



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Mitglieder Elisabeth Wanke, Oswald Heimhilcher und Mag. Robert Steier über die Berufung der Bw., vertreten durch GPS Gloser Pieber Scholler WT GmbH, 3250 Wieselburg, Hauptplatz 24, vom 10. September 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Scheibbs, vertreten durch Dr. Wolfgang Bichler, vom 25. August 2003 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 2000 bis 2002 nach der am 13. März 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt aufrecht.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist im Transportgewerbe in Niederösterreich tätig.

In seinem Bericht gem. § 151 BAO bzw. § 86 EStG vom 14.7.2003 hielt der Lohnsteuerprüfer folgende berufsrelevante Feststellung fest:

"Nachforderung von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Geschäftsführerbezüge des Geschäftsführer-Gesellschafters (alle Beträge in ATS):

<u>Jahr</u>	<u>Bemessungsgrundlage</u>	<u>Dienstgeberbeitrag</u>	<u>Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag</u>
2000	3.080.000,00	138.600,00	16.016,00
2001	2.640.000,00	118.800,00	13.464,00

2002	3.729.041,00	167.806,85	17.526,49
------	--------------	------------	-----------

Das Finanzamt folgte der Feststellung der Betriebsprüfung und erließ in weiterer Folge am 25.8.2003 einen Bescheid für den Zeitraum 1.1.2000-31.12.2000, in dem die angeführten Abgabebeträge der Bw. vorgeschrieben wurden.

Begründend führte das Finanzamt unter anderem an, dass gem. § 22 Abs 2 Z 2 EStG auch Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art zählten, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für Ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt würden.

In weiterer Folge erhob die steuerliche Vertretung der Bw. am 10.9.2003 fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung gegen den genannten Bescheid und begründete diese wie folgt:

"Per 21.02.1997 wurde ein Werkvertrag zwischen der Bw. und dem Gesellschafter-Geschäftsführer abgeschlossen.

Der Werkvertragsnehmer übernimmt dabei die Agenden der Geschäftsführung; er ist dabei an keinerlei Weisungen gebunden.

Überdies ist der Geschäftsführer an keine fixe Arbeitszeit gebunden; es besteht kein gesonderter Urlaubs- und Abfertigungsanspruch.

Ferner ist er berechtigt, sich bei der Erfüllung seiner Pflichten eines geeigneten Vertreters oder Gehilfen zu bedienen.

Der Geschäftsführer unterliegt keinem Konkurrenzverbot.

Die Höhe der Geschäftsführerentschädigung wird in der Generalversammlung bzw. im Wege eines Umlaufbeschlusses im vorhinein mit einem gewissen Prozentsatz vom Umsatz festgelegt (erfolgsabhängige Vergütung).

Die zur Auszahlung gelangenden monatlichen Zahlungen sind Akontierungen.

Mit Umlaufbeschluss vom 6.4.1999 (für das WJ 99/00) wurde folgendes festgelegt: Bei einem Jahresumsatz über 80 Mio S beträgt die Geschäftsführervergütung 2,5 % des Umsatzes, bei einem Jahresumsatz bis 80 Mio S nur 0,5 % des Umsatzes.

Bei einem negativen Cash Flow beträgt die Vergütung nur 10 % des Sollwerts. Bei einem negativen Jahresüberschuss vor Steuern und vor der Geschäftsführer-Vergütung hat der Geschäftsführer in Höhe des negativen Überschusses einen Zuschuss an die Gesellschaft zu leisten.

Mit Umlaufbeschluss vom 10.04.2000 (für das WJ 00/01) wurde folgendes festgelegt:

Die Geschäftsführervergütung soll (lt. Beschluss) bei einem Jahresumsatz von über 100 Mio S 2,5 % des Umsatzes betragen, bei einem Umsatz bis 100 Mio S nur 0,5 % betragen.

Bei einem negativen Cash Flow beträgt die Vergütung nur 10 % des Sollwerts. Bei einem negativen Jahresüberschuss vor Steuern und vor der Geschäftsführervergütung hat der Geschäftsführer in Höhe des negativen Überschusses einen Zuschuss an die Gesellschaft zu leisten.

