



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A. GesmbH, in XY., vertreten durch Dr. Hermann Pucher, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, 8010 Graz, Rechbauerstraße 31, vom 17. Februar 2000 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 12. Jänner 2000 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid für den Zeitraum 1. Jänner 1994 bis 31. Dezember 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

Im Zuge einer den Zeitraum 1.1.1994 bis 31.12.1998 umfassenden Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer unter anderem fest, dass für die Geschäftsführerbezüge des mit 100% an der Bw. beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nicht entsprechend der ab 1994 geänderten Gesetzeslage abgeführt wurde. Der Prüfer zog im strittigen Zeitraum Geschäftsführerbezüge in Höhe von insgesamt 4,180.000,00 S als Bemessungs- bzw. Beitragsgrundlage heran.

In der Berufung gegen den diesbezüglich vom Finanzamt erlassenen Haftungs- und Abgabenbescheid brachte die Bw. Folgendes vor:

Im gegenständlichen Bescheid wurden von den Bezügen des Geschäftsführers Herrn O., welcher zu 100 % an der Gesellschaft beteiligt ist, DB in Höhe von ATS 188.100,00 und DZ in

Höhe von ATS 21.062,00 nachverrechnet.

Dagegen richtet sich die **Berufung** und wird als **Begründung** folgendes höflichst ausgeführt:

Gem. § 41 Abs. 3 FLAG unterliegen u.a. Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 dem Dienstgeberbeitrag und in weiterer Folge dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag.

Nach herrschender Lehre und jüngster Rechtsprechung fallen Bezüge eines zu über 25 % beteiligten Geschäftsführers dann unter die o.a. Gesetzesbestimmung, wenn dessen Beschäftigung **mit Ausnahme des Merkmales der Weisungsgebundenheit** überwiegend die Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist. Vgl. dazu Sedlacek

"Das Anstellungsverhältnis des GmbH- (Gesellschafter-) Geschäftsführer", SWK 1997, S 225, Eduard Müller "Zur Dienstgeberbeitrags- und Kommunalsteuerpflicht von Gesellschafter-Geschäftsführern und Vorstandsmitgliedern"; SWK 1999, S 426; VwGH vom 24.2.1999, 97/13/0146; VwGH vom 24.2.1999, 98/13/0118; VwGH vom 24.2.1999, 98/13/0159; VwGH vom 24.2.1999, 97/13/0234, 0235.

Dass im vorliegenden Fall der zu 100 % beteiligte Geschäftsführer nicht weisungsgebunden ist, steht außer Zweifel. Dies ist jedoch nach den obigen Ausführungen nicht relevant, sondern ist zu untersuchen, ob die anderen Merkmale eines Dienstverhältnisses gegeben sind.

Diese sind: Vgl. dazu auch SWK Sonderheft vom Juni 1999, Christian Fritz "Der GmbH-Geschäftsführer" Ausführungen zur gleichgelagerten Rechtslage bei der Kommunalsteuer, S 93 ff und Sedlacek; ÖStZ 1997, S 89.

1) Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft

2) Fehlen der Vertretungsbefugnis

3) Fehlen des Unternehmerrisikos

Zwischen der o.a. GmbH und dem Geschäftsführer O. besteht ein Geschäftsführervertrag, welcher dem Lohnsteuerprüfer bereits zur Kenntnis gebracht wurde. Im folgenden soll nun anhand der dort enthaltenen Bestimmungen überprüft werden, ob die o.a. Merkmale vorliegen.

Zu 1)

Dieses Merkmal ist **nicht** erfüllt, wenn der Geschäftsführer hinsichtlich Ort, Zeit und Inhalt der Geschäftsführung frei disponieren kann, wenn er freie Arbeitszeiten hat, keine Überstundenvergütungen bekommt und in Organisation und Durchführung der Tätigkeit selbständig ist.

