



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Radschek und die weiteren Mitglieder HR Mag. Wolfgang Tiwald, KommzR. KR Oswald Heimhilcher und Mag. Robert Steuer über die Berufung der C-GmbH., W, vertreten durch Martin Unger Wirtschaftstreuhand Gesellschaft m.b.H, 1220 Wien, Hirschstettner Straße 19-21, vom 16. Jänner 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 11. Dezember 2002 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2001 nach der am 24. Mai 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Nach Durchführung einer Lohnsteuerprüfung im Unternehmen der berufungswerbenden Gesellschaft (Bw.) wurde dieser mit Bescheid des Finanzamtes vom 11.12.2002 der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen nach § 41 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) samt Zuschlägen (Handelskammerumlage) nach § 57 Abs. 7 und 8 des Handelskammergesetzes bzw. 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 für die ihrem zu 30% am Stammkapital beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer im Zeitraum 1998-2001 gewährten Vergütungen vorgeschrieben. Begründend wurde hiezu im Bericht über das Ergebnis der Lohnsteuerprüfung festgehalten, der Gesellschafter-Geschäftsführer sei in den

geschäftlichen Organismus der Bw. eingegliedert und es bestehe für ihn kein Unternehmerswagnis.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung brachte der Bw. unter Verweis auf die gesetzlichen Bestimmungen des § 41 Abs. 2 FLAG, des § 22 Z. 2 EStG 1988 und § 47 EStG 1988 vor, dass die Bestimmung des § 22 Z. 2 EStG 1988 eindeutig vorsehe, dass "sonst alle" Merkmale eines Dienstverhältnisses ausgenommen Weisungsgebundenheit vorliegen müssten. Dieses Faktum werde durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, die immer auf die wesentlichen Merkmale eines Dienstverhältnisses abstelle, nicht ausreichend berücksichtigt. Da der Ausdruck "sonst alle" aber absolut klar und verständlich sei, gebe es keinen Platz für Interpretation und Auslegung. Der Gesellschafter-Geschäftsführer erbringe die vom Bw. verrechneten Leistungen teilweise im Rahmen seiner Gewerbeberechtigung als EDV-Berater. Insofern lägen also Einkünfte im Sinne des § 23 EStG vor, weshalb § 41 FLAG nicht anzuwenden sei. Darüber hinaus erbringe der Gesellschafter-Geschäftsführer seine Leistungen unter Verwendung seiner eigenen Arbeitsmittel (Computer, Drucker, Programme usw.). Dafür werde seitens der Bw. kein Kostenersatz gewährt. Gemäß Tz. 940 LStR 2002 lasse dieses Faktum auf Selbständigkeit schließen.

Gemäß Tz. 956 LStR 2002 weise der Anspruch auf bezahlten Urlaub auf das Vorliegen eines Dienstverhältnisses hin. Umgekehrt bedeutet dies aber, dass das Nichtvorliegen eines Anspruches auf bezahlten Urlaub auf Selbständigkeit hindeute. Da der Urlaubsanspruch ein immanentes Recht jedes Dienstnehmers sei und infolge Vorliegen eines eigenen Gesetzes sicherlich nicht unter die Weisungsgebundenheit subsumiert werden könne, sei bei Nichtvorliegen dieses Anspruches der Tatbestand des § 22 Z. 2 EStG 1988 nicht zur Gänze erfüllt, weshalb nicht "sonst alle" Merkmale eines Dienstverhältnisses vorlägen. Wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer also keine Einkünfte im Sinne des § 22 Z. 2 EStG 1988 sondern solche gemäß § 23 EStG 1988 bezöge, sei für die Anwendung des § 41 FLAG keine gesetzliche Grundlage vorhanden.

Der Gesellschafter-Geschäftsführer habe keinen Anspruch auf Urlaub oder sonstige bezahlte Arbeitsfreistellung (Krankenstand, Pflegefreistellung, usw.) und auch keinerlei Entgelt für eine solche Zeit verrechnet oder ausbezahlt bekommen.

