



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Firma B.GmbH in X.Y., vertreten durch Dkfm. Dr. Herbert Grabner, Steuerberater, 8010 Graz, Maiffredygasse 2, vom 18. Februar 1999 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 11. Jänner 1999 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid für den Zeitraum 1. Jänner 1993 bis 31. Dezember 1997 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 1.1.1993 bis 31.12.1997 wurde festgestellt, dass die Bezüge des zu 84% an der Bw. wesentlich beteiligten A.B. für die Jahre 1994 bis 1997 nicht in die DB- DZ- Bemessung einbezogen worden waren.

Mit Haftungs- und Abgabenbescheid, gebucht am 11. Jänner 1999, wurde vom Finanzamt Graz-Stadt für oa. Zeitraum der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von 132.324,00 S und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von 14.463,00 S festgesetzt.

In der Berufung vom 18. Februar 1999 (Begründung wurde am 25.3.1999 nachgereicht) gegen den diesbezüglich vom Finanzamt erlassenen Haftungs- und Abgabenbescheid brachte die Berufungswerberin Folgendes vor:

Mit schriftlicher Eingabe vom 18. Feber 1999 wurde gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid vom 2. Jänner 1999 über die Prüfung der Lohnabgaben für den Zeitraum 1. Jänner 1993 bis 31.Dezember

1997 Berufung eingelegt, mit dem Antrag, die von den Geschäftsführerbezügen 1994 bis 1997 vorgeschriebenen Beträge an DB und DZ von zusammen ATS 143.597.- wieder aufzuheben, da nach den bezüglichen gesetzlichen Bestimmungen die Dienstgeberbeiträge sowie der Dienstgeberzuschlag von diesen Geschäftsführerbezügen im konkreten Fall nicht zu entrichten sind.

Innerhalb der bescheidmäßig bis 26. März 1999 erstreckten Frist werden folgende ergänzende Begründungen zu dieser Berufung eingewendet.

In der Beilage zum Prüfungsbericht werden als Feststellungen und Begründungen zu den Nachforderungen anlässlich der durchgeführten Lohnsteuerprüfung bei meiner Klientin (in der Beilage wird unrichtig die Fa. S. angeführt) u.a. festgehalten:

Das Entgelt für die Geschäftsführung wurde in monatlich gleichbleibenden Beträgen (ATS 45.000.- ab 1995) ausbezahlt, die Sozialversicherung (GSVG) wurde von der Gesellschaft getragen, Reisekosten wurden fallweise (nur KM-Geld) entschädigt.

Weiters wird festgehalten, dass neben der Vertretung der Gesellschaft der Geschäftsführer mit allen nur denkbaren Tätigkeiten im Betrieb befasst ist, sofern dazu die Notwendigkeit gegeben ist.

Die Arbeitszeiteinteilung obliegt dem Geschäftsführer sowohl dem Umfang nach als auch der zeitlichen Lagerung nach eigenem Ermessen, gleiches gilt für den Urlaub. Eine Vertretung des Geschäftsführers durch Betriebsfremde war bisher nicht notwendig, allenfalls wurde an Dienstnehmer delegiert.

Weiters wird festgehalten, dass ab 1.1.1994 Bezüge von wesentlich an Kapitalgesellschaften Beteiligten (mehr als 25%) als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit, wenn mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses gegeben sind, in die DB-DZ-Bemessung einzubeziehen sind. Hiezu wird eingewendet:

Gemäß § 41 (1) FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; gemäß § 41 (2) FLAG sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs.2 des EStG stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG .

Wie auch in der Beilage zum Prüfungsbericht ausgeführt, war der Geschäftsführer Herr A.B., dessen Geschäftsführerbezüge in die Nachverrechnung einbezogen wurden, während des gesamten geprüften Zeitraumes 1994 bis 1997 mit 84 % an der GmbH. beteiligt; es ist daher zu prüfen, ob die an Herrn A.B. bezahlten Geschäftsführerbezüge Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 EStG darstellen; Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 EStG liegen aufgrund des Beteiligungsmaßes nicht vor.

