



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Firma A GmbH in XY, vertreten durch Slawitsch Hans M. WTH Ges KEG, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 8020 Graz, Strauchergasse 16, vom 18. April 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 24. März 2006 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid für den Zeitraum 1. Jänner 2003 bis 31. Dezember 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung und betreibt das Gewerbe der Dachdeckerei und Spenglerei.

Im Zuge einer Prüfung der lohnabhängigen Abgaben über den Zeitraum 1.1.2003 bis 31.12.2004 stellte der Prüfer fest, dass die Bezüge der zu 50 % und 35% an der Berufungswerberin wesentlich beteiligten Geschäftsführer nicht in die DB- und DZ-Bemessungsgrundlage einbezogen worden waren.

Mit den Abgabenbescheiden vom 24. März 2006, wurde vom Finanzamt Graz-Umgebung für oa. Zeitraum der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag festgesetzt.

In der Berufung vom 18. April 2006 gegen den diesbezüglich vom Finanzamt erlassenen Bescheid für das Jahr 2002 brachte die Berufungswerberin Folgendes vor:

Wir erheben hiemit gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 24.3.2006 für die Jahre 2003 und 2004 das Rechtsmittel der Berufung, stellen als Berufungsbegehren den Antrag den Bescheid 2003 im Sinne der untenstehenden Ausführungen abzuändern und den Bescheid für 2004 ersatzlos aufzuheben und führen in Begründung aus:

Mit den angefochtenen Bescheiden wurden folgende Abgaben festgesetzt, wogegen sich diese Berufung richtet:

2003

Dienstgeberbeitrag 4.500,--

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 460,--

2004

Dienstgeberbeitrag 1.188,--

Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 116,16

Zusammen 6.264,16

Bemessungsgrundlage dieser Festsetzungen sind die von unserer Gesellschaft in den Streitjahren ausgezahlten Geschäftsführerbezüge an den wesentlich beteiligten Geschäftsführer, Herrn R. S. Nach der mit verstärktem Senat geänderten Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 10.11.2004, Zahl 2003/13/0018) wird diese Bestimmung seit November 2004 dahingehend ausgelegt, dass für die Beurteilung der Dienstnehmereigenschaft bei wesentlich beteiligten Geschäftsführern ein einziges Merkmal genügt, nämlich die Eingliederung des Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus des Unternehmens.

Nach früherer ständiger Rechtssprechung bedurfte es für die Annahme der Dienstnehmerähnlichkeit zweier Merkmale, nämlich

- a) Eingliederung in den betrieblichen Organismus des Unternehmens und*
- b) kein Vorliegen eines ins Gewicht fallenden Unternehmerrisikos.*

Im vorliegenden Falle belief sich der Geschäftsführerbezug in den Jahren 2003 und 2004 auf 80 % des Gewinnes, d.h. der Geschäftsführerbezug war ausschließlich vom Betriebsergebnis und zwar vom Reingewinn abhängig. Er war gleichzeitig gedeckelt mit einer Obergrenze von 100.000,--. In den beiden Streitjahren errechnete sich der Geschäftsführerbezug wie folgt:

2003

Gewinn vor Geschäftsführerbezug 135.343,--

davon 80 % 108.274,40

gedeckt jedoch 100.000,--

2004

Gewinn vor Geschäftsführerbezug 112.660,--

davon 80 % 90.198,--

anteilig für drei Monate (Herr A ist mit Ende März 2004 aus der Geschäftsführung ausgeschieden) 22.532,--

gerundet somit als Geschäftsführerbezug ausbezahlt 22.000,--

Die tatsächlichen Auszahlungen entsprachen daher der gewinnabhängigen, vertraglichen Regelung.

Nach der bis November 2004 gültigen Rechtsprechung wären die in Rede stehenden Geschäftsführerbezüge jedenfalls nicht dem Dienstgeberbeitrag unterlägen. Im vorliegenden Fall kommt daher die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinne des § 236 BAO vom 20.12.2005 zur Anwendung. Danach liegt eine sachliche Unbilligkeit insoweit vor, als die Geltendmachung des Abgabenanspruches von Rechtsauslegungen des Verwaltungsgerichtes abweicht, wenn im Vertrauen auf die betreffende Rechtsprechung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhaltes bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden.

