



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch S, vom 21. Mai 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 17. Mai 2010 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Jahre 2007 bis 2009 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

Frau W ist an der Bw. zu 100% beteiligt und mit deren Geschäftsführung betraut.

Im Zuge einer die Jahre 2007 bis 2009 umfassenden Lohnsteuerprüfung traf die Behörde unter anderem die Feststellung, dass die seitens der Bw. an W in den Jahren 2007 bis 2009 geleisteten Entgelte für seitens der Gesellschafter-Geschäftsführerin der Bw. in Rechnung gestellte Honorarnoten für der Bw. gegenüber erbrachte Leistungen, in die Bemessungsgrundlagen des DB einzubeziehen seien. Gleichzeitig wurde seitens der Lohnsteuerprüfung ein geschätzter Privatanteil für die Privatnutzung eines der Gesellschafter-Geschäftsführerin zur Verfügung gestellten Firmen-PKWs ebenfalls dem Dienstgeberbeitrag unterzogen.

Die Geschäftsführerhonorare inkl. Privatanteil für die Privatnutzung des Firmen-PKWs von € 1.500,00 jährlich erreichten laut Feststellung der Lohnsteuerprüfung nachstehende Höhe:

€	2007	2008	2009
GF-Bezug	53.500,00	88.032,98	68.072,49
Auto	1.500,00	1.500,00	1.500,00
Summe	57.007,00	91.540,98	71.581,49

Die Gesamtbemessungsgrundlagen wurden wie nachstehend festgestellt (Beträge in €):

2007	2008	2009
149.424,44	252.636,22	301.956,88

In weiterer Folge ergingen seitens des Finanzamtes die diesbezüglichen Bescheide vom 15. Mai 2010 und verwies die Behörde in ihrer Begründung auf den betreffenden Bericht.

Mit Schreiben vom 21. Juni 2010 erhob die Bw. gegen die betreffenden Bescheide das Rechtsmittel der Berufung und führte in der Begründung dazu aus, dass für die berufsgegenständlichen Jahre die im Rahmen des Einzelunternehmens von Frau W der Bw. verrechneten Honorare dem Dienstgeberbeitrag unterworfen worden seien. Neben ihrer Tätigkeit im Einzelunternehmen sei Frau W auch Gesellschafter-Geschäftsführerin der Bw.. Die vom Einzelunternehmen für die Bw. erbrachten Leistungen würden, wie bei den Klienten des Einzelunternehmens auch, nach genau aufgezeichneten Stunden abgerechnet werden und kämen nur produktive Stunden zur Verrechnung. Da das Einzelunternehmen für sich selbst unternehmerisch tätig sei, erfolge die Verrechnung mit Umsatzsteuer. Die Tätigkeit sei daher keinesfalls dienstnehmerähnlich und würden keine Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 bei der Person vorliegen. Vielmehr lägen solche nach § 22 Z 1 EStG 1988 vor, welche nicht unter § 41 Abs. 3 FLAG fallen würden. DB-pflichtig seien Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 leg. cit.. Einkünfte aus der selbständigen Tätigkeit als Steuerberater würden aber unter § 22 Z 1 EStG 1988 und nicht unter Z 2 fallen und unterlägen somit nicht dem Dienstgeberbeitrag. Frau W habe eine aufrechte Berufsbefugnis als Wirtschaftsprüfer und Steuerberater und trage mit ihrem Einzelunternehmen Unternehmensrisiko, da nur geleistete Tätigkeiten in Rechnung gestellt werden können. Zudem gäbe es keine Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, geschweige denn einen bezahlten Urlaub. Würden die Ressourcen der Bw. vom Einzelunternehmen genutzt werden, komme dies von der Bw. an das Einzelunternehmen zur Verrechnung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw. ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung

Laut Firmenbuchauszug ist Frau W zu 100% an der Bw. beteiligt und gleichzeitig mit deren Geschäftsführung betraut.

Gleichzeitig ist Frau W als Einzelunternehmerin tätig und erbringt in dieser Eigenschaft Leistungen für die Bw., welche in Form von Honoraren verrechnet werden.

Nachstehende Honorare wurden seitens Frau W für ihre im Rahmen ihres Einzelunternehmens an die Bw. erbrachte Leistungen verrechnet:

€	2007	2008	2009
Honorare	55.500,00	88.032,98	68.072,49

Im Berufszeitraum stand der Gesellschafter-Geschäftsführerin ein Firmen-PKW zur Privatnutzung zur Verfügung. Der auf die Privatnutzung entfallende Privatanteil wurde seitens der Lohnsteuerprüfung in Höhe von jährlich € 1.500,00 geschätzt und ebenfalls in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeiträge der Jahre 2007 bis 2009 einbezogen.

