



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der WGmbH., H, vertreten durch Condata Wirtschaftstreuhand- und Buchführungs GmbH, 1130 Wien, Innocentiagasse 5, gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck an der Leitha vom 5.4.2002 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2000 sowie des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 1.12.2004 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2002 und 2003 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Nach Durchführung von zwei Lohnsteuerprüfungen im Unternehmen der berufungswerbenden Gesellschaft (Bw.) wurden dieser mit Bescheiden des Finanzamtes vom 5.4.2002 und 1.12.2004 der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen nach § 41 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) samt Zuschlägen (Handelskammerumlage) nach § 57 Abs. 7 und 8 des Handelskammergesetzes bzw. § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 für die ihrem zu 100% am Stammkapital beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer im Zeitraum 1998-2000 sowie in den Jahren 2002 und 2003 gewährten Vergütungen vorgeschrieben.

In den dagegen fristgerecht eingebrachten Berufungen brachte die Bw. unter Verweis auf die gesetzlichen Bestimmungen des § 41 Abs. 2 FLAG, des § 22 Z. 2 EStG 1988 und § 47 EStG 1988 vor, dass die Bestimmung des § 22 Z 2 EStG 1988 eindeutig vorsehe, dass "sonst alle" Merkmale eines Dienstverhältnisses ausgenommen Weisungsgebundenheit vorliegen müssten. Die Merkmale eines Dienstverhältnisses könnten folgendermaßen zusammengefasst werden:

- Weisungsgebundenheit
- Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers
- Fehlen des Unternehmerwagnisses
- Fehlen der Vertretungsbefugnis
- Anspruch auf laufende Auszahlung des Lohnes

Nach dem klaren und eindeutigen Wortlaut der Bestimmung des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 genüge das Fehlen eines einzigen Merkmales, dass keine Einkünfte im Sinne der genannten Bestimmung vorlägen und damit auch keine DB- und DZ-Pflicht bestehe.

Betreffend Weisungsgebundenheit wurde angeführt, dass Einkünfte iSd § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nur vorliegen könnten, wenn - abgesehen von der wesentlichen Beteiligung (mehr als 25%) – alle Merkmale eines Dienstverhältnisses nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 – einschließlich Weisungsbindung – gegeben seien, also de facto ein Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorläge. Sei dies nicht der Fall, seien die Einkünfte § 22 Z. 2 Teilstrich 1 EStG 1988 zuzuordnen und damit nicht DB- und DZ-pflichtig.

§ 47 EStG – und damit der Begriff des steuerlichen Dienstverhältnisses – sei im 5. Teil des EStG unter "Abzug vom Arbeitslohn ("Lohnsteuer" geregelt und daher auf den von § 22 Z. 2 EStG 1988 erfassten Personenkreis nicht anwendbar. Die Wortfolge "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) im Teilstrich 2 des § 22 Z. 2 EStG 1988 ersetze daher den Begriff des Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) bei allen wesentlich beteiligten Personen, die der Generalversammlung gegenüber weisungsgebunden seien und damit zwar in einem arbeits- und sozialversicherungsrechtlichen, nicht jedoch in einem "steuerlichen" Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen (könnten).

Dies bedeute, dass alle Geschäftsführer, die entweder zumindest mit 50% beteiligt oder – bei einer Beteiligung von mehr als 25% aber weniger als 50% - über eine Sperrminorität verfügen und damit der Generalversammlung gegenüber nicht weisungsgebunden seien, mit ihren Bezügen nicht der Kommunalsteuer, DB und DZ unterlägen. Infolge der fehlenden Weisungsbindung gegenüber der Generalversammlung könnten in diesen Fällen nicht "alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) und daher de facto auch kein Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliegen.

Werde jedoch dem in den ErläutRV zum AbgÄG 1981 zum Ausdruck kommenden Willen des Gesetzgebers gefolgt, so müssten zur Einordnung von Einkünften unter § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 – abgesehen vom in bestimmten Fällen fehlenden Merkmal der Weisungsgebundenheit – wirklich alle Merkmale eines Dienstverhältnisses erfüllt sein.