Mit Umlaufbeschluss vom 07.04.2001 (für das WJ 01/02) wurde folgendes festgelegt:

Die Geschäftsführer-Vergütung soll (lt. Beschluss) bei einem Jahresumsatz von über 9 Mio EUR 2,7 % des Umsatzes betragen, bei einem Umsatz bis 9 Mio EUR nur 0,5 % betragen. Bei einem negativen Cash Flow beträgt die Vergütung nur 10 % des Sollwerts.

Bei einem negativen Jahresüberschuss vor Steuern und vor der Geschäftsführervergütung hat der Geschäftsführer in Höhe des negativen Überschusses einen Zuschuss an die Gesellschaft zu leisten.

Mit Umlaufbeschluss vom 16.04.2002 (für das WJ 02/03) wurde folgendes festgelegt:

Die Geschäftsführervergütung soll (lt. Beschluss) bei einem Jahresumsatz von über 9 Mio EUR 1,8 % des Umsatzes betragen, bei einem Umsatz bis 9 Mio EUR nur 0,5 % betragen. Bei einem negativen Cash Flow beträgt die Vergütung nur 10 % des Sollwerts.

Bei einem negativen Jahresüberschuss vor Steuern und vor der Geschäftsführervergütung hat der Geschäftsführer in Höhe des negativen Überschusses einen Zuschuss an die Gesellschaft zu leisten.

Die ausbezahlten Geschäftsführerbezüge entsprechen den vertraglich vereinbarten Beträgen.

Rechtliche Würdigung:

Gem. § 41 Abs. 2 FLAG 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.

Gem. § 41 Abs. 3 FLAG ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen.

Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG. Gem. § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von Kapitalgesellschaften an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 57 Abs. 4 und 5 HKG idF BGBl. 958/1993 bzw. § 57 Abs. 7 und 8 HKG idF BGBl. 661/1994.

Wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung erkennt, ergibt sich aus der Entstehungsgeschichte des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 und aus dem Zusammenhang mit der Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988, dass der Formulierung "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" in § 22 Z 2 das Verständnis beizulegen ist, dass es auf die Weisungsgebundenheit nicht ankommt, wenn diese wegen der Beteiligung an der Gesellschaft nicht gegeben ist.

Dabei ist die auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlende Weisungsgebundenheit hinzuzudenken und dann zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit im Vordergrund stehen. Dem Vorliegen von Unternehmenswagnis kommt in diesem Zusammenhang wesentliche Bedeutung zu (VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0226).

Die Kernaussagen des VfGH (vom 07.03.2001, G 110/00, zum DB, siehe dazu insbes. Margreiter, RdW 7/2001, 475):

Die Begriffe der Selbständigkeit bzw. Unselbständigkeit und des Dienstverhältnisse bzw. des Arbeitnehmers im steuerlichen Sinn sind nicht als durch § 47 EStG abschließend definiert, sondern als durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichnete Typusbegriff.

Solchen Begriffen sind die realen Erscheinungen nicht zu subsumieren, sondern anhand 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. Das Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses ist daher unter Ausblendung des Merkmales der Weisungsgebundenheit zu beantworten.

Bei fehlender Eingliederung in den betrieblichen Organismus und tatsächlichem Unternehmerwagnis würde sich daher nach dem Gesamtbild (also dem Nichtvorliegen der übrigen Merkmale eines Dienstverhältnisses) keine DB- und DZ-Pflicht ergeben.

Ein abgeschlossener Werkvertrag spricht gegen die Eingliederung; der seltene Fall eines Werkvertrages kann nur angenommen werden, wenn die Verpflichtung zur Herbeiführung eines bestimmten Erfolges, etwa in Form eines durch die Geschäftsführung abzuwickelnden konkreten Projektes, vereinbart ist.

Im vorliegenden Fall wurde zwischen der Beschwerdeführerin und dem Gesellschafter-Geschäftsführer ein Werkvertrag abgeschlossen.

Dieser sieht vor, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer die Agenden der Geschäftsführung zu besorgen hat (ohne fixe Arbeitszeit); weiters ist eine Vertretungsmöglichkeit vorgesehen. Hinsichtlich der Vergütung wird festgehalten, dass die Höhe der Geschäftsführervergütung in der Generalversammlung bzw. im Wege eines Umlaufbeschlusses im vorhinein mit einem gewissen Prozentsatz vom Umsatz festgelegt wird.

