

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Traunsteiner W und Steuerber. GmbH, Schubertviertel 38, 4300 St. Valentin gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 1999 und 2000 vom 26.4.2001 des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) betreibt einen Wirtschaftsinformationsdienst in Niederösterreich.

Hinsichtlich der Jahre 1999 bis 2000 fand bei der Bw. eine Prüfung der Aufzeichnungen gem. § 151 BAO in Verbindung mit § 86 EStG 1988 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag statt.

Wie der Lohnsteuerprüfer in seinem abschließenden Bericht vom 19.4.2001 festhielt, sind die in den Jahren 1999 und 2000 an den Gesellschafter-Geschäftsführer A bezahlten Geschäftsführerbezüge in Höhe von ATS 780.600,00 sowie im Betrag von ATS 791.831,00 weder dem Dienstgeberbeitrag (Nachforderungsbetrag ATS 71.236,00) noch dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (Nachforderungsbetrag ATS 8.311,00) unterzogen worden.

Gegen den mit 26.4.2001 datierten Haftungs- und Abgabenbescheid für den Zeitraum 1.1.1999-31.12.2000, der den Feststellungen der Lohnsteuerprüfung Rechnung trug, er hob die steuerliche Vertreterin der Bw. mit Poststempel vom 25.5.2001 das Rechtsmittel der Berufung.

Die Berufung richte sich gegen die Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages von 1/1999 bis 12/2000 in Höhe von ATS 71.236,00 und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrages von 1/1999 bis 12/2000 im Betrag von ATS 8.311,00 für das Leistungsentgelt des A.

Im einzelnen wurde ausgeführt:

„A war bis 23.2.1995 mit 26 % an der Bw. beteiligt.

Mit 24.2.1995 hat er seine Anteile an die A GmbH abgetreten. Die A GmbH hält ab diesem Zeitpunkt 51 % der Anteile an der Bw.

A ist 100 %-Gesellschafter der A GmbH und hält somit mittelbar auch 51 % der Anteile der Bw.

A vertritt seit 4.3.1994 als Geschäftsführer selbständig.

A erbringt seine Tätigkeit aufgrund eines Geschäftsführerwerkvertrages. Er legt über seine Geschäftsführerwerkleistungen Rechnungen zuzüglich Umsatzsteuer und hat für diese Tätigkeit einen Gewerbeschein für den Handel.

A erhält die Beiträge zur Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft nicht von der GmbH ersetzt.

Er hat weder Anspruch auf Abfertigung, Urlaub, noch Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall.

A schuldet keine konkrete Arbeitsleistung, sondern den Erfolg und ist an keine Arbeitszeit gebunden.

A kann sich, insoweit rechtliche Normen, wie beispielsweise bei Anmeldungen im Firmenbuch, nicht entgegenstellen — nach eigenem Ermessen vertreten lassen.

A ist keiner betrieblichen Kontrolle und Ordnungsvorschriften unterworfen und es gibt keine disziplinäre Verantwortlichkeit.

A wendet nur einen Teil seiner Zeit für die Geschäftsführung auf, da er für einen neuen Produktzweig ein neues Geschäftsfeld aufbaut und dazu einen Großteil seiner Zeit verwendet.

Rechtsausführungen:

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

Arbeitslöhne sind Bezüge gem. § 25 Abs 1 Z 1 lit. a und b des EStG sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG.

Neben der Beteiligungshöhe von mehr als 25 % ist somit maßgebend, dass die Vergütungen für eine Beschäftigung gewährt werden, die sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist.

„Sonst“ kann im Sinne dieser Bestimmung nur bedeuten, dass der Tatbestand der wesentlichen Beteiligung für die Beurteilung des Vorliegens eines Dienstverhältnisses aus steuerrechtlicher Sicht außer acht zu bleiben hat, nicht jedoch auch die sonstigen Beurteilungskriterien.

Der Begriff des Dienstverhältnisses ist im § 47 Abs. 2 EStG umschrieben.

Paukowitsch interpretierte das Wort „sonst“ dahingehend, dass sich die Tätigkeit des wesentlich Beteiligten Geschäftsführers im Rahmen eines Rechtsverhältnisses vollziehen muss, das entweder alle Merkmale eines Dienstverhältnisses einschließlich dem der Weisungsgebundenheit trägt oder - bei aufgrund der Doppelfunktion Gesellschafter und Geschäftsführer in bestimmten Fällen fehlender Weisungsgebundenheit - ansonsten alle (Hervorhebung durch den Autor) anderen Merkmale eines Dienstverhältnisses erfüllt. (FJ 1982, 22; ebenso Malek, Die Mitarbeit des GmbH Gesellschafters, 189, 102 f, 151; Quatschnigg/Schuch, EStHandbuch 1993, Tz zu § 22 EStG)

Die daher durchaus vertretbare Interpretation des Wortes „sonst“ in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 durch Heidinger hätte zur Folge, dass alle Geschäftsführer, die entweder zumindest mit 50 % beteiligt oder - bei einer Beteiligung von mehr als 25 % aber weniger als 50 % - über eine Sperrminorität verfügen und damit der Generalversammlung gegenüber nicht weisungsgebunden sind, mit ihren Bezügen nicht dem Dienstgeberbeitrag und der Kommunalsteuer unterliegen würden: Infolge der fehlenden Weisungsbindung gegenüber der Generalversammlung können in diesen Fällen nicht „alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (47 Abs.2)“ und daher de facto auch kein Dienstverhältnis iSd § 47 Abs.2 EStG 1988 vorliegen. (Sedlacek ÖStZ Nr. 5v. 1.3.1997 S92)

Ein Dienstverhältnis liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Ein Dienstverhältnis ist weiters dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit b vorliegen.

Wenn ein Auftragnehmer sich bei seiner Arbeitsleistung vertreten lassen kann und das Bestimmungsrecht darüber nicht dem Auftraggeber zusteht, sondern im Belieben des Auftragnehmers liegt, ist in der Regel ein Werkvertragsverhältnis anzunehmen (VwGH 16.2.94, 92/13/0149, LStR 1999 RZ 959).

Ist also jemand berechtigt, eine bestimmte Leistung selbst zu erbringen oder durch eine andere Person erbringen zu lassen, dann liegt kein Dienstverhältnis vor. (ESt Handbuch, TZ 8 zu § 47 EStG)

Die Definition des Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 ist eine eigenständige des Steuerrechts und daher mit den korrespondierenden Begriffen des Arbeits- und Sozialrechtes nicht immer deckungsgleich. Auch wenn arbeits- oder dienstrechtliche Bestimmungen vorsehen, dass

durch eine bestimmte Tätigkeit kein Dienstverhältnis begründet wird, ist das Rechtsverhältnis dennoch nach abgabenrechtlichen Gesichtspunkten darauf zu untersuchen, ob die für oder gegen die Nichtselbständigkeit sprechenden Merkmale überwiegen (VwGH 22.2.96, 94/15/0123). Allerdings kann sich aus der Beurteilung einer Leistungsbeziehung in anderen Rechtsgebieten ein Anhaltspunkt für das Vorliegen eines steuerlichen Dienstverhältnisses ergeben (VwGH 22.1.86, 84/13/0015).

Umgekehrt gilt gem. § 4 Abs. 2 ASVG als Dienstnehmer im Sinne der Sozialversicherung jedenfalls auch, wer gem. § 47 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 2 EStG Iohnsteuerpflichtig ist (LStR 1999 RZ 930).

Maßgeblich ist vielmehr, ob die ausgeübte Tätigkeit überwiegende Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist (VwGH 19.12.1990, ZI.89/13/0133). Damit sind die LStR und auch die Rechtsprechung wieder an dem Punkt angelangt, nach dem zu beurteilen ist, ob die Arbeitskraft „geschuldet“ wird.

Das richtet sich nach schuldrechtlichen Grundsätzen, ist also außerhalb des Steuerrechtes zu beurteilen, ausgenommen positiv umschriebene anders lautende Regelungen, wie etwa jener im § 25 Abs. 1 Z 1 b EStG, wonach die Befreiung einer Person von der Weisungsgebundenheit bei Beteiligungsverhältnissen einer beschäftigten Person bis zu 25 % als unbedeutlich erklärt wird. (SWK 15v. 20.5.1995 Hollik)

In seiner jüngsten Entscheidung zum § 47 EStG (97/13/0169 v. 15.7.1998) zur Lohnsteuerpflicht von Geschäftsführerbezügen hat der VwGH klar ausgeführt und geht davon aus, dass die Geschäftsführung nicht nur aufgrund eines Dienstvertrages sondern auch aufgrund eines sog. „freien Dienstvertrages“, eines Werkvertrages oder eines bloßen Auftrages erfolgen kann.

Unter dem Begriff eines „Werks“ im Sinne des § 1165 ABGB können nicht allein die Herstellung einer körperlichen Sache, sondern vielmehr auch ideelle, unkörperliche, also geistige Werke verstanden werden. Unter einem solchen Werk kann somit auch die Besorgung der Geschäftsführung einer Kapitalgesellschaft als solche gemeint sein.

Der VwGH verneint in seiner Entscheidung auch die Ansicht der belangten Behörde, dass der Geschäftsführer grundsätzlich seine Arbeitskraft schuldet und nicht einen Arbeitserfolg. Die Bindung des Geschäftsführers an den Gesellschaftsvertrag und die Gesellschafterbeschlüsse stellt bloß eine sachliche Weisungsgebundenheit des Geschäftsführers her, die sich lediglich auf den Erfolg der Arbeitsleistung der Geschäftsführung bezieht. Eine solche sachliche Weisungsgebundenheit, die von einer sich in persönlicher Abhängigkeit äußernden, durch weitgehende Unterordnung gekennzeichneten Weisungsgebundenheit zu unterscheiden ist, begründet aber für sich allein kein Dienstverhältnis. Weiters führt der VwGH aus, dass die Urlaubs-, Krankheits- und Vertretungsregelung, sowie der Umstand, dass Reisekosten vom Geschäftsführer getragen werden müssen, auch auf das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses auf Seiten des Geschäftsführers hindeuten.

Wir sehen hier, dass der Arbeitserfolg geschuldet wird und das Unternehmerrisiko voll gegeben ist und verweisen auf die übrigen Ausführungen in unserer Berufung.

Auch Heidinger (SWK 311.11.94) ist der Meinung, dass ein Geschäftsführer, der mit einer wesentlichen Beteiligung den betrieblichen Organismus allein bestimmen kann, darin selbst nicht eingegliedert sein kann. Wenn der Gesetzgeber in § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 bzw. § 22 Z 22. Teilstrich EStG 1988 die „sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses“ (ausgenommen die Weisungsbindung) voraussetzt, so können diese Merkmale bei einem mehrheitlich beteiligten Gesellschafter nicht vorliegen, kann er sich doch nicht in seinen eigenen Willen „eingliedern“.)

Deshalb ist der mehrheitlich beteiligte Gesellschafter nach Meinung von Heidinger weder vor noch nach dem AbgÄG 1994 kommunalsteuer- bzw. Dienstgeberbeitrag- noch Dienstgeberbeitragszuschlagspflichtig.

