



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Firma S. GmbH in XY., vertreten durch Dr. Hans Slawitsch WTH KEG, 8020 Graz, Straucherg. 16, vom 11. April 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 14. März 2002 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid für den Zeitraum 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 2000 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 1.1.1996 bis 31.12.2000 wurde festgestellt, dass die Bezüge des zu 50% an der Bw. wesentlich beteiligten R.S. für die Jahre 1996 bis 2000 nicht in die DB- DZ- Bemessung einbezogen worden waren.

Mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 14. März 2002 wurde vom Finanzamt Graz-Umgebung für oa. Zeitraum der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag festgesetzt.

In der Berufung vom 5. April 2002 gegen den diesbezüglich vom Finanzamt erlassenen Haftungs- und Abgabenbescheid brachte die Berufungswerberin Folgendes vor:

Der angefochtene Bescheid erging aufgrund einer Lohnsteuerprüfung umfassend die Jahre 1996 bis 2000. Dabei wurden die an den Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer ausbezahlten Geschäftsführungsbezüge in die Bemessungsgrundlage des DB und DZ mit einbezogen. Dagegen wird vorgebracht und gleichzeitig zur Begründung des angefochtenen Bescheides Stellung genommen:

Lt. Geschäftsführungsvertrag vom 18.6.1997 erhält der Geschäftsführer für seine Tätigkeit eine Jahrestantieme in Höhe von 50 % des steuerlichen Reingewinnes, höchstens ATS 950.000,-- und mindestens ATS 700.000,--. Tatsächlich schwankten die Geschäftsführerbezüge im Prüfungszeitraum zwischen ATS 700.000,-- und ATS 900.000,--.

Eine derartige, am Reingewinn des Unternehmens orientierte Entlohnung entspricht keineswegs den üblichen Gestaltungen bei Dienstverhältnissen, auch nicht bei leitenden Angestellten. Wie das Finanzamt selbst richtig in der Begründung des angefochtenen Bescheides den Gesetzestext zitiert, müssen als Voraussetzung für die DB-Pflicht von Geschäftsführungsbezügen an wesentlich Beteiligte alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen. Das Merkmal "mangelndes Unternehmerrisiko" liegt im vorliegenden Fall nicht vor und ist jedenfalls wesentlich.

Im Übrigen hat das Finanzamt ein Vorhaltsverfahren durchgeführt und uns im Zuge der Prüfung einen Fragebogen betreffend den Geschäftsführerbezug übergeben. Nachfolgend werden dabei zahlreiche, gestellte Fragen und die darauf gegebenen Antworten gegenübergestellt:

Fragen	Antworten
<i>Besteht die Möglichkeit, dass sich der wesentlich Beteiligte im Rahmen seiner Tätigkeit vertreten lassen kann?</i>	<i>Ja</i>
<i>Kann der wesentlich Beteiligte für seine Tätigkeit Hilfskräfte heranziehen? Wenn ja, dann Angabe, wann und in welchem Ausmaß das bis dato passiert ist.</i>	<i>Ja, mit detaillierter Anführung der den Geschäftsführer vertretenden Personen und unter Hinweis, dass die Heranziehung von Hilfskräften im völlig freien Ermessen des Geschäftsführers steht!</i>
<i>Wie hoch ist der Urlaubsanspruch?</i>	<i>Mangels konkreter Tätigkeitsverpflichtung (Arbeitszeit, Dienstplan) besteht auch kein ausdrücklicher Urlaubsanspruch</i>
<i>Wie gestaltet sich die Arbeitszeit?</i>	<i>Die Arbeitszeit unterliegt der freien Disposition des Geschäftsführers</i>
<i>Nach welchen Bestimmungen sind die Bezüge pflichtversichert (ASVG oder GSVG)?</i>	<i>Versicherung nach dem GSVG</i>
<i>Sind in Art und Umfang der Tätigkeit ab 1994 Änderungen eingetreten?</i>	<i>Ja, nunmehr freie Zeiteinteilung und Vertretungsbefugnis des Geschäftsführers, Orientierung des Bezuges am</i>

Betriebsergebnis und an der Liquidität.

Die Antworten erfolgten mit Schreiben an das Finanzamt Graz-Umgebung vom 12.12.2001.

Die gestellten Fragen beziehen sich ganz offenkundig auf diverse Merkmale eines Dienstverhältnisses. Zu den gegebenen Antworten erfolgten keine Rückfragen und es darf daher davon ausgegangen werden, dass das Finanzamt an der Richtigkeit dieser Antworten nicht zweifelt, was auch aus der tatsächlichen Abwicklung heraus kaum denkbar wäre. Obwohl aufgrund der gegebenen Antworten und der tatsächlichen Situation eindeutig erkennbar ist, dass im vorliegenden Fall eben nicht alle Merkmale eines Dienstverhältnisses gegeben sind, wurde der angefochtene Bescheid erlassen. Damit wird unseres Erachtens die Bestimmung des § 22 Zi 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 in denkunmöglicher Weise überschießend interpretiert. Eine derartige Interpretation widerspricht dem klaren und unmissverständlichen Gesetzestext und stellt daher einen Eingriff in verfassungsrechtlich gewährleistete Rechte, insbesondere in das Eigentumsrecht dar.