Gemäß § 22 Z 2, Teilstrich 2 EStG fallen unter Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit u.a. 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.

Nach dieser eindeutigen gesetzlichen Formulierung im § 22 Z 2 EStG müssen **alle** Merkmale eines Dienstverhältnisses gegeben sein, dazu zählt auch die Weisungsgebundenheit; die in der Beilage zum Prüfungsbericht getroffene Feststellung, dass von diesem Erfordernis des Vorhandenseins aller Merkmale eines Dienstverhältnisses die Weisungsgebundenheit ausgenommen sei, ist gesetzlich nicht gedeckt.

Es darf hiezu auch darauf verwiesen werden, dass bei der zum gleichen Zeitpunkt stattgefundenen Prüfung der Lohnabgaben des mit der Fa. B.GmbH verbundenen Unternehmens der Fa. S. als es um die Beurteilung eines mit einem Mitarbeiter dieser Firma abgeschlossenen Werkvertrages als Dienstverhältnis nach Meinung des Prüfers ging, laut Beilage zum Prüfungsbericht, die Weisungsgebundenheit wörtlich als wesentliches Merkmal der nichtselbständigen Tätigkeit angeführt wird. Es kann wohl nicht sein, dass einmal für die Beurteilung des Vorliegens eines Dienstverhältnisses die Weisungsgebundenheit als wesentliches Merkmal eingestuft wird und im anderen Fall als nicht relevant. Die Annahme, dass im gegenständlichen Fall das wesentliche Merkmal der Weisungsgebundenheit für die Beurteilung eines Dienstverhältnisses ausgenommen sei, beruht offensichtlich auf der auch aus anderen Entscheidungen der Lohnsteuerprüfung zu erkennenden gesetzlich nicht gedeckten Anwendung des § 25 (1) Z 1 lit. b EStG, wonach bei an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich beteiligten Personen die Bezüge als Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit gelten, auch wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs.2) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen auf grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmungen fehlt.

Abgesehen davon, dass diese Bestimmung nach dem eindeutigen Wortlaut nur bei Vorliegen der gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmungen anzuwenden wäre, ist sie nur für die Beurteilung der Einstufung von Einkünften gemäß § 25 (1) Zlit.b EStG heranzuziehen.

Gesellschaftsrechtliche Sonderbestimmungen bzw. sonstige Minoritätenrechte, die es der zweiten Gesellschafterin ermöglichen würden, dem Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer Herrn A.B. Weisungen zu erteilen, bestehen nicht.

Dass diese gesetzliche Regelung im § 25 (1) Z 1 lit. b EStG konkret nur für die Erfassung der Einkünfte nicht wesentlich beteiligter Gesellschafter an Kapitalgesellschaften als Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit anzuwenden ist, geht auch aus den erläuternden Bemerkungen zum Abgabenänderungsgesetz 1981 hervor, mit welchem diese Regelung gesetzlich neu verankert wurde. In diesen erläuternden Bemerkungen wird ausgeführt: "Zur Vermeidung von Abgrenzungsschwierigkeiten soll durch die Neufassung des § 25 (1) Z 1 lit. b in den Fällen gesellschaftsvertraglicher Sonderrechte eines nicht wesentlich beteiligten Gesellschafters erreicht werden, dass dieser aus seinen Tätigkeitsvergütungen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht".

Auch die Anfügung des letzten Satzes des § 47 (2) EStG durch das Abgabenänderungsgesetz 1994 brachte, wie auch aus den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage hervorgeht, nur eine Klarstellung, dass Gesellschaftergeschäftsführer mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit jedenfalls auch als in einem Dienstverhältnis stehend anzusehen sind.

