



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw. vom 2. November 2010 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 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:

| Jahr | Summe der Arbeitslöhne gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 | Abgabe               |                           | davon bereits entrichtet  | Nachforderung/Gutschrift (-) |
|------|--|----------------------|---------------------------|---------------------------|------------------------------|
| 2007 | € 511.904,88                                       | DB 4,50%<br>DZ 0,42% | € 23.035,72<br>€ 2.150,00 | € 16.285,72<br>€ 1.520,00 | € 6.750,00<br>€ 630,00       |
| 2008 | € 554.837,77                                       | DB 4,50%<br>DZ 0,42% | € 24.967,70<br>€ 2.330,32 | € 20.692,70<br>€ 1.931,33 | € 4.275,00<br>398,99         |
| 2009 | € 643.096,66                                       | DB 4,50%<br>DZ 0,41% | € 28.939,35<br>€ 2.636,70 | € 23.371,35<br>€ 2.129,39 | € 5.568,00<br>€ 507,31       |

### Entscheidungsgründe

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

Herr W ist zumindest seit dem Jahr 1993 zu 99,6% an der Bw. beteiligt und mit deren Geschäftsführung betraut.

Im Rahmen einer die Jahre 2007 bis 2009 umfassenden Lohnsteuerprüfung wurde unter anderem die Feststellung getroffen, dass der in der Bilanz des Jahres 2007 ausgewiesene Geschäftsführerbezug sowie die in den Jahren 2007 bis 2009 seitens des Gesellschafter-Geschäftsführers in Rechnung gestellten Honorare für der Bw. gegenüber erbrachte Leistungen in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen seien. Gleichzeitig wurden die im Prüfungszeitraum in den Bilanzen der Bw. ausgewiesenen Geschäftsführer-Boni ebenfalls dem DB und DZ unterzogen.

Der Geschäftsführerbezug des Jahres 2007, die Honorare sowie die Geschäftsführer-Boni erreichen laut den Prüfungsfeststellungen nachstehende Höhe (Beträge in €):

|          | 2007       | 2008       | 2009       |
|----------|------------|------------|------------|
| GF-Bezug | 15.000,00  |            |            |
| Honorare | 140.000,00 | 95.000,00  | 121.500,00 |
| GF-Boni  | 34.670,00  | 41.800,00  | 43.000,00  |
| Summe    | 189.670,00 | 136.800,00 | 164.500,00 |

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

| 2007       | 2008       | 2009       |
|------------|------------|------------|
| 546.574,88 | 596.637,77 | 686.096,66 |

In weiterer Folge ergingen seitens des Finanzamtes die nunmehr angefochtenen Bescheide und verwies die Behörde in ihrer Begründung auf den betreffenden Bericht.

Mit Schreiben vom 16. November 2010 brachte die Bw. gegen die betreffenden Bescheide das Rechtsmittel der Berufung ein und begründete dies damit, dass Herr W ein Einzelunternehmen betreibe, in dem er unter anderem auch für die Bw. Planungen erledige. Nachdem es sich dabei um zwei gänzlich verschiedene Betriebe handle und das Planungshonorar nicht ein einziges Merkmal einer einem Dienstverhältnis ähnlichen Beschäftigung aufweise, sei die Hinzurechnung unrichtig. Ebenso sei die Einbeziehung der Geschäftsführer-Boni in die Bemessungsgrundlage für den DB und DZ nicht richtig. Herr W habe als Geschäftsführer mit der Bw. eine schriftliche Vereinbarung, wonach er gewisse Ergebnisse in den nächsten fünf Jahren erreichen müsse, um in den Genuss der Boni zu kommen. Wenn er auch nur in einem einzigen Jahr den Zielgewinn nicht erreiche, sei der Bonus für alle Jahre verloren. Nachdem der dem Vertrag zu Grunde liegende Zeitraum noch nicht zu Ende sei, könne niemand sagen, ob die Zielvorgaben erreicht werden würden, weshalb Herr W auch bis zum heutigen Zeitpunkt weder rechtlich noch wirtschaftlich über den Bonus verfügen könne und sei ihm bis heute kein einziger Cent aus diesem Titel zugeflossen oder verrechnet worden.

