



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch die VT, vom 29. Mai 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 25. April 2002 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Gleichzeitig wird der angefochtene Bescheid abgeändert.

Der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für den Zeitraum 1999 bis 2001 wird mit € 7.610 der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mit € 741 festgesetzt.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Laut Bericht gemäß § 151 BA0 vom 24. April 2002 betreffend die über den Zeitraum vom 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2001 durchgeführte Lohnsteuerprüfung wurden ua die Bezüge (Entnahmen) des Geschäftsführers der Berufungswerberin (Bw) gemäß § 41 Abs 1 FLAG dem Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterworfen. Der Lohnsteuerprüfer stellte fest, dass der Geschäftsführer der Bw auf Dauer entgeltlich tätig und somit in den Betrieb der Bw eingegliedert war. Ein entscheidendes Merkmal, welches für ein Dienstverhältnis spricht, ist das Fehlen des Unternehmerrisikos. Ein Unternehmerrisiko liegt vor, wenn der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend

selbst gestalten kann. Auch der Ersatz von Reisekosten spricht für das Vorliegen eines Dienstverhältnis. Die Entnahmen erfolgten laufend und auch bei Abwesenheit bzw Urlaub udgl.

Mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 25. April 2002 wurden der Bw daher insgesamt €7.083 an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und €690 an Zuschlag zu diesem zur Zahlung vorgeschrieben.

Im Akt befindet sich auch ein Fragenkatalog "Gesellschafter-Geschäftsführer" vom 22. April 2002, der sich in 18 Punkte gliedert, mit folgendem Inhalt:

Punkt 1 (Schilderung der Tätigkeit des GF):

Alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer: die Geschäftsführung wird als Werkleistung erbracht;

Punkt 2 (Kann der GF für seine Tätigkeit Hilfskräfte heranziehen? (wenn ja, dann Angabe, wann und in welchem Ausmaß das bis dato passiert ist)

Ja, aber auf eigene Kosten.

Punkt 3 (Besteht die Möglichkeit, dass sich der GF im Rahmen seiner Tätigkeit vertreten lassen kann?)

Ja

Punkt 4 (Wie erfolgt die Entlohnung?)

Reine Erfolgsabhängigkeit der Entlohnung nach festen Kriterien (zT über eine umsatzabhängige Vergütung und zT über eine Cashflow-abhängige Vergütung);

Keine feste Entlohnung

Im Jahresvergleich bestehen wesentliche Schwankungen (zT auch über 70 %)

Punkt 5 (Art, Höhe und Anzahl der sonstigen Bezüge?)

Es erfolgen Akontierungen in zT unterschiedlicher Höhe und zT unterschiedlicher Anzahl.

Punkt 6 (Art, Höhe und Anzahl der sonstigen Bezüge?)

Keine sonstigen Bezüge;

Akontierung der erfolgsabhängigen Vergütung erfolgt anhand von Einschätzungen des Geschäftsverlaufes.

Punkt 7 (Art und Höhe der Sachbezüge?)

PKW-Nutzung (anteilige PKW-Kosten)

Punkt 8 (Inwieweit ist die Entlohnung erfolgsabhängig?)

Siehe Ziffer 4

Punkt 9 (Werden im Zuge der Tätigkeit Auslagenersätze bezahlt? KM-Gelder, Tages- und Nächtigungsgelder, Sonstiges)

Grundsätzlich nein (Spesenersätze sind nur in Ausnahmefällen erfolgt).

Punkt 10 (Wie hoch ist der Urlaubsanspruch?)

Freie Zeiteinteilung, kein Urlaubsanspruch;

Punkt 11 (Besteht Anspruch auf Weiterzahlung der Entlohnung im Krankheitsfall?)

Erfolgsabhängigkeit der Vergütung, solange Geschäftsführertätigkeit ausgeübt wird; eine allfällige Vertretung (zB längere Krankheit) geht auf Kosten des Geschäftsführers.

Punkt 12 (Welche Vereinbarungen sind hinsichtlich der Auflösung des Vertragsverhältnisses getroffen worden? Kündigungstermine, -fristen, -gründe)

Beiderseitige Kündigung unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist zum Ende eines jeden Quartals möglich. Keine Kündigungsgründe sind erforderlich.

Punkt 13 (Wie gestaltet sich die Arbeitszeit?)

Freie Wahl der Arbeitszeit.

Punkt 14 (Wo befindet sich der Arbeitsort?)

Büroräumlichkeiten der Gesellschaft, Wohnung des Geschäftsführers, Baustellen etc.
Generell freie Wahl des Arbeitsortes.

Punkt 15 (Wird von der Firma ein eigener Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt?)

Die Geschäftsführung erfordert zT auch die Anwesenheit im Büro der Gesellschaft.

Punkt 16 (Nach welchen Bestimmungen sind die Bezüge pflichtversichert (ASVG oder GSVG)?

GSVG

Punkt 17 (Unter welcher Einkunftsart wurden bzw werden die Bezüge der Einkommensteuer unterzogen?)

Einkünfte aus selbständiger Arbeit

Punkt 18 (Vorlage vorhandener schriftlicher Verträge! Gesellschaftervertrag, Werkvertrag, Dienstvertrag, sonstige Verträge)

Schriftliche Dokumentation der mündlich getroffenen Vereinbarung ist in Bearbeitung.