Wir stellen daher folgende Anträge

- a) in Stattgebung unserer Berufung den angefochtenen Bescheid für 2003 im Sinne der obenstehenden Ausführungen abzuändern und den Bescheid für 2004 ersatzlos aufzuheben;*
- b) auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung;*
- c) auf Aussetzung der Abgabeneinhebung für den strittigen Abgabenbetrag in Höhe von 6.264,16.*

In eventu ersuchen wir die festgesetzten Abgaben im Nachsichtsweg abzuschreiben (gestützt auf die oben erwähnte Verordnung vom 20.12.2005) und den bestehenden Rückstand bis dahin zu stunden.

Mit Bericht vom (ohne Datum), eingelangt am 3. August 2006, legte das Finanzamt Graz-Umgebung die Berufung aus verwaltungsökonomischen Gründen, ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung, dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 (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 und ab dem Jahr 1999 auf § 122 Abs. 7 und 8 WKG 98.

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 50 % bzw. 35 % beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer auf Grund ihrer Beteiligung weisungsungebunden 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 selbständiger und nichtselbständiger 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 dem 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 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 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 die Gesellschafter-Geschäftsführer für die Berufungswerberin erbracht wurden. Da die Gesellschafter-Geschäftsführer (lt. Gesellschaftsvertrag vom 30.6.1987) sowohl mit der

Führung der Geschäfte der Berufungswerberin (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 Dachdeckerei- und Spenglereibetriebes betraut sind, ist von einer auf Dauer angelegten kontinuierlichen Leistung der Gesellschafter-Geschäftsführer für die Berufungswerberin auszugehen.

Der VwGH hat seine Rechtsauffassung, wonach das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit vor allem auf das Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses, weiters noch auf das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung abstellt, mit Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, dahingehend revidiert, als in Abkehr von der Annahme einer Gleichwertigkeit der oben genannten Kriterien die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung in den Hintergrund zu treten haben und entscheidende Bedeutung vielmehr dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist.

Die Frage nach dem Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft ist weiterhin nach jenem Verständnis von diesem Tatbestandsmerkmal zu beantworten, zu dem der VwGH in seiner bisherigen Rechtsprechung gefunden hat. Nach diesem Verständnis wird dieses Merkmal durch jede nach außen hin auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit der 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. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 21. Dezember 1999, 99/14/0255, vom 27. Jänner 2000, 98/15/0200, und vom 26. April 2000, 99/14/0339).

Die Gesellschafter-Geschäftsführer vertreten die Berufungswerberin laut Firmenbuch (FN xxxxx) seit 11.3.2003 gemeinsam mit einem weiteren Geschäftsführer, wobei Herr A mit Ende März 2004 aus der 'Geschäftsführung ausgeschieden ist.

Es ist daher die von der Berufungswerberin nicht konkret bestrittene Eingliederung in den Organismus des Unternehmens der Berufungswerberin nach der oben dargelegten Definition jedenfalls klar erkennbar.

Die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerrisikos und der laufenden Entlohnung treten auf Grund der eindeutigen Erkennbarkeit der Eingliederung der Geschäftsführer in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft in den Hintergrund, und es kommt dem diesbezüglichen Vorbringen keine entscheidende Bedeutung zu.

Im Ergebnis wird die Auffassung vertreten, dass die Beschäftigung der Geschäftsführer ungeachtet ihrer gleichzeitigen Eigenschaft als wesentlich beteiligte Gesellschafter alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufgewiesen hat. Die Gesellschafter-Geschäftsführer erzielen aus der Geschäftsführertätigkeit demnach Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, weshalb sie iSd Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG in der ab dem Jahr 1994 anzuwendenden Fassung Dienstnehmer waren. Dies löste die Pflicht aus, von den Bezügen der Geschäftsführer für das Jahr 2003 und 2004 den DB und den DZ abzuführen.

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 Geschäftsführer erforderlich war. Es ist daher nach der Aktenlage eine faktische Eingliederung der Geschäftsführer bei Erfüllung der von ihnen persönlich übernommenen Tätigkeitsbereiche in den betrieblichen Ablauf der Berufungswerberin 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).

Somit kann aus der kontinuierlichen Geschäftsführertätigkeit das Schulden der persönlichen Arbeitskraft der Gesellschafter-Geschäftsführer abgeleitet werden. Insbesondere zeugt die Art

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

Bei den vorliegenden Arbeitsverhältnissen der Geschäftsführer überwiegen demnach aus steuerrechtlicher Sicht die Merkmale von nicht selbständig Tätigen im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Über Ihren Antrag vom 18. April 2006 nach § 236 BAO wird die Abgabenbehörde erster Instanz zu entscheiden haben.

Graz, am 2. Februar 2009