



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Dkfm. Franz Palkovits, 1100 Wien, Angeligasse 118/10, vom 6. August 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10, vertreten durch Evalinde Dorner-Tazreiter, vom 13. Juli 2010 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Jahre 2007, 2008 und 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Unternehmens- und gewerberechtliche Geschäftsführerin ist V H, die zu 100% Gesellschafterin der Bw. ist.

Bei der Bw. fand eine Außenprüfung betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2007 bis 2009 statt.

Mit Bescheiden vom 13.7.2010 wurde – als einzige Prüfungsfeststellung - der Bw. Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für ihre Gesellschafter-Geschäftsführerin vorgeschrieben.

Der die Bescheidbegründung darstellende Bericht gemäß [§ 150 BAO](#) vom selben Tag führt hierzu (identer Text für jedes Jahr) aus:

„Nach dem Steuerreformgesetz 1993 (AÖFV vom 6.10.1994) sind auch die Personen Dienstnehmer im Sinne des § 41 (2) FLAG 1967, die am Grund und Stammkapital einer Kapitalgesellschaft zu mehr als 25% beteiligt sind. Dabei müssen die Merkmale eines Dienstverhältnisses -ausgenommen der persönlichen Weisungsgebundenheit- gegeben sein. Dies wird aber immer dann der Fall sein, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer in den betrieblichen Organismus des Unternehmens eingegliedert ist und eine regelmäßige Entlohnung erhält.

Da Fr. H G als Gesellschafter-Geschäftsführer Einkünfte im Sinne des [§ 25 EStG 1988](#) bezogen hat, kann davon ausgegangen werden, dass auch für diese Bezüge DB und DZ-Pflicht besteht."

Der steuerliche Vertreter erhob mit Anbringen vom 6.8.2010 über FinanzOnline Berufung gegen diese Bescheide:

„Im Auftrage meiner Klientin lege ich gegen die o.a.Bescheide betreffend DB,DZ und Kommunalsteuer 2007 - 2009 das ordentliche Rechtsmittel der Berufung ein.

Begründung: 1 Es liegen keine Merkmale eines Dienstverhältnisses vor. 2 Die GF trägt zur Gänze das Unternehmerrisiko. 3. Ferner ist die GF (H V) auch nicht weisungsgebunden. 4 Der Privatanteil PKW erhöht auch ihre Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit. 5 Die Einkünfte unterliegen der Einkommensteuer gem. § 22 EStG, da sie im Rahmen ihrer Bezüge ein qualifiziertes Unternehmerwagnis im Form ins gewichtfallender Einnahmenschwankungen und Schwankungen ins gewichtfallender nicht überwälzbarer Ausgaben trägt. 6 Die Geschäftsführerin bezieht keine Einkünfte im Sinne des § 25 EStG. 7 Durch die Vorschreibung der o.a Beiträge kommt es zu einer zusätzlichen Mehrbelastung des Betriebes, die nicht gerechtfertigt ist. Ich stelle daher den Antrag die o.a Bescheide auf Null zu setzen und die vorgeschriebenen Beträge wieder gutzuschreiben.

Für die positive Erledigung schon jetzt dankend, zeichne ich..."

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24.8.2010 wies das Finanzamt die Berufung gegen die Bescheide betreffend Festsetzung von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag als unbegründet ab:

„Die Berufung richtet sich gegen die Vorschreibung von Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Kommunalsteuer 2007 bis 2009 hinsichtlich der Vergütungen an die Gesellschafter-Geschäftsführerin Frau V H anlässlich einer GPLA.

Hinsichtlich der Berufung gegen die Kommunalsteuer wird die Berufung als unzulässig zurückgewiesen (keine Bescheiderstellung durch die Finanzbehörde).

Frau V H ist Alleingesellschafter des geprüften Unternehmens und auch alleinige Geschäftsführerin. Als Bemessungsgrundlage wurden die Geschäftsführerbezüge lt. Buchhaltung zum Ansatz gebracht.

