



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten zunächst durch HFP Steuerberatungs GmbH, 1030 Wien, Beatrixgasse 32, nunmehr durch die Masseverwalterin Mag. Johanna Abel, 1010 Wien, Franz-Josefs-Kai 49/19 vom 11. Juni 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23, vertreten durch ADir. Schulitz, vom 19. Februar 2008 betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Immobilienverwaltungsgesellschaft in Wien.

In seinem Bericht vom 13.8.2008 betreffend Sozialversicherungsprüfung, Lohnsteuerprüfung und Kommunalsteuerprüfung für den Zeitraum 1.1.2004 bis 31.12.2006 hielt der Prüfer folgende streitrelevante Feststellung fest:

*„Michaela F geb. 1962 lt. Firmenbuch FN 11xxxxxx Bet.Verh. 90%.*

*Gem. Geschäftsführervertrag § 1 wird mit Wirkung vom 1.1.2002 das bisher bestehende Vertragsverhältnis neu gefasst. Nach § 7 dieses Vertrages erhält die Auftragnehmerin ein monatliches Fixum von € 1.000,00 (zwölf mal jährlich). Dieser Betrag wurde auch in die DB, DZ u. KommSt- Grundlagen einbezogen.*

*Für die Akquisition und Verwertung von Bauvorhaben sowie technische Abwicklung von Bauprojekten für die Auftraggeberin erhält die Auftragsnehmerin ein zusätzliches Honorar, welches sich nach den von der Auftraggeberin auf Basis der von der Auftragnehmerin akquirierten und umgesetzten Bauvorhaben erwirtschafteten Deckungsbeiträgen bemisst. (Berechnung: Summe der Umsatzerlöse abzüglich Materialaufwand und bezogenen Leistungen): Deckungsbeitrag..., Honorar.... Nach Erstellung des Jahresabschlusses eines Wirtschaftsjahres hat eine Abrechnung des Honoraranspruches zu erfolgen.*

*Inclusive dem Privatanteil für den Firmen-PKW in Höhe von p.a. € 2180 ergibt sich aus oben angeführter Berechnungsbasis eine weitere Honorarzahlung für das Kalenderjahr 2004 von € 30080; für das KJ 2005 von 27080 u. für das Kalenderjahr 2006 keine weitere diesbezügliche Zahlung!*

#### *§ 41 FLAG*

*§ 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, 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](#).*

*Vergütungen, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses ([§ 47 Abs. 2 EStG 1988](#)) aufweisende Beschäftigung gewährt werden, sind stets den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) zuzurechnen.*

*Dabei müssen die Merkmale eines Dienstverhältnisses - ausgenommen die persönliche Weisungsgebundenheit gegeben sein. Es kommt nicht auf die Erfüllung einer Funktion als Organ der Gesellschaft an (VwGH 28.11.2002, [98/13/0041](#)) bzw. ist auf die Art der Tätigkeit nicht abzustellen. Unter diese Bestimmung fällt sohin nicht nur die Tätigkeit als handelsrechtlicher Geschäftsführer, sondern jede Art der dienstnehmerähnlichen*

*Beschäftigung des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten, bspw. ein mehr als 25% beteiligter Gesellschafter, der als Kraftfahrer beschäftigt ist (VwGH 30.4.2003, [2001/13/0320](#)), oder ein an einer Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs- GmbH mehr als 25% beteiligter Gesellschafter mit der Befugnis zur Ausübung der Tätigkeit eines Wirtschaftsprüfers, wenn er im operativen Bereich dieser Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs- GmbH eine einem Wirtschaftsprüfer entsprechende Tätigkeit ausübt und dabei dienstnehmerähnlich tätig wird (VwGH 26.11.2003, [2001/13/0219](#)). (AÖF 2005/110)*

*Ein gegen die Eingliederung und damit gegen Einkünfte nach [§ 22 Abs. 1 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) sprechender Werkvertrag kann nur angenommen werden, wenn die Verpflichtung zur Herbeiführung eines bestimmten Erfolges, etwa in Form eines durch die Geschäftsführung abzuwickelnden konkreten Projektes, vereinbart ist (VwGH 30.11.1999, [99/14/0270](#)). Hingegen ist Eingliederung gegeben, wenn die Tätigkeit des Gesellschafters in der Geschäftsführung oder im operativen Bereich auf Dauer angelegt ist und damit die zeitraumbezogene Erbringung von Leistungen betrifft (zB VwGH 18.12.2002, [2001/13/0208](#)). (AÖF 2005/110)*