Gegen obgenannten Bescheid berief die steuerliche Vertretung mit ihrer Eingabe vom 29. Mai 2002 rechtzeitig und führte aus, dass strittig sei, ob für die rein erfolgsabhängigen Vergütungen des Gesellschafter-Geschäftsführers DB und DZ abzuführen ist. Nach der

Judikatur des VwGH sei eine erfolgsabhängige Vergütung an den Gesellschafter-Geschäftsführer (tatsächliche Entlohnung: 40 % des Brutto-Cashflow) mit einem Unternehmerrisiko verbunden, sodaß hierfür weder DB noch DZ abzuführen ist. Dies gelte auch dann, wenn eine Betriebspension und ein Reisekostenersatz gewährt wird (VwGH 25.9.2001, 2001/14/0066).

Zwischen der Bw und dem Gesellschafter-Geschäftsführer seien ausschließlich erfolgsabhängige Vergütungen nach folgendem Schlüssel vereinbart:

Umsatzabhängige Vergütung (bis € 4.360.370 = 0,5 %; zwischen € 4.360.370 bis 7.994.011,7 = einschleifend 1 bis 1,5 %; über € 7.994.011,7 = 2 %); Cashflow-abhängige Vergütung nach dem Cashflow aus dem Ergebnis der ÖVFA-Ermittlung (bis € 290.691,33 = 1 %; zwischen € 290.691,33 und € 726.728,34 = einschleifend von 3 % bis 7 %; über € 726.728,34 = 10 %). Daraus würden sich für die einzelnen Jahre 1998 € 66.495,64, 1999 € 17.921,12 und für 2000 € 68.094,44 an Geschäftsführer-Vergütungen ergeben. Die bisher ausbezahlten und verbuchten Geschäftsführerbezüge seien reine Akontierungen. Da es bisher zu erheblichen Verzögerungen bei der Aufstellung des Jahresabschlusses (und damit auch bei der Ermittlung des tatsächlichen Geschäftsführerbezuges) gekommen ist, und die bisherigen Akontierungen auf groben Schätzungen beruhen, sei vereinbart worden, dass mit dem Jahresabschluss zum 31. Dezember 2001 eine kontokorrentmäßige Abrechnung der bisherigen Geschäftsführerbezüge durchgeführt wird. Im Bericht der Lohnsteuerprüfung seien nur die Akontierungen, aber noch nicht die Schlussabrechnung zum 31. Dezember 2001 erfasst. Dennoch seien aus den Akontierungen erhebliche Schwankungen und damit auch Unternehmerrisiken des Geschäftsführers erkennbar. Reisekosten seien nur ausnahmsweise, aufgrund von besonderen Umständen und im geringfügigen Umfang gewährt worden, sodass diese keinen Einfluss auf das Unternehmerrisiko haben können. Im übrigen werde auf die Beantwortung des Fragenkataloges anlässlich der Lohnsteuerprüfung verwiesen.

In Beantwortung des Ersuchens um Ergänzung vom 10. Juni 2002 übermittelte die steuerliche Vertretung mit Eingabe vom 12. Juli 2002 eine Kopie des Geschäftsführervertrages.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. November 2002 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, dass im Zuge der stattgefundenen Lohnsteuerprüfung dem Geschäftsführer, nachdem kein schriftlicher Vertrag über die Berechnung des Geschäftsführerbezuges ausgefertigt worden ist, ein Fragenkatalog vorgelegt worden sei. Aus der Beantwortung dieses Fragenkataloges gehe nicht die wesentliche Tatsache hervor, dass bis zum Stichtag 31. Dezember 2001 eine kontokorrentmäßige Abrechnung aller bisher bezogenen Geschäftsführervergütungen durchgeführt wird. Den Akten des Finanzamtes sei bis zu Beginn der gegenständlichen Lohnsteuerprüfung (24. April 2002) aus den eingereichten Steuererklärungen samt Beilagen und Erläuterungen auch nicht nur ansatzweise zu entnehmen gewesen, dass die in den Steuererklärungen ausgewiesenen

Vergütungen an den Geschäftsführer nur auf einer groben Schätzung beruhen würden und es vereinbart gewesen sei, dass mit dem Jahresabschluss zum 31. Dezember 2001 eine kontokorrentmäßige Abrechnung aller bisher erklärten und rechtskräftig endgültig veranlagten Vergütungen an den Geschäftsführer durchgeführt werden wird. Mit der DB- und DZ-Pflicht eines Gesellschafter-Geschäftsführers habe sich im Jahre 2001 sowohl der Verfassungsgerichtshof als auch der Verwaltungsgerichtshof eingehend beschäftigt und dazu sei der Zeitschrift "Recht der Wirtschaft", Heft 6/2001, Artikel 406, folgendes zu entnehmen:

"Mit Erkenntnissen vom 1.3.2001, G 109/00, und vom 7.3.2001, G 110/00, hat der VfGH Anfechtungsanträge des VwGH abgewiesen. Diese Anträge waren auf Aufhebung gesetzlicher Bestimmungen gerichtet, aus denen sich die KommSt-Pflicht und die DB-Pflicht für Gesellschafter-Geschäftsführer ergibt. Nunmehr liegt bereits eine Reihe von Erkenntnissen des VwGH vor, die nach den zitierten abweisenden Erkenntnissen des VfGH ergangen sind und sich wiederum mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer beschäftigen. Es sind dies die E 23.4.2001, 2001/14/0054 (hinsichtlich eines zu 100 % an der GmbH beteiligten Geschäftsführers); 23.4.2001, 2001/14/0052 (ebenfalls hinsichtlich eines zu 100 % beteiligten Geschäftsführers), und 10.5.2001, 2001/14/0061 (zu einem zu 50 % beteiligten Geschäftsführer). Die Erkenntnisse zeigen, dass der VwGH die Judikaturlinie, die er mit E 18.9.1996, 96/15/0121, und 20.11.1996, 96/15/0094 eingeschlagen hat, aufrechterhält. Entsprechend dieser Rechtsprechung zählen die Bezüge der wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer im Wesentlichen dann zur Bemessungsgrundlage für KommSt und DB (sowie DZ), wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind: Der Geschäftsführer ist entgeltlich auf Dauer tätig und dadurch in den Betrieb der GmbH eingegliedert. Aus der dem Geschäftsführer tatsächlich gewährten Entlohnung ergibt sich, dass ihn kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft. Von Bedeutung ist auch noch das Merkmal der laufenden, wenn auch nicht notwendig monatlichen Entlohnung."

Das Unternehmerrisiko ergebe sich aus einem tatsächlichen Wagnis hinsichtlich der Einnahmen und Ausgaben des Geschäftsführers. Dabei sollte in erster Linie auf die tatsächliche Entwicklung der Einnahmen des Geschäftsführers Bedacht genommen werden und erst nachrangig auf die vertraglichen Vereinbarungen, zumal der erheblich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer den Anstellungsvertrag jederzeit ändern kann (Zorn, SWK/2001, S 347 ff). Ein wesentliches Indiz könne daher die Zusammenstellung der Jahreslohnsummen des Geschäftsführers für einen mehrjährigen Zeitraum darstellen. Gravierende Schwankungen der Jahressummen, die insbesondere auf Unwägbarkeiten des Wirtschaftslebens zurückzuführen sind (und nicht etwa auf eine freiwillige Stundung durch den Geschäftsführer oder auf eine – auch bei Dienstnehmern nicht ungewöhnliche – Einschränkung der Arbeitszeit von einer Voll- zu einer Halbtagsbeschäftigung), seien ein starkes Indiz für das Unternehmerwagnis. Zu beachten sei auch noch, ob der Geschäftsführer solche Aufwendungen zu tragen hat, aus denen sich, weil sie der Höhe nach nicht absehbar

sind, ein hohes Wagnis ergibt. Dabei komme nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes im Hinblick auf die aus dem Umstand des Selbstkontrahierens resultierenden Schwierigkeiten der Sachverhaltsermittlung und der oftmals fehlenden zivilrechtlichen Wirksamkeit bei Insichgeschäften eines Allein-Gesellschafter-Geschäftsführers der nach außen in Erscheinung tretenden tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehung ausschlaggebende Bedeutung zu (vgl. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0052 und 23.4.2001, 2001/14/0054 sowie die dort angeführten Judikate). Abschließend werde mitgeteilt, dass nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die Risiken, die der Geschäftsführer – einem Unternehmen gleich – für die Gesellschaft eingeht, primär nicht mit den Einkünften aus der Geschäftsführung, sondern mit der Beteiligung und den daraus resultierenden Einkünften aus Kapitalvermögen zusammenhängen.

Hinsichtlich der steuerrechtlichen Wirkungen des erst im Zuge des Berufungsverfahrens am 15. Juli 2002 nach einer Fristverlängerung abgegebenen Gesellschafter-Geschäftsführervertrages vom 2. Mai 2002 habe der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 25. März 1999, Z. 96/15/009 erwogen:

"Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa das hg Erkenntnis vom 7.2.1990, 88/13/0241, Slg. 6479 F) sind rückwirkende Rechtsgeschäfte ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Zulässigkeit für den Bereich des Steuerrechtes nicht anzuerkennen, es sei denn, der Gesetzgeber selbst hätte diesen Grundsatz durch eine besondere Vorschrift ausdrücklich oder schlüssig zu Gunsten einer steuerlichen Relevanz rückwirkender Tatbestände durchbrochen.

Die Steuerschuld entsteht mit der Verwirklichung des Steuertatbestandes unmittelbar auf Grund des Gesetzes und kann in der Regel durch nachträgliche privatrechtliche Vereinbarungen, mag diesen von den Parteien auch Rückwirkung beigelegt worden sein, nicht beseitigt werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26.2.1981, 439/80 und 1307/80). Diese Unbeachtlichkeit rückwirkender Rechtsgeschäfte vertrat der Gerichtshof auch in Fällen, in denen ein steuerrelevanter Sachverhalt nachträglich geändert wurde."

Der Verwaltungsgerichtshof habe auf die österreichische steuerrechtliche Literatur verwiesen, wonach privatrechtliche Vereinbarungen auch innerhalb eines Geschäftsjahres grundsätzlich abgabenrechtlich keine rückwirkende Bedeutung haben könnten (vgl. das Erkenntnis vom 3.5.1983, 82/14/0277).