Die zur Auszahlung gelangenden monatlichen Zahlungen sind Akontierungen; zu viel ausbezahlte Akontierungen sind vom Geschäftsführer zurückzuzahlen. Darüber hinaus wird bei Vorliegen eines negativen operativen Cash Flow die Vergütung um 90 % gekürzt (Ansatz von 10 % der ermittelten Umsatzprovision).

Weiters ist vorgesehen, dass bei Vorliegen eines negativen Jahresabschlusses vor Steuern und vor Geschäftsführervergütung, der Geschäftsführer in Höhe des negativen Überschusses einen Zuschuss in die Gesellschaft zu leisten.

Aufgrund dieser getroffenen Vereinbarung ist der gesamte Bezug des Geschäftsführers daher einer großen Schwankungsbreite ausgesetzt (100 %ige Korrelation mit den Umsätzen); bei leitenden Angestellten ist es absolut unüblich den gesamten Bezug erfolgsabhängig (korrelierend mit dem erzielten Umsatz, ausschließliche Umsatzprovision) zu gestalten.

Auch Vertreter, die kein Fixum (ausschließliche Umsatzbeteiligung) beziehen und damit voll dem Unternehmerrisiko ausgesetzt sind, beziehen nach herrschender Judikatur keine nichtselbständigen Einkünfte (Gewerbliche Einkünfte; VwGH vom 10.4.1985, 83/13/0154, 0162, 0163 zum EStG).

Es besteht aber nicht nur eine Umsatz-/Geschäftsführervergütungs-Relation, sondern die Geschäftsführervergütung weist auch eine Korrelation zum operativen Cash Flow auf. Bei negativen Ergebnissen trägt der Geschäftsführer insoweit Unternehmerrisiko als er einen Zuschuss leisten muss.

Der Verwaltungsgerichtshof führte im Erkenntnis vom 29.01.2003, 2002/13/0186, in seinen Erwägungen aus, dass deutliche erfolgsbedingte Schwankungen des Geschäftsführerhonorars ein Unternehmerrisiko begründen können, welches gegen ein Dienstverhältnis spricht. Ein vergleichbarer Fall (mit deutlichem Unternehmenswagnis) liegt auch im Berufungsfall vor.

Überdies liegt eine Bindung an den operativen Cash Flow vor; sollte dieser negativ sein (Jahresgewinn plus Abschreibungen plus Dotation langfristige Rückstellungen), so würde die Vergütung nur 10 % des festgelegten Wertes betragen.

Wir stellen fest, dass der Prüfer die Beiträge ohne Würdigung der Verträge vorgeschrieben hat.

Aufgrund der unmittelbaren Koppelung der Geschäftsführergehälter mit dem Umsatz (sowie mit dem Cash Flow) bzw. mit dem Jahresüberschuss (Einschusspflicht bei negativen Ergebnissen) liegt im konkreten Fall Unternehmerwagnis vor; das Unternehmerwagnis ist daher durch tatsächlich verwirklichte vertragliche Vereinbarungen dokumentierbar.

Wir beantragen daher, von der Vorschreibung des DB und DZ für die Geschäftsführerbezüge abzusehen.

Bei Vorlage zur zweiten Instanz (UFS), beantragen wir eine Senatsentscheidung (vollständiger Senat) mit mündlicher Verhandlung".

Am 13.1.2004 erließ das zuständige Finanzamt einen Fragenvorhalt, in dem ersucht wurde, den Geschäftsführervertrag vorzulegen, die tatsächliche wirtschaftliche Abwicklung darzulegen, zu beantworten wie hoch die Entlohnung war und wie sie erfolgte und welche Aufwendungen der Geschäftsführer-Gesellschafter zu tragen hatte.

Am 12.5.2004 wies das Finanzamt die Berufung vom 10.9.2003 mittels Berufungsvorentscheidung ab.

Begründend wurde ausgeführt, dass die Berufung abgewiesen werde, da die angeforderten Unterlagen nicht nachgereicht worden seien.

Am 11.6.2004 wurde seitens der steuerlichen Vertretung Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz gestellt.

Es werde die Entscheidung durch einen Senat mit mündlicher Verhandlung beantragt.

