

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., vom 16. September 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes x vom 30. August 2002 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1.1.1997 bis 31.12.2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 30. August 2002 den Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer iHv. 1.534,92 € in Anspruch genommen und den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe iHv. 9.275,23 € sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag iHv. 974,11 € für den Prüfungszeitraum 1.1.1997 bis 31.12.2001 nachgefordert. Bei der Lohnsteuerprüfung sei festgestellt worden, dass im Prüfungszeitraum 1997 bis 2001 Geschäftsführervergütungen bezahlt und diese nur zum Teil in den Jahren 2000 und 2001 in die Bemessungsgrundlagen des Dienstgeberbeitrages sowie des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag einbezogen worden seien.

Der Verwaltungsgerichtshof habe in seinem Erkenntnis vom 23.4.2001, Zl. 2001/14/0054, zur DB-Pflicht eines zu 100 % am Stammkapital der GmbH beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers folgende Auffassung vertreten, die auch auf den gegenständlichen Sachverhalt anzuwenden sei trotz des formellen Werkvertrages, der aber wirtschaftlich als Dauerschuldverhältnis zu betrachten sei. Gemäß § 41 Abs. 3 Familienlastenausgleichsgesetz idF.

BGBI. 1993/818 sei der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne seien dabei Bezüge gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit.a und lit.b EStG sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG.

Dem in § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG enthaltenen Tatbestandsmerkmal "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" für die Subsumierung von Gehältern und sonstigen Vergütungen von Gesellschafter-Geschäftsführern unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sei das Verständnis beizulegen, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssen. Dabei sei das Vorliegen der aufgrund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlenden Weisungsgebundenheit anzunehmen und sodann zu beurteilen, ob die Voraussetzungen der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit im Vordergrund stehen würden.

Verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die in Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, würden aber im Falle der auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden Weisungsgebundenheit ihre Unterscheidungskraft verlieren und seien daher für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen, nicht brauchbar. Ebenso habe der Verfassungsgerichtshof im Erkenntnis vom 1.3.2001, ZI. G 109/00 aufgezeigt, dass dies insbesondere für die Merkmale der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens und des Fehlens des Unternehmerwagnisses nicht zutreffe.

Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsgebundenheit ihre Indizwirkung verlieren würden, würden nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem folgende gehören: fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten.

Zusammenfassend könne somit festgestellt werden, dass das in § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 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 des Fehlens des Unternehmerwagnisses abstelle. Von Bedeutung sei weiters noch das Merkmal der laufenden wenn auch nicht notwendig monatlichen Entlohnung.

Bei der Anwendung des § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 sei ausgehend von vor allem diesen Kriterien zu beurteilen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die für ein Dienstverhältnis sprechenden Kriterien im Vordergrund stehen würden. Ob bzw. in welcher Ausprägung und Intensität im konkreten Fall die einzelnen Kriterien vorliegen würden, sei eine Sachverhaltsfrage, wobei sich besondere Schwierigkeiten bei den Leistungsverhältnissen der

Gesellschafter-Geschäftsführer insbesondere aus dem häufig vorzufindenden Umstand des Selbstkontrahierens ergeben könnten. Dieser Aspekt habe 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 sei.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sei gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bilde und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben müsse. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spräche für die Eingliederung.

Von Bedeutung sei auch, dass eine auf Dauer angelegte Tätigkeit eine laufende Entlohnung erfahren habe. Eine laufende Entlohnung liege dabei aber auch vor, wenn der Jahresbezug nicht in monatlich gleich bleibenden Monatsbeträgen ausbezahlt werde, unabhängig davon, ob der Jahresbezug eines Gesellschafter-Geschäftsführers geteilt durch 12 einen geraden Betrag ergebe.

Gegenständlich erfolge die Auszahlung des monatlichen Geschäftsführerbezuges iHv. 40.000,00 S laufend und zwar analog einem Dienstnehmer mit Urlaubs- und Weihnachtsgeld – als Sonderzahlung bzw. UZ und WR lt. Geschäftsführerkonto der Buchhaltung bezeichnet – (14 x 40.000 S = 560.000 S) gleichmäßig in allen Prüfungsjahren.

