



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, Ort, Straße, vom 25. Juni 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 4. Juni 2004 betreffend Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Hinsichtlich der Fälligkeit wird auf die entsprechende Buchungsmitteilung verwiesen und tritt diesbezüglich keine Änderung ein.

Entscheidungsgründe

Mit undatierten Bescheiden, zugestellt am 4. Juni 2004, wurde der Abgabepflichtigen neben Lohnsteuer auch der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und der Zuschlag zu diesem zur Zahlung vorgeschrieben. Dies unter anderem für die an die Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlten Bezüge und Vergütungen, da die Gesellschafter-Geschäftsführer im Prüfungszeitraum "massiv" in das "betriebliche Geschehen" eingegliedert gewesen wären und kein Unternehmerwagnis zu tragen gehabt hätten.

In der ausführlichen Berufung, welche sich ausschließlich gegen die Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages für die Bezüge der Gesellschafter-Geschäftsführer und des (gesamten)

Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag richtete, legte die Haftungs- und Abgabepflichtige dar, dass die Gesellschafter-Geschäftsführer im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in den betrieblichen Organismus eingegliedert gewesen wären, jedoch von diesen in Folge eines erfolgsabhängigen Honorars ein nicht zu vernachlässigendes Unternehmerrisiko zu tragen wäre, was gegen die Dienstgeberbeitragspflicht spreche. Weiters bestehe für eine Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungsgesellschaft keine Verpflichtung zur Zahlung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag.

Mittels Berufungsvorentscheidungen wurde einerseits der Berufung gegen die den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag betreffenden Bescheide stattgegeben und wurden diese ersatzlos aufgehoben. Die Berufung gegen die den Dienstgeberbeitrag betreffenden Bescheide wurde als unbegründet abgewiesen.

Daraufhin beantragte die Einschreiterin die Entscheidung über die Berufung gegen die den Dienstgeberbeitrag betreffenden Bescheide durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wiederholte die Berufungseinwendungen und brachte zudem vor, dass die Gesellschafter-Geschäftsführer in bestimmten Zeiträumen zwar wesentlich, nicht jedoch mit 50% oder mehr am Stammkapital der Gesellschaft beteiligt und dadurch gegenüber der Generalversammlung weisungsgebunden gewesen wären.

Das Finanzamt legte die Verwaltungsakten dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

In der Folge wurde der Antrag der Berufungswerberin auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen, sodass nunmehr durch den Referenten zu entscheiden ist.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorweg ist festzuhalten, dass die Vorschreibung der einzelnen Abgabenbeträge in Form von Sammelbescheiden erfolgte und daher mehrere isoliert der Rechtskraft fähige Bescheide vorliegen. Die Haftungs- und Abgabenerstbescheide betreffend Lohnsteuer wurden bereits in der Berufung nicht bekämpft und erwachsen daher in Rechtskraft. Im Vorlageantrag wurde nach Aufhebung der Bescheide betreffend den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nur mehr die Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages für die Bezüge der Gesellschafter-Geschäftsführer bekämpft, weshalb auch die Bescheide über die (letztlich Nicht-)Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag in Rechtskraft erwachsen sind.

In dieser Entscheidung ist daher nur mehr über den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen abzusprechen.

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob die an die wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer ausbezahlten Bezüge und Vergütungen in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen einzubeziehen sind oder nicht.

Dazu steht folgender Sachverhalt unbestritten fest:

Die Beteiligungsverhältnisse der beiden in Rede stehenden Geschäftsführer betrugen im Prüfungszeitraum:

Zeitraum	GF1	GF2
bis Zeitpunkt1	----	50%
bis Zeitpunkt2	33,33%	33,33%
ab Zeitpunkt3	49%	51%

Daraus ergibt sich, dass der Geschäftsführer GF1 im Prüfungszeitraum zwar stets wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, niemals jedoch 50% oder mehr am Stammkapital der Gesellschaft beteiligt war. Bis zum Zeitpunkt4 wurde dieser Gesellschafter auch als in einem Dienstverhältnis stehend mit Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit abgerechnet. Der Geschäftsführer GF2 war im Zeitraum vom TT.MM.JJJ1 bis Zeitpunkt2 zwar wesentlich, jedoch unter 50% am Stammkapital der Gesellschaft, im restlichen Prüfungszeitraum zu 50% bzw. 51% beteiligt.

