



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Gissauer WTH GmbH Steuerber Ges, 3040 Neulengbach, Weinbergstrasse 22, vom 23. Februar 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten, vertreten durch Herrn König, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (Sektion A) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 2001 bis 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen, am 19.1.2006 genehmigten Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) betreibt einen Handel mit Fliesen und Kachelöfen in Niederösterreich.

Im Zuge einer Lohnsteuer- Sozialversicherungs- und Kommunalsteuerprüfung für den Zeitraum 1.8.2001-31.7.2005 traf der Prüfer in seinem abschließendem Bericht vom 12.12.2005 folgende Feststellung:

"Die in den Jahren 2001 bis 2004 zugeflossenen Geschäftsführervergütungen (Bezüge sowie Zahlungen an die Sozialversicherung der Gewerblichen Wirtschaft) werden als Bemessungsgrundlage zur Nachversteuerung von Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag herangezogen.

A ist Alleingesellschafter der Bw. und war bis Jänner 2004 auch Geschäftsführer. Durch die wahrgenommenen Aufgabenbereiche war eine Eingliederung in den Organismus der Bw. jedenfalls gegeben. Auf Grund der Bestimmungen des § 41 FLAG 1967 in Verbindung mit den

§§ 47 und 22 EStG 1988 ist von Gesellschafter-Geschäftsführern gewährten Bezügen Dienstgeberbeitrag zu leisten. Die gesetzliche Grundlage für die Einhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet § 122 WKG 1998. Weiters ist von diesen Bezügen gem. § 2 KommSTG Kommunalsteuer zu entrichten.

Nachforderung (alle Beträge in €):

<u>Zeitraum</u>	<u>Bezüge</u>	<u>SV d. gew. Wirtschaft</u>	<u>DB</u>	<u>DZ</u>
1 bis 12 2001	22.383,21	9.648,50	1.441,43	148,71
1 bis 12 2002	22.383,20	11.851,04	1.540,54	160,90
1 bis 12 2003	22.383,20	11.061,40	1.505,01	147,16
Jän.04	1.865,28	2.188,64	182,43	17,03

Das Finanzamt folgte der Feststellung und erließ in weiterer Folge (undatierte) Bescheide für die Kalenderjahre 2001, 2002, 2003 und 2004, in denen die angeführten Beträge an Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zur Vorschreibung gelangten.

Am 23.2.2006 erhob die steuerliche Vertretung der Bw. das Rechtsmittel der Berufung gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide 2001, 2002, 2003 und 2004 (undatiert) und begründete die Berufung wie folgt auszugsweise wiedergegeben:

Der Geschäftsführer habe sein Einzelunternehmen in die Bw. eingebracht und agiere seither als Geschäftsführer der GmbH, als führe er weiterhin ein Einzelunternehmen. Seine Tätigkeit umfasse unter anderem:

- Gesamtleitung des Unternehmens
- Strategische Entscheidungen (zB Unternehmenskäufe)
- Finanzierungsentscheidungen
- Personalentscheidungen (inkl. Verteilung von Bilanzgeldern)
- Aufnahme und Beendigung von Geschäftsverbindungen
- Festlegung des Geschäftsführerbezuges und der Pachthöhe
- Strategische Investitionsentscheidungen und Planungen
- Übernahme von persönlichen Haftungen für verbindlichkeiten der Bw; insbesondere für Bankverbindlichkeiten.

Der Geschäftsführer könne sich von einem qualifizierten Dienstnehmer vertreten lassen, aber auch von einem anderen Geschäftsführer, da er auf Grund seiner Beteiligungshöhe solche Beschlüsse fassen könne.

Seine Tätigkeit unterläge nicht der Geheimhaltungspflicht.

Die Entlohnung erfolge mit einem fixen Bezug, welcher, wenn es die Ertragslage des Unternehmens erlaube, zur Auszahlung gelange.

Die Entlohnung sei grundsätzlich gleich bleibend, aber trotzdem erfolgsabhängig, da für Auszahlungen an den Geschäftsführer bei schlechter Ertragslage die persönliche Haftung des Geschäftsführers für dafür aufgenommene Kredite erforderlich sei.

Es bestünde kein Anspruch auf Urlaub, er sei vielmehr berechtigt über die Anwesenheit in der Bw. selbst zu betimmen.

Im Krankheitsfall bestehe kein Anspruch auf Fortzahlung des Geschäftsführerbezuges

Es gäbe auch keine Vereinbarungen bezüglich Auflösungsmodalitäten der Geschäftsführung; auch sei der Geschäftsführer im Sinne des GSVG pflichtversichert.

Die Tätigkeit des Geschäftsführers unterläge, bedingt durch die Risikotragung, nicht den Bestimmungen des FLAG.