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 abhänge und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen müsse. Im Vordergrund stehe dabei, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen treffe, wobei auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben würden, einzubeziehen seien. Gegenständlich sei die Geschäftsführungsvergütung aufgrund des im Zuge der Lohnsteuerprüfung vorgelegten Geschäftsführervertrages vom 20. Jänner 1998 wie folgt geregelt: § 4 Bezüge: Für die ordnungsgemäße Erbringung seiner Leistungen erhalte der Geschäftsführer ein erfolgsabhängiges Entgelt iHv. 14 % des jährlich erwirtschafteten Rohertrages. Unter der Bezugsgröße Rohertrag sei die Differenz aus der Summe der Umsatzerlöse (ohne Nebenerlöse oder sonstige Erträge) und dem Gesamtbetrag aus Aufwand für Material und sonstige bezogene Herstellungsleistungen lt. G+V-Rechnung der jährlich zu erstellenden Jahresabschlüsse zu verstehen. Zur Deckung des laufenden Lebensunterhaltes sei der Geschäftsführer berechtigt, während des Geschäftsjahres Entnahmen bis zu einer Höhe von maximal 100.000,00 S pro Monat zu tätigen.

Darüber hinaus würden durch das Unternehmen zugunsten des Geschäftsführers die Zahlungen an die gesetzliche Sozialversicherung und die private Lebensversicherung des Geschäftsführers geleistet. Sowohl die getätigten Entnahmen als auch die zugunsten des

Geschäftsführers geleisteten Zahlungen seien als Akonto-Zahlungen zu werten. Die definitive Abrechnung des Entgelts für die Geschäftsführung habe mit Erstellung des Jahresabschlusses, spätestens aber im neunten Monat nach Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zu erfolgen. Innerhalb von 30 Tagen nach der Feststellung der endgültigen Höhe des Entgeltes habe die sich aus der Berechnung ergebende Ausgleichszahlung zu erfolgen. Differenzen zwischen Akonto-Zahlungen und endgültiger Höhe des Entgelts bis einschließlich 0,5 % vom Rohertrag blieben unberücksichtigt und würden zu keiner Ausgleichszahlung führen.

Im gegenständlichen Fall habe der Gesellschafter-Geschäftsführer im Prüfungszeitraum eine monatliche Geschäftsführungsvergütung von 40.000,00 S und zwar 14 x pro Jahr erhalten. Neben dieser Geschäftsführungsvergütung sei von der Gesellschaft die gewerbliche Sozialversicherung sowie ab 1999 die private Lebensversicherung des Geschäftsführers bezahlt worden. Für die private Nutzung des Firmen-PKW's seien vom Gesellschafter-Geschäftsführer entsprechende Sachbezugswerte angesetzt worden. Neben diesen Vergütungen seien vor allem in den Wirtschaftsjahren 1997/1998 und 1998/1999 erhebliche Entnahmen über das Verrechnungskonto des Gesellschafters getätigt worden. Gravierende Schwankungen der Jahresbezugssummen, die insbesondere auf Unwägbarkeiten des Wirtschaftslebens zurückzuführen seien, könnten ein starkes Indiz für das Unternehmerwagnis sein. Gegenständlich handle es sich bei der tatsächlich bezahlten Geschäftsführervergütung um einen Fixbezug (40.000,00 S 12 x monatlich und jeweils 40.000,00 S UZ und WR). Eine tatsächliche Entlohnung unter Bezugnahme auf § 4 des Geschäftsführervertrages sei im Prüfungszeitraum 1997 bis 2001 nicht erfolgt.

Die in § 4 geforderte jährliche Abrechnung und Ausgleichszahlung – unter Berücksichtigung der getätigten Entnahmen und Akonto-Zahlungen – sei im gesamten Prüfungszeitraum nicht vorgenommen worden, obwohl aufgrund der in den oben angeführten Wirtschaftsjahren 1997/1998 und 1998/1999 über das Verrechnungskonto getätigten Entnahmen die vereinbarte Höhe von 14 % des Rohertrages erheblich überschritten worden sei – Gesamtentgelt über 20 % im Jahr 1997/1998 bzw. über 24 % im Jahr 1998/1999.

