



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 2

GZ. RV/2168-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung Bw., vertreten durch Stb., vom 16. Oktober 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes x vom 12. August 2002 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Zeit vom 1.1.1999 bis 31.12.2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat mit Bescheid vom 12. August 2002 den Arbeitgeber für die Einhaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Höhe von 1.288,44 € in Anspruch genommen und den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe in Höhe von 10.597,82 € sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von 1.091,43 € nachgefordert. Der am Stammkapital der GmbH wesentlich Beteiligte erhalte für seine Tätigkeit als Geschäftsführer monatliche Bezüge. Diese Bezüge seien aber nicht in die DB und DZ Bemessungsgrundlage einbezogen worden.

Gem. § 41 Abs. 2 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 würden als Dienstnehmer auch an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd. § 22 Z 2 Einkommensteuergesetz 1988 gelten. Schulse ein Geschäftsführer seine Arbeitskraft und erfolge die Tätigkeit ohne Unternehmerisiko und sei er, wenn auch aufgrund des Beteiligungsmaßes nicht weisungsgebunden, in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft eingegliedert (= Arbeitsgesellschafter), seien die Gehälter und sonstigen Vergütungen unabhängig vom Beteiligungsmaß (somit auch bei 100%iger Beteiligung) in die Beitragsgrundlage gem. § 41 FLAG einzubeziehen.

Im Schreiben vom 11.9.2002 führt die Berufungswerberin im Wesentlichen an, dass eine entsprechende Begründung des Haftungs- und Abgabenbescheides nicht vorliege und daher um Zustellung dieser Begründung und Verlängerung der gem. § 245 Abs. 2 BAO gehemmten Berufungsfrist gem. Abs. 3 leg. cit. bis zum Ablauf von 14 Tagen nach Zustellung der Bescheidbegründung ersucht werde.

Mit Schreiben vom 10. Oktober 2002 wurde vom Finanzamt die Bescheidbegründung nachgeholt. Der VfGH habe in seinem Erkenntnis vom 23.4.2001, Zl. 2001/14/0054 zur DB-Pflicht eines bis zu 100 % am Stammkapital der GmbH beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers folgende Auffassung vertreten die auch auf den gegenständlichen Sachverhalt anzuwenden sei.

Gem. § 41 Abs. 3 FLAG idF. BGBl. 1993/818 sei der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne seien dabei Bezüge gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und lit. b EStG, sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd. § 22 Z 2 EStG. Dem in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG enthaltenen Tatbestandsmerkmal "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" für die Subsumierung von Gehältern und sonstigen Vergütungen von Gesellschafter-Geschäftsführern unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sei das Verständnis beizulegen, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssten. Dabei sei das Vorliegen der aufgrund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlenden Weisungsgebundenheit anzunehmen und sodann zu beurteilen, ob die Voraussetzungen der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit im Vordergrund stehen würden. Das steuerrechtliche Dienstverhältnis stelle auf die Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers, sowie auf das des Fehlens des Unternehmerwagnisses ab. In Zweifelsfällen sei aber zudem auf weitere Kriterien (z. B. laufenden Arbeitslohn, Pflicht zur persönlichen Arbeitsleistung, fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, feste Urlaubseinteilung) abzustellen. Der Begriff des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses sei somit durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten Typusbegriff. Solchen Typusbegriffen seien die realen Erscheinungen anhand einer Mehrzahl von Merkmalen zuzuordnen, wobei nicht stets alle Merkmale in gleicher Intensität ausgebildet sein müssten und die Entscheidung letztlich nach dem Gesamtbild zu erfolgen habe (vgl. VfGH 1.3.2001, G 109/00).

Verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die in Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, würden im Falle der – auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden – Weisungsgebundenheit ihre Unterscheidungskraft verlieren und seien daher für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stünden, nicht brauchbar. Ebenso habe der VfGH im Erkenntnis VfGH 1.3.2001, G 109/00, aufgezeigt, dass dies insbesondere für die Merkmale einer Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens und des Fehlens des Unternehmerwagnisses nicht zutreffe. Zu den

Merkmale, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsgebundenheit ihre Indizwirkung verlieren würden, würden nach der Rechtsprechung des VwGH vor allem folgende gehören: fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz, sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten.