Aufgrund der bereits mehrjährigen entgeltlichen Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung sei eine Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft gegeben. Aus dem Prüfungsakt sei außerdem ersichtlich, dass laufend, wenn auch nicht monatlich Entnahmen für die Geschäftsführervergütung aus dem Betrieb getätigt worden sind. Der Lohnsteuerprüfer habe in der Beilage zum Prüfungsbericht eine Tabelle erstellt, die keine für alle Jahre gültige rechnerisch nachvollziehbare Relation

zwischen Umsatz/Gewinn und den getätigten Entnahmen (Geschäftsführervergütung) erkennen lässt.

Das Finanzamt sei daher der Auffassung, dass die dem Finanzamt bis zum Beginn der Lohnsteuerprüfung sowohl von der Gesellschaft als auch vom Gesellschafter abgegebenen Steuererklärungen samt Beilagen und Erläuterungen zweifelsfrei erkennen lassen, dass die Regelungen des Vertrages vom 2. Mai 2002 (der auf einer älteren mündlichen Vereinbarung beruhen soll) hinsichtlich der groben Schätzung des Geschäftsführerbezuges und der späteren kontokorrentmäßigen Abrechnung zum 31. Dezember 2001 nicht beachtet worden sind. Es erhebe sich somit die Frage, aus welchen Erwägungen die Geschäftsführerbezüge als endgültige Bezüge in die Bilanzen aufgenommen worden sind und die Besteuerung als endgültige Bezüge rechtskräftig geworden sind, zumal in Anträgen auf Herabsetzungen der Einkommensteuervorauszahlungen alle möglichen Herabsetzungsgründe genannt wurden, nie jedoch jene, die auf einer groben überhöhten Schätzung bzw Akontierung und späteren kontokorrentmäßigen Abrechnung der Gesellschafter-Geschäftsführerbezüge beruhen, obwohl die Bemessungsgrundlagen (Cashflow und umsatzabhängige Daten des Vorjahres) durch die Erstellung und Abgabe der Bilanz bereits bekannt waren.

Zusammenfassend sei das Finanzamt der Auffassung, dass in den gegenständlichen Prüfungsjahren aufgrund der verspäteten Bekanntgabe der Regelungen des mündlichen Vertrages und dessen Nichteinhaltung in den abgegebenen Steuererklärungen ein die DB- und DZ-Pflicht der jährlich gewährten Geschäftsführervergütungen ausschließendes Unternehmerrisiko nicht gegeben ist. Aufgrund der Tatsache, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer alleiniger Gesellschafter ist, seien die strengen formalen Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen (Insichgeschäfte s.o.) anzuwenden. Im vorliegenden Fall stünden die (behaupteten) mündlichen Vereinbarungen im Gegensatz zu den beim Finanzamt eingereichten Bilanzen und Steuererklärungen und seien daher weder nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen, noch weisen sie einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt auf. Der im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegte Geschäftsführervertrag vom 2. Mai 2002 habe keine steuerrechtlich beachtliche rückwirkende Kraft auf bereits abgelaufene Jahre.

Mit Vorlageantrag vom 20. Jänner 2003 führte die steuerliche Vertretung aus, dass die bisher ausbezahlten und verbuchten Geschäftsführerbezüge reine Akontierungen seien. Da es bisher zu erheblichen Verzögerungen bei der Aufstellung des Jahresabschlusses (und damit auch bei der Ermittlung des tatsächlichen Geschäftsführerbezuges) gekommen ist und die bisherigen Akontierungen auf groben Schätzungen beruhen, sei vereinbart worden, dass mit dem Jahresabschluss zum 31. Dezember 2001 eine kontokorrentmäßige Abrechnung der bisherigen Geschäftsführerbezüge durchgeführt wird. Im Bericht der Lohnsteuerprüfung seien

nur die Akontierungen, aber noch nicht die Schlussabrechnung zum 31. Dezember 2001 erfasst. Dennoch seien aus den Akontierungen erhebliche Schwankungen und damit auch Unternehmerrisiken des Geschäftsführers erkennbar. Reisekostenersätze würden nur ausnahmsweise aufgrund besonderer Umstände und in geringfügigem Umfang gewährt, sodass diese keinen Einfluss auf das Unternehmerrisiko haben können. Im übrigen werde auf die Beantwortung des Fragekatalogs anlässlich der Lohnsteuerprüfung verwiesen. Der Vorwurf der belangten Behörde, im Fragebogen sei die kontokorrentmäßige Abrechnung zum 31. Dezember 2001 nicht angeführt, sei unzutreffend. Im Fragebogen sei keine darauf abzielende Frage enthalten; der Umstand der Akontierung sei jedoch in der Beantwortung des Fragebogens angeführt. Zudem sei es dem Wesen einer Akontierung immanent, dass eine Abrechnung der Akontierungen zu einem bestimmten Zeitpunkt erfolgt. Es bestehe keine gesetzliche Verpflichtung, der Berufung den Geschäftsführervertrag vorzulegen. Diese Feststellung der belangten Behörde sei daher irrelevant. Die Fristverlängerungen seien erforderlich gewesen, weil der zuständige Sachbearbeiter, der die Berufung verfasst hat, sich in dieser Zeit auf Prüfungsurlaub (Fachprüfung Wirtschaftsprüfer) befunden hat, und sich nur aus diesem Grund zeitliche Verzögerungen ergeben haben. In den Steuererklärungen des Geschäftsführers seien nur die zugeflossenen Geschäftsführerbezüge deklariert. Es gebe keine rechtliche Verpflichtung, die Frage der Akontierung der Geschäftsführerbezüge in den Steuererklärungen aufzunehmen. Auch im Einkommensteuerformular sei hierfür kein Eintrag vorgesehen. Ein rückwirkendes Rechtsgeschäft liege nicht vor: Diese Vereinbarung sei von Beginn an getroffen worden, aber erst zu einem späteren Zeitpunkt schriftlich festgehalten. Auch im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung sei stets auf diese Vereinbarung hingewiesen worden (vgl. auch den Fragebogen). Der Jahresabschluss 1998 sei erst im Frühjahr 2000, der Jahresabschluss 1999 erst im Herbst 2000 und der Jahresabschluss 2000 erst im Sommer 2002 fertiggestellt worden, sodass eine zeitgerechte und endgültige Abrechnung der Akontierungen nicht möglich war. Aus diesem Grund seien die Akontierungen auf den 31. Dezember 2001 abgerechnet worden, weil der Jahresabschluss 2001 bereits im Spätsommer 2002 zur Verfügung gestanden ist. Die Abrechnung der Akontierungen sei im Jahresabschluss 2001 berücksichtigt. In den Vorjahren sei auf die Anpassung aus Praktikabilitätsgründen und Gründen der Übersichtlichkeit verzichtet worden.

