



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Erwin Csaszar und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Herwig Aigner, Mag. Walter Zapfl und Dr. Jörg Kühnfels im Beisein der Schriftführerin Dagmar Brus über die Berufung der A GmbH in XY, vertreten durch Hötzl und Partner GmbH, Steuerberatungskanzlei, 8010 Graz, Beethovenstr. 25, vom 7. April 2006 gegen die Abgabenbescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 6. März 2006 für den Zeitraum 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2004, nach der am 6. Oktober 2009 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung und betreibt ein technisches Büro.

Im Zuge einer Prüfung der lohnabhängigen Abgaben über den Zeitraum 1.1.2000 bis 31.12.2004 stellte der Prüfer fest, dass die Bezüge des zu 100 % an der Berufungswerberin beteiligten Geschäftsführers und der PKW – Sachbezug nicht in die DB- und DZ-Bemessungsgrundlage einbezogen worden waren.

Mit Abgabenbescheid vom 6. März 2006, wurde vom Finanzamt Graz-Stadt für oa. Zeitraum der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag festgesetzt.

In der Berufung vom 7. April 2006 gegen den diesbezüglich vom Finanzamt erlassenen Bescheid brachte die Berufungsverwerberin Folgendes vor:

Die Abgabenbehörde begründet die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für Entgelte, die der unstrittig wesentlich beteiligte Geschäftsführer DI B von der Gesellschaft erhalten hat, mit einem Verweis auf § 47 (2) und § 22 Z.2 EStG 1988 und das den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten haben, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Während die Bezugnahme auf § 47 (2) EStG 1988 obsolet ist, ist jene auf § 22 Z.2 2. Teilstrich EStG 1988 unzutreffend.

§ 22 Z.2 2. Teilstrich EStG 1988 bringt, trotz großem Interpretationsspielraumes hinsichtlich "der sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses", grammatisch einwandfrei zum Ausdruck, dass Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt werden, Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit darstellen.

Das heißt, die Vergütung muss für eine Beschäftigung gewährt werden, die alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist.

Durch die Wortgruppe "sonst alle" wird ausschließlich die aufgrund einer gesellschaftsvertraglichen Sonderbestimmung nicht mögliche "Verpflichtung, den Weisungen eines anderen folgen" ausgeklammert.

Nach § 47 (2) EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Alle Merkmale eines Dienstverhältnisses sind, abgeleitet von der Legaldefinition des § 47 (2) EStG 1988 nach den Kriterien Weisungsgebundenheit und organisatorische Eingliederung im Betrieb zu beurteilen.

Die Weisungsgebundenheit sah der VwGH in ständiger Rechtsprechung beim wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer als irrelevant an, wenn diese wegen der Beteiligung an der Gesellschaft nicht gegeben ist. Die Stellung des Geschäftsführers auch als Gesellschafter ist hier entscheidend. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse müssen die Merkmale eines Dienstverhältnisses gegeben sein. Dem Geschäftsführer ist fiktive Weisungsgebundenheit zu unterstellen und dann zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbständigkeit oder jene der Selbständigkeit überwiegen.

Die Formulierung "sonst alle Merkmale" kann nur bedeuten, dass mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit effektiv alle anderen Merkmale eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssen, um von einem solchen ausgehen zu dürfen. Abgesehen von der

Weisungsgebundenheit zählt Doralt (Doralt, EStG zu § 47 EStG) folgende Merkmale für ein Dienstverhältnis auf:

1. Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers
2. Fehlen eines Unternehmerwagnisses
3. Keine Vertretungsbefugnis
4. Laufende Lohnzahlungen

ad 1.

Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist für einen Arbeitnehmer insbesondere dann gegeben, wenn er den Arbeitsplatz und die Arbeitsmittel zur Verfügung gestellt bekommt. Weitere Erfordernisse sind das zeitliche Ausmaß der Tätigkeit und die Verpflichtung zur Einhaltung bestimmter Arbeitsstunden.

DI B hat keinen festen Dienstort und ist an keine festen Arbeitszeiten gebunden, auch gibt es weder Urlaubsregelungen noch Mindestarbeitszeiten und er ist nicht angehalten, hinsichtlich seiner Verfügbarkeit für das Unternehmen auf die Mitarbeiter des Unternehmens Rücksicht zu nehmen.

Dass er als alleinverantwortlicher Geschäftsführer dafür zu sorgen hat, dass alle Geschäftsführeragenden erfüllt werden, ist selbstverständlich.

Es herrscht daher für DI B weder eine räumliche noch eine zeitliche Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens.

Weiters ist festzuhalten, dass Herr DI B über eigene Arbeitsmittel verfügt und im Zuge seiner Geschäftsführertätigkeit selbst entwickelte Erfindungen und Patente zum Einsatz bringt.

ad 2.