Zusammenfassend könne somit festgestellt werden, dass das im § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 formierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses, abgesehen vom hinzu zu denkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit, vor allem auf die Kriterien der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und des Fehlens des Unternehmerwagnisses abstelle. Von Bedeutung sei weiters noch das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendigen monatlichen) Entlohnung. Bei der Anwendung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 sei ausgehend von (vor allem) diesen Kriterien zu beurteilen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die für ein Dienstverhältnis sprechenden Kriterien im Vordergrund stünden. Ob bzw. in welcher Ausprägung und Intensität im konkreten Fall die einzelnen Kriterien vorliegen würden sei eine Sachverhaltsfrage, wobei sich besondere Schwierigkeiten bei den Leistungsverhältnissen der Gesellschafter-Geschäftsführer – insbesondere aus dem häufig vorzufindenden Umstand des Selbstkontrahierens – ergeben könnten.

Dieser Aspekt habe zur Folge, dass bei der Sachverhaltsfeststellung, um dem Objektivierungserfordernis hinreichend Rechnung zu tragen, der nach außen in Erscheinung tretenden tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehung die wesentliche Bedeutung beizumessen sei. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sei gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bilde und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben müsse. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spreche für die Eingliederung. Für die Frage, ob der Gesellschafter-Geschäftsführer Einkünfte iSd. § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erziele, komme es weiters nicht darauf an, ob ihm in den Räumlichkeiten der Gesellschaft ein Büro eingeräumt sei und ob ihm ein fixer Arbeitsplatz und eine fixe Arbeitszeit vorgegeben seien. Soweit der Gesellschafter-Geschäftsführer auch weder über einen Anspruch auf Urlaub noch über einen solchen auf Abfertigung verfüge, sei darauf zu verweisen, dass auch das Fehlen dieser typischerweise mit einem Dienstverhältnis iSd. Arbeitsrechtes – ein solches liege bei unter § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 fallenden Personen häufig nicht vor – verbundenen Ansprüche der Qualifizierung der Einkünfte als solche iSd. § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht entgegenstehe. Die Kündbarkeit eines auf unbestimmte Dauer geschlossenen Vertragsverhältnisses des Gesellschafter-Geschäftsführers stehe der Annahme eines steuerlichen

Dienstverhältnisses nicht entgegen, weil Einkünfte iSd. § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 keinesfalls eine Unkündbarkeit des Beschäftigungsverhältnisses des Leistungserbringers erfordere. Aus der auf (unbestimmte) Dauer ausgerichteten Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers könne aber die Eingliederung des Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus abgeleitet werden. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum unverändert andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spreche auch gegenständlich eindeutig für die Eingliederung. Von Bedeutung sei auch, dass eine auf Dauer angelegte Tätigkeit eine laufende Entlohnung erfahre. Eine laufende Entlohnung liege dabei aber auch vor, wenn der Jahresbezug nicht in monatlich gleich bleibenden Monatsbeträgen ausbezahlt werde, unabhängig davon ob der Jahresbezug eines Gesellschafter-Geschäftsführers geteilt durch 12 einen geraden Betrag ergäbe. Gegenständlich sei eine monatliche Auszahlung des Geschäftsführerbezuges in Höhe von 3.052,26 € (gleichmäßig in allen Prüfungsjahren) erfolgt. Weiters werde der Sozialversicherungsbeitrag zur gewerblichen Wirtschaft von der Berufungswerberin bezahlt.

Unternehmerwagnis liege vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit, sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhänge und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen müsse. Im Vordergrund stehe dabei, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen treffe, wobei aber auch Wagnisse, die sich auch Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben würden, einzubeziehen seien.

Sei der alleinige Geschäftsführer einer GesmbH auch hier alleiniger Gesellschafter, trage er zwar die gesamte Verantwortung und das gesamte unternehmerische Risiko, d. h. es drohe ihm für den Fall dass er falsche Entscheidungen treffe und es zur Insolvenz komme der Verlust des Einkommens der GesmbH und in der Folge seines Einkommens und schließlich ein Absinken des Wertes der Gesellschaftsanteile. Diese wirtschaftlichen Folgen einer schlechten Geschäftsführung würden allerdings unabhängig davon eintreten, ob der Geschäftsführer an der Gesellschaft beteiligt sei oder nicht. Bei Beurteilung der Einkünfte des Geschäftsführers sei daher nicht darauf abzustellen, dass diesem aus seiner Stellung als Gesellschafter ein Wertverlust drohe. Gravierende Schwankungen der Jahresbezugsummen, die insbesondere auf Unwägbarkeiten des Wirtschaftslebens zurückzuführen seien, könnten ein starkes Indiz für das Unternehmerwagnis sein. Gegenständlich sei die Höhe des Bezuges monatlich gleich und unterliege keinerlei Schwankungen.

