



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Firma P. GmbH in XY., vertreten durch Baumgartner & Grinschgl GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 8010 Graz, Elisabethstr. 40, vom 28. Dezember 2000 gegen den Bescheid des Finanzamtes Müzzzuschlag vom 24. November 2000 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid für den Zeitraum 1. Jänner 1995 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 1.1.1995 bis 31.12.1999 wurde festgestellt, dass die Bezüge des zu 95% an der Bw. wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers XXX. für die Jahre 1994 bis 1997 nicht in die DB- DZ-Bemessung einbezogen worden waren.

Mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 24. November 2000, wurde vom Finanzamt Müzzzuschlag für oa. Zeitraum der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von 46.191,00 S und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von 5.683,00 S festgesetzt.

In der Berufung vom 28. Dezember 2000 gegen den diesbezüglich vom Finanzamt erlassenen Haftungs- und Abgabenbescheid brachte die Berufungswerberin Folgendes vor:

Das Rechtsmittel richtet sich gegen die für den 95 % beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer XXX. zur Vorschreibung gelangten Dienstgeberbeiträge und Zuschläge zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 1995 bis 1999, wobei DB in Höhe von 44.991,00 S, DZ in Höhe von 5.299,00 S zur Vorschreibung gelangte.

Der Senat 13 des VwGH hat mit Beschluss vom 26.9.2000, A 15/2000- 1 gem. Art. 140 (1) BVG an den VfGH den Antrag gestellt, die Wortfolge "sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG" im § 41 (2) FLAG sowie die Wortfolge "sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG" im 2. Satz des § 41 (3) FLAG als verfassungswidrig aufzuheben. Der VfGH hat mit Beschluss G 110/00 das Gesetzesprüfungsverfahren eingeleitet. Der VwGH sieht den Verstoß gegen das Sachlichkeitsgebot in der sachwidrigen Durchbrechung des Systems der Beschränkung der Dienstgeberbeitragspflicht auf Vergütungen an Dienstnehmer im Sinne des § 47 (2) EStG. Ungleiches werde gleich behandelt, in dem eine sonst nur aus den Arbeitslöhnen für Dienstnehmer geschuldete Abgabe ausnahmsweise und systemwidrig auch als Vergütung statuiert werde, welche an Personen gezahlt werden, die nach allen außersteuerlichen Vorschriften der Rechtsordnung keine Dienstnehmer sind, und die auch nach der das steuerrechtliche Dienstverhältnis bestimmenden Vorschrift des § 47 (2) 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 Betriebsergebnisses seiner Gesellschaft durch die Dienstgeberbeitragspflicht für seine Geschäftsführerbezüge hinnehmen muss, ohne dass ihm auf der anderen Seite in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer die lohnsteuerlichen Begünstigungen (§ 67 (1) EStG) zu Gute kommen. Eine sachliche Rechtfertigung dieser Schlechterstellung des Gesellschafter-Geschäftsführers und für die Durchbrechung des Systems der Beschränkung der Dienstgeberbeitragspflicht auf die Beschäftigung von Dienstnehmern im Sinne des § 47 (2) Satz 2 EStG ist nach Ansicht des VwGH nicht zu erkennen.

Wir teilen die Ansicht, dass ein verfassungswidriges Gesetz vorliegt, dessen Anwendung zu unterbleiben hat.

Soweit eine Aufhebung der gesetzlichen Bestimmungen trotz der zwingenden Argumente durch den VfGH nicht erfolgen sollte, sind wir im Sinne einer dann erforderlichen verfassungskonformen Auslegung der strittigen Rechtslage (die divergierend zu bezeichnenden Judikaturlinien des Senats 13 und der Senate 14 und 15 des VwGHs werden wohl in einer verstärkten Senatsentscheidung zu einer einheitlichen Auslegung zusammenzufassen sein) der Ansicht, dass eine Dienstgeberbeitragspflicht (sowie DZ-Pflicht) aus nachfolgenden Gründen nicht vorliegt:

1. Dienstzeit

XXX. unterliegt keiner fixen Dienstzeit. Er ist zur gerichtlichen und außergerichtlichen Vertretung der Gesellschaft (§ 18 GrnbHG) verpflichtet. Der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft hat üblicherweise größtes Interesse an einer mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes erbrachten Geschäftsführung. Dabei tritt die Einhaltung einer etwaigen Dienstzeit zur Gänze in den Hintergrund. Auch ist im gegenständlichen Fall unklar, durch welche (fremde) Person die Einhaltung der Dienstzeit des Geschäftsführers überprüft werden sollte.

2. Regelmäßige Auszahlungen

Diesbezüglich ist festzuhalten, dass die Form der Auszahlung (regelmäßig oder unregelmäßig) für die Beurteilung der Dienstgeberbeitragspflicht ohne Relevanz ist. "Ob schließlich der Geschäftsführerbezug in 14 Teilbeträgen und damit unter Auszahlung von Weihnachtsgeld und Urlaubsgeld ausgezahlt wird oder in weniger Teilbeträgen, beeinflusst die wirtschaftliche Stellung des Empfängers nicht." (VwGH 30.11.1999, 99/14/0270)

3. Unternehmerrisiko

Aufgrund der schlechten Geschäftslage der Gesellschaft wurden im Jahr 1995 S 98.000,00 1996 und 1997 je S 120.000,00 zur Auszahlung gebracht, was eine deutliche Tragung des Unternehmerrisikos darstellt. Die ab dem Jahr 1998 erhöhten Einnahmen aus der Geschäftsführungstätigkeit sind Ausfluss der verbesserten Ertragslage des Unternehmens sowie der ab 1.1.1998 vereinbarten umsatz- und gewinnabhängigen Vergütung. Somit ergibt sich nach unserer Beurteilung des Gesamtbildes der Tätigkeit des Geschäftsführers für die Gesellschaft ein Überwiegen der selbständigen Merkmale gegenüber den nichtselbständigen.

