

# TE Vwgh ErkenntnisVS 2004/11/10 2003/13/0018

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 10.11.2004

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

61/01 Familienlastenausgleich;

## Norm

EStG 1988 §22 Z2;

EStG 1988 §47 Abs2;

FamLAG 1967 §41 Abs1;

FamLAG 1967 §41 Abs2 idF 1993/818;

FamLAG 1967 §41 Abs3 idF 1993/818;

KommStG 1993 §2;

KommStG 1993 §5 Abs1;

## Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn):2003/13/0096 E 15. Dezember 2004 2001/14/0097 E 21. Dezember 2005 2003/13/0024 E 15. Dezember 2004 2003/13/0170 E 15. Dezember 2004 2004/13/0074 E 15. Dezember 2004 2004/13/0131 E 15. Dezember 2004 2003/13/0133 E 15. Dezember 2004 2003/15/0043 E 22. Dezember 2004 2003/15/0120 E 22. Dezember 2004 2004/15/0162 E 22. Dezember 2004 2001/15/0182 E 22. Dezember 2004 2002/15/0040 E 22. Dezember 2004 2002/13/0215 E 19. Jänner 2005 2001/14/0197 E 20. Jänner 2005 2004/14/0147 E 20. Jänner 2005 2002/13/0107 E 19. Jänner 2005 2001/13/0134 E 19. Jänner 2005 2001/13/0120 E 19. Jänner 2005 2004/13/0072 E 19. Jänner 2005 2001/14/0139 E 20. Jänner 2005 2004/15/0046 E 24. Februar 2005 2005/13/0019 E 9. März 2005 2001/14/0026 E 22. September 2005 2004/14/0126 E 22. September 2005 2005/13/0093 E 21. September 2005 2005/16/0210 E 21. September 2005 2003/13/0020 E 15. Dezember 2004

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Mag. Heinzl, Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn, Dr. Pelant, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Seidl LL.M., über die Beschwerde der G Gesellschaft m.b.H. in U, vertreten durch Dr. Thomas Hufnagl, Rechtsanwalt in 5020 Salzburg, Dr.-Franz-Rehrl-Platz 2, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 10. Dezember 2002, Zl. RV/278-06/2002, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlag für den Zeitraum der Jahre 1997 bis 2000 sowie Säumniszuschlag, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die beschwerdeführende Partei hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 332,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## **Begründung**

Nach Durchführung einer Lohnsteuerprüfung im Unternehmen der beschwerdeführenden Gesellschaft wurde ihr mit Bescheid des Finanzamtes vom 19. Juni 2002 der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen nach § 41 Familienlastenausgleichsgesetz (im Folgenden kurz: FLAG) samt Zuschlägen (Handelskammerumlage) nach § 57 Abs. 7 und 8 des Handelskammergegesetzes (§ 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergegesetzes 1998) aus den ihm zu 90% am Stammkapital beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer für den Zeitraum der Jahre 1997 bis 2000 gewährten Vergütungen vorgeschrieben.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde von der beschwerdeführenden Partei vorgebracht, die Entlohnung des Geschäftsführers erfolge auf Grund eines Geschäftsführungsvertrages, der zuletzt mit Wirkung vom 1. August 1997 dahin abgeändert worden sei, dass sich das Entgelt des Geschäftsführers nunmehr am "wirtschaftlichen Ergebnis" orientiere und dass die Beträge einmal jährlich zur Auszahlung gelangten. Die Erfüllung dieses Geschäftsführungsvertrages stelle für den Geschäftsführer zwar einen bedeutenden Teil seiner beruflichen Tätigkeit dar, er verfüge aber durch die Führung der Geschäfte einer weiteren Kapitalgesellschaft, durch die Vermietung eines hochwertigen Objektes und durch die Verwertung von Lizenzrechten noch über andere wesentliche Einkunftsquellen. Die Beurteilung der ihm gewährten Vergütungen als Einkünfte nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 sei aus folgenden Gründen verfehlt:

Der Geschäftsführer könne der beschwerdeführenden Gesellschaft seine Arbeitskraft nicht schulden, weil er auch mit anderen beruflichen Tätigkeiten beschäftigt sei; er schulde der Gesellschaft nur eine Leistung, die darin bestehe, ihr Unternehmen zu führen. Es fehle an der Weisungsgebundenheit, weil "sich ein 90 % Gesellschafter-Geschäftsführer selbst keine Weisungen geben" könne. Dem Geschäftsführer stehe es frei, wann und wo er arbeite, er sei mangels festen Arbeitsplatzes und fester Arbeitszeit daher auch nicht in die organisatorische Struktur der Gesellschaft eingegliedert. Der Geschäftsführer habe keinen Urlaubsanspruch, sondern könne seine Freizeit so einteilen, wie es die Abläufe im Unternehmen zuließen. Während ein Arbeitnehmer zur persönlichen Arbeitsleistung verpflichtet sei, stehe es dem Geschäftsführer frei, sich vertreten zu lassen. Der Geschäftsführer trage ein Unternehmerrisiko, weil sein Entgelt nunmehr in einer direkten Abhängigkeit zum wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens stehe. Die Vereinbarung von Gehaltskürzungen im Verlustfall wäre für einen Arbeitnehmer völlig untypisch. In den geprüften Jahren sei der Geschäftsführer mit wesentlichen Einkommensschwankungen konfrontiert gewesen, was sich daraus ersehen lasse, dass sein Entgelt im Jahre 1997 S 2.737.024,-- im Jahre 1998 S 3.471.575,-- im Jahre 1999 S 4.980.500,-- und im Jahre 2000 S 5.090.100,-- betragen habe. Ein unternehmerisches Wagnis entstehe dem Geschäftsführer auch auf der Ausgabenseite, weil er etwa bei der Kundenakquisition aus eigenen Mitteln Werbeausgaben getätigt habe, welche ihm von der Gesellschaft nicht ersetzt worden seien; hochwertige Kundengeschenke aus Privatbesitz in einem Gesamtwert von S 1,5 Millionen habe der Geschäftsführer Kunden der beschwerdeführenden Gesellschaft zugewendet. Das Merkmal laufender Entlohnung könne keinesfalls vorliegen, wenn ein Jahresentgelt nach Vorliegen des Jahresabschlusses einmal ausbezahlt werde und nicht einmal der Auszahlungsmonat jedes Jahr gleich bleibe. Der Geschäftsführer sei zufolge Vorhandenseins weiterer Einkunftsquellen von der beschwerdeführenden Gesellschaft auch nicht wirtschaftlich abhängig.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. In der Begründung des angefochtenen Bescheides wird im Ergebnis die Auffassung vertreten, die Beschäftigung des Geschäftsführers der beschwerdeführenden Gesellschaft weise ungeachtet seiner gleichzeitigen Eigenschaft als über 90% des Stammkapitals verfügenden Mehrheitsgesellschafters mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 auf. Der Gesellschafter-Geschäftsführer der beschwerdeführenden Gesellschaft erziele aus der Geschäftsführertätigkeit demnach Einkünfte im Sinne des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988, weshalb er im Sinne der Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG in seiner ab dem Jahre 1994 anzuwendenden Fassung Dienstnehmer sei. Dies habe die Pflicht der beschwerdeführenden Gesellschaft ausgelöst, von den Bezügen des Geschäftsführers den Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag abzuführen. Die Vorschreibung von Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag von den Bezügen des Geschäftsführers für den Zeitraum der Jahre 1994 bis 1996 sei mit Berufungsentscheidung der belangten Behörde vom 11. Jänner 2000 bestätigt, eine gegen diese Berufungsentscheidung erhobene Beschwerde vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 22. September 2000,