Mit Eingabe vom 4. Oktober 2005 zog die steuerliche Vertreterin die im Berufungsverfahren gegen die Vorschreibung der DB/DZ 1998 bis 2001 gestellten Anträge auf Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung und auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat zurück.

Das Finanzamt Feldkirch übermittelte per Fax vom 25. Oktober 2005 die Beilagen zur Einkommensteuererklärung 2000 und 2001 des Geschäftsführers der Bw sowie die entsprechenden Auszüge aus der G u V-Rechnung der Bw (Punkt 5. Personalaufwand), woraus der jeweilige Gehaltsaufwand des Geschäftsführers hervorging.

Mit Eingabe vom 28. Oktober 2005 wurde von der steuerlichen Vertreterin eine FIBU-Kontoaufstellung des Jahres 2001 zu den Geschäftsführerbezügen in Höhe von € 44.260,43 übermittelt und begründend ausgeführt, dass sich die Differenz zwischen dem in der Einkommensteuererklärung angegebenen Betrages (€ 79.652,58) und den in der FIBU gebuchten Geschäftsführerbezügen aus den unterschiedlichen Gewinnermittlungsgrundsätzen resultiere.

Über die Berufung wurde erwogen:

Den Dienstgeberbeitrag haben gemäß § 41 Abs. 1 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 (FLAG) alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Bundesgesetzes BGBl.Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle 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 EStG 1988.

Nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 in der ab dem Jahr 1994 anzuwendenden Fassung ist ein Dienstverhältnis auch dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 beteiligt ist die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 vorliegen.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) auch Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich beteiligt sind, auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmungen fehlt.

Gemäß § 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) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 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 EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Aus den angeführten Bestimmungen ergibt sich, dass die Bezüge von Geschäftsführern, die an der Kapitalgesellschaft nicht wesentlich beteiligt, aber auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmungen nicht weisungsunterworfen sind (§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988), unter den gleichen Voraussetzungen dem Dienstgeberbeitrag (allenfalls dem Zuschlag) zu

unterziehen sind, wie die Bezüge wesentlich beteiligter Geschäftsführer. Es kann daher zur Auslegung des im Berufungsfall strittigen Tatbestandsmerkmals "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Auslegung der in der Vorschrift des § 41 Abs. 2 und 3 FLAG 1967 angeführten Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zurückgegriffen werden. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die Erkenntnisse vom 23. April 2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052, vom 10. Mai 2001, 2001/15/0061, und vom 18. Juli 2001, 2001/13/0063, verwiesen.

Wie den Gründen der genannten Erkenntnisse entnommen werden kann, stellt das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 (wie auch in § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988) normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit im Wesentlichen auf die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses ab (Erkenntnisse vom 18.9.1996, 96/15/0121, sowie 20.11.1996, 96/15/0094 und den zuletzt veröffentlichten Erkenntnissen wie 24.10.2002, 2002/15/0160, 25.11.2002, 2002/14/0080, 26.11.2002, 2002/15/0178 und 28.11.2002, 2001/13/0117, 19.02.2004, 2004/15/007, 22.03.2004, 2001/14/0063, 24.02.2004, 2001/14/0062, 31.03.2004, 2004/13/0021 uam). Von Bedeutung ist noch das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung (vgl. die Erkenntnisse vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, vom 18.7.2001, 2001/13/0063, und vom 18.9.2003, 2001/15/0151). Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, G 109/00, wird unter Anführung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Anzeichen für ein Dienstverhältnis seien, 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 verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem Folgende (vgl. hierzu auch Arnold, ÖStZ 2000, 639f): fixe Arbeitszeit (vgl. VwGH 22.9.2000, 2000/15/0075, 30.11.1999, 99/14/0270 und 27.7.1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (vgl. VwGH 30.11.1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (vgl. VwGH 24.2.1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (vgl. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339, und 27.1.2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten (vgl. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339).