Dagegen wurde Berufung eingebracht und im Wesentlichen wie folgt begründet:

Es liegen keine Merkmale eines Dienstverhältnisses vor, die Geschäftsführerin trägt zur Gänze das Unternehmerrisiko. Ferner ist Frau H V auch nicht weisungsgebunden, der Privatanteil PKW erhöht auch ihre Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit. Die Einkünfte unterliegen der Einkommensteuer gem. § 22 EStG, da sie im Rahmen ihrer Bezüge ein qualifiziertes Unternehmerwagnis in Form ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen und Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben trägt. Die Geschäftsführerin bezieht keine Einkünfte im Sinne des § 25 EStG 7. Durch die Vorschreibung der Beiträge kommt es zu einer zusätzlichen Mehrbelastung des Betriebes, die nicht gerechtfertigt ist. Es wird daher der Antrag gestellt, die Bescheide auf Null zu stellen.

Dazu wird folgendes festgestellt:

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

§ 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl I Nr. 818/1993, normiert u.a.:

Dienstnehmer im Sinne der Regelungen betreffend den Dienstgeberbeitrag sind 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 des EStG 1988](#).

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF StRefG 1993, BGBl. I Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag 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 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](#).

Gemäß [§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) gehören zu den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit:

"Die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer 'Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2)

aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 % beträgt..."

Die Gesellschafter-Geschäftsführerin bezieht Einkünfte nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich, wenn bezogen auf die tatsächlichen Verhältnisse feststeht,

dass er zufolge kontinuierlicher und für einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in das Unternehmen eingegliedert ist (bspw. VwGH 18.7.2001, [2001/13/0076](#), VwGH 17.12.2001, [2001/14/0194](#)),

dass er eine laufende - wenn auch nicht notwendig monatliche (bspw. VwGH 18.7.2001, [2001/13/0150](#))- Entlohnung bezieht und

dass er kein deutlich ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko trägt, ihn also weder das ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben trifft (VwGH 21.9.1999, [99/14/0244](#), VwGH 26.7.2000, [2000/14/0061](#), VwGH 17.10.2001, [98/13/0185](#))

Diese drei Merkmale mussten nach der Rechtsprechung bis zum Erkenntnis des VwGH vom 10.11.2004, [2003/13/0018](#), kumulativ gegeben sein und waren grundsätzlich als gleichwertig anzusehen.

Mit dem Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018, hat der VwGH seine bis dahin vertretene Rechtsauffassung- auch im Lichte der bisher in zahlreichen Verfahren gewonnenen Erfahrungen - dahingehend revidiert, dass in Abkehr von der Annahme der Gleichwertigkeit der oben genannten Merkmale die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerrisikos und des laufenden Anfallens einer Entlohnung in den Hintergrund zu treten haben und entscheidende Bedeutung vielmehr dem Umstand zukomme, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens eingegliedert ist.

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.

Eine 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. Es ergibt sich schon allein aus der laufenden Wahrnehmung der Aufgaben des alleinigen Geschäftsführers die Eingliederung des Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft.

Die Berufung ist daher abzuweisen. Im Übrigen wird darauf verwiesen, dass bei der Lohnsteuerprüfung 2007 für den Zeitraum 2004-2006 die Gesellschafter-Geschäftsführerbezüge ebenfalls dem DB und DZ unterzogen wurde."

Hiergegen wurde über FinanzOnline am 24.9.2010 Vorlageantrag erhoben:

„Im Auftrage der Pflichtigen lege ich gegen die Berufungsvorentscheidung betreffend die Vorschreibung Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2007-2009 das ordentliche Rechtsmittel der Berufung ein. Da die Geschäftsführerin weder erkennbar in die Gesellschaft in die GesmbH eingegliedert ist und dadurch im Organismus des Betriebes keine Indizien für eine weisungsgebundene Tätigkeit vorliegen, die ein Dienstverhältnis begründen, ist von einem Einkommen nach § 25 EStG nicht auszugehen, da sie weder eine regelmäßige Entlohnung, keinen geregelten Urlaub und sonstige Vorteile (Begünstigung von Sonderzahlungen) aus einem Dienstverhältnis hat. Des weiteren wird das Einkommen nach § 22 EStG versteuert und sie ist bei der SWV der gew. Wirtschaft Pflichtversichert und muss alle Entscheidungen selbstständig treffen. Ich stelle daher den Antrag die in Frage stehenden Beträge aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden und die Bescheide 2007-2009 abzuändern. Sollte meinem Berufsbegehren nicht stattgegeben werden, beantrage ich die Vorlage an die Berufungskommission zweiter Instanz. Für die positive Erledigung schon jetzt dankend. zeichne ich..."