Dagegen wurde eine Berufung eingebracht. Als Begründung wurde angeführt, dass der geschäftsführende Gesellschafter an der Berufungswerberin mit 99,9 % beteiligt und deren Geschäftsführer sei. Er sei sohin zweifelsfrei kein Dienstnehmer iSd.

§ 1 Kommunalsteuergesetz. Er sei aber auch keine an einer Kapitalgesellschaft beteiligte

Person iSd. § 22 Z 2 EStG 1988, weil die dort geforderten Tatbestandsmerkmale einer solchen Person nicht vorliegen würden. Der Verfassungsgerichtshof sehe in einem Dienstverhältnis einen Typusbegriff, der auch bei Ausblenden der fehlenden Weisungsgebundenheit eines Mehrheitsgesellschafters eine eindeutige Beantwortung der Frage zulasse, ob sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG) vorliegen würden. In seiner jüngsten Rechtsprechung hebe der Verwaltungsgerichtshof drei Merkmale eines Dienstverhältnisses hervor:

1.	die organisatorische Eingliederung
2.	das Fehlen eines Unternehmerwagnisses
3.	eine regelmäßig laufende (wenn auch nicht notwendig monatliche) Entlohnung.

Der Typusbegriff Dienstverhältnis dürfe jedoch nicht auf drei Abgrenzungsmerkmale verengt werden. Dem VwGH sei darin beizupflichten, dass diese drei Kriterien für die Qualifikation als Dienstverhältnis bedeutend und hilfreich seien. Wolle man dem Begriffsverständnis des Verfassungsgerichtshofes jedoch gerecht werden, so sei das Dienstverhältnis als Typusbegriff zu verstehen. Das erfordere eine umfassende Abgrenzung anhand aller zur Verfügung stehenden Typusmerkmale. Eine Einengung der Abgrenzung auf nur einige wenige freien Merkmale sei damit nicht zu vereinbaren. Die Bestimmung sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses – mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit – sei nach dem Gesetzeswortlaut eindeutig. Es heiße eben nicht, einige wenige, viel oder fast alle, sondern alle.

Im gegenständlichen Falle habe der Einzelunternehmer sein Unternehmen in eine (fast) Einmann-GmbH eingebracht und führe es unverändert weiter. Zweifellos bleibe er gegenüber seinen Mitarbeitern weiterhin der Chef. In diesem Falle könne vielleicht durch die Änderung der Rechtsform das eine oder andere Merkmal eines dienstnehmerähnlichen Verhältnisses vorliegen, aber plötzlich alle? Diese Konstellation zeige aber auch deutlich auf, dass ein Unternehmer in den geschäftlichen Organismus naturgemäß eingebunden sei, ja sein müsse. Daraus bei einer Kapitalgesellschaft zugleich Merkmale eines Dienstverhältnisses abzuleiten sei ganz einfach falsch und praxisfremd.

Das Gesetz fordere eine umfassende Abgrenzung: Die wesentliche Beteiligung sei auszublenden. Im Übrigen müssten alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen, d. h., dass bei wegdenken der wesentlichen Beteiligung ein Dienstverhältnis klar erkennbar sein müsse. Es genüge nicht, dass nur ein Merkmal in Richtung Dienstverhältnis weise, wenn andere Merkmale klar gegen ein Dienstverhältnis sprechen würden.