Näher zu beleuchten wären somit folgende Kriterien:

a) Eingliederung in den geschäftlichen Organismus:

Nach dem Erkenntnis des VwGH 23.4.2001, 2001/14/0054, ist die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss (vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, § 19 Anm. 72f). Die Judikatur des VwGH ist von einem funktionalen Verständnis des Begriffes der Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der GmbH geprägt. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. VwGH 21.12.1999, 99/14/0255, 27.1.2000, 98/15/0200 und 26.4.2000, 99/14/0339).

Gerade diese Eingliederung erscheint im gegenständlichen Fall jedenfalls als gegeben, zumal der in Rede stehende Geschäftsführer die Bw schon seit geraumer Zeit vertrat (siehe Firmenbuchauszug vom 8. November 2005, woraus hervorgeht, dass der in Rede stehende Geschäftsführer die Bw seit 7. November 1995 selbständig vertritt) und somit die Aufgaben der Geschäftsführung über einen längeren Zeitraum andauernd und kontinuierlich erfüllt hat. Diesbezüglich wird auch auf den mit Schriftsatz vom 12. Juli 2002 vorgelegten Geschäftsführervertrag verwiesen, der unter Punkt II. den Tätigkeitsbereich und die Funktion des Geschäftsführers beschreibt.

Fest steht, dass für das Unternehmen der persönliche Arbeitseinsatz des Geschäftsführers z.B. bei der Leitung des Unternehmens, dem Aufbau bzw Überwachung obgenannter Firma etc. erforderlich war. Im Streitfall ist unter Berücksichtigung des "funktionalen" Verständnisses des Begriffes "Eingliederung in den betrieblichen Organismus" (VwGH 29.1.2002, 2001/14/0076) und unter Bedachtnahme auf den umfangreichen Tätigkeitsbereich eines Gesellschafter Geschäftsführers eine faktische Eingliederung derselben bei Erfüllung des von ihm übernommenen Tätigkeitsbereiches in den betrieblichen Ablauf der Bw. gegeben und zwar sowohl in zeitlicher, örtlicher als auch in organisatorischer Hinsicht.

b) Unternehmerwagnis:

Von einem Unternehmerwagnis ist dann auszugehen, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss. Dabei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an: im Vordergrund dieses Merkmales steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft (VwGH 25.11.2002, 2002/14/0080). In diese Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben.

Ob bzw. in welcher Ausprägung im einzelnen Fall die maßgeblichen Kriterien, wie etwa Unternehmerwagnis vorliegen, ist eine Sachverhaltsfrage. Auf die besonderen Schwierigkeiten der Feststellung des tatsächlichen Sachverhaltes, die sich bei den in Rede stehenden Leistungsverhältnissen insbesondere aus dem dabei häufig vorzufindenden Umstand des Selbstkontrahierens ergeben, wurde bereits wiederholt in der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hingewiesen (vgl. das Erkenntnis vom 25.4.2002, 2001/15/0066). Dieser Aspekt hat 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 ist (VwGH 31.3.2003, 2003/14/0023).

Bei der Beurteilung, ob ein Unternehmerrisiko vorliegt, kommt es - wie ausgeführt - auf die tatsächlichen Verhältnisse an: Laut dem im Akt befindlichen Fragenkatalog habe es eine reine Erfolgsabhängigkeit der Entlohnung nach festen Kriterien (zT über eine umsatzabhängige Vergütung und zT über eine Cashflow-abhängige Vergütung) gegeben. Es habe keine feste Entlohnung gegeben und es bestünden im Jahresvergleich wesentliche Schwankungen (zT auch über 70 %). Es seien Akontierungen in zT unterschiedlicher Höhe und zT unterschiedlicher Anzahl erfolgt. Kilometergelder, Tages- und Nächtigungsgelder und sonstiges würden nur in Ausnahmefällen als Spesenersatz bezahlt. Laut Erhebungen des Lohnsteuerprüfers ergab sich in den Jahren 1999 bis 2001 folgende Entwicklung:

	Umsatz	Entnahmen
1999	39.400.000	600.000
2000	82.900.000	631.000
2001	59.700.000	935.000

Die Entnahmen seien laut Angaben des Lohnsteuerprüfers laufend – das heisst auch bei Abwesenheit/Urlaub udgl - erfolgt. Wie bereits in der Berufungsvorentscheidung vom 18. November 2002 ausgeführt, sei bis zum Beginn der ggstdl Lohnsteuerprüfung (24. April 2002) den Akten des Finanzamtes (nämlich der Bw und deren Geschäftsführer) sowie den eingereichten Steuererklärungen samt Beilagen und Erläuterungen auch nicht nur ansatzweise zu entnehmen, dass die in den Steuererklärungen ausgewiesenen Vergütungen an den Geschäftsführer nur auf einer groben Schätzung beruhen würden und es vereinbart gewesen sei, dass mit dem Jahresabschluss zum 31. Dezember 2001 eine kontokorrentmäßige Abrechnung aller bisher erklärten und endgültig rechtskräftig veranlagten Vergütungen an den Geschäftsführer durchgeführt werden wird. Zusammenfassend wird auf die weitere Argumentation in der Berufungsvorentscheidung verwiesen, woraus hervorgeht, dass sich im vorliegenden Berufungsfall kein Unternehmerrisiko des Geschäftsführers ergibt. Hinzuweisen ist auch auf die unter Punkt 12 im Vorlageantrag vom 20. Jänner 2003 angeführte Abrechnung der Akontierungen erst im Jahresabschluss 2001 und den Verzicht auf die Anpassung aus Praktikabilitätsgründen und Gründen der Übersichtlichkeit in den

Vorjahren. Laut Schriftsatz vom 28. Oktober 2005 wurde die Abrechnung der Akontierung insoweit durchgeführt, als laut FIBU-Kontoaufstellung des Jahres 2001 die Geschäftsführerbezüge mit € 44.260,43 ausgewiesen wurden. In der Einkommensteuererklärung des Geschäftsführers wurde ein Zufluss in Höhe von € 79.652,58 – wie von der steuerlichen Vertreterin der Bw laut Telefonat vom 8. November 2005 selbst errechnet - erklärt.