Nach Ansicht der Lohnsteuerprüfung stelle auch die im § 4 des Geschäftsführervertrages vereinbarte Bezugsgröße Rohertrag keinen entsprechenden Parameter für ein relevantes Unterneherrisiko dar, da in diesem Fall dem Gesellschafter-Geschäftsführer das Wagnis von ins Gewicht fallenden Einnahmensschwankungen – alle sonstigen anfallenden Aufwendungen der Gesellschaft würden nicht berücksichtigt – kaum treffen würden. Die steuerlichen Gewinne der Gesellschaft seien in den Jahren 1998 bis 2001 zwischen 824.596,00 S (1998) und 205.701,00 S (2000) geschwankt. Der monatlich gleichbleibende Bezug des Geschäftsführers sei ab dem Jahre 1999 nur durch die zusätzliche Zahlung der privaten Lebensversicherung sowie eines höheren Kfz-Sachbezuges gestiegen.

Seitens der Firma sei der monatliche Fixbezug iHv. 40.000,00 S ab Juni 2000 rückwirkend, ab

1.1.2000 bei der Bemessungsgrundlage für Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag mitberücksichtigt worden. Da im gegenständlichen Fall die Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers auf Dauer angelegt sei und ein ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko nicht erkennbar sei, seien die bezahlten Geschäftsführerhonorare gem. § 41 FLAG zur Gänze DB- und DZ-pflichtig.

Die dagegen eingebrachte Berufung wird im Wesentlichen damit begründet, dass ungeachtet der zahlreichen einschlägigen Erkenntnisse nach wie vor gelte, dass zumindest die Kriterien Eingliederung und Unternehmerwagnis iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 (sonst alle Merkmale) nebeneinander vorhanden sein müssten. Darüber hinaus sei in Zweifelsfällen auf weitere Kriterien, wie Pflicht zur persönlichen Arbeitsleistung, fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, Urlaubseinteilung usw. Bedacht zu nehmen. Für die Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens werde angeführt, dass der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bilde und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben müsse. Eine auf Dauer angelegte Leistungserbringung spräche noch nicht für eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus eines Betriebes. Ansonsten wären bei exzessiver Interpretation

| | |
|---|--|
| - | Beratungsverträge über unbestimmte Zeit, die Unternehmen mit Rechtsanwälten, Patentanwälten, Consultingfirmen, Wirtschaftstreuhändern, usw. abschließen, |
| - | Liefer- und sonstige Dienstleistungsverträge und |
| - | Importverträge, die Unternehmen untereinander vereinbaren |

unter das Kriterium Eingliederung in den geschäftlichen Organismus zu subsumieren.

Auch eine laufende Vergütung für erbrachte Leistungen sei bei Beziehungen, welche keine Eingliederung unterstellt werde, ein durchaus marktübliches Verhalten und somit geeignetes Indiz für ein steuerliches Dienstverhältnis. Für die Beurteilung, ob eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus gegeben sei, seien alle Merkmale wie arbeitsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, sozialversicherungsrechtliche Zuordnung, Arbeitszeit, Abfertigungsregelung, Urlaubsregelung, Arbeitsort, Pflicht zur persönlichen Arbeitsleistung, Vertretungsmöglichkeit zu erheben bzw. zu überprüfen. Auch wenn zugegebenermaßen nicht alle Kriterien in gleicher Intensität vorliegen müssten, so ergäbe sich dennoch aus der Summe dieser Tatbestandsmerkmale die Beurteilungsnotwendigkeit hinsichtlich der Zuordnung zu einem geschäftlichen Organismus. Im gegenständlichen Fall liege die überwiegende Zahl oben angeführte Indizien nicht vor bzw. sei amtlicherseits nicht erhoben bzw. überprüft worden. Die Abgabenbehörde weise in ihrem Prüfungsbericht darauf hin, dass eine regelmäßige Auszahlung des monatlichen Geschäftsführerbezuges iHv. 40.000,00 S erfolge und die 13. bzw. 14. jährliche Auszahlung sogar als Weihnachts- bzw. Urlaubsgeld in der Buchhaltung bezeichnet worden sei. Dabei werde der Bestimmung im Geschäftsführervertrag keine Beachtung geschenkt, wonach

der Geschäftsführer berechtigt sei, monatliche Entnahmen bis zu einer Höhe von maximal 100.000,00 S zu tätigen.

