



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch TPA Treuhand Partner Austria Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH, gegen den Haftungs und Abgabenbescheid des Finanzamtes Lilienfeld betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 1997-1999 vom 14.12.2000, sowie gegen den Bescheid gem. § 92 Abs 1 lit b BAO des Finanzamtes Lilienfeld betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 1999-2000 vom 20.2.2001 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben 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 Lebensmittelhandel.

Hinsichtlich der Jahre 1997-1999 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 28.11.2000 festhielt, sind die in den Jahren 1997 und 1998 dem zu 100% an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführer A gutgeschriebenen Geschäftsführerbezüge in Höhe von je 600.000,00 S weder dem Dienstgeberbeitrag (Nachforderungsbetrag 54.000,00 S) noch dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (Nachforderungsbetrag 6.360,00 S) unterzogen worden.

Gegen den mit 14.12.2000 datierten Haftungs und Abgabenbescheid für die Jahre 1997-1999, der den Feststellungen der Lohnsteuerprüfung Rechnung trug, erhob der steuerliche Vertreter der Bw. mit 17.1.2001 Berufung.

Wie in der Berufung ausgeführt wird, sei Herr A im Prüfungszeitraum Geschäftsführer und zu 100% an der Bw. beteiligt gewesen.

Aufgrund der Höhe seiner Beteiligung sei der Geschäftsführer der Generalversammlung gegenüber nicht nur (passiv) weisungsgebunden, sondern in der Lage, die Beschlüsse der Generalversammlung aktiv zu bestimmen, d.h. der Geschäftsführer hätte als Alleingesellschafter im Rahmen der Generalversammlung das aktive Weisungsrecht.

Der Geschäftsführer sei daher weder arbeits- noch sozialversicherungsrechtlich in einem Arbeitsverhältnis gestanden, sein Anstellungsvertrag war als freier Dienstvertrag oder gar nur als Auftragsverhältnis gem. § 1002 ABGB anzusehen gewesen.

Der Geschäftsführer habe somit auch keinen gesetzlichen Abfertigungs und Urlaubsanspruch gehabt.

Ab dem Jahr 1999 sei der Geschäftsführerbezug des zu 100% an der Bw. beteiligten A sowohl dem Dienstgeberbeitrag als auch dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterzogen worden. Die Bezüge wesentlich beteiligter Geschäftsführer unterlägen aber nur unter der Voraussetzung dem Dienstgeberbeitrag und dessen Zuschlag, dass sie § 22 Z 2 EStG, Teilstrich 2, zugeordnet sein, d.h. dass die Beschäftigung des Geschäftsführers im jeweils zu beurteilenden Fall "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs 2)" aufweise.

§ 22 Z 2 EStG, Teilstrich 2, fordere "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" und verweise in seinem Klammernausdruck eindeutig auf § 47 Abs 2 EStG, also auf die die Definition des Dienstverhältnisses beinhaltende Bestimmung des EStG.

- Eingliederung:

Abgesehen davon, dass Literatur und Rechtsprechung trotz des im 2. Satz des § 47 Abs 2 EStG verwendeten Wortes "oder" nicht von zwei verschiedenen Verhältnissen ausgingen, sondern nur zwischen Außen- und Innendienst unterschieden (ua VwGH 9.12.1980, 1666, 2223, 2224/97), hätte der VwGH der Legaldefinition des § 47 Abs 2 in ständiger Rechtsprechung (u.a. 95/13/0220 vom 31.7.1996 und 92/14/0161 vom 17.9.1996) zwei Kriterien entnommen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses Voraussetzung wären:

Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers.

Das Kriterium "Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers" beinhalte:

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

Aus diesen Merkmalen müsse geschlossen werden, dass eine "Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers" bei Fehlen der Weisungsgebundenheit des Geschäftsführers gegenüber der Generalversammlung nicht möglich sein könne, insbesondere wenn der Geschäftsführer aufgrund seiner Beteiligung (mehr als 50%) in der Lage sei, Beschlüsse der Generalversammlung nicht nur (passiv) zu verhindern, sondern (aktiv) selbst treffen zu können.

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

....Ein weiteres Kriterium der unselbständigen Tätigkeit ist sohin in der sich in persönlicher Abhängigkeit äußernden Weisungsgebundenheit zu erblicken, die durch weitgehende Unterordnung gekennzeichnet ist und zu einer weitreichenden Ausschaltung der eigenen bestimmungsfreiheit führt. Persönliche Abhängigkeit äußert sich ferner in der Tatsache der vom Arbeitgeber zu bestimmenden Auszahlungsperiode, in seinem Einfluss auf die Wahl des Erholungsurlaubes des Arbeitnehmers, seiner Bestimmung in bezug auf den Arbeitsplatz, Arbeitsort, das Arbeitsverfahren und dgl.