2000/15/0089, abgewiesen worden. Die einzige Änderung des Sachverhaltes gegenüber dem Zeitraum der Jahre 1994 bis 1996 bestehe in einer mit Wirksamkeit vom 1. August 1997 anders gestalteten Entgeltsregelung, die aber ohne Belang sei, weil Schwankungen der Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers entsprechend der Ertragslage der Gesellschaft noch keinen Rückschluss auf eine tatsächliche Abhängigkeit der Bezüge vom Erfolg der Tätigkeit des Geschäftsführers zuließen. Das bloß einmal jährliche Zufließen des Geschäftsführerbezuges spreche nicht gegen eine Qualifizierung der Vergütungen als Einkünfte nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988, die Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft sei durch die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung als verwirklicht anzusehen und die übrigen von der Gesellschaft vorgetragenen Argumente arbeits- und sozialrechtlichen Inhaltes trügen zur Lösung des Falles ebenso wenig bei wie das Argument der dem Geschäftsführer eingeräumten Möglichkeit, sich in seiner Tätigkeit vertreten zu lassen.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde, in welcher Ermittlungs- und Begründungsmängel geltend gemacht werden, das Unterbleiben der beantragten Verhandlung vor der belangten Behörde gerügt und das in der Berufung erstattete Vorbringen vorgetragen wird, hat der Verwaltungsgerichtshof nach Erstattung einer Gegenschrift und Vorlage der Verwaltungsakten durch die belangte Behörde in einem nach § 13 Abs. 1 Z. 1 VwGG gebildeten Senat erwogen:

1. 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 BGBI. 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 BGBI. 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.

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, wird durch § 57 Abs. 7 und 8 Handelskammergegesetz idF BGBI. Nr. 661/1994 und für Zeiträume ab dem Jahr 1999 durch § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergegesetz 1998 normiert.

Die Bestimmung des § 22 Z. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988, auf welche in § 41 Abs. 2 und 3 FLAG verwiesen wird, hat in der Stammfassung des Gesetzes folgenden Wortlaut:

"§ 22. Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind:

...

2. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit.

Darunter fallen nur:

- - Einkünfte aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit (z.B. für die Tätigkeit als Hausverwalter oder als Aufsichtsratsmitglied).

-- 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."

Mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBI. Nr. 201/1996, wurde dem Text des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ein letzter Satz mit dem Wortlaut angefügt:

"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."

Die Bestimmung des § 47 Abs. 2 EStG 1988, auf welche die Vorschrift des § 22 Z. 2 Teilstreich 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.

Mit der Novelle BGBl. Nr. 680/1994 wurde dem Text des § 47 Abs. 2 EStG 1988 ein weiterer Satz angefügt, welcher lautet:

"Ein Dienstverhältnis ist weiters dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z. 2 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. b vorliegen."

Die in diesem Satz angeführte Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. b EStG 1988 schließlich lautet:

"§ 25. (1) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind:

...

b) Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z. 2 beteiligt sind, auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehlt."

Verweisungen auf die Bestimmung des § 22 Z. 2 Teilstreich 2 (und § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. b) EStG 1988 finden sich auch in den Regelungen der §§ 2 und 5 Abs. 1 KommStG 1993, mit denen die in § 22 Z. 2 Teilstreich 2 EStG 1988 genannten Gehälter und Vergütungen der Kommunalsteuerpflicht unterworfen werden.

2. Mit Beschluss vom 26. September 2000, A 14/2000, berichtigt mit Beschluss vom 29. November 2000, war vom Verwaltungsgerichtshof ein Antrag an den Verfassungsgerichtshof auf Aufhebung der auf die Bestimmung des § 22 Z. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 verweisenden Wortfolgen in den §§ 2 sowie 5 Abs. 1 KommStG 1993 gestellt worden. Mit Beschluss vom 26. September 2000, A 15/2000, hatte der Verwaltungsgerichtshof beim Verfassungsgerichtshof die Aufhebung der auf die Bestimmung des § 22 Z. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 verweisenden Wortfolgen in § 41 Abs. 2 und 3 FLAG beantragt.