Hinsichtlich der Höhe und dem tatsächlichen Zufluss der Vergütungen der Gesellschafter-Geschäftsführer, welche in der Beilage zum Bericht über die Lohnsteuerprüfung detailliert angeführt wurden, besteht ebenfalls Einigkeit und kann der Unabhängige Finanzsenat diese Zahlen seiner Entscheidung zu Grunde legen.

Fest steht weiters, dass die Gesellschafter ihre Tätigkeit tatsächlich und unbestritten über einen längeren Zeitraum kontinuierlich in der Geschäftsführung und im operativen Bereich der Berufungswerberin ausübten und daher nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. bspw. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339) in den geschäftlichen Organismus eingegliedert waren.

Daraus ergibt sich, dass die Bezüge des Geschäftsführers GF2, welche für Zeiträume anfielen, in welchen er zu 50% oder mehr am Stammkapital der Gesellschaft beteiligt war, jedenfalls in

die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind (vgl. die Ausführungen des VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018, nach welchen bei fest stehender organisatorischer Eingliederung die anderen Merkmale, wie Unternehmerrisiko und laufende Entlohnung, nicht mehr entscheidungsrelevant sind).

Wie aus dem Zusammenhalt der Ausführungen im Vorlageantrag und dem Hinweis auf Sedlacek, Keine Dienstgeberbeitrags- und Kommunalsteuerpflicht bei "Weisungsbindung" ?, SWK 6/2005, ersichtlich ist, wird von der Berufungswerberin jedoch die Ansicht vertreten, dass die vom Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, herausgearbeiteten Grundsätze in jenen Fällen nicht anwendbar sein sollen, in welchen eine Beteiligung des Gesellschafters am Stammkapital von mehr als 25%, aber weniger als 50% vorliegt.

Dazu ergeben sich folgende Überlegungen:

Nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 als Dienstnehmer im Sinne des FLAG 1967 anzusehen. Dem Verweis auf § 22 Z 2 EStG 1988 hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung die Bedeutung zugemessen, dass es sich dabei nur um Bezüge und Vorteile nach § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 handeln kann.

Gemäß § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 sind Gehälter und sonstige 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, Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar mehr als 25% beträgt.

Während somit die zitierte Bestimmung des FLAG 1967 den Begriff "Dienstnehmer" iSd Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 definiert, umschreibt § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 die Zuordnung bestimmter Einkünfte zu einer Einkunftsart des EStG 1988. Dies insofern einschränkend, als nicht jeder Geldfluss von einer Kapitalgesellschaft an einen wesentlich beteiligten Gesellschafter einkommensteuerrechtlich als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit anzusehen ist, sondern eben nur solche Vorteile, die aus einer **Tätigkeit** resultieren, die sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist. Ausgehend von dieser Prämisse kann somit der Halbsatz "sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988" wohl nur so verstanden werden, dass einzig und allein das Beteiligungsausmaß für die Dienstnehmereigenschaft nach dem FLAG 1967 entscheidend ist.

Liegt eine Beteiligung von mehr als 25% am Grund- oder Stammkapital vor, ist der Gesellschafter als Dienstnehmer der Kapitalgesellschaft im Sinne des FLAG 1967 anzusehen.