Damit bestätigten auch "Steuer-Kommentatoren" nichts anders, als dass Geschäftsführer, die wegen beherrschendem Einflusses auf gesellschaftsrechtlicher Ebene der Generalversammlung gegenüber nicht weisungsgebunden seien, auch nicht "in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers eingegliedert" sein könnten:

Es könne doch insbesondere dann nicht die Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers "Gesellschaft" vorliegen, wenn dieser in der Lage sei, in der Person des Gesellschafters über die Arbeitszeit etc. des Geschäftsführers - und damit über seine eigene- zu bestimmen, diese jederzeit abzuändern und damit nach seinem eigenen Willen zu gestalten! Wie sollte bei dieser Konstellation das Kriterium "Überwachung der Arbeit durch den Dienstgeber" erfüllt und durch wen der Geschäftsführer zur disziplinären Verantwortung herangezogen werden?

- Fehlen der Vertreterbefugnis:

Kennzeichen des Dienstverhältnisses sei die Verpflichtung zur persönlichen Erbringung der Arbeitsleistung: "Ein Dienstverhältnis liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet" (§ 47 Abs 2 EStG), richtiger: Ein Dienstverhältnis könne nur vorliegen, wenn schulde.

Könne sich ein Auftragnehmer bei seiner Arbeitsleistung vertreten lassen und könne er über die Vertretung selbst bestimmen, so spräche dies gegen ein Schulden der Arbeitskraft. Sei also jemand berechtigt, eine bestimmte Leistung selbst zu erbringen oder durch eine andere Person erbringen zu lassen, dann läge kein Dienstverhältnis vor (ESt- Handbuch, Tz 8 zu § 47 EStG).

Gerade der zu 100% beteiligte Geschäftsführer könne sich insbesondere im operativen Bereich der GmbH jederzeit vertreten lassen. Ausgenommen davon sei nur die Vertretung der Gesellschaft nach außen:

Dies läge aber in der Natur der Sache. Aufgrund des GmbH-Rechtes sei der Allein-Geschäftsführer - wie im vorliegenden Fall- verpflichtet, selbst die Gesellschaft nach außen hin zu vertreten - sodass diese Tatsache auch kein Merkmal für ein Dienstverhältnis darstellen könne (vgl. sinngemäß VwGH 23.10.1990, 89/14/0102).

- Fehlen des Unternehmerrisikos:

Wesentliche Bedeutung scheine in der Judikatur des VwGH das Kriterium der Tragung des Unternehmerrisikos einzunehmen, d.h., dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ein Dienstverhältnis insbesondere dann anzunehmen sei, wenn neben dem Vorliegen weiterer Merkmale, die für ein Dienstverhältnis sprächen, wie etwa laufende Gehaltsauszahlung, den wesentlich Beteiligten kein Unternehmerrisiko träge.

Die Behörde müßte - der VwGH-Rechtsprechung folgend- Feststellungen dazu treffen, ob die Entlohnung des Geschäftsführers regelmäßig monatlich erfolgt sei, ob die Entlohnung erfolgsabhängig definiert worden wäre, ob Auslagen ersetzt worden seien,, ob der Geschäftsführer die Höhe seiner Einnahmen und Ausgaben maßgeblich beeinflussen konnte, und ähnliches mehr.

Als Verfahrensmangel sei hervorzuheben, dass diese Feststellungen nicht getroffen worden seien. Ohne diese Feststellungen könne aber nicht beurteilt werden, ob ein Unternehmerrisiko im Sinne des VwGH-Verständnisses vorgelegen sei.

Jüngste VwGH-Judikatur:

Der VwGH hätte inzwischen selbst erkannt, dass bei seiner Auslegung von § 41 Abs 2 FLAG i.V.m. den §§ 22 Z 2 und 47 Abs 2 EStG (fast) keine Fälle denkbar seien, bei denen ein Gesellschafter-Geschäftsführer nicht dem Dienstgeberbeitrag unterläge (siehe VwGH 2000/13/0074 vom 26.9.2000).

Der VwGH bezweifle allerdings nicht seine bisherige Rechtsprechung, sondern ziehe daraus andere Schlüsse. Nicht seine bisherige Judikatur sei verfehlt. Vielmehr sei das gesetzliche Regelungsgefüge in diesem Zusammenhang verfassungswidrig. Ungleiches werde gleich behandelt, indem eine sonst nur aus den Arbeitslöhnen für Dienstnehmer geschuldete Abgabe ausnahmsweise und systemwidrig auch für Vergütungen festgelegt würde, welche an Personen gezahlt würde, die nach außersteuerlichen Rechtsvorschriften und auch nach § 47 Abs 2 EStG keine Dienstnehmer seien.