Nachdem sich der VwGH (18.9.1996, 96/15/0121) bei seiner Entscheidung u. a. auf Zorn bezieht, sei diese Literaturmeinung bezüglich der Voraussetzungen eines steuerlichen Dienstverhältnisse untersucht (Heidinger SWK 1.2.1997).

Zorn (SWK 33 v. 20.11.1996) fasst die wesentlichen Merkmale eines Dienstverhältnisses nach der Rechtsprechung wie folgt zusammen:

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

Von diesen 5 wesentlichen Merkmalen schließt der VwGH die Weisungsgebundenheit durch Interpretation des Wortes "sonst" aus, und stützt sich lediglich auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos und die laufende Gehaltsauszahlung, ohne diese Stichworte an dem im Erkenntnis auch nicht näher dargestellten Sachverhalt zu messen.

Die Voraussetzungen

- Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers - den der Beschwerdeführer bestritten hat - und
- das Fehlen der Vertretungsbefugnis werden vom VwGH nicht behandelt.

Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers

Hier zählt Zorn auf:

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

Aus diesen Merkmalen muss geschlossen werden, dass eine "Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers" bei Fehlen der Weisungsgebundenheit des Geschäftsführers gegenüber der Generalversammlung nicht möglich sein kann, insbesondere wenn der Geschäftsführer aufgrund seiner Beteiligung (mehr als 50 %) in der Lage ist, Beschlüsse der Generalversammlung nicht nur (passiv) zu verhindern, sondern (aktiv) selbst treffen zu können. (Sedlacek ÖStZ Nr. 5v. 1.3.1997 S 93)

Quantschnigg/Schuch (ESt-Handbuch 1992, TZ 18 zu § 47 EStG) sehen dies ebenfalls so, wenn sie die "Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers" nicht als eigenständiges Merkmal eines Dienstverhältnisses gem. § 47 Abs 2 EStG 1988 behandeln, sondern nur im Rahmen und als Folge des Merkmals "Weisungsgebundenheit":

Wenn ein Geschäftsführer nicht weisungsgebunden ist, kann er damit auch nicht in den geschäftlichen Organismus eingegliedert sein und es fehlen somit "sonst" alle Merkmale eines Dienstverhältnisses.

Malek kommt daher ua zum Schluss, dass "höherwertige Tätigkeiten nur bei einer festen Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers zur Annahme eines Dienstverhältnisses führen können..."(Malek,aa0,91)

Sedlacek ist bei seinen Ausführungen zur 55. ASVG-Novelle der Meinung, dass Gesellschafter-Geschäftsführer mit mehr als 50% Beteiligung und ohne "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (& 47 Abs. 2)11 nicht der DB- und DZ- Pflicht unterliegen. (ASOK 1998 S 346)

Herr Erwin Z. [Name einer anderen Person als A, Anmerkung UFS] ist an keine Arbeitszeit und Arbeitsort gebunden. Er ist keiner betrieblichen Kontrolle und Ordnungsvorschriften unterworfen und es gibt keine disziplinäre Verantwortlichkeit; der Umfang der aufzuwendenden Arbeitszeit kann von ihm selbst bestimmt werden.

A kann sich, insoweit rechtliche Normen, wie beispielsweise bei Anmeldungen im Firmenbuch, nicht entgegenstellen — nach eigenem Ermessen vertreten lassen.

#### Fehlen des Unternehmerwagnisses

Unter Unternehmerwagnis versteht Zorn, wenn "unter weitgehender Abhängigkeit von persönlicher Tüchtigkeit, Fleiß, Ausdauer, persönlicher Geschicklichkeit, Auswahl der Hilfskräfte und der Organisation der Tätigkeit sowohl die Ausgaben- als auch die Einnahmeseite maßgeblich beeinflusst und damit der finanzielle Erfolg der Tätigkeit weitgehend selbst" gestaltet werden kann.

Der Mehrheitsgesellschafter trägt allein die Verantwortung und das Risiko, nicht nur für den Erfolg der Gesellschaft, sondern auch für seine Entlohnung.

Unabhängig von vertraglichen Vereinbarungen und dem Auszahlungsmodus ist doch

- die Auszahlung einer Geschäftsführervergütung von der Liquiditätslage des Unternehmens und damit von dem wirtschaftlichen Erfolg abhängig;
- eine Zahlung von Geschäftsführervergütungen bei drohender Insolvenz nach dem Gesellschafts- bzw. Strafrecht unter Sanktion gestellt;
- der Geschäftsführer aus den gesetzlichen Schutzbestimmungen des ArbVG explizit ausgeschlossen;
- von einer Entgeltfortzahlung bei Insolvenz ausgeschlossen.

Somit ist zumindest indirekt das Unternehmerrisiko - zumindest beim Mehrheitsgesellschafter-Geschäftsführer, der auch aktiv alle Weisungen allein geben kann - in vollem Ausmaß gegeben.

Aufgrund der Geschäftsführung hat er auch das Geschäftsführerrisiko.

Die Lohnsteuerrichtlinien RZ 937 zu 5 47 EStG führen zum Kriterium "fehlendes Unternehmerrisiko" folgendes aus:

Die Definition des Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG einerseits und der Begriff des Unternehmers in § 2 Abs. 1 UStG andererseits grenzen die Lohn- und die Umsatzbesteuerung voneinander ab. Merkmal eines Dienstverhältnisses ist daher auch das Nichtvorliegen eines Unternehmerrisikos (VwGH 10.7.96 95/15/0142). Von einem Unternehmerrisiko ist dann auszugehen, wenn der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen, und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend selbst gestalten kann (VwGH 11.8.93,92/13/0022).

Auch die Vereinbarung eines bezahlten Urlaubs ist Anhaltspunkt für ein Dienstverhältnis. (LStR RZ 956)

A hat weder Anspruch auf Urlaub noch Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall.

Wir verweisen auf unsere obige Ausführung und nochmals auf das Erkenntnis vom 15.7.1998 (VwGH 97/13/0169), worin das Tragen von Sozialversicherungsbeiträgen, PKW-Kosten und Vertretungsregelung auf das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses auf Seiten des Geschäftsführers hindeuten.

Das Unternehmerrisiko ist voll gegeben!

Der VwGH führt in seinem Erkenntnis vom 26.07.2000 (VwGH 2000/14/0061-7 u. VwGH 99/14/0255-6) aus, dass ein Unternehmerrisiko vorliegt, wenn der Steuerpflichtige die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich beeinflussen und damit den materiellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend selbst gestalten kann.

Vertretungsbefugnis

A kann sich, insoweit rechtliche Normen, wie beispielsweise bei Anmeldungen im Firmenbuch, nicht entgegenstehen — nach eigenem Ermessen vertreten lassen.

Selbstverständlich liegt es im Ermessen des Geschäftsführers, ob sie Arbeiten selbst machen oder an andere weitergeben; es steht ihm jederzeit frei, das zu entscheiden.

Der Ausschluss von wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern von den Begünstigungen der Lohnsteuerpflichtigen (insbesondere § 67 und 68 EStG) stellt bei gleichzeitiger Einbeziehung der Geschäftsführervergütungen in die Bemessungsgrundlage für lohn- und gehaltsabhängige Abgaben eine unsachliche Diskriminierung dar. Dies verletzt die verfassungsrechtliche Eigentumsgarantie, denn Steuervorschreibungen stellen Eingriffe in das Eigentum dar und sind dann verfassungswidrig, wenn der Eingriff gesetzlos erfolgt, wobei eine nur zum Schein vorgesetzte oder sonst denkunmögliche Gesetzesanwendung der Gesetlosigkeit gleichzuhalten ist (z.B. VfSlg 10.370/1985; 11.470/1987).

Denkunmöglichkeit bedeutet, dass von Seiten der Behörde dem Gesetz eine ganz offensichtlich nicht zukommende Bedeutung beigemessen wird. Der VwGH interpretiert im konkreten Fall die Bestimmung des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG in Abgehung vom klaren Wortlaut des Gesetzes dahingehend, dass nicht "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" im Einzelfall gegeben sein müssen, sondern lediglich die nach Ansicht des VwGH wesentlichsten Merkmale. Diese Interpretation könnte eine denkunmögliche Gesetzesauslegung darstellen.

Wir beantragen die Nichteinbeziehung der Leistungsvergütungen des A zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, sowie die vorgeschriebenen Beträge wieder zu stornieren."

Mit Schreiben vom 9.5.2002 wurde die Berufung wie folgt ergänzt:

*Merkmal eines Dienstverhältnisses ist auch das Nichtvorliegen eines Unternehmerrisikos.*

„A trägt das volle Unternehmerrisiko, indem er aufgrund der schlechten Geschäftslage im Jahr 2001 nur bis März die Geschäftsführerbezüge in voller Höhe, von März bis August 50% der Bezüge und ab September keine Geschäftsführerbezüge mehr erhalten hat. (lt. beil. Konto-blatt)

Der VwGH führt in seinem Erkenntnis vom 26.7.2002, 2000/14/0061 aus, dass bei einer erfolgsabhängigen Entlohnung sehr wohl ein Unternehmerwagnis liegen kann, das Einkünften iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG und damit einer DB und DZ-Pflicht entgegensteht.

Dieses Unternehmerwagnis hat A tatsächlich und voll getroffen.

Der Dienstgeberbeitrag sowie ein Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 01/1999 bis 1 2/2000 waren daher nicht vorzuschreiben“.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19.2.2003 wies das Finanzamt Amstetten die Berufung als unbegründet ab und führte dazu aus:

„Dienstgeberbeitrag ist gemäß § 41 FLAG 1967 für alle im Bundesgebiet beschäftigten Dienstnehmer zu leisten. Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligten Personen im Sinne des § 22 Abs. 2 EStG.“

Feststeht, dass A im Prüfungszeitraum 1999 bis 2000 zu 51 % an der [Bw.] beteiligt und dort als Geschäftsführer tätig war.

Nachdem der VfGH mit 2 Erkenntnissen (1. und 7. März 2001) Anträge auf Aufhebung von Gesetzesbestimmungen, welche die Besteuerung von Gesellschafter-Geschäftsführern betreffen, abgewiesen hatte, bekräftigte der VwGH in zwei neuen Entscheidungen vom 23. April 2001 seine im Jahr 1996 entwickelte Judikaturlinie.

Im Wesentlichen wird darin festgestellt, dass das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses abgesehen vom hinzuzudenkenen Merkmal der Weisungsgebundenheit auf zwei Kriterien abstellt: die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses. Von Bedeutung ist noch das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für diese Eingliederung.

Unternehmerwagnis liegt vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss. Auch hier kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Im Vordergrund dieses Merkmals steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich - in seiner Stellung als Geschäftsführer - das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. In die Überlegungen einzubeziehen sind auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen aus nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben.

Eine laufende Entlohnung liegt auch dann vor, wenn der Jahresbezug nicht in monatlich gleich bleibenden Monatsbeträgen ausbezahlt wird. Die Geschäftsführerbezüge im Jahr 2001 waren für eine Beurteilung im vorliegenden Prüfungszeitraum nicht relevant.