*Personen, die an Kapitalgesellschaften im Sinne des [§ 22 Z. 2 EStG 1988](#) beteiligt sind 1. Laut ständiger Rechtsprechung des VwGH ergibt sich aus der Entstehungsgeschichte des [§ 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) und aus dem Zusammenhang mit der Bestimmung des [§ 25 Abs. 1 Z. 1 lit. b EStG 1988](#), dass der Formulierung „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ in [§ 22 Z. 2 EStG 1988](#) das Verständnis beizulegen ist, dass es auf die Weisungsgebundenheit nicht ankommt, wenn diese wegen der Beteiligung an der Gesellschaft nicht gegeben ist, im Übrigen aber nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssen. Dabei ist die auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlende Weisungsgebundenheit hinzuzudenken und dann zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbstständigkeit oder jene der Selbstständigkeit im Vordergrund stehen. Dem Vorliegen bzw. dem Fehlen des Unternehmerwagnisses kommt in diesem Zusammenhang wesentliche Bedeutung zu (VwGH-Erkenntnis vom 30. November 1999, ZI. 99/14/0270-3).*

*Ein gegen Einkünfte im Sinne des [§ 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) sprechendes Unternehmerwagnis ist nur dann gegeben, wenn es sich auf die Eigenschaft als Geschäftsführer bezieht. Es kommt nicht auf ein Wagnis aus der Stellung als Gesellschafter oder gar auf das Unternehmerwagnis der Gesellschaft an. Daher weist weder die Haftung für Bankkredite der Gesellschaft noch der Vergleich des Alleingesellschafter-Geschäftsführers mit einem Einzelunternehmer auf das Unternehmerwagnis des Geschäftsführers hin (VwGHErkenntnis vom 27. Juli 1999, ZI. 99/14/0136-3).*

*Steht der Gesellschafter-Geschäftsführer, der das Unternehmen als alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer in Form einer GmbH führt, jederzeit dem Unternehmen zur Verfügung, und zwar an Wochentagen wie an Sonn- und Feiertagen, im Firmenbüro, aber auch in den privaten Räumlichkeiten und besteht keine Regelung über Arbeitszeit und Arbeitspausen, zeigt gerade ein solcher Hinweis auf eine umfangreiche, im Wesentlichen durchgehende Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers seine Eingliederung in den betrieblichen Organismus auf. Es ist zudem bei ambitionierten, insbesondere leitenden Dienstnehmern durchaus nicht ungewöhnlich, dass sie auch an Wochenenden und noch zu Hause Tätigkeiten für den Dienstgeber entfalten (VwGH-Erkenntnis vom 27. Juli 1999, ZI. 99/14/0136-3).*

*Einem Antrag des VwGH, [§ 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) sowie die bezug habenden Wortfolgen im [§ 41 Abs. 2 und Abs. 3 FLAG 1967](#) als verfassungswidrig aufzuheben, ist der VfGH in seinem Erkenntnis vom 7. März 2001, G 110/00 iVm seinem Erkenntnis vom 1. März 2001, G 109/00, nicht gefolgt:*

*Verrichtet ein an einer Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligter im Sinne von [§ 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) seine Geschäftsführertätigkeit in einer Art, die einem Dienstverhältnis immerhin nahe steht, weil sie - mit Ausnahme der allenfalls fehlenden Weisungsgebundenheit - Merkmale aufweist, die für ein Dienstverhältnis typisch sind, so ist es (verfassungsrechtlich) unbedenklich, wenn die dafür gewährten Vergütungen in die Dienstgeberbeitragspflicht einbezogen werden. Der VwGH hat - im Anschluss an die genannten Erkenntnisse des VfGH - an seine Vorjudikatur angeschlossen und stellt hinsichtlich der - für eine Dienstgeberbeitragspflicht maßgeblichen - sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses abgesehen von der hinzuzudenkenden Weisungsgebundenheit auf die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses, sowie das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung ab. (Vgl. zB VwGH vom 23. April 2001, Z. 2001/14/0054.)*

*In Abkehr von seiner früheren Rechtssprechung hat der VwGH in einem Grundsatzerkkenntnis vom 10. November 2004, ZI. 2003/13/0018, ausgesprochen, dass bei der Frage, ob Einkünfte nach [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) vorliegen, entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Geschäftsführer bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als „laufend“ zu erkennenden Lohnzahlung, kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen die Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes nicht klar zu erkennen wäre. Von einer solchen fehlenden Eingliederung ist aber nach dem in ständiger Judikatur entwickelten Verständnis zu diesem Tatbestandsmerkmal nicht auszugehen.*

*Die nach dieser Rechtssprechung entscheidende Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft wird durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird.*