Zusammenfassend stellen wir den

Antrag

den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Das Finanzamt Graz Umgebung erließ mit 2. August 2002 eine abweisende Berufungsvorentscheidung. Darin verwies das Finanzamt zusammenfassend darauf, dass für den Geschäftsführer nach der Aktenlage eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft gegeben ist und eine kontinuierliche Entlohnung vorliegt. Demnach überwiegen aus steuerrechtlicher Sicht die Merkmale eines Dienstverhältnisses und es ist gemäß § 41 FLAG 1967 von einer DB- und DZ- Pflicht auszugehen.

Die Bw. brachte mit Schriftsatz vom 2. September 2002 den Antrag auf Vorlage an die Abgabenbehörde II. Instanz ein. Zusammenfassend wurde nochmals darauf hingewiesen, dass der VwGH festgestellt hat, dass alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen müssen und dass bei der Entlohnung nicht mehr von geringfügigen Schwankungen gesprochen werden kann.

Mit Bericht vom 16. Oktober 2002 legte das Finanzamt Graz-Umgebung 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 84% beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer auf Grund seiner Beteiligung weisungsgebunden ist (vgl. weiters VwGH vom 28.10.1997, 97/14/0132).

Ein Dienstverhältnis liegt nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Dabei ist für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit maßgebend (VwGH 25.10.1994, 90/14/0184). Nach Lehre und Rechtsprechung sind für die Abgrenzung zwischen selbstständiger und nichtselbstständiger Tätigkeit das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses, die (gegenständlich nicht relevante) Weisungsgebundenheit und die organisatorische

Eingliederung in den Betrieb des Arbeitgebers wesentliche Merkmale. Unter diesen Gesichtspunkten ist das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbstständigkeit oder jene der Unselbstständigkeit überwiegen (vgl. VwGH vom 22.2.1996, 94/15/0123, und die dort zitierte Judikatur).

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 21.12.1999, 99/14/0255, liegt ein Unternehmerwagnis vor, wenn der Steuerpflichtige sowohl die Einnahmen- als auch die Ausgabenseite maßgeblich beeinflussen und damit den materiellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend selbst gestalten kann. Dabei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an: Im Vordergrund dieses Merkmals steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen trifft (vgl. VwGH 25.11.2002, 2002/14/0080). In diese Überlegungen einzubeziehen sind aber auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen bei nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben.

In dem neuen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10.11.2004, 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 Teilstich 2 EStG 1988 im Hinblick auf § 47 Abs. 2 EStG 1988 in Abkehr von der bisher vertretenen Rechtsauffassung in Punkt 5.2. zu folgender Ansicht gelangt:

"5. 2. Die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 beschreibt das steuerrechtliche Dienstverhältnis allerdings mit zwei Merkmalen, nämlich der Weisungsgebundenheit einerseits und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers andererseits. Diese beiden Merkmale gehen nach der vom Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 1. März 2001 zum Ausdruck gebrachten Sichtweise, der sich der Verwaltungsgerichtshof anschließt, nicht in einem Oberbegriff der Weisungsunterworfenheit auf. In den hg. Erkenntnissen vom 17. Mai 1989, 85/13/0110, Slg. NF. Nr. 6.403/F (zitiert im genannten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes), vom 31. Juli 1996, 95/13/0220, Slg. NF. Nr. 7.111/F, vom 9. Juli 1997, 95/13/0289, vom 23. Mai 2000, 97/14/0167, vom 20. Dezember 2000, 99/13/0223, Slg. NF. Nr. 7.569/F, vom 25. Jänner 2001, 95/15/0074, und zuletzt vom 24. Juni 2004, 2001/15/0113, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass (nur) in Fällen, in denen die im Gesetz festgeschriebenen Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers noch keine klare Abgrenzung zwischen einer 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 Teilstich 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 Einkünftetatbeständen diese nämlich - wie dies der Verwaltungsgerichtshof schon in seinem bereits zitierten Erkenntnis vom 26. November 2003, 2001/13/0219, so entschieden hat - durch eine solche Tätigkeit rechtlich verdrängt, welche durch einen Steuerpflichtigen in seiner Eigenschaft als Gesellschafter jener Gesellschaft gegenüber erbracht wird, an der er im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 wesentlich beteiligt ist."

In Punkt 4.1. des zitierten Erkenntnisses wird hinsichtlich des Kriteriums der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes folgende Ansicht wiedergegeben:

"4. 1. Die Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft hat der Verwaltungsgerichtshof in einem funktionalen Verständnis dieses Begriffes mit einer auf Dauer angelegten kontinuierlichen Leistung des Gesellschafters entweder in der Geschäftsführung oder im operativen Bereich der Gesellschaft als verwirklicht angesehen.