Die von der steuerlichen Vertretung ins Treffen geführten Argumente konnten somit die Tatsache des Nichtvorliegens eines Unternehmerrisikos insgesamt nicht entkräften.

c) Laufende Entlohnung:

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnisse vom 23.4.2001, 2001/14/0054, und 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, vom 18.7.2001, 2001/13/0072 und 2001/13/0063, vom 18.7.2001, 2001/13/0082) steht der Annahme der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht entgegen, dass die Vergütung des Geschäftsführers ausschließlich in Form z.B. von vierteljährlich zufließender Zahlungen bewirkt wird, da diese Judikatur das Element laufender Lohnzahlung nicht an die Bedingung knüpft, dass die dem Geschäftsführer gewährten Vergütungen im Monatsrhythmus zufließen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes reicht es für die Annahme einer laufenden Entlohnung aus, wenn die Geschäftsführervergütung zB dem Verrechnungskonto jährlich gutgeschrieben wird (vgl. VwGH 27.8.2002, 2002/14/0094, 18.9.2003, 2001/15/0151).

Im Streitfall erfolgte die Entlohnung laut den vom Lohnsteuerprüfer ermittelten Entnahmen, wobei sich für das Jahr 2001 nach der nunmehrigen Einkommensteuererklärung des Geschäftsführers und den Angaben der steuerlichen Vertretung im Schriftsatz vom 28. Oktober 2005 anstelle des Wertes von ursprünglich € 67.949,10 ein Wert von € 79.652,58 ergibt.

Eine laufende Entlohnung ist bei den bereits dargestellten Entnahmemodalitäten ebenfalls als gegeben zu erachten.

In der neuesten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. November 2004, 2003/13/0018, wird nunmehr revidierend wie folgt ausgeführt:

Eine Überprüfung der Rechtsanschauungen, die der Verwaltungsgerichtshof zu den Voraussetzungen einer Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in der referierten Judikatur geäußert hat, gebe - auch im Lichte der daraus gewonnenen Erfahrungen - dazu Anlass, die bisher vertretene Rechtsauffassung dahin zu revidieren, dass in Abkehr von der Annahme einer Gleichwertigkeit der zu obigen lit a bis c 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. Zu diesem Ergebnis ist der Verwaltungsgerichtshof aus nachstehenden Überlegungen gelangt:

Die Schwierigkeiten, welche die Auslegung der Vorschrift des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 bereitet, würden vornehmlich in der vom Gesetzgeber gebrauchten Wortfolge "sonst alle" wurzeln.

Dass der Gesetzgeber mit dem Wort "sonst" den Umstand der gesellschaftsvertraglich begründeten Freiheit des Geschäftsführers (oder in anderer Weise für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters) von jeder Fremdbestimmung ansprechen und damit das Merkmal der Weisungsgebundenheit als Tatbestandsvoraussetzung der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigen wollte, habe der Verwaltungsgerichtshof schon in seinen Erkenntnissen vom 18. September 1996, Slg. N.F. Nr. 7118/F, und vom 20. November 1996, Slg. N.F. Nr. 7143/F, ausgesprochen und an diesem Verständnis von der Bedeutung des Ausdrucks "sonst" auch in der Folge festgehalten. Der Verwaltungsgerichtshof bleibe bei diesem Verständnis.

Ist die Bedeutung des Wortes "sonst" in der Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 klargestellt, dann gelte es, den Bedeutungsgehalt des Wortes "alle" in dieser Gesetzesvorschrift zu erforschen.

Der Verfassungsgerichtshof hat in seinem bereits anfangs erwähnten Erkenntnis vom 1. März 2001, G 109/00, VfSlg. Nr. 16.098, dargelegt, dass die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Abgrenzung selbständiger von nichtselbständiger Arbeit einem - vom Verfassungsgerichtshof geteilten - Verständnis der Gesetzeslage entspreche, welches die Begriffe der Selbständigkeit/Unselbständigkeit und des Dienstverhältnisses sowie des Arbeitnehmers im steuerlichen Sinn nicht als durch § 47 EStG 1988 abschließend definiert ansieht, sondern als durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten "Typusbegriff" deutet. Solchen "Typusbegriffen" seien die realen Erscheinungen nicht zu subsumieren, sondern an Hand einer Vielzahl von Merkmalen zuzuordnen, wobei nicht stets alle Merkmale in gleicher Intensität ausgebildet sein müssten und die Entscheidung letztlich nach dem Gesamtbild zu erfolgen habe, heisst es im genannten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes weiter. Der Verfassungsgerichtshof verstand unter dem in der Vorschrift des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gebrauchten Ausdruck "alle" in seinem Erkenntnis somit augenscheinlich die außerhalb der Weisungsgebundenheit - nach der Besonderheit des Leistungsverhältnisses eines Gesellschafters zu seiner Gesellschaft - noch in Betracht kommenden Merkmale eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses, wie sie von der Rechtsprechung als zu den gesetzlich durch § 47 Abs. 2 EStG 1988 definierten Tatbestandsvoraussetzungen hinzutretend entwickelt worden waren.

