



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch KOTLIK/PROKOPP/STADLER GmbH, Steuerberater/Wirtschaftsprüfer, in 2353 Guntramsdorf, Klingerstraße 9, vom 15. Dezember 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling vom 27. November 2009 betreffend Verschreibung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Kalenderjahr 2008 und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Kalenderjahr 2008 wie folgt entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Strittig ist – als Ergebnis einer Lohnsteuerprüfung –, ob die beiden (im Kalenderjahr 2008 nicht [mehr] beteiligten) Geschäftsführer, Frau-XY und Herr-XY, diese Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses (§ 47 EStG 1988) ausgeübt haben.

Die Berufungswerberin (in der Folge: Bw.) hat mit den beiden Geschäftsführern als „Geschäftsführervertrag“ bezeichnete Vereinbarungen folgenden (gleichlautenden) Inhaltes abgeschlossen:

#### **„Anzuwendende Rechtsvorschriften**

Auf das Rechtsverhältnis zwischen der Gesellschaft und dem Geschäftsführer finden die nachstehend angeführten Vorschriften Anwendung:

- die Bestimmungen des vorliegenden Vertrages
- die Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages
- die Bestimmungen des Gesetzes über Gesellschaften mit beschränkter Haftung in der jeweils geltenden Fassung
- die sonstigen rechtlichen Bestimmungen

Das auf diesem Vertrag beruhende Verhältnis zwischen Gesellschaft und Geschäftsführer ist ein Werkvertrag, da der Geschäftsführer vollkommen weisungsfrei tätig ist.

Festgehalten wird, dass aufgrund der Charakteristik des vorliegenden Vertrages als Werkvertrag die arbeitsrechtlichen Bestimmungen betreffend Dienstverträgen keine Anwendung finden.

Wird die Anwendung einer Bestimmung oder mehrerer Bestimmungen dieses Vertrages durch zwingende Rechtsnormen oder die guten Sitten ausgeschlossen, so ändert dies nichts an der Anwendbarkeit der übrigen Bestimmungen dieses Vertrages.

### **Tätigkeitsbereich**

Der Geschäftsführer ist berechtigt und verpflichtet, die Geschäfte der Gesellschaft im Sinne des Gesellschaftsvertrages und unter Beachtung aller gesetzlichen Bestimmungen zu führen und die Gesellschaft nach außen zu vertreten.

### **Aufgaben des Geschäftsführers**

Dem Geschäftsführer obliegen insbesondere folgende Manageraufgaben:

- Leitung und Repräsentation der Gesellschaft
- strategische Entwicklung der Gesellschaft
- Unterstützung und Optimierung der Geschäftsabläufe
- Business- und Produktentwicklung
- Durchführung von Marktanalysen
- Erhöhung des Umsatzes und des Gewinnes der Gesellschaft
- Vorschlagen neuer Projekte
- Projektmanagement und Reporting
- Auswahl der Mitarbeiter einschließlich des Abschlusses und der Auflösung von Dienstverträgen
- Rechnungswesen der Gesellschaft

### **Dienstort, Dienstzeit und Diensteinteilung des Geschäftsführers**

Der Geschäftsführer ist an keine Weisungen gebunden.

Der Geschäftsführer ist in der Ausübung seiner Tätigkeit an keinen Dienstort gebunden.

Der Geschäftsführer ist in der zeitlichen Einteilung seiner Tätigkeit vollkommen frei; er darf sowohl die Gesamtdauer seiner Tätigkeit als auch die Verteilung frei wählen.

Der Geschäftsführer kann sich vertreten lassen.

**Konkurrenzverbot**

Der Geschäftsführer unterliegt keinem Konkurrenzverbot.

**Verschwiegenheitspflicht**

Der Geschäftsführer ist verpflichtet, über alle betrieblichen und geschäftsinternen Angelegenheiten Stillschweigen zu bewahren; diese Verpflichtung des Geschäftsführers besteht unabhängig von der Dauer des Vertragsverhältnisses und bleibt auch nach Beendigung desselben ohne zeitliche Begrenzung aufrecht.