Mit E-Mail 26. Mai 2011 ersuchte das Finanzamt in Folge eines Rechenfehlers bei der ursprünglichen - im Rahmen der Lohnsteuerprüfung erfolgten - Berechnung hinsichtlich der Höhe der Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2007 bis 2009 um entsprechende Berichtigung bei der Erlassung gegenständlicher Berufungsentscheidung. Die seitens der Lohnsteuer berichtigten Werte hinsichtlich der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag des Berufszeitraumes entsprechen nachstehenden Beträgen und decken sich mit den seitens von Frau W der Bw. verrechneten Leistungen:

€	2007	2008	2009
Honorare	55.500,00	88.032,98	68.072,49
Privatnutzung Auto	1.500,00	1.500,00	1.500,00
Summe	57.000,00	89.532,98	69.572,49

Der seitens der Lohnsteuerprüfung geschätzte Privatanteil für die Nutzung des firmeneigenen Fahrzeuges durch die Gesellschafter-Geschäftsführerin sowie deren Einbeziehung in die Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag stehen außer Streit.

Gegenständlicher Sachverhalt ergibt sich aus dem Firmenbuchauszug, den im Finanzamtsakt befindlichen Unterlagen sowie den Berufungsausführungen der Bw..

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

Entsprechend der Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 geltenden Fassung BGBl. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis i.S.d. § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen i.S.d. § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. Nr. 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 i.S.d. § 22 Z 2 EStG 1988.

Nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) 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 die ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes wesentlich beteiligt war.

Die Bestimmung des § 47 Abs. 2 EStG 1988, auf welche die Vorschrift des § 22 Z 2 Teilstrich 2 leg. cit. zur Umschreibung der Merkmale eines Dienstverhältnisses verweist, normiert in ihrem ersten Satz, dass ein Dienstverhältnis vorliegt, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Der zweite Satz des § 47 Abs. 2 EStG 1988 umschreibt die Tatbestandsvoraussetzung des ersten Satzes dahin, dass der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft dann schuldet, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Der Verfassungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 1.3.2001, G 109/00, 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 - Weisungsungebundenheit 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. Der Verfassungsgerichtshof hat aufgezeigt, dass dies insbesondere für die Merkmale der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens und des Fehlens des Unternehmerwagnisses nicht zutreffe. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem folgende (vgl. hierzu auch Arnold, ÖStZ 2000, 639f): fixe Arbeitszeit (VwGH vom 22.9.2000, 2000/15/0075, VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0270, und VwGH vom 27.7.1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (VwGH vom 24.2.1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (VwGH vom 26.4.2000, 99/14/0339, VwGH vom 27.1.2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten (VwGH v. 26.4.2000, 99/14/0339).

Im Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018, stellte der Verwaltungsgerichtshof klar, dass bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen des Unternehmerwagnisses 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 wäre.

Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. des wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054, 2001/14/0052). Unerheblich ist, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist (VwGH v.10.11.2004, 2003/13/0018).

Im vorliegenden Fall ist Frau W als wesentlich an der Bw. beteiligte Gesellschafterin laut Firmenbuchauszug mit der Geschäftsführung der Bw. betraut, was seitens der Bw. auch nicht in Abrede gestellt wird. Gleichzeitig ist die Gesellschafter-Geschäftsführerin im Berufszeitraum im operativen Bereich der Gesellschaft tätig und erbringt in dieser

Eigenschaft Leistungen für die Bw., welche der Gesellschaft in Form von Honoraren verrechnet werden.

