



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Graz  
Senat 6

GZ. RV/0507-G/02

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Firma S. GmbH in XY., vertreten durch Hubner & Allitsch OEG, 8010 Graz, Leonhardstr. 104, vom 24. Oktober 2000 gegen den Bescheid des Finanzamtes Liezen vom 3. Oktober 2000 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid für den Zeitraum 1. Jänner 1996 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. Sie ist Komplementär der Trachten-Mode S. KG.

Anlässlich der durchgeführten Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum 1.1.1996 bis 31.12.1999 wurde festgestellt, dass die Bezüge des ab Juni 1999 mit 100% (bis Mai 1999 zu 25%) an der Bw. wesentlich beteiligten G.S. nicht in die DB- DZ- Bemessung einbezogen worden waren.

Mit Haftungs- und Abgabenbescheid, gebucht am 3. Oktober 2000, wurde vom Finanzamt Liezen für oa. Zeitraum der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von 23.625,00 S und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von 2.783,00 S festgesetzt.

In der Berufung vom 24. Oktober 2000 gegen den diesbezüglich vom Finanzamt erlassenen Haftungs- und Abgabenbescheid brachte die Berufungswerberin Folgendes vor:

Herr G.S. ist Geschäftsführer und alleiniger Gesellschafter der S. Ges.m.b.H.. Grundsätzlich unterliegen diese Geschäftsführerbezüge nur dann dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, wenn die Beschäftigung sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist. Dabei ist - nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - die Beteiligung (im konkreten Fall 100%) wegzudenken und zu untersuchen, ob ohne diese Beteiligung sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 21.12.1999, 99/14/0255 festgestellt hat, ist dann **nicht** von einem Dienstverhältnis und damit von einer Dienstgeberbeitragspflicht auszugehen, wenn den Gesellschafter-Geschäftsführer infolge eines erfolgsabhängigen Honorars ein Unternehmerrisiko trifft. Es ist auch dann nicht von einem Dienstverhältnis auszugehen, wenn er ansonsten in den betrieblichen Organismus eingegliedert ist.

In der Begründung des Finanzamtes wird auch das im vorigen Satz genannte Verwaltungsgerichtshofers Erkenntnis zitiert. Dieses jedoch mit der Auslegung, dass dem Geschäftsführer im Prüfungszeitraum kein tatsächliches Unternehmerwagnis erwachsen ist.

Diese Auslegung ist unseres Erachtens nicht richtig.

Der Verwaltungsgerichtshof führt in seinem Erkenntnis aus, dass beispielsweise das Vorliegen einer erfolgsabhängigen Gewinnbeteiligung zu einem Unternehmerwagnis dann führt, wenn es den Geschäftsführer tatsächlich **treffen** kann. In diesem Fall wird das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ausgeschlossen.

Es kommt daher nicht darauf an, ob den Geschäftsführer das Unternehmerwagnis im Prüfungszeitraum tatsächlich getroffen hat. Vielmehr kommt es darauf an, ob den Geschäftsführer das Unternehmerwagnis treffen **kann**.

Herr S. bekommt seinen Geschäftsführerbezug nur dann in voller Höhe, wenn trotz dieses Geschäftsführerbezeuges im Jahresabschluss das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit positiv bleibt. Sollte das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit negativ werden, ist Herr S. verpflichtet, von seinem Geschäftsführerbezug soviel an die Gesellschaft zurückzuzahlen, dass mindestens ein Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit von **ATS 0,00** ausgewiesen wird.

Beispiel:

Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit (vor Geschäftsführerbezug)	+ ATS 500.000,00
Geschäftsführerbezug	- <u>ATS 900.000,00</u>
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit	- ATS 400.000,00

*In diesem Fall müsste Herr G.S. ATS 400.000,00 an die Gesellschaft zurückzahlen, damit das im Vertrag geforderte Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit von **ATS 0,00** erzielt wird.*

*Herrn G.S. trifft somit ein beträchtliches Unternehmerwagnis, welches einen "normalen" Dienstnehmer niemals treffen würde.*

*Die vom Finanzamt vorgenommene Betrachtung und Beurteilung im nachhinein anhand der Gewinnermittlung der Gesellschaft ist unseres Erachtens nicht zulässig. Das Unternehmerrisiko ist nämlich zukunftsgerichtet zu betrachten (zB Wegfall von Märkten, Preisverfall etc.). Gerade in der Textilbranche, in welcher unsere Klientin tätig ist, ist der Preisverfall und die Konkurrenz beträchtlich, wodurch es keinesfalls selbstverständlich ist, dass die Gesellschaft jedes Jahr Gewinne erwirtschaftet. Es kann nicht aus dem Nichteintreffen in der Vergangenheit abgelesen werden, es wäre nur ein geringes Unternehmerrisiko vorhanden. Risiken haben es an sich, dass sie in der Zukunft schlagend werden.*

*Zusammenfassend stellen wir nochmals fest, dass der Geschäftsführervertrag danach zu beurteilen ist, ob in dieser Vereinbarung grundsätzlich ein Unternehmerwagnis für den Geschäftsführer enthalten ist. Dabei kommt es nicht darauf an, ob den Geschäftsführer das Unternehmerwagnis in einem Geschäftsjahr tatsächlich getroffen hat, sondern darauf, ob dieses Unternehmerwagnis den Geschäftsführer treffen kann.*

*Da in unserem Fall ein deutlich ins Gewicht fallendes Unternehmerrisiko vorliegt, sind keine Lohnnebenkosten zu setzen.*