Der Verfassungsgerichtshof wies diese Anfechtungsanträge mit seinen Erkenntnissen vom 1. März 2001, G 109/00, VfSlg. Nr. 16.098 (zur Kommunalsteuer), und vom 7. März 2001, G 110/00, VfSlg. Nr. 16.114 (zum Dienstgeberbeitrag), ab. Seit der Abweisung der vom Verwaltungsgerichtshof nach Art. 140 Abs. 1 B-VG gestellten Anträge geht der Verwaltungsgerichtshof davon aus, dass die von ihm erfolglos in Anfechtung gezogenen Gesetzesstellen einer Ermittlung ihres Inhaltes im Auslegungsweg zugänglich sind.

3. 1. In seinem, dem Ergehen der Entscheidungen des Verfassungsgerichtshofes zur Qualifizierung von Einkünften nach § 22 Z. 2 Teilstreich 2 Satz 1 EStG 1988 unmittelbar nachfolgenden Erkenntnis vom 23. April 2001, 2001/14/0054, hat der Verwaltungsgerichtshof in einem die Dienstgeberbeitragspflicht der Vergütungen eines Alleingesellschafter-Geschäftsführers betreffenden Fall Folgendes ausgeführt:

"Das durch den Gesetzgeber festgelegte System der Besteuerung von Kapitalgesellschaften nach dem so genannten Trennungsprinzip (vgl. Doralt/Ruppe, Steuerrecht I, 7, 300 und 325) ermöglicht steuerlich wirksame Leistungsbeziehungen zwischen dem Gesellschafter (auch dem Alleingesellschafter) und der Kapitalgesellschaft.

Wie der Verwaltungsgerichtshof seit den Erkenntnissen vom 18. September 1996, 96/15/0121, SlgNF 7118/F, und vom 20. November 1996, 96/15/0094, SlgNF 7143/F, in ständiger Rechtsprechung zu Recht erkennt, ist dem in § 22 Z. 2 Teilstreich 2 EStG 1988 enthaltenen 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 das Vorliegen der auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlenden Weisungsgebundenheit anzunehmen. Sodann ist zu beurteilen, ob die Voraussetzungen der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit im Vordergrund stehen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. hiezu die im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, G 109/00, zitierte hg. Judikatur) stellt das steuerliche Dienstverhältnis auf

die Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sowie das des Fehlens des Unternehmerwagnisses ab; nach dieser Rechtsprechung ist in Zweifelsfällen zudem auf weitere Kriterien (wie beispielsweise laufenden Arbeitslohn, Pflicht zur persönlichen Arbeitsleistung, fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, feste Urlaubseinteilung) abzustellen. Der Begriff des steuerlichen Dienstverhältnisses ist somit ein durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneter Typusbegriff. Solchen Typusbegriffen sind die realen Erscheinungen an Hand einer Mehrzahl von Merkmalen zuzuordnen, wobei nicht stets alle Merkmale in gleicher Intensität ausgebildet sein müssen und die Entscheidung letztlich nach dem Gesamtbild zu erfolgen hat (vgl. nochmals das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes G 109/00).

Der Verfassungsgerichtshof hat im zitierten Erkenntnis G 109/00 darauf hingewiesen, 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 - Weisungsgebundenheit ihre Unterscheidungskraft verlieren und daher für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen, nicht brauchbar sind. Ebenso hat der Verfassungsgerichtshof aufgezeigt, dass dies insbesondere für die Merkmale der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens und des Fehlens des Unternehmerwagnisses nicht zutrifft. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsgebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor allem Folgende (vgl. hierzu auch Arnold, ÖStZ 2000, 639f): 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 Delegierung von bestimmten Arbeiten (Erkenntnis vom 26. April 2000, 99/14/0339).

Zusammenfassend kann somit festgestellt werden, dass das in § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit vor allem auf folgende Kriterien abstellt: die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses. Von Bedeutung ist noch das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung.

Bei der Anwendung des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ist ausgehend (vor allem) von den im letzten Absatz genannten Kriterien zu beurteilen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die für ein Dienstverhältnis sprechenden Kriterien im Vordergrund stehen.

Ob bzw. in welcher Ausprägung und Intensität im konkreten Fall die einzelnen genannten Kriterien vorliegen, ist eine Sachverhaltsfrage. Die von der Behörde bei der Sachverhaltsfeststellung angestellte Beweiswürdigung unterliegt der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle. Der Verwaltungsgerichtshof prüft, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, also ob sie den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. Oktober 1997, 93/14/0146). Auf die besonderen Schwierigkeiten der Feststellung des tatsächlichen Sachverhaltes, die sich bei den in Rede stehenden Leistungsverhältnissen insbesondere aus dem hier häufig vorzufindenden Umstand des Selbstkontrahierens ergeben, hat der Verfassungsgerichtshof im Erkenntnis G 109/00 hingewiesen. 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 (vgl. etwa die hg Erkenntnisse vom 26. Juli 2000, 2000/14/0061, und vom 21. Dezember 1999, 99/14/0255). In diesem Zusammenhang ist auch zu beachten, dass das Selbstkontrahieren bei der Einmann-GmbH durch den einzigen Geschäftsführer vor dem EU-GesRÄG, BGBl. I 304/1996, zivilrechtlich unzulässig und unwirksam gewesen und seit dem Inkrafttreten der mit dem EU-GesRÄG (mit Wirksamkeit ab 1. Juli 1996) eingeführten Abs. 5 und 6 des § 18 GmbHG zivilrechtlich nur bei Einhaltung bestimmter Vorschriften wirksam ist (vgl. Reich-Rohrwig, GmbH-Recht I2, Rz 2/235f), sodass sich die steuerliche Beachtlichkeit im Regelfall nur aus § 23 Abs. 3 BAO ergibt.