In welcher Form und unter welcher Bezeichnung in der Buchhaltung des Unternehmens die Entnahmen getätigt würden, sei für die Beurteilung weitestgehend unerheblich. Faktum sei, dass lt. Vertrag Entnahmen bis zu einer Höhe von 100.000,00 S pro Monat genehmigt und als Akonto-Zahlung zu werten seien. Weiters werde in der Beilage zum Prüfungsbericht angeführt, dass über das Verrechnungskonto des Gesellschafters erhebliche Entnahmen getätigt worden seien. Hier gehe die Sachverhaltsbeurteilung der Abgabenbehörde in Bezug auf den gegenständlichen Streitfall in eine falsche Richtung.

Das Verrechnungskonto des Gesellschafters sei ähnlich der kontokorrentmäßigen Bankverbindung als ein Schuldverhältnis zu werten, das diesfalls zwischen Kapitalgesellschaft und Anteilseigner bestehet. Der Saldo des Verrechnungskontos werde regelmäßig durch Gewinnausschüttungen abgedeckt. Dieser Umstand sei bei den Prüfungserhebungen völlig außer Acht gelassen worden. Eine direkte Verbindung zur Leistungsvergütung des Geschäftsführers könne hierdurch nicht hergestellt werden.

Vielmehr seien die Funktionen

| | |
|----|--|
| a) | des Geschäftsführers, dessen Tätigkeit gemäß Pkt. 4 des Geschäftsführervertrages vergütet würden und |
| b) | des Gesellschafters, der über das Gesellschafter-Verrechnungskonto Entnahmen tätige und den Saldo über Gewinnausschüttungen abdecke, |

getrennt zu betrachten. Die Vergütung der Arbeitsleistung des Geschäftsführers sei im Geschäftsführervertrag eindeutig erfolgsabhängig gestaltet. Die Anwendung der Bestimmungen vom Punkt 4 des Vertrages bewirke für den Geschäftsführer ein erhebliches Unternehmerrisiko. Wie es der VwGH in ständiger Rechtsprechung fordere. Die Bemessungsbasis für die Vergütung, nämlich der detaillierte Rohrvertrag sei eine betriebswirtschaftlich eindeutig anerkannte Erfolgskomponente. Sie werde wesentlich einerseits durch das Agieren des verantwortlichen Geschäftsführers und andererseits durch die Unwägbarkeiten des Wirtschaftslebens beeinflusst. In der Beurteilung des Sachverhaltes lasse das Finanzamt außer Acht, dass u. a. bei gleich bleibendem Umsatz und steigenden Materialkosten oder bei sinkendem Umsatz und gleich bleibendem Rohaufschlag der Geschäftsführerbezug empfindlich schrumpfen könne. Im Extremfall wäre auch ein Geschäftsführerbezug von Null möglich. Diesfalls wäre das steuerwirksame Einkommen des Geschäftsführers unter Berücksichtigung der Sozialversicherungsbeträge sogar negativ. Wie bereits weiter oben dargestellt, sei eine Vermischung der Gesellschafterentnahmen (über das Verrechnungskonto) mit den zulässigen Akonto-Entnahmen des Geschäftsführers in Anrechnung auf seine ihm zu-stehende jährliche Vergütung nicht zielführend. In diesem Lichte gesehen, gehe die Fest-