Es werde der Antrag gestellt, die genannten Bescheide aufzuheben und die vorgeschriebenen Abgaben wieder gutzuschreiben.

Am 23. Mai 2006 erließ das zuständige Finanzamt eine teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung betreffend das Jahr 2001. Die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag betrage: € 29.100,58. Der Dienstgeberbeitrag beträgt: € 1.303,53 (bisher 1.441,43). Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag beträgt € 148,41 (bisher 163,36).

Es ist nicht ersichtlich, dass auch über die Berufung gegen die Bescheide der Jahre 2002-2004 abgesprochen wurde.

Das Finanzamt führte dazu begründend aus:

"A ist Alleingesellschafter der Bw. und war bis einschließlich Jänner 2004 auch Geschäftsführer der Bw. An den Alleingesellschafter und Geschäftsführer wurden von der Bw. Geschäftsführerbezüge (zuzüglich der Zahlungen an Sozialversicherung an die Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft) laufende Zahlungen geleistet. Die Geschäftsführerbezüge an A blieben in den streitgegenständlichen Jahren praktisch unverändert und betrugen ATS 22.000,00 bzw. € 1.598,80.

2001: 10 x ATS 22.000,00; 2 x 44.000,00

2002: 12 x € 1.598,80; 1 x 3.197,60

2003: 14 x € 1.598,80

2004: 1 x € 1.865,28.

Zusammenfassend ist daher festzustellen, dass in den Jahren 2001 bis 2003 jeweils 14 mal jährlich ATS 22.000,00 bzw. € 1.598,80 und im Jahr 2004 für Jänner € 1.598,80 zuzüglich anteilige Sonderzahlungen geleistet wurden. Die monatlichen Auszahlungen 2001-2003 erfolgten regelmäßig in gleich bleibender Höhe.

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:

- Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer iSd. § 47 Abs. 2 EStG 1988 gewährt werden.
- 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 vom 1. März 2001, G 109/00, wurde unter Zitierung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen

Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis sind, im Fall der – auf die gesellschaftliche 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 Arbeitsurlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation 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 Teilstrich 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 übte der Alleingesellschafter-Geschäftsführer der Bw. die Geschäftsführertätigkeit über einen längeren Zeitraum aus und erhielt dafür regelmäßige monatliche Zahlungen zuzüglich Sonderzahlungen.

In der Berufungsschrift wird zudem noch ausgeführt, dass sich der Geschäftsführer jederzeit von einem qualifizierten Dienstnehmer vertreten lassen kann. Dienstnehmer sind in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers eingegliedert.

Die Tatsache, dass der Geschäftsführer von der Bw. monatliche laufende Bezüge samt Sonderzahlungen erhielt, und sich von qualifizierten Dienstnehmern vertreten lassen konnte, weist alle Merkmale der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft auf.

Auf Grund dieser Feststellungen weist die Tätigkeit des wesentlich beteiligten Gesellschafter-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 Teilstrich 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind".

Mit Schriftsatz vom 6.6.2006 beantragte die steuerliche Vertretung die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen.

Das zuständige Finanzamt legte die anhängige Berufung am 16.6.2006 dem Unabhängigen Finanzsenat vor.

In einem Telefonat mit dem Vertreter der Amtspartei und der zuständigen Referentin des UFS wurde seitens des Finanzamtes festgehalten, dass es nicht nachvollziehbar sei, warum in der Berufungsvorentscheidung hinsichtlich des Jahres 2001 von der Bemessungsgrundlage laut Erstbescheid abgegangen worden sei.

Wie aus dem vorgelegten Arbeitsbogen der Lohnsteuerprüfung und den darin enthaltenen entsprechenden Buchhaltungskonten der Bw. und auch der Begründung in der Berufungsvorentscheidung unzweifelhaft hervorgehe, betrage der erhaltene Geschäftsführerbezug im Jahr 2001 € 22.383,21, die von der Bw. getragenen Kosten an Sozialversicherungsbeiträgen € 9.648,50. Der Dienstgeberbeitrag mache daher € 1.441,43, der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag € 148,41 aus.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unstrittig ist, dass der Allein-Geschäftsführer an der Bw. im Streitzeitraum zu 100% beteiligt war.

Für seine Leistungen hat er im Streitzeitraum folgende Beträge erhalten (alle Beträge in €):

<u>Zeitraum</u>	<u>Bezüge</u>	<u>SV d. gew. Wirtschaft</u>
1 bis 12 2001	22.383,21	9.648,50
1 bis 12 2002	22.383,20	11.851,04
1 bis 12 2003	22.383,20	11.061,40
Jän.04	1.865,28	2.188,64

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

§ 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. I Nr. 818/1993, normiert u.a.:

"Dienstnehmer im Sinne der Regelungen betreffend den Dienstgeberbeitrag sind 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 des EStG 1988."

