstrittig ist, dass A B an der Bw wesentlich beteiligt ist. Unstrittig ist auch, dass A B der einzige Geschäftsführer der Bw ist.

Strittig ist, ob die Tätigkeiten als Regisseur und als Drehbuch(mit)autor – nur diese Honorarzahungen an A B sind strittig – in die Bemessungsgrundlage für DB und DZ einzubeziehen sind.

Voraussetzung für die Qualifikation als selbständige Einkünfte nach [§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) ist einerseits das Bestehen einer wesentlichen Beteiligung im Sinne dieser Bestimmung, andererseits das Vorliegen einer - abgesehen von der Weisungsgebundenheit - an sich alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisenden Beschäftigung bei einer Aktiengesellschaft oder Gesellschaft mbH, an der der Steuerpflichtige wesentlich beteiligt ist (vgl. *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG 12. EL § 22 Anm. 136).

Nach dem Erkenntnis eines verstärkten Senates VwGH 10.11.2004, [2003/13/0018](#), kommt für die Frage des Vorliegens von Einkünften nach [§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) entscheidende Bedeutung nur dem Umstand zu, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist.

Aus der dauerhaften Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung ist - unabhängig vom konkreten Umfang und tatsächlichen Ausmaß der Geschäftsführertätigkeit - die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft abzuleiten (VwGH 2.7.2002, [2001/14/0055](#); VwGH 22.12.2004, [2002/15/0140](#)).

"Liegt bei der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft eine auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführende Weisungsungebundenheit vor, sind dem Erkenntnis zufolge im Falle der klar erkennbaren Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft alle weiteren Merkmale, die vor dem Hintergrund einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, für das Vorliegen des Tatbestandes nach Z 2 Teilstrich 2 ebenso irrelevant wie die zivilrechtliche Gestaltung der

Leistungsbeziehung. Nur in den Ausnahmefällen einer nicht klar zu erkennenden Eingliederung komme diesen weiteren Merkmalen Bedeutung zu.

Die Eingliederung sieht der VwGH mit jeder nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbaren Tätigkeit gegeben, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken in ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird....

*Nicht von Bedeutung ist, in welcher Weise die erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet wird. Mit der Erzielung von Einkünften aus Vergütungen iSd Z 2 Teilstrich 2 werden zufolge der Qualität dieser Vorschrift als *lex specialis* gegenüber anderen Einkünftebestandteilen diese durch eine solche Tätigkeit rechtlich verdrängt.*

Bezüge von kontinuierlich arbeitenden, also nicht bloß für ein einzelnes Projekt tätigen Gesellschaftern sind daher nach diesem Erkenntnis generell unter Z 2 Teilstrich 2 zu subsumieren und lösen Kommunalsteuer- sowie Dienstgeberbeitrags- und Zuschlag zum Dienstgeberbeitragspflicht aus" (Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke [Hrsg.], MSA EStG 12. EL § 22 Anm. 141c).

Richtigerweise wurde in der Berufung ausgeführt, dass Tätigkeiten im Rahmen von einzelnen Werkverträgen oder anderen, nicht dem Charakter eines Dienstverhältnisses entsprechenden Rechtsbeziehungen nicht unter [§ 22 Z 2 EStG 1988](#) fallen (vgl. (vgl. *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG 12. EL § 22 Anm. 35).

Einkünfte im Sinne des [§ 22 Z 2 EStG 1988](#) liegen vor, wenn einem wesentlich beteiligten Gesellschafter Vergütungen für eine „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ aufweisende Betätigung für die Gesellschaft bezahlt werden (vgl. *Kuprian* in *Csaszar/Lenneis/Wanke*, FLAG [Gamlitzer Kommentar], § 41 ff Rz 35).

So steht es einer Beurteilung der Einkünfte als solche nach [§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) auch nicht entgegen, wenn die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft erbracht werden, sonst eine andere Qualifikation der daraus erzielten Einkünfte, etwa als solche nach [§ 22 Z 1 EStG 1988](#) geböte (VwGH 19.3.2008, [2008/15/0083](#)). Eine in der Gesellschaft als Steuerberaterin tätige wesentlich Beteiligte bezieht demnach Einkünfte nach [§ 22 Z 2 EStG 1988](#), wenn sie diese Tätigkeit organisatorisch eingegliedert ausübt (vgl. *Kuprian* in *Csaszar/Lenneis/Wanke*, FLAG [Gamlitzer Kommentar], § 41 ff Rz 36).

Der VwGH hat bereits in seinem Erkenntnis vom 26.11.2003, 2001/13/0219, zum Ausdruck gebracht, dass der Umstand, dass der im (damaligen) Beschwerdefall betroffene

Alleingesellschafter nicht nur Aufgaben der (handelsrechtlichen) Geschäftsführung wahrgenommen, sondern auch Tätigkeiten im operativen Bereich der GmbH ausgeübt hat, die „fachlich einer Tätigkeit eines Wirtschaftsprüfers entsprechen“, einer Übernahme der in der Judikatur erarbeiteten Grundsätze, unter welchen von der Erzielung von Einkünften nach [§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) ausgegangen werden kann, nicht entgegensteht (vgl. auch VwGH 23.9.2010, [2010/15/0121](#), zu einer im Rahmen von Einzelunternehmen ausgeübten Programmiertätigkeit – *Kuprian in Csaszar/Lenneis/Wanke*, FLAG [Gamlitzer Kommentar], § 41 ff Rz 37).

Regisseure erzielen in der Regel Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (vgl. *Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG 12. EL § 22 Anm. 35), Drehbuchautoren in der Regel solche aus selbständiger Arbeit (vgl. *Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke* [Hrsg.], MSA EStG 12. EL § 22 Anm. 43). Im gegenständlichen Fall kann es aber dahingestellt bleiben, wie diese Einkünfte, würden sie nicht von einem Gesellschafter-Geschäftsführer erzielt, zu qualifizieren sind.

Als (einziger) Geschäftsführer der Bw übt A B eine auf Dauer angelegte Tätigkeit aus, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft durch ihre Führung verwirklicht wird und die nach dem maßgebenden funktionalen Verständnis keine Zweifel an einer Eingliederung in die betriebliche Organisation der Bw zulässt.

Ist A B als Gesellschafter-Geschäftsführer unter [§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) zu subsumieren, sind alle von ihm vereinnahmten Vergütungen („jeder Art“) als solche nach [§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) anzusehen.

Es kann dahingestellt bleiben, ob die Einkünfte, die A B als Regisseur und Drehbuchautor erzielt, unter [§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) zu subsumieren wären, wäre er nicht gleichzeitig Geschäftsführer, zumal es hierzu ergänzender Feststellungen bedürfte.

Da A B aber Geschäftsführer und als solcher in den betrieblichen Organismus der Bw eingegliedert ist, sind die ihm zukommenden „Vergütungen jeder Art“ solche im Sinne des [§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) und sind diese daher dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu unterziehen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 30. Jänner 2012