



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Firma A. GmbH in XY., vertreten durch Feilenreiter & Co WTH GmbH, 8962 Gröbming, Wiesackstr. 624, vom 11. Jänner 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Liezen vom 14. Dezember 2001 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

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

Anlässlich der durchgeführten Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum 1.1.1998 bis 31.12.2000 wurde festgestellt, dass die Geschäftsführerbezüge der zu je 100% an der Bw. wesentlich beteiligten Geschäftsführerin (Prokuristin) für die Jahre 1998 bis 2000 nicht in die DB- DZ-Bemessung einbezogen worden waren.

Mit Haftungs- und Abgabenbescheid, vom 14. Dezember 2001, wurde vom Finanzamt Liezen für oa. Zeitraum ua. der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag festgesetzt.

In der Berufung vom 11. Jänner 2002 gegen den diesbezüglich vom Finanzamt erlassenen Haftungs- und Abgabenbescheid brachte die Berufungswerberin Folgendes vor:

*Gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid vom 14. Dezember 2001, eingegangen bei uns am 28.12.2001, wird in offener Frist das Rechtsmittel der Berufung eingebracht und wie folgt begründet:*

*Betreffend der DB- und DZ-Pflicht von Geschäftsführerentschädigungen hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtssprechung folgendes festgestellt:  
Erkenntnis vom 18.9.1996, 96/15/0121*

*Als wichtigstes Merkmal für die Beurteilung führt der VwGH in diesem Erkenntnis an, dass insbesondere das Fehlen eines Unternehmerrisikos für ein Dienstverhältnis spricht.*

*Erkenntnis vom 26.11.1996, 96/14/0028*

*Zur Abgrenzung zum Dienstnehmer spricht der VwGH vom relevanten Merkmal des Unternehmerrisikos.*

*Erkenntnis vom 18.2.1999, 97/15/0175*

*Der VwGH erkennt, dass neben dem Vorliegen weiterer Merkmale, die für ein Dienstverhältnis sprechen, den wesentlich Beteiligten kein Unternehmerrisiko trifft.*

*Erkenntnis vom 27.7.1999, 99/14/0136*

*Der VwGH erkennt, dass dem Vorliegen bzw. Fehlen des Unternehmerwagnisses wesentliche Bedeutung zukommt und dass das Unternehmerwagnis nur dann gegeben ist, wenn es sich auf die Eigenschaft als Geschäftsführer bezieht.*

*Erkenntnis vom 21.12.1999, 99/14/0255*

*Trifft einen Gesellschafter-Geschäftsführer infolge eines erfolgsabhängigen Honorars ein Unternehmerrisiko, ist auch dann nicht von einem Dienstverhältnis und damit von einer Dienstgeberbeitragspflicht auszugehen, wenn er ansonsten in den betrieblichen Organismus eingegliedert ist.*

*Zusammenfassend kann gesagt werden, dass der VwGH nicht auf ein "Überwiegen" von Merkmalen abstellt, sondern dass das Fehlen eines Unternehmerrisikos das maßgebende Kriterium für die DB- und DZ-Pflicht darstellt.*

*Für Frau K. stellt sich das maßgebliche und auch vorhandene Unternehmerrisiko nun wie folgt dar:*

*1. Der Geschäftsführer fällt nicht unter zahlreiche Schutzbestimmungen des Arbeitsrechtes wie z.B. des ArbeitsruheG und des ArbeitszeitG (siehe Runggaldier/Schima, die Rechtsstellung von Führungskräften 43 f). Daraus wird ersichtlich, dass es das Gesetz dem Geschäftsführer selbst überlässt, seine Arbeitskapazität einzusetzen und danach entlohnt zu werden, ohne dabei das Sicherheitsnetz für abhängige und der Betriebsorganisation sowie dem Dienstregime eingegliederte Arbeitnehmer in Anspruch nehmen zu können. Allein darin liegt ein nicht zu vernachlässigendes Risiko des Geschäftsführers, zumal damit jedes Mehrentgelt bei Überstunden oder höherer Arbeitsbelastung entfällt.*

*2. Ein weiterer Aspekt, der die Risikogeneigtheit der Tätigkeit des Geschäftsführers zeigt, liegt darin, dass gemäß § 1 Abs.6 Z.2 IESG die Mitglieder des gesetzlichen Vertretungsorgans einer Gesellschaft, d.h. auch die Geschäftsführer, vom Anspruch auf Insolvenzausfallgeld*

ausgeschlossen sind (Runggaldier/Schima, *Die Rechtsstellung von Führungskräften*, 263 ff; Schima, ZAS 1989, 37 ff.). D.h. gerade bei mangelndem Erfolg bekommt der Geschäftsführer tatsächlich überhaupt keine Entlohnung, für ihn ist das soziale allgemeine Sicherheitsnetz nicht eingezogen.