Gem. § 5 Geschäftsführervertrag ist Herr O. nicht an eine feste Arbeitszeit und an keinen

festen Arbeitsort gebunden. Er hat keinen Urlaubsanspruch, eine Überstundenvergütung ist im Vertrag nicht vorgesehen. Zum Inhalt seiner Tätigkeit führt § 4 ganz allgemein aus, daß er diese im Rahmen des Unternehmensgegenstandes nach den Grundsätzen eines ordentlichen Kaufmanns im Rahmen der gesetzlichen Möglichkeiten bestmöglich zu besorgen hat und läßt ihm so größtmögliche inhaltliche Gestaltungsfreiheit und Selbständigkeit.

Das erste Merkmal ist daher nicht erfüllt.

Zu 2)

Gem. § 5 Punkt 3 kann sich Herr O. eines "geeigneten Vertreters bedienen, allerdings dürfen daraus dem Unternehmen keine Kosten erwachsen".

Da eine Vertretungsbefugnis eindeutig vorgesehen ist, **ist auch das 2. Merkmal nicht erfüllt.**

Zu 3)

Für ein Unternehmerwagnis des Geschäftsführers würde sprechen: Ein erfolgsabhängiges Honorar, kein Anspruch auf Entgeltleistungen im Krankheitsfall und weiters, dass der Auftraggeber zumindest nicht alle mit der Tätigkeit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen ersetzt.

Gem. § 6 Geschäftsführervertrag erhält Herr O. "jährlich einen Betrag, der erfolgsabhängig zu gestalten ist und für jedes Geschäftsjahr aufgrund der konkreten Verhältnisse zu vereinbaren ist". Tatsächlich bezog er seine Vergütungen nicht in monatlich gleichen Beträgen, sondern nach Maßgabe der Liquidität der Gesellschaft und den von ihm zu deckenden Aufwendungen. Tatsächlich wurde sein Honorar auch nach der Höhe des jährlichen Gewinnes ausgerichtet. So bezog er beispielsweise im Jahr 1996 ein Honorar von ATS 900.000,00 bei einem Gewinn von ca. ATS 1 Mio. und 1997 ATS 780.000,00 bei einem Gewinn von ca. ATS 600.000,00. Gem. § 5 Punkt 2 ist eine Fortzahlung im Krankheitsfall ausgeschlossen. Schließlich trägt Herr O. einen wichtigen Teil seiner im Zusammenhang mit der Geschäftsführertätigkeit anfallenden Ausgaben, nämlich die Sozialversicherung selbst.

Das dritte Merkmal eines Dienstverhältnisses ist daher, weil meines Erachtens die wesentlichen Teile eines Unternehmerwagnisses vertraglich vereinbart sind und auch praktiziert werden, **ebenfalls nicht erfüllt.**

Da die o.a. Merkmale eines Dienstverhältnisses im vorliegenden Fall nicht gegeben sind, ist von den Geschäftsführerbezügen der Jahre 1994-1998 kein DB und DZ zu bemessen.

Es wird daher beantragt, den DB für die Jahre 1994-1998 um den auf die Geschäftsführerbezüge entfallenden Teil von ATS 188.100,00 und den DZ um ATS 21.062,00

zu vermindern.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 25. Jänner 2001 führte das Finanzamt zusammenfassend aus, dass aus der Aktenlage und den bisherigen Darstellungen ersichtlich ist, dass beim Arbeitsverhältnis des Geschäftsführers die Merkmale eines Dienstverhältnisses nach § 47 EStG 1988 überwiegen und somit aus steuerrechtlicher Sicht von der Pflicht zur Leistung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag auszugehen ist.

Mit Schriftsatz vom 1. Februar 2001 wurde von der Bw. ohne weitere Begründung der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz gestellt.

Mit Bericht vom 21. März 2001 legte das Finanzamt Graz-Stadt die Berufung der Finanzlandesdirektion für Steiermark zur Entscheidung vor. Bis 31. Dezember 2002 erfolgte keine Erledigung der Berufung durch die Finanzlandesdirektion.

Gemäß § 323 Abs. 10 iVm § 260 BAO ist zur Entscheidung über die Berufung nunmehr der unabhängige Finanzsenat zuständig.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 (kurz FLAG) haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gem. § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818, 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.