Das Kriterium der "Eingliederung in den geschäftlichen Organismus" beinhalte

- die Unterwerfung unter die betrieblichen Ordnungsvorschriften (Regelung der Arbeitstage, der Arbeitszeit, der Arbeitspausen, der Abrechnung und Auszahlung des Entgelts);
- die Unterwerfung unter die betriebliche Kontrolle (Überwachung der Arbeit durch Dienstgeber oder Aufsichtspersonal) und
- die disziplinarische Verantwortlichkeit des Dienstgebers (von der Ermahnung bis zur Entlassung).

Aus diesen Merkmalen müsse geschlossen werden, dass eine "Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers" bei Fehlen der Weisungsgebundenheit des Geschäftsführers gegenüber der Generalversammlung nicht möglich sein könne.

Eine Eingliederung könne insbesondere dann nicht vorliegen, wenn der Geschäftsführer seine Arbeitszeit nach eigenem Willen gestalten könne und damit eine "Überwachung durch den Dienstgeber" oder eine Heranziehung zur disziplinarischen Verantwortung gar nicht möglich sei.

Der Gesellschafter, der für die Willensbildung der juristischen Person, der er angehöre, wesentlich oder allein maßgeblich sei, "*unterwerfe sich in Durchführung dieses Willens nicht einem Fremden, sondern dem durch seinen eigenen bestimmten oder unter Mitwirkung seines eigenen vereinbarten Willens*":

Auch der OGH erkenne – allerdings in einem anderen Zusammenhang – dass ein zu 95% am Stammkapital beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer weder als Dienstnehmer noch als Person in arbeitnehmerähnlicher Stellung iSd § 46 Abs. 1 Z 3 lit. a KO bezeichnet werden könne, denn es fehlten bei einer solchen Beteiligung alle Kriterien, die für das Vorliegen der dazu nötigen Ein- und Unterordnung unter die funktionelle Autorität des Arbeitgebers gewöhnlich gefordert würden.

Unternehmerrisiko bestehe darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit habe, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen, und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend gestalten könne.

Als weitere Kriterien, die dafür sprechen würden, dass der Geschäftsführer ein Unternehmerrisiko trage, könnten angeführt werden:

- Habe der Gesellschafter-Geschäftsführer in der Generalversammlung das aktive Weisungsrecht, so trage er – zumindest aus der Sicht der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Ertragsteuerrechts – allein die Verantwortung und das Risiko für den Erfolg der Gesellschaft und damit auch für seine Entlohnung.
- Die tatsächliche Auszahlung des Geschäftsführerbezuges sei von der Liquiditätslage der Gesellschaft und damit von deren wirtschaftlichem Erfolg abhängig – einen arbeitsrechtlichen Anspruch habe der wesentlich beteiligte Geschäftsführer nicht.
- In vielen Fällen könne der Geschäftsführer zur persönlichen Haftung herangezogen werden.
- Der Geschäftsführer sei von gesetzlichen Schutzbestimmungen des Arbeitsverfassungsgesetzes ausgeschlossen.
- Ebenso habe der Geschäftsführer keinen Anspruch auf Insolvenz-Ausfallgeld.

Der wesentlich beteiligte Geschäftsführer trage somit immer ein Unternehmerrisiko. Seine Stellung sei mit der eines "normalen" Arbeitnehmers nicht vergleichbar.

Der Geschäftsführer könne sich auch nach seinem Gutdünken vertreten lassen. Er habe jedoch keinen Anspruch auf Urlaubsgeld und Abfertigung. Daher werde die Entlohnung ihrem Gesamtbild nach wohl nicht als Indiz für ein Dienstverhältnis angesehen werden können.

Da somit nicht "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" vorlägen, würden vom Geschäftsführer nicht Einkünfte im Sinn des § 22 Z. 2 Teilsstrich 2 EStG 1988 erzielt, es bestehe daher auch keine Kommunalsteuer-, DB- und DZ-Pflicht für die an ihn gewährte Vergütung.

Weiters sei anzumerken, dass der Ausschluss von wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern von den Begünstigungen der Lohnsteuerpflichtigen (insbesondere der §§ 67 und 68 EStG 1988) bei gleichzeitiger Einbeziehung der Geschäftsführervergütungen in die Bemessungsgrundlage für lohn- und gehaltsabhängige Abgaben eine unsachliche Diskriminierung darstelle.