Da das Vorliegen der oben genannten Kriterien von der Lohnsteuerprüfung festgestellt wurde, konnte der Berufung nicht stattgegeben werden.“

Mit Schreiben vom 27.3.2003 beantragte die die steuerliche Vertreterin der Bw. (fristgerecht) n die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz.

Über Ersuchen des Finanzamtes legte die Bw. den Geschäftsführervertrag vom 20.12.1993 vor:

#### „Präambel“

Für die rechtliche Ausgestaltung der Vertragsverhältnisse zwischen der Gesellschaft und dem Geschäftsführer wird der Werkvertrag gewählt, weil weder eine zeitliche noch eine räumliche Festlegung im Aufgabenbereich des Geschäftsführers möglich und absehbar ist. Auch werden dem Geschäftsführer von der Gesellschaft keine Arbeitsmittel zur Verfügung gestellt; für die Gesellschaft von Bedeutung sind die Kontakte des Geschäftsführers. Diese Kontakte sollen der Gesellschaft nutzbar gemacht werden.

#### I. Aufgabenbereich und Befugnis

- A wurde zum Geschäftsführer der Gesellschaft bestellt. A erbringt die gewerberechtlichen Voraussetzungen für die Ausübung des Handelsgewerbes.
- Der Geschäftsführer ist berechtigt und verpflichtet, die Gesellschaft nach Maßgabe des Gesellschaftsvertrages und einer etwaigen Geschäftsordnung allein zu vertreten und die Geschäfte der Gesellschaft allein zu führen, sofern die Generalversammlung nichts anderes beschließt.
- Beschränkungen der Geschäftsführung und der Vertretung durch Gesetze, den Gesellschaftsvertrag, durch die Geschäftsordnung oder durch diesen Vertrag sind vom Geschäftsführer zu beachten.

Außerdem sind Beschlüsse und Weisungen der Generalversammlung in materieller Hinsicht zu befolgen.

#### II. Pflichten und Verantwortlichkeit

Dem Geschäftsführer obliegt die Leitung und Überwachung des Unternehmens im Ganzen. Er hat insbesondere für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft in bestmöglicher Weise Sorge zu tragen.

Das heißt:

- Organisation - reibungsloser Ablauf d. Bürobetriebes
- entsprechende Dienstaufsicht
- Personalauswahl
- lfd. Serviceleistung
- optimale Kundenbetreuung
- Führung des Unternehmens - sparsam und wirtschaftlich
- Akquirierung neuer Kunden
- Erschließung neuer Märkte in Bezug auf neue Einkunftsquellen
- Förderungsmöglichkeiten - Osteuropa - lfd. Betreuung
- Hilfestellung bei bestehenden Märkten
- Förderung — Landwirtschaft
- Kundennachbetreuung
- Präsenz und Kontaktpflege bei allen wesentlichen Entscheidungsträgern in Gesellschaft, Politik und Wirtschaft

In all diesen Bereichen obliegt dem Geschäftsführer die Verantwortung; es ist seine Entscheidung, in welchen Bereichen er sich vertreten lässt.

Bei allen Handlungen und Entscheidungen muss sich der Geschäftsführer vom Wohl der Gesellschaft leiten lassen.

Der Geschäftsführer hat die ihm obliegenden Pflichten mit der Sorgfalt eines ordentlich Geschäftsmannes nach Maßgabe der Gesetze, des Gesellschaftsvertrages und der Generalversammlungsbeschlüsse, einer allfälligen Geschäftsordnung und dieses Vertrages wahrzunehmen.

### III. Werkleistung

1. Der Geschäftsführer hat die von einem ordentlichen Geschäftsführer zu erwartenden Kenntnisse und Erfahrungen der Gesellschaft zur Verfügung zu stellen, soweit: nichts Abweichendes vereinbart wurde.

Der Geschäftsführer ist an keine fixe Arbeitszeit und an keinen bestimmten Umfang an Arbeitszeit gebunden. Er hat jene Zeit auf zuwenden, die für eine gedeihliche Entwicklung der Gesellschaft in wirtschaftlicher, organisatorischer und finanzieller Hinsicht notwendig ist.

Der Geschäftsführer kann sich - insoweit rechtliche Normen, wie beispielsweise bei Anmeldungen im Firmenbuch, nicht entgegenstehen - vertreten lassen.

### IV. Entgelt

1. Für die ordnungsgemäße Erbringung seiner Leistungen erhält der Geschäftsführer 12 Mal pro Jahr ein monatliches Entgelt von S 55.000,— (in Worten: Schilling fünfundfünfzigtausend) zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer, welches jeweils am Monatsletzten zur Auszahlung fällig ist.

2. Der Geschäftsführer erhält am Schluss eines jeden Geschäftsjahres eine Tantieme, deren Höhe 10% des ausgewiesenen Jahresgewinnes der Gesellschaft vor Steuern beträgt.

3. Das Entgelt gemäß Absatz 1 des Punktes IV wird wertgesichert nach dem Verbraucherpreisindex 1986 oder eines an seine Stelle tretenden Index. Schwankungen von ausschließlich 5% nach oben oder unten bleiben unberücksichtigt. Die erste Richtzahl ist die des Inkrafttretens dieses Vertrages. Bei Erreichen bzw. Überschreiten der 5% Grenze ist die gesamte Veränderung zu berücksichtigen. Als Grundlage für die weitere Berechnung gilt jener Monat, in dem die Grenzüberschreitung passierte. Auch für die Anhebung ist dieser Monat ausschlaggebend.

### V. Sonstige Leistungen der Gesellschaft:

1. Dem Geschäftsführer sind die Aufwendungen aller Art, die ihm durch die Geschäftsführung der Gesellschaft erwachsen, zu ersetzen. Für notwendige Geschäftsreisen hat der Geschäftsführer Anspruch auf Ersatz seiner Spesen. Für Fahrtkosten und Tagesdiät. Im Inland erhält der Geschäftsführer ein monatliches Pauschale von S 7.000,— zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer. Alle übrigen Spesen werden gegen Nachweis ersetzt.

2. Für Geschäftsreisen ins Ausland, die mit der Bahn unternommen werden, vergütet die Gesellschaft die Kosten der 1. Klasse (oder einer ihr vergleichbaren Wagenklasse), oder auch die Flugpassage in der Businessklasse oder einer ihr entsprechenden Kategorie.

### VI. Dauer des Vertrages

1. Dieser Vertrag beginnt mit 1.9.1993.
2. Dieser Vertrag ist auf unbestimmte Zeit geschlossen.

3. Der Vertrag kann von beiden Vertragsteilen unter Einhaltung einer Kündigungszeit von 6 Monaten ordentlich gekündigt werden.

4. Der Vertrag kann ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist aus wichtigem Grund vorzeitig aufgelöst werden. Als wichtiger Grund gilt insbesondere, wenn der Geschäftsführer gegen wichtige kaufmännische Verhaltensweisen oder wichtiger Pflichten aus diesem Vertrag verstößt bzw. wenn der Geschäftsführer an der Ausübung seiner Pflichten behindert wird; weiters wenn die Gesellschaft ihren Verpflichtungen gegenüber dem Geschäftsführer nicht nachkommt, insbesonders Zahlungen aus diesem Vertrag an den Geschäftsführer nicht oder nicht rechtzeitig leistet.

## VII. Teilnichtigkeit

Sollte eine der Bestimmungen des Geschäftsführervertrages nicht rechtswirksam sein oder ungültig werden, so berührt dies die Wirksamkeit der übrigen Bestimmungen nicht. Die Vertragspartner verpflichten sich, anstelle der unwirksamen Bestimmung unverzüglich eine solche zu vereinbaren, die dem wirtschaftlichen Zweck der unwirksamen Bestimmung und der Zwecksetzung der Parteien am nächsten kommt..

## VIII. Kosten

Die mit der Errichtung dieses Vertrages verbundenen Kosten und Gebühren trägt die Gesellschaft.

## IX. Verschwiegenheitspflicht

A ist verpflichtet, alle Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse Dritten gegenüber geheim zu halten, soweit er nicht durch seine dienstliche Tätigkeit zur Bekanntgabe derartiger Mitteilungen befugt und verpflichtet ist. Als Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse sind alle Arbeitsgeheimnisse anzusehen, die nach dem pflichtgemäßen Ermessen eines sorgfältigen Kaufmannes als geheimhaltungspflichtig gelten. Die Geheimhaltungspflicht gilt auch nach einem eventuellen Ausscheiden des A aus dem Unternehmen.

## X. Sonstiges

Der Geschäftsführer ist selbständig erwerbstätig und verpflichtet, die von ihm vereinnahmten Bezüge selbst zu versteuern. Die Bestimmungen des Dienstnehmerhaftpflichtgesetzes kommen nicht zur Anwendung.

Ein Anspruch auf Freizeitausgleich, Überstunden oder Geldansprüche für die nicht erfolgte Konsumation solcher Ansprüche hat der Geschäftsführer nicht. Während 6 Wochen eines jeden Jahres hat der Geschäftsführer das Recht auf Dienstfreistellung. Er ist aber nicht verpflichtet, von dieser Möglichkeit Gebrauch zu machen. Er hat diese Absicht aber - sofern er von der Freistellung Gebrauch machen will - jedenfalls vorher der Gesellschaft mitzuteilen und für eine Vertretungsregelung zu sorgen. Als Vertreter werden Dienstnehmer der Gesellschaft auf Kosten der *Gesellschaft* herangezogen.

Bei länger dauernder, seine Tätigkeit beeinflussende Krankheit hat der Geschäftsführer die Gesellschafter zu verständigen und für eine geeignete Vertretung zu sorgen. Als Vertreter sollen insbesondere Dienstnehmer der Gesellschaft herangezogen werden.

Als Konkurrenzverbot ist jenes des § 24 GmbHG heranzuziehen, d.h. beschränkt auf den Geschäftszweig der Gesellschaft. Ein darüber h ausgehende.; Konkurrenzverbot, beispielsweise im Sinn des AngestelltenG, wird ausdrücklich ausgeschlossen.

Als Gerichtsstand für allfällige Streitigkeiten aus diesem

Vertrag wird das sachlich zuständige Gericht am jeweiligen Sitz der Gesellschaft vereinbart..

Zusatzvereinbarung

A stundet die Ansprüche gemäß IV. 1. bzw. den Pauschalbetrag gemäß V. 1. bis die Zahlungen aus Nettoumsätzen im Jahr 1994 S 500.000,— (S fünfhunderttausend) erreicht haben, längstens bis 31. 12. 1994. Nach Erreichen dieses Umsatzes werden die übersteigenden Beträge für die Begleichung der Bezüge des A verwendet. Die Stundung bezieht sich auf die Umsatzsteuer nur insoweit, als A auf Grund einer Istbesteuerung noch nicht zur Abfuhr an das Finanzamt verpflichtet ist.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Auf Grund der Akten des Finanzamtes steht folgender Sachverhalt fest:

A war im Streitzeitraum 1999 und 2000 zu mehr als 25% an der Bw. beteiligt.