Mit Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt gegenständliches Rechtsmittel als unbegründet ab und führte dazu unter Bezugnahme auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10.11.2004, 2003/13/0018 aus, dass im gegenständlichen Fall eine umfassende Eingliederung in den betrieblichen Organismus gegeben sei, da sich die Tätigkeit des Geschäftsführers auf diverse Planungs- und Beratungstätigkeiten zu den gesamten Projekten der Bw. beschränke. Die Erbringung der persönlichen Arbeitsleistung des Geschäftsführers stehe somit im Vordergrund. Es sei daher davon auszugehen, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer auf Dauer einen Teil des rechtlichen und wirtschaftlichen Organismus der Bw. bilde und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausübe. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spräche daher im gegenständlichen Fall für die Eingliederung. Es unterlägen daher auch die Honorarnoten dem DB und DZ.

Hinsichtlich der Boni werde bemerkt, dass diese Beträge bereits in den Steuererklärungen des Gesellschafter-Geschäftsführers erfasst worden seien. Es könne daher davon ausgegangen werden, dass diese bereits auch tatsächlich dem Gesellschafter-Geschäftsführer zugekommen seien.

In weiterer Folge brachte die Bw. einen Vorlageantrag ein, in welchem sie ihr bisheriges Berufungsbegehren wiederholte. Zudem führte die Bw. aus, dass in den Steuererklärungen die strittigen Boni nicht enthalten seien, zumal Herrn W noch kein einziger Cent zugeflossen sei.

Mit Schreiben vom 8. Juli 2011 wurde das Finanzamt seitens des Unabhängigen Finanzsenates aufgefordert nachzuweisen, dass die strittigen Boni dem Gesellschafter-Geschäftsführer tatsächlich zugeflossen seien, da eine diesbezügliche Feststellung auf Grund der im vorgelegten Akt befindlichen Unterlagen nicht möglich sei. Zudem wurde das Finanzamt darauf hingewiesen, dass die seitens der Behörde vertretene Meinung, bei den von Herrn W erklärten Einkünften aus Gewerbebetrieb handle es sich um die streitgegenständlichen Boni, weshalb auch davon auszugehen sei, diese seien ihm zugeflossen, vorweg so nicht geteilt werden könne. Dies vor allem deshalb, da die seitens des Geschäftsführers erklärten diesbezüglichen Beträge hinsichtlich deren Höhe vielmehr genau jenen Beträgen entsprechen würden, welche seitens der Bw. als Geschäftsführerbezüge aufwandswirksam in den Bilanzen verbucht worden seien. Ebenso nicht geteilt werden könne die Ansicht der Behörde, bei den von Herrn W erklärten Einnahmen aus selbständiger Arbeit handle es sich um die seitens des Einzelunternehmers der Bw. in Rechnung gestellten Honorare inklusive der Geschäftsführerbezüge. Dies deshalb, da die Bw. in ihrem Vorlageantrag selbst angegeben habe, das Einzelunternehmen des Herrn W sei in den Jahren 2007 bis 2009 neben der Bw. auch noch für andere Kunden tätig geworden und würde zudem die Summe der Honorare

inklusive der Geschäftsführerbezüge nicht den erklärten Einnahmen aus selbständiger Arbeit entsprechen. Zudem führe das Finanzamt in seinem Vorlagebericht aus, dass auf Grund der zum 31.12.2006 aushaftenden Forderung an den Gesellschafter-Geschäftsführer im Verhältnis zu jenem Stand am 31.12.2009 davon auszugehen sei, dass beträchtliche Beträge an den Geschäftsführer geflossen und in weiterer Folge auch die strittigen Boni diesem zugeflossen seien. Dieser Argumentation sei aber entgegenzuhalten, dass allein aus der Saldendifferenz des Verrechnungskontos der einzelnen Jahre, keineswegs zweifelsfrei geschlossen werden könne, ein diesbezüglicher Zufluss hätte tatsächlich stattgefunden.

In Beantwortung dieses Schreibens führte das Finanzamt aus, dass die beiden Einkunftsarten, nämlich Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit und Einkünfte aus Gewerbebetrieb verwechselt worden seien. Die an den Gesellschafter-Geschäftsführer geleisteten Honorarzahlungen seien in den Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit enthalten und seien die Geschäftsführerbezüge als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt worden. In Hinblick auf die seitens des UFS zu gleicher Problematik ergangenen Entscheidung zu RV/0263-I/08 vom 19.04.2011 werde daher auch für den vorliegenden Fall beantragt, die Berufung hinsichtlich der Honorarzahlungen als unbegründet abzuweisen. Auch im vorliegenden Berufungsfall seien die vom Gesellschafter-Geschäftsführer an die Bw. gelegten Rechnungen sehr pauschal gehalten und würden auch die üblichen Tätigkeiten eines Gesellschafters beinhalten. Beispielgebend sei eine Rechnung vom 29.12.2009 angeführt.