Gem. § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 57 Abs. 4 und 5 HKG idF BGBl. 958/1993 bzw. § 57 Abs. 7 und 8 HKG idF BGBl. 661/1994.

Nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 fallen unter die Einkünfte aus selbstständiger 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 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung erkennt, ergibt sich aus der Entstehungsgeschichte des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 und aus dem Zusammenhang mit der Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988, dass der Formulierung "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" in § 22 Z 2 das Verständnis beizulegen ist, dass es auf die Weisungsgebundenheit nicht ankommt, wenn diese wegen der Beteiligung an der Gesellschaft nicht gegeben ist, im Übrigen aber nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssen. Dabei ist die auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlende Weisungsgebundenheit hinzuzudenken und dann zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbstständigkeit oder jene der Selbstständigkeit im Vordergrund stehen. Dem Vorliegen bzw. dem Fehlen des Unternehmerwagnisses kommt in diesem Zusammenhang wesentliche Bedeutung zu (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 27. Juli 1999, 99/14/0136). Es kommt daher nicht darauf an, dass der gegenständlich zu 100 % beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer auf Grund seiner Beteiligung weisungsungebunden ist (vgl. weiters VwGH vom 28.10.1997, 97/14/0132).

Ein Dienstverhältnis liegt nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, 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. Dabei ist für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit maßgebend (VwGH 25.10.1994, 90/14/0184). Nach Lehre und Rechtsprechung sind für die Abgrenzung zwischen selbstständiger und nichtselbstständiger Tätigkeit das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses, die (gegenständlich nicht relevante) Weisungsgebundenheit und die organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Arbeitgebers wesentliche Merkmale. Unter diesen Gesichtspunkten ist das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbstständigkeit oder jene der Unselbstständigkeit überwiegen (vgl. VwGH vom 22.2.1996, 94/15/0123, und die dort zitierte Judikatur).

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 21.12.1999, 99/14/0255, liegt ein Unternehmerwagnis vor, wenn der Steuerpflichtige sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich beeinflussen und damit den materiellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend selbst gestalten kann. Dabei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an: Im Vordergrund dieses Merkmals steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft (vgl. VwGH 25.11.2002, 2002/14/0080). In diese Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen bei nicht überwältzbaren Ausgaben ergeben.

In dem neuen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10.11.2004, Zl. 2003/13/0018, welches in einem nach § 13 Abs. 1 Zif. 1 VwGG gebildeten Senat getroffen wurde, ist der Verwaltungsgerichtshof hinsichtlich der Auslegung der Bestimmung des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 im Hinblick auf § 47 Abs. 2 EStG 1988 in Abkehr von der bisher vertretenen Rechtsauffassung in Punkt 5.2. zu folgender Ansicht gelangt:

"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. NF. Nr. 6.403/F (zitiert im genannten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes), vom 31. Juli 1996, 95/13/0220, Slg. NF. 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. NF. Nr. 7.569/F, vom 25. Jänner 2001, 95/15/0074, und zuletzt vom 24. Juni 2004, 2001/15/0113, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass (nur) in Fällen, in denen die im Gesetz festgeschriebenen Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen ist.

Wird das in § 47 Abs. 2 EStG 1988 normierte Tatbestandselement der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck "sonst" in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigt (oder im Verständnis des 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 Teilstrich 2 EStG 1988 nur noch in solchen Fällen zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre.

Hievon wird 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 Teilstrich 2 EStG 1988 notwendige Merkmal durch jede nach

außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird, ohne dass dabei von Bedeutung wäre, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde. Mit der Erzielung von Einkünften aus Vergütungen im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 werden zufolge der Qualität dieser Vorschrift als lex specialis gegenüber anderen Einkünftebestandteilen diese nämlich - wie dies der Verwaltungsgerichtshof schon in seinem 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 Teilstrich 2 EStG 1988 wesentlich beteiligt ist."

In Punkt 4.1. des zitierten Erkenntnisses wird hinsichtlich des Kriteriums der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes folgende Ansicht wiedergegeben:

"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 Unterworfenenseins 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."

