



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch I, vom 14. Juni 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes XY vom 11. März 2008 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2003 bis 2006 im Beisein der Schriftführerin Frau R nach der am 20. Juni 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

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

Seit Dezember 1997 ist Herr G Alleingesellschafter der Bw. und gleichzeitig mit deren Geschäftsführung betraut.

Im Rahmen einer die Jahre 2003 bis 2006 umfassenden Lohnsteuerprüfung, durchgeführt von einem Organ der XX Gebietskrankenkasse, wurde die Feststellung getroffen, dass die in den jeweiligen Bilanzen ausgewiesenen Geschäftsführerbezüge in die Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen seien.

In weiterer Folge ergingen seitens des Finanzamtes die diesbezüglichen Bescheide (vom 11. März 2008) und verwies die Behörde in der Begründung auf den betreffenden Bericht.

Gegen die betreffenden Bescheide brachte die Bw. am 21. März 2008 Berufung ein und führte aus, dass dem Bericht keine Begründung zu entnehmen sei, weshalb es der Bw. nicht möglich sei, gegenständliches Rechtsmittel zu begründen und inhaltliche Anträge auf Abänderung der Bescheide zu stellen.

Mit Schreiben vom 23. Juni 2008 holte das Finanzamt die fehlende Bescheidbegründung nach und führte darin aus, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer für die Arbeitseinteilung, Überwachung der Einhaltung der Arbeitszeiten und für Tätigkeiten der Dienstnehmer zuständig sei. Eine Eingliederung in die betriebliche Organisation liege somit vor, und seien die an den Gesellschafter-Geschäftsführer bezahlten Vergütungen als Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 in die Bemessungsgrundlagen für DB und DZ einzubeziehen.

In weiterer Folge wies das Finanzamt mit Bescheid vom 1. Juni 2008 die Berufung gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide 2003 bis 2006 zurück. Gegenständlicher Zurückweisungsbescheid erwuchs in Rechtskraft.

In weiterer Folge erhob die Bw. gegen die betreffenden Abgabenbescheide der Jahre 2003 bis 2005 das Rechtsmittel der Berufung und begründete dies damit, dass Herr G Geschäftsführer der Bw., jedoch kein Dienstnehmer sei. Es lägen zwar Einkünfte gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 vor, allerdings würden die Merkmale eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 leg. cit. fehlen. Die Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers umfasse - ohne Anspruch auf Vollständigkeit - strategische Entscheidungen, Finanzierungsentscheidungen, Aufnahme und Beendigung von Geschäftsbeziehungen, strategische Investitionsentscheidungen und Planungen sowie die Übernahme von persönlichen Haftungen für Verbindlichkeiten der Gesellschaft. Die Tätigkeit umfasse jedoch keine regelmäßigen Arbeitsleistungen und würden Personalentscheidungen von einer leitenden Mitarbeiterin getroffen werden. Zudem sei der Gesellschafter-Geschäftsführer regelmäßig als D in seinem Einzelunternehmen tätig, weshalb eine regelmäßige Beschäftigung und Eingliederung in den Betrieb der Bw. nicht möglich sei.

Die Höhe der Leistungsverrechnung sei grundsätzlich umsatzabhängig gestaltet und werde darüber hinaus um eine erfolgsabhängige Komponente erweitert. Dies sei auch daraus ersichtlich, dass im Jahr 2006 auf Grund der negativen Geschäftsentwicklung eine Kürzung des Bezuges vorgenommen worden sei. Der Gesellschafter-Geschäftsführer könne auch selbst bestimmen, ob und in welchem Umfang er tätig werde. Ein Anspruch auf Urlaub sei nicht gegeben. Ebenso bestehe kein Weiterzahlungsanspruch im Krankheitsfall. Die Einteilung der

Arbeitszeit liege völlig im Ermessen des Geschäftsführers. Es gäbe daher weder eine fixe Arbeitszeit noch einen fixen Arbeitsort und erhalte der Gesellschafter-Geschäftsführer keine regelmäßigen Zahlungen. Diese seien nur Akontozahlungen und würde der Geschäftsführerbezug erst nach Vorliegen der Jahresabschlussergebnisse festgelegt werden.

Es werde daher der Antrag gestellt, den Bescheid ersatzlos aufzuheben, zumal auf Grund des dargestellten Sachverhaltes, kein Tatbestand des FLAG in Verbindung mit dem EStG erfüllt sei.