In Anbetracht der dargestellten Fakten lägen daher somit nicht alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vor, weshalb die Anwendung des § 41 FLAG in Ermangelung von Einkünften im Sinne des § 22 Z. 2 EStG 1988 gesetzlich nicht möglich sei. Es werde daher die Aufhebung des angefochtenen Bescheides und eine Abstandnahme von der Einbeziehung der an den Gesellschafter-Geschäftsführer bezahlten Entgelte in die Bemessungsgrundlage für DB und DZ

sowie eine mündliche Verhandlung und eine Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

In der Stellungnahme der Lohnsteuerprüfung zur Berufung wurde unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Wortfolge "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" darauf hingewiesen, dass die diesbezüglichen Argumente der Bw. bislang erfolglos geblieben seien. So habe der Verwaltungsgerichtshof die Freiheit von betrieblichen Ordnungsvorschriften bezüglich Arbeitszeit und Arbeitspausen, die Freiheit von betrieblicher Kontrolle durch Überwachung der Arbeit, die Freiheit von disziplinarer Verantwortlichkeit eines Arbeitnehmers, das Fehlen einer festen Arbeitszeit und das Fehlen eines Urlaubsanspruches nicht als "sonstiges" Merkmal eines Dienstverhältnisses sondern als "Ausfluss der Weisungsgebundenheit" gesehen.

In einer Replik zur Stellungnahme der Lohnsteuerprüfung machte die Bw. geltend, die diesbezüglich getroffenen Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes seien hinsichtlich des Urlaubsanspruches nicht zutreffend. Weisungsgebundenheit in Bezug auf ein Dienstverhältnis bedeute sicherlich, dass der Dienstgeber entscheidend und gestaltend eingreifen und seinen Vorstellungen zum Durchbruch verhelfen könne. Hinsichtlich des Urlaubsanspruches gebe es jedoch ein eigenes Gesetz. In diesem Gesetz werde der Urlaubsanspruch eines Arbeitnehmers festgelegt. Darüber hinaus werde auch normiert, dass die dem Arbeitnehmer zustehenden Rechte weder durch Arbeitsvertrag, Arbeits(Dienst)ordnung, Kollektivvertrag oder Betriebsvereinbarung beschränkt oder aufgehoben werden könnten. Das gelte auch für die Pflegefreistellung.

Ein Dienstgeber könne daher also im Bezug auf Urlaub und Pflegefreistellung in keiner Weise gestaltend eingreifen. Diese Gestaltungsmöglichkeit sei aber unumgängliche Notwendigkeit im Bereich der Weisungsgebundenheit. Wenn aber ein Sachverhalt nicht der Weisungsgebundenheit unterliegen könne, könne das Fehlen dieses Sachverhaltes nicht als "Ausfluss der Weisungsgebundenheit" bezeichnet werden, sondern müsse in diesem Fall als Fehlen eines sonstigen Merkmales eines Dienstverhältnisses qualifiziert werden, da jeder Dienstnehmer gemäß eines Gesetzes unabdingbar darauf Anspruch habe.

Die bisherige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes unterlaufe damit die normative Regelung des Gesetzgebers. Hätte der Gesetzgeber eine Auslegung im Sinne der bisherigen Judikatur gewollt, wäre es ein Leichtes gewesen, die Wortfolge "sonst alle" etwa durch "sonst die wesentlichen" zu ersetzen. Im Gesetz stehe aber immer noch "sonst alle".

Ergänzend sei noch anzuführen, dass die Regelung des Urlaubsanspruches für den Gesetzgeber sicherlich ein wichtiges Anliegen gewesen sei, da es sonst nicht eines eigenen, bundeseinheitlichen Gesetzes bedurft hätte. Wenn aber der Urlaubsanspruch für den Gesetz-

geber ein wichtiges Anliegen sei, könne demselben Gesetzgeber nicht unterstellt werden, dass für ihn bei einer anderen Bestimmung der Urlaubsanspruch nicht ein ebenso wichtiges Anliegen darstelle. Da der Urlaubsanspruch nicht Teil der Weisungsgebundenheit sein könne, sondern ein immanentes Recht eines Dienstnehmers darstelle, könne die Wortfolge "sonst alle" nur bedeuten, dass auch ein Anspruch gemäß der §§ 2 und 6 Urlaubsgesetz gegeben sein müsse.