Selbst wenn man die Kriterien Eingliederung und Unternehmerrisiko als erfüllt ansehen würde, müsste die Behörde trotzdem in verfassungskonformer Interpretation feststellen, dass die Geschäftsführerbezüge von A vom Dienstgeberbeitrag und Zuschlag vom Dienstgeberbeitrag befreit seien.

Es werde aus den genannten Gründen der Antrag auf Aufhebung des bekämpften Bescheides und Neuausfertigung ohne DB/DZ- Pflicht für die Geschäftsführerbezüge gestellt.

Da für das Jahr 1999 Dienstgeberbeitrag in Höhe von 20.250,00 S und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2.385,00 S für den Geschäftsführerbezug entrichtet worden sei, werde diesbezüglich ein Antrag auf Rückzahlung gestellt.

Auch für das Jahr 2000 werde hinsichtlich des diesbezüglich entrichteten Dienstgeberbeitrages im Betrag von 13.500,00 S und Zuschlages zum Dienstgeberbeitrages im Betrag von 1.590,00 S ein Rückzahlungsantrag gestellt.

Mit 20.2.2001 erließ das Finanzamt Lilienfeld einen Bescheid gem. § 92 Abs 1 lit b BAO, in dem die Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsgesetz und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrages hinsichtlich des Geschäftsführerbezuges sowie die Abgaben für den Zeitraum 1999-2000 dargestellt wurden:

Zeitraum	Bemessungsgrundlage	Abgaben DB/DZ
1999	450.000,00 S	22.635,00 S
2000	300.000,00 S	15.090,00 S

Als Begründung wurde angeführt, dass zur Beitragssgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag auch die Gehälter und sonstigen vergütungen jeder Art für Personen zählten, die an Kapitalgesellschaften zu mehr als 25% beteiligt seien, vorausgesetzt, dass die Merkmale eines Dienstverhältnisses- ausgenommen die persönliche Weisungsgebundenheit- vorlägen. Die Tätigkeit des Geschäftsführers der Bw. weise die Merkmale eines Dienstverhältnisses auf. Die Lohnabgaben Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag wären im Wege der Selbstbemessung somit zu Recht berechnet worden.

Mit 15.3.2001 erhob der steuerliche Vertreter der Bw. Berufung gegen den Bescheid gem. § 92 (1) lit b BAO vom 20.2.2001.

Zur Begründung wurden sämtliche Ausführungen zur Berufung vom 19.1.2001 gegen den Haftungs und Abgabenbescheid vom 14.2000 für die Kalenderjahre 1997-1999 betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag wiederholt.

Mit 11.4.2001 sandte der steuerliche Vertreter an die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland als Abgabenbehörde zweiter Instanz eine Kopie des Sonderrundschreibens des Fachsenates für Steuerrecht bezüglich DB-Pflicht von Tätigkeitsvergütungen an wesentlich beteiligte Gesellschafter von Kapitalgesellschaften.

Am 12.4.2001 übersandte die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland an den steuerlichen Vertreter der Bw. einen Fragensvorhalt, in dem die Bw. eingeladen wurde, die Geschäftsführerbezugskonten bzw. allfällige Verrechnungskonten des Geschäftsführers für alle berufungsgegenständlichen Jahre vorzulegen. Auch wurde gebeten, die vertraglichen Vereinbarungen des Geschäftsführers mit der Bw. bekanntzugeben, sowie sämtliche Belege vorzulegen.

In weiterer Folge wurden zwar seitens des steuerlichen Vertreters diverse Fristverlängerungsansuchen zur Beantwortung des Fragensvorhaltes gestellt, eine Beantwortung der gestellten Fragen selbst aber unterblieb.

Aus den vorliegenden Bilanzen der Jahre 1997-1999 geht folgender Sachverhalt hervor:

1997 und 1998 wurde ein Betrag von 600.000,00 S, im Jahr 1999 ein Betrag von 450.000.- als Geschäftsführerbezug gewinnmindernd verbucht. Verbindlichkeiten, die aus diesem Titel resultierten, sind nicht ersichtlich.

Die Zuständigkeit zur Entscheidung über die offenen Berufungen ging mit 1.1.2003 auf den Unabhängigen Finanzsenat über (§ 323 Abs 10 BAO).

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 41 Abs. 1 FLAG haben alle Dienstgeber Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gem. § 41 Abs. 2 FLAG idF BGBl. Nr. 1993/818 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 1988 (BGBl. 1993/818 ab 1994).

Gem. § 41 Abs. 3 FLAG ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt werden, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht. Arbeitslöhne sind Bezüge gem. § 25 Abs. 1 lit. a und b des EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 (BGBl. 1993/818 ab 1994).

Sohin zählen Gehälter und sonstige 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 (§ 22 Z 2 EStG 1988), zur Beitragsgrundlage für die Bemessung des Beitrags zum Dienstgeber zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe gem. § 41 (3) FLAG.

Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt (§ 22 Z 2 EStG 1988).