**Haftung des Geschäftsführers**

Festgehalten wird, dass dem Geschäftsführer die gesetzlichen Bestimmungen betreffend seine Haftung bekannt sind.

Der Geschäftsführer ist gegenüber der Gesellschaft verpflichtet, im Zuge der Ausübung seiner Tätigkeit die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes walten zu lassen. Im Falle pflichtwidrigen Handelns ist er jedenfalls verhalten, der Gesellschaft vollen Schadenersatz einschließlich entgangenen Gewinnes zu leisten. Der Geschäftsführer ist weiters verpflichtet, die jeweiligen Gesellschafter von allen Nachteilen, die sie infolge ihrer Gesellschaftereigenschaft als Ergebnis von Pflichtwidrigkeiten des Geschäftsführers erleiden, auf Basis derselben Haftungsgrundlagen schad- und klaglos zu halten.

**Bezüge des Geschäftsführers**

Der Geschäftsführer erhält als Entgelt für seine Tätigkeit eine erfolgsabhängige Entlohnung. Es werden monatliche Akontozahlungen geleistet. Falls die vereinbarten Ziele nicht erreicht werden, hat der Geschäftsführer die Akontozahlungen rückzuerstatten.

Die Gesellschaft hat dem Geschäftsführer eine schriftliche Pensionszusage gegeben.

**Dienstwagen**

Dem Geschäftsführer wird von der Gesellschaft ein Dienstwagen zur Verfügung gestellt. Alle mit dem Dienstwagen verbundenen Ausgaben werden von der Gesellschaft getragen; hat der Geschäftsführer derartige Ausgaben getätigt, so werden sie ihm von der Gesellschaft gegen Vorlage buchungsfähiger Belege ersetzt.

Die Gesellschaft ist zum Abschluss einer hinreichenden Haftpflicht- und Kaskoversicherung betreffend den Dienstwagen verpflichtet

Der Geschäftsführer ist befugt, den Dienstwagen auch für private Zwecke zu verwenden. Für die Privatnutzung wird ein dem Geschäftsführer angemessenes Entgelt verrechnet.

**Auslagenersatz**

Die Gesellschaft verpflichtet sich, dem Geschäftsführer alle Aufwendungen zu ersetzen, die er in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer zur Verwirklichung der ihm übertragenen Tätigkeiten hat. Voraussetzung für den Ersatz der Aufwendungen ist, dass der Geschäftsführer rechtzeitig buchungsfähige Belege zur Verfügung stellt, welche als Rechnungsempfänger die Gesellschaft

ausweisen und für die Gesellschaft selbst nach den jeweiligen abgabenrechtlichen Bestimmungen aus dem Titel des Auslagenersatzes abzugsfähig sind.

Diese Bestimmungen finden sinngemäß Anwendung für durchlaufende Gelder, unter welchen Beträge verstanden werden, die die Gesellschaft dem Geschäftsführer vorschießt oder ersetzt, damit dieser sie für die Gesellschaft aufwendet.

### **Vertragsdauer und Kündigung**

Der Vertrag wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

Das Vertragsverhältnis kann unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist zum Ende eines jeden Quartals von der Gesellschaft oder vom Geschäftsführer aufgekündigt werden.

Die Kündigung hat mittel eingeschriebenem Brief zu erfolgen. Für die rechtzeitige Kündigung ist das Postaufgabedatum (Poststempel) entscheidend.