Der Berufung legte die Bw. eine Aufstellung über die Ermittlung der Geschäftsführerbezüge der Jahre 2004 bis 2006 bei.

In weiterer Folge nahm das Finanzamt mit einer Dienstnehmerin der Bw., Frau K, sowie mit dem Geschäftsführer eine Niederschrift hinsichtlich der für die Bw. durch den Geschäftsführer ausgeübten Tätigkeit auf und brachte diese der Bw. mittels E-Mail zur Kenntnis.

Mit Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt das Rechtsmittel gegen die Bescheide für die Jahre 2003 bis 2005 als unbegründet ab und führte nach kurzer Wiedergabe des bisherigen Verfahrenslaufs sowie der Bezug habenden gesetzlichen Bestimmungen aus, dass zur besseren Beurteilung des in Rede stehenden Sachverhaltes die tatsächlichen Verhältnisse am 22. August 2008 erhoben worden seien. Im Zuge gegenständlicher Erhebungsmaßnahmen sei sowohl vom Gesellschafter-Geschäftsführer als auch von der für den Standort in X hauptverantwortlichen Bediensteten übereinstimmend angegeben worden, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer regelmäßig im Unternehmen operativ mittätig sei. Die Arbeiten würden vom Anliefern der Waren über Küchenarbeit an freien Tagen der Köchinnen bis zur Vornahme der Tagesabrechnungen sowie Abholung der von den Kellnerinnen nach Tagesende deponierten Tageseinnahmen reichen. Die festgestellten Verhältnisse würden somit zeigen, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer in das betriebliche Geschehen regelmäßig eingegliedert sei. Bei einer Eingliederung in den betrieblichen Organismus seien die Ausführungen in der Berufung zu laufender Entlohnung, zu den zeitlichen Rahmenbedingungen durch den Betriebsablauf etc. rechtlich nicht von Relevanz, da diesen Merkmalen nur dann Bedeutung zukäme, wenn die Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre.

Mit Schreiben vom 12. September 2008 brachte die Bw. den Vorlageantrag ein und beantragte gleichzeitig die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung. Es wurden keine neuen Sachargumente vorgebracht.

In der am 20. Juni 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde seitens der steuerlichen Vertretung der Bw. ergänzend ausgeführt, dass die Berufung auch das Jahr 2006

umfasse. Zudem wurde das bisherige Berufungsbegehren wiederholt und ausgeführt, dass Herr G seit ca. 20 Jahren ein gut gehendes Einzelunternehmen besitze und die Anteile an der Bw. übernommen worden seien, um zu expandieren.

Ebenso führte der Finanzamtsvertreter aus, dass er seine bisherige Ansicht, es sei eine Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bw. gegeben, weiterhin aufrecht erhalte.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Laut Firmenbuchauszug ist Herr G seit Dezember 1997 Alleingesellschafter der Bw. und gleichzeitig mit deren Geschäftsführung betraut.

Das Aufgabengebiet des Gesellschafter-Geschäftsführers umfasst strategische Entscheidungen, Finanzierungsentscheidungen, Aufnahme und Beendigung von Geschäftsverbindungen, strategische Investitionsentscheidungen und Planung, Anlieferung von Waren, Mithilfe bei Küchenarbeiten an freien Tagen der Köchinnen, Vornahme der Tagesabrechnungen sowie tägliche Abholung der Tageseinnahmen.

Für seine Tätigkeit bei der Bw. erhielt der Gesellschafter-Geschäftsführer nachstehende in den jeweiligen Bilanzen ausgewiesene Beträge (in Euro):

2003	2004	2005	2006
23.000,00	37.500,00	37.700,00	18.300,00

Neben seiner Tätigkeit als Gesellschafter-Geschäftsführer ist Herr G als D im Rahmen eines Einzelunternehmens tätig.

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

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 - 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. 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 Weisungsungebundenheit 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 Delegation 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).