Mit Bericht vom 12.10.2010 legte das Finanzamt Wien 4/5/10 die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob der Bw. für ihre an ihr zu 100% beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführerin 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 Abschlags 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 Entlohnung ihrer Gesellschafterin-Geschäftsführerin in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag ([§ 41 Abs. 2 FLAG 1967](#)) und für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ([§ 122 Abs. 7 WKG](#)).

Der Berufung ist beizupflichten, dass die zu 100% beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführerin V H (im Außenprüfungsbericht unzutreffend als G H bezeichnet) steuerrechtlich nicht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach [§ 25 EStG 1988](#), sondern Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach [§ 22 Z 2 EStG 1988](#) bezieht.

Bezieht die Gesellschafter-Geschäftsführerin jedoch Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach [§ 22 Z 2 EStG 1988](#), ist die Berufung schon entschieden, da [§ 41 Abs. 2 FLAG 1967](#) unter anderem „an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des [§ 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988](#)“ Dienstnehmern gleichstellt. Sind die Einkünfte dieser Personen Teil der Beitragsgrundlage nach [§ 41 FLAG 1967](#), fällt nach [§ 122 Abs. 7 WKG](#) Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag an.

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 11. 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 11. EL § 22 Anm. 141c).

Es kommt daher nicht mehr darauf an, ob die Gesellschafter-Geschäftsführerin tatsächlich ein behauptetes, aber nicht näher dargestelltes Unternehmerrisiko „zur Gänze" oder ein „qualifiziertes Unternehmerrisiko in Form ins gewichtfallender Einnahmenschwankungen" oder „Schwankungen ins gewichtfallender nicht überwälzbarer Ausgaben" trägt.

Welche Bedeutung dem Umstand, dass der „Privatanteil PKW" „auch ihre Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit" erhöhe, für die Frage der Qualifikation der Einkünfte zukommen soll, lässt die Berufung offen.

Mit der allgemeinen Behauptung, durch „die Vorschreibung der o.a Beiträge kommt es zu einer zusätzlichen Mehrbelastung des Betriebes, die nicht gerechtfertigt ist", wird keine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide dargetan.

Dass die Gesellschafter-Geschäftsführerin „weder eine regelmäßige Entlohnung, keinen geregelten Urlaub und sonstige Vorteile (Begünstigung von Sonderzahlungen) aus einem Dienstverhältnis hat", steht der Annahme der Eingliederung in das Unternehmen der Bw. nicht entgegen (siehe die bei Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke [Hrsg.], MSA EStG 11. EL § 22

Anm. 140 dargestellte Judikatur), ebenso nicht der Umstand, dass die Gesellschafter-Geschäftsführerin bei der Sozialversicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft pflichtversichert ist und dass sie „*alle Entscheidungen selbstständig treffen*“ muss. Die fehlende Weisungsbindung ergibt sich aus dem Gesellschaftsrecht und ist für wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer typisch.

Dass die einzige, seit Jahren für die Bw. tätige Geschäftsführerin nicht in den betrieblichen Organismus der Bw. eingegliedert sein soll, ist nicht feststellbar. Warum dies der Fall sein soll, legt die die Berufung nicht dar.

Es liegt vielmehr eine nach außen hin als auf Dauer angelegte Tätigkeit vor, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft durch ihre Führung verwirklicht wird. Damit ist eine Eingliederung im Sinne der zitierten Rechtsprechung und Lehre gegeben und liegen Einkünfte i.S.d. [§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988](#) vor.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 15. Februar 2011