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 (vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer21, § 19 Anm. 72f). Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht 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).

Unternehmerwagnis liegt 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 muss (vgl. das hg Erkenntnis vom 4. März 1986, 84/14/0063). Wie der Verwaltungsgerichtshof in den Erkenntnissen vom 21. Dezember 1999, 99/14/0255, und vom 26. Juli 2000, 2000/14/0061, zu Recht erkannt hat, kommt es dabei auf die tatsächlichen Verhältnisse an: Im Vordergrund dieses Merkmals steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft. In die Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben."

Der gleichen Rechtsanschauung hat der Verwaltungsgerichtshof auch in seinem Erkenntnis vom 23. April 2001, 2001/14/0052, Ausdruck gegeben.

3. 2. Das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Beurteilung der Vergütungen, die wesentlich Beteiligten an einer Kapitalgesellschaft für ihre Beschäftigung von dieser gewährt werden, als Einkünfte nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 hat der Verwaltungsgerichtshof nach diesen ersten beiden, die Aussagen des Verfassungsgerichtshofes zum Begriffstypus des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses verwertenden Entscheidungen in einer Vielzahl von Judikaten bejaht (siehe die hg. Erkenntnisse vom 10. Mai 2001, 2001/15/0061, vom 29. Mai 2001, 2001/14/0077, vom 26. Juni 2001, 2001/14/0103, vom 27. Juni 2001, 2001/15/0057, vom 18. Juli 2001, 2001/13/0063 u.a., vom 12. September 2001, 2001/13/0045 u.a., vom 25. September 2001, 2001/14/0051 u.a., vom 17. Oktober 2001, 96/13/0065 u.a., vom 30. Oktober 2001, 2001/14/0068 u.a., vom 28. November 2001, 2001/13/0088 u.a., vom 17. Dezember 2001, 2001/14/0096 u.a., vom 18. Dezember 2001, 2001/15/0055 u.a., vom 19. Dezember 2001, 2001/13/0085 u.a., vom 23. Jänner 2002, 2001/13/0073 u.a., vom 29. Jänner 2002, 2001/14/0067 u.a., vom 31. Jänner 2002, 2001/15/0036 u.a., vom 19. Februar 2002, 2001/14/0173, vom 27. Februar 2002, 2001/13/0103, vom 20. März 2002, 2001/15/0058 u.a., vom 27. März 2002, 2001/13/0071 u.a., vom 23. April 2002, 2001/14/0060, vom 25. April 2002, 2001/15/0066 und 2001/15/0067, vom 22. Mai 2002, 2001/15/0179 u.a., vom 28. Mai 2002, 2001/14/0057 u.a., vom 19. Juni 2002, 2001/15/0068 und 2002/15/0084 - 0086, vom 2. Juli 2002, 2001/14/0055 u.a., vom 27. August 2002, 2002/14/0068 und 2002/14/0094, vom 12. September 2002, 2001/15/0069 u.a., vom 24. September 2002, 2001/14/0106 und 2001/14/0142, vom 24. Oktober 2002, 2001/15/0062 u.a., vom 25. November 2002, 2002/14/0080, vom 26. November 2002, 2002/15/0178, vom 28. November 2002, 2001/13/0117, vom 18. Dezember 2002, 98/13/0204 u.a., vom 28. Jänner 2003, 2001/14/0048, vom 29. Jänner 2003, 2001/13/0119 u.a., vom 30. Jänner 2003, 2001/15/0124, vom 26. März 2003, 2001/13/0092, vom 27. März 2003, 2001/15/0135 und 2001/15/0136, vom 31. März 2003, 2003/14/0023, vom 30. April 2003, 2001/13/0153 u.a., vom 8. Mai 2003, 2001/15/0082, vom 5. Juni 2003, 2003/15/0040, vom 24. Juni 2003, 2003/14/0016, vom 1. Juli 2003, 2003/13/0007, vom 16. September 2003, 2003/14/0057, vom 18. September 2003, 2001/15/0151, vom 24. September 2003, 2003/13/0102, vom 21. Oktober 2003, 2003/14/0076, vom 30. Oktober 2003, 2001/15/0153 u.a., vom 26. November 2003, 2001/13/0219, vom 27. November 2003, 2001/15/0161, vom 16. Dezember 2003, 2001/15/0154, vom 17. Dezember 2003, 2003/13/0097, vom 21. Jänner 2004, 2003/13/0134 und 2003/13/0135, vom 22. Jänner 2004, 2001/14/0064, vom 29. Jänner 2004, 2004/15/0007, vom 24. Februar 2004, 2001/14/0053 u.a., vom 25. Februar 2004, 2004/13/0037, vom 26. Februar 2004, 2001/15/0192, vom 18. März 2004, 2001/15/0204 u.a., vom 31. März 2004, 2004/13/0021, vom 22. April 2004, 2002/15/0104 u.a., und vom 28. April 2004, 2004/14/0009).

In einigen Entscheidungen wurde die als erforderlich gesehene Prüfung einzelner Tatbestandsvoraussetzungen des Vorliegens von Einkünften nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom Verwaltungsgerichtshof vermisst und der angefochtene Bescheid deshalb aufgehoben (siehe die hg. Erkenntnisse vom 18. Juli 2001, 2001/13/0081, vom 12. September 2001, 2001/13/0055 und 2001/13/0115, vom 25. September 2001, 2001/14/0066, vom 17. Oktober 2001, 2001/13/0098, vom 19. Dezember 2001, 2001/13/0086, vom 29. Jänner 2003, 2002/13/0186, und vom 17. Dezember 2003, 2001/13/0200).

3. 3. All diesen Entscheidungen legte der Verwaltungsgerichtshof die Rechtsanschauung zu Grunde, dass Einkünfte nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GmbH dann erzielt werden,

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.