Ergänzend zum Vorlageantrag langte am 6.7.2004 am zuständigen Finanzamt folgendes Schriftstück ein.

Die Entlohnung erfolge durch unregelmäßige, vom Umsatz abhängige Zahlungen.

Die Höhe der Entlohnung sei dem beiliegenden Geschäftsführervertrag zu entnehmen.

Der Geschäftsführer-Gesellschafter habe selbst die Sozialversicherung, sowie sämtliche Kfz-Kosten (inkl. Amortisation) zu tragen.

In "einer abschließenden Kurzreplik" zur anhängigen Berufungssache führte die steuerliche Vertretung nochmals aus, dass sie auf dem Standpunkt stünde, dass Geschäftsführervergütungen, die vom Umsatz bzw. Cash-Flow abhingen (siehe Verträge bzw. Berufung), ein substantielles Unternehmerrisiko bedeuteten.

Überdies sähen die Beschlüsse bzw. Verträge vor, dass im Falle eines negativen Jahresüberschusses der Geschäftsführer in Höhe des negativen Jahresüberschusses einen Eigenkapitalzuschuss in die Gesellschaft zu leisten habe.

Weiters hielt die steuerliche Vertretung fest, dass die vertraglichen Vereinbarungen auch zur Gänze eingehalten worden seien.

Aufgrund der oben angeführten Gründe seien die Geschäftsführerbezüge DB- und DZ-frei.

Beigelegt war dem Schreiben ein

- Werkvertrag vom 21.2.1997 folgenden Inhaltes:

Die Bw. (vertreten durch den Gesellschafter) schließt mit dem Geschäftsführer-Gesellschafter, in der Folge kurz Werkvertragsnehmer, per 21. Februar 1997 folgenden Werkvertrag ab:

Der Werkvertragsnehmer übernimmt die Agenden der Geschäftsführung der Gesellschaft, hat diese im Sinne eines ordentlichen Kaufmannes bestmöglich zu besorgen und ist bei der Durchführung der von ihm übernommen Tätigkeit an keinerlei Weisungen, weder der Höhe noch dem Umfang nach gebunden.

Er ist an keine fixe Arbeitszeit gebunden, das heißt, es obliegt seiner Entscheidungskraft, ob seine Anwesenheit erforderlich ist, oder nicht. Da kein Dienstverhältnis vorliegt, entsteht für den Werkvertragsnehmer kein gesonderter Urlaubs- und Abfertigungsanspruch.

Ferner ist er berechtigt, sich bei der Erfüllung seiner Pflichten eines geeigneten Vertreters, oder Gehilfen zu bedienen. Im Falle der Vertretung entsteht zwischen diesem Dritten und der GmbH kein wie immer geartetes Vertragsverhältnis. Der Werkvertragsnehmer unterliegt keinem wie immer gearteten Konkurrenzverbot. Er ist berechtigt, so es ihm seine Zeit erlaubt, ähnlich geartete Tätigkeiten auch für andere Auftraggeber auszuführen.

Die Höhe der Geschäftsführerentschädigung wird in der Generalversammlung, bzw. im Wege eines Umlaufbeschlusses im vorhinein mit einem gewissen Prozentsatz vom Umsatz festgelegt. Die zur Auszahlung gelangenden monatlichen Zahlungen sind Akontierungen; zu viel ausbezahlte Akontierungen sind zurückzuzahlen.

Beigelegt sind des weiteren alle in der ursprünglichen Berufung angeführten Umlaufbeschlüsse.

Wie aus einem Vermerk der Lohnsteuerprüfung hervorgeht, hätten die monatlichen Bezüge von Jänner bis Oktober 2001 jeweils ATS 220.000,00 zuzüglich Urlaubsgeld und Weihnachtsgeld in gleicher Höhe betragen. Im Jahr 2002 seien die Bezüge sporadisch ausbezahlt worden.

An der Bw. ist zu 100% die X beteiligt, an der wiederum der Geschäftsführer- Gesellschafter der Bw. zu 100% beteiligt ist und Geschäftsführer ist. Die Berufung wurde am 30.7.2004 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Am 4.4.2007 zog die steuerliche Vertretung den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unstrittig ist, dass der Geschäftsführer an der Bw. im Streitzeitraum mittelbar zu 100% beteiligt war.