Weiters bestünden Bedenken, dass der bekämpfte Bescheid die verfassungsrechtliche Eigentumsgarantie verletze. Denn Steuervorschreibungen würden Eingriffe in das Eigentum darstellen und seien dann verfassungswidrig, wenn der Eingriff gesetzlos erfolge, wobei eine zum Schein vorgeschützte oder sonst denkunmögliche Gesetzesanwendung der Gesetzlosigkeit gleichzuhalten sei. Denkunmöglich bedeute, dass von Seiten des Finanzamtes dem Gesetz

eine offensichtlich nicht zukommende Bedeutung beigemessen werde. Das Finanzamt interpretiere im konkreten Fall die Bestimmung Des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in Abhängung vom klaren Gesetzeswortlaut, indem es davon ausgehe, dass lediglich die wesentlichen Merkmale eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssten.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19. August 2004 wurde die Berufung gegen den Bescheid betreffend DB und DZ für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2000 als unbegründet abgewiesen.

In der Begründung wurde unter Bezugnahme auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 18.9.1996, 96/15/0121, angeführt, Einkünfte nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 seien gegeben, wenn – unterstellte man die aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Beziehung fehlende Weisungsgebundenheit - nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ein Dienstverhältnis vorläge. Dies sei insbesondere dann anzunehmen, wenn neben dem Vorliegen weiterer Merkmale, die für ein Dienstverhältnis sprechen, wie etwa laufende Gehaltsauszahlung, den wesentlich Beteiligten kein Unternehmerrisiko treffe. Der Verwaltungsgerichtshof habe in dem genannten Erkenntnis die im Schrifttum vertretene Auffassung (z.B. Heidinger, SWK 1994, A 683 und 733), ein Gesellschafter-Geschäftsführer, der zu mehr als 50% an einer Kapitalgesellschaft beteiligt sei, könne keine Einkünfte im Sinn des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielen, ausdrücklich verworfen.

Mit Schreiben vom 14. September 2004 wurde von der Bw. fristgerecht ein Vorlageantrag ihrer mit Berufungsvorentscheidung abgewiesenen Berufung eingebracht. Die Berufung gegen die Bescheide betreffend DB und DZ 2002 und 2003 wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 15.7.1981 gegründet. Herr W ist an ihrem Stammkapital zu 100% beteiligt und vertritt diese seit ihrem Bestehen als handelsrechtlicher Geschäftsführer. Als solcher ist für die Leitung und Führung des Unternehmens der Bw. zuständig.

In den einzelnen Jahren wurden an ihn insgesamt folgende Beträge ausbezahlt.

1998	387.000,00 S
1999	432.000,00 S
2000	482.000,00 S
2002	21.800,00 €

2003	21.800,00 €
------	-------------

Darüber hinaus wurden dem Gesellschafter-Geschäftsführer in den Jahre 1998 bis 2000 Diäten in Höhe von 79.200,00 S jährlich gewährt.

Es existieren weder ein Werkvertrag noch ein Dienstvertrag oder sonstige Vereinbarungen mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer.

Laut Auskunft der steuerlichen Vertretung der Bw. kann sich der Gesellschafter-Geschäftsführer im Rahmen seiner Tätigkeit nicht vertreten lassen, er kann auch keine Hilfskräfte für seine Tätigkeit heranziehen. Seine Entlohnung erfolgte währende der einzelnen Jahre unregelmäßig aber nicht erfolgsabhängig. Er hat auch Anspruch auf Fortzahlung seines Gehaltes im Krankheitsfall. Aufwendungen im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit hat er keine zu tragen. Er hat keinen Urlaubsanspruch, die Arbeitszeit teilt er sich selbst nach Bedarf ein.

Diese Feststellungen ergeben sich aus dem Firmenbuchauszug, den Feststellungen der Lohnsteuerprüfung, den Ausführungen des steuerlichen Vertreters der Bw. (Lohnsteuerakt S. 31) und sind im Übrigen unbestritten.