3. 4. 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, hat der Verwaltungsgerichtshof in diesen Judikaten nachstehenden weiteren Merkmalen eines Dienstverhältnisses, die vor dem Hintergrund einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis wären, im Falle der - auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden - Weisungsgebundenheit Aussagekraft für die Lösung der Frage abgesprochen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen:

Dem Unterworfensein unter betriebliche Ordnungsvorschriften über Arbeitsort, Arbeitszeit und "Arbeitsverhalten", dem Unterliegen einer betrieblichen Kontrolle und Disziplinierung, dem Anspruch auf Mindestentlohnung nach dem Kollektivvertrag, den Ansprüchen auf Sonderzahlungen und auf Abfertigung, dem Anspruch auf Urlaub, den Ansprüchen auf Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, auf Arbeitslosenversicherung, auf Vorrechte im Konkurs des Arbeitgebers und auf Insolvenz-Ausfallgeld, dem Schutz nach dem Arbeitsverfassungsrecht, der Begünstigung nach dem Dienstnehmerhaftpflichtgesetz und schließlich auch der Befugnis, sich in der Tätigkeit durch wen immer vertreten zu lassen.

3. 5. Des Weiteren hat der Verwaltungsgerichtshof in den genannten Erkenntnissen auch die Rechtsanschauung ausgedrückt, dass die zivilrechtliche Form, in welche die Leistungsbeziehung zwischen dem wesentlich Beteiligten und der Gesellschaft gekleidet ist, für die Beurteilung der steuerrechtlichen Qualifikation der Einkünfte aus den gewährten Vergütungen ohne Aussagekraft ist, und dass es entscheidend jeweils nur auf die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit und die tatsächlich gewährte Vergütung, somit auf die nach außen in Erscheinung tretende tatsächliche Abwicklung der Leistungsbeziehung ohne Bedachtnahme auf entgegenstehende vertragliche Vereinbarungen ankommt.

Den vom Verfassungsgerichtshof in den zitierten Erkenntnissen angestellten Überlegungen, dass aus der Höhe der Beteiligung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters das Schwinden einer Erkennbarkeit jeglicher Merkmale eines Dienstverhältnisses resultieren könnte, vermochte der Verwaltungsgerichtshof nicht zu folgen.

4. 1. Die Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft hat der Verwaltungsgerichtshof in einem funktionalen Verständnis dieses Begriffes mit einer auf Dauer angelegten kontinuierlichen Leistung des Gesellschafters entweder in der Geschäftsführung oder im operativen Bereich der Gesellschaft als verwirklicht angesehen.

Das Überwiegen der Tätigkeit im operativen Bereich der Gesellschaft über die Aufgaben der Geschäftsführung hat der Verwaltungsgerichtshof mit der Begründung als bedeutungslos beurteilt, dass die Bestimmung des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 an den Inhalt der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten und an seine handelsrechtliche Stellung nicht anknüpft, weshalb der Annahme einer Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft auch der Umstand nicht entgegen steht, dass der Gesellschafter nicht handelsrechtlicher Geschäftsführer der Gesellschaft ist. Im hg. Erkenntnis vom 26. November 2003, 2001/13/0219, hat der Verwaltungsgerichtshof entschieden, dass es der Beurteilung der Einkünfte als solcher nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht entgegensteht, wenn die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft erbracht werden, sonst eine andere Qualifizierung der daraus erzielten Einkünfte, etwa als solcher nach § 22 Z. 1 EStG 1988, geböte.

Vor dem Hintergrund des funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft wurden in der genannten Judikatur den Sachverhaltskomponenten der Anwesenheit des Gesellschafters in den Betriebsräumlichkeiten der Gesellschaft, der Vorgabe eines festen Arbeitsplatzes und einer festen Arbeitszeit und des Unterworfenseins unter betriebliche Ordnungsvorschriften keine Bedeutung zugebilligt und wurde ausgesprochen, dass es der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht entgegensteht, wenn dem Geschäftsführer in den Räumlichkeiten der Gesellschaft kein Büro eingeräumt ist, wenn er die Tätigkeit für das Unternehmen nicht in dessen Räumlichkeiten verrichtet und

Geschäftsführungsfunktionen auch für andere Kapitalgesellschaften übernommen hat. Auch eine größere Entfernung des Wohnsitzes oder des Ortes einer weiteren Betätigung des Geschäftsführers vom Sitz der Gesellschaft hat der Gerichtshof der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft als nicht hinderlich beurteilt.

4. 2. Das Vorliegen einer laufenden Entlohnung hat der Verwaltungsgerichtshof in diesen Judikaten auch dann bejaht, wenn der Jahresbezug nicht in gleich bleibenden Monatsbeträgen ausbezahlt wird. Durch die zumindest jährlich erfolgende Gewährung eines Geschäftsführerbezuges - auch durch Gutschrift auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafters - wurde das Element laufender Entlohnung auch dann in ausreichender Weise als verwirklicht angesehen, wenn der Geschäftsführer die vereinbarte Jahresvergütung dem Verrechnungskonto unter Berücksichtigung der Liquiditätslage der Gesellschaft zu entnehmen pflegt. Dem Fehlen im Arbeitsrecht wurzelnder Lohnansprüche hat der Gerichtshof die Eignung abgesprochen, das Merkmal laufender Entlohnung zu beseitigen.

