



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 15. März 2002 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Bregenz vom 6. Februar 2002 betreffend den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge der Durchführung einer Lohnsteuerprüfung über den Zeitraum vom 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 2001 wurden vom Prüfer ua Geschäftsführerbezüge an Herrn AH und Frau SM als dienstgeberbeitrags- und dienstgeberzuschlagspflichtig behandelt. Ua wurden die vom Prüfer diesbezüglich berechneten Beträge der Berufungswerberin (Bw.) mit Bescheid vom 6. Feber 2002 zur Zahlung und Haftung vorgeschrieben.

Gegen diesen Bescheid berief die Bw. mit Eingabe vom 15. März 2002 rechtzeitig und führte aus, dass ein Dienstverhältnis nur dann vorliege, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Es entspreche dem Wesen eines Dienstverhältnisses, dass der Arbeitnehmer die Arbeitsleistung grundsätzlich persönlich erbringt. Könne sich die Person diesbezüglich einer Hilfskraft bedienen, stellt dies ein gewichtiges Indiz gegen die Annahme einer Dienstverhältnisses dar. Der Geschäftsführer könne sich bei seiner Arbeitsleistung vertreten lassen und könne über die Vertretung selbst bestimmen; dieses Indiz spreche gegen ein Schulden der Arbeitskraft (vgl. Erk. des VwGH vom 16.1.1991, Zl. 90/13/0285). Zusätzlich sei der Geschäftsführer im gegenständlichen Fall für die von ihm zu entwickelnde Tätigkeit an

keinen bestimmten Ort und auch an keine bestimmte Zeit gebunden. Er sei in der Einteilung und Organisation der ihm obliegenden Tätigkeiten frei. Der hierfür erforderliche Zeitaufwand und die Einteilung der Arbeitszeit würden vom Geschäftsführer eigenverantwortlich bestimmt. Eine Entschädigung für geleistete Überstunden sei ebenso nicht vereinbart. Weiters sei für die Annahme eines Dienstverhältnisses wesentlich, dass die tätige Person kein Unternehmerwagnis trägt. Der Geschäftsführer beziehe zwar grundsätzlich ein jährliches Entgelt für seine Tätigkeit. Maßgeblich für die Bezahlung dieses Entgeltes sei es jedoch, dass das Unternehmen einen bestimmten betrieblichen Erfolg hat. Die Bezahlung des vereinbarten Entgeltes erfolge auch nicht in regelmäßigen Auszahlungen, sondern ist vielmehr von der Liquiditätssituation des Unternehmens abhängig. Wenn der Erfolg des Unternehmens nicht im Rahmen des gesetzten Budgets liege, wird auch die Entschädigung des Geschäftsführers entsprechend gekürzt. Zusätzlich würden die Geschäftsführer die persönliche Haftung für Fremdmittel bei Banken, die von der GmbH in Anspruch genommen wurden, tragen. Es sei somit in jedem Fall das Vorliegen von einem Unternehmerrisiko zu bejahen. Ein Dienstverhältnis setze Weisungsgebundenheit voraus. Aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Stellung des Geschäftsführers sei dieser vollkommen weisungsungebunden. Nachdem der Geschäftsführer z.B. auch die Übernahme von Aufträgen verweigern könne, liegt grundsätzlich nach dem Erkenntnis des VfGH vom 16.1.1991, Zl. 89/13/0194, kein Dienstverhältnis vor. Ebenso sei davon auszugehen, dass ein Dienstverhältnis vorliegt, wenn eine bestimmte Arbeitszeit festgelegt, eine Urlaubsregelung vorhanden und ein bestimmter Dienstort festgelegt ist. Der Geschäftsführer habe keine bestimmte Arbeitszeit, in der er seine Tätigkeit zu erledigen hat. Ebenso sei keine Urlaubsregelung vorhanden, als auch überhaupt kein festgelegter Anspruch auf Urlaub für den Geschäftsführer vorliege. Die Arbeitszeit könne vom Geschäftsführer vollkommen frei eingeteilt werden.

Unter Beachtung der obigen Ausführungen könne im gegenständlichen Fall nicht davon ausgegangen werden, dass ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 EStG 1988 besteht. Dementsprechend seien die Bezüge der Geschäftsführer nicht Bestandteil der Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Dienstgeberbeitrages bzw. des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag.