stellung der Abgabenbehörde ins Leere die gem. Punkt 4 des Geschäftsführervertrages geforderte Abrechnung bzw. Ausgleichszahlung sei nicht vorgenommen worden. Eine Abrechnung sei nicht nötig, da sich die Akonto-Zahlungen exakt im Rahmen der zulässigen Bandbreite (13,5 % bis 14,5 % des Rohertrages) befunden hätten. Dass es nicht zu gravierenden Schwankungen der Geschäftsführerbezüge gekommen sei, sei nicht auf eine betragsmäßig fixe Vergütung sondern auf das Geschick des Geschäftsführers in der Leitung des Unternehmens und auf die in seinem Geschäftsbereich stabile Wirtschaftslage zurückzuführen. Wie aus den vorstehenden Ausführungen ersichtlich sei, sei weder eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens, noch das Fehlen eines wesentlichen Unternehmerwagnisses gegeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 in der seit 1.1.1994 geltenden Fassung sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 in der seit 1.1.1994 geltenden Fassung ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Die Bestimmung des § 41 FLAG 1967 definiert also die beitragspflichtigen Bezüge und soll gleichzeitig eine klare Abgrenzung von den beitragsfreien Bezügen gewährleisten. Auf Grund des eindeutigen Gesetzeswortlautes ist bei den beitragspflichtigen Bezügen von zwei Gruppen von Bezügen auszugehen:

1. Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer iSd. § 47 Abs. 2 EStG 1988 gewährt werden.
2. Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd. § 22 Z 2 EStG 1988, die an Personen gewährt werden, die an Kapitalgesellschaften wesentlich beteiligt sind.

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung von Beschwerden, die sich gegen die Einbeziehung der Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen richteten, abgelehnt (vgl. VfGH vom 9. Juni 1998, B 286/98 und vom 24.

Juni 1998, B 998/98 und B 999/98) und weiters auch die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes mit den Erkenntnissen vom 1. März 2001, G 109/00, und vom 7. März 2001, G 110/00, abgewiesen.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes v. 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 sind, 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.

In dem dieser Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes unmittelbar nachfolgenden Erkenntnis vom 23.4.2001, Zl. 2001/14/0054, sowie in zahlreichen späteren Judikaten hat der Verwaltungsgerichtshof festgestellt, dass das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" vor allem auf folgende Kriterien abstellt:

- die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft,
- das Fehlen eines Unternehmerrisikos sowie
- eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung.

Schließlich ist der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, Zl. 2003/13/0018, in einem nach § 13 Abs. 1 Z 1 VwGG gebildeten Senat von dieser Rechtsprechung insoweit abgegangen, dass er die Feststellung, ob "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" vorliegen, nur mehr auf die gesetzliche Definition eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 stützt. Da in dieser Legaldefinition das steuerrechtliche Dienstverhältnis lediglich durch zwei Merkmale, nämlich die Weisungsgebundenheit einerseits und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes andererseits umschrieben ist, kommt es nach Ausklammerung der Weisungsgebundenheit nur mehr darauf an, ob diese Eingliederung in den geschäftlichen Organismus gegeben ist. Im Falle der klar erkennbaren Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft sind dann alle weiteren Merkmale, die vor dem Hintergrund einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären,

für das Vorliegen des Tatbestandes nach § 22 Z. 2 Teilstreich 2 EStG 1988 ebenso ohne Bedeutung wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaft und tätigem Gesellschafter.

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. die Erkenntnisse des VwGH vom 21.12.1999, 99/14/0255, vom 27.1. 2000, 98/15/0200, und vom 26.4.2000, 99/14/0339).

Im gegebenen Fall übt der Geschäftsführer der Berufungswerberin seine Geschäftsführungstätigkeit unstrittig seit vielen Jahren aus. Das Merkmal seiner Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft ist daher gegeben. Das von der Berufungswerberin als Argument angeführte Unternehmerrisiko geht mangels rechtlicher Relevanz der vorgetragenen Sachverhalte ins Leere.

Auf Grund dieser Feststellungen weist die Tätigkeit des wesentlich beteiligten Geschäftsführers somit - unter Außerachtlassung der Weisungsgebundenheit - die Merkmale eines Dienstverhältnisses auf, sodass die von der Gesellschaft bezogenen Vergütungen als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 Teilstreich 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

Aus den angeführten Gründen war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 4. April 2005