Der festgestellte Sachverhalt ist folgender rechtlicher Würdigung zu unterziehen:

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

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

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur ausführt, sind § 41 Abs. 2 und 3 FLAG dahingehend auszulegen, dass der Verweis auf § 22 Zif. 2 EStG 1988 lediglich Teilstrich 2 der letztgenannten gesetzlichen Bestimmung erfasst.

Unter Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Zif. 2 EStG 1988 fallen (neben anderen taxativ aufgezählten Einkünften) gemäß § 22 Z. 2 Teilstrich 2 leg.cit 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.

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 steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in einer Vielzahl von Entscheidungen darlegte, werden vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GmbH Einkünfte nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 dann erzielt, wenn - bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse - feststeht,

.) dass der Gesellschafter-Geschäftsführer zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes seiner Gesellschaft eingegliedert ist,

.) dass ihn weder das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben trifft und

.) dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.

In seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, Zl. 2003/13/0018, welches in einem nach § 13 Abs. 1 Zif. 1 VwGG gebildeten Senat getroffen wurde, revidierte der Verwaltungsgerichtshof hinsichtlich der Auslegung der Bestimmung des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 im Hinblick auf § 47 Abs. 2 EStG 1988 die bisher vertretene Rechtsauffassung dahingehend, dass in Abkehr von der Annahme einer Gleichwertigkeit der oben genannten Merkmale die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung in den Hintergrund zu treten haben und entscheidende Bedeutung vielmehr dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Mit der Erzielung von Einkünften aus Vergütungen im Sinne des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 werden zufolge der Qualität dieser Vorschrift als *lex specialis* gegenüber anderen Einkünftebestandteilen diese nämlich - wie dies der Verwaltungsgerichtshof schon in seinem Erkenntnis vom 26.11.2003, 2001/13/0219, so entschieden hat - durch eine solche Tätigkeit rechtlich verdrängt, welche durch einen Steuerpflichtigen in

seiner Eigenschaft als Gesellschafter jener Gesellschaft gegenüber erbracht wird, an der er im Sinne des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 wesentlich beteiligt ist.

Das für die Erfüllung des Tatbestandes der Einkünfteerzielung nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 notwendige Merkmal der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft wird durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird, ohne dass dabei von Bedeutung wäre, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde. Liegt bei der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft eine auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführende Weisungsungebundenheit vor, wie sie der Ausdruck "sonst" in § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 unterstellt, dann sind im Falle der klar erkennbaren Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft alle weiteren Merkmale, die vor dem Hintergrund einer weisungsgebundenen Tätigkeit (im Zweifelsfall zusätzlich heranziehbare) Indizien für ein Dienstverhältnis wären, für das Vorliegen des Tatbestandes nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ebenso irrelevant wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaft und tätigem Gesellschafter (vgl. VwGH 10.11.2004, ZI. 2003/13/0018).

Eine Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus der Bw. steht sohin im Hinblick auf seine langjährige und damit auf Dauer angelegte Tätigkeit für die Bw. fest. Wenn diese mit dem Argument, der Geschäftsführer habe sich keinen Ordnungsvorschriften und keiner betrieblichen Kontrolle zu unterwerfen und könne auch nicht disziplinar zur Verantwortung gezogen werden, bestritten wird, so ist darauf hinzuweisen, dass es sich bei derartigen Merkmalen um Kriterien zur Prüfung der Weisungsgebundenheit handelt, die aber im gegenständlichen Fall wegzudenken ist (vgl. VwGH 10.11.2004, ZI. 2003/13/0018 und die darin wiedergegebene Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs).

Was die von der Bw. angestellten Überlegungen hinsichtlich der Anwendbarkeit der Bestimmung des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 sowie der verfassungsgemäßen Auslegung dieser Bestimmung betrifft, wird auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofs vom 1.3.2001, SlgNr. 16.098, G 109/00, verwiesen, in welchem dieser nach reiflicher Auseinandersetzung mit der genannten Bestimmung die Auffassung vertritt, der Gesetzgeber habe mit dem Abstellen auf "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" in § 22 Z. 2, Teilstrich 2, EStG 1988 keineswegs gegen Art. 18 B-VG verstoßen, weil es solche Merkmale nach der gesetzlichen Lage nicht geben könne.