An dieser Auffassung hat sich die zu obigen Punkten (Unternehmerrisiko, Eingliederung in den geschäftlichen Organismus etc.) referierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes in der Folge orientiert und hat neben der Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft auch das Fehlen eines Unternehmerwagnisses aus der Tätigkeit für die Gesellschaft und das Element laufender Lohnzahlung als relevante Kriterien angenommen. Die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 beschreibt das steuerrechtliche Dienstverhältnis allerdings 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. März 2001 zum Ausdruck gebrachten Sichtweise, der sich der Verwaltungshof in seinem Erkenntnis vom 10. November 2004, 2003/13/0018, anschließt, nicht in einem Oberbegriff der Weisungsunterworfenheit auf. In den hg. Erkenntnissen vom 17. Mai 1989, 85/13/0110, Slg. NF. Nr. 6.403/F (zitiert im genannten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes), vom 31. Juli 1996, 95/13/0289, vom 23. Mai 2000, 97/14/0167, vom 20. Dezember 2000, 99/13/0223, Slg. NF. Nr. 7.569/F, vom 25. Jänner 2001, 95/15/0074, und zuletzt vom 24. Juni 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 (oder im Verständnis des Verwaltungsgerichtshoferkenntnisses vom 23. April 2001, 2001/14/0054, "hinzugedacht"), dann kann sich der Ausdruck "alle" in derselben - auf die gesetzliche Definition des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 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.

Hievon wird aber in aller Regel - wie es auch auf den Berufungsfall zutrifft - nicht auszugehen sein, weil die Frage, nach der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft weiterhin nach jenem bereits referierten Verständnis von

diesem Tatbestandsmerkmal zu beantworten ist, zu dem der Verwaltungsgerichtshof in seiner bisherigen Rechtsprechung gefunden hat. Nach diesem Verständnis wird dieses für die Erfüllung des Tatbestandes der Einkünfteerzielung nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 notwendige Merkmal 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. 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 Einkünfteerzielungen diese nämlich - wie dies der Verwaltungsgerichtshof schon in seinem Erkenntnis vom 26. November 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 dem von der Rechtsprechung als zusätzlichem Hilfskriterium entwickelten Abgrenzungselement des Bestehens oder Fehlens eines Unternehmerrisikos bei der Betrachtung der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft auch in der praktischen Rechtsanwendung keine Bedeutung zukommt, zeigt übrigens die vom Verwaltungsgerichtshof aus seiner reichhaltigen Rechtsprechung gewonnene Erfahrung, nach der ein dem Gesellschafter-Geschäftsführer aus der Geschäftsführungstätigkeit erwachsenes und rechtlich dieser Tätigkeit zuzuordnendes Unternehmerwagnis bislang so gut wie nie erwiesen werden konnte, zumal in den wenigen Beschwerdefällen, in denen der angefochtene Bescheid aufzuheben war, der Aufhebungsgrund regelmäßig in Unzulänglichkeiten der Bescheidbegründung wurzelte.

Liegt bei der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft eine auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführende Weisungsungebundenheit vor, wie sie der Ausdruck "sonst" in der in Rede stehenden Vorschrift 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. Die gesetzlich begründeten Unterschiede zwischen der Rechtsstellung eines Gesellschafter-Geschäftsführers (oder in anderer Weise für die Gesellschaft Tätigen) zu der eines Arbeitnehmers haben ihren Grund in den Anknüpfungen der arbeits-, sozial- und haftungsrechtlichen Schutzgesetze an das Vorliegen eines Rechtsverhältnisses im Sinne des Arbeitsrechtes, das zufolge der Eigenart der hier untersuchten Leistungsbeziehung häufig

nicht vorliegt. Im vorliegenden Berufungsfall übte der Geschäftsführer der Bw seine Geschäftsführungstätigkeit ab dem Jahr 1995 aus. Das Merkmal seiner Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft ist laut vorstehender Ausführungen somit zweifelsfrei gegeben.

Laut obstehender Ausführungen waren daher die vom Geschäftsführer in den genannten Jahren von der Bw erhaltenen Beträge gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 in die Beitragsgrundlage des DB einzubeziehen. Gleichzeitig war der angefochtene Bescheid insoweit abzuändern, als der Dienstgeberbeitrag und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für das Kalenderjahr 2001 von den von der steuerrechtlichen Vertretung im Zuge des Berufungsverfahrens bekannt gegebenen Geschäftsführervergütungen zu bemessen war. Für das Jahr 2001 ergibt sich daher anstelle der ursprünglichen Bemessungsgrundlage von € 67.949,10 eine berichtigte von € 79.652,58, weshalb sich ein Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 3.584,37 (bisher € 3.057,71) und ein Zuschlag zu diesem in Höhe von € 342,51 (bisher € 292,18) ergibt.

Der Berufung war daher abzuweisen und es war wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Feldkirch, am 9. November 2005