Die Abberufung des Geschäftsführers gem. § 16 GmbHG und der Rücktritt des Geschäftsführers gem. § 16 a GmbHG stellen Kündigungserklärungen bezüglich des Vertragsverhältnisses dar.“

Aus dem der Berufungsbehörde vorliegenden Steuerakt geht hervor, dass Frau-XY seit 19. Februar 2004 und Herr-XY seit 6. September 2007 als Geschäftsführer für die Bw. tätig sind und dass beide monatliche Bezüge in Höhe von brutto € 1.314,00 (netto € 1.095,00) ausbezahlt erhalten.

Mit den angefochtenen Bescheiden ist das Finanzamt der Auffassung des Prüfungsorgans, dass die Tätigkeit der beiden Geschäftsführer im Kalenderjahr 2008 im Rahmen eines Dienstverhältnisses (§ 47 EStG 1988) ausgeübt worden sei, gefolgt und hat Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen samt Zuschlag nachgefordert. Die angefochtenen Bescheide hat das Finanzamt wie folgt begründet (Bericht gemäß § 150 BAO vom 27. November 2009):

Die beiden Geschäftsführer seien ab 2008 nicht mehr an der Gesellschaft beteiligt gewesen. Gesellschafterin zu 100 Prozent sei ab diesem Zeitpunkt die *[Name]* Privatstiftung gewesen. Ein Dienstverhältnis liege nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 vor, 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 habe. Aus der Bestimmung des § 47 Abs. 2 EStG 1988 ergäben sich unter anderem zwei Kriterien, die wesentlich für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses seien, nämlich die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus und die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber. In Fällen, in denen diese beiden Kriterien noch keine klare Abgrenzung ermöglichen würden, seien durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes weitere Kriterien entwickelt worden, an Hand derer eine Zuordnung getroffen werden könne. In diesen Fällen sei zu prüfen, ob dem Tätigen das Wagnis bedeutsamer Einnahmenschwankungen oder ins Gewicht

fallender, mit seiner Tätigkeit in Zusammenhang stehender und nicht auf Dritte überwälzbare Ausgaben träfe und ob er eine fortlaufende Entlohnung erhalte.

Auf Grund der vorgelegten Unterlagen sei im gegenständlichen Fall von einem kontinuierlichen Dauerschuldverhältnis der beiden Geschäftsführer gegenüber der Gesellschaft auszugehen, wobei Frau-XY laut Firmenbuchauszug seit 19.2.2004 und Herr-XY seit 6.9.2007 durchgehend mit der Geschäftsführung des Unternehmens betraut seien. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sei nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes schon dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil dieses rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bilde und seine Tätigkeit in dessen Interesse auszuüben verpflichtet sei.

Gemäß den beiden (gleichlautenden) Geschäftsführerverträgen (sog. Werkverträgen) seien die beiden Geschäftsführer berechtigt und verpflichtet, die Geschäfte der Gesellschaft im Sinne des Gesellschaftsvertrages und unter Beachtung aller gesetzlicher Bestimmungen zu führen und die Gesellschaft nach außen zu vertreten. In den Geschäftsführerverträgen werde weiters ausgeführt, dass die Geschäftsführer an keine Weisungen gebunden seien. Die Geschäftsführer seien aber sehr wohl verpflichtet, die Geschäfte im Sinne des Gesellschaftsvertrages zu erledigen. In § 8 des Gesellschaftsvertrages betreffend die Geschäftsführung werde festgestellt, dass die Generalversammlung ein Weisungsrecht besitze (z.B. dem Erlass einer Geschäftsordnung, deren Ergänzung und Abänderung jederzeit erfolgen könne).

Bezüglich des Merkmales der Weisungsbindung sei festzuhalten, dass die Stärke des geforderten Weisungsrechtes von der Art der Tätigkeit abhängig sei; insbesondere bei höher qualifizierten Angestellten trete die Weisungsgebundenheit in den Hintergrund. Bei leitenden Angestellten reiche es aus, wenn sich die Weisungsgebundenheit auf die grundsätzliche Erfüllung von Leitungsaufgaben beschränke. Das persönliche Weisungsrecht, das für ein Dienstverhältnis spreche, sei auf den zweckmäßigen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und charakteristisch dafür, dass der Arbeitnehmer seine Arbeitskraft schulde. Die Arbeitszeiten könnten die Geschäftsführer nach Maßgabe der betrieblichen Erfordernisse einteilen. Diese Tatsache spreche nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses, da diese Möglichkeit auch bei Angestellten in höheren leitenden Positionen bestehe.