<i>Dienstnehmer.</i>	<i>SV Nr</i>	<i>Zeitraum</i>	<i>BMG alt</i>	<i>Hinzu- rechnung</i>	<i>BMG neu</i>			<i>Nach- forderung</i>
<i>Michaela F</i>	<i>F00xxxxxx</i>	<i>01.01.04 bis 31.12.04</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>		<i>L</i>	<i>0,00</i>
<i>Michaela F</i>	<i>F00xxxxxx</i>	<i>01.01.04 bis 31.12.04</i>	<i>0,00</i>	<i>38.080,00</i>	<i>38.080,00</i>	<i>J</i>	<i>DB</i>	<i>1.713,60</i>
<i>Michaela F</i>	<i>F00xxxxxx</i>	<i>01.01.04 bis 31.12.04</i>	<i>0,00</i>	<i>38.080,00</i>	<i>38.080,00</i>	<i>J</i>	<i>DZ</i>	<i>152,32</i>

...“

Hierauf ergingen mit Datum 19.2.2008 Haftungs- und Abgabenbescheide betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages, Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag sowie Festsetzung von Säumniszuschlägen für die Jahre 2004 bis 2006, wobei verfahrensgegenständlich die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages mit € 6.109,02 (Nachforderung: € 1.713,60) und die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag mit € 543,05 (Nachforderung: € 152,32) für das Jahr 2004 ist.

Die Bw. erhob hiergegen Berufung mit dem – für 2004 – ersichtlichen Antrag, von der Festsetzung von Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag für die Gesellschafter-Geschäftsführerin Abstand zu nehmen.

Die Geschäftsführerin sei auf Grund längerer Auslandsaufenthalte nicht regelmäßig für die Gesellschaft tätig und somit nicht in den Organismus der Gesellschaft eingegliedert. Außerdem erhalte sie für ihr unregelmäßiges Tätigwerden ein erfolgsabhängiges Honorar, welches 2006 nicht ausgezahlt worden sei, was ihr Unternehmerrisiko zum Ausdruck bringe. „Es überwiegen somit die Merkmale einer selbständigen Tätigkeit, weshalb für die erfolgsabhängigen Honorare keine Lohnnebenkosten anfallen.“

Mit Berufungsvorentscheidung vom 3.12.2008 wies das Finanzamt Wien 1/23 die Berufung der Bw. als unbegründet ab und führte zu den Lohnnebenkosten der Geschäftsführerin aus:

*„In Abkehr von seiner früheren Rechtssprechung hat der VwGH in einem Grundsatzurkenntnis vom 10. November 2004, ZI. 2003/13/0018, ausgesprochen, dass bei der Frage, ob Einkünfte*

nach [§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988](#) vorliegen, entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Geschäftsführer bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als „laufend“ zu erkennenden Lohnzahlung, kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen die Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes nicht klar zu erkennen wäre. Von einer solchen fehlenden Eingliederung ist aber nach dem in ständiger Judikatur entwickelten Verständnis zu diesem Tatbestandsmerkmal nicht auszugehen. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw 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 21. 12. 1999, [99/14/0255](#), ARD 5105/16/2000; VwGH 27. 1. 2000, [98/15/0200](#), ARD 5121/21/2000, und VwGH 26. 4. 2000, [99/14/0339](#), ARD 5143/17/2000).

Dazu sei der Vollständigkeit halber noch bemerkt, dass Fr. F Michaela seit 11.2.1993 im Firmenbuch eingetragene handelsrechtliche Geschäftsführerin der Gesellschaft mit einer selbständigen Vertretungsbefugnis ist und diese Befugnis seit dem April 2000 alleinverantwortlich ausübt.

Mit Schreiben vom 31.3.2009 beantragte die Bw. – nach Fristverlängerungsansuchen – die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und wiederholte hinsichtlich der Geschäftsführerin ihr Berufungsbegehren.

Mit Bericht vom 27.5.2009 legte das Finanzamt Wien 1/23 die Berufung der Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom 28.10.2009, 38SX/09x, wurde das Konkursverfahren eröffnet, die Gesellschaft ist demzufolge aufgelöst.

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

§§ 41 ff. FLAG 1967 lauten:

„§ 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 v.H. 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."

„§ 42a. Das Bundesministerium für Umwelt, Jugend und Familie kann die Arbeitslöhne bestimmter Dienstnehmer von der Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen ausnehmen, wenn die Dienstnehmer von einem Dienstgeber im Ausland zur Dienstleistung in das Inland entsendet wurden oder die Dienstnehmer von einem Dienstgeber im Inland zur Dienstleistung in das Ausland entsendet

wurden und die Dienstnehmer vom Anspruch auf die Familienbeihilfe gemäß § 4 ausgeschlossen sind."

