



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A., vom 19. Juli 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 30. Juni 2004, betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Höhe der in den angefochtenen Bescheiden angeführten Abgaben beträgt:

Abgabenart	Zeitraum	Betrag in Euro
Dienstgeberbeitrag – Nachforderung	1999	1.652,60
Zuschlag zum DB – Nachforderung	1999	176,28
Lohnsteuer – Nachforderung	2000	636,27
Dienstgeberbeitrag – Nachforderung	2000	4.985,91
Zuschlag zum DB – Nachforderung	2000	498,59
Lohnsteuer – Nachforderung	2001	1.527,05
Dienstgeberbeitrag – Nachforderung	2001	4.776,09
Zuschlag zum DB – Nachforderung	2001	456,38
Lohnsteuer – Nachforderung	2002	1.145,29
Dienstgeberbeitrag – Nachforderung	2002	1.263,07

Zuschlag zum DB – Nachforderung	2002	121,71
---------------------------------	------	--------

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung über die Zeit vom 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2002 wurde festgestellt, dass die an den im Prüfungszeitraum mit 10 % an der Rechtsmittelwerberin beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer K. gewährten Vergütungen nicht in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einbezogen worden seien. Weiters wurde die Nichtversteuerung eines PKW-Sachbezuges beim Arbeitnehmer O. beanstandet.

Auf Grund dieser Feststellungen wurde der Rechtsmittelwerberin mit Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 30. Juni 2004 insgesamt an Lohnsteuer € 636,27 für 2000, € 1.527,05 für 2001 und € 1.145,29 für 2002, an Dienstgeberbeitrag € 1.652,60 für 1999, € 4.985,91 für 2000, € 4.776,09 für 2001 und € 1.524,78 für 2002 sowie an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag € 176,28 für 1999, € 498,59 für 2000, € 456,38 für 2001 und € 132,15 für 2002 zur Nachentrichtung vorgeschrieben.

Dagegen wurde fristgerecht berufen. Die bekämpften Bescheide würden in vollem Umfang (sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach) angefochten, weil für die Jahre 1999 bis 2002 Lohnabgaben (L, DB, DZ) im Gesamtbetrag von € 17.511,39 sowie für die Jahre 2000 und 2001 Säumniszuschläge für den DB im Gesamtbetrag von € 195,24 festgesetzt worden seien. Beantragt wird die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

In einem die Berufung ergänzenden Schriftsatz vom 14. September 2004 führte die Rechtsmittelwerberin aus, dass die Berufung sich nur gegen die Abgabenvorschreibung betreffend K. richte. Begründet wurde das Rechtsmittel damit, dass

1. die Begründung der Bescheide mangelhaft sei und
2. die Vorschreibung oben genannter Abgaben zu Unrecht erfolgt sei, da es sich bei den Bezügen von K. um Einkünfte aus Gewerbebetrieb (gewerblich befugter Betriebsberater) und keinesfalls um Einkünfte aus einem Dienstverhältnis handle.

Zu 1. Zu der im gegenständlichen Fall anstehenden Frage, warum es sich dabei um Einkünfte dieser Person aus nichtselbständiger Arbeit handeln solle, finde sich im Vordruck und damit auch in den Bescheiden weder eine Darstellung des von der Behörde angenommenen Sachverhaltes, noch der aufgenommenen Beweise, ihrer Würdigung und der Subsumtion der Ergebnisse unter einen Gesetzestatbestand.

Zu 2. Mit Werkvertrag vom 25. November 1999 sei zwischen der Einschreiterin und K.

vereinbart worden, dass er zum Geschäftsführer der Berufungswerberin bestellt werde und diese Tätigkeit im Rahmen seines Gewerbes als Unternehmensberater ausführe. Herr K. könne Zeit und Ort seiner Tätigkeit frei bestimmen. Er sei auch an keine geregelte Arbeitszeit gebunden, Urlaub (und dafür gebührendes Entgelt) sei in dem Vertrag nicht vorgesehen und eine Eingliederung in den Betrieb sei ausdrücklich ausgeschlossen worden. Neben K. sei ein zweiter Geschäftsführer bestellt worden. Als Entgelt seien ein Stundenhonorar mit Höchstgrenzen sowie der Ersatz von Reise- und Kilometergeldern vereinbart worden. Die Parteien hätten ausdrücklich vereinbart, dass die Arbeitsleistung des K. auf Grund eines Werkvertrages zu erfolgen habe. Im genannten Vertrag werde in Punkt 4.3 ausdrücklich festgehalten, dass K. über eine eigene Gewerbeberechtigung verfüge und in diesem Rahmen nach GSVG pflichtversichert sei. Eine laufende Auszahlung des Entgeltes nach Art eines Lohnes sei nicht vorgesehen, sondern nur nach Rechnungslegung. K. habe einen Geschäftsanteil an der Einschreiterin von 2,59 % gehalten.