3. Deutlich kommt die Übernahme wirtschaftlichen Risikos auch in den Haftungsregelungen gemäß § 25 GmbHG zum Ausdruck. Während "gewöhnliche Dienstnehmer" ebenso wie leitende Angestellte, insbesondere auch Prokuristen, nur nach den allgemeinen zivilrechtlichen Haftungsregelungen für die gewöhnlich vorausgesetzte Sorgfalt gegenüber dem Dienstherrn haften (Runggaldier/Schima, *Die Rechtsstellung von Führungskräften* 237), unterliegt der Geschäftsführer dem strengen objektiven Sorgfaltmaßstab gemäß § 25 GmbHG, der insbesondere durch die Beweislastumkehr von Verschulden und Rechtswidrigkeit an Schärfe gewinnt. Die Nichtanwendbarkeit des haftungserleichternden Dienstnehmerhaftpflichtgesetzes auf den Geschäftsführer (Kastner/Doralt/Nowotny, *Gesellschaftsrecht*, 399) ist ein weiteres Kriterium, das zeigt, wie sehr der Geschäftsführer dem Haftungsrisiko und damit auch dem persönlichen unternehmerischen Risiko ausgesetzt ist. Während das DHG nämlich dem Richter für fahrlässige Handlungen ein weitreichendes Mäßigungsrecht einräumt, kommt der Geschäftsführer für seine Handlungen (insbesondere für sein rechtsgeschäftliches Verhalten) nicht in diese Haftungserleichterung. Mit Ausnahme des Sonderhaftungstatbestandes nach § 22 UnternehmensreorganisationsG (URG), der eine Haftungsgrenze von immerhin auch 5 1 Mio vorsieht, kennt das GmbH-Recht für die Haftung des Geschäftsführers gegenüber der eigenen Gesellschaft keine Haftungsgrenzen, sodass jeweils das gesamte persönliche Vermögen des Geschäftsführers zur Disposition steht.

4. Abgesehen von der Haftung unmittelbar gegenüber der Gesellschaft unterliegt der Geschäftsführer einer gerade in der Praxis vielfach gelebten Haftung gegenüber außenstehenden Dritten, obwohl er selbst nicht mit ihnen vertraglich verbunden ist. Während der gewöhnliche Arbeitnehmer oder der Prokurist einem Geschäftspartner nur deliktisch haften würde, verschärft sich die Haftung des Geschäftsführers oftmals einfach dadurch, dass er den außenstehenden Dritten gegenüber Schutzgesetze gemäß § 1311 ABGB einzuhalten hat. Da die Schutzgesetze (z.B. § 69 KO Konkursantragungspflicht; § 159 StGB fahrlässige Krida; § 122 GmbHG unrichtige bilanzielle Darstellung) dem Außenstehenden eine einfache Klagsmöglichkeit bieten (Ersatz des reinen Vermögensschadens, Beweis nur der Verletzung des Gesetzes mit Verschuldensvermutung), ist der Geschäftsführer der ständigen Gefahr derartiger Haftungsprozesse ausgesetzt, was auch die Zahl der auf diesen Grundlagen geführten Prozesse eindrucksvoll belegt (siehe nur die Angaben bei Kastner/Doralt/Nowotny, *Gesellschaftsrecht*, 398). Auch diese Haftung ist nicht betragsmäßig begrenzt, sodass der Geschäftsführer auch nach außen mit dem gesamten Vermögen einzustehen hat. Die Gefahr

ist besonders groß, da weder soziale noch persönliche Rücksichtnahmen bestehen, zudem der Außenstehende – außer bei Interesse an der Aufrechterhaltung der Geschäftsbeziehungen – nicht um die negative Publicity des Unternehmens fürchten muß und schließlich weil ein Konkurs-Masseverwalter jedenfalls zur Klagsführung verpflichtet ist. Der Geschäftsführer haftet zudem nach außen auch dann, wenn er "bloß" eine Weisung der Gesellschafter befolgt hat (!), die Berufung auf die Weisung befreit ihn nicht von der Schuld, vielmehr bleibt ihm nur der schwierige Regressweg gegenüber den Gesellschaftern. Ergänzend ist noch auf die Sonderhaftungstatbestände gemäß § 9 BAO und § 67 ASVG hinzuweisen.