Der Lohnsteuerprüfer gab in seiner Stellungnahme an, dass die Prüfung im Büro des Buchhalters und Geschäftsführers AH in K stattgefunden habe. Es seien keinerlei Verträge oder sonstige Unterlagen bezüglich der Geschäftsführertätigkeit vorgelegen. Als Grundlage für die Berechnung dienten die Sachkonten der Buchhaltung, welche in Kopie übermittelt wurden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 6. Juli 2002 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, dass bezüglich Weisungsfreiheit, Arbeitszeit und Urlaubsregelung der VfGH im Erkenntnis G 109/00 darauf hingewiesen hat, 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 – 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 Weisungsgebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, gehörten nach der Rechtsprechung des VwGH vor allem Folgende (vgl. hiezu auch Arnold, ÖStZ 2000, 639 f.): 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 Delegation von bestimmten Arbeiten (Erkenntnis vom 26. April 2000, 99/14/0339).

Die Möglichkeit einer Vertretungsbefugnis, werde im Berufungsschreiben zwar behauptet, es werde jedoch nicht näher ausgeführt, welcher Art diese ist bzw. auf welchen Umfang diese Vertretungsbefugnis angelegt ist. Entsprechend der Feststellungen der Lohnsteuerprüfung sei keine vertragliche Vereinbarung getroffen worden, die dies darlegt und in der Berufungsschrift sei gar nur die Rede davon, dass sich der Geschäftsführer (nicht etwa auch die Geschäftsführerin) vertreten lassen könne. Relevante Kriterien für die Beurteilung seien das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses (laufende Gehaltszahlung) und die Eingliederung in den betrieblichen Organismus (Tätigkeit innerhalb des betrieblichen Geschehens):

Ein Unternehmerwagnis liege 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 müsse (vgl. das hg Erkenntnis vom 4. März 1986, 84/14/0063). Wie der VwGH in den Erkenntnissen vom 21. Dezember 1999, 99/14/0255, und vom 26. Juli 2000, 2000/14/0061, erkannt habe, kommt es dabei auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Im Vordergrund dieses Merkmales stünde, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. Im gegenständlichen Fall seien die Bezüge der Gesellschafter-Geschäftsführer für die Jahre 1997 bis 2001 in laufend wiederkehrenden Teilbeträgen ausbezahlt worden. Nach Ansicht des Finanzamtes könne deshalb nicht vom Vorliegen eines ins Gewicht fallenden, durch größere gewinnabhängige Schwankungen bedingten, Unternehmerrisikos ausgegangen werden.

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

Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, § 19 Anm. 72 f.). Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung, wie hier, spreche 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).

Da nach h.o. Ansicht nach dem Gesamtbild der Verhältnisse vom Vorliegen der Voraussetzungen für ein Dienstverhältnis ausgegangen werden konnte, sei die Berufung daher abzuweisen.

Mit Eingabe vom 13. August 2002 wurde der Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Dienstgeberbeitrag haben gemäß § 41 Abs. 1 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 (FLAG) alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gemäß § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung BGBl. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligten Personen im Sinne des § 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, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Absatz 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Beitragsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 57 Abs. 4 HKG idF BGBl. Nr. 958/1993 bzw. § 57 Abs. 7 und 8 HKG idF BGBl. Nr. 661/1994, für Zeiträume ab 1. Jänner 1999 in § 122 Abs. 7 und 8 WKG 1998.

Nach der Rechtsprechung des VwGH (Erkenntnisse vom 18.9.1996, 96/15/0121, sowie 20.11.1996, 96/15/0094 und den zuletzt veröffentlichten Erkenntnissen wie 24.10.2002, 2002/15/0160, 25.11.2002, 2002/14/0080, 26.11.2002, 2002/15/0178 und 28.11.2002,

2001/13/0117, 19.02.2004, 2004/15/007, 22.03.2004, 2001/14/0063, 24.02.2004, 2001/14/0062, 31.03.2004, 2004/13/0021 uam.) werden Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer Ges.m.b.H. 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 unter Bedachtnahme auf die Einnahmen- bzw. Ausgabenschwankungen kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft und
- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält (vgl. die Erkenntnisse vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052, vom 10.5.2001, 2001/15/0061, vom 18.7.2001, 2001/13/0063, und vom 18.9.2003, 2001/15/0151).