§ 47 EStG bestimme, dass ein Dienstverhältnis vorliege, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schulde. Dies sei der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers stehe oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet sei. Nach den Lohnsteuer-Richtlinien und dem VwGH-Erk. v. 18.3.2004, 2000/15/0078 seien nach Lehre und Rechtsprechung bei Abgrenzungsfragen zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit wesentliche Merkmale einerseits das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses, andererseits das Vorliegen einer Weisungsgebundenheit sowie die organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Dienstgebers.

Zur Weisungsgebundenheit werde ausgeführt, dass bei einem Werkvertrag jedenfalls die Selbständigkeit erhalten bleibe, da "Weisungen" nur auf den Arbeitserfolg gerichtet sein könnten. Bei einem Dienstnehmer führe die Weisung des Arbeitgebers zu einer wirtschaftlichen und persönlichen Abhängigkeit. Worauf die Behörde im gegenständlichen Fall ihre Annahme stütze, dass K. sich in einem Zustand wirtschaftlicher und persönlicher Abhängigkeit von der Rechtsmittelwerbern befunden habe, sei unklar und durch objektive Tatsachen in keiner Weise belegbar. Belegbar sei hingegen das genaue Gegenteil. K. sei nachweislich niemals irgendwelchen Weisungen seines Auftraggebers unterlegen, sei in seiner Tätigkeit nicht unter der Leitung seines Auftraggebers gestanden und sei, wie aus dem geschlossenen Werkvertrag zu entnehmen sei, auch nicht verpflichtet gewesen, seine Leistungen persönlich zu erbringen. Gesellschaftsrechtliche Sonderbestimmungen bezüglich Weisungsrecht (§ 25 Abs. 1 Z 1b EStG) seien nicht vorhanden. Ebenso sei aus den vorliegenden objektiven Tatsachen nicht ersichtlich, dass K. Weisungen seines Auftraggebers hinsichtlich der Art und Ausführung seiner Tätigkeit, hinsichtlich des Einsatzes von

Arbeitsmitteln erhalten habe. Ebenso wenig sei objektiv ersichtlich, dass K. Vorgaben bezüglich der zeitlichen Koordination seiner Arbeit bzw. seines Arbeitsortes gemacht worden seien. K. sei nachweislich in seiner Zeiteinteilung völlig frei gewesen, was schon alleine durch die in seinen Honorarnoten in unterschiedlichem Ausmaß abgerechneten Leistungszeiten erkennen lassen würde. In der Einteilung und Organisation seiner Arbeit sei K. völlig frei und er sei neben der Berufungswerberin auch noch für diverse andere Klienten als Unternehmensberater tätig gewesen.

Bezüglich der organisatorischen Eingliederung werde in RZ 936 der LStR festgehalten, dass die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus im Sinne einer Abhängigkeit vom Auftraggeber zu verstehen sei (VwGH 21.12.1993, 90/14/0103). Hiezu sei festzuhalten, dass K. weder Vorgaben betreffend seine Arbeitszeit, seines Arbeitsortes sowie der Arbeitsmittel gehabt habe. Er habe seine Arbeiten sowohl am Sitz des Unternehmens als auch in seinen Büros in V. und L. durchgeführt.