Die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland hat mit Berufungentscheidung vom 14.9.1999, RV/481-06/03/99, über eine Berufung der Bw. gegen Bescheide betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 1993 bis 1998 entscheiden. Strittig war in diesem Verfahren ebenfalls die Festsetzung der genannten Abgaben in Bezug auf den Gesellschafter-Geschäftsführer A.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 20.3.2002, 2001/15/0058, eine Beschwerde der Bw. gegen diesen Bescheid als unbegründet abgewiesen, und hierzu ausgeführt:

*„Im Beschwerdefall ist die Vorschreibung von Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und von Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag strittig. Die Vorschreibung betrifft die in den Jahren 1994 bis 1998 an den wesentlich im Sinne des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer A bezahlten Geschäftsführervergütungen.“*

*Im angefochtenen Bescheid wird im Ergebnis die Auffassung vertreten, die Beschäftigung des Geschäftsführers weise ungeachtet seiner gleichzeitigen Eigenschaft als wesentlich beteiligter Gesellschafter mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses im Sinn des § 47 Abs. 2 EStG 1988 auf (der Gesellschafter-Geschäftsführer erziele aus der Geschäftsführertätigkeit demnach Einkünfte nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988, weshalb er im Sinn der Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG in der ab dem Jahr 1994 anzuwendenden Fassung Dienstnehmer sei). Auf fehlende Regelungen betreffend Urlaub, Sonderzahlungen, Abfertigung oder Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall komme es nicht an. Dem Geschäftsführer obliege nach dem "Geschäftsführerwerkvertrag" die Leitung und Überwachung des Unternehmens im Ganzen. Die Eingliederung in das Unternehmen der Beschwerdeführerin sei damit unabhängig davon gegeben, ob der Geschäftsführer zur Ausübung seiner Tätigkeit an eine Arbeitszeit gebunden sei. Vertretungsregelungen (Delegierung von Arbeit an andere im Betrieb beschäftigte Dienstnehmer) sowie das Tragen der Sozialversicherungsbeiträge durch den Geschäftsführer begründeten kein relevantes Unternehmerrisiko. Durch die unabhängig vom Arbeitseinsatz gleich hohe monatliche Vergütung (abgesehen von einer gewinnabhängigen Tantieme) relativiere sich weiters die Frage nach der Tragung des Unternehmerrisikos. Gegen das Bestehen eines Unternehmerrisikos spreche auch der Umstand, dass dem Geschäftsführer die mit seiner Tätigkeit verbundenen Auslagen*

*(Reisekosten) in Form eines monatlichen Spesenpauschales zusätzlich vergütet würden. Die in einem Zusatz zum "Geschäftsführerwerkvertrag" vom 21. Jänner 1994 vereinbarte Stundung des Geschäftsführerbezuges bis zum Erreichen eines Nettoumsatzes von 500.000 S (die tatsächliche Auszahlung sei erst am 17. April 1995 erfolgt) sei nicht geeignet, unternehmerisches Risiko zu begründen.*

*Den auch im Beschwerdefall vom Verwaltungsgerichtshof gemäß Art. 140 Abs. 1 B-VG gestellten Antrag auf Aufhebung bestimmter, im gegenständlichen Fall zur Anwendung kommender gesetzlicher Bestimmungen hat der Verfassungsgerichtshof mit Beschluss vom 14. März 2001, G 148/00 u.a., als unzulässig zurückgewiesen, weil er über die vorgetragenen Bedenken bereits in einem anderen Verfahren mit dem Erkenntnis vom 7. März 2001, G 110/00, unter Verweis auf sein Erkenntnis vom 1. März 2001, G 109/00, entschieden hatte.*

*Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:*

*Im erwähnten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, G 109/00, wurde unter Zitierung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis 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 zur Bestimmung des durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten Typusbegriffes des steuerlichen Dienstverhältnisses verlieren, gehören vor allem folgende: fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Arbeits- Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz, sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (vgl. dazu und zu den folgenden Ausführungen insbesondere die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. April 2001, 2001/14/0052, 2001/14/0054, und vom 10. Mai 2001, 2001/15/0061, jeweils mwN).*

*Insgesamt stellt somit das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses - abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit - vor allem auf die Kriterien der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses ab. Von Bedeutung ist noch das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung. Eine laufende Entlohnung liegt auch dann vor, wenn der Jahresbezug nicht in monatlich gleich bleibenden Monatsbeträgen ausbezahlt wird. Ausgehend von diesen Kriterien ist bei Anwendung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 leg.cit. zu beurteilen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die für ein Dienstverhältnis sprechenden Kriterien im Vordergrund stehen.*

*Um dem gerade bei wesentlich beteiligten Gesellschaftern wegen des häufig vorzufindenden Umstandes des Selbstkontrahierens notwendigen Objektivierungserfordernis Rechnung zu tragen, ist der nach außen in Erscheinung tretenden tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehung die wesentliche Bedeutung zuzumessen. Der strittige Steuertatbestand stellt nicht darauf ab, welchem Vertragstyp das Zivilrecht das konkrete Anstellungsvorhältnis des Geschäftsführers zuordnet (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Jänner 2002, 2001/14/0073).*

*Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss.*

*Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für diese Eingliederung (vgl. z.B. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Jänner 2002, 2001/14/0167, und vom 31. Jänner 2002, 2001/15/0036).*

*Unternehmerwagnis liegt vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss. Auch hier kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Im Vordergrund dieses Merkmals steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich - in seiner Stellung als Geschäftsführer - das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. In die Überlegungen einzubeziehen sind auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen aus nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben.*

*Die für die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Beschwerdeführerin wesentliche kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung lag im Beschwerdefall vor (vgl. auch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Jänner 2002, 2001/14/0133, 0134). Es stand auch eine kontinuierliche Entlohnung zu, die laut Geschäftsführerwerkvertrag monatlich 55.000 S (12 x jährlich) bzw. laut Vorhaltsbeantwortung vom 3. November 1997 monatlich 58.050 S betrug. Dass die Vereinbarung gewinnabhängiger Tantiemen auch bei klassischen Dienstverhältnissen leitender Angestellter nicht ungewöhnlich ist, hat der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 25. September 2001, 2001/14/0051).*

*Teilweise Stundungen der Auszahlungen (so seien nach der erwähnten Vorhaltsbeantwortung die Leistungsbezüge 1993 und 1994 erst am 27. April 1995 überwiesen oder laut Berufungsschrift vom 27. April 1999 die "Werkleistungen für 11 u. 12/1997" auf Grund der Liquiditätslage erst am 12. Jänner 1998 bezahlt worden) bilden noch kein ausreichendes Indiz für eine Erfolgsabhängigkeit der Vergütung (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. Oktober 2001, 2001/13/0102).*

*In der Tragung der auf den Geschäftsführerbezügen lastenden Sozialversicherungsbeiträge ist kein relevantes Unternehmerwagnis zu sehen (vgl. beispielsweise die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. November 1999, 99/15/0188, und vom 22. September 2000, 2000/15/0075). Zur Frage der Vertretungsbefugnis ist fest zu halten, dass es nicht unüblich ist und einem Dienstverhältnis nicht entgegen steht, wenn sich leitende Angestellte, insbesondere Geschäftsführer, bei bestimmten Verrichtungen vertreten lassen können (vgl. beispielsweise die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. September 2000, 2000/15/0089, und vom 10. Mai 2001, 2001/15/0061). Dass im Beschwerdefall tatsächlich Kosten für die Vertretung des Geschäftsführers angefallen und diese vom Geschäftsführer selbst zu tragen gewesen wären, behauptet im Übrigen auch die Beschwerde nicht. Dieser ist weiters nicht konkret zu entnehmen, dass der Geschäftsführer ansonsten ins Gewicht fallende Ausgabenschwankungen hätte tragen müssen.*

*Da der angefochtene Bescheid somit der Rechtslage entspricht und auch mit keinen wesentlichen Verfahrensmängeln belastet ist, war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen“.*

Im streitverfangenen Zeitraum 1999-2000 erhielt der Gesellschafter-Geschäftsführer A für seine der Bw. gegenüber erbrachten Leistungen folgende Geschäftsführervergütungen (alle Beträge in ATS):

1999

31.1.	58.050,00
28.2.	58.050,00
31.3.	58.050,00
30.4.	58.050,00
31.5.	58.050,00
30.6.	58.050,00
31.7.	58.050,00
31.8.	58.050,00
30.9.	58.080,00
31.10.	58.050,00
30.11.	58.050,00
31.12.	58.050,00

2000

31.1.	58.050,00
29.2.	58.050,00
31.3.	58.050,00
30.4.	58.050,00
31.5.	58.050,00
30.6.	58.050,00
31.7.	58.050,00
31.8.	58.050,00
30.9.	58.080,00
31.10.	58.050,00
30.11.	58.050,00
31.12.	58.050,00

Zusätzlich erhielt der Gesellschafter-Geschäftsführer A von der Bw. in den Jahren des Streitzeitraumes noch Spesenersätze, die von der Lohnsteuerprüfung ebenfalls in die Bemessungsgrundlage zur Berechnung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrages einbezogen wurden.

Gem. § 40 Abs 1 FLAG haben alle Dienstnehmer, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, Dienstnehmerbeitrag zu leisten.

Gem. § 41 Abs 2 FLAG sind Dienstnehmer 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 (BGBl 1993/818 ab 1994).

Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 EstG sind Gehälter und 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.

Die 25% übersteigende Beteiligung des Geschäftsführers A an der Bw. ist unbestritten.

Des weiteren ist ersichtlich, dass A in den Jahren des Streitzeitraumes eine regelmäßige Entlohnung erhielt.

Bereits auf Grund des oben wiedergegebenen Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes hinsichtlich der Bw. für die Vorjahre ist der Berufung kein Erfolg beschieden.

Der im Streitzeitraum entscheidungsrelevante Sachverhalt – insbesondere der Geschäftsführervertrag – entspricht jenem, den die Finanzlandesdirektion für die vom Verwaltungsgerichtshof entschiedenen Vorjahre festgestellt hat.

Lediglich im Jahr 2001 wurde – abweichend vom Geschäftsführervertrag, der in Punkt IV. ein Fixgehalt zuzüglich einer „Tantieme“ vorsieht – laut Begründungsergänzung vom 29. Mai 2002 „auf Grund der schlechten Geschäftslage“ von März bis August ein um 50% reduziertes Entgelt und ab September überhaupt kein Entgelt an den Geschäftsführer gezahlt.

Hiezu ist festzuhalten, dass im Berufungszeitraum –wie bereits in den von VwGH entschiedenen Jahren- kontinuierliche Bezüge an den Geschäftsführer geflossen sind. Hierin kann kein Unternehmerrisiko erblickt werden.