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, G 109/00, wird unter Anführung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Anzeichen für ein Dienstverhältnis seien, im Fall der - auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden - Weisungsungebundenheit ihre Unterscheidungskraft verlieren und daher für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen, nicht brauchbar sind. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn – wie bereits in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes ausgeführt - vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem Folgende (vgl. hierzu auch Arnold, ÖStZ 2000, 639f): fixe Arbeitszeit (vgl. VwGH 22.9.2000, 2000/15/0075, 30.11.1999, 99/14/0270 und 27.7.1999, 99/14/0136), fixer Arbeitsort (vgl. VwGH 30.11.1999, 99/14/0226), arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit (vgl. VwGH 24.2.1999, 98/13/0014), Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz (vgl. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339, und 27.1.2000, 98/15/0200), sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten (vgl. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339). Angesichts dieser einhelligen Judikatur sind die Ausführungen der Bw. in ihrer Eingabe vom 15. März 2002 betreffend Arbeitszeit, fixem Arbeitsort, Urlaub etc für die Berufungsentscheidung nicht relevant.

Näher zu beleuchten wären hingegen folgende Kriterien:

a) Eingliederung in den geschäftlichen Organismus:

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

Gerade diese Eingliederung erscheint im gegenständlichen Fall jedenfalls als gegeben, zumal die wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer (laut Firmenbuchauszug liegt eine Beteiligung von jeweils 50 % vor) die Bw. laut Firmenbuchauszug seit 29. August 1996 vertreten und somit die Aufgaben der Geschäftsführung über einen längeren Zeitraum andauernd und kontinuierlich erfüllt haben.

Der Umstand, dass es keine vertragliche Regelung hinsichtlich der Vertretung gab bzw. es unerheblich war, ob der Geschäftsführer die vereinbarten Leistungen selbst erbrachte oder sich vertreten ließ, steht im Einklang mit der Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes. Danach ist die Delegation von Arbeiten auch bei leitendem Führungspersonal keine unübliche Vorgangsweise (VwGH 18.2.1999, 97/15/0175). Fest steht, dass für das Unternehmen der persönliche Arbeitseinsatz der Geschäftsführer z.B. bei der Leitung des Unternehmens – bei der Bw. handelt es sich um ein Transportunternehmen - erforderlich war. Im Streitfall ist unter Berücksichtigung des "funktionalen" Verständnisses des Begriffes "Eingliederung in den betrieblichen Organismus" (VwGH 29.1.2002, 2001/14/0076) und unter Bedachtnahme auf den umfangreichen Tätigkeitsbereich eines Gesellschafter Geschäftsführers eine faktische Eingliederung derselben bei Erfüllung der von ihnen übernommenen Tätigkeitsbereiche in den betrieblichen Ablauf der Bw. gegeben und zwar sowohl in zeitlicher, örtlicher als auch in organisatorischer Hinsicht.

b) Unternehmerwagnis:

Von einem Unternehmerwagnis ist dann auszugehen, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss. Dabei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an: im Vordergrund

dieses Merkmales steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft (VwGH 25.11.2002, 2002/14/0080). In diese Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen bei nicht überwältzbaren Ausgaben ergeben.

Ob bzw. in welcher Ausprägung im einzelnen Fall die maßgeblichen Kriterien, wie etwa Unternehmerwagnis vorliegen, ist eine Sachverhaltsfrage. Auf die besonderen Schwierigkeiten der Feststellung des tatsächlichen Sachverhaltes, die sich bei den in Rede stehenden Leistungsverhältnissen insbesondere aus dem dabei häufig vorzufindenden Umstand des Selbstkontrahierens ergeben, wurde bereits wiederholt in der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hingewiesen (vgl. das Erkenntnis vom 25.4.2002, 2001/15/0066). Dieser Aspekt hat zur Folge, dass bei der Sachverhaltsfeststellung, um dem Objektivierungserfordernis hinreichend Rechnung zu tragen, der nach außen in Erscheinung tretenden tatsächlichen Abwicklung der Leistungsbeziehung die wesentliche Bedeutung beizumessen ist (VwGH 31.3.2003, 2003/14/0023).

Bei der Beurteilung, ob ein Unternehmerrisiko vorliegt, kommt es - wie ausgeführt - auf die tatsächlichen Verhältnisse an: aus der Aktenlage ergibt sich, dass eine schriftliche Entlohnungsvereinbarung zwischen den in Rede stehenden wesentlich beteiligten Gesellschaftern und der Bw. nicht vorlag bzw wurde vom Lohnsteuerprüfer angegeben, dass keinerlei Verträge oder sonstige Unterlagen vorgelegen seien. Die Höhe der von den wesentlich beteiligten Gesellschaftern erhaltenen Beträge betrugen laut Angaben im Prüfungsbericht betreffend die Gesellschafter Geschäftsführerin SM 1998 ATS 120.000,00 (€ 8.774,48), 1999 ATS 204.500,00 (€ 14.953,17), 2000 und 2001 jeweils ATS 210.000,00 (€ 15.355,33) und betreffend den Gesellschafter Geschäftsführer AH 1997 und 1998 jeweils ATS 210.000,00 (€ 15.355,33), 1999 ATS 340.000,00 (€ 24.861,02), 2000 ATS 245.000,00 (€ 17.914,56) und 2001 ATS 280.000,00 (€ 20.473,78).