Unternehmerisiko bedeute nach der Judikatur, dass ein Unternehmer derjenige sei, der die Höhe seiner Einkünfte nach seinem Fleiß etc. selbst bestimmen könne, der die Möglichkeit habe, Aufträge nach eigenem Gutdünken abzulehnen oder anzunehmen und der die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst trage. Die Behörde stelle dies in der Bescheidbegründung nicht in Frage. Wie hätte sie dies auch tun können, wenn K. seine Geschäftsführertätigkeit im Rahmen seines Gewerbebetriebes als Unternehmer auf eigenes Risiko ausgeübt habe, seine Honorare nur auf Stundenbasis abgerechnet worden seien, teilweise Nachlässe in beträchtlichem Umfang auf sein Honorar gewährt habe (bei einem Dienstnehmer arbeitsrechtlich unmöglich), seine Honorare zuzüglich Umsatzsteuer abgerechnet habe und an Kosten lediglich das Kilometergeld ersetzt erhalten habe. Dieser Kostenersatz sei bei Betriebsberatern branchenüblich und somit in wirtschaftlicher Betrachtungsweise jedem Drittvergleich zugänglich. Er habe von seinem Auftraggeber keinerlei Arbeitsmittel zur Verfügung gestellt bekommen, sondern habe seine eigenen (EDV, PKW, Telefon, Büromaterial etc.) verwendet. Wie die Behörde aus den vorgelegten Honorarnoten entnehmen hätte können, seien die abgerechneten Honorare großen Schwankungen unterworfen gewesen, womit K. bei seinem dem vom VwGH geforderten Kriterium der "ins Gewicht fallenden Einkommensschwankungen" unterworfen gewesen sei. Des Weiteren sei der geschlossene Werkvertrag kündbar gewesen, wobei es im Interesse des Auftraggebers gelegen sei, für die Dauer eines Jahres einen Kündungsverzicht zu vereinbaren.

Hinsichtlich der Qualifizierung der Einkünfte des Gesellschafter-Geschäftsführers komme es nach der höchstgerichtlichen Judikatur auf das Überwiegen der entsprechenden Merkmale an. Wie schlüssig nachgewiesen worden sei, würden eindeutig die Merkmale für eine Selbständige

Tätigkeit des K. überwiegen, ja seien Merkmale, die für die Annahme einer unselbständigen Tätigkeit sprechen würden, praktisch nicht vorhanden. In diesem Zusammenhang werde auf das VwGH-Erk. 97/13/0169 vom 15.7.1998 verwiesen. Der Gerichtshof stelle in diesem Erkenntnis klar, dass die Besorgung der Geschäftsführung einer GmbH auch als Werk verstanden werden könne, womit der Geschäftsführer grundsätzlich einen Arbeitserfolg, und nicht nur seine Arbeitskraft, schulde. Die Zusammenarbeit zwischen der Rechtsmittelwerberin und K. sei dadurch zustande gekommen, dass für die Neuausrichtung und Sanierung des Unternehmens ein Betriebsberater gesucht, der schließlich in der Person K. auch gefunden worden sei. Die Begründung eines Geschäftsführungsverhältnisses sei lediglich aus den Gründen erfolgt, die notwendigen Sanierungs- und Restrukturierungsmaßnahmen leichter und direkt durchführen zu können. Somit sei der wahre wirtschaftliche Gehalt des gegenständlichen Werkvertrages objektiv die Durchführung einer unternehmensberatenden Tätigkeit. Ebenso lehne der Gerichtshof die Interpretation der Weisungsgebundenheit des Geschäftsführers durch die Bindung an den Gesellschaftsvertrag und an Gesellschafterbeschlüsse ab. K. sei sein Honorar, im Gegensatz zu dem vom VwGH judizierten Fall, nicht in monatlich gleich bleibenden Beträgen zugeflossen, sondern seien durch ihn laufend Honorarnoten auf Basis von Stundenaufzeichnungen gelegt worden. In verschiedenen, der Behörde im Zuge des Prüfungsverfahrens vorgelegten Honorarnoten seien Sondernachlässe auf das angefallene Honorar seitens K. gewährt worden. Es sei aus Sicht des Berufungswerbers und der Erfahrung des täglichen Lebens undenkbar, dass ein in einem Dienstverhältnis befindlicher Mitarbeiter seinem Auftraggeber einen Nachlass auf das vereinbarte Entgelt gewähre. Diese Nachlässe, die ein erhebliches Ausmaß angenommen hätten, würden neben anderen einen Beweis dafür darstellen, dass K. das volle Unternehmerrisiko seiner Tätigkeit zu tragen gehabt habe. Des Weiteren sei in dem abgeschlossenen Werkvertrag eine jederzeitige Kündbarkeit vereinbart und der Vertrag in weiterer Folge wegen Erfolglosigkeit der gesetzten Maßnahmen auch tatsächlich aufgelöst worden. Sämtliche mit der Tätigkeit verbundene Kosten, somit auch Reisekosten seien, mit Ausnahme von Kilometergeldern, von K. selbst getragen worden. In diesem Zusammenhang sei ausdrücklich darauf hinzuweisen, dass, wie auch eine telefonische Anfrage bei der Wirtschaftskammer ergeben habe, der Ersatz von Kilometergeldern bei Unternehmensberatern branchenüblich sei. K. habe jedoch bei weitem nicht alle im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit angefallenen Barauslagen, sondern lediglich das Kilometergeld ersetzt bekommen. Als Beispiel sei in diesem Zusammenhang angeführt, dass er im Rahmen seiner Beratungstätigkeit für die Einschreiterin insgesamt 7 Wochen in China zugebracht habe und die mit dem dortigen Aufenthalt verbundenen Kosten nicht ersetzt bekommen habe.