Darüber hinaus ist festzuhalten, das der VwGH mit Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018, der VwGH seine bisherige Rechtsprechung revidiert und als maßgebliches Kriterium (lediglich) die Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers in den Organismus des Betriebes angesehen hat:

*„Nach Durchführung einer Lohnsteuerprüfung im Unternehmen der beschwerdeführenden Gesellschaft wurde ihr mit Bescheid des Finanzamtes vom 19. Juni 2002 der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen nach § 41 Familienlastenausgleichsgesetz (im Folgenden kurz: FLAG) samt Zuschlägen (Handelskammerumlage) nach § 57 Abs. 7 und 8 des Handelskammergesetzes (§ 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998) aus den ihrem zu 90% am Stammkapital beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer für den Zeitraum der Jahre 1997 bis 2000 gewährten Vergütungen vorgeschrieben.*

*In der dagegen erhobenen Berufung wurde von der beschwerdeführenden Partei vorgebracht, die Entlohnung des Geschäftsführers erfolge auf Grund eines*

*Geschäftsführungsvertrages, der zuletzt mit Wirkung vom*

*1. August 1997 dahin abgeändert worden sei, dass sich das Entgelt des Geschäftsführers nunmehr am "wirtschaftlichen Ergebnis" orientiere und dass die Beträge einmal jährlich zur Auszahlung gelangten. Die Erfüllung dieses Geschäftsführungsvertrages stelle für den Geschäftsführer zwar einen bedeutenden Teil seiner beruflichen Tätigkeit dar, er verfüge aber durch die Führung der Geschäfte einer weiteren Kapitalgesellschaft, durch die Vermietung eines hochwertigen Objektes und durch die Verwertung von Lizenzrechten noch über andere wesentliche Einkunftsquellen. Die Beurteilung der ihm gewährten Vergütungen als Einkünfte nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 sei aus folgenden Gründen verfehlt:*

*Der Geschäftsführer könne der beschwerdeführenden Gesellschaft seine Arbeitskraft nicht schulden, weil er auch mit anderen beruflichen Tätigkeiten beschäftigt sei; er schulde der Gesellschaft nur eine Leistung, die darin bestehe, ihr Unternehmen zu führen. Es fehle an der Weisungsgebundenheit, weil "sich ein 90 % Gesellschafter-Geschäftsführer selbst keine Weisungen geben" könne. Dem Geschäftsführer stehe es frei, wann und wo er arbeite, er sei mangels festen Arbeitsplatzes und fester Arbeitszeit daher auch nicht in die organisatorische Struktur der Gesellschaft eingegliedert. Der Geschäftsführer habe keinen Urlaubsanspruch, sondern könne seine Freizeit so ein teilen, wie es die Abläufe im Unternehmen zuließen. Während ein Arbeitnehmer zur persönlichen Arbeitsleistung verpflichtet sei, stehe es dem Geschäftsführer frei, sich vertreten zu lassen. Der Geschäftsführer trage ein Unternehmerrisiko, weil sein Entgelt nunmehr in einer direkten Abhängigkeit zum wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens stehe. Die Vereinbarung von Gehaltskürzungen im Verlustfall wäre für einen Arbeitnehmer völlig untypisch. In den geprüften Jahren sei der Geschäftsführer mit wesentlichen Einkommensschwankungen konfrontiert gewesen, was sich daraus ersehen lasse, dass sein Entgelt im Jahre 1997 S 2.737.024,--, im Jahre 1998 S 3.471.575,--, im Jahre 1999 S 4.980.500,-- und im Jahre 2000 S 5.090.100,- betragen habe. Ein unternehmerisches Wagnis entstehe dem Geschäftsführer auch auf der Ausgabenseite, weil er etwa bei der Kundenakquisition aus eigenen Mitteln Werbeausgaben getätigt habe, welche ihm von der Gesellschaft nicht ersetzt worden seien; hochwertige Kundengeschenke aus Privatbesitz in einem Gesamtwert von S 1,5 Millionen habe der Geschäftsführer Kunden der beschwerdeführenden Gesellschaft zugewendet.*

*Das Merkmal laufender Entlohnung könne keinesfalls vorliegen, wenn ein Jahresentgelt nach Vorliegen des Jahresabschlusses einmal ausbezahlt werde und nicht einmal der Auszahlungsmonat jedes Jahr gleich bleibe. Der Geschäftsführer sei zufolge Vorhan*

denseins weiterer Einkunftsquellen von der beschwerdeführenden Gesellschaft auch nicht wirtschaftlich abhängig.

*Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. In der Begründung des angefochtenen Bescheides wird im Ergebnis die Auffassung vertreten, die Beschäftigung des Geschäftsführers der beschwerdeführenden Gesellschaft weise ungeachtet seiner gleichzeitigen Eigenschaft als über 90% des Stammkapitals verfügenden Mehrheitsgesellschafters mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 auf. Der Gesellschafter-Geschäftsführer der beschwerdeführenden Gesellschaft erziele aus der Geschäftsführertätigkeit demnach Einkünfte im Sinne des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988, weshalb er im Sinne der Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG in seiner ab dem Jahre 1994 anzuwendenden Fassung Dienstnehmer sei. Dies habe die Pflicht der beschwerdeführenden Gesellschaft ausgelöst, von den Bezügern des Geschäftsführers den Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag abzuführen. Die Vorschreibung von Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag von den Bezügen des Geschäftsführers für den Zeitraum der Jahre 1994 bis 1996 sei mit Berufungsentscheidung der belangten Behörde vom 11. Jänner 2000 bestätigt, eine gegen diese Berufungsentscheidung erhobene Beschwerde vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 22. September 2000, 2000/15/0089, abgewiesen worden. Die einzige Änderung des Sachverhaltes gegenüber dem Zeitraum der Jahre 1994 bis 1996 bestehe in einer mit Wirksamkeit vom 1. August 1997 anders gestalteten Entgeltsregelung, die aber ohne Belang sei, weil Schwankungen der Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers entsprechend der Ertragslage der Gesellschaft noch keinen Rückschluss auf eine tatsächliche Abhängigkeit der Bezüge vom Erfolg der Tätigkeit des Geschäftsführers zuließen. Das bloß einmal jährliche Zufließen des Geschäftsführerbezuges spreche nicht gegen eine Qualifizierung der Vergütungen als Einkünfte nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988, die Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft sei durch die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung als verwirklicht anzusehen und die übrigen von der Gesellschaft vorgetragenen Argumente arbeits- und sozialrechtlichen Inhaltes trügen zur Lösung des Falles ebenso wenig bei wie das Argument der dem Geschäftsführer eingeräumten Möglichkeit, sich in seiner Tätigkeit vertreten zu lassen.*

*Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde, in welcher Ermittlungs- und Begründungsmängel geltend gemacht werden, das Unterbleiben der beantragten Verhandlung vor der belangten Behörde gerügt und das in der Berufung erstattete Vorbringen vorgetragen wird, hat der Verwaltungsgerichtshof nach Erstattung einer Gegen- schrift und Vorlage der Verwaltungsakten durch die belangte Behörde in einem nach § 13 Abs 1 Z 1 VwGG gebildeten Senat erwogen:*

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

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

*Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBI. Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd 22 Z. 2 EStG 1988.*

*Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, wird durch § 57 Abs.7 und 8 Handelskammer-*

gesetz idF BGBI. Nr. 661/1994 und für Zeiträume ab dem Jahr 1999 durch § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998 normiert.

Die Bestimmung des § 22 Z. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988, auf welche in § 41 Abs. 2 und 3 EStG verwiesen wird, hat in der Stammfassung des Gesetzes folgenden Wortlaut:

„§ 22. Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit sind:

....

2. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit.

Darunter fallen nur:

Einkünfte aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit

(z.B. für die Tätigkeit als Hausverwalter oder als Aufsichtsratsmitglied).

-- 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.“

Mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBI. Nr. 201/1996, wurde dem Text des § 22 Z. 2 Teilstreich 2 EStG 1988 ein letzter Satz mit dem Wortlaut angefügt:

“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.“

Die Bestimmung des § 47 Abs. 2 EStG 1988, auf welche die Vorschrift des § 22 Z. 2 Teilstreich 2 leg. cit. zur Umschreibung der Merkmale eines Dienstverhältnisses verweist, normiert in ihrem ersten Satz, dass ein Dienstverhältnis vorliegt, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Der zweite Satz des § 47 Abs. 2 EStG 1988 umschreibt die Tatbestandsvoraussetzung des ersten Satzes dahin, dass der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft dann schuldet, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Mit der Novelle BGBI. Nr. 680/1994 wurde dem Text des § 47 Abs. 2 EStG 1988 ein weiterer Satz angefügt, welcher lautet:

“Ein Dienstverhältnis ist weiters dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z. 2 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. b vorliegen.“

Die in diesem Satz angeführte Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. b EStG 1988 schließlich lautet:

“§ 25. (1) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind:

...

*b) Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z. 2 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 Sonderbestimmung fehlt."*

*Verweisungen auf die Bestimmung des § 22 Z. 2 Teilstrich 2*

*(und § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. b) EStG 1988 finden sich auch in den Regelungen der §§ 2 und 5 Abs. 1 KommStG 1993, mit denen die in § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 genannten Gehälter und Vergütungen der Kommunalsteuerpflicht unterworfen werden.*

*2. Mit Beschluss vom 26. September 2000, A 14/2000, berichtigt mit Beschluss vom 29. November 2000, war vom Verwaltungsgerichtshof ein Antrag an den Verfassungsgerichtshof auf Aufhebung der auf die Bestimmung des § 22 Z. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 verweisenden Wortfolgen in den §§ 2 sowie 5 Abs. 1 KommStG 1993 gestellt worden. Mit Beschluss vom 26. September 2000, A 15/2000, hatte der Verwaltungsgerichtshof beim Verfassungsgerichtshof die Aufhebung der auf die Bestimmung des § 22 Z. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 verweisenden Wortfolgen in § 41 Abs. 2 und 3 FLAG beantragt.*

*Der Verfassungsgerichtshof wies diese Anfechtungsanträge mit seinen Erkenntnissen vom 1. März 2001, G 109/00, VfSlg. Nr. 16.098*

*(zur Kommunalsteuer), und vom 7. März 2001, G 110/00,*

*VfSlg. Nr. 16.114 (zum Dienstgeberbeitrag), ab. Seit der Abweisung der vom Verwaltungsgerichtshof nach Art. 140 Abs. 1 B-VG gestellten Anträge geht der Verwaltungsgerichtshof davon aus, dass die von ihm erfolglos in Anfechtung gezogenen Gesetzesstellen einer Ermittlung ihres Inhaltes im Auslegungsweg zugänglich sind.*

*3. 1. In seinem, dem Ergehen der Entscheidungen des Verfassungsgerichtshofes zur Qualifizierung von Einkünften nach § 22 Z. 2 Satz 1 EStG 1988 unmittelbar nachfolgenden Erkenntnis vom 23. April 2001, 2001/14/0054, hat der Verwaltungsgerichtshof in einem die Dienstgeberbeitragspflicht der Vergütungen eines Alleingesellschafter-Geschäftsführers betreffenden Fall Folgendes ausgeführt:*

*"Das durch den Gesetzgeber festgelegte System der Besteuerung von Kapitalgesellschaften nach dem so genannten Trennungsprinzip (vgl. Doralt/Ruppe, Steuerrecht 17, 300 und 325) ermöglicht steuerlich wirksame Leistungsbeziehungen zwischen dem Gesellschafter (auch dem Alleingesellschafter) und der Kapitalgesellschaft.*

*Wie der Verwaltungsgerichtshof seit den Erkenntnissen vom 18. September 1996, 96/15/0121, SlgNR 7118/F, und vom 20. November 1996, 96/15/0094, SlgNF 7143/F, in ständiger Rechtsprechung zu Recht erkennt, ist dem in § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 enthaltenen 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 das Vorliegen der auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlenden Weisungsgebundenheit anzunehmen. Sodann ist zu beurteilen, ob die Voraussetzungen der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit im Vordergrund stehen.*