Darüber hinaus werde im Rahmen von rechtsphilosophischen Überlegungen auch darauf hingewiesen, dass es für den "normalen" Bürger nicht erklärlich sei, wieso es plötzlich einen "selbständigen Nichtselbständigen" gäbe. Anders sei aber die bisherige Rechtsprechung zu diesem Thema nicht zu verstehen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 5. Juni 2003 wurde die Berufung unter Wiedergabe der gesetzlichen Vorschriften und der zu diesem Themenkreis ergangenen höchstgerichtlichen Rechtsprechung als unbegründet abgewiesen. Im Konkreten wurde darauf hingewiesen, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer mit der Führung des Unternehmens betraut sei. Dazu gehöre unter anderem auch

- die Abfassung von Schreiben (Schriftverkehr),
- der Zahlungsverkehr mit den Bankinstituten,
- die Wartung der im Betrieb verwendeten EDV,
- Preiskalkulationen, Akquirierung von Aufträgen (zuzüglich der Berechnung der Heizwerte),
- Besprechung mit Kunden,
- Überwachung des Rechnungswesens (dazu gehören auch die Meldungen an Finanzämter, WGKK und andere Behörden), etc.

Im gegenständlichen Fall erfordere die Erfüllung der dem Geschäftsführer übertragenen Tätigkeitsbereiches sehr wohl eine Eingliederung in den betrieblichen Ablauf und zwar sowohl in zeitlicher, örtlicher als auch organisatorischer Hinsicht. Dem Geschäftsführer stehe weder eine gewinn- noch umsatzabhängige Entlohnung zu. Er habe monatlich (und damit regelmäßig) Honorarnoten an die Bw. gelegt. In den einzelnen Jahren habe er Geschäftsführerbezüge in folgender Höhe erhalten:

1998: S 275.350,00

1999: S 346.500,00

2000: S 431.000,00

2001: S 525.000,00

Zusammenfassend sei daher festzuhalten, dass der Geschäftsführer seine Arbeitskraft der Bw. schulde, ohne Unternehmerrisiko sowie gegen regelmäßige Gehaltsauszahlung für die Bw. tätig sei und auch in deren geschäftlichen Organismus eingegliedert sei. Da somit nach dem Gesamtbild der Verhältnisse, abgesehen von der aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Beziehung fehlenden und hier wegzudenkenden Weisungsgebundenheit ein Dienstverhältnis vorliege, seien die dem Geschäftsführer für seine Tätigkeit gewährten Gehälter/Honorare in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag bzw. Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzu-beziehen gewesen.

In dem dagegen fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag wird darauf hingewiesen, dass die Abgabenbehörde I. Instanz das Festlegen des Erholungsurlaubes, welches zweifellos der arbeitnehmertypischen Weisungsgebundenheit unterliege, mit dem Anspruch auf einen Erholungsurlaub gleichsetze. Es kann nicht Ausfluss einer Weisungsfreiheit sein, wenn kein Anspruch auf Urlaub bestehe, da der Anspruch auf Urlaub der Weisungsmöglichkeit eines Dienstgebers entzogen sei. Darüber hinaus werde noch darauf hingewiesen, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer seine Leistungen unter Zuhilfenahme seiner eigenen Betriebsmittel (Laptop, PC, Drucker, Papier, Toner, Software usw.) erbringe und ihm diesbezüglich auch kein wie immer gearteter Spesenersatz zustehe. Auch die Fahrtkosten würden ihm nicht ersetzt. All diese Sachverhalte würden in der herrschenden Judikatur als wesentliches Tragen eines Unternehmerrisikos und somit als Indiz für das Vorliegen einer selbständigen Tätigkeit gewertet.

In der am 24. Mai 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, der damalige Gesellschafter-Geschäftsführer verfüge seit dem Jahre 1992 über einen Gewerbeschein als EDV-Berater. Er habe für die Bw. im Rahmen seiner gewerblichen Tätigkeit auch EDV-Leistungen erbracht, wobei zwischen 30 und 50% der in den einzelnen Jahren in Rechnung gestellten Beträge auf derartige Leistungen entfallen seien. In diesem Bereich sei er nicht als Geschäftsführer, sondern im Rahmen seines Gewerbebetriebes tätig geworden. Auch im Streitzeitraum sei nämlich bereits die nunmehrige Geschäftsführerin für die kaufmännischen Agenden sowie für die täglichen Geschäftsagenden zuständig gewesen.