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF StRefG 1993, BGBl. I Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag 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 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.

Gemäß § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit:

"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. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind weiters Zuwendungen von Privatstiftungen im Sinne des §

4 Abs 11, soweit sie als Bezüge und Vorteile aus einer bestehenden oder früheren Beschäftigung (Tätigkeit) anzusehen sind."

Nach ständiger Rechtsprechung ist dem Tatbestandsmerkmal "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" das Verständnis beizulegen, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssen. Dabei ist allerdings vom Vorliegen einer - auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlenden - Weisungsgebundenheit auszugehen (für viele: VwGH 28. 11. 2001, 2001/13/0186) und sodann zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit im Vordergrund stehen (für viele VwGH 10. 5. 2001, 2001/15/0061; VwGH 29. 5. 2001, 2001/14/0077).

Der Gesellschafter-Geschäftsführer bezieht Einkünfte nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich, wenn bezogen auf die tatsächlichen Verhältnisse feststeht,

- dass er zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in das Unternehmen eingegliedert ist (bspw. VwGH 18. 7. 2001, 2001/13/0076; VwGH 17. 12. 2001, 2001/14/0194),
- dass er eine laufende - wenn auch nicht notwendig monatliche (bswp. VwGH 18. 7. 2001, 2001/13/0150) - Entlohnung bezieht und
- dass er kein deutlich ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko trägt, ihn also weder das ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben trifft (VwGH 21. 9. 1999, 99/14/0255; VwGH 26. 7. 2000, 2000/14/0061; VwGH 17. 10. 2001, 98/13/0185, s Anm 141 und 141b).

Diese drei Merkmale mussten nach der Rechtsprechung bis zum Erkenntnis des VwGH vom 10. 11. 2004, 2003/13/0018, kumulativ gegeben sein und waren grundsätzlich als gleichwertig anzusehen.

Zum Vorliegen dieser Merkmale bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer gibt es eine Vielzahl von Entscheidungen des VwGH; auf die Zusammenfassung in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 22 Anm. 139 ff und in der Berufungsvorentscheidung darf verwiesen werden.

Mit Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. 11. 2004, 2003/13/0018, hat der VwGH seine bis dahin vertretene Rechtsauffassung - auch im Lichte der bisher in zahlreichen Verfahren gewonnenen Erfahrungen - dahingehend revidiert, dass in Abkehr von der Annahme der Gleichwertigkeit der oben genannten Merkmale die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerrisikos und des laufenden Anfallens einer Entlohnung in den Hintergrund zu

treten haben und entscheidende Bedeutung vielmehr dem Umstand zukomme, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist.

Liegt bei der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft eine auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführende Weisungsungebundenheit vor, sind dem Erkenntnis zufolge 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 Indizien für ein Dienstverhältnis wären für das Vorliegen des Tatbestandes nach Z 2 Teilstrich 2 ebenso irrelevant wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung.

Die Eingliederung sieht der VwGH mit jeder nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbaren Tätigkeit gegeben, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken in ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird.

Es ergibt sich schon allein aus der laufenden Wahrnehmung der Aufgaben des alleinigen Geschäftsführers die Eingliederung des Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus der Bw.

Wenngleich nach dem Erkenntnis des verstärkten Senates des VwGH vom 10. 11. 2004, 2003/13/0018, damit die Berufung schon entschieden ist, sei kurz auf die Argumentation in der Berufung eingegangen:

Unbeachtlich ist auch das Fehlen einer fixen Arbeitszeit oder eines fixen Arbeitsortes sowie die Möglichkeit, sich vertreten zu lassen (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 22 Anm. 140).

Auch hat der VwGH ein Unternehmerrisiko nicht deswegen erblickt, weil der Geschäftsführer für Kredite der Gesellschaft haftet (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 22 Anm. 141).

Die Einkünfte des kontinuierlich arbeitenden Geschäftsführers der Bw. sind daher unter § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 zu subsumieren und lösen Kommunalsteuer- sowie Dienstgeberbeitrags- und Zuschlag zum Dienstgeberbeitragspflicht aus.

Gegenüber der Berufungsvorentscheidung betreffend das Jahr 2001 hat durch die gegenständliche Berufungsentscheidung insoweit eine Änderung einzutreten, als die Bemessungsgrundlage und die Abgaben wie im angefochtenen Bescheid festzusetzen waren, da sich die diesbezügliche Ermittlung im angefochtenen Bescheid als rechtsrichtig erweist und die Abweichung in der Berufungsvorentscheidung nicht nachvollziehbar ist.

Wien, am 3. Jänner 2007