*Nach der ständigen Rechtsprechung des*

*Verwaltungsgerichtshofes (vgl. hiezu die im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, G 109/00, zitierte hg. Judikatur) stellt das steuerliche Dienstverhältnis auf die Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäft-*

*lichen Organismus des Arbeitgebers sowie das des Fehlens des Unternehmerwagnisses ab; nach dieser Rechtsprechung ist in Zweifelsfällen zudem auf weitere Kriterien (wie beispielsweise laufenden Arbeitslohn, Pflicht zur persönlichen Arbeitsleistung, fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, feste Urlaubseinteilung) abzustellen. Der Begriff des steuerlichen Dienstverhältnisses ist somit ein durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneter Typusbegriff. Solchen Typusbegriffen sind die realen Erscheinungen an Hand einer Mehrzahl von Merkmalen zuzuordnen, wobei nicht stets alle Merkmale in gleicher Intensität ausgebildet sein müssen und die Entscheidung letztlich nach dem Gesamtbild zu erfolgen hat vgl. nochmals das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes G 109/00).*

*Der Verfassungsgerichtshof hat im zitierten Erkenntnis*

*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 - Weisungsgebundenheit 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.*

*Ebenso hat der Verfassungsgerichtshof aufgezeigt, dass dies insbesondere für die Merkmale der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens und des Fehlens des Unternehmerwagnisses nicht zutrifft. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsgebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem Folgende (vgl. hierzu auch Arnold, ÖStZ 2000, 639f): fixe Arbeitszeit (Erkenntnisse vom 22. September 2000, 2000/15/0075, vom 30. November 1999, 99/14/0270, und vom 27. Juli 1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (Erkenntnis vom 30. November 1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (Erkenntnis vom 24. Februar 1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und*

*Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (Erkenntnisse vom 26. April 2000, 99/14/0339, und vom 27. Jänner 2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (Erkenntnis vom 26. April 2000, 99/14/0339).*

*Zusammenfassend kann somit festgestellt werden, dass das in*

*§ 22 Z. 2 Teilstreich 2 EStG 1988 normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit vor allem auf folgende Kriterien abstellt: Die Eingliederung*

*in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses. Von Bedeutung ist noch das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht monatlichen) Entlohnung.*

*Bei der Anwendung des § 22 Z. 2 Teilstreich 2 EStG 1988 ist ausgehend (vor allem) von den im letzten Absatz genannten Kriterien zu beurteilen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die für ein Dienstverhältnis sprechenden Kriterien im Vordergrund stehen.*

*Ob bzw. in welcher Ausprägung und Intensität im konkreten Fall die einzelnen genannten Kriterien vorliegen, ist eine Sachverhaltsfrage. Die von der Behörde bei der Sachverhaltsfeststellung angestellte Beweiswürdigung unterliegt der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle. Der Verwaltungsgerichtshof prüft, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig*

sind, also ob sie den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. Oktober 1997, 93/14/0146). Auf die besonderen Schwierigkeiten der Feststellung des tatsächlichen Sachverhaltes, die sich bei den in Rede stehenden Leistungsverhältnissen insbesondere aus dem hier häufig vorzufindenden Umstand des Selbstkontrahierens ergeben, hat der Verfassungsgerichtshof im Erkenntnis G 109/00 hingewiesen. 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 (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 26. Juli 2000, 2000/14/0061, und vom 21. Dezember 1999, 99/14/0255). In diesem Zusammenhang ist auch zu beachten, dass das Selbstkontrahieren bei der Einmann-GmbH durch den einzigen Geschäftsführer vor dem EU-GesRÄG, BGBl. I 304/1996, zivilrechtlich unzulässig und unwirksam gewesen und seit dem Inkrafttreten der mit dem EU-GesRÄG (mit Wirksamkeit ab 1. Juli 1996) eingeführten Abs. 5 und 6 des § 18 GmbHG zivilrechtlich nur bei Einhaltung bestimmter Vorschriften wirksam ist (vgl. Reich-Rohrwig, GmbH-Recht 12, Rz 2/235f), sodass sich die steuerliche Beachtlichkeit im Regelfall nur aus § 23 Abs. 3 BAO ergibt.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss (vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer 21, § 19 Anm. 72f). Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 21. Dezember 1999, 99/14/0255, vom 27. Jänner 2000, 98/15/0200, und vom 26. April 2000, 99/14/0339).

Unternehmerwagnis liegt vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss (vgl. das hg. Erkenntnis vom 4. März 1986, 84/14/0063). Wie der Verwaltungsgerichtshof in den Erkenntnissen vom 21. Dezember 1999, 99/14/0255, und vom 26. Juli 2000, 2000/14/0061, zu Recht erkannt hat, kommt es dabei auf die **tatsächlichen** Verhältnisse an: Im Vordergrund dieses Merkmals steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. In die Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben."

Der gleichen Rechtsanschauung hat der Verwaltungsgerichtshof auch in seinem Erkenntnis vom 23. April 2001, 2001/14/0052, Ausdruck gegeben.

3. 2. Das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Beurteilung der Vergütungen, die wesentlich Beteiligten an einer Kapitalgesellschaft für ihre Beschäftigung von dieser gewährt werden, als Einkünfte nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 hat der Verwaltungsgerichtshof nach diesen ersten beiden, die Aussagen des Verfassungsgerichtshofes zum Begriffstypus des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses verwertenden Entscheidungen in einer Vielzahl von Judikaten bejaht (siehe die hg. Erkenntnisse vom 10. Mai 2001, 2001/15/0061, vom 29. Mai 2001, 2001/14/0077, vom 26. Juni 2001, 2001/14/0103, vom 27. Juni 2001, 2001/15/0057, vom 18. Juli 2001, 2001/13/0063 u.a., vom 12. September 2001, 2001/13/0045 u.a., vom 25. September 2001, 2001/14/0051 u.a., vom 17. Oktober 2001, 96/13/0065 u.a., vom 30. Oktober 2001, 2001/14/0068 u.a., vom 28. November 2001, 2001/13/0088 u.a., vom 17. Dezember 2001, 2001/14/0096 u.a., vom 18. Dezember 2001, 2001/15/0055 u.a., vom 19.

Dezember 2001, 2001/13/0085 u.a., vom 23. Jänner 2002, 2001/13/0073 u.a., vom 29. Jänner 2002, 2001/14/0067 u.a., vom 31. Jänner 2002, 2001/15/0036 u.a., vom '9. Februar 2002, 2001/14/0173, vom 27. Februar 2002, 2001/13/0103, vom 20. März 2002, 2001/15/0058 u.a., vom 27. März 2002, 2001/13/0071 u.a., vom 23. April 2002, 2001/14/0060, vom 25. April 2002, 2001/15/0066 und 2001/15/0067, vom 22. Mai 2002, 2001/15/0179 u.a., vom 28. Mai 2002, 2001/14/0057 u.a., vom 19. Juni 2002, 2001/15/0068 und 2002/15/0084 - 0086, vom 2. Juli 2002, 2001/14/0055 u.a., vom 27. August 2002, 2002/14/0068 und 2002/14/0094, vom 12. September 2002, 2001/15/0069 u.a., vom 24. September 2002, 2001/14/0106 und 2001/14/0142, vom 24. Oktober 2002, 2001/15/0062 u.a., vom 25. November 2002, 2002/14/0080, vom 26. November 2002, 2002/15/0178, vom 28. November 2002, 2001/13/0117, vom 16. Dezember 2002, 98/13/0204 u.a., vom 28. Jänner 2003, 2001/14/0048, vom 29. Jänner 2003, 2001/13/0119 u.a., vom 30. Jänner 2003, 2001/15/0124, vom 26. März 2003, 2001/13/0092, vom 27. März 2003, 2001/15/0135 und 2001/15/0136, vom 31. März 2003, 2003/14/0023, vom 30. April 2003, 2001/13/0153 u.a., vom 8. Mai 2003, 2001/15/0082, vom 5. Juni 2003, 2003/15/0040, vom 24. Juni 2003, 2003/14/0016, vom 1. Juli 2003, 2003/13/0007, vom 16. September 2003, 2003/14/0057, vom 18. September 2003, 2001/15/0151, vom 24. September 2003, 2003/13/0102, vom 21. Oktober 2003, 2003/14/0076, vom 30. Oktober 2003, 2001/15/0153 u.a., vom 26. November 2003, 2001/13/0219, vom 27. November 2003, 2001/15/0161, vom 16. Dezember 2003, 2001/15/0154, vom 17. Dezember 2003, 2003/13/0097, vom 21. Jänner 2004, 2003/13/0134 und 2003/13/0135, vom 22. Jänner 2004, 2001/14/0064, vom 29. Jänner 2004, 2004/15/0007, vom 24. Februar 2004, 2001/14/0053 u.a., vom 25. Februar 2004, 2004/13/0037, vom 26. Februar 2004, 2001/15/0192, vom 18. März 2004, 2001/15/0204 u.a., vom 31. März 2004, 2004/13/0021, vom 22. April 2004, 2002/15/0104 u.a., und vom 28. April 2004, 2004/14/0009).

*In einigen Entscheidungen wurde die als erforderlich gesehene Prüfung einzelner Tatbestandsvoraussetzungen des Vorliegens von Einkünften nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom Verwaltungsgerichtshof vermisst und der angefochtene Bescheid deshalb aufgehoben (siehe die hg. Erkenntnisse vom 18. Juli 2001, 2001/13/0081, vom 12. September 2001, 2001/13/0055 und 2001/13/0115, vom 25. September 2001, 2001/14/0066, vom 17. Oktober 2001, 2001/13/0098, vom 19. Dezember 2001, 2001/13/0086, vom 29. Jänner 2003, 2002/13/0186, und vom 17. Dezember 2003, 2001/13/0200).*

*3. 3. All diesen Entscheidungen legte der Verwaltungsgerichtshof die Rechtsanschauung zu Grunde, dass Einkünfte nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GmbH dann erzielt werden, wenn -*

*bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse - feststeht,*

*dass der Gesellschafter-Geschäftsführer zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes seiner Gesellschaft eingegliedert ist, dass ihn weder das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben trifft und dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.*

*3. 4. Den Aussagen des Verfassungsgerichtshofes in den Erkenntnissen vom 1. März 2001, G 109/00, VfSlg. Nr. 16.098, und vom 7. März 2001, G 110/00, VfSlg. Nr. 16.114, zum Begriffstypus des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses folgend, hat der Verwaltungsgerichtshof in diesen Judikaten nachstehenden weiteren Merkmalen eines Dienstverhältnisses, die vor dem Hintergrund einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien*

*für ein Dienstverhältnis wären, im Falle der - auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden - Weisungsgebundenheit Aussagekraft für die Lösung der Frage abgesprochen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen:*