Nach § 41 Abs. 3 FLAG 1967 bildet die Summe der Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an Dienstnehmer im Sinne des FLAG 1967 gewährt worden sind, die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag, gleichgültig ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht. Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Durch die Bezugnahme auf die Bestimmung des § 22 Z 2 EStG 1988 wird nun klar gestellt, dass in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag auch Gehälter und Vergütungen einzubeziehen sind, die für eine Beschäftigung (Tätigkeit) gewährt werden, die "sonst" alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist. Dass es sich dabei nicht nur um Gehälter und Vergütungen für eine Geschäftsführertätigkeit, sondern ganz allgemein um Bezüge auf Grund einer "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" aufweisenden Tätigkeit für die Kapitalgesellschaft handelt, ergibt sich der Formulierung des Gesetzes, welche eine Einschränkung auf Geschäftsführertätigkeiten in keiner Weise erkennen lässt. Auch den Erläuternden Bemerkungen (850 BlgNR XV. GP) zur Neuregelung des § 22 Z 2 EStG 1972, welcher im Wesentlichen unverändert in das EStG 1988 übernommen wurde, ist zu entnehmen, dass durch diese **alle** an einer Kapitalgesellschaft (AG, GmbH) **mit mehr als 25% beteiligten** Personen mit ihren Vergütungen für **Tätigkeiten** erfasst werden sollen, die – abgesehen vom **in bestimmten Fällen** fehlenden Merkmal der Weisungsgebundenheit – alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisen.

Dies hat der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung auch deutlich zum Ausdruck gebracht (vgl. bspw. die Erkenntnisse vom 26.11.2003, 2110/13/0219, und vom 9.2.2005, 2001/13/0199) und ausgeführt, dass es bedeutungslos ist, unter welchen Einkünftebestand die vom Gesellschafter geleistete Tätigkeit fiele, wenn sie nicht der Gesellschaft gegenüber erbracht worden wäre. Daraus ist zweifelsfrei abzuleiten, dass auch der Verwaltungsgerichtshof die Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 als *lex specialis* gegenüber den anderen die Art der Einkünfte regelnden Bestimmungen des Einkommensteuergesetz sieht und die aus einer "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" aufweisenden Beschäftigung eines zu mehr als 25% beteiligten Gesellschafters resultierenden Einkünfte eben ausschließlich dieser Gesetzesstelle zuordnet, selbst wenn die Einkünfte – isoliert und ohne Bezugnahme auf die Beteiligung betrachtet – anderen Einkunftsarten zuzurechnen wären.

Zusammengefasst ergibt sich somit aus der Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, durch welche ein besonderer Einkünftebestand geschaffen wurde, dass mehr als 25% an einer Kapitalgesellschaft Beteiligte stets dann Einkünfte nach dieser Gesetzesbestimmung erzielen, wenn sie im Rahmen der (für die) Gesellschaft tätig werden und diese Tätigkeit – von der in bestimmten Fällen fehlenden Weisungsbindung – alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist. Die (nur) in bestimmten Fällen, nicht jedoch jedenfalls und notwendigerweise fehlende Weisungsgebundenheit wurde im Wortlaut des Gesetzes durch die Einfügung des Wortes "sonst" zum Ausdruck gebracht.

Zur Bedeutung des Wortes "sonst" im § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 hat der Verwaltungsgerichtshof in zahlreichen Erkenntnissen Stellung genommen und dazu ausgeführt, dass diesem Wort das Verständnis beizumessen ist, dass es bei wesentlich beteiligten Gesellschaftern auf die Weisungsgebundenheit nicht ankommt, wenn diese wegen der Beteiligung an der Gesellschaft (50% oder mehr bzw. Sperrminorität) fehlt. Vielmehr müsse in diesen Fällen – bei der Prüfung, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 EStG 1988 vorliegen – das Bestehen einer Weisungsgebundenheit sogar fiktiv unterstellt werden. Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 sind somit gegeben, wenn, unterstellt man die auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Beziehungen fehlende Weisungsgebundenheit, nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ein Dienstverhältnis vorliegt (vgl. VwGH 18.9.1996, 95/15/0121, bzw. 20.11.1996, 96/15/0094, unter Bezugnahme auf Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung, Wien 1992, 21 ff; in beiden Fällen bestand eine Beteiligung von 50% oder mehr).