Unter der Annahme, dass dennoch die Weisungsbindung nicht klar erkennbar wäre, würde für das Vorliegen von Dienstverhältnissen noch die Tatsache sprechen, dass die Geschäftsführer kein Unternehmerrisiko tragen. Die Entlohnung erfolge mittels monatlichen a conto Zahlungen in Höhe von € 1.095,00 netto seit Beginn der Geschäftsführungstätigkeit und einer Erfolgsprämie. Überdies würden Auslagenersätze bezahlt. Die Gesellschaft sei verpflichtet, den Geschäftsführern alle Aufwendungen zu ersetzen, die im Zusammenhang mit der Erledigung

der ihnen übertragenen Aufgaben anfallen (z.B. Reisekosten, Diäten). Die Kosten für ein Arbeitszimmer am Wohnsitz würden ihnen ersetzt; dieser Arbeitsraum werde an die Gesellschaft vermietet. Den Geschäftsführern werde von der Gesellschaft auch ein Dienstwagen zur Verfügung gestellt. Die Geschäftsführer dürften die Dienstfahrzeuge auch privat nutzen, wobei für die Privatnutzung ein Entgelt verrechnet werde. Weiters sei den Geschäftsführern eine rechtsverbindliche und unwiderrufliche Pensionszusage erteilt worden.

Diesen Ausführungen ist die Bw. in den Berufungen wie folgt entgegen getreten:

Frau-XY sei seit 19.2.2004 handelsrechtliche Geschäftsführerin, Herr-XY sei seit 6.9.2007 Geschäftsführer der Gesellschaft.

Die Geschäftsführerbezüge der beiden Geschäftsführer seien bis Ende 2007 dem Dienstgeberbeitrag, dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und der Kommunalsteuer unterworfen worden. Diese Vorgehensweise sei auch 2008 vorerst beibehalten worden. Nach Veröffentlichung des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.6.2008 (2008/15/0090) seien jedoch keine Lohnnebenkosten mehr abgeführt und die seit 1.1.2008 bezahlten Lohnnebenkosten von den Abgabenbehörden zurückgefordert worden.

Strittig sei im gegenständlichen Verfahren, ob im Kalenderjahr 2008 Dienstverhältnisse im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 der beiden Geschäftsführer zur Bw. vorgelegen seien.

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liege ein Dienstverhältnis vor, 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. Der Verwaltungsgerichtshof habe in zahlreichen Erkenntnissen (z.B. VwGH vom 2.9.2009, 2005/15/0035) ausgeführt, dass für die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber einerseits und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers andererseits wesentlich seien. Die beiden Kriterien müssten kumulativ vorliegen. Lediglich in den Fällen, in denen die beiden Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständigen und einer nichtselbständigen Tätigkeit ermöglichten, sei noch auf das Kriterium des Unternehmerrisikos Bedacht zu nehmen.

Die Formulierung im Bericht gemäß § 150 BAO „Aus den Bestimmungen des § 47 Abs. 2 EStG 1988 ergeben sich unter anderem zwei Kriterien, die wesentlich für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sind, nämlich die Eingliederung im geschäftlichen Organismus und die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber.“ entspräche daher nicht der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Folgende Tatsachen würden gegen eine Einstufung der beiden Geschäftsführer als Dienstnehmer der Bw. im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sprechen:

Die beiden Geschäftsführer würden – wie in den Geschäftsführerverträgen vereinbart – vollkommen weisungsfrei agieren. Diese Weisungsfreiheit ergäbe sich aus der Historie der Bw.: ursprünglich seien die beiden Geschäftsführer zu 49% und zu 51% beteiligt gewesen. Nach Zuwendung ihrer Anteile aus erbrechtlichen Gründen an die [Name] Privatstiftung sollte die Weisungsfreiheit beibehalten werden. Eine Einschränkung dieser Weisungsfreiheit in Folge der Zuwendung der Anteile an die [Name] Privatstiftung wäre von den beiden Geschäftsführern bei Abschluss der neuen Geschäftsführerverträge Ende 2007 nicht akzeptiert worden.

Der Verwaltungsgerichtshof habe ausgeführt, dass nicht die Weisungsbindung im Sinne der gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen erheblich sei, sondern dass es auf das schuldrechtliche Verhältnis ankomme (vgl. VwGH 2008/15/0090). Wenn also die Geschäftsführer verpflichtet seien, die Geschäfte im Sinne des Gesellschaftsvertrages zu erledigen, könne aus diesem Umstand nicht auf ein Dienstverhältnis geschlossen werden. Alle Geschäftsführer – auch jene, die wesentlich beteiligt und daher nicht in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 stünden – seien verpflichtet, die Geschäfte im Sinne des Gesellschaftsvertrages zu führen. Daher sei – wie der Verwaltungsgerichtshof ausführe – das Weisungsrecht der Generalversammlung im Sinne des Gesellschaftsrechtes nicht maßgeblich.

Die Bw. könne also auf Grund der Weisungsfreistellung nicht durch individuell-konkrete Anweisungen das Tätigwerden der beiden Geschäftsführer beeinflussen (vgl. Sedlacek, SWK 2007, S 453), da dies die beiden Geschäftsführerverträge ausschließen würden. Die in den Geschäftsführerverträgen geregelte Weisungsfreiheit werde in der Praxis vollinhaltlich umgesetzt, da es bisher weder auf gesellschaftsrechtlicher Ebene noch in anderer Hinsicht irgendeine Weisung der Bw. an die beiden Geschäftsführer gegeben habe. Dies bedeute, dass die Weisungsfreiheit den tatsächlichen Verhältnissen entspreche, da die beiden Geschäftsführer der Bw. nicht ihre Arbeitskraft schulden würden.

Der Bescheid führe in seiner Begründung (Bericht gemäß § 150 BAO) nicht aus, warum die beiden Geschäftsführer schuldrechtlich weisungsgebunden sein sollten und wie sich in der Praxis diese Weisungsbindung konkret manifestiert haben sollte.

Da sich bereits aus der Weisungsfreiheit der beiden Geschäftsführer ganz eindeutig ergäbe, dass kein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliege, erübrige sich die Prüfung der weiteren vom Verwaltungsgerichtshof entwickelten Kriterien. Daher sei auch die Zurverfügungstellung eines PKWs für die Durchführung der Geschäftsführungstätigkeit, wie dies auch bei Geschäftsführern mit Einkünften iSd § 22 Z. 2 2. TS EStG 1988 üblich sei, nicht relevant. Die Bw. werde daher in der Folge nur auszugsweise auf einige der in der Niederschrift über die Schlussbesprechung und im Bericht über die Außenprüfung erwähnten Kriterien eingehen.

Wie auch in der Niederschrift zur Schlussbesprechung festgehalten worden sei, würden die Leistungen bedarfsbezogen erfolgen. Dies spräche grundsätzlich gegen ein Dienstverhältnis im Sinne von § 47 Abs. 2 EStG 1988.

Betreffend Auslagensätzen werde angemerkt, dass bei weitem nicht alle Auslagen der Geschäftsführer an die Gesellschaft verrechnet würden. Auch bei Werkverträgen (z.B. Anwälten) sei die Verrechnung von Auslagen durchaus üblich, obwohl eindeutig kein Dienstverhältnis vorliege.