Das Unternehmerwagnis besteht darin, dass der Abgabepflichtige die Höhe seiner Einnahmen beeinflussen und die Ausgaben selbst bestimmen kann. Es ist dabei unerheblich, ob das Entgelt in Geld, Sachwerten oder Leistungen abgegolten wird. Dass im selbständigen Dienstleistungsbereich, neben dem Honorar für die Leistungserbringung, Barauslagen und Spesen ersetzt werden, darf als allgemein üblich vorausgesetzt werden. Der Geschäftsführer muss jenen Einsatz für das Unternehmen leisten, dass dessen Erfolg und damit indirekt sein Einkommen als Geschäftsführer gesichert ist. In Abhängigkeit von den wirtschaftlichen Unwägbarkeiten im Unternehmen muss er seine persönlichen Fähigkeiten bestmöglich einsetzen und das Ausmass seines Einsatzes entsprechend variieren.

DI B hat gemäß Umlaufbeschluss vom 27.1.1995 mit der GmbH vereinbart, dass sein Entgelt nach Erstellung des Jahresabschlusses abhängig vom jeweiligen Jahresergebnis der Gesellschaft festgelegt wird.

Weiters wurde in diesem Umlaufbeschluss festgehalten, dass die laufenden Auszahlungen sein Verrechnungskonto belasten und es dadurch zu einer Verbindlichkeit gegenüber der Gesellschaft kommt.

Die Entlohnung eines Dienstnehmers wird im Regelfall nicht am Ergebnis des Arbeitgebers bemessen.

Das Geschäftsführerentgelt betrug in den einzelnen Jahren wie folgt:

2000 € + 0

2001 € + 0

2002 € + 10.500

2003 € + 18.000

2004 € + 27.100

Zur Erhöhung des Geschäftsführerentgeltes kam es, weil das Jahresergebnis der Gesellschaft stark angestiegen war.

Wie bereits bei der letzten Berufung aus dem Jahr 2001 hingewiesen wurde, war die Hausbank im Sommer 2000 aufgrund angespannter Liquiditätslage nicht bereit, die Akontierung des GF-Honorars auszuzahlen, während die Dienstnehmergehälter sehr wohl bezahlt wurden. Aus diesem Grund und weil sich die Lage der Gesellschaft weiter verschlechterte, war der Geschäftsführer im Jahr 2000 gezwungen eine nichtselbständige Tätigkeit aufzunehmen.

Im VwGH Erkenntnis 2003/13/0018, wird festgehalten, dass ein Unternehmerwagnis vorliegt, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und dass es auf die tatsächlichen Verhältnisse ankommt, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft.

Im Falle unseres Mandanten haben ihn die Einnahmenschwankungen so stark getroffen, dass er aufgrund seiner Einnahmen aus der GmbH bzw. seinen "Nichteinnahmen" seinen Lebensunterhalt nicht mehr bestreiten konnte und er daher gezwungen war eine nichtselbständige Tätigkeit zusätzlich zu seiner Geschäftsführertätigkeit anzunehmen.

Dass eine solche Situation einem Arbeitnehmer gleichzustellen ist, kann wohl keinesfalls behauptet werden.

Weiters trägt DI B Kosten, wie z.B. Sozialversicherung oder Anbahnungsspesen selbst. Auch schafft er eigene Wirtschaftsgüter für seine Tätigkeit an. Ab Mitte 2002 hat er das Unternehmen wieder in die Gewinnzone gebracht und wurden ihm daraufhin für diese Leistung Entgelte zugestanden.

DI B trägt daher in seiner Funktion als Geschäftsführer ein beträchtliches Unternehmerwagnis.

ad 3.

DI B kann sich in bestimmten Bereichen, insbesondere jenen des gewöhnlichen Geschäftsbetriebes vertreten lassen. Ob eine Vertretung tatsächlich erfolgt, ist nach VwGH-E vom 13.9.1988, Zl. 88/14/0089, überhaupt nicht maßgebend.

ad 4.

Es ist ein wesentliches Merkmal eines Dienstverhältnisses, dass der Arbeitnehmer für die Zurverfügungstellung seiner Arbeitskraft vom Arbeitgeber laufend ein angemessenes Gehalt erhält und die laufende Auszahlung ist typisch für ein Dienstverhältnis.

Dies ist im Falle von DI B nicht passiert, da das Ausmaß seines Geschäftsführerentgeltes erst nach Fertigstellung des Jahresabschlusses feststeht und im Umlaufbeschluss festgehalten wird.