Im Erkenntnis vom 20.11.1996, 96/15/0094, wurde ausgeführt: *"Für die Frage, ob 'sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses' im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gegeben sind, ist sohin der Umstand der Beteiligung an der GmbH auszublenden und eine auf Grund der Beteiligungsverhältnisse fehlende Weisungsgebundenheit hinzuzudenken. Sodann ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu prüfen, ob die Voraussetzungen eines steuerlichen Dienstverhältnisses gegeben sind".*

Im Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, führt der Verwaltungsgerichtshof in einem verstärkten Senat unter Pkt. 5.1. nunmehr wörtlich aus:

"Dass der Gesetzgeber mit dem Wort 'sonst' den Umstand der gesellschaftsvertraglich begründeten Freiheit des Geschäftsführers (oder in anderer Weise für die Gesellschaft tätigen Gesellschafter) von jeder Fremdbestimmung ansprechen und damit das Merkmal der Weisungsgebundenheit als Tatbestandsvoraussetzung der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigen wollte, hat der Verwaltungsgerichtshof schon in seinen Erkenntnissen vom 18. September 1996, Slg. N. F. Nr. 7118/F, und vom 20. November 1996, Slg. N. F. Nr. 7143/F, ausgesprochen und an diesem Verständnis von der Bedeutung des

Ausdrucks "sonst" auch in der Folge festgehalten. Der Verwaltungsgerichtshof bleibt bei diesem Verständnis."

Auch in diesem Erkenntnis war die Dienstgeberbeitragspflicht von an einen Gesellschafter ausbezahlten Gehälter und sonstigen Vergütungen strittig, welcher zu mehr als 50% an der Gesellschaft beteiligt war.

Wörtlich führt der Verwaltungsgerichtshof dazu in Pkt. 5.2. der oben genannten Entscheidung weiter aus:

"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."

In Pkt. 6 bezieht sich der Gerichtshof auf Basis der Überlegungen in den vorstehenden Punkten zusammenfassend auf die *"gesellschaftsrechtliche Beziehung"* und die darauf *"zurückzuführende Weisungsungebundenheit"*, *"wie sie der Ausdruck "sonst" in der in Rede stehenden Vorschrift unterstellt"*.

Auch wenn diese letztgenannten Aussagen nunmehr keine Einschränkung auf eine *"gesellschaftsvertragliche"* Weisungsfreistellung mehr enthalten, könnte alleine durch den Verweis auf das Erkenntnis vom 20.11.1996 davon auszugehen sein, dass sich das Wort *"sonst"* tatsächlich nur auf die aus der Höhe der Beteiligung oder aus besonderen Rechten im Gesellschaftsvertrag (Sperrminorität) resultierende Weisungsfreiheit bezieht.

Dagegen spricht, dass das Gesetz im § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 im Zusammenhang mit der Zuordnung von Einkünften eines nicht wesentlich beteiligten Gesellschafters ausdrücklich auf *gesellschaftsvertragliche* Sonderbestimmungen (dabei kann es sich wohl im Regelfall nur um eine Sperrminorität handeln) Bezug nimmt, während § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 keinerlei derartige Hinweise, sondern sich ganz allgemein auf *"sonst alle"* Merkmale eines

Dienstverhältnisses bezieht. Auf Grund der Tatsache, dass § 22 EStG 1988 Tatbestände im Zusammenhang mit Einkünften aus selbständiger Arbeit regelt, ist offensichtlich, dass durch das Wort "sonst" jedenfalls das Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nahe legende Merkmal der "Weisungsgebundenheit" angesprochen wird. Auch die oben bereits angeführten Erläuternden Bemerkungen, nach welchen ein **Einkünftetatbestand für alle mehr als 25%-Beteiligten** geschaffen werden sollte, weisen in diese Richtung.