Die Vermietung des Büros am Wohnsitz der beiden Geschäftsführer sei ebenfalls für die Feststellung eines Dienstverhältnisses nicht bedeutend. Der Gesellschaftssitz *[Adresse]* sei vor der Anmietung der zusätzlichen Büroräumlichkeiten in Wien das einzige Büro der Gesellschaft gewesen. Daher könne nicht – so wie in der Niederschrift über die Schlussbesprechung behauptet – davon gesprochen werden – dass die Kosten eines Arbeitszimmers ersetzt würden. Mit dem Begriff „Arbeitszimmer“ solle scheinbar ein Dienstverhältnis suggeriert werden. Der Mietvertrag sei jedoch vollkommen unabhängig von der Einstufung der Geschäftsführerverträge zu sehen.

Auch die Erteilung einer Pensionszusage (diese Pensionszusage sei bereits vor 2008 erteilt worden, also zu einem Zeitpunkt, zu dem die beiden Geschäftsführer noch wesentlich beteiligt gewesen seien) lasse keine Aussage darüber zu, ob ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliege; auch selbständig Tätige könnten Pensionszusagen erhalten (vgl. z.B. VwGH 28.10.2008, 2008/15/028).

Neben der Weisungsfreiheit würden auch wesentliche weitere Merkmale gegen ein Dienstverhältnis der beiden Geschäftsführer sprechen: keine Bindung an Arbeitszeit und Arbeitsort; die Entlohnung erfolge nicht nach Zeitaufwand; es bestehe keine Regelmäßigkeit der Tätigkeit; es gäbe keinerlei Urlaubsregelungen; es bestehe keine Konkurrenzklausel gegenüber der Bw.; es würden keine Sozialleistungen durch die Bw. erbracht; es bestehe Vertretungsmöglichkeit. Die verhältnismäßig niedrige Entlohnung von € 1.095,00 pro Monat (Auszahlung 12 Mal p.a.) für Geschäftsführer einer GmbH mit Umsätzen von über € 1.000.000,00 (Geschäftsjahr 2008) und mit renomierten Kunden in der Energiebranche spreche auch gegen ein Dienstverhältnis. Kein weisungsgebundener Dienstnehmer, der die gleiche Qualifikation wie die beiden Geschäftsführer besitze, würde die Geschäftsführung für diese Entlohnung übernehmen. Im Gegensatz zur Rechtsauffassung der Behörde könne man daher aus dieser niedrigen Entlohnung schon auf ein Unternehmerrisiko schließen, auch wenn die Bezüge nicht schwanken würden.

Auf Grund des völligen Fehlens der Weisungsunterworfenheit liege aus Sicht der Bw. keinesfalls ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vor.



Mit Vorhalt vom 8. Februar 2010 hat das Finanzamt der Bw. eine (kurze) Stellungnahme des Prüfungsorgans zur Berufung übermittelt. Darin wird ausgeführt, dass auf Grund der vertraglichen Gestaltung und der tatsächlichen Übung Weisungsbindung und betriebliche Eingliederung gegeben seien und im Zusammenhang mit der laufenden Entlohnung und dem Auslagenersatz die Merkmale eines Dienstverhältnisses überwiegen würden.

Im Schriftsatz vom 25. Februar 2010 hat die Bw. unter Verweis auf die in ihrer Berufung angeführten Kriterien das Vorliegen von Dienstverhältnissen in Abrede gestellt. Es bestehe weder auf Grund der Geschäftsführerverträge noch in der tatsächlichen Übung eine Weisungsbindung: die Bw. könne eben nicht durch individuell-konkrete Anordnungen das Tätigwerden der beiden Geschäftsführer beeinflussen. Es würden daher keine Dienstverhältnisse im Sinne des § 47 EStG 1988 vorliegen mit der Folge, dass auch keine Dienstgeberbeiträge (samt Zuschlag) zu leisten seien.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Folgender Sachverhalt wird als erwiesen erachtet:

Frau-XY ist seit 19. Februar 2004 Geschäftsführerin und Herr-XY seit 6. September 2007 Geschäftsführer. Die beiden Geschäftsführer sind am Stammkapital der Gesellschaft nicht beteiligt.