Es werde daher beantragt, 1/3 der Honorarzahlen aus der Bemessungsgrundlage für DB und DZ auszuscheiden, da in diesem Ausmaß die für die Bw. erbrachten EDV-Leistungen honoriert worden seien.

Der Finanzamtsvertreter wies darauf hin, dass die Honorarnoten einheitlich für sämtliche Leistungen ausgestellt worden seien und nunmehr ein Herausschälen der EDV-Beratungstätigkeit kaum möglich sei. Da dieses Thema im Rahmen der Lohnsteuerprüfung nicht releviert worden sei, könne auch keine Aussage darüber getroffen werden, in welchem Ausmaß mit

den an den Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlten Vergütungen dessen Leistungen im EDV-Bereich abgegolten worden seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

Herr B war in der Zeit von 12.3.1996 bis 11.3.2003 zu 30% am Stammkapital der Bw. beteiligt und vertrat diese in der Zeit vom 26.2.1996 bis zum 15.4.2003 selbständig als handelsrechtlicher Geschäftsführer.

Er war in diesem Zeitraum mit der Führung des Unternehmens der Bw. betraut und im Wesentlichen verantwortlich für

- deren Schriftverkehr,
- den Zahlungsverkehr mit den Bankinstituten,
- die Wartung der im Betrieb verwendeten EDV, Erstellung von EDV-Programmen, etc.
- Preiskalkulationen, Akquirierung von Aufträgen (zuzüglich der Berechnung der Heizwerte),
- Besprechung mit Kunden,
- Überwachung des Rechnungswesens (dazu gehören auch die Meldungen an Finanzämter, WGKK und andere Behörden)

Die von ihm für die Bw. erbrachten Leistungen wurden in monatlichen Rechnungen ausgewiesen und die hierfür in Rechnung gestellten Beträge an ihn ausbezahlt. In den einzelnen Jahren wurden an ihn insgesamt folgende Beträge (in ATS) überwiesen.

	1998	1999	2000	2001
Geschäftsführerbezüge (ohne USt)	275.350,00	346.500,00	431.000,00	525.000,00

Der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw. verfügt über einen Gewerbeschein für das Gewerbe "Dienstleistungen in der automatischen Datenverarbeitung und Informationstechnik gemäß § 103 Abs. 1 lit. a Zif. 2 der Gewerbeordnung 1973".

In den vom Gesellschafter-Geschäftsführer an die Bw. monatlich gelegten Honorarnoten werden neben Berechnung von Zentralheizungsanlagen, Lohnverrechnung, Erstellung von Meldungen an die WGKK, Abwicklung des notwendigen Schriftverkehrs auch Leistungen im Zusammenhang mit der Wartung und dem Umbau der EDV-Anlage sowie der Erstellung spezifischer Programme für die EDV-Anlage angeführt.

Diese Feststellungen ergeben sich aus dem Firmenbuchauszug, den vorgelegten Unterlagen, den Feststellungen der Betriebsprüfung sowie den Ausführungen des steuerlichen Vertreters der Bw. und sind im Übrigen unbestritten.

Der festgestellte Sachverhalt ist folgender rechtlicher Würdigung zu unterziehen:

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

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur ausführt, sind § 41 Abs. 2 und 3 FLAG dahingehend auszulegen, dass der Verweis auf § 22 Zif. 2 EStG 1988 lediglich Teilstrich 2 der letztgenannten gesetzlichen Bestimmung erfasst.

Unter Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Zif. 2 EStG 1988 fallen (neben anderen taxativ aufgezählten Einkünften) gemäß § 22 Z. 2 Teilstrich 2 leg.cit 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.

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

Wie der Verwaltungsgerichtshof in einer Vielzahl von Entscheidungen darlegte, werden vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GmbH Einkünfte nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 dann erzielt, 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.

In seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, ZI. 2003/13/0018, welches in einem nach § 13 Abs. 1 Zif. 1 VwGG gebildeten Senat getroffen wurde, revidierte der Verwaltungsgerichtshof hinsichtlich der Auslegung der Bestimmung des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 im Hinblick auf § 47 Abs. 2 EStG 1988 die bisher vertretene Rechtsauffassung dahingehend, dass in Abkehr von der Annahme einer Gleichwertigkeit der oben genannten Merkmale die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung in den Hintergrund zu treten haben und entscheidende Bedeutung vielmehr dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. 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 Einkünftebestandteilen diese nämlich - wie dies der Verwaltungsgerichtshof schon in seinem Erkenntnis vom 26.11.2003, 2001/13/0219, so entschieden hat - durch eine solche Tätigkeit rechtlich verdrängt, welche durch einen Steuerpflichtigen in seiner Eigenschaft als Gesellschafter jener Gesellschaft gegenüber erbracht wird, an der er im Sinne des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 wesentlich beteiligt ist.

Das für die Erfüllung des Tatbestandes der Einkünfteerzielung nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 notwendige Merkmal der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft wird 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. Liegt bei der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft eine auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführende Weisungsungebundenheit vor, wie sie der Ausdruck "sonst" in § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 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 heranziehbar) Indizien für ein Dienstverhältnis wären, für das Vorliegen des Tatbestandes nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ebenso irrelevant wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaft und tätigem Gesellschafter (vgl. VwGH 10.11.2004, Zl. 2003/13/0018).

Der Umstand, dass der an der Bw. wesentlich beteiligte Geschäftsführer von 1996 bis 2003 mit der Leitung und der gesamten Administration des Unternehmens sowie mit der Erstellung von für die Durchführung von Aufträgen erforderlichen Berechnungen betraut war, lässt auf dessen auf Dauer angelegte kontinuierliche Leistung für das Unternehmen der Bw. schließen. Dementsprechend kann eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw. nicht ernstlich in Frage gestellt werden.

Wenn die Bw. vermeint, mit dem Fehlen eines Urlaubsanspruches für den Gesellschafter-Geschäftsführer mangle es an einem wesentlichen Merkmal der Dienstnehmereigenschaft, die nicht einen Ausfluss der Weisungsungebundenheit darstelle, so ist diesbezüglich darauf hinzuweisen, dass der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur 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, u.a. auch den Anspruch auf Urlaub als weiteres Merkmal eines Dienstverhältnisses qualifiziert hat, das vor dem Hintergrund einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indiz für ein Dienstverhältnis wäre, im Falle der - auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden - Weisungsungebundenheit jedoch jede Aussagekraft für die Lösung der Frage verliert, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen (vgl. VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018).

Soweit eingewendet wird, der Gesellschafter-Geschäftsführer trage ein Unternehmerwagnis, wird einerseits nochmals auf die Ausführungen des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 10.11.2004, 2003/13/0018, verwiesen, wonach dieses Kriterium in einer dem Gesetzeswortlaut verpflichteten Auslegung Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nur noch in solchen Fällen zukommen kann, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre. Andererseits ist aber aus dem Umstand, dass die Höhe der Vergütungen in den einzelnen Jahren stetig stieg und vom Gesellschafter-Geschäftsführer in seinen Einkommensteuererklärungen keine das Betriebsausgabenpauschale von 6% übersteigende Betriebsausgaben geltend gemacht wurden, weder ein einnahmen- noch ein ausgabenseitiges Unternehmerwagnis erkennbar.

Dem Begehren, jenen Anteil der Vergütungen aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden, der auf die Leistungen des Gesellschafter-Geschäftsführers im EDV-Bereich entfallen sei, kann deshalb nicht entsprochen werden, weil die Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG und die Vorschrift des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten nicht abstellen. Entscheidend für die Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ist das Vorliegen einer Beschäftigung des wesentlich Beteiligten für die Gesellschaft, welche die oben wiedergegebenen, von der Judikatur der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechtes entwickelten Kriterien erfüllt (vgl. VwGH 26.11.2003, 2001/13/0219). Eine mögliche Trennbarkeit der verschiedenen Tätigkeitsbereiche des Geschäftsführers ist daher diesbezüglich irrelevant.

Die dem Gesellschafter-Geschäftsführer gewährten Vergütungen erfüllten damit in ihrer Gesamtheit den Tatbestand des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 und sind daher gemäß § 41 Abs. 2 und 3 FLAG in die Bemessungsgrundlage für DB und DZ einzubeziehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. Mai 2006