Auch in seinem Erkenntnis vom 26.7.2007, 2007/15/0095, hat der Gerichtshof wörtlich ausgeführt, dass § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 Gesellschafter erfasst, *"die für ihre GmbH tätig sind und dabei "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" erfüllen. Dieses Tatbestandsmerkmal wird in der Rechtsprechung dahingehend verstanden, dass - von der Weisungsgebundenheit abgesehen - ein Dienstverhältnis gegeben sein muss."* und dabei das Merkmal der Weisungsgebundenheit im Zusammenhang mit § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 generell als bedeutungslos angesehen.

Wesentlich in diesem Zusammenhang ist, dass die Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1972 eine Reaktion des Gesetzgebers auf die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 9.12.1980, 1666,2223, 2224/79, war und bis zu diesem Zeitpunkt völlige Klarheit darüber bestand, dass die Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers - unabhängig von der Höhe seiner Beteiligung - als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit anzusehen sind. Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Erkenntnis zu Recht darauf hingewiesen, dass eine völlige und umfassende Weisungsungebundenheit dem Vorliegen eines Dienstverhältnisses entgegensteht und eine derartige Weisungsungebundenheit ab einer Beteiligung von 50% bzw. dem Vorliegen einer entsprechenden Sperrminorität, welche für ihre Verbindlichkeit im Gesellschaftsvertrag vereinbart sein muss, als gegeben erachtet, da in derartigen Fällen eine Beschlussfassung in der Generalversammlung gegen den Willen des Gesellschafters (Gesellschafter-Geschäftsführers) nicht möglich ist.

Es ist daher nunmehr zu untersuchen, ob ein wesentlich Beteiligter, dessen Beteiligungsausmaß 50% nicht erreicht und dem durch den Gesellschaftsvertrag auch keine Sperrminorität zugestanden wurde, tatsächlich in gleicher Weise unbeeinflusst von verbindlichen Vorgaben der Gesellschaftsgremien seine Tätigkeiten auszuführen in der Lage ist, wie ein Gesellschafter, dessen Beteiligung 50% oder mehr beträgt bzw. der auf Grund seiner Beteiligung über eine Sperrminorität verfügt.

Dazu ist auf die Rechtsprechung vor dem angeführten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 9.12.1980 zu verweisen, durch die der Gerichtshof vom Vorliegen der Dienstnehmereigenschaft von Geschäftsführern nur in jenen Fällen abgegangen

ist, in welchen die Beteiligung 50% oder mehr betragen bzw. eine entsprechende Sperrminorität vereinbart war. *"Bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer, der zu weniger als 50% an der Gesellschaft beteiligt ist und der auch über keine Sperrminorität verfügt, stellt sich die vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 9. Dezember 1980 aufgezeigte Problematik, dass er keinem "fremden" Willen unterliegen und daher die Geschäftsführung nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausüben könne, nämlich von vornherein nicht."* (VwGH 26.7.2007, 2007/15/0095).

Dies auch durchaus zu Recht.

Nach den eindeutigen und klaren Bestimmungen des GmbH-Gesetzes ist der Geschäftsführer - unabhängig von einer allenfalls bestehenden Beteiligung - jedenfalls verpflichtet, den Beschlüssen (Weisungen) der Generalversammlung nachzukommen (vgl. VwGH 25.4.1990, 89/09/0146, unter Verweis auf die §§ 16 Abs. 1, 20 Abs. 1 und 35 Abs. 1 Z 5 GmbHG). Dies auch unabhängig davon, ob in einem Anstellungsvertrag etwaige besondere Freiheiten vereinbart wurden. Vgl. dazu Koppensteiner, Kommentar zum GmbHG, § 20 Tz 9 ff., wonach § 20 Abs. 1 GmbHG auch die Beschränkungen der Geschäftsführungsbefugnis durch Beschluss der Gesellschafter erwähnt. *„Damit wird (auch) zum Ausdruck gebracht, dass die Gesellschafter - nicht einer von ihnen (SZ 49/163, 50/140) - befugt sind, den Geschäftsführern Weisungen zu erteilen. **Der Gegenstandsbereich solcher Weisungen ist beliebig**; er richtet sich nach denselben Gesichtspunkten wie Beschränkungen der Geschäftsführungsbefugnis im Gesellschaftsvertrag (Reich-Rohrwig I Rn 2/259, Gellis/Feil Rn 6, Kastner/Doralt/Nowotny 385, 382 f, Rowedder/Koppensteiner § 37 Rn 21, 25, einschränkend Geppert/Moritz, 162 ff, wohl auch Hügel, GesRZ 1982, 312). **Möglich sind neben einzelfallbezogenen Anordnungen auch generelle Weisungen**, zB in der Form einer Geschäftsordnung. **Die Geschäftsführung ist verpflichtet, sich an solche Anweisungen zu halten.** Auf eine gesellschaftsvertragliche Basis kommt es nicht an (unzutreffend Kraus, ecolex 1998, 635)“.*