Dies bedeutet jedoch keine gesetzliche Festlegung, dass für die Beurteilung, ob bei Einkünften gemäß § 22 Z 2 EStG alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen, die Weisungsgebundenheit ausgenommen sei. Wäre dies vom Gesetzgeber beabsichtigt gewesen, hätte er wohl eine bezügliche Regelung auch im § 22 Z 2 EStG verankert.

Eine Weisungsgebundenheit des Geschäftsführers als ein wesentliches Merkmal ist im gegenständlichen Fall eindeutig nicht gegeben.

Im konkreten Fall wird die Geschäftsführertätigkeit des Herrn A.B. im Rahmen eines Werkvertrages ausgeübt. Wie der Verwaltungsgerichtshof u.a. im Erkenntnis Zl. 97/13/0169 vom 15. Juli 1998 ausführt, kann die Geschäftsführertätigkeit für eine GmbH. auch im Rahmen eines Werkvertrages erfolgen, da unter dem Begriff eines Werkes im Sinne des § 1165 ABGB nicht allein die Herstellung einer körperlichen Sache, sondern vielmehr auch ideelle, unkörperliche, also geistige Werke verstanden werden. Unter einem solchen Werk kann somit auch - wovon der Verwaltungsgerichtshof in seiner Judikatur ausgeht - die Besorgung der .Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft als solche gemeint sein. Der Geschäftsführer schuldet somit grundsätzlich nicht seine Arbeitskraft sondern einen Arbeitserfolg.

Neben der nicht gegebenen Weisungsgebundenheit fehlen im gegenständlichen Fall auch eine Reihe anderer wesentlicher Merkmale, die für die Einstufung einer Tätigkeit als Dienstverhältnis Voraussetzung wären.

Gemäß § 47 (2) liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet.

Wie ausgeführt, hat der VwGH im zitierten Erkenntnis festgehalten, dass bei Ausübung einer Tätigkeit der Geschäftsführer grundsätzlich nicht seine Arbeitskraft, sondern vielmehr einen Arbeitserfolg schuldet, sofern ein Werkvertrag besteht.

Das Entgelt für die Geschäftsführung betrug in den Jahren 1995 bis 1997 monatlich ATS 45.000,-, im Jahr 1994 monatlich ATS 55.000,-. Dazu wurde die Sozialversicherung (GSVG) von der Gesellschaft getragen, Reisekosten wurden fallweise (geringfügige KM-Gelder) entschädigt. Die Auszahlung der monatlichen Entschädigungen erfolgte 12 Mal im Jahr, ein 13. und 14. Bezug, wie bei Dienstverhältnissen üblich, steht nicht zu und wird auch nicht ausbezahlt. Eine Bindung dieser monatlichen Entschädigungen an kollektivvertragliche Erhöhungen oder sonstig fix vereinbarte Steigerungen ist nicht gegeben. Wie aus den monatlichen Entschädigungen in den geprüften Jahren hervorgeht, wurde das Entgelt für die Geschäftsführungstätigkeit vielmehr nach der Entwicklung der Ertragslage der Gesellschaft bemessen. So ergab sich die höhere Vergütung in 1994 aufgrund der in diesem Jahr bestandenen Gewinnsituation, in 1995 bis 1997 ergaben sich durchwegs Verluste, die auch entsprechend auf die in diesen Jahren gleichgebliebenen, gegenüber dem Jahr 1994 um ATS 120.000,- verminderten Geschäftsführerbezüge durchschlugen. Es ist somit ein wesentliches Unternehmerrisiko für Herrn A.B. gegeben, wie es bei einem Dienstverhältnis nicht vorliegt. Der Geschäftsführer unterliegt mit seinen Einkünften der Pflichtversicherung nach dem GSVG. Wenn auch die Beurteilung einer Tätigkeit nach dem Sozialversicherungsrecht keine unmittelbare Bindungswirkung für das EStG hat, so ist doch ein wesentliches Indiz für das Vorliegen eines steuerlichen Dienstverhältnisses die Behandlung als Dienstnehmer im Sinne des ASVG. Dies ist im gegenständlichen Fall nicht gegeben.