Wenn weiters versucht wird, die Dienstnehmereigenschaft des Geschäftsführers mit der Zurverfügungstellung des Firmenautos für Privatfahrten, wenn auch nur geringfügig, zu begründen, darf darauf hingewiesen werden, dass es zumindest ebenso typisch für die selbständige Unternehmerschaft ist, dass der Unternehmer mit dem im Betriebsvermögen befindlichen KFZ private Fahrten unternimmt.

Zusammenfassend ist darauf hinzuweisen, dass DI B nicht an Dienstort und Dienstzeit gebunden ist, keine Entschädigung im Urlaubs- und Krankheitsfall erhält, für seine Betriebsmittel selbst aufkommt, sich eines Vertreters bedienen kann, keine Vereinbarung bezüglich Fristen zur Auflösung des Vertragsverhältnisses hat, keine laufenden Gehaltsauszahlungen erhält, nicht in den betrieblichen Organismus eingegliedert ist, aber ein großes Unternehmerwagnis auf Seiten des Geschäftsführers besteht, weshalb bei Gesamtbetrachtung des Vertragsverhältnisses nicht von einem Dienstverhältnis des Geschäftsführers auszugehen ist.

In weiterer Folge wird auf die Berufung gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid die Jahre 1994 bis 1999 verwiesen, sowie auf die Berufungsergänzung vom 18.4.2002 und festzuhalten

dass diese Ergänzung unbeantwortet blieb und das Verfahren betreffend der Jahre 1994 bis 1999 bis lang noch nicht abgeschlossen ist.

Aus dem oben Dargestellten ist daher abzuleiten, dass die Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers DI B nicht unter die Bestimmungen des § 41 (2) FLAG in der geltenden Fassung bzw. § 22 Z.2 EStG 1988 zu subsumieren ist und wird daher um antragsgemäße Stattgabe der Berufung ersucht.

Da die Abgabenbehörde I. Instanz nicht verpflichtet ist, eine Berufung mit Berufungsvorentscheidung (BVE) zu erledigen, sondern diese auch sofort dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) vorlegen kann, wird hiermit bereits für diesen Fall in der Berufung beantragt, einerseits eine mündliche Berufungsverhandlung (§ 284(1) Z1 BAO) abzuhalten, andererseits eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat (§ 282 (1) Z 1 BAO).

Mit Bericht vom 21. April 2006 (eingelangt am 6. Juni 2006) legte das Finanzamt Graz-Stadt 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 erkannt hat, ergibt sich aus der Entstehungsgeschichte des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 und aus dem Zusammenhang mit der Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988, dass der Formulierung "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" in § 22 Z 2 das Verständnis beizulegen ist, dass es auf die Weisungsgebundenheit nicht ankommt, wenn diese wegen der Beteiligung an der Gesellschaft nicht gegeben ist, im Übrigen aber nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssen. Dabei ist die auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlende Weisungsgebundenheit hinzuzudenken und dann zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbstständigkeit oder jene der Selbstständigkeit im Vordergrund stehen. Dem Vorliegen bzw. dem Fehlen des Unternehmerwagnisses kommt in diesem Zusammenhang wesentliche Bedeutung zu (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 27. Juli 1999, 99/14/0136). Es kommt daher nicht darauf an, dass der gegenständlich zu 100 % beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer auf Grund seiner Beteiligung 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 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 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 angelegte 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 Einkunftstatbeständen 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 Berufungswerberin erbracht wurden. Da der Gesellschafter-Geschäftsführer (lt. Gesellschaftsvertrag vom 10.12.1980) 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 technischen Büros (lt. Internet: Softwareentwicklung insbesonders für Casinos sowie allgemeine Forschungs-, Planungs- und Entwicklungsaktivitäten) betraut ist, ist von einer auf Dauer angelegten kontinuierlichen Leistung des Gesellschafter-Geschäftsführers für die Berufungswerberin auszugehen. Dies wird auch in der Berufungsschrift wie folgt bestätigt:
Dass er als alleinverantwortlicher Geschäftsführer dafür zu sorgen hat, dass alle Geschäftsführeragenden erfüllt werden, ist selbstverständlich.

Der Gesellschafter-Geschäftsführer vertritt die Berufungswerberin laut Firmenbuch (FN xxxx) seit 19.12.1990 selbstständig als handelsrechtlicher Geschäftsführer, woraus ebenfalls die Eingliederung in den Organismus des Unternehmens der Berufungswerberin nach der oben dargelegten Definition jedenfalls klar erkennbar ist.

Die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerrisikos (und der laufenden Entlohnung) treten auf Grund der eindeutigen Erkennbarkeit der Eingliederung des Geschäftsführers in den

geschäftlichen Organismus der Gesellschaft in den Hintergrund und es kommt dem diesbezüglichen Vorbringen keine entscheidende Bedeutung zu.

Beim vorliegenden Arbeitsverhältnis des Gesellschafter-Geschäftsführers 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.

Graz, am 6. Oktober 2009