Im Weiteren wird sodann von Koppensteiner ausgeführt: *"Weisungsbeschränkungen des Anstellungsvertrags wirken nur schuld-, nicht gesellschaftsrechtlich (§ 15 Rn 19). Das bedeutet, dass **entgegenstehende Anordnungen** zwar als Vertragsverletzung zu qualifizieren sind, aber gleichwohl **beachtet werden müssen** (Gellis/Feil Rn 6).".* Und sodann: *"Auch die **vertragswidrige Weisung** ist daher **verbindlich** (wie hier für eine GmbH & Co KG SZ 49/143)."*

Auch in Kostner-Umfahrer, GmbH Handbuch für die Praxis, 5. Auflage, Rz 244, wird ausgeführt: *„Die Gesellschafter können sowohl mit Weisungen an die Geschäftsführer als auch durch gesetzlich oder gesellschaftsvertraglich festgelegte Zustimmungserfordernisse und auch*

im Weg eines etwa vorhandenen Aufsichtsrates die Geschäftsführungstätigkeit der Geschäftsführer überwachen und beeinflussen (§ 20 Abs 1, § 30j GmbHG).“

Insoweit greift somit das GmbH-Recht direkt in die schuldrechtlichen Vereinbarungen ein, werden die im Anstellungsvertrag getroffenen Regelungen durch das GmbH-Recht überlagert und wird das GmbH-Recht somit zum unmittelbaren Inhalt der schuldrechtlichen Vereinbarung. Es ist somit grundsätzlich nicht möglich, durch Bestimmungen ausschließlich im Anstellungsvertrag wirksam eine generelle Weisungsfreiheit des Geschäftsführers festzulegen.

Die im obigen Sinn vorliegende Weisungsgebundenheit hat der Verwaltungsgerichtshof auch in seiner Entscheidung vom 25.8.2005, 2004/16/0153, im Zusammenhang mit der organisatorischen Eingliederung als ausreichend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses bestätigt. Bei leitenden Angestellten reicht es daher aus, wenn sich die Weisungsgebundenheit auf die grundsätzliche Erfüllung der Leitungsaufgaben beschränkt. Weisungsunterworfenheit bedeutet somit, dass der Arbeitgeber durch individuell-konkrete Anordnungen das Tätigwerden des Dienstnehmers beeinflussen kann (VwGH 22.10.2002, 2001/14/0219). Inwieweit der Arbeitgeber sein Weisungsrecht auch tatsächlich ausübt, ist letztlich nicht entscheidend. So ist es beispielsweise bei vielen Dienstverhältnissen bereits üblich, dass sich der Arbeitnehmer seine Arbeitszeiten (allenfalls unter Festlegung bestimmter kurzer Anwesenheitspflichten innerhalb einer vorgegebenen großen Zeitspanne aber auch völlig ohne Vorgaben) frei einteilen und den Arbeitsablauf frei bestimmen kann, so lange der geforderte Arbeitserfolg gegeben ist. Insbesondere bei leitenden Angestellten bzw. im Führungsbereich eines Betriebes beschäftigten Personen, aber auch bei anderen Dienstnehmern, die bei ihrer Tätigkeit keinen regelmäßigen Kundenverkehr abzuwickeln haben, steht diese Freiheit nahezu an der Tagesordnung. Letztlich bleibt es aber dem Arbeitgeber überlassen, die Arbeitsleistung zu beobachten und zu kontrollieren und diese Freiheiten, selbst wenn sie in einem Dienstvertrag zugestanden wurden, bei entsprechender Notwendigkeit wieder zu beschränken.