Wie sich aus gegenständlichem Sachverhalt ergibt, ist im vorliegenden Fall Herr G als wesentlich an der Bw. beteiligter Gesellschafter laut Firmenbuchauszug mit der Geschäftsführung der Bw. betraut, was seitens der Bw. auch nicht in Abrede gestellt wird. Gleichzeitig ist der Gesellschafter-Geschäftsführer im Berufszeitraum laut eigenen Angaben der Bw. mit strategische Entscheidungen, Finanzierungsentscheidungen, Aufnahme und Beendigung von Geschäftsverbindungen sowie strategischen Investitionsentscheidungen und Planung befasst. Zudem gab der Gesellschafter-Geschäftsführer in einer mit ihm am 22. August 2008 aufgenommenen Niederschrift hinsichtlich seines Aufgabengebietes für die Bw. selbst an, dass er auch mit Tätigkeiten wie Anlieferung von Waren, Mithilfe bei Küchenarbeiten an freien Tagen der Köchinnen, Vornahme der Tagesabrechnungen sowie tägliche Abholung der Tageseinnahmen befasst sei.

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 vom Gesellschafter-Geschäftsführer übernommenen Geschäftsfeldern 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, der Gesellschafter-Geschäftsführer sei regelmäßig als D für sein Einzelunternehmen tätig, weshalb eine regelmäßige Beschäftigung und Eingliederung in den Betrieb der Bw. nicht möglich sei, so kann dieser Argumentation nicht gefolgt werden. In diesem Zusammenhang geht auch die in der mündlichen Berufungsverhandlung gemachte Äußerung, Herr G besitze seit 20 Jahren ein gut gehendes Einzelunternehmen, und seien die Anteile an der Bw. übernommen worden, um zu expandieren, ins Leere. Dies vor allem deshalb, da - entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - der Umstand, dass Herr G neben der Wahrnehmung seiner Funktion als Geschäftsführer der Bw. gleichzeitig auch noch als Einzelunternehmer tätig ist, der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bw. nicht entgegensteht. Auch im Spitzenmanagement tätige Fremdgeschäftsführer, die Dienstnehmer sind, übernehmen häufig weitere Funktionen, wenn sich ihre Dienstgeber nicht dagegen aussprechen (VwGH v. 28.11.2001, 2001/13/0114). Diesbezüglich geht die Argumentation der Bw., auf Grund des regelmäßigen Tätigwerdens des Gesellschafter-Geschäftsführers in seinem Einzelunternehmen sei aus Zeitmangel eine Eingliederung bei der Bw. nicht möglich, ins Leere, und widerspricht zudem auch die tatsächliche über einen längeren Zeitraum andauernde Ausübung der Geschäftsführerfunktion durch Herrn G dem diesbezüglichen Vorbringen. In diesem Zusammenhang übersieht die Bw., dass entsprechend der Rechtsprechung weder ein Mindestbedarf, welcher für die Wahrnehmung der Geschäftsführerfunktion beansprucht wird, erforderlich ist, noch die Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG bzw. die Vorschrift des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten abstellen. 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 Einkünftebestandteilen 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. Durch die Übernahme der genannten Tätigkeiten durch den Gesellschafter-Geschäftsführer für die Bw. ist eindeutig und zweifelsfrei eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw. gegeben. An gegenständlicher Feststellung vermag auch das diesbezügliche Vorbringen der Bw., Personalentscheidungen würden von einer leitenden Mitarbeiterin getroffen werden, nichts ändern. Dies auch deshalb, da der Gesellschafter-Geschäftsführer in der mit ihm am 22. August 2008 aufgenommenen

Niederschrift über Befragung der Behörde, wer Personalaufnahmen vornehme, selbst angab, dass jene nach einer vorhergehenden Beurteilung durch ihn selbst erfolgen würden. Ist - so wie im gegenständlichen Fall – der Gesellschafter-Geschäftsführer mit der Führung der Geschäfte einer Gesellschaft zweifelsfrei betraut, ist es unerheblich, ob er selbst tätig wird oder dafür sorgt, dass die ihn treffenden Obliegenheiten von anderen erledigt werden. In beiden Fällen ist das Tätigwerden ihm 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).