Wie auch in der Beilage zum Prüfungsbericht ausgeführt, obliegt die Arbeitszeiteinteilung dem Geschäftsführer, sowohl dem Umfang nach wie auch der zeitlichen Lagerung nach, eigenem Ermessen. Gleiches gilt für den Urlaub. Der Geschäftsführer hat keinen Anspruch auf einen geregelten Urlaub, wie er z.B. den übrigen Arbeitnehmern auf Grund der gültigen kollektivvertraglichen oder arbeitsrechtlichen gesetzlichen Regelungen zusteht. Es steht ihm vielmehr frei, sich in den Zeiträumen zu erholen, in denen seine Anwesenheit nach eigener Einschätzung nicht erforderlich ist.

Der Geschäftsführer ist auch an keine feste Arbeitszeit gebunden, vielmehr entscheidet er frei darüber, wann seine Anwesenheit notwendig oder zweckmäßig ist.

Der Geschäftsführer unterliegt auch keiner Kontrolle bezüglich Art, Ort und Zeit der Beschäftigung. Eine Vertretung des Geschäftsführers durch Betriebsfremde, wofür der Geschäftsführer die Kosten tragen müsste, war bisher nicht notwendig, allenfalls wurden Arbeiten, die keine ausgesprochenen Geschäftsführungstätigkeiten waren, an Dienstnehmer delegiert.

Auch sonstige arbeitsrechtliche Ansprüche, wie sie für ein Dienstverhältnis gegeben sind (z.B. Abfertigungsanspruch, Einhaltung von Kündigungsfristen bei Lösung des Geschäftsführungsvertrages), stehen dem Geschäftsführer nicht zu.

*Es sind somit eine Reihe von Merkmalen, die für ein Dienstverhältnis relevant sind, im gegenständlichen Fall nicht erfüllt, es liegt somit keine **alle** Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung im Sinne des § 22 Z 2 vor.*

Die Voraussetzung für die Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages gemäß § 41 FLAG sind daher nicht gegeben; gleiches gilt für die Vorschreibung des Dienstgeberzuschlages gemäß § 57 Handelskammergesetz.

Dies entspricht auch dem angeführten Erkenntnis des VwGH vom 15. Juli 1998 Zl. 97/13/0169.

Es wird daher nochmals beantragt, die Berufung vom 18. Feber 1999 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid vom 11. Jänner 1999 über die Prüfung der Lohnabgaben für den Zeitraum 1. Jänner 1993 bis 31. Dezember 1997 aufrecht zu erledigen und die Geschäftsführerbezüge 1994 bis 1997 in die Bemessungsgrundlage für den Familienausgleichsfondsbeitrag und den Dienstgeberzuschlag nicht einzubeziehen.

Die Ausfertigung eines entsprechend berichtigten Haftungs- und Abgabenbescheides für den geprüften Zeitraum wird beantragt und höflich um vordringliche aufrechte Erledigung gebeten.

Das Finanzamt Graz Stadt erließ mit 25. Jänner 2001 eine abweisende Berufungsvorentscheidung. Darin verwies das Finanzamt zusammenfassend darauf, dass nach der Aktenlage Herr A.B. eine Arbeitskraft ersetzt. Dadurch ergibt sich das Bild eines Angestellten. Es 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 26. Februar 2001 den Antrag auf Vorlage an die Abgabenbehörde II. Instanz ein.

Zusätzlich wurde noch ein Auszug (Kopie) aus der SWK (Kommunalsteuer und Dienstgeberbeitrag für GmbH-Geschäftsführer) vorgelegt.

Mit Bericht vom 7. Mai 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 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 der gegenständlich zu 84 % 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 Merkmales 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, ZI. 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 Einkünfteerzielungen 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 den Gesellschafter-Geschäftsführer für die Bw. erbracht wurden. Da der Gesellschafter-Geschäftsführer seit 1993 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 Transport-Unternehmens 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 disziplinierte 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 klargelegt, 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. März 2005