Zwischen der Bw. und den beiden Geschäftsführern wurden als „Geschäftsführerverträge“ bezeichnete Vereinbarungen abgeschlossen. Diese Vereinbarungen wurden auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und können unter Einhaltung einer Kündigungsfrist (von beiden Seiten) aufgelöst werden.

Unstrittig ist, dass beide Geschäftsführer im berufsgegenständlichen Kalenderjahr eine monatlich gleichbleibende Entlohnung in Höhe brutto € 1.314,00 (netto € 1.095,00) erhalten haben. Wenn es in den Geschäftsführerverträgen heißt, dass die beiden Geschäftsführer für ihre Tätigkeit eine erfolgsabhängige Entlohnung erhalten, monatliche Akontozahlungen zu leisten seien und dass die Geschäftsführer die Akontozahlungen zurückzuzahlen hätten, falls die vereinbarten Ziele nicht erreicht würden, so ist dem entgegenzuhalten, dass darin weder zum Ausdruck kommt, was unter „Erfolg“ zu verstehen ist, noch, in welcher Relation zum (nicht definierten) „Erfolg“ eine Entlohnung (in welcher Höhe ?) stehen soll, noch ein Anhaltspunkt für eine – wie auch immer gestaltete – „Zielvereinbarung“. In Anbetracht dieses Umstandes und unter Berücksichtigung der unstrittigen Tatsache, dass die beiden Geschäftsführer ein monatlich gleichbleibendes Entgelt erhalten haben, wird eine (ausschließlich) „erfolgsabhängige“ Entlohnung als nicht erwiesen erachtet. Die Bw. hat vorgebracht, dass die beiden Geschäftsführer ihre Leistungen nicht regelmäßig, sondern (nur)

bedarfsbezogen erbracht hätten. Die (unstrittige) Tatsache, dass die beiden Geschäftsführer regelmäßig und in gleicher Höhe Bezüge erhalten haben, lässt nach Auffassung der Berufungsbehörde daher (zwingend) nur den Schluss zu, dass (tatsächlich) wohl regelmäßig ein Bedarf der Bw. an den Leistungen der beiden Geschäftsführer bestanden hat. Den Geschäftsführerverträgen zufolge ist die Bw. verpflichtet gewesen, den Geschäftsführern alle Aufwendungen, die ihnen im Zusammenhang mit der Ausübung ihrer Geschäftsführertätigkeit erwachsen, zu ersetzen. Wenn die Bw. in der Berufung dazu ausführt, dass die Geschäftsführer nicht alle Auslagen an die Bw. verrechnet hätten, so ändert dies nichts an der (grundsätzlichen) Verpflichtung der Bw., den Geschäftsführern alle Aufwendungen zu ersetzen.

Dieser Sachverhalt ist wie folgt zu beurteilen:

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Dienstnehmer sind ua. auch Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen (Abs. 2 leg. cit.).

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und Abs. 8 des Wirtschaftskammergesetzes (WKG) 1998.

Gemäß § 47 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 liegt ein Dienstverhältnis 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.

Bei der Beurteilung, ob eine Leistungsbeziehung die Tatbestandsvoraussetzungen des § 47 Abs. 2 EStG 1988 erfüllt, kommt es nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung des Vertragswerkes an (VwGH vom 28. Oktober 2009, ZI. 2008/15/0190; vom 2. September 2009, ZI. 2005/15/0143; vom 19. September 2007, ZI. 2007/13/0071, vom 28. April 2004, ZI. 2000/14/0125, vom 18. März 2004, ZI. 2000/15/0079). Entscheidend sind vielmehr die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen (VwGH vom 19. September 2007, ZI. 2007/13/0071, vom 28. April 2004, ZI. 2000/14/0125, vom 18. März 2004, ZI. 2000/15/0079).