Dem Vorbringen der Bw., aus dem Umstand, dass die Einteilung der Arbeitszeit als auch des Arbeitsortes völlig im Ermessen des Gesellschafter-Geschäftsführer liege, er selbständig entscheide, ob und in welchem Umfang er tätig werde und seine Leistungsverrechnung umsatzabhängig gestaltet sei, ergebe sich, dass die dafür gewährten Beträge nicht den Lohnabgaben unterliegen würden, stehen folgende Überlegungen entgegen:

Der zweite Satz des § 47 Abs. 2 EStG 1988 umschreibt die Tatbestandsvoraussetzung des ersten Satzes dahingehend, 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 seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, festhält, beschreibt die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 das steuerrechtliche Dienstverhältnis mit zwei Merkmalen, nämlich der Weisungsgebundenheit einerseits und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers andererseits. Diese beiden Merkmale gehen nach der vom Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 1.3.2001, G 109/00, zum Ausdruck gebrachten Sichtweise, der sich der Verwaltungsgerichtshof anschließt, nicht in einem Oberbegriff der Weisungsunterworfenheit auf. In den Erkenntnissen vom 17.5.1989, 85/13/0110, Slg. NF. Nr. 6.403/F (zitiert im genannten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes), vom 31.7.1996, 95/13/0220, Slg. NF. Nr. 7.111/F, vom 9.7.1997, 95/13/0289, vom 23.5.2000, 97/14/0167, vom 20.12.2000, 99/13/0223, Slg. NF. Nr. 7.569/F, vom 25.1.2001, 95/15/0074, und vom 24.6.2004, 2001/15/0113, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass (nur) in Fällen, in denen

die im Gesetz festgeschriebenen Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen ist.

Wird das in § 47 Abs. 2 EStG 1988 normierte Tatbestandselement der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck "sonst" in § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigt, dann kann sich der Ausdruck "alle" in derselben - auf die gesetzliche Definition des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG verweisenden - Vorschrift damit (primär) nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers beziehen. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann 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, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre (vgl. VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018).

Damit kommt auch dem Hinweis auf die Weisungsungebundenheit des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers keine Bedeutung zu, da ja gerade durch den Ausdruck "sonst" in § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 die auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführende Weisungsungebundenheit unterstellt wird, weshalb 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 sind wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaft und tätigem Gesellschafter (vgl. beispielsweise VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018).

Wenn die Bw. nun mit ihrer gegenständlichen Argumentation, der Gesellschafter-Geschäftsführer sei bei der Ausübung seiner Tätigkeit für die Bw. weisungsfrei gestellt, davon ausgeht, es liege kein Dienstverhältnis im Sinne der gesetzlichen Bestimmungen des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vor, so übersieht sie mit diesem Vorbringen, dass entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH vom 27.02.2008, 2006/13/0113; vom 10.11.2004, 2003/13/0018) das Tatbestandsmerkmal der Weisungsungebundenheit (gleichgültig ob die Weisungsungebundenheit auf gesellschaftsrechtlicher Ebene basiert oder aus dem Anstellungsvertrag des Geschäftsführers resultiert), durch die gesetzliche

Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 leg. cit. in jedem Fall ausgeblendet und – wie bereits ausgeführt – in erster Linie nur auf die klar erkennbare Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft Bezug genommen wird. Gleichzeitig damit geht aber auch das weitere Vorbringen der Bw. ins Leere, die Leistungsverrechnung sei umsatzabhängig gestaltet und werde darüber hinaus um eine erfolgsabhängige Komponente erweitert, weshalb etwa im Jahr 2006 auf Grund der negativen Geschäftsentwicklung eine Kürzung des Bezuges vorgenommen worden sei. Ist nämlich – so wie im vorliegenden Fall – bereits durch die vom Gesellschafter-Geschäftsführer unbestritten für die Bw. ausgeübte Tätigkeit die Eingliederung in den betrieblichen Organismus zweifelsfrei gegeben, kann auch Folge dessen die Beantwortung der Frage, ob der Gesellschafter-Geschäftsführer bei der Ausübung seiner Tätigkeit einem Unternehmerwagnis unterliegt, als auch jener, ob Herr G eine laufende Lohnzahlung erhält, dahingestellt bleiben. In diesem Sinne wird noch bemerkt, dass bereits nach der älteren Rechtsprechung des VwGH eine laufende Entlohnung, auch im Wege von Akontierungen, gegen das Vorliegen eines Unternehmerrisikos sprach, wobei der VwGH Schwankungen in der Entlohnung als unerheblich angesehen hat (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, MSA EStG [1. 3. 2005], § 22 Anm. 141a).

Im vorliegenden Berufungsfall erfolgte daher die Einbeziehung der Geschäftsführerbezüge in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 22. Juni 2011