*Dem Unterworfensein unter betriebliche Ordnungsvorschriften über Arbeitsort, Arbeitszeit und "Arbeitsverhalten", dem Unterliegen einer betrieblichen Kontrolle und Disziplinierung, dem Anspruch auf Mindestentlohnung nach dem Kollektivvertrag, den Ansprüchen auf Sonderzahlungen und auf Abfertigung, dem Anspruch auf Urlaub, den Ansprüchen auf Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, auf Arbeitslosenversicherung, auf Vorrechte im Konkurs des Arbeitgebers und auf Insolvenz-Ausfallgeld, dem Schutz nach dem Arbeitsverfassungsrecht, der Begünstigung nach dem Dienstnehmerhaftpflichtgesetz und schließlich auch der Befugnis, sich in der Tätigkeit durch wen immer vertreten zu lassen.*

### *3. 5. Des Weiteren hat der Verwaltungsgerichtshof in*

*den genannten Erkenntnissen auch die Rechtsanschauung ausgedrückt, dass die zivilrechtliche Form, in welche die Leistungsbeziehung zwischen dem wesentlich Beteiligten und der Gesellschaft gekleidet ist, für die Beurteilung der steuerrechtlichen Qualifikation der Einkünfte aus den gewährten Vergütungen ohne Aussagekraft ist, und dass es entscheidend jeweils nur auf die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit und die tatsächlich gewährte Vergütung, somit auf die nach außen in Erscheinung tretende tatsächliche Abwicklung der Leistungsbeziehung ohne Bedachtnahme auf entgegenstehende vertragliche Vereinbarungen ankommt.*

*Den vom Verfassungsgerichtshof in den zitierten Erkenntnissen angestellten Überlegungen, dass aus der Höhe der Beteiligung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters das Schwinden einer Erkennbarkeit jeglicher Merkmale eines Dienstverhältnisses resultieren könnte, vermochte der Verwaltungsgerichtshof nicht zu folgen.*

### *4. 1. Die Eingliederung in den Organismus des*

*Betriebes der Gesellschaft hat der Verwaltungsgerichtshof in einem funktionalen Verständnis dieses Begriffes mit einer auf Dauer angelegten kontinuierlichen Leistung des Gesellschafters entweder in der Geschäftsführung oder im operativen Bereich der Gesellschaft als verwirklicht angesehen.*

*Das Überwiegen der Tätigkeit im operativen Bereich der Gesellschaft über die Aufgaben der Geschäftsführung hat der Verwaltungsgerichtshof mit der Begründung als bedeutungslos beurteilt, dass die Bestimmung des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 an den Inhalt der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten und an seine handelsrechtliche Stellung nicht anknüpft, weshalb der Annahme einer Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft auch der Umstand nicht entgegen steht, dass der Gesellschafter nicht handelsrechtlicher Geschäftsführer der Gesellschaft ist. Im hg. Erkenntnis vom 26. November 2003, 2001/13/0219, hat der Verwaltungsgerichtshof entschieden, dass es der Beurteilung der Einkünfte als solcher nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht entgegensteht, wenn die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft erbracht werden, sonst eine andere Qualifizierung der daraus erzielten Einkünfte, etwa als solcher nach § 22 Z. 1 EStG 1988, geböte.*

*Vor dem Hintergrund des funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft wurden in der genannten Judikatur den Sachverhaltskomponenten der Anwesenheit des Gesellschafters in den Betriebsräumlichkeiten der Gesellschaft, der Vorgabe eines festen Arbeitsplatzes und einer festen Arbeitszeit und des Unterworfenseins unter betriebliche Ordnungsvorschriften*

*keine Bedeutung zugebilligt und wurde ausgesprochen, dass es der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht entgegensteht, wenn dem Geschäftsführer in den Räumlichkeiten der Gesellschaft kein Büro eingeräumt ist, wenn er die Tätigkeit für das Unternehmen nicht in dessen Räumlichkeiten verrichtet und Geschäftsführungsfunktionen auch für andere Kapitalgesellschaften übernommen hat. Auch eine größere Entfernung des Wohnsitzes oder des Ortes einer weiteren Tätigkeit des Geschäftsführers vom Sitz der Gesellschaft hat der Gerichtshof der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft als nicht hinderlich beurteilt.*

*4. 2. Das Vorliegen einer laufenden Entlohnung hat der Verwaltungsgerichtshof in diesen Judikaten auch dann bejaht, wenn der Jahresbezug nicht in gleich bleibenden Monatsbeträgen ausbezahlt wird. Durch die zumindest jährlich erfolgende Gewährung eines Geschäftsführerbezuges - auch durch Gutschrift auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafters - wurde das Element laufender Entlohnung auch dann in ausreichender Weise als verwirklicht angesehen, wenn der Geschäftsführer die vereinbarte Jahresvergütung dem Verrechnungskonto unter Berücksichtigung der Liquiditätslage der Gesellschaft zu entnehmen pflegt.*

*Dem Fehlen im Arbeitsrecht wurzelnder Lohnansprüche hat der Gerichtshof die Eignung abgesprochen, das Merkmal laufender Entlohnung zu beseitigen.*

#### *4. 3. Zu dem von den beschwerdeführenden*

*Gesellschaften in unterschiedlicher Weise behaupteten Unternehmerrisiko in der Tätigkeit des Geschäftsführers für die Gesellschaft finden sich in den genannten Judikaten u.a. folgende Aussagen:*

*4. 3. 1. In dem zu einem Alleingesellschafter Geschäftsführer ergangenen Erkenntnis vom 18. Juli 2001, 2001/13/0081, hob der Verwaltungsgerichtshof den angefochtenen Bescheid mit der Begründung auf, dass die belangte Behörde die von der Gesellschaft geltend gemachte Erfolgsabhängigkeit der Geschäftsführerbezüge nicht geprüft hatte. Der Gerichtshof sah in diesem Erkenntnis eine Auseinandersetzung mit dem Berufungsvorbringen der beschwerdeführenden Gesellschaft, die Auszahlungen an den Geschäftsführer hätten ihrer Höhe nach je nach Ertrags- und Liquiditätslage des Unternehmens gewechselt, als erforderlich an und sprach unter Hinweis auf die (zu Mehrheitsgesellschaftern ergangenen) hg. Erkenntnisse vom 21. Dezember 1999, 99/14/0255, und vom 26. Juli 2000, 2000/14/0061, aus, dass deutliche erfolgsbedingte Schwankungen des Geschäftsführerhonorars ein Unternehmerrisiko in der Geschäftsführungstätigkeit begründen können, das bei der nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gebotenen Betrachtung des Gesamtbildes der Verhältnisse den Ausschlag gegen ein Dienstverhältnis bewirkt.*

*Unzureichende Auseinandersetzung mit dem Vorbringen einer Erfolgsabhängigkeit der Vergütung des Mehrheitsgesellschafter Geschäftsführers führte auch im Falle des hg. Erkenntnisses vom 12. September 2001, 2001/13/0055, zur Aufhebung des angefochtenen Bescheides. In dem zum Fall zu je 50 % an der Gesellschaft beteiligter Geschäftsführer ergangenen (aufhebenden) Erkenntnis vom 12. September 2001, 2001/13/0115, hat der Verwaltungsgerichtshof erneut die Rechtsanschauung ausgedrückt, dass deutliche erfolgsbedingte Schwankungen des Geschäftsführerhonorars ein entscheidungsrelevantes*

*Unternehmerrisiko in der Geschäftsführungstätigkeit begründen können.*

*Im hg. Erkenntnis vom 25. September 2001, 2001/14/0066, wurde der angefochtene Bescheid deswegen aufgehoben, weil die belangte Behörde das Berufungsvorbringen*

*der Gesellschaft über eine Entlohnung des Mehrheitsgesellschafter-Geschäftsführers unter Bezugnahme auf 40 % des Brutto-cash-flows nicht geprüft hatte; hätte diese Regelung zu starken Schwankungen und gelegentlichem Ausfallen der Jahresbezüge geführt, dann könnte dies zu einem Unternehmerrisiko führen, heißt es in den Entscheidungsgründen dieses Erkenntnisses.*

*Auch in dem ebenfalls auf Aufhebung des angefochtenen*

*Bescheides lautenden (zum Fall eines zur Hälfte an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführers ergangenen)hg. Erkenntnis vom i` 1. Oktober 2001, 2001/13/0098, wurde die Auffassung bekräftigt, dass deutliche erfolgsbedingte Schwankungen des Geschäftsführerhonorars ein entscheidungsrelevantes Unternehmerrisiko in der Geschäftsführungstätigkeit begründen können.*

*Im hg. Erkenntnis vom 19. Dezember 2001, 2001/13/0086, vermisste der Gerichtshof Feststellungen darüber, ob die auffallenden Schwankungen in den Bezügen des AlleingesellschafterGeschäftsführers in einem nachvollziehbaren, durch eine nach außen dokumentierte Vereinbarung festgelegten Zusammenhang mit dem Jeweiligen wirtschaftlichen Erfolg der Gesellschaft gestanden waren.*

*Dem hg. Erkenntnis vom 29. Jänner 2003, 2002/13/0186, lag eine vereinbarte - und in der vereinbarten Weise auch realisierte -Vergütung der beiden zu jeweils 50 % an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführer zu Grunde, die sich aus dem von jedem der beiden jeweils erzielten Umsatz abzüglich jeweiliger Einzelkosten und abzüglich der im Umsatzverhältnis aufgeteilten Gemeinkosten, mindestens jedoch eines Gemeinkostenanteiles von 20 %, ergab. Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Erkenntnis die mit der Begründung, diese Vereinbarung halte einem Fremdvergleich nicht stand, vorgenommene Beurteilung der Vergütungseinkünfte als solche nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 durch die belangte Behörde als rechtswidrig erachtet, weil ein gegebenes Unternehmerrisiko nicht mit dem Argument der Unüblichkeit der geübten Vorgangsweise beseitigt werden kann; eine dem Fremdvergleich nicht standhaltende Vorgangsweise kann den Betriebsausgabencharakter der Vergütungen in Frage stellen, eignet sich aber nicht als Argument für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses, heißt es hiezu in den Entscheidungsgründen, in denen auch wieder daran erinnert wird, dass deutliche erfolgsbedingte Schwankungen des Geschäftsführerhonorars ein entscheidungsrelevantes Unternehmerrisiko in der Geschäftsführungstätigkeit begründen können.*

*Mit dem (zum Fall eines zur Hälfte an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführers ergangenen) hg. Erkenntnis vom 17. Dezember 2003, 2001/13/0200, wurde der angefochtene Bescheid aufgehoben, weil die belangte Behörde unter Vernachlässigung der gebotenen Auseinandersetzung mit dem Berufungsvorbringen der Gesellschaft keine Feststellungen über Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben des Geschäftsführers in seiner Tätigkeit und über die Abhängigkeit der Geschäftsführervergütung von der Betriebsleistung der Gesellschaft getroffen hatte.*

#### *4. 3. 2. Verneint wurde das behauptete*

*Unternehmerrisiko in der Tätigkeit des Geschäftsführers für die Gesellschaft in zahlreichen anderen Fällen hingegen mit folgenden Aussagen:*

*Schwankungen der Bezüge eines GesellschafterGeschäftsführers entsprechend der Ertragslage der Gesellschaft lassen noch keinen Rückschluss auf eine tatsächliche Abhängigkeit der Bezüge vom Erfolg der Tätigkeit des Geschäftsführers zu (Erkenntnisse vom 19. Dezember 2001, 2001/13/0091, vom 27. Februar 2002, 2001/13/0103, vom 27. März 2002, 2001/13/0071, 2001/13/0075 und 2001/13/0254, vom 28. November 2002, 2001/13/0117, vom 18. Dezember 2002, 2001/13/0202 und 2001/13/0208, vom*

30. Oktober 2003, 2003/15/0089, vom 17. Dezember 2003, 2003/13/0097, vom 21. Jänner 2004, 2003/13/0135, vom 29. Jänner 2004, 2004/15/0007, vom 24. Februar 2004, 2001/14/0062, und vom 26. Februar 2004, 2001/15/0192).