Betreffend der Boni-Zahlungen werde seitens des Finanzamtes die bisherige Beurteilung nicht aufrechterhalten und nunmehr beantragt, der Berufung in diesem Punkt stattzugeben.

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

Die Bw. ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

Laut Firmenbuchauszug ist Herr W zumindest seit dem Jahr 1993 zu 99,6% an der Bw. beteiligt und mit deren Geschäftsführung betraut.

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

Nachstehende Honorare wurden seitens des Herrn W für seine im Rahmen des Einzelunternehmens an die Bw. erbrachte Leistungen verrechnet und bezog der Gesellschafter-Geschäftsführer für seine Geschäftsführertätigkeit folgende Beträge:

|          | 2007       | 2008      | 2009       |
|----------|------------|-----------|------------|
| Honorare | 140.000,00 | 95.000,00 | 121.500,00 |

|           |           |           |           |
|-----------|-----------|-----------|-----------|
| GF-Bezüge | 15.000,00 | 36.000,00 | 43.000,00 |
|-----------|-----------|-----------|-----------|

Laut einer zwischen der Bw. und Herrn W abgeschlossenen schriftlichen Vereinbarung vom 1. September 2007 wurde vereinbart, dass Herr W in den nächsten fünf Jahren, beginnend ab dem Jahr 2007, jeweils einen Bonus von 30% des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit erhalte, wobei dieser Betrag erst nach Feststellung des 5. Jahresabschlusses fällig werde, sofern in diesen Jahren ein jeweils positives Ergebnis von mindestens € 80.000,00 oder ein mit den Gesellschaftern vereinbarter höherer Zielgewinn erreicht wird. Weiters wurde vereinbart, dass, sollte der Zielgewinn in den einzelnen Jahren nicht erreicht werden, gegenständliche Vereinbarung als gegenstandslos zu betrachten sei.

Die entsprechenden Boni wurden seitens der Bw. in den betreffenden Jahresabschlüssen rückgestellt. Es erfolgte weder eine diesbezügliche Verbuchung auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers oder einem diesen vergleichbaren Konto noch wurden die Boni an Herrn W ausbezahlt.

Die bisherige Prüfungsfeststellung des Finanzamtes, dem Gesellschafter-Geschäftsführer seien bereits in den Jahren 2007 bis 2009 die entsprechenden Geschäftsführer-Boni (in Höhe von € 34.670,00, € 41.800,00 bzw. € 43.000,00) zugeflossen, wird seitens der Behörde nicht mehr aufrechterhalten.

Im gegenständlichen Fall ist es hinsichtlich nachstehender Geschäftsführer-Boni zu keinem Zufluss an den Gesellschafter-Geschäftsführer gekommen:

|         | 2007      | 2008      | 2009      |
|---------|-----------|-----------|-----------|
| GF-Boni | 34.670,00 | 41.800,00 | 43.000,00 |

Hinsichtlich der Einbeziehung der Geschäftsführerbezüge betreffend die Jahre 2008 und 2009 in die Bemessungsgrundlage für den DB und DZ traf die Lohnsteuerprüfung keinerlei Feststellungen.

Die in Bezug auf die Privatnutzung des arbeitgebereigenen KFZ getroffenen Prüfungsfeststellungen betreffend des Jahres 2009 sowie die Feststellung hinsichtlich der Abfuhrdifferenz des Jahres 2007 stehen außer Streit.

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

Strittig ist im gegenständlichen Berufungsfall, ob die in den Jahren 2007 bis 2009 seitens des Einzelunternehmens der Bw. in Rechnung gestellte Honorare sowie die Geschäftsführer-Boni zu Recht in die Bemessungsgrundlagen für den DB und DZ einzubeziehen sind. Die

---

Hinzurechnung des Geschäftsführerbezug des Jahres 2007 in die Bemessungsgrundlage für den DB und DZ steht außer Streit.