Es entspricht einem - nach Auffassung des Verfassungsgerichtshofes -zutreffenden Verständnis der Gesetzeslage, das die Begriffe der Selbständigkeit bzw. Unselbständigkeit und des Dienstverhältnisses bzw. des Arbeitnehmers im steuerlichen Sinn nicht als durch § 47 EStG 1988 abschließend definiert ansieht, sondern als durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichnete Typusbegriffe deutet (vgl. schon VfSlg 14802/1997). Solchen Typusbegriffen sind aber die realen Erscheinungen nicht zu subsumieren, sondern an Hand einer Vielzahl von Merkmalen zuzuordnen, wobei nicht stets alle Merkmale in gleicher Intensität ausgebildet sein müssen und die Entscheidung letztlich nach dem Gesamtbild zu erfolgen hat.

Ist das Merkmal der Weisungsgebundenheit nur eines unter mehreren Merkmalen, die für die Deutung des Typusbegriffes "Dienstverhältnis" maßgebend sind, so muss es grundsätzlich möglich sein, die Frage des Vorliegens der (sonstigen) Merkmale eines Dienstverhältnisses auch unter "Ausblendung" bzw. unter Hinzudenken des Merkmales der Weisungsgebundenheit zu beantworten.

Der Gesetzgeber hat nicht Unvollziehbares oder zu Unbestimmtes angeordnet, wenn er bei bestimmten Beschäftigungsverhältnissen die Frage der Weisungsgebundenheit sozusagen ausblendet und anordnet, dass die Beurteilung danach zu erfolgen hat, ob die Beschäftigung "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" aufweist, das heißt letztlich auf die anderen, von der Judikatur herausgearbeiteten maßgebenden Merkmale verweist.

In dem auf dem Trennungsprinzip aufbauenden System der Ertragsbesteuerung von Kapitalgesellschaften ist jedenfalls - d.h. auch bei Mehrheits- oder Alleingesellschaftern - zwischen der Position als Gesellschafter und jener als Geschäftsführer zu unterscheiden. §22 Z 2, Teilstrich 2, EStG 1988 erfasst nicht nur den zu 100 % beteiligten Geschäftsführer, sondern alle Personen, die (in welcher Funktion auch immer) bei einer Kapitalgesellschaft beschäftigt und an ihr mit mehr als 25 % beteiligt sind. Dass bei dieser Personengruppe der (steuer)rechtliche Charakter des jeweiligen Beschäftigungsverhältnisses auch von der Höhe der Beteiligung abhängt, ist plausibel und mag eine entsprechend differenzierende Rechtsanwendung erfordern, führt aber nicht zur Verfassungswidrigkeit der Bestimmung.

Unter Berücksichtigung des im gegebenen Zusammenhang zu beachtenden Trennungsprinzips können vor allem die Eingliederung in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Kapitalgesellschaft und das (auf die Geschäftsführertätigkeit zu beziehende) Unternehmerwagnis auch im Fall der Weisungsungebundenheit verschieden ausgestaltet sein und daher (auch) als (sonstige) Merkmale eines Dienstverhältnisses in Betracht kommen.

Freilich ist es bei der in Rede stehenden Fallgruppe nicht zuletzt im Hinblick auf den hier häufigen Umstand des Selbstkontrahierens schwierig, den tatsächlichen Sachverhalt zu ermitteln und danach im Einzelfall zu beurteilen, ob ein Beschäftigungsverhältnis, konkret vor

allein eine Geschäftsführertätigkeit, lässt man einmal die allfällige Weisungsungebundenheit außer Betracht, die Merkmale der Unselbständigkeit oder der Selbständigkeit aufweist. Ein Verstoß gegen Art 18 B-VG ist den zugrunde liegenden Normen deswegen nicht anzulasten.

Gegen die beanstandete "Schlechterstellung" des geschäftsführenden Mehrheitsgesellschafters bestehen im Hinblick auf den auch den Gesetzgeber bindenden Gleichheitssatz keine verfassungsrechtlichen Bedenken.