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass im gegenständlichen Fall ein Werkvertrag vorliege, in welchem die Elemente des Werkvertrages eindeutig im Sinne der Rechtsprechung und der Erfahrung des täglichen Lebens überwiegen würden. Da sich K. verpflichtet habe, im Rahmen seines Gewerbebetriebes als Unternehmensberater tätig zu sein, sei auf § 4 Abs. 4 ASVG verwiesen, wonach eine Versicherung nach § 3 Abs. 3 GSVG die Annahme eines freien Dienstverhältnisses ausschließe. K. sei hinsichtlich Arbeitszeit, Arbeitseinteilung und Arbeitsgestaltung als ein am allgemeinen Wirtschaftsverkehr teilnehmender selbständiger Unternehmer durch gegenständlichen Werkverkehr in kein wie immer geartetes wirtschaftliches oder persönliches Abhängigkeitsverhältnis von seinem Auftraggeber geraten. Die volle Tragung des Unternehmerrisikos ergebe sich schon alleine daraus, dass K. auf seine Honorarnoten Nachlässe gewähren hätte müssen, womit er im vollen Umfang das Wagnis von Einkommensschwankungen zu tragen gehabt hätte. Somit sei der in der Rechtsprechung, Literatur und Lohnsteuerrichtlinien für die Beurteilung heranzuziehende wirtschaftliche Gehalt der Vereinbarung zwischen den Vertragspartnern auf Basis objektiver Umstände der des Vorliegens eines zwischen den Parteien abgeschlossenen Werkvertrages und nicht der eines Dienstverhältnisses.

In Beantwortung eines Vorhaltes des Unabhängigen Finanzsenates vom 6. März 2006 teilte die Berufungswerberin mit Schreiben vom 27. März 2006 mit, dass sich das Rechtsmittel nur gegen die vorgeschriebenen Beiträge für den nicht wesentlich beteiligten Geschäftsführer K. (DB € 12.474,10 und DZ € 1.219,97) richte. Gemäß dem Gesellschaftsvertrag sei Herrn K. keine Sperrminorität eingeräumt worden. Zum Erkenntnis des verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes vom 10.11.2004, Zl. 2003/13/0018, teilte die Einschreiterin mit, dass K. in seiner Eigenschaft als selbständiger Betriebsberater als Geschäftsführer tätig gewesen sei, womit die Merkmale einer selbständigen Tätigkeit eindeutig überwiegen würden. Auch sei seine Tätigkeit die eines Sanierers und damit nach der allgemeinen Lebenserfahrung von vornherein nicht auf Dauer ausgelegt gewesen. Dies gehe auch schon aus dem abgeschlossenen Werkvertrag hervor, in welchem, obwohl auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, eine erstmalige Kündigungsmöglichkeit bereits nach Ablauf von knapp mehr als einem Jahr vorgesehen gewesen sei. Tatsächlich habe seine Tätigkeit am 12.12.2002 geendet. Außerdem seien seine Leistungen, nicht wie vom VwGH gefordert, kontinuierlich, sondern nur tage- bzw. nur stundenweise (z.B. im Mai 2001 nur für 2 Tage, oder im September 2002 nur für 10 Stunden) erbracht worden. Somit könne weder von einer auf Dauer angelegten und schon gar nicht von einer kontinuierlichen Leistungserbringung die Rede sein. Eine kontinuierliche Tätigkeit bedeute schon nach dem Wortsinne nach einen lückenlosen Zusammenhang, eine Stetigkeit, einen fließenden Übergang, einen durch keine Grenze unterbrochenen Zusammenhang; einen ununterbrochenen, gleichmäßigen Fortgang.