5. Die Geschäftsführerentschädigung gemäß § 2 (1) des Geschäftsführervertrages bzw. § 2 des Werkvertrages bedeutet im schlimmsten Fall, dass für Ihre Tätigkeit überhaupt keine Entlohnung ausbezahlt wird.

Dies stellt wohl in eindrucksvoller Art und Weise das ABSOLUTE UNTERNEHMERRISIKO VON FRAU K. dar.

Des weiteren wird auf folgenden Verfahrensmangel des Verfahrens hingewiesen: Gemäß Verwaltungsgerichtshof hat ein Bescheid eine Begründung zu enthalten. Dem vorliegenden Fall ist nur eine standardmäßige Begründung beigelegt. Dies widerspricht klar den Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes, welche besagen, dass in jedem Einzelfall zu prüfen ist, ob die Merkmale eines Dienstverhältnisses überwiegen. Diese nur standardmäßige Begründung bedeutet umso mehr einen Verfahrensmangel, da in der Vor-Lohnsteuerprüfung der exakt gleiche Sachverhalt nicht als DB und DZ- pflichtig eingestuft wurde. Warum dieselbe Finanzbehörde nunmehr anderer Auffassung ist, wird nicht dargelegt. Aus diesem Grund ist auch das Parteiengehör nicht gewahrt, welches im verfassungsmäßigen Rang ist. Es ist nunmehr auch nicht möglich, eine exakte Berufungsbegründung zu liefern, da die Überlegungen der Behörde, welche zur Einstufung der Tätigkeit von Frau K. als dienstnehmerähnlich geführt haben, nicht dargelegt worden sind.

Weiters wurde von der prüfenden Behörde nicht darauf eingegangen, welche Auswirkungen der Wechsel der Geschäftsführerstellung von Frau K. bedeuten. Diesbezüglich liegen auch zwei unterschiedliche Rechtsverhältnisse vor.

Umso verwunderlicher ist das Ergebnis der Behörde, wenn man bedenkt, dass bei der Vorprüfung das Parteiengehör gewahrt wurde. Bei der Vorprüfung wurde mittels Fragebogen vom selben Prüfer die genaue Tätigkeit von Frau K. erhoben. Seinerzeit wurde kein DB und DZ vorgeschrieben. Bei der nachfolgenden Prüfung wurde ohne Wahrung des Parteiengehörs (kein Fragebogen) vom selben Prüfer DB und DZ vorgeschrieben. Die Antwort, warum die Behörde nun ohne Rückfragen DB und DZ vorschreibt, bleibt sie schuldig.

Es wird nur eine Standardbegründung, welche für sämtliche Gesellschafterentschädigungen herangezogen wird, beigelegt, was wiederum im Gegensatz zu den Aussagen des

*Verwaltungsgerichtshofes steht, welche eine individuelle Betrachtung eines jeden Falles fordert.*

*In der beigelegten Standardbegründung wird behauptet, dass die Tätigkeit ohne Unternehmerrisiko durchgeführt wird, was ganz klar den Bestimmungen des ursprünglichen Vertrages, als auch des ab dem Jahr 2000 geltenden Vertrages widerspricht.*

*Im Prüfungszeitraum wurden folgende Einkünfte aus Gesellschafterentschädigungen bezahlt:*

*1998 ATS 641.966,--*

*1999 ATS 1,133.738,-- (+ 77 %)*

*2000 ATS 789.013,-- (- 31 %)*

*Diese Zahlen beweisen eindeutig, dass ein Unternehmerrisiko vorliegt. Auch die Behauptung, dass Frau K. als Geschäftsführer ihre Arbeitskraft schuldet, muss widergesprochen werden. Es sei darauf hingewiesen, dass Frau K. nicht im gesamten Zeitraum Geschäftsführer war, sodass schon aus diesem Grund bei Blick in das Firmenbuch keine derartige Behauptung aufgestellt werden kann. Frau K. schuldet nicht ihre Arbeitskraft. Dies geht daraus hervor, dass sie nur für die Erledigung der ihr übertragenen Aufgaben verantwortlich ist, somit ein Werk – die Erfüllung ihrer Aufgaben – schuldet. Auch die Begründung für die Behauptung, dass Frau K. in den betrieblichen Organismus eingegliedert ist, ist aus der Bescheidbegründung nicht ableitbar.*