Wird im Unternehmen einer Kapitalgesellschaft eine Geschäftsführertätigkeit in einer Art verrichtet, die einem Dienstverhältnis immerhin nahe steht, weil sie - mit Ausnahme der allenfalls fehlenden Weisungsungebundenheit - Merkmale aufweist, die für ein Dienstverhältnis (und nicht für einen Werkvertrag oder einen Auftrag) typisch sind, so begegnet es keinen Bedenken, wenn die dafür gewährten Vergütungen in die auf Dienstverhältnisse und Arbeitslöhne abstellende Kommunalsteuerpflicht einbezogen werden, mag auch die beschäftigte Person gleichzeitig an der Kapitalgesellschaft (wesentlich) beteiligt sein. Sollten jedoch - etwa als Folge der Höhe dieser Beteiligung - neben der Weisungsungebundenheit auch die übrigen Merkmale eines Dienstverhältnisses nicht mehr erkennbar sein, so ist bereits einkommensteuerrechtlich kein Fall des § 22 Z 2, Teilstrich 2, EStG 1988 und daher auch keine Kommunalsteuerpflicht gegeben (vgl. 1.3.2001, SlgNr. 16.098, G 109/00).

Nicht zu teilen ist die Auffassung der Bw., ein Beteiligungsverhältnis des Geschäftsführers im Ausmaß von 100 % allein stehe der Beurteilung des Vorliegens "sonst aller Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2)" entgegen. Auch die oben dargestellten Ausführungen im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, G 109/00 vermögen – wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 18.7.2001, 2001/13/0063 ausführt - diese Ansicht nicht zu stützen. Die Höhe der Beteiligung eines Geschäftsführers an seiner Gesellschaft hat Bedeutung ausschließlich für die Frage, ob der Geschäftsführer in seinem Handeln einem fremden Willen unterworfen ist, und ist maßgebend damit allein für die Frage der Weisungsungebundenheit, welche in der Beurteilung der Einkünfteerzielung nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 aber keine Rolle spielt.

Wenn die Bw. vermeint, mit dem Fehlen eines Urlaubsanspruches für den Gesellschafter-Geschäftsführer mangle es an einem wesentlichen Merkmal der Dienstnehmereigenschaft, die nicht einen Ausfluss der Weisungsungebundenheit darstelle, so ist diesbezüglich darauf hinzuweisen, dass der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur den Aussagen des Verfassungsgerichtshofes in den Erkenntnissen vom 1. März 2001, G 109/00, VfSlg. Nr. 16.098, und vom 7. März 2001, G 110/00, VfSlg. Nr. 16.114, zum Begriffstypus des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses folgend, u.a. auch den Anspruch auf Urlaub als weiteres Merkmal eines Dienstverhältnisses qualifiziert hat, das vor dem Hintergrund einer weisungs-

gebundenen Tätigkeit Indiz für ein Dienstverhältnis wäre, im Falle der - auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden - Weisungsungebundenheit jedoch jede Aussagekraft für die Lösung der Frage verliert, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen (vgl. VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018).

Soweit eingewendet wird, der Gesellschafter-Geschäftsführer trage ein Unternehmerwagnis, wird einerseits nochmals auf die Ausführungen des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 10.11.2004, 2003/13/0018, verwiesen, wonach dieses Kriterium in einer dem Gesetzeswortlaut verpflichteten Auslegung Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nur noch in solchen Fällen zukommen kann, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre. Andererseits ist aber aus dem Umstand, dass die Höhe der Vergütungen in den einzelnen Jahren stetig stieg bzw. in den letzten beiden Jahren gleich blieb und vom Gesellschafter-Geschäftsführer keine Aufwendungen zu tragen sind, weder ein einnahmen- noch ein ausgabenseitiges Unternehmerwagnis erkennbar.

Die dem Gesellschafter-Geschäftsführer gewährten Vergütungen erfüllen damit in ihrer Gesamtheit den Tatbestand des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 und sind daher gemäß § 41 Abs. 2 und 3 FLAG in die Bemessungsgrundlage für DB und DZ einzubeziehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 22. Februar 2007