Sie zeichne Abläufe und Prozesse aus, die stetig laufen und sich dabei gleichmäßig in eine Richtung verändern könnten. Abrupte, sprunghafte Veränderungen seien nicht zu erwarten, solange die Einflussfaktoren konstant blieben. Daraus ergebe sich eine erhöhte Vorhersagbarkeit und damit Sicherheit gegenüber dem "Ablauf" einer Tätigkeit, die ununterbrochen, gleichmäßig ausgeübt werde. Davon könne, wie aus den abgerechneten Einsatzzeiten eindeutig ersichtlich sei wohl nicht die Rede sein. Nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt seiner Tätigkeit sei K. nicht in den Betrieb der Berufungswerberin eingegliedert gewesen und die Rechtsmittelwerberin halte ihren Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung unverändert aufrecht.

Bei dem am 23. Mai 2007 geführte Erörterungsgespräch wies die bevollmächtigte Vertreterin erstmals darauf hin, dass eventuell die Bemessungsgrundlage für den DB und DZ unrichtig errechnet worden sein könnten.

In der Eingabe vom 1. Juni 2007 teilte die bevollmächtigte Vertreterin mit, dass in den Jahren 1999 – 2001 die Berechnung des Finanzamtes mit seinen Berechnungen übereinstimme. Im Jahr 2002 würden die Berechnungen geringere Nachforderungen ergeben. Gemäß Prüfbericht seien der Berechnung der Gehaltsnebenkosten die Honorarnoten 01 – 12/2002 zu Grunde gelegt worden. Diese würden auch Stundensätze beinhalten, welche nicht die Tätigkeit von Herrn K. selbst sondern lediglich weiter verrechnete Stunden von angestellten Mitarbeitern betreffen würden. Dadurch habe sich die monatliche Bemessungsgrundlage verringert, wodurch sich die Nachberechnung an DB des Jahres 2002 von € 1.363,72 (laut Prüfer) um € 261,71 auf € 1.102,01 und an DZ des Jahres 2002 von € 118,19 (laut Prüfer) um € 10,44 auf € 107,75, betreffend K. verringere. Nach Rücksprache mit der Berufungswerberin werde auf die Vornahme einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Nach § 41 Abs. 2 FLAG sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Abs. 3 des § 41 FLAG bestimmt, dass der Beitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen ist. Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Die gesetzliche Grundlage für die Erhebung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag bildet § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 (WKG).

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 EStG sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn):

lit. a Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

lit. b Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt sind, auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehlt.

Ein Dienstverhältnis liegt nach § 47 Abs. 2 EStG 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.

Im vorliegenden Fall war K. im Prüfungszeitraum mit 10 % am Stammkapital der Berufungswerberin beteiligt und übte (ohne Unterbrechung) vom 13. September 1999 bis 12. Dezember 2002 die Funktion als Geschäftsführer aus, wobei ihm laut Gesellschaftsvertrag keine Sperrminorität eingeräumt wurde.

Für die Frage nach dem Bestehen eines Dienstverhältnisses kommt es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung als Dienstvertrag oder als Werkvertrag an. Vielmehr sind die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen entscheidend (vgl. mit weiteren Nachweisen das VwGH-Erk. vom 3.8.2004, 2000/13/0046).

Ob ein Geschäftsführer seine Arbeitskraft im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG schuldet, ist damit allein auf Grund des zwischen dem Geschäftsführer und der GmbH bestehenden schuldrechtlichen Verhältnisses zu beurteilen.