Dem Umstand, dass die Bw. die zwischen ihr und den Geschäftsführern abgeschlossenen Vereinbarungen als „Werkverträge“ bezeichnet hat, kommt daher keine entscheidungsrelevante Bedeutung zu. Es ist – im Sinne der dargestellten Rechtsprechung –

vielmehr zu untersuchen, ob die von den beiden Geschäftsführern ausgeübte Tätigkeit dem „Tatbild“ des § 47 Abs. 2 EStG 1988 entspricht.

Nach der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis dann vor, wenn „der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet“.

Die auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen und unter Einhaltung einer Kündigungsfrist wieder auflösbaren Geschäftsführerverträge lassen nach Auffassung der Berufungsbehörde nur den Schluss zu, dass zwischen den Geschäftsführern und der Bw. ein – für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses typisches – Dauerschuldverhältnis vereinbart gewesen ist und dass Leistungsgegenstand dieses Dauerschuldverhältnisses die (laufende) Zurverfügungstellung der Arbeitskraft der beiden Geschäftsführer für die Durchführung der in diesen Vereinbarungen aufgezählten Aufgaben gewesen ist. Eine – wie auch im gegenständlichen Fall – auf Dauer angelegte und damit zeitraumbezogene Erbringung von Leistungen spricht jedoch für das Vorliegen von Dienstverhältnissen (so auch: VwGH vom 28. Oktober 2009, Zl. 2008/15/0190; vom 2. September 2009, Zl. 2005/15/0143). Für die gegenteilige – für das Vorliegen einer selbständig ausgeübten Tätigkeit sprechende – Annahme, zwischen der Bw. und den Geschäftsführern wäre ein Zielschuldverhältnis, nämlich die sach- und termingerechte Erbringung einer genau umrissenen Leistung (eines Werkes) vereinbart gewesen, finden sich hingegen keine Anhaltspunkte. Für die Annahme, dass die beiden Geschäftsführer der Bw. laufend ihre Arbeitskraft zur Verfügung gestellt haben, spricht auch die regelmäßige und in gleicher Höhe erfolgte Entlohnung.

Steht – wie im gegenständlichen Fall - der (laufenden) Zurverfügungstellung der Arbeitskraft eine vom Erfolg unabhängige, monatlich gleichbleibende Entlohnung gegenüber, so ist dies nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Kennzeichen für das Vorliegen von Dienstverhältnissen (VwGH vom 2. September 2009, Zl. 2005/15/0035).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen (VwGH vom 29. April 2010, Zl. 2008/15/0103; vom 22. März 2010, Zl. 2009/15/0200; vom 2. Februar 2010, Zl. 2009/15/0191; vom 28. Mai 2009, Zl. 2007/15/0163; vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071).

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 (VwGH vom 28. Juni 2006, Zl. 2002/13/0175). Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (VwGH vom 2. September 2009, Zl. 2005/15/0143; vom 22. Oktober 2002, Zl. 2001/14/0219). Da Frau-XY seit 19. Februar 2004 Geschäftsführerin und Herr-XY seit 6. September 2007 Geschäftsführer ist, besteht an der betrieblichen Eingliederung der beiden Geschäftsführer wohl kein Zweifel.

Zur Weisungsgebundenheit:

Im Erkenntnis (eines verstärkten Senates) vom 9. Dezember 1980, Zlen. 1666, 2223, 2224/79, hatte der Verwaltungsgerichtshof zu beurteilen, ob zwei je zu 50% beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer diese Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses (nunmehr: § 47 Abs. 2 EStG 1988) ausgeübt haben. In diesem Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof das „Tätigwerden unter dem Willen eines anderen“, die Verpflichtung einer natürlichen