*Gehaltsanpassungen auf Grund schlechter Ertragslage der Gesellschaft lassen noch keine auf die Geschäftsführertätigkeit bezogene Erfolgsbestimmtheit der Bezüge erkennen (Erkenntnisse vom 18. Juli 2001, 2001/13/0084, und vom 23. Jänner 2002, 2001/13/0108, 0213).*

*Die jährlich steigende Höhe der Bezüge lässt noch keinen zwingenden Schluss auf deren Abhängigkeit vom Betriebserfolg des Unternehmens der Gesellschaft zu (Erkenntnisse vom 12. September 2001, 2001/13/0056, und vom 29. Jänner 2002, 2C01/14/0073), selbst wenn sie in kurzem Intervall mit einer Verbesserung der Betriebsergebnisse korrespondiert ;Erkenntnis vom 19. Dezember 2001, 2001/13/0195).*

*Eine nachträglich zusätzlich zu einem Fixbezug gewährte Vergütung kann als Erfolgsprämie angesehen werden, wie sie auch bei Arbeitsverhältnissen vorkommt (Erkenntnisse vom 23. April 2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052, vom 25. September 2001, 2001/14/0051, vom 17. Oktober 2001, 2001/13/0161 und 2001/13/0197, und vom 19. Februar 2002, 2001/14/0173); die Vereinbarung einer Sondertantieme für den Fall eines besonders guten Geschäftserfolges ist bei leitenden Angestellten nicht unüblich (Erkenntnisse vom 29. Mai 2001, 2001/14/0077, vom 12. September 2001, 2001/13/0180, vom 25. September 2001, 2001/14/0117, vom 23. Jänner 2002, 2001/13/0106, vom 29. Jänner 2002, 2001/14/0167, vom 28. Mai 2002, 2001/14/0169, vom 18. Dezember 2002, 98/13/0204, und vom 29. Jänner 2003, 2001/13/0181), was generell für die Vereinbarung erfolgsorientierter Entlohnungssysteme gilt (Erkenntnisse vom 23. Jänner 2002, 2001/13/0083, vom 12. September 2002, 2001/15/0069, vom 25. November 2002, 2002/14/0080, vom 18. Dezember 2002, 2001/13/0141, 2001/13/0202 und 2001/13/0208, und vom 24. Februar 2004, 2001/14/0063), sodass der Bezug einer gewinnabhängigen Erfolgsprämie noch nicht zu einem Unternehmerrisiko führt (Erkenntnisse vom 18. Dezember 2001, 2001/15/0055, vom 20. März 2002, 2001/15/0058, vom 19. Juni 2002, 2001/15/0068, 2002/15/0084 bis 0086, und vom 27. August 2002, 2002/14/0094).*

*Das bloße Unterbleiben der Auszahlung zustehender Geschäftsführervergütungen stellt noch kein ausreichendes Indiz für die Erfolgsabhängigkeit der Vergütungen dar (Erkenntnisse vom 17.. Oktober 2001, 2001/13/0097 und 2001/13/0102, vom 29. Jänner 2002, 2001/14/0069, und vom 20. März 2002, 2001/15/0058), sodass die Abhängigkeit der Auszahlung des Geschäftsführerbezuges von der Liquiditätslage der Gesellschaft auch kein Unternehmerwagnis begründet (Erkenntnisse vom 23. April 2002, 2001/14/0060, vom 2. Juli 2002, 2001/14/0055, 2001/14/0059, vom 12. September 2002, 2001/15/0069, vom 28. November 2002, 2001/13/0117, vom 18. Dezember 2002, 2001/13/0057, und vom 17. Dezember 2003, 2003/13/0097).*

**4. 3. 3. Das Bestehen der Möglichkeit einer zu einem Unternehmerrisiko des Gesellschafter-Geschäftsführers führenden Entlohnungsgestaltung wurde in der Judikatur mit folgenden Aussagen grundsätzlich bejaht: Das Trennungsprinzip steht der Vereinbarung einer fremdüblichen Entlohnung, die ein Unternehmerwagnis für den Geschäftsführer mit sich bringt, nicht entgegen (Erkenntnis vom 21. Jänner 2004, 2003/13/0134). Das Vorliegen eines einnahmenseitigen Unternehmerwagnisses setzt voraus, dass ein Entlohnungssystem vorliegt, welches einen nachvollziehbaren Zusammenhang mit den wirtschaftlichen Parametern der Gesellschaft herstellt (Erkenntnisse vom 27. August**

2002, 2002/14/0068, vom 24. Oktober 2002, 2001/15/0062, und vom 18. Dezember 2002, 98/13/0204). Eine für einen Teil der Geschäftsführerentlohnung bestehende Vereinbarung über die Abhängigkeit vom Erfolg der Gesellschaft bewirkt noch kein Unternehmerrisiko des Geschäftsführers (Erkenntnis vom 24. Juni 2003, 2003/14/0016), und ein Schwanken der Jahresbezüge, das einen konkreten Zusammenhang zwischen der Höhe der Entlohnung und dem Betriebsergebnis der Gesellschaft nicht erkennen lässt, auch nicht (Erkenntnisse vom 28. Mai 2002, 2001/14/0213, vom 17. Dezember 2003, 2003/13/0097, vom 21. Jänner 2004, 2003/13/0134, und vom 24. Februar 2004, 2001/14/0061).

#### 4. 3. 4. Demgegenüber wurde in den hg. Erkenntnissen

vom 29. Jänner 2002, 2001/14/0067, vom 20. März 2002, 2001/15/0059, vom 23. April 2002, 2001/14/0060, vom 24. September 2002, 2001/14/0106, vom 25. November 2002, 2002/14/0080, und vom 22. April 2004, 2002/15/0148, dem Beschwerdeeinwand des Vorliegens einer Entlohnungsvereinbarung, die auch zu einer empfindlichen Kürzung der Bezüge samt daraus allenfalls entstehender Rückzahlungsverpflichtung führen könne, vom Verwaltungsgerichtshof (auch) das Argument entgegengesetzt, dass es dem Gesellschafter-Geschäftsführer kraft seiner Gesellschafterstellung - anders eben als einem Angestellten - in die Hand gegeben sei, im Falle verschlechterter Wirtschaftsdaten eine "einvernehmliche" Abänderung der Entlohnungsvereinbarung herbeizuführen.

Desgleichen finden sich in der angeführten Judikatur vielfach die Aussagen, dass vom Gesellschafter-Geschäftsführer frei verfügte Änderungen der Höhe seiner Bezüge mit einem Risiko, wie es für Unternehmer eigentümlich ist, nichts gemein haben (Erkenntnisse vom 25. September 2001, 2001/14/0124, vom 31. Jänner 2002, 2001/15/0087, vom 27. Februar 2002, 2001/13/0103, vom 28. Mai 2002, 2001/14/0213, vom 18. Dezember 2002, 98/13/0204 und 2001/13/0179, vom 21. Oktober 2003, 2003/14/0076, vom 27. November 2003, 2001/15/0161, vom 21. Jänner 2004, 2003/13/0135, und vom 28. April 2004, 2004/14/0009), und dass Schwankungen der Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers wegen seines persönlichen Bedarfes kein Unternehmerrisiko begründen können (Erkenntnisse vom 28. November 2001, 2001/13/0100, vom 19. Dezember 2001, 2001/13/0091, und vom 31. Jänner 2002, 2001/15/0087).

5. 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, gibt - 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 Punkt 3.3. 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:

#### 5. I. Die Schwierigkeiten, welche die Auslegung der Vorschrift des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 bereitet, wurzeln vornehmlich in der vom Gesetzgeber gebrauchten Wort-

folge "sonst alle".

*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 Teilstich 2 EStG 1988 beseitigen wollte, hat 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 bleibt bei diesem Verständnis.*

*Ist die Bedeutung des Wortes "sonst" in der Bestimmung des ö 21<sup>1</sup> Z. 2 Teilstich 2 EStG 1988 klargestellt, dann gilt es, den Bedeutungsgehalt des Wortes "alle" in dieser Gesetzesvorschrift zu erforschen.*

*Der Verfassungsgerichtshof hat in seinem 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*

*1968 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 Teilstich 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 den Punkten 3. und 4. 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.*

*5. 2. 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 Verwaltungsgerichtshof 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 Verfassungs-*

gerichtshofes), vom 31. Juli 1996, 95/13/0220, Slg. NR. Nr. 7.111/F, vom 9. Juli 1997, 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 oben referierten hg. Erkenntnisses 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 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 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 in aller Regel aber nicht auszugehen sein, weil die Frage nach der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft weiterhin nach jenem zu Punkt 4.1. 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 Einkünftezielung 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 Einkünftetatbeständen diese nämlich - wie dies der Verwaltungsgerichtshof schon in seinem bereits zitierten 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.

5. 3. Dass 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.*

*6. 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 der 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.*

*7. Im vorliegenden Beschwerdefall übt der über 90%*

*des Stammkapitals verfügende Geschäftsführer der beschwerdeführenden Gesellschaft seine Geschäftsführungstätigkeit unstrittig seit vielen Jahren aus. Das Merkmal seiner Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft ist zweifelsfrei gegeben. Die von der beschwerdeführenden Gesellschaft vorgetragenen Argumente (Unternehmerrisiko, jährliche Auszahlung der Vergütung, Weisungsfreiheit, örtliche und zeitliche Ungebundenheit, Vertretungsbefugnis, Fehlen eines Urlaubsanspruches, wirtschaftliche Unabhängigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers wegen Vorhandenseins weiterer Einkunftsquellen) gehen mangels rechtlicher Relevanz der vorgetragenen Sachverhalte ins Leere. Den im Zusammenhang mit rechtlich nicht relevanten Sachverhaltselementen geltend gemachten Ermittlungs- und Begründungsmängeln fehlt die Relevanz und die von der beschwerdeführenden Gesellschaft beantragte mündliche Verhandlung vor der belangten Behörde war nicht durchzuführen, weil nach § 284 Abs. 1 BAO in seiner von der belangten Behörde anzuwendenden Fassung vor dem AbgRmRefG, BGBl. I Nr. 97/2002, eine mündliche Berufungsverhandlung nur vor dem Berufungssenat vorgesehen war, in dessen Zuständigkeit die vorliegende Angelegenheit mangels Aufzählung im Katalog des § 260 Abs. 2 BAO in der genannten Fassung nicht gefallen ist.*

*Die Beschwerde erwies sich somit als unbegründet und war deshalb gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen".*

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, 3. März 2005