Wir beantragen daher, den Haftungs- und Abgabenbescheid wie folgt abzuändern:

DB-Nachforderung 1995 - 1999 bisher 46.191,00 S hierfür auf Geschäftsführervergütung entfallend 44.991,00 S DB-Nachforderungsbetrag neu 1.200,00 S DZ-Nachforderung 1995 - 1999 bisher 5.683,00 S hierfür auf Geschäftsführer entfallend 5.299,00 S DZ-Nachforderung neu 384,00 S

Das Finanzamt Müzzzuschlag erließ mit 21. Juni 2001 eine abweisende Berufungsvorentscheidung. Darin verwies das Finanzamt zusammenfassend darauf, dass nach der Aktenlage Herr XXX. in den betrieblichen Organismuseine eingegliedert ist und auch die Judikatur von einer Einbeziehung der Gesellschafter-Geschäftsführerbezüge in die DB- und DZ-Pflicht ausgeht.

Die Bw. brachte mit Schriftsatz vom 25. Juli 2001 den Antrag auf Vorlage an die Abgabenbehörde II. Instanz ein.

Zusätzlich wurde noch auf die zwischenzeitig ergangenen VwGH Ekenntnisse (vgl. ÖStZ 2001, Nr. 14 vom 15.7.2001) verwiesen.

Mit Bericht vom 14. August 2001 legte das Finanzamt Mürzzuschlag die Berufung der Finanzlandesdirektion für Steiermark zur Entscheidung vor.

Bis 31. Dezember 2002 erfolgte keine Erledigung der Berufung durch die Finanzlandesdirektion.

Gemäß § 323 Abs. 10 iVm § 260 BAO ist zur Entscheidung über die Berufung nunmehr der unabhängige Finanzsenat zuständig.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

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

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

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

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

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

95 % beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer auf Grund seiner Beteiligung weisungsungebunden ist (vgl. weiters VwGH vom 28.10.1997, 97/14/0132).

Ein Dienstverhältnis liegt nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Dabei ist für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit maßgebend (VwGH 25.10.1994, 90/14/0184). Nach Lehre und Rechtsprechung sind für die Abgrenzung zwischen selbstständiger und nichtselbstständiger Tätigkeit das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses, die (gegenständlich nicht relevante) Weisungsgebundenheit und die organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Arbeitgebers wesentliche Merkmale. Unter diesen Gesichtspunkten ist das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbstständigkeit oder jene der Unselbstständigkeit überwiegen (vgl. VwGH vom 22.2.1996, 94/15/0123, und die dort zitierte Judikatur).

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 21.12.1999, 99/14/0255, liegt ein Unternehmerwagnis vor, wenn der Steuerpflichtige sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich beeinflussen und damit den materiellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend selbst gestalten kann. Dabei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an: Im Vordergrund dieses Merkmales steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft (vgl. VwGH 25.11.2002, 2002/14/0080). In diese Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen bei nicht 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 den Gesellschafter-Geschäftsführer für die Bw. erbracht wurden. Da der Gesellschafter-Geschäftsführer seit 1977 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 wie Verkauf und Büroarbeiten betraut ist, ist von einer auf Dauer angelegten kontinuierlichen Leistung des Gesellschafter-Geschäftsführers für die Bw. auszugehen (siehe Niederschrift vom 9. November 2000).

Nach dem Erkenntnis des VwGH 23.4.2001, 2001/14/0054, ist die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im

Interesse dieses Organismus ausüben muss (vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer 21, § 19 Anm. 72 f). Die Judikatur des VwGH ist von einem funktionalen Verständnis des Begriffes der Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der GmbH geprägt. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. VwGH 21.12.1999, 99/14/0255, 27.1.2000, 98/15/0200 und 26.4.2000, 99/14/0339).

Fest steht, dass für das Unternehmen der persönliche Arbeitseinsatz des Geschäftsführers erforderlich war. Es ist daher nach der Aktenlage eine faktische Eingliederung des Geschäftsführers bei Erfüllung des von ihm persönlich übernommenen Tätigkeitsbereiches in den betrieblichen Ablauf der Bw. gegeben, und zwar sowohl in zeitlicher und örtlicher als auch in organisatorischer Hinsicht.

Dazu wird darauf verwiesen, dass eine freie Zeitdisposition, das Fehlen der persönlichen Abhängigkeit und der Unterwerfung unter betriebliche Ordnungsvorschriften wie Arbeitsort, Arbeitszeit und arbeitsbezogenes Verhalten, Kontrolle und 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). 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 klaggestellt, dass der Geschäftsführer leitend tätig ist und in den geschäftlichen Organismus der GmbH eingegliedert sein muss. Aus dem Berufungsvorbringen ist nicht ersichtlich, worin im konkreten Fall das einzelne Werk (im Sinne des geschuldeten Erfolges) bestehen sollte, welches eine kontinuierliche Entlohnung des Geschäftsführers rechtfertigen würde. Vielmehr kann aus der kontinuierlichen Geschäftsführertätigkeit das Schulden der persönlichen Arbeitskraft des Gesellschafter-Geschäftsführers abgeleitet werden.

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

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

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

Graz, am 22. März 2005