Vor dem Hintergrund des vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist im gegenständlichen Berufungsfall durch die unbestritten kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben im Zusammenhang mit den von der Gesellschafter-Geschäftsführerin übernommenen Tätigkeiten im gegenständlichen Fall das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bw. ohne Zweifel gegeben (VwGH v. 23.11.2004, 2004/15/0068). Wenn die Bw. vermeint, Frau W sei neben ihrer Tätigkeit als Gesellschafter-Geschäftsführerin der Bw. im Rahmen ihres Einzelunternehmens tätig, welches zwar Leistungen für die Bw. erbringe, jedoch sei das Einzelunternehmen für sich selbst unternehmerisch tätig, weshalb diesfalls keine dienstnehmerähnliche Beschäftigung von Frau W vorliege, so kann dieser Argumentation nicht gefolgt werden. Dies deshalb, da der Umstand, dass Frau W neben der Wahrnehmung ihrer Funktion als Gesellschafter-Geschäftsführerin der Bw. gleichzeitig auch im operativen Bereich der Bw. tätig ist, der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bw. nicht entgegensteht. Entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt die Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG bzw. die Vorschrift des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten nicht ab. Mit der Erzielung von Einkünften aus Vergütungen im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 werden zu Folge der Qualität dieser Vorschrift als *lex specialis* gegenüber anderen Einkünftebestandteilen diese nämlich durch eine solche Tätigkeit rechtlich verdrängt, welche der Steuerpflichtige in seiner Eigenschaft als Gesellschafter jener Gesellschaft gegenüber erbringt, an der er im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 wesentlich beteiligt ist. Sowohl durch die Übernahme der unmittelbaren Geschäftsführertätigkeiten für die Bw. als auch durch die Erbringung von Leistungen im operativen Bereich der Gesellschaft ist eindeutig und zweifelsfrei eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw. gegeben. An gegenständlicher Feststellung vermag auch das diesbezügliche Vorbringen der Bw., die seitens des Einzelunternehmens an die Bw. erbrachten Leistungen würden wie bei den Klienten des Einzelunternehmens nach genau aufgezeichneten Stunden abgerechnet werden und erfolge auch eine Verrechnung von Umsatzsteuer, nichts ändern. Ist - so wie im gegenständlichen Fall - die Gesellschafter-Geschäftsführerin mit der Führung der Geschäfte einer Gesellschaft zweifelsfrei betraut und wird Frau W für die Gesellschaft unbestrittener Maßen für diese tätig, so ist in Folge dieses kontinuierlich über einen längeren Zeitraum andauernden Tätigwerdens der Gesellschafter-Geschäftsführerin für die Bw. eine Eingliederung in deren betrieblichen Organismus gegeben. Dabei ist es unerheblich, ob gegebenenfalls sie selbst tätig wird oder dafür sorgt, dass die sie

treffenden Obliegenheiten von anderen, erledigt werden. In beiden Fällen ist das Tätigwerden der Gesellschafter-Geschäftsführerin zuzurechnen und kann im Hinblick darauf die Dienstgeberbeitragspflicht und die Pflicht zur Entrichtung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag auch nicht umgangen werden (vgl. VwGH v. 26.11.2003, 2001/13/0219, VwGH v. 10.11.2004, 2003/13/0018). In diesem Sinne steht es der Beurteilung der Einkünfte als solche nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 auch nicht entgegen, wenn die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft gegenüber erbracht werden, eine andere Qualifikation der daraus erzielten Einkünfte geböte (vgl. VwGH 23.9.2010, 2010/15/0121, und die dort zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs). In diesem Zusammenhang geht somit auch das Vorbringen der Bw. ins Leere, die erzielten Einkünfte des Einzelunternehmens seien solche aus selbständiger Tätigkeit als Steuerberater und Folge dessen unter § 22 Z 1 EStG 1988 und nicht unter § 22 Z 2 leg. cit. zu erfassen.

Dem Vorbringen der Bw., aus dem Umstand, dass es für die Gesellschafter-Geschäftsführerin keine Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall sowie auch keinen bezahlten Urlaub gäbe, sei zu folgern, dass die für die Geschäftsführertätigkeit gewährten Beträge nicht dem Dienstgeberbeitrag unterliegen würden, stehen folgende Überlegungen entgegen:

Der zweite Satz des § 47 Abs. 2 EStG 1988 umschreibt die Tatbestandsvoraussetzung des ersten Satzes dahingehend, dass der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft dann schuldet, 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.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, festhält, beschreibt die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 das steuerrechtliche Dienstverhältnis mit zwei Merkmalen, nämlich der Weisungsgebundenheit einerseits und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers andererseits. Diese beiden Merkmale gehen nach der vom Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 1.3.2001, G 109/00, zum Ausdruck gebrachten Sichtweise, der sich der Verwaltungsgerichtshof anschließt, nicht in einem Oberbegriff der Weisungsunterworfenheit auf. In den Erkenntnissen vom 17.5.1989, 85/13/0110, Slg. NF. Nr. 6.403/F (zitiert im genannten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes), vom 31.7.1996, 95/13/0220, Slg. NF. Nr. 7.111/F, vom 9.7.1997, 95/13/0289, vom 23.5.2000, 97/14/0167, vom 20.12.2000, 99/13/0223, Slg. NF. Nr. 7.569/F, vom 25.1.2001, 95/15/0074, und vom 24.6.2004, 2001/15/0113, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass (nur) in Fällen, in denen die im Gesetz festgeschriebenen Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers noch keine klare Abgrenzung

zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen ist.

