



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Firma O. in XY., vertreten durch Feilenreiter & Co WTH GmbH, 8962 Gröbming, Wiesackstr. 624, vom 31. Jänner 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Liezen vom 25. Jänner 2001 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 1999 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 31.12.1999 wurde festgestellt, dass die Bezüge des zu 80% an der Bw. wesentlich beteiligten Ing. F.X. für die Jahre 1998 bis 1999 nicht in die DB- DZ- Bemessung einbezogen worden waren.

Mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 25. Jänner 2001, wurde vom Finanzamt Liezen für o.a. Zeitraum der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von 46.121,00 ATS (3.351,76 €) und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von 5.432,00 ATS (394,76 €) 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:

Gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid vom 25. Jänner 2001, eingegangen am 30. Jänner 2001, wird das Rechtsmittel der BERUFUNG eingebracht und wie folgt begründet: Betreffend der DB-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 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 Unternehmerrisiko, ist auch dann nicht von einem Dienstverhältnis 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 Herrn Ing. F.X. stellt sich das maßgebliche und auch vorhandene Unternehmerrisiko nun wie folgt dar:

1. Der Geschäftsführer fällt nicht unter zahlreiche Schutzbestimmungen des Arbeitsrechts 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/Schirna, *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 Prokuren, 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 ÖS 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 Prokuren einem Geschäftspartner nur deliktschhaft 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

gefährten 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 (I), die Berufung auf die Weisung befreit ihn nicht von der Schuld, vielmehr bleibt ihm nur der j schwierige Regressweg gegenüber den Gesellschaftern. Ergänzend ist noch auf i die Sonderhaftungstatbestände gemäß § 9 BAO und § 67 ASVG hinzuweisen.

5. Die Geschäftsführerentschädigung gemäß der Honorarvereinbarung bedeutet für Herrn Ing. F.X., dass er völlig erfolgsabhängig entlohnt wird und er im schlimmsten Fall für seine Tätigkeit überhaupt keine Entlohnung erhält. Dies stellt wohl in eindrucksvoller Art und Weise das absolute Unternehmerrisiko von Herrn Ing. F.X. dar.

Die Begründung des Haftungs- und Zahlungsbescheides, dass die Tätigkeit der Bezüge ohne Unternehmerrisiko erfolgt, kann nicht geteilt werden.

Aufgrund des vorliegenden Geschäftsführungsvertrages kann die Höhe des Geschäftsführerbezuges zwischen öS 850.000,-- und ÖS 0,-- schwanken. Auch in den einzelnen Jahren war die Höhe des Geschäftsführergehaltes unterschiedlich.

1998 ÖS 363.565,--

1999 ÖS 661.351,-- (Steigerung um 82 %)

(Die Ziffern sind dem Prüfungsbericht entnommen.)

Desweiteren wird dabei nicht berücksichtigt, dass die Kosten der Sozialversicherung von Herrn Ing.F.X. selbst zu bezahlen sind, was einen wesentlichen Aufwandsfaktor darstellt. ist es bei der Beurteilung des Vorliegens eines Unternehmerrisikos eine Ex Nunc Betrachtung anzustellen. Nur weil im Nachhinein betrachtet die Schwankungen nicht mehr als 82 % betragen haben (meines Erachtens mit Sicherheit wesentlich), kann nicht Vom Fehlen eines Unternehmerrisikos gesprochen werden. Bei der Beurteilung des Unternehmerrisikos ist nur eine Ex Tunc Betrachtung zulässig. Bei dieser Betrachtungs- weise muss erkannt werden, dass ein vollkommenes Risiko gegeben ist, da der Geschäftsführergehalt sich zwischen ÖS 0,-- und ÖS 850.000,-- bewegen kann. Im Vorhinein weiß man nie, wie sich die Ergebnisse der Ö. entwickeln, So kann jederzeit zB. ein Großkunde ausfallen und sich das Bilanzergebnis sehr stark verschlechtern, mit dem weiteren Ergebnis, dass Herr Ing. F.X. kein Geschäftsführergehalt bezieht.

Desweiteren möchte ich ausführen, dass, sollte Herr Ing. F.X. das Elektrounternehmen als

Einzelunternehmen führen und dieses Elektrounternehmen 5 Jahre hindurch jedesmal exakt ÖS 1 Million Jahresergebnis erzielen, niemand auf kommt zu sagen, dass jetzt der Einzelunternehmer Ing.F.X. kein Unternehmerrisiko mehr hat. Schon aus diesem Beispiel ist ersichtlich, dass die Aussage, dass kein wesentliches Unternehmerrisiko vorliegt, nicht geteilt werden kann. Genausogut wie der Einzelunternehmer Ing. F.X. ein Unternehmerrisiko trägt, ist dieses Unternehmerrisiko auch in der O. gegeben. Aufgrund des abgeschlossenen Geschäftsführungsvertrages überträgt sich dieses Unternehmerrisiko der O. 1:1 auf die Bezüge von Herrn Ing. F.X..