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet für die Jahre 1997-1998 § 57 Abs. 7 und 8 des Handelskammergesetzes (HKG), ab 1999 § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes (WKG).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung erkennt, ist dem Tatbestandsmerkmal "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" das Verständnis beizulegen, das nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssen. Dabei ist allerdings vom Vorliegen einer - auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlenden - Weisungsgebundenheit auszugehen (so zB VwGH 28.11.2001, 2001/13/0186) und sodann zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit im Vordergrund stehen (VwGH 10.5.2001, 2001/15/0061; VwGH 29.5.2001, 2001/14/0077).

Selbst wenn kein Anspruch auf jeglichen arbeitsrechtlichen Schutz besteht, so ist das Fehlen dieser Ansprüche insofern unbeachtlich, als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht davon abhängen, ob ein Dienstverhältnis im Sinne des Arbeitsrechtes gegeben ist.

Der Gesellschafter-Geschäftsführer ist Dienstnehmer, wenn er zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in das Unternehmen eingegliedert ist (VwGH 18.7.2001, 2001/13/0076), laufende - wenn auch

nicht notwendig monatliche - Entlohnung bezieht und kein deutlich ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko trägt.

Maßgeblich ist, ob den Geschäftsführer tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen sowie Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben trifft.

Die Tätigkeit des A als Geschäftsführer sowie seine 25% übersteigende Beteiligung an der Gesellschaft ist unstrittig.

Der betreffend näheren Angaben zum Sachverhalt von der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland als Abgabenbehörde zweiter Instanz an den steuerlichen Vertreter der Bw. übermittelten Vorhalt blieb von diesem unbeantwortet.

Aus den der Berufungsbehörde vorliegenden Bilanzen der Bw. für die Jahre 1997-1999 ist ersichtlich, dass der zu 100% am Stammkapital der Bw. beteiligte Geschäftsführer in diesen Jahren Jahren unabhängig vom wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens einen laufenden Geschäftsführerbezug erhalten hat. Da laut den vorliegenden Bilanzen der Bw. zu den jeweiligen Bilanzstichtagen keine diesbezüglichen Verbindlichkeiten ausgewiesen sind, ist davon auszugehen, dass die Bezüge in den betreffenden Jahren dem Geschäftsführer auch zugeflossen sind.

Die Bw. rügt zutreffend, dass Sachverhaltserhebungen durch das Finanzamt unterblieben sind, entzieht sich aber der Mitwirkung an der Sachverhaltsfeststellung, in dem sie den diesbezüglichen Vorhalt der Berufungsbehörde unbeantwortet läßt.

Der Unabhängige Finanzsenat ist daher auf die Aktenlage angewiesen, der sich jedoch die entscheidungsrelevanten Feststellungen entnehmen lassen.

In Anbetracht der unabhängig vom wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens regelmäßig in allen streitverfangenen Jahren zugeflossenen Entlohnung in der Höhe von 300.000,00 S und 600.000,00 S kann vom Fehlen eines Unternehmerrisikos ausgegangen werden (vgl. die bei *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 22 Anm 139 f dargestellte Rechtsprechung).

Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. des wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muß. Im vorliegenden Fall spricht die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für die Eingliederung des A in den geschäftlichen Organismus der Bw. (vgl. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052).

Mit Beschluss gem. Artikel 140 Abs 1 B-VG vom 26.9.2000 stellte der VwGH an den VfGH den Antrag, die Wortfolge "*sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG*" in § 41 FLAG sowie die Wortfolge "*sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG*" im zweiten Satz des § 41 Abs. 3 FLAG als verfassungswidrig aufzuheben.

Mit Erkenntnis des VfGH vom 7.3.2001 G 110/00 und 109/00 wurde dieser Anfechtungsantrag abgewiesen und gleichzeitig hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, im Falle der - auf die gesellschaftrechtliche 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. Ebenso hat der Verfassungsgerichtshof aufgezeigt, dass dies insbesondere für die Merkmale der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens und des Fehlen des Unternehmerwagnisses nicht zutrifft. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem Folgende (vgl. hierzu auch Arnold, ÖStZ 2000, 639 f): fixe Arbeitszeit (vgl. VwGH 22.9.2000, 2000/15/0075, 30.11.1999, 99/14/0270 und 27.7.1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (vgl. VwGH 30.11.1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (vgl. VwGH 24.2.1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (vgl. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339, und 27.1.2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten (vgl. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339).

Somit ist die Verpflichtung der Einbeziehung von Gehältern und Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 an zu mehr als 25% am Grund oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft beteiligte Personen in die Bemessungsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe ausreichend gesetzlich determiniert und auch sachlich gerechtfertigt.

Die Einbeziehung der A gewährten Bezüge in die Bemessungsgrundlage für Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag erfolgte daher zu Recht.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, 26.5.2003