c) Laufende Entlohnung:

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

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes reicht es für die Annahme einer laufenden Entlohnung aus, wenn die Geschäftsführervergütung zB dem Verrechnungskonto jährlich gutgeschrieben wird (vgl. VwGH 27.8.2002, 2002/14/0094, 18.9.2003, 2001/15/0151). Der Einwand der Bw, die Bezahlung des vereinbarten Entgeltes erfolge auch nicht in regelmäßigen Auszahlungen geht somit ins Leere.

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

Eine Überprüfung der Rechtsanschauungen, die der Verwaltungsgerichtshof zu den Voraussetzungen einer Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in der referierten Judikatur geäußert hat, gebe – auch im Lichte der daraus gewonnenen Erfahrungen – dazu Anlass, die bisher vertretene Rechtsauffassung dahin zu revidieren, dass in Abkehr von der Annahme einer Gleichwertigkeit der zu obigen lit a bis c genannten Merkmale die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung in den Hintergrund zu treten haben und entscheidende Bedeutung vielmehr dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist.

Zu diesem Ergebnis ist der Verwaltungsgerichtshof aus nachstehenden Überlegungen gelangt:

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

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

Ist die Bedeutung des Wortes "sonst" in der Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 klagestellt, dann gelte 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 EStG 1988 abschließend definiert ansieht, sondern als durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten "Typusbegriff" deutet. Solchen "Typusbegriffen" seien die realen Erscheinungen nicht zu subsumieren, sondern an Hand einer Vielzahl von Merkmalen zuzuordnen, wobei nicht stets alle Merkmale in gleicher Intensität ausgebildet sein müssten und die Entscheidung letztlich nach dem Gesamtbild zu erfolgen habe, heisst es im genannten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes weiter. Der Verfassungsgerichtshof verstand unter dem in der Vorschrift des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gebrauchten Ausdruck "alle" in seinem Erkenntnis somit augenscheinlich die außerhalb der Weisungsgebundenheit – nach der Besonderheit des Leistungsverhältnisses eines Gesellschafters zu seiner Gesellschaft – noch in Betracht kommenden Merkmale eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses, wie sie von der Rechtsprechung als zu den gesetzlich durch § 47 Abs. 2 EStG 1988 definierten Tatbestandsvoraussetzungen hinzutretend entwickelt worden waren.

An dieser Auffassung hat sich die zu obigen Punkten (Unternehmerrisiko, Eingliederung in den geschäftlichen Organismus etc.) referierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes in der Folge orientiert und hat neben der Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft auch das Fehlen eines Unternehmerwagnisses aus der Tätigkeit für die Gesellschaft und das Element laufender Lohnzahlung als relevante Kriterien angenommen.

Die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 beschreibt das steuerrechtliche Dienstverhältnis allerdings mit zwei Merkmalen, nämlich der Weisungsgebundenheit einerseits und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers andererseits. Diese beiden Merkmale gehen nach der vom Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 1. März 2001 zum Ausdruck gebrachten Sichtweise, der sich der Verwaltungshof in seinem Erkenntnis vom 10. November 2004, 2003/13/0018, anschließt, nicht in einem Oberbegriff der Weisungsunterworfenheit auf. In den hg. Erkenntnissen vom 17. Mai 1989, 85/13/0110, Slg. NF. Nr. 6.403/F (zitiert im genannten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes), vom 31. Juli 1996, 95/13/0289, vom 23. Mai 2000, 97/14/0167, vom 20. Dezember 2000, 99/13/0223, Slg. NF. Nr. 7.569/F, vom 25. Jänner 2001, 95/15/0074, und zuletzt vom 24. Juni 2004, 2001/15/0113, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass (nur) in Fällen, in denen die im Gesetz festgeschriebenen Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer

nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen ist.

Wird das in § 47 Abs. 2 EStG 1988 normierte Tatbestandselement der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck "sonst" in § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigt (oder im Verständnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. April 2001, 2001/14/0054, "hinzugedacht"), dann kann sich der Ausdruck "alle" in derselben – auf die gesetzliche Definition des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 verweisenden – Vorschrift damit (primär) nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers beziehen. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann in einer dem Gesetzeswortlaut verpflichteten Auslegung Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nur noch in solchen Fällen zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre.