*Zusammengefasst kann gesagt werden, dass die vorliegende Bescheidbegründung keine Begründung ist, sondern nur ohne Rückfrage Behauptungen aufgestellt werden. Unseres Erachtens hat Frau K. für ihre Tätigkeit ein 100%iges Unternehmerrisiko zu tragen, was anhand der Gesellschafterentschädigung aufgezeigt wurde. Als problematisch wird auch angesehen, dass derselbe Prüfer vom selben Finanzamt denselben Sachverhalt bei zwei aufeinander folgenden Prüfungen unterschiedlich einstufen kann.*

*Im Interesse der Steuerzahler dürfte es solche Gesetze nicht geben.*

*Der Geschäftsführer trägt typischerweise ein hohes Maß an unternehmerischem Risiko, was sich insbesondere an Beispielen des Arbeits- und Haftungsrechtes zeigen lässt – im speziellen kommt bei Frau K. die absolut erfolgsabhängige Entlohnung hinzu.*

*Da die Gesellschafter-Geschäftsführer-Stellung von Frau K. wie oben dargestellt mit absolutem Unternehmerrisiko behaftet ist wird beantragt, den oben genannten Bescheid hinsichtlich Festsetzung von DB und DZ für die Geschäftsführerbezüge von Frau Monika K. für die Jahre 1998 bis 2000 aufzuheben und gemäß den obigen Ausführungen neu zu erlassen.*

Das Finanzamt Liezen erließ mit 16. Juli 2002 eine ausführliche abweisende Berufungsvorentscheidung. Darin verwies das Finanzamt zusammenfassend darauf, dass die

Geschäftsführerin (Prokuristin) nach der Aktenlage in den betrieblichen Organismus voll eingegliedert ist und dadurch auch eine Arbeitskraft ersetzt. Aus dem Gesamtbild der Tätigkeit der Geschäftsführerin überwiegen demnach aus steuerrechtlicher Sicht die Merkmale eines Dienstverhältnisses und es ist gemäß § 41 FLAG 1967 von einer DB- und DZ- Pflicht auszugehen.

Die Bw. brachte mit Schriftsatz vom 13. August 2002 den Antrag auf Vorlage an die Abgabenbehörde II. Instanz ein und verwies zusammenfassend auf die bereits in der Berufung angeführten Argumente und auf das Vorliegen des ausschließlich ergebnisabhängigen Geschäftsführer- bzw. Prokuristenvertrages. Zusätzlich wurde noch auf die von Baiser im SWK-Heft 20/21/2002 vertretene Meinung hingewiesen die besagt, dass sonst **alle** Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen müssen.

Mit Bericht vom 26. August 2002 legte das Finanzamt Liezen 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 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.

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 die gegenständlich zu 100% beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführerin auf Grund ihrer Beteiligung weisungsgebunden sind (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 überwälzbaren Ausgaben ergeben.

In dem neuen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10.11.2004, Zl. 2003/13/0018, welches in einem nach § 13 Abs. 1 Z 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 Einkünftezielung 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 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 Teilstrich 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 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 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."*

Entsprechend diesen, im zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes, getroffenen Ausführungen ist es vollkommen unerheblich, welche Leistungen durch die Gesellschafter-Geschäftsführerin (Prokuristin) für die Bw. erbracht wurden. Da die Gesellschafter-Geschäftsführerin lt. Geschäftsführervertrag vom 1. Dezember 1996 bzw. März 1997 sowohl mit der Führung der Geschäfte der Bw. (Vertretung der Gesellschaft nach außen, Kontrolle der Gebarung, dem Rechnungswesen, dem Controlling und Preisverhandlungen mit den Kunden sowie für sämtliche kaufmännische Belange, die im Interesse der Gesellschaft liegen) als auch mit diversen Tätigkeiten einer Kühltransportfirma betraut ist, ist von einer auf Dauer angelegten kontinuierlichen Leistung der Gesellschafter-Geschäftsführerin 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 der Geschäftsführerin erforderlich war. Es ist daher nach der Aktenlage eine faktische Eingliederung der Geschäftsführerin bei Erfüllung der von ihr persönlich übernommenen Tätigkeitsbereiche 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 disziplinäre 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 die Geschäftsführerin 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 der Geschäftsführerin bzw. Prokuristin rechtfertigen würde. Vielmehr kann aus der kontinuierlichen Geschäftsführertätigkeit das Schulden der persönlichen Arbeitskraft der Gesellschafter-Geschäftsführerin 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 der Geschäftsführerin bzw. Prokuristin überwiegen demnach aus steuerrechtlicher Sicht die Merkmale von nicht selbständig Tätigen im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988.

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

Graz, am 9. November 2006