



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Erwin Csaszar und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Herwig Aigner, Dr. Ingo-Jörg Kühnfels und Mag. Walter Zapfl im Beisein der Schriftführerin Dagmar Brus über die Berufung der Firma P GmbH in XY, vertreten durch Steirische Wirtschaftstreuhand GesmbH, Steuerberatungskanzlei, 8010 Graz, Leonhardstr. 109, vom 7. September 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt, vertreten durch ADir Reinhold Winkler, vom 16. August 2005 betreffend Abgabenbescheide für den Zeitraum 1. Jänner 2000 bis 31. Dezember 2003 nach der am 31. März 2008 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Anlässlich der durchgeführten Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum 1.1.2000 bis 31.12.2004 wurde festgestellt, dass die Geschäftsführerbezüge der zu je 50 % an der Bwerufungswerberin wesentlich beteiligten Geschäftsführer für die Jahre 2000 bis 2004 nicht in die DB- DZ- Bemessung einbezogen worden waren. Mit den Abgabenbescheiden, gebucht am 16. August 2005, 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. September 2005 gegen die diesbezüglich vom Finanzamt erlassenen Bescheide brachte die Berufungsverberberin Folgendes vor:

Im Namen und Auftrag unserer oben genannten Mandantin erheben wir innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der Berufung gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide über den Prüfungszeitraum 1/2000 bis 12/2003 hinsichtlich der Einbeziehung der Geschäftsführervergütung in die Dienstgeberbeitragsgrundlage und in die Grundlage für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag. Wir stellen den Antrag, die Haftungs- und Abgabenbescheide aufzuheben und unter Kürzung der Bemessungsgrundlagen für den Dienstgeberbeitrag sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag von derzeit gesamt Euro 503.484,31 auf NULL neu auszufertigen, da die Einbeziehung der Geschäftsführerhonorare in die Bemessungsgrundlagen für Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu Unrecht erfolgte.

Gemäß Bericht der den Abgabenbescheiden zugrundeliegenden Lohnsteuerprüfung der Jahre 2000 bis inkl. 2004 wurde ein OB in Höhe von insgesamt Euro 22.656,79 sowie ein DZ in Höhe von insgesamt Euro 2.417,12 für die Geschäftsführervergütungen der Jahre 2000 bis inkl. 2003 vorgeschrieben. Begründet wurde diese Festsetzung damit, dass Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die von der Kapitalgesellschaft an wesentlich beteiligte Geschäftsführer für deren sonst (mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit) alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt werden, der DB-Bemessung zuzurechnen sind. Die Tatsache, dass die Geschäftsführertätigkeit im fraglichen Zeitraum laut vorgelegtem Gesellschaftsvertrag rein erfolgsabhängig über eine Cashflow-Prämie vergütet wurde und die Vergütungen über die Jahre deutliche rein durch die Gewinnhöhe bestimmte Schwankungen aufgewiesen, wurde anlässlich der Lohnsteuerprüfung zwar vorgebracht, jedoch fand diese Tatsache keine weitere Beachtung. Weitere Feststellungen wurden nicht getroffen.

Die beiden Geschäftsführer, Herr A und Herr B, XY waren im fraglichen Zeitraum zu je 50% an der P. Ges.m.b.H. beteiligt und zum jeweils alleinigen vertretungsbefugten Geschäftsführer der Gesellschaft bestellt.

Für ihre Tätigkeit wurden die bei den Geschäftsführer beginnend mit dem Wirtschaftsjahr 1999/00 bis inkl. 2002/03 rein erfolgsabhängig durch eine Cashflowprämie i.H.v. 25% des Cashflows entlohnt. Der Cashflow errechnet sich dabei wie folgt:

*Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit lt. Gewinn-/Verlustrechnung
(vor Steuern) + Abschreibungen +/- Zuweisung/Auflösung der Abfertigungs- und Pensionsrückstellung im EGT enthaltenes an Ergebnis (Anlagenverkauf etc) + im Aufwand erfaßter Geschäftsführerbezug = Cashflow, davon 25%.*

Bei negativem Cashflow bestand kein Anspruch auf ein Geschäftsführerjahreshonorar.

Ab dem Wirtschaftsjahr 2003/2004 wurde die Geschäftsführerentlohnung auf einen monatlichen Fixbezug umgestellt.

In der Begründung der erlassenen Haftungsbescheide wird darauf verwiesen, dass die Geschäftsführertätigkeit in einer einem Dienstverhältnis nahestehenden Weise ausgeübt würde. Nach der Rechtssprechung sind die Indikatoren, die für eine Dienstgeberbeitragspflicht von Geschäftsführervergütungen ausschlaggebend sind, wie folgt:

Nach den Bestimmungen des § 41 (2) FLAG und des § 2 lit a KommStG ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, wobei auch Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG als Arbeitslohn im Sinne dieser Bestimmung gelten.

Gemäß § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG gehören zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses iSd § 47 (2) EStG aufweisende Beschäftigung (ausgenommen nur die Weisungsgebundenheit aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse) gewährt werden.