Für seine Leistungen hat er im Streitzeitraum folgende Beträge erhalten:

2000: ATS 3,080.000,00

2001: ATS 2,640.000,00

2002: ATS 3,729.041,00

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

§ 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. I Nr. 818/1993, normiert u.a.:

„Dienstnehmer im Sinne der Regelungen betreffend den Dienstgeberbeitrag sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des EStG 1988.“

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF StRefG 1993, BGBl. I Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag 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 dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Gemäß § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus sonstiger 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) 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. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind weiters Zuwendungen von Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11, soweit sie als Bezüge und Vorteile aus einer bestehenden oder früheren Beschäftigung (Tätigkeit) anzusehen sind."

Nach ständiger Rechtsprechung ist dem Tatbestandsmerkmal „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ das Verständnis beizulegen, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssen. Dabei ist allerdings vom Vorliegen einer - auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlenden - Weisungsgebundenheit auszugehen (für viele: VwGH 28. 11. 2001, 2001/13/0186) und sodann zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit im Vordergrund stehen (für viele VwGH 10. 5. 2001, 2001/15/0061; VwGH 29. 5. 2001, 2001/14/0077).

Der Gesellschafter-Geschäftsführer bezieht Einkünfte nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich, wenn bezogen auf die tatsächlichen Verhältnisse feststeht,

dass er zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in das Unternehmen eingegliedert ist (bspw. VwGH 18. 7. 2001, 2001/13/0076; VwGH 17. 12. 2001, 2001/14/0194),

dass er eine laufende - wenn auch nicht notwendig monatliche (bswp. VwGH 18. 7. 2001, 2001/13/0150) - Entlohnung bezieht und

dass er kein deutlich ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko trägt, ihn also weder das Risiko ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben trifft (VwGH 21. 9. 1999, 99/14/0255; VwGH 26. 7. 2000, 2000/14/0061; VwGH 17. 10. 2001, 98/13/0185).

Diese drei Merkmale mussten nach der Rechtsprechung bis zum Erkenntnis des VwGH vom 10. 11. 2004, 2003/13/0018, kumulativ gegeben sein und waren grundsätzlich als gleichwertig anzusehen.

Zum Vorliegen dieser Merkmale bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer gibt es eine Vielzahl von Entscheidungen des VwGH; auf die Zusammenfassung in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 22 Anm. 139 ff, darf verwiesen werden.

Mit Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. 11. 2004, 2003/13/0018, hat der VwGH seine bis dahin vertretene Rechtsauffassung – auch im Lichte der bisher in zahlreichen Verfahren gewonnenen Erfahrungen – dahingehend revidiert, dass in Abkehr von der Annahme der 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 zukomme, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist.

Liegt bei der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft eine auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführende Weisungsungebundenheit vor, sind dem Erkenntnis zufolge im Falle der klar erkennbaren Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft alle weiteren Merkmale, die vor dem Hintergrund einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären für das Vorliegen des Tatbestandes nach Z 2 Teilstrich 2 ebenso irrelevant wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung.

Die Eingliederung sieht der VwGH mit jeder nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbaren Tätigkeit gegeben, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken in ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird.

Es ergibt sich schon allein aus der laufenden Wahrnehmung der Aufgaben des Geschäftsführers die Eingliederung der Geschäftsführerin in den betrieblichen Organismus der Bw.

Nach dem Erkenntnis des verstärkten Senates des VwGH vom 10. 11. 2004, 2003/13/0018, ist damit über die Berufung schon entschieden.

Die Begründung des VwGH ist schlüssig. Der Gerichtshof orientiert sich an der Legaldefinition des steuerlichen Dienstverhältnisses in § 47 EStG 1988 (Weisungsgebundenheit und Eingliederung in den geschäftlichen Organismus), wobei § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 das Tatbestandsmerkmal der Weisungsgebundenheit beseitigt, sodass sich der Ausdruck „alle“ in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nur auf das verbleibende Kriterium der Eingliederung beziehen kann.

Die Einkünfte des kontinuierlich arbeitenden Geschäftsführers der Bw. sind daher unter § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 zu subsumieren und in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.

Die Berufungen waren daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 19. April 2007