Im Folgenden führt die Berufungswerberin Kriterien zur Abgrenzung von Arbeitnehmern und Selbständigen/Unternehmern an, die hier nicht alle aufgezählt werden. Die Berufungswerberin führt weiters aus, dass ein geschäftsführender Gesellschafter mit einer Beteiligung von 99,9 %

arbeite wo, wann und wie er wolle, nach Belieben urlaube und sich selbst über seine Spesen Rechenschaft gäbe, nicht Dienstnehmer sei, auch dann nicht, wenn er sein Gehalt 14mal jährlich beziehe. Im gegenständlichen Fall bestehe ein schriftlicher Geschäftsführer-Werkvertrag, der eine Pauschalhonorierung des Geschäftsführers in 12 Monatsteilbeträgen vorsehe. Darüber hinaus aber einen ergebnisabhängigen Teil der 20 % des EGT der Gesellschaft betrage. Werde in einem Geschäftsjahr kein positives EGT erzielt, so entfalle dieser Teil des Geschäftsführerbezuges. Hier liege eindeutig eine Beteiligung am Unternehmerisiko und ein profitieren an realisierten Gewinnchancen vor. Nach Punkt 3 des Geschäftsführerwerkvertrages sei der Geschäftsführer an betriebliche Ordnungsvorschriften wie Arbeitszeit, Arbeitsort und arbeitsbezogenen Verhalten nicht gebunden, sondern gäbe solche Ordnungsvorschriften vor und überwache sie. Gem. Punkt 6 des Werkvertrages, sei der Geschäftsführer in seiner Zeit Disposition vollständig frei. Bei Abwesenheit habe er für die Vertretung zu sorgen. Für solche Zeiträume entfalle sein Entgeltanspruch. Spesen für Dienstreisen seien dem Geschäftsführer zwar von der GesmbH zu vergüten, wenn er sie im Interesse der GmbH aufwende, alle anderen im Rahmen der Geschäftsführung anfallenden Spesen jedoch habe der Geschäftsführer selbst zu tragen. Gem. Punkt 11 des Vertrages könne der Geschäftsführer seine Tätigkeit jederzeit einstellen, müsse jedoch für einen geeigneten Nachfolger sorgen. Der Geschäftsführer gebe die wirtschaftlichen finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft vor und habe sich dabei lediglich am Wohl des Unternehmens zu orientieren. Er sei in seiner Dispositionsfreiheit lediglich durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag und dem Grundsatz von Treu und Glauben begrenzt. Von seiner Handlungsweise und Geschicklichkeit hänge es ab, ob die Gesellschaft ein positives Ergebnis erziele und in welcher Höhe, sohin hänge es auch von seiner Handlungsweise und Geschicklichkeit ab, ob und in welcher Höhe er den ergebnisabhängigen Teil seines Honorars lukrieren könne oder nicht. Das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses sei insbesondere dann anzunehmen, wenn der Erfolg einer Tätigkeit (des Geschäftsführers) und daher auch die Höhe der erzielten Einnahmen (Geschäftsführerhonorar) weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der Ausdauer und der persönlichen Geschicklichkeit abhängig seien. Ob der Geschäftsführer schließlich den ergebnisanhängigen Teil seines Honorars zur Gänze konsumiere oder zum Teil oder gar nicht oder sofort oder irgendwann später, obliege wiederum seiner Disposition. Jedenfalls aber trage er ein Unternehmerwagnis, welchem in diesem Zusammenhang wesentliche Bedeutung zukomme.

Aus dieser kurzen Darstellung erhelle eindeutig, dass der Geschäftsführerwerkvertrag des Geschäftsführers bei weitem nicht alle Merkmale eines Dienstverhältnisses bei Ausblendung der Weisungsgebundenheit erfülle. Wenn der Gesetzgeber in § 22 Z 2 EStG sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses im Sinne einer umfassenden Typusabgrenzung von Arbeitnehmern und Unternehmern fordere, dann dürfe sich der Gesetzesanwender nicht mit einigen wenigen drei Abgrenzungskriterien begnügen. Sonst alle dürfe nicht die sonst nur ein zwei

drei Merkmale eines Dienstverhältnisses verkürzt/verkehrt werden. Nur erläuternd ergänzend und abschließend sei auf ein Arbeitspapier des Bundesministeriums für Finanzen vom 25.1.2002 hingewiesen, in welchem zur vermutlich gewollten Differenzierung von Dienstnehmern und Unternehmern eindeutig vorgeschlagen werde:

"Als weitere Maßnahme wäre daher denkbar, die Dienstgeberbeitrags- und Kommunalsteuerpflicht nur für Bezüge jener Geschäftsführer vorzusehen, die den Lohnsteuerabzug (mit den damit verbundenen Vorteilen) unterliegen. Die diesbezüglichen Bestimmungen im FLAG und Kommunalsteuergesetz sollten so geändert werden, dass Bezüge wesentlich Beteiligter und damit einkommensteuerpflichtiger (Gesellschafter) Geschäftsführer nicht (mehr) dem Dienstgeberbeitrag und der Kommunalsteuer unterliegen".