4. 3. Zu dem von den beschwerdeführenden Gesellschaften in unterschiedlicher Weise behaupteten Unternehmerrisiko in der Tätigkeit des Geschäftsführers für die Gesellschaft finden sich in den genannten Judikaten u.a. folgende Aussagen:

4. 3. 1. In dem zu einem Alleingesellschafter-Geschäftsführer ergangenen Erkenntnis vom 18. Juli 2001, 2001/13/0081, hob der Verwaltungsgerichtshof den angefochtenen Bescheid mit der Begründung auf, dass die belangte Behörde die von der Gesellschaft geltend gemachte Erfolgsabhängigkeit der Geschäftsführerbezüge nicht geprüft hatte. Der Gerichtshof sah in diesem Erkenntnis eine Auseinandersetzung mit dem Berufungsvorbringen der beschwerdeführenden Gesellschaft, die Auszahlungen an den Geschäftsführer hätten ihrer Höhe nach je nach Ertrags- und Liquiditätslage des Unternehmens gewechselt, als erforderlich an und sprach unter Hinweis auf die (zu Mehrheitsgesellschaftern ergangenen) hg. Erkenntnisse vom 21. Dezember 1999, 99/14/0255, und vom 26. Juli 2000, 2000/14/0061, aus, dass deutliche erfolgsbedingte Schwankungen des Geschäftsführerhonorars ein Unternehmerrisiko in der Geschäftsführungstätigkeit begründen können, das bei der nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gebotenen Betrachtung des Gesamtbildes der Verhältnisse den Ausschlag gegen ein Dienstverhältnis bewirkt.

Unzureichende Auseinandersetzung mit dem Vorbringen einer Erfolgsabhängigkeit der Vergütung des Mehrheitsgesellschafter-Geschäftsführers führte auch im Falle des hg. Erkenntnisses vom 12. September 2001, 2001/13/0055, zur Aufhebung des angefochtenen Bescheides. In dem zum Fall zu je 50 % an der Gesellschaft beteiligter Geschäftsführer ergangenen (aufhebenden) Erkenntnis vom 12. September 2001, 2001/13/0115, hat der Verwaltungsgerichtshof erneut die Rechtsanschauung ausgedrückt, dass deutliche erfolgsbedingte Schwankungen des Geschäftsführerhonorars ein entscheidungsrelevantes Unternehmerrisiko in der Geschäftsführungstätigkeit begründen können.

Im hg. Erkenntnis vom 25. September 2001, 2001/14/0066, wurde der angefochtene Bescheid deswegen aufgehoben, weil die belangte Behörde das Berufungsvorbringen der Gesellschaft über eine Entlohnung des Mehrheitsgesellschafter-Geschäftsführers unter Bezugnahme auf 40 % des Brutto-cash-flows nicht geprüft hatte; hätte diese Regelung zu starken Schwankungen und gelegentlichem Ausfallen der Jahresbezüge geführt, dann könnte dies zu einem Unternehmerrisiko führen, heißt es in den Entscheidungsgründen dieses Erkenntnisses.

Auch in dem ebenfalls auf Aufhebung des angefochtenen Bescheides lautenden (zum Fall eines zur Hälfte an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführers ergangenen) hg. Erkenntnis vom 17. Oktober 2001, 2001/13/0098, wurde die Auffassung bekräftigt, dass deutliche erfolgsbedingte Schwankungen des Geschäftsführerhonorars ein entscheidungsrelevantes Unternehmerrisiko in der Geschäftsführungstätigkeit begründen können.

Im hg. Erkenntnis vom 19. Dezember 2001, 2001/13/0086, vermisste der Gerichtshof Feststellungen darüber, ob die auffallenden Schwankungen in den Bezügen des Alleingesellschafter-Geschäftsführers in einem nachvollziehbaren, durch eine nach außen dokumentierte Vereinbarung festgelegten Zusammenhang mit dem jeweiligen wirtschaftlichen Erfolg der Gesellschaft gestanden waren.

Dem hg. Erkenntnis vom 29. Jänner 2003, 2002/13/0186, lag eine vereinbarte - und in der vereinbarten Weise auch realisierte -

Vergütung der beiden zu jeweils 50 % an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführer zu Grunde, die sich aus dem von

jedem der beiden jeweils erzielten Umsatz abzüglich jeweiliger Einzelkosten und abzüglich der im Umsatzverhältnis aufgeteilten Gemeinkosten, mindestens jedoch eines Gemeinkostenanteiles von 20 %, ergab. Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Erkenntnis die mit der Begründung, diese Vereinbarung halte einem Fremdvergleich nicht stand, vorgenommene Beurteilung der Vergütungseinkünfte als solche nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 durch die belangte Behörde als rechtswidrig erachtet, weil ein gegebenes Unternehmerrisiko nicht mit dem Argument der Unüblichkeit der geübten Vorgangsweise beseitigt werden kann; eine dem Fremdvergleich nicht standhaltende Vorgangsweise kann den Betriebsausgabencharakter der Vergütungen in Frage stellen, eignet sich aber nicht als Argument für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses, heißt es hiezu in den Entscheidungsgründen, in denen auch wieder daran erinnert wird, dass deutliche erfolgsbedingte Schwankungen des Geschäftsführerhonorars ein entscheidungsrelevantes Unternehmerrisiko in der Geschäftsführungstätigkeit begründen können.

Mit dem (zum Fall eines zur Hälfte an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführers ergangenen) hg. Erkenntnis vom 17. Dezember 2003, 2001/13/0200, wurde der angefochtene Bescheid aufgehoben, weil die belangte Behörde unter Vernachlässigung der gebotenen Auseinandersetzung mit dem Berufungsvorbringen der Gesellschaft keine Feststellungen über Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben des Geschäftsführers in seiner Tätigkeit und über die Abhängigkeit der Geschäftsführervergütung von der "Betriebsleistung" der Gesellschaft getroffen hatte.