Das Finanzamt Liezen erließ mit 27. Mai 2002 eine abweisende Berufungsvorentscheidung. Darin verwies das Finanzamt zusammenfassend darauf, dass nach der Aktenlage Herr G.S. als handelsrechtlicher Geschäftsführer für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange in bestmöglicher Weise im Interesse der Gesellschaft Sorge zu tragen hat und dabei eine Arbeitskraft ersetzt die ohne Eingliederung in den Organismus des Unternehmens nicht tätig sein könnte. Es überwiegen demnach 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 24. Juni 2002 den Antrag auf Vorlage an die Abgabenbehörde II. Instanz ein und begründete ihn wie folgt:

*Zusätzlich zu unserer Begründung in der Berufung vom 24. Oktober 2000 führen wir folgende weitere Argumente an:*

*Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 21.12.1999, 1999/14/0255 festgestellt hat, ist dann nicht von einem Dienstverhältnis und damit von einer Dienstgeberbeitragspflicht auszugehen, wenn den Gesellschafter-Geschäftsführer in Folge eines erfolgsabhängigen Honorares ein Unternehmerrisiko trifft.*

Wie bereits in unserer Berufung angeführt, bekommt Herr S. seinen Geschäftsführerbezug nur dann in voller Höhe, wenn trotz dieses Geschäftsführerbezuges im Jahresabschluss der S. KG das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit positiv bleibt. Sollte das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit negativ werden, ist Herr S. verpflichtet, von seinem Geschäftsführerbezug soviel an die Gesellschaft zurück zu zahlen, dass mindestens ein Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit von **Null** ausgewiesen wird.

**Das Finanzamt schreibt in seiner Berufungsvorentscheidung auf Seite 6, dass auf Grund der Gewinnentwicklung der Trachtenmode S. KG als relevante Bezugsgröße ein wesentliches Unternehmerrisiko nicht zu erblicken ist.**

Wie Sie der beiliegenden Gewinn- und Verlustrechnung für das Wirtschaftsjahr 01.02.1999-31.01.2000 entnehmen können, stimmt dies **nicht**. In dieser Gewinn- und Verlustrechnung ist ein Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit von **Null** ausgewiesen, das heißt, Herr S. war verpflichtet einen Teil seines Geschäftsführerbezuges der Gesellschaft zurück zu zahlen.

**Daraus ergibt sich ganz eindeutig, dass auf Grund der Gewinnentwicklung der Trachtenmode S. KG als relevante Bezugsgröße sehrwohl ein wesentliches Unternehmerrisiko zu erblicken ist.**

Es ist daher das VwGH-Erkenntnis vom 21.12.1999, 1999/14/0255 vollinhaltlich anzuwenden mit der Folge, dass sich für Herrn G.S. keine Dienstgeberbeitrags-Pflicht ergibt, da ihn ein Unternehmerrisiko trifft.

Weiters schreibt das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung, dass "die Ermittlung der Höhe der Entschädigungen des Geschäftsführers daher ohne weiteres mit einem Dienstvertrag eines leitenden Angestellten vergleichbar ist. Es kommt dem Gesellschafter-Geschäftsführer in seiner Funktion als Geschäftsführer kein größeres Unternehmerrisiko zu, als einem leitenden Angestellten mit ähnlichen Konditionen in seinem Beteiligungsverhältnis".

Wir ersuchen um Mitteilung, ob dem Finanzamt tatsächlich Dienstverträge von Angestellten bekannt sind, wo es eine **Rückzahlungspflicht von Bezügen** gibt, wenn das Ergebnis der Gesellschaft schlecht ist. In unserer Kanzlei ist uns bisher ein solcher Vertrag noch nicht untergekommen.

Zusätzlich verweisen wir auf das VwGH-Erkenntnis vom 12.09.2001, 2001/13/01115, in welchem der VwGH feststellt, dass erfolgsbedingte Schwankungen des Geschäftsführerhonorares ein Unternehmerrisiko des Geschäftsführers begründen, das bei der nach § 22 Zi. 2 Teilstrich 2 EStG gebotenen Betrachtung des Gesamtbildes der Verhältnisse den Ausschlag gegen ein Dienstverhältnis und somit gegen eine Dienstgeberbeitragspflicht des wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer bewirkt.

Mit Bericht vom 16. Juli 2002 legte das Finanzamt Liezen 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 100 % 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, ZI. 2003/13/0018, welches in einem nach § 13 Abs. 1 Zif. 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 Einkünftebestandteilen 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 Unterworfenenseins 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 13.12.1990 mit einer Beteiligung von 25% 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 Unternehmens 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).

Dazu wurde bereits vom Finanzamt Liezen in der Berufungsvorentscheidung Folgendes ausgeführt:

*Bemerkt wird, dass die Geschäftsführertätigkeit von G.S. bereits seit 13.12.1990 ausgeübt wird. Aufgrund der nicht wesentlichen Beteiligung bis Mai 1999 waren die Entschädigungen bis zu diesem Zeitpunkt als nichtselbständige Einkünfte zu qualifizieren. Des Weiteren hat der Geschäftsführer in seiner eigenen Steuererklärung nur SV-Pflichtbeiträge sowie pauschale (nicht besonders ins Gewicht fallende) Betriebsausgaben in Zusammenhang mit der Tätigkeit als Geschäftsführer geltend gemacht. Der Geschäftsführer betreibt daher keine eigene Infrastruktur für eine selbständige Tätigkeit womit klar zu Ausdruck kommt, dass er mit den von der Gesellschaft zur Verfügung gestellten Arbeitsmitteln seiner Tätigkeit nachgeht und somit voll in den Organismus der GmbH eingegliedert ist.*

Diesem wichtigen Argument wurde im Vorlageantrag nicht widersprochen.

Somit steht fest, 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 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. 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 17. Februar 2006