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 in der seit 1.1.1994 geltenden Fassung sind Dienstnehmer 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.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 in der seit 1.1.1994 geltenden Fassung ist der Beitrag des Dienstgebers 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.

Die Bestimmung des § 41 FLAG 1967 definiert also die beitragspflichtigen Bezüge und soll gleichzeitig eine klare Abgrenzung von den beitragsfreien Bezügen gewährleisten. Auf Grund des eindeutigen Gesetzeswortlautes ist bei den beitragspflichtigen Bezügen von zwei Gruppen von Bezügen auszugehen:

1. Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer iSd. § 47 Abs. 2 EStG 1988 gewährt werden.
2. Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd. § 22 Z 2 EStG 1988, die an Personen gewährt werden, die an Kapitalgesellschaften wesentlich beteiligt sind.

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung von Beschwerden, die sich gegen die Einbeziehung der Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen richteten, abgelehnt (vgl. VfGH vom 9. Juni 1998, B 286/98 und vom

24. Juni 1998, B 998/98 und B 999/98) und weiters auch die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes mit den Erkenntnissen vom 1. März 2001, G 109/00, und vom 7. März 2001, G 110/00, abgewiesen.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes v. 1. März 2001, G 109/00, wurde unter Zitierung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis sind, im Fall 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. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung zur Bestimmung des durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten Typusbegriffes des steuerlichen Dienstverhältnisses verlieren, gehören vor allem Folgende:

fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Arbeits- Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten.

In dem dieser Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes unmittelbar nachfolgenden Erkenntnis vom 23.4.2001, Zl. 2001/14/0054, sowie in zahlreichen späteren Judikaten hat der Verwaltungsgerichtshof festgestellt, dass das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" vor allem auf folgende Kriterien abstellt:

- die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft,
- das Fehlen eines Unternehmerrisikos sowie
- eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung.

Schließlich ist der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, Zl. 2003/13/0018, in einem nach § 13 Abs. 1 Z 1 VwGG gebildeten Senat von dieser Rechtsprechung insoweit abgegangen, dass er die Feststellung, ob "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" vorliegen, nur mehr auf die gesetzliche Definition eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 stützt. Da in dieser Legaldefinition das steuerrechtliche Dienstverhältnis lediglich durch zwei Merkmale, nämlich die Weisungsgebundenheit einerseits und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes andererseits umschrieben ist, kommt es nach Ausklammerung der Weisungsgebundenheit nur mehr darauf an, ob diese Eingliederung in den geschäftlichen Organismus gegeben ist. Im Falle der klar erkennbaren Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft sind dann alle weiteren Merkmale, die vor dem Hintergrund einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären,

für das Vorliegen des Tatbestandes nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ebenso ohne Bedeutung wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaft und tätigem Gesellschafter.

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 diese Eingliederung (vgl. die Erkenntnisse des VwGH vom 21.12.1999, 99/14/0255, vom 27.1. 2000, 98/15/0200, und vom 26.4.2000, 99/14/0339).

Im gegebenen Fall übt der Geschäftsführer der Berufungswerberin seine Geschäftsführungstätigkeit unstrittig seit vielen Jahren aus. Das Merkmal seiner Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft ist daher gegeben. Das von der Berufungswerberin als Argument angeführte Unternehmerrisiko geht mangels rechtlicher Relevanz der vorgetragenen Sachverhalte ins Leere.

Auf Grund dieser Feststellungen weist die Tätigkeit des wesentlich beteiligten Geschäftsführers somit - unter Außerachtlassung der Weisungsgebundenheit - die Merkmale eines Dienstverhältnisses auf, sodass die von der Gesellschaft bezogenen Vergütungen als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

Aus den angeführten Gründen war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 2.Juni 2005