Desweiters ist die Begründung für die DB- und DZ-Pflicht der Geschäftsführerentschädigung nicht nachvollziehbar. Es ist kein Hinweis enthalten, warum die Tätigkeit ohne Unternehmerrisiko durchgeführt wird, wo ja ein Geschäftsführungsvertrag vorliegt und der Behörde auch übermittelt wurde, worin die Entlohnung zu 100 % erfolgsabhängig geregelt ist. Weiters zeigen schon die beiden Jahre der Prüfung unterschiedliche Ergebnisse. Weiters möchten wir festhalten, dass ein Werkvertrag vorliegt und daher die Aussage, dass der Geschäftsführer seine Arbeitskraft schuldet, in der Begründung des Finanzamtes Liezen nicht nachvollzogen werden kann. Dass er persönlich seine Arbeitskraft einzusetzen hat, steht nirgends geschrieben. Daher kann auch nicht von einem Schulden der Arbeitskraft ausgegangen werden. Herr Ing. F.X. hat nur gewisse Bereiche abzudecken, wie er dabei vorgeht, steht in seinem Belieben.

Zusätzlich wird auf Argumente des Verwaltungsgerichtshof verwiesen, mit dem dieser beim Verfassungsgerichtshof den Antrag gestellt hat, den entsprechenden Bestimmungen im FLAG als verfassungswidrig aufzuheben.

Der zur Behandlung einer Beschwerde hinsichtlich DB zuständige Senat gelangte zur Überzeugung, dass es den vom Gesetzgeber in der Bestimmung des § 22 Zif. 2 Teilstrich 2 EStG konstruierten Beschäftigungstypus nicht gibt. Die Voraussetzungen für diesen Typ sind im Gesetz nämlich so beschrieben, dass sie sich gegenseitig ausschließen. Eine weisungsfrei ausgeübte Beschäftigung kann eben nicht "alle" Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisen. Es resultiert aus der Statuierung der Dienstgeberbeitragspflicht nach § 41 FLAG einerseits ein

. Verstoß gegen das Determinierungsgebot des Artikel 18 Abs. 1 B-VG; andererseits wird zu Lasten des betroffenen Personenkreises das verfassungs- mäßig gewährleistete Gleichheitsgebot mit dem Ergebnis einer deshalb auch gegen Artikel 5 StGG verstoßenden Besteuerung verletzt. Mit der Einbeziehung des Personenkreises weisungsfrei tätiger Gesellschafter-Geschäftsführer in den Kreis jener Beschäftigten, für die von ihren "Arbeitslohn" Dienstgeberbeitrag nach § 41 Abs. 1 FLAG zu entrichten ist, wird Ungleiches gleich behandelt, indem eine sonst nur

aus den Arbeitslöhnen für Dienstnehmer geschuldeten Abgaben ausnahmsweise und systemwidrig auch aus den Vergütungen statuiert wird, welche an Personen gezahlt werden, die nach allen außer- Vorschriften der Rechtsordnung keine Dienstnehmer sind und die auch das steuerrechtliche Dienstverhältnis bestimmenden Vorschrift des § 47 Abs. zweiter Satz EStG keine Dienstnehmer sind. Aus der Sicht des betroffenen Personenkreises resultiert aus einer solchen Regelung, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer in seiner Eigenschaft als Gesellschafter die Minderung des Betriebsergebnis seiner Gesellschaft durch die Dienstgeberbeitragspflicht für seine Geschäftsführerbezüge hinnehmen muss, ohne dass ihm auf der anderen Seite in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer die lohn- steuerlichen Begünstigungen (§ 67 Abs. 1 EStG 1988) zugute kämen (Siehe auch Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 26.10.2000 (2000/13/0048,007).

Da die Gesellschafter-Geschäftsführerstellung von Herrn Ing. F.X., wie oben dargestellt mit absolutem Unternehmerrisiko behaftet ist und auch keine Einbindung von ihm in den Arbeitsablauf gegeben ist, zusätzlich selbst der Verwaltungsgerichtshof Bedenken gegen die Bestimmungen hat, wird beantragt, den oben angeführten Bescheid aufzuheben und gemäß den obigen Ausführungen neu zu erlassen.

Das Finanzamt Liezen erließ mit 27. Juni 2002 eine ausführliche abweisende Berufungsvorentscheidung. Darin verwies das Finanzamt zusammenfassend darauf, dass nach der Aktenlage Herr F.X. 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 3. Juli 2002 den Antrag auf Vorlage an die Abgabenbehörde II. Instanz ein.

Mit Bericht vom 16. Juli 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, BGBI. 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 80 % beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer auf Grund seiner Beteiligung weisungsgebunden 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 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 Teilstich 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 selbstständig und einer nichtselbstständig 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 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 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 den Gesellschafter-Geschäftsführer für die Bw. erbracht wurden. Da der Gesellschafter-Geschäftsführer seit März 1998 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 Elektro-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 Herrn Ing. F.X. 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. Dies geht auch aus der Vorhaltsbeantwortung vom 29. August 2000 hervor worin ua. Folgendes ausgeführt wurde:

Insgesamt obliegt Herrn Ing. F.X. die kaufmännische und technische Oberleitung des Unternehmens.

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 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 lt. Werkvertrag vom März 1998 (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 19. September 2006