4. 3. 2. Verneint wurde das behauptete Unternehmerrisiko in der Tätigkeit des Geschäftsführers für die Gesellschaft in zahlreichen anderen Fällen hingegen mit folgenden Aussagen:

.) Schwankungen der Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers entsprechend der Ertragslage der Gesellschaft lassen noch keinen Rückschluss auf eine tatsächliche Abhängigkeit der Bezüge vom Erfolg der Tätigkeit des Geschäftsführers zu (Erkenntnisse vom 19. Dezember 2001, 2001/13/0091, vom 27. Februar 2002, 2001/13/0103, vom 27. März 2002, 2001/13/0071, 2001/13/0075 und 2001/13/0254, vom 28. November 2002, 2001/13/0117, vom 18. Dezember 2002, 2001/13/0202 und 2001/13/0208, vom 30. Oktober 2003, 2003/15/0089, vom 17. Dezember 2003, 2003/13/0097, vom 21. Jänner 2004, 2003/13/0135, vom 29. Jänner 2004, 2004/15/0007, vom 24. Februar 2004, 2001/14/0062, und vom 26. Februar 2004, 2001/15/0192).

.) Gehaltsanpassungen auf Grund schlechter Ertragslage der Gesellschaft lassen noch keine auf die Geschäftsführertätigkeit bezogene Erfolgsbestimmtheit der Bezüge erkennen (Erkenntnisse vom 18. Juli 2001, 2001/13/0084, und vom 23. Jänner 2002, 2001/13/0108, 0213).

.) Die jährlich steigende Höhe der Bezüge lässt noch keinen zwingenden Schluss auf deren Abhängigkeit vom Betriebserfolg des Unternehmens der Gesellschaft zu (Erkenntnisse vom 12. September 2001, 2001/13/0056, und vom 29. Jänner 2002, 2001/14/0073), selbst wenn sie in kurzem Intervall mit einer Verbesserung der Betriebsergebnisse korrespondiert (Erkenntnis vom 19. Dezember 2001, 2001/13/0195).

.) Eine nachträglich zusätzlich zu einem Fixbezug gewährte Vergütung kann als Erfolgsprämie angesehen werden, wie sie auch bei Arbeitsverhältnissen vorkommt (Erkenntnisse vom 23. April 2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052, vom 25. September 2001, 2001/14/0051, vom 17. Oktober 2001, 2001/13/0161 und 2001/13/0197, und vom 19. Februar 2002, 2001/14/0173); die Vereinbarung einer Sondertantieme für den Fall eines besonders guten Geschäftserfolges ist bei leitenden Angestellten nicht unüblich (Erkenntnisse vom 29. Mai 2001, 2001/14/0077, vom 12. September 2001, 2001/13/0180, vom 25. September 2001, 2001/14/0117, vom 23. Jänner 2002, 2001/13/0106, vom 29. Jänner 2002, 2001/14/0167, vom 28. Mai 2002, 2001/14/0169, vom 18. Dezember 2002, 98/13/0204, und vom 29. Jänner 2003, 2001/13/0181), was generell für die Vereinbarung erfolgsorientierter Entlohnungssysteme gilt (Erkenntnisse vom 23. Jänner 2002, 2001/13/0083, vom 12. September 2002, 2001/15/0069, vom 25. November 2002, 2002/14/0080, vom 18. Dezember 2002, 2001/13/0141, 2001/13/0202 und 2001/13/0208, und vom 24. Februar 2004, 2001/14/0063), sodass der Bezug einer gewinnabhängigen Erfolgsprämie noch nicht zu einem Unternehmerrisiko führt (Erkenntnisse vom 18. Dezember 2001, 2001/15/0055, vom 20. März 2002, 2001/15/0058, vom 19. Juni 2002, 2001/15/0068, 2002/15/0084 bis 0086, und vom 27. August 2002, 2002/14/0094).

.) Das bloße Unterbleiben der Auszahlung zustehender Geschäftsführervergütungen stellt noch kein ausreichendes Indiz für die Erfolgsabhängigkeit der Vergütungen dar (Erkenntnisse vom 17. Oktober 2001, 2001/13/0097 und 2001/13/0102, vom 29. Jänner 2002, 2001/14/0069, und vom 20. März 2002, 2001/15/0058), sodass die Abhängigkeit der Auszahlung des Geschäftsführerbezuges von der Liquiditätslage der Gesellschaft auch kein Unternehmerrisiko

begründet (Erkenntnisse vom 23. April 2002, 2001/14/0060, vom 2. Juli 2002, 2001/14/0055, 2001/14/0059, vom 12. September 2002, 2001/15/0069, vom 28. November 2002, 2001/13/0117, vom 18. Dezember 2002, 2001/13/0057, und vom 17. Dezember 2003, 2003/13/0097).

4. 3. 3. Das Bestehen der Möglichkeit einer zu einem Unternehmerrisiko des Gesellschafter-Geschäftsführers führenden Entlohnungsgestaltung wurde in der Judikatur mit folgenden Aussagen grundsätzlich bejaht:

.) Das Trennungsprinzip steht der Vereinbarung einer fremdüblichen Entlohnung, die ein Unternehmerwagnis für den Geschäftsführer mit sich bringt, nicht entgegen (Erkenntnis vom 21. Jänner 2004, 2003/13/0134).

.) Das Vorliegen eines einnahmeseitigen Unternehmerwagnisses setzt voraus, dass ein Entlohnungssystem vorliegt, welches einen nachvollziehbaren Zusammenhang mit den wirtschaftlichen Parametern der Gesellschaft herstellt (Erkenntnisse vom 27. August 2002, 2002/14/0068, vom 24. Oktober 2002, 2001/15/0062, und vom 18. Dezember 2002, 98/13/0204).

.) Eine für einen Teil der Geschäftsführerentlohnung bestehende Vereinbarung über die Abhängigkeit vom Erfolg der Gesellschaft bewirkt noch kein Unternehmerrisiko des Geschäftsführers (Erkenntnis vom 24. Juni 2003, 2003/14/0016), und ein Schwanken der Jahresbezüge, das einen konkreten Zusammenhang zwischen der Höhe der Entlohnung und dem Betriebsergebnis der Gesellschaft nicht erkennen lässt, auch nicht (Erkenntnisse vom 28. Mai 2002, 2001/14/0213, vom 17. Dezember 2003, 2003/13/0097, vom 21. Jänner 2004, 2003/13/0134, und vom 24. Februar 2004, 2001/14/0061).