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 - Weisungsgebundenheit 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 Weisungsgebundenheit 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 Delegierung 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 Teilstrich 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 war Herr W als wesentlich an der Bw. beteiligter Gesellschafter laut Firmenbuchauszug mit der Geschäftsführung der Bw. betraut, was nicht in Abrede gestellt wird. Gleichzeitig ist der Gesellschafter-Geschäftsführer im Berufungszeitraum im operativen Bereich der Gesellschaft tätig und erbringt in dieser Eigenschaft Planungsleistungen 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 dem Gesellschafter-Geschäftsführer 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, Herr W betreibe ein Einzelunternehmen, in welchem dieser unter anderem auch für die Bw. Planungen erledige und würde es sich dabei um einen von der Bw. gänzlich verschiedenen Betrieb handeln, weshalb die der Bw. verrechneten Planungshonorare weder dem Dienstgeberbeitrag noch dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterliegen würden, so kann dieser Argumentation nicht gefolgt werden. Dies deshalb, da der Umstand, dass Herr W neben der Wahrnehmung seiner Funktion als Gesellschafter-Geschäftsführer 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 weder auf einen Mindestbedarf hinsichtlich der wahrzunehmenden Geschäftsführungsfunktion noch auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten 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 Einkünftetatbeständen 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 im Berufungszeitraum unbestritten erfolgte 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 Planungshonorare würden nicht ein einziges Merkmal einer einem Dienstverhältnis ähnlichen Beschäftigung aufweisen, nichts ändern. Mit dieser Argumentation übersieht die Bw., dass der wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer zwar mit seinen Einkünften im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 nach § 41

Abs. 2 FLAG für Zwecke der Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages samt Zuschlag dem Kreis der „Dienstnehmer“ zuzuordnen ist, dies ändert aber nicht daran, dass er aus einkommensteuerrechtlicher Sicht nicht als Arbeitnehmer nach § 47 Abs. 1 EStG 1988 anzusehen ist. Ist - so wie im gegenständlichen Fall – der Gesellschafter-Geschäftsführer mit der Führung der Geschäfte einer Gesellschaft zweifelsfrei betraut und wird dieser für die Gesellschaft unbestrittener Maßen tätig, so ist in Folge dieses kontinuierlich über einen längeren Zeitraum andauernden Tätigwerdens des Gesellschafter-Geschäftsführers für die Bw. eine Eingliederung in deren betrieblichen Organismus gegeben. Dabei ist es unerheblich, ob gegebenenfalls Herr W selbst tätig wird oder dafür sorgt, dass die ihm treffenden Obliegenheiten von anderen erledigt werden. In beiden Fällen ist das Tätigwerden dem Gesellschafter-Geschäftsführer 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).

Die Einbeziehung der seitens des Einzelunternehmens der Bw. in Rechnung gestellten Honorare in die Bemessungsgrundlage für den DB und DZ erfolgte daher zu Recht.

Hinsichtlich der strittigen Geschäftsführer-Boni wird Folgendes bemerkt:

Seitens des Finanzamtes wurden keinerlei Nachweise erbracht, dass – entsprechend der diesbezüglichen Feststellungen der Lohnsteuerprüfung - die Boni dem Gesellschafter-Geschäftsführer tatsächlich bereits in den Jahren 2007 bis 2009 zugeflossen sind. Vielmehr werden die diesbezüglichen Prüfungsfeststellungen seitens des Finanzamtes nicht mehr aufrecht erhalten.

Im gegenständlichen Fall ist daher hinsichtlich der Geschäftsführer-Boni von keinem Zufluss auszugehen. Die Boni sind nicht in die Bemessungsgrundlage für den DB und DZ einzubeziehen.

Die Gesamtbemessungsgrundlagen für die Ermittlung des DB und DZ berechnen sich wie nachstehend (Beträge in €):

|                                  | 2007       | 2008       | 2009       |
|----------------------------------|------------|------------|------------|
| Gesamtbemessungsgrundlage bisher | 546.574,88 | 596.637,77 | 686.096,66 |
| minus Geschäftsführer-Boni       | -34.670,00 | -41.800,00 | -43.000,00 |

|                               |            |            |            |
|-------------------------------|------------|------------|------------|
| Gesamtbemessungsgrundlage neu | 511.904,88 | 554.837,77 | 643.096,66 |
|-------------------------------|------------|------------|------------|

Der Berufung war daher insgesamt gesehen teilweise statzugeben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 20. September 2011