*„§ 43. (1) Der Dienstgeberbeitrag ist für jeden Monat bis spätestens zum 15. Tag des nachfolgenden Monats an das Finanzamt zu entrichten. Arbeitslöhne, die regelmäßig wiederkehrend bis zum 15. Tag eines Kalendermonats für das vorangegangene Kalendermonat gewährt werden, sind dem vorangegangenen Kalendermonat zuzurechnen. Werden Arbeitslöhne für das Vorjahr nach dem 15. Jänner bis zum 15. Februar ausgezahlt, ist der Dienstgeberbeitrag bis zum 15. Februar abzuführen. Die sachliche Zuständigkeit richtet sich nach den für die Abfuhr der Lohnsteuer maßgebenden Vorschriften. Für die Erhebung des Dienstgeberbeitrages ist örtlich das Wohnsitz-, Betriebs- oder Lagefinanzamt zuständig, wobei der Dienstgeberbeitrag in den Fällen, in denen der Dienstgeber im Bundesgebiet keine Betriebsstätte ([§ 81 des Einkommensteuergesetzes 1988](#)) hat, an das Finanzamt zu leisten ist, in dessen Bereich der Dienstnehmer überwiegend beschäftigt ist.*

*(2) Die Bestimmungen über den Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer) finden sinngemäß Anwendung."*

[§ 122 Wirtschaftskammergesetz 1998](#) 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 Umlagebetrag 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 Wirtschaftspräsident 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.

Strittig ist, ob die Bezüge der Michaela F unter [§ 22 Z 2 EStG 1988](#) zu subsumieren sind und somit nach § 41 FLAG und [§ 122 WKG](#) Beitragspflicht besteht.

Michaela F ist Geschäftsführerin der Bw. und an dieser zu 90 % beteiligt.

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.

Nach ständiger Rechtsprechung ist dem Tatbestandsmerkmal „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ das Verständnis beizulegen, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssen. Dabei ist allerdings vom

Vorliegen einer – auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlenden – Weisungsgebundenheit auszugehen (für viele: VwGH 28.11.2001, [2001/13/0186](#)) und sodann zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit im Vordergrund stehen (für viele VwGH 10.5.2001, [2001/15/0061](#); VwGH 29.5.2001, [2001/14/0077](#)).

Zunächst ist festzuhalten, dass der von der Bw. ins Treffen geführte Umstand, dass die Auszahlung des Geschäftsführerbezuges von der Liquiditätslage der GmbH abhängt, kein Hinweis auf ein Unternehmerrisiko ist, da dieses Risiko auch andere Gläubiger trifft (VwGH 23.4.2002, [2001/14/0060](#)).

Das Vorliegen eines Unternehmerrisikos wurde vom VwGH (VwGH 29.1.2003, [2002/13/0168](#)) bejaht, wenn ausschließlich eine erfolgsabhängige Vergütung und Kostenbeteiligung vereinbart und auch tatsächlich umgesetzt wurde. Auch völlig schwankende provisionsabhängige Bezüge können ein Unternehmerrisiko begründen (VwGH 18.12.2002, [2001/13/0093](#)), wobei hier zu einem Fixum erfolgsabhängige Bezüge getreten sind.

Allerdings treten nach dem Erkenntnis eines verstärkten Senates (VwGH 10.11.2004, [2003/13/0018](#)) die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung in den Hintergrund und kommt entscheidende Bedeutung dem Umstand zu, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft 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. 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. ...*

*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).*

Die teilweise Ausübung der Geschäftsführertätigkeit außerhalb der Geschäftsräumlichkeiten aus steht der Annahme einer Eingliederung in den Organismus der Bw. nicht entgegen (vgl. *Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke [Hrsg.], MSA EStG 11. EL § 22 Anm. 140 m.w.N.).*

Laut Firmenbuch war Monika F die einzige handelsrechtliche Geschäftsführerin. Die Auslandsaufenthalte von Frau F hatten offenbar keinen Einfluss auf die Ausübung der Geschäftsführungstätigkeit.

Monika F war daher in den geschäftlichen Organismus der Bw., die sie leitet, eingegliedert.

Die Berufung war daher, soweit sie das Jahr 2004 betrifft, als unbegründet abzuweisen.

Hinsichtlich der Jahre 2005 und 2006 ergeht eine gesonderte Entscheidung.

Die Zustellung war an die Masseverwalterin vorzunehmen.

Wien, am 1. Februar 2011