Die für das Vorliegen von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wesentliche Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes schon dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss. Vor diesem Hintergrund hat der VwGH im Erkenntnis vom 28.6.2006, 2002/13/0175 ausgesprochen, dass weder der Umstand, dass die Geschäftsführerverträge (Werkverträge zur Unternehmenssanierung) jeweils auf ein Jahr befristet waren, noch die Bezugnahme auf die vorrangige Aufgabenstellung des Geschäftsführers im Bereich der Unternehmenssanierung gegen die Eingliederung des Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft spricht (vgl. dazu auch das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. November 2004, 2003/13/0018). Wie der VwGH in dem zuletzt angeführten Erkenntnis unter Hinweis auf seine Vorjudikatur ausgeführt hat, wird von einer Eingliederung eines Geschäftsführers einer GmbH jedoch in aller Regel

auszugehen sein, weil dieses Merkmal bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird. Unerheblich ist dabei, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist (vgl. VwGH-Erk. 23.2.2005, 2004/14/0056). Im vorliegenden Fall ist das Merkmal der Eingliederung von K. in den Organismus des Betriebes durch die kontinuierliche und laut Firmenbuch vom September 1999 bis Dezember 2002 erfolgte Ausübung der Geschäftsführungstätigkeit gegeben.

Das völlige Fehlen einer Weisungsunterworfenheit schließt im Allgemeinen ein Dienstverhältnis aus. Allerdings reicht es bei leitenden Angestellten aus, wenn sich die Weisungsgebundenheit auf die grundsätzliche Erfüllung der Leitungsaufgaben beschränkt. Weisungsunterworfenheit bedeutet, dass der Arbeitgeber durch individuell-konkrete Anordnungen das Tätigwerden des Dienstnehmers beeinflussen kann. Nicht beteiligte Geschäftsführer sind auf gesellschaftsrechtlicher Ebene jedenfalls der Generalversammlung gegenüber weisungsgebunden, beteiligte Geschäftsführer solange sie die gewöhnliche Geschäftsführung betreffenden Beschlüsse (§ 20 Abs. 1 GmbHG), für die eine einfache Mehrheit erforderlich ist (§ 39 Abs. 1 GmbHG), auf Grund ihrer Beteiligung nicht verhindern können. Eine Verhinderung ist dann möglich, wenn die Beteiligung 50 % und mehr beträgt oder, wenn sie darunter liegt, eine gesellschaftsvertragliche Sonderbestimmung (Sperrminorität) besteht. Nur in diesen Fällen sind Geschäftsführer schon auf Grund ihrer Beteiligung der Generalversammlung gegenüber nicht weisungsgebunden.

Da laut obigen Ausführungen der Geschäftsführer K. in den Organismus der Berufungswerberin eingegliedert ist, kommt es im Einzelfall auf die mit der Weisungsbindung zusammenhängenden Merkmale an, ob ein Dienstverhältnis gemäß § 47 Abs. 2 erster und zweiter Satz EStG oder ein freier Dienstvertrag vorliegt. Für den Verwaltungsgerichtshof ist alleine die so genannte "stille Autorität" der Generalversammlung ausreichend, um GmbH-Geschäftsführer als auf Grund ihres Anstellungsvertrags "weisungsunterworfen" anzusehen und damit im Hinblick auf die jedenfalls gegebene Eingliederung ein Dienstverhältnis gemäß § 47 Abs. 2, 1. und 2. Satz EStG 1988 festzustellen. Kein steuerliches Dienstverhältnis, sondern ein freier Dienstvertrag wird daher nur unter der Voraussetzung vorliegen können, dass die im Anstellungsvertrag getroffenen Vereinbarungen laufende „individuell-konkrete“ Anweisungen durch die Generalversammlung ausschließen. Dabei muss es um den Ausschluss des arbeitsbezogenen persönlichen Weisungsrechtes gehen, die sachliche Weisungsfreiheit alleine reicht nicht aus. Entscheidend ist, dass sich die Weisungsfreiheit schon von vornherein ausdrücklich aus dem Vertrag ergibt und so gestaltet ist, dass die Generalversammlung nach Abschluss des Vertrages nicht mehr in die Lage versetzt ist, sie durch konkrete Anordnungen zu unterlaufen, zu ändern oder gar zu beseitigen [vgl. Sedlacek, Geschäftsführer müssen nicht

zwingend ein lohnsteuerpflichtiges Dienstverhältnis (samt Lohnnebenabgaben und ASVG-Pflicht) haben, in SWK-Heft 13 v. 1.5.2007, S. 610ff].