4. 3. 4. Demgegenüber wurde in den hg. Erkenntnissen vom 29. Jänner 2002, 2001/14/0067, vom 20. März 2002, 2001/15/0059, vom 23. April 2002, 2001/14/0060, vom 24. September 2002, 2001/14/0106, vom 25. November 2002, 2002/14/0080, und vom 22. April 2004, 2002/15/0148, dem Beschwerdeeinwand des Vorliegens einer Entlohnungsvereinbarung, die auch zu einer empfindlichen Kürzung der Bezüge samt daraus allenfalls entstehender Rückzahlungsverpflichtung führen könnte, vom Verwaltungsgerichtshof (auch) das Argument entgegengesetzt, dass es dem Gesellschafter-Geschäftsführer kraft seiner Gesellschafterstellung - anders eben als einem Angestellten - in die Hand gegeben sei, im Falle verschlechterter Wirtschaftsdaten eine "einvernehmliche" Abänderung der Entlohnungsvereinbarung herbeizuführen.

Desgleichen finden sich in der angeführten Judikatur vielfach die Aussagen, dass vom Gesellschafter-Geschäftsführer frei verfügte Änderungen der Höhe seiner Bezüge mit einem Risiko, wie es für Unternehmer eigentlich ist, nichts gemein haben (Erkenntnisse vom 25. September 2001, 2001/14/0124, vom 31. Jänner 2002, 2001/15/0087, vom 27. Februar 2002, 2001/13/0103, vom 28. Mai 2002, 2001/14/0213, vom 18. Dezember 2002, 98/13/0204 und 2001/13/0179, vom 21. Oktober 2003, 2003/14/0076, vom 27. November 2003, 2001/15/0161, vom vom 21. Jänner 2004, 2003/13/0135, und vom 28. April 2004, 2004/14/0009), und dass Schwankungen der Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers wegen seines persönlichen Bedarfes kein Unternehmerrisiko begründen können (Erkenntnisse vom 28. November 2001, 2001/13/0100, vom 19. Dezember 2001, 2001/13/0091, und vom 31. Jänner 2002, 2001/15/0087).

5. 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, gibt - 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 Punkt 3.3. 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:

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

Dass der Gesetzgeber mit dem Wort "sonst" den Umstand der gesellschaftsvertraglich begründeten Freiheit des Geschäftsführers (oder in anderer Weise für die Gesellschaft tätigen Gesellschafter) 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, hat 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 bleibt bei diesem Verständnis.

Ist die Bedeutung des Wortes "sonst" in der Bestimmung des § 22 Z. 2 Teilstich 2 EStG 1988 klargestellt, dann gilt 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 Teilstich 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 den Punkten 3. und 4. 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.

5. 2. 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 Verwaltungsgerichtshof anschließt, nicht in einem Oberbegriff der Weisungsunterworfenheit auf. In den hg. Erkenntnissen vom 17. Mai 1989, 85/13/0110, Slg. N.F. Nr. 6.403/F (zitiert im genannten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes), vom 31. Juli 1996, 95/13/0220, Slg. N.F. Nr. 7.111/F, vom 9. Juli 1997, 95/13/0289, vom 23. Mai 2000, 97/14/0167, vom 20. Dezember 2000, 99/13/0223, Slg. N.F. 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 Teilstich 2 EStG 1988 beseitigt (oder im Verständnis des oben referierten hg. Erkenntnisses 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 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 Teilstich 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 in aller Regel aber nicht auszugehen sein, weil die Frage nach der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft weiterhin nach jenem zu Punkt 4.1. 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 Teilstich 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 Betätigungsgebiet, 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 Teilstich 2 EStG 1988 werden zufolge der Qualität dieser Vorschrift als lex specialis gegenüber anderen Einkünftetatbeständen diese nämlich - wie dies der Verwaltungsgerichtshof schon in seinem bereits zitierten 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 Teilstich 2 EStG 1988 wesentlich beteiligt ist.

5. 3. Dass 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 Bescheidbegründung wurzelte.

6. Liegt bei der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft eine auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführende Weisungsgebundenheit 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 Teilstich 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.

7. Im vorliegenden Beschwerdefall übt der über 90 % des Stammkapitals verfügende Geschäftsführer der beschwerdeführenden Gesellschaft seine Geschäftsführungstätigkeit unstrittig seit vielen Jahren aus. Das Merkmal seiner Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft ist zweifelsfrei gegeben. Die von der beschwerdeführenden Gesellschaft vorgetragenen Argumente (Unternehmerrisiko, jährliche Auszahlung der Vergütung, Weisungsfreiheit, örtliche und zeitliche Ungebundenheit, Vertretungsbefugnis, Fehlen eines Urlaubsanspruches, wirtschaftliche Unabhängigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers wegen Vorhandenseins weiterer Einkunftsquellen) gehen mangels rechtlicher Relevanz der vorgetragenen Sachverhalte ins Leere. Den im Zusammenhang mit rechtlich nicht relevanten Sachverhaltselementen geltend gemachten Ermittlungs- und Begründungsmängeln fehlt die Relevanz und die von der beschwerdeführenden Gesellschaft beantragte mündliche Verhandlung vor der belangten Behörde war nicht durchzuführen, weil nach § 284 Abs. 1 BAO in seiner von der belangten Behörde anzuwendenden Fassung vor dem AbgRmRefG, BGBl. I Nr. 97/2002, eine mündliche Berufungsverhandlung nur vor dem

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>