*Bei der Beurteilung, ob sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses iSd § 22 Z 2 EStG vorliegen, ist gemäß Rechtssprechung vor allem auf drei Kriterien abzustellen, nämlich die organisatorische Eingliederung, das Fehlen eines Unternehmerwagnisses sowie eine regelmäßig laufende, wenn auch nicht notwendigerweise monatliche Entlohnung. Auf die durch das VwGH- Erkenntnis vom 10.11.2004, VwGH 2003/13/0018 geänderte Rechtssprechung, wonach für die Beurteilung der Tatsache, ob alle Merkmale eines Dienstverhältnisses iSd § 22 Z 2 EStG vorliegen, nur mehr auf **ein** Merkmal, nämlich die organisatorische Eingliederung, abzustellen ist, weiter einzugehen erübrigts sich, da für die Beurteilung der betroffenen Zeiträume jeden- falls im Sinne des Vertrauenschutzes noch auf die alte Rechtssprechung vor dem 10.11.2004 abzustellen ist. Anlässlich der Prüfung wurde jedoch unter Außerachtlassung weiterer Sachverhaltsfeststellungen -und -wertungen lediglich die organisatorische Eingliederung als Abgrenzungsmerkmal berücksichtigt. Auf weitere anlässlich der Prüfung vorgebrachte Sachverhaltsfragen, v.a. hinsichtlich des Vorliegens eines relevanten Unternehmerrisikos, wurde nicht weiter eingegangen.*

Mit Bericht vom 14. Oktober 2005 legte das Finanzamt Graz-Stadt die Berufung aus verwaltungsökonomischen Gründen, ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung, dem unabhängigen Finanzsenat zu Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 (kurz FLAG) haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gem. § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818, sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Gem. § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 57 Abs. 4 und 5 HKG idF BGBl. 958/1993 bzw. § 57 Abs. 7 und 8 HKG idF BGBl. 661/1994.

Nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 fallen unter die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung erkennt, ergibt sich aus der Entstehungsgeschichte des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 und aus dem Zusammenhang mit der Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988, dass der Formulierung "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" in § 22 Z 2 das Verständnis beizulegen ist, dass es auf die Weisungsgebundenheit nicht ankommt, wenn diese wegen der Beteiligung an der Gesellschaft nicht gegeben ist, im Übrigen aber nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssen. Dabei ist die auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlende Weisungsgebundenheit hinzuzudenken und dann zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbstständigkeit oder jene der Selbstständigkeit im Vordergrund stehen. Dem Vorliegen bzw. dem Fehlen des Unternehmerwagnisses kommt in diesem Zusammenhang wesentliche Bedeutung zu (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 27. Juli 1999, 99/14/0136). Es kommt daher nicht darauf an, dass die gegenständlich zu 50 % 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 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 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 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 die Gesellschafter-Geschäftsführer für die Berufungswerberin erbracht wurden. Da die Gesellschafter-Geschäftsführer seit 25.8.1994 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 Restaurantbetriebes betraut sind, ist von einer auf Dauer angelegten kontinuierlichen Leistung der Gesellschafter-Geschäftsführer für die Berufungswerberin auszugehen.

So wurde bereits bei der Lohnsteuerprüfung für die Jahre 1994 bis 1998 festgestellt, dass Herr A für den Bereich Kochen, Einkaufen, Personal Küche und dergleichen, Herr B für den Bereich Bedienung, Einkaufen, Personal und dergleichen zuständig ist.

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 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).

Damit ist klargestellt, dass die Geschäftsführer leitend tätig sind und in den geschäftlichen Organismus der GmbH eingegliedert sein müssen. 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 (laut Geschäftsführer – Werkvertrag vom 20.5.1996 wurde ein Bruttopauschalhonorar

von 35.000 Schilling, und ab dem Wirtschaftsjahr 1999/2000 lt. Nachtrag zum Dienstvertrag v.13.12.1999 je 25 % des Cash flows und ab dem Wirtschaftsjahr 2003/04 wurde die Entlohnung wiederum auf einen Fixbezug von 3.000 Euro monatlich umgestellt).

Die den Geschäftsführern zugeflossenen Beträge resultierten aus den Bestimmungen in Pkt. 7. der als "Werkvertrag" betitelten Vereinbarungen bzw. aus dem Nachtrag zum Geschäftsführer-Dienstvertrag. Nach Pkt. 6 dieser Vereinbarungen übernahmen die Gesellschafter zu diesem vereinbarten Honorar ausdrücklich die Geschäftsführungstätigkeiten. Die Richtigkeit dieser Ausführungen wird auch dadurch bestärkt, dass die beiden Gesellschafter in ihren persönlichen Steuererklärungen im Zusammenhang mit den Geschäftsführerbezügen (für das Jahr 2000 341.120 Schilling, 2001 705.340 Schilling, 2002 44.861 Euro und 2003 61.810 Euro) das Betriebsausgabenpauschale nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 geltend gemacht haben.

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 selbstständigen Tätigkeit, ebenso wie die gegenständlich vorliegende persönliche Abhängigkeit darstellt.

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

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

Graz, am 31. März 2008