Das Überwiegen der Tätigkeit im operativen Bereich der Gesellschaft über die Aufgaben der Geschäftsführung hat der Verwaltungsgerichtshof mit der Begründung als bedeutungslos beurteilt, dass die Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 an den Inhalt der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten und an seine handelsrechtliche Stellung nicht anknüpft, weshalb der Annahme einer Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft auch der Umstand nicht entgegen steht, dass der Gesellschafter nicht handelsrechtlicher Geschäftsführer der Gesellschaft ist. Im hg. Erkenntnis vom 26. November 2003, 2001/13/0219, hat der Verwaltungsgerichtshof entschieden, dass es der Beurteilung der Einkünfte als solcher nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht

entgegensteht, wenn die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft erbracht werden, sonst eine andere Qualifizierung der daraus erzielten Einkünfte, etwa als solcher nach § 22 Z 1 EStG 1988, geböte.

Vor dem Hintergrund des funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft wurden in der genannten Judikatur den Sachverhaltskomponenten der Anwesenheit des Gesellschafters in den Betriebsräumlichkeiten der Gesellschaft, der Vorgabe eines festen Arbeitsplatzes und einer festen Arbeitszeit und des Unterworfenseins unter betriebliche Ordnungsvorschriften keine Bedeutung zugebilligt und wurde ausgesprochen, dass es der Eingliederung des täglichen 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 täglichen 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 1987 sowohl mit der Führung der Geschäfte der Bw. (Vertretung der Gesellschaft nach außen, alle Maßnahmen und Vorkehrungen organisatorischer, finanzieller, wirtschaftlicher und personeller Art, die im Interesse der Gesellschaft liegen) als auch mit diversen Tätigkeiten eines Dachdeckerei- und Spenglereiunternehmens betraut ist, ist von einer auf Dauer angelegten kontinuierlichen Leistung des Gesellschafter-Geschäftsführers für die Bw. auszugehen.

Nach dem Erkenntnis des VwGH 23.4.2001, 2001/14/0054, ist die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss (vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer 21, § 19 Anm. 72 f). Die Judikatur des VwGH ist von einem funktionalen Verständnis des Begriffes der Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der GmbH geprägt. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. VwGH 21.12.1999, 99/14/0255, 27.1.2000, 98/15/0200 und 26.4.2000, 99/14/0339).

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

in organisatorischer Hinsicht. Dies wurde auch durch die Vorhaltsbeantwortung vom 12. Dezember 2001 bestätigt worin unter 1. Folgendes ausgeführt wurde:

Der Tätigkeitsbereich des Geschäftsführers umfasst vor allem die Auftragsaquirierung und die Überwachung der Auftragsdurchführung.

Dazu wird darauf verwiesen, dass eine freie Zeitdisposition, das Fehlen der persönlichen Abhängigkeit und der Unterwerfung unter betriebliche Ordnungsvorschriften wie Arbeitsort, Arbeitszeit und arbeitsbezogenes Verhalten, Kontrolle und disziplinäre Verantwortlichkeit im Zusammenhang mit der auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Beziehung fehlenden Weisungsgebundenheit stehen und daher im gegebenen Zusammenhang nicht von entscheidender Bedeutung sind (vgl. VwGH vom 30.11.1999, 99/14/0264, 25.11.1999, 99/15/0188 sowie 25.11.2002, 2002/14/0080 und die darin zitierte Vorjudikatur). Die Einordnung in das Angestelltengesetz, Anspruch auf Abfertigung, weiters die Geltung des ArbVG und Steuervergünstigung bei Überstunden, sowie Anspruch auf Urlaub und Weiterzahlung des Entgelts bei Krankheit sind Rechtsfolgen eines Arbeitsverhältnisses im Sinne des Arbeitsrechtes, welches jedoch bei unter § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 fallenden Personen häufig nicht vorliegt.

Damit ist klargestellt, dass der Geschäftsführer leitend tätig ist und in den geschäftlichen Organismus der GmbH eingegliedert sein muss. 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.

Im Hinblick auf die behauptete Verfassungswidrigkeit der zitierten Gesetzesbestimmung (§ 22 Z 2 EStG 1988) ist zu sagen, dass die Überprüfung von Gesetzen auf ihre Verfassungskonformität nicht den Verwaltungsbehörden und somit auch nicht dem unabhängigen Finanzsenat (§ 1 Abs. 1 UFGS), sondern unter Bedachtnahme auf Art. 144 Abs. 1 B-VG dem Verfassungsgerichtshof obliegt. Der unabhängige Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz hat die geltenden gesetzlichen Bestimmungen unabhängig von deren Verfassungskonformität zur Anwendung zu bringen.

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

Graz, am 26. September 2006