Dazu ist weiters noch auf die Ausführungen des Verfassungsgerichtshofes in seinem zum Kommunalsteuergesetz ergangenen, auf die Bestimmungen des FLAG 1967 jedoch analog anwendbaren, Erkenntnis vom 1.3.2001, G109/00, unter Pkt. 2.4.hinzuweisen, wonach durch den Verweis auf § 22 Z 2 EStG 1988 nicht (wie etwa nach den früheren Hinzurechnungsbestimmungen des § 7 Z 6 Gewerbesteuer-gesetz) Beschäftigungsvergütungen jeder Art an wesentlich beteiligte Gesellschafter schlechthin in die Kommunalsteuerpflicht einbezogen werden, sondern nur Vergütungen für eine Beschäftigung, die – abgesehen von der allenfalls fehlenden Weisungsgebundenheit – die Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist. Im Weiteren wird sodann festgehalten, dass es keinen Bedenken begegnet, wenn

bei Verrichtung einer Geschäftsführertätigkeit im Unternehmen einer Kapitalgesellschaft in einer Art, die einem Dienstverhältnis immerhin nahe steht, weil sie – mit Ausnahme der allenfalls fehlenden Weisungsgebundenheit – Merkmale aufweist, die für ein Dienstverhältnis (und nicht für einen Werkvertrag oder einen Auftrag) typisch sind, die dafür gewährten Vergütungen in die auf Dienstverhältnisse und Arbeitslöhne abstellende Kommunalsteuerpflicht einbezogen werden.

Zu diesem Ergebnis kommt der Verfassungsgerichtshof indem er nach Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf die deutsche Literatur verweist (siehe dazu die Ausführungen im genannten Erkenntnis unter Pkt. 2.2.4.2.). Zusammengefasst ergibt sich daraus, dass bei Führungskräften die Ausgestaltung der Weisungsbindung, wenn sie nicht bereits auf Grund gesellschaftsvertraglicher Bestimmungen (Sperrminorität) oder der Höhe der Beteiligung (dabei ist es ausreichend, dass Beschlüsse gegen den Willen des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht möglich sind; somit ab einer Beteiligung von 50%, vgl. VwGH 25.4.1990, 89/09/0146) fehlt, in unterschiedlichster Ausprägung gegeben sein kann. Selbst bei vollständigem Fehlen der Weisungsgebundenheit im Einzelfall wird in der deutschen Literatur (bei Führungskräften) die Auffassung vertreten, dass ein Dienstverhältnis gegeben sein kann und ausschlaggebend dafür die strukturelle Eingliederung in den Betrieb ist. Entscheidend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist demnach, dass die dem Geschäftsführer nach der Eigenart seiner Tätigkeit zukommende Bewegungsfreiheit Ausfluss des Willens des Arbeitgebers ist. Ist dies der Fall und beruht die Bewegungsfreiheit daher auf dem Willen des Beschäftigers und nicht des Leistungserbringers, spricht alleine die strukturelle Eingliederung in den Betrieb für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses.

Sedlacek hat in seinem Artikel in der SWK 13/2007, S 452, unter Pkt. 5 letzter Absatz ausgeführt, dass aus den Aussagen des VwGH hervorgeht, dass alleine die so genannte „stille Autorität“ der Generalversammlung ausreicht, um die Weisungsunterworfenheit eines Geschäftsführers als gegeben zu erachten.