Hievon wird aber in aller Regel – was auch auf den vorliegenden Berufungsfall zutrifft - nicht auszugehen sein, weil die Frage, nach der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft weiterhin nach jenem bereits referierten Verständnis von diesem Tatbestandsmerkmal zu beantworten ist, zu dem der Verwaltungsgerichtshof in seiner bisherigen Rechtsprechung gefunden hat. Nach diesem Verständnis wird dieses für die Erfüllung des Tatbestandes der Einkünfteerzielung nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 notwendige Merkmal durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird, ohne dass dabei von Bedeutung wäre, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde. Mit der Erzielung von Einkünften aus Vergütungen im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 werden zufolge der Qualität dieser Vorschrift als *lex specialis* gegenüber anderen Einkünftebestandteilen diese nämlich – wie dies der Verwaltungsgerichtshof schon in seinem Erkenntnis vom 26. November 2003, 2001/13/0219, so entschieden hat – durch eine solche Tätigkeit rechtlich verdrängt, welche durch einen Steuerpflichtigen in seiner Eigenschaft als Gesellschafter jener Gesellschaft gegenüber erbracht wird, an der er im Sinne des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 wesentlich beteiligt ist.

Das dem von der Rechtsprechung als zusätzlichem Hilfskriterium entwickelten Abgrenzungselement des Bestehens oder Fehlens eines Unternehmerrisikos bei der Betrachtung der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft auch in der praktischen Rechtsanwendung keine Bedeutung zukommt, zeigt übrigens die vom Verwaltungsgerichtshof

aus seiner reichhaltigen Rechtsprechung gewonnene Erfahrung, nach der ein dem Gesellschafter-Geschäftsführer aus der Geschäftsführungstätigkeit erwachsenes und rechtlich dieser Tätigkeit zuzuordnendes Unternehmerwagnis bislang so gut wie nie erwiesen werden konnte, zumal in den wenigen Beschwerdefällen, in denen der angefochtene Bescheid aufzuheben war, der Aufhebungsgrund regelmäßig in Unzulänglichkeiten der Bescheidsbegründung wurzelte.

Liegt bei der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft eine auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführende Weisungsungebundenheit vor, wie sie der Ausdruck "sonst" in der in Rede stehenden Vorschrift unterstellt, dann sind im Falle der klar erkennbaren Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft alle weiteren Merkmale, die vor dem Hintergrund einer weisungsgebundenen Tätigkeit (im Zweifelsfall zusätzlich heranziehbare) Indizien für ein Dienstverhältnis wären, für das Vorliegen des Tatbestandes nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ebenso irrelevant wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaft und tätigem Gesellschafter. Die gesetzlich begründeten Unterschiede zwischen der Rechtsstellung eines Gesellschafter-Geschäftsführers (oder in anderer Weise für die Gesellschaft Tätigen) zu der eines Arbeitnehmers haben ihren Grund in den Anknüpfungen der arbeits-, sozial- und haftungsrechtlichen Schutzgesetze an das Vorliegen eines Rechtsverhältnisses im Sinne des Arbeitsrechtes, das zufolge der Eigenart der hier untersuchten Leistungsbeziehung häufig nicht vorliegt. Im vorliegenden Berufungsfall üben die Geschäftsführer ihre Geschäftsführertätigkeit seit August 1996 für die Bw aus. Das Merkmal ihrer Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft ist somit zweifelsfrei gegeben und wird weder in der Berufungsschrift noch im Vorlageantrag beeinsprucht. Die in der Berufungsschrift vom 15. März 2002 vorgetragenen Argumente (völlige persönliche und wirtschaftlicher Unabhängigkeit, örtliche und zeitliche Ungebundenheit, Weisungsfreiheit, Möglichkeit der Vertretung etc) gehen somit mangels rechtlicher Relevanz der vorgetragenen Sachverhalte (siehe das bereits zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. November 2004, 2003/13/0018) ins Leere.

Im vorliegenden Berufungsfall sind aufgrund vorstehender Ausführungen und der jüngsten Judikatur die Voraussetzungen für die Qualifikation der Bezüge der wesentlich beteiligten Geschäftsführer nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 erfüllt. Die von den Geschäftsführern erhaltenen Beträge in der vom Prüfer im Prüfungsbericht jährlich angegebenen Höhe sind daher gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 sowohl in die Beitragsgrundlage des DB als auch in jene des DZ einzubeziehen.

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

Feldkirch, am 14. Dezember 2004