Entsprechend diesen im zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes getroffenen Ausführungen ist es vollkommen unerheblich, welche Leistungen durch den Gesellschafter-Geschäftsführer für die Bw. erbracht wurden. Da der Gesellschafter-Geschäftsführer seit 1994 sowohl mit der Führung der Geschäfte der Bw. (Vertretung der Gesellschaft nach außen, alle Maßnahmen und Vorkehrungen organisatorischer, finanzieller, wirtschaftlicher und personeller Art, die im Interesse der Gesellschaft liegen) als auch mit diversen Tätigkeiten eines Maklers und Beraters betraut ist, ist von einer auf Dauer angelegten kontinuierlichen Leistung des Gesellschafter-Geschäftsführers für die Bw. auszugehen.

Nach dem Erkenntnis des VwGH 23.4.2001, 2001/14/0054, ist die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss (vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer 21, § 19 Anm. 72 f). Die Judikatur des VwGH ist von einem funktionalen Verständnis des Begriffes der Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der GmbH geprägt. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. VwGH 21.12.1999, 99/14/0255, 27.1.2000, 98/15/0200 und 26.4.2000, 99/14/0339).

Fest steht, dass für das Unternehmen der persönliche Arbeitseinsatz des Geschäftsführers erforderlich war. Es ist daher nach der Aktenlage eine faktische Eingliederung des Geschäftsführers bei Erfüllung des von ihm persönlich übernommenen Tätigkeitsbereiches in den betrieblichen Ablauf der Bw. gegeben, und zwar sowohl in zeitlicher und örtlicher als auch in organisatorischer Hinsicht.

Dazu wird darauf verwiesen, dass eine freie Zeitdisposition, das Fehlen der persönlichen Abhängigkeit und der Unterwerfung unter betriebliche Ordnungsvorschriften wie Arbeitsort, Arbeitszeit und arbeitsbezogenes Verhalten, Kontrolle und disziplinarische Verantwortlichkeit im Zusammenhang mit der auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Beziehung fehlenden Weisungsgebundenheit stehen und daher im gegebenen Zusammenhang nicht von entscheidender Bedeutung sind (vgl. VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0264, 25.11.1999, 99/15/0188 sowie 25.11.2002, 2002/14/0080 und die darin zitierte Vorjudikatur). Die Einordnung in das Angestelltengesetz, Anspruch auf Abfertigung, weiters die Geltung des ArbVG und Steuervergünstigung bei Überstunden, sowie Anspruch auf Urlaub und Weiterzahlung des Entgelts bei Krankheit sind Rechtsfolgen eines Arbeitsverhältnisses im

Sinne des Arbeitsrechtes, welches jedoch bei unter § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 fallenden Personen häufig nicht vorliegt.

Damit ist klargestellt, dass der Geschäftsführer leitend tätig ist und in den geschäftlichen Organismus der GmbH eingegliedert sein muss. Aus dem Berufungsvorbringen ist nicht ersichtlich, worin im konkreten Fall das einzelne Werk (im Sinne des geschuldeten Erfolges) bestehen sollte, welches eine kontinuierliche Entlohnung des Geschäftsführers rechtfertigen würde. Vielmehr kann aus der kontinuierlichen Geschäftsführertätigkeit das Schulden der persönlichen Arbeitskraft des Gesellschafter-Geschäftsführers abgeleitet werden.

Insbesondere zeugt die Art der Tätigkeit von einem Dauerschuldverhältnis, das wiederum ein typisches Merkmal einer nicht selbstständigen Tätigkeit, ebenso wie die gegenständlich vorliegende persönliche Abhängigkeit darstellt.

Beim vorliegenden Arbeitsverhältnis des Geschäftsführers überwiegen demnach aus steuerrechtlicher Sicht die Merkmale von nicht selbstständig Tätigen im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988.

Die Berufung war daher, wie im Spruch angeführt, vollinhaltlich abzuweisen.

Graz, am 10. Februar 2005