Im konkreten Fall ist zudem festzuhalten, dass eine uneingeschränkte, durch den Geschäftsführervertrag begründete Weisungsfreiheit der Gesellschafter-Geschäftsführer überhaupt nicht vorliegt. So wird unter dem Pkt. "Tätigkeitsbereich" ausdrücklich ausgeführt, dass der Geschäftsführer nur nach Maßgabe des Gesellschaftsvertrages zur Vertretung und Führung der Geschäfte berechtigt ist. Im Gesellschaftsvertrag wird sodann unter Pkt. 7. ausgeführt, dass es **den Gesellschaftern** vorbehalten bleibt, für die Geschäftsführung eine Geschäftsordnung und Geschäftsverteilung zu erlassen, die Geschäftsführer verpflichtet sind, die ihnen nach Gesellschafterbeschluss zukommenden Obliegenheiten mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes zu erfüllen und jedenfalls bei Verträgen, die über den Umfang

des laufenden Geschäftsbetriebes hinausgehen oder für die Gesellschaft von grundsätzlicher Bedeutung sind, die Zustimmung der Generalversammlung einzuholen. Bei diesem Hintergrund kann den im offenen Widerspruch dazu stehenden Ausführungen unter dem Pkt. "Arbeitsleistung" im Geschäftsführervertrag, welcher im ersten Absatz eine "Weisungsfreiheit" bestimmt, wohl kaum entsprechende Bedeutung beigemessen werden, ist es doch bei in Dienstverhältnissen stehenden fremden Führungskräften durchaus üblich, dass sie Entscheidungen im Rahmen des "normalen" Geschäftsverkehrs eigenverantwortlich entscheiden und auch hinsichtlich Arbeitsort, Arbeitszeit und Arbeitsorganisation weitgehende Freiheiten genießen, was bei einem Nichtgesellschafter wohl a priori der Einstufung als Dienstnehmer nicht entgegen stehen würde.

Aus dem Zusammenhang obiger Ausführungen ergibt sich für den gegenständlichen Fall, dass die Geschäftsführer in den Zeiträumen, in welchen keine Sperrminorität oder ausreichende (mind. 50%ige) Beteiligung an der Gesellschaft vorgelegen ist, im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes weisungsgebunden und durch die über einen längeren Zeitraum ausgeübte Tätigkeit für die GmbH auch organisatorisch eingegliedert waren. Die Voraussetzungen des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 (Vorliegen sonst aller Merkmale eines Dienstverhältnisses) in Bezug auf die Beschäftigung sind somit jedenfalls gegeben.

Mit Vorhalt vom 20. August 2007, zugestellt am 22. August 2007, wurde die Berufungswerberin vom Unabhängigen Finanzsenat unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26.7.2007, 2007/15/0095, um Bekanntgabe ersucht, inwieweit im gegenständlichen Berufungsfall eine der "seltenen Ausnahmen" im Zusammenhang mit dem - nach den Ausführungen des Erkenntnisses - grundsätzlichen Vorliegen eines Dienstverhältnisses gegeben sei. In Reaktion auf dieses Ersuchen teilte die Berufungswerberin mit, dass sie den Ausführungen von Sedlacek und Blasina nichts mehr hinzuzufügen habe.

Den Ausführungen von Sedlacek und Blasina wurde nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates jedoch durch die Ausführungen im genannten Erkenntnis und den ausdrücklichen Hinweis auf die Anwendbarkeit für alle weniger als 50% am Stammkapital Beteiligten letztlich die Substanz entzogen, weshalb nunmehr auch endgültig feststeht, dass die den Gesellschafter-Geschäftsführern zugeflossenen Vergütungen im gegenständlichen Fall durchgängig der DB-Pflicht unterliegen.

Abschließend ist noch darauf hinzuweisen, dass die Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages nach den Punkten 2 und 3 der Beilage zum Bericht über die Lohnsteuerprüfung unbeanstandet blieben und daher ebenso wie die hinsichtlich der Höhe und des tatsächlichen Zuflusses nach unstrittigen Geschäftsführerbezüge dieser Entscheidung zu Grunde gelegt werden können.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 1. Oktober 2007