Im vorliegenden Fall ist eine Weisungsbindung durch folgende Umstände gegeben:

1. Nach Punkt 3.4 des mit dem Geschäftsführer abgeschlossenen Werkvertrages sind die Gesellschafter berechtigt, eine Geschäftsordnung für die Geschäftsführung zu erlassen. Somit kann die Generalversammlung jederzeit Weisungen hinsichtlich der Geschäftsführung erteilen. Außerdem ist nach dem genannten Punkt jeder Geschäftsführer verpflichtet, rechtsverbindliche Willenserklärungen gegenüber Verwandten und Freunden nur nach vorheriger schriftlicher Genehmigung der Gesamtgeschäftsführung abzugeben.
2. Nach Punkt 3.2 des Werkvertrages ist der Geschäftsführer im Außenverhältnis zur kollektiven Vertretung befugt. Er hat somit keine Einzelzeichnungsbefugnis. Auch dies spricht für die vom VwGH geforderte Weisungsgebundenheit.
3. Im Gegensatz zu dem dem VwGH in seinem Erk. v. 28.6.2006, Zl. 2002/13/0175 zugrunde liegenden Sachverhalt fehlt in dem gegenständlichen Werkvertrag der Passus „im Rahmen der Erledigung des Geschäftsführungsauftrages an keine Weisungen gebunden.“

Da beide vom Gesetz gegebenen Merkmale eindeutig für ein Dienstverhältnis sprechen, kommt der Frage nach dem Vorliegen eines Unternehmerwagnisses keine Bedeutung zu, wobei bemerkt wird, dass seitens des Geschäftsführers K. auch kein Unternehmerwagnis vorgelegen ist. Er erhielt von der Berufungswerberin einen fixen Stundenlohn von S 1.000,--, jedoch limitiert mit S 70.000,-- für einen Kalendermonat. Auch wurden ihm nach Punkt 4.2 des Werkvertrages die Reisegebühren und das Kilometergeld für die Beistellung eines eigenen Kraftfahrzeuges jeweils nach Maßgabe der einkommensteuerlichen Vorschriften für Arbeitnehmer ersetzt und selbst bei Dienstunfähigkeit gebührte ihm für die Höchstdauer von 20 Tagen während eines Kalenderjahres noch ein Entgelt (Pkt. 6 des Werkvertrages). Die Begrenzung des Arbeitsverdienstes mit einem fixen Betrag pro Monat, unabhängig von der Anzahl der geleisteten Arbeitsstunden, ist bei leitenden Angestellten heute üblich (all inklusive Arbeitsverträge). Wenn in der Berufung von Nachlässen in beträchtlichem Umfang gesprochen wird, so ist darunter lediglich die Differenz zwischen den geleisteten Stunden multipliziert mit dem Stundenlohn einerseits und dem geringeren monatlichen Limit andererseits zu verstehen. Die in der Berufung zitierten VwGH-Erkenntnisse haben im vorliegenden Fall keine Bedeutung, weil sie andere Berufsgruppen als unwesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer betreffen. Auf den vorliegenden Fall ist vielmehr das bereits zitierte VwGH-Erk. vom 28.6.2006, Zl. 2002/13/0175 anzuwenden.

Hinsichtlich der Höhe der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag betreffend das Kalenderjahr 2002 sind die Einwände im Schreiben vom 1. Juni 2007 berechtigt. Unter Berücksichtigung der von der bevollmächtigten Vertreterin

dort ausführlich dargestellten Berechnungen verringert sich die DB-Vorschreibung für das Kalenderjahr 2002 von bisher € 1.524,78 um € 261,71 auf € 1.263,07 und die DZ-Vorschreibung für das Kalenderjahr von bisher € 132,15 um € 10,44 auf € 121,71.

Insoweit ist dem Rechtsmittel ein teilweiser Erfolg beschieden.

Bemerkt wird noch, dass die Berufung gegen die Festsetzung von ersten Säumnizuschlägen betreffend Dienstgeberbeitrag 1 – 12/2000 und 1 – 12/2001 dem Unabhängigen Finanzsenat bisher nicht vorgelegt wurde.

Linz, am 14. Juni 2007