Wird das in § 47 Abs. 2 EStG 1988 normierte Tatbestandselement der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck "sonst" in § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigt, dann kann sich der Ausdruck "alle" in derselben - auf die gesetzliche Definition des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG verweisenden - Vorschrift damit (primär) nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers beziehen. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann in einer dem Gesetzeswortlaut verpflichteten Auslegung Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nur noch in solchen Fällen zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre (vgl. VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018).

Damit kommt auch dem Hinweis auf die Weisungsungebundenheit der wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführerin keine Bedeutung zu, da ja gerade durch den Ausdruck "sonst" in § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 die auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführende Weisungsungebundenheit unterstellt wird, weshalb im Falle der klar erkennbaren Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft alle weiteren Merkmale, die vor dem Hintergrund einer weisungsgebundenen Tätigkeit (im Zweifelsfall zusätzlich heranziehbare) Indizien für ein Dienstverhältnis wären, für das Vorliegen des Tatbestandes nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ebenso irrelevant sind wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaft und tätigem Gesellschafter (vgl. beispielsweise VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018).

Wenn die Bw. nun mit ihrer gegenständlichen Argumentation, die Gesellschafter-Geschäftsführerin sei bei der Ausübung ihrer Tätigkeit für die Bw. in Folge Fehlens einer Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall sowie eines bezahlten Urlaubs vermeint, sie sei bei der Ausübung ihrer Geschäftsführertätigkeit weisungsfrei gestellt, weshalb kein Dienstverhältnis im Sinne der gesetzlichen Bestimmungen des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliegen könne, so übersieht sie mit diesem Vorbringen, dass entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH vom 27.02.2008, 2006/13/0113; vom 10.11.2004, 2003/13/0018) das Tatbestandsmerkmal der Weisungsungebundenheit (gleichgültig ob die Weisungsungebundenheit auf gesellschaftsrechtlicher Ebene basiert oder aus dem Anstellungsvertrag des Geschäftsführers resultiert), durch die gesetzliche Bestimmung des

§ 22 Z 2 Teilstrich 2 leg. cit. in jedem Fall ausgeblendet und – wie bereits ausgeführt – in erster Linie nur auf die klar erkennbare Eingliederung der Gesellschafter-Geschäftsführerin in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft Bezug genommen wird. Ist nämlich – so wie im vorliegenden Fall – bereits durch die von der Gesellschafter-Geschäftsführerin unbestritten für die Bw. ausgeübte Tätigkeit die Eingliederung in den betrieblichen Organismus zweifelsfrei gegeben, kann auch Folge dessen die Beantwortung der Frage, ob Frau W bei der Ausübung ihrer Tätigkeit einem Unternehmerwagnis unterliegt, dahingestellt bleiben.

Im vorliegenden Berufungsfall erfolgte daher die Einbeziehung der streitgegenständlichen Honorare in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag dem Grunde nach zu Recht.

Hinsichtlich der Höhe der Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2007 bis 2009 wird jedoch Folgendes bemerkt:

Wie den im Finanzamtsakt befindlichen Kopien des Ertragskontos des Einzelunternehmens von Frau W zu entnehmen ist, bezog die Gesellschafter-Geschäftsführerin für ihre – im Rahmen des Einzelunternehmens – ausgeübte Tätigkeit für die Bw. nachstehende Beträge und entsprechen diese der seitens der Lohnsteuerprüfung mittels E-Mail vom 26. Mai 2011 nachträglich korrigierten Beträgen:

€	2007	2008	2009
Honorare	55.500,00	88.032,98	68.072,49

Unter Bedachtnahme des seitens der Lohnsteuerprüfung festgesetzten geschätzten Privatanteil für die Benutzung eines firmeneigenen Fahrzeuges durch Frau W sowie der verrechneten Honorare, wurden nachstehende Beträge der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2007 bis 2009 hinzugerechnet:

€	2007		2008		2009	
	bisher	lt. BE	bisher	lt. BE	bisher	lt. BE
Honorare	53.500,00	55.500,00	88.032,98	88.032,98	68.072,49	68.072,49
Privatnutzung Auto	1.500,00	1.500,00	1.500,00	1.500,00	1.500,00	1.500,00
Summe	57.007,00	57.000,00	91.540,00	89.532,98	71.581,49	69.572,49

Die Gesamtbemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag berechnet sich daher wie folgt:

€	2007	2008	2009
---	------	------	------

BMG bisher	149.424,44	252.636,22	301.956,88
minus Hinzurechnung bisher	-57.007,00	-91.540,00	-71.581,49
plus Hinzurechnung lt. BE	57.000,00	89.532,98	69.572,49
BMG lt. BE	149.417,44	250.629,20	299.947,88

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe für die Jahre 2007 bis 2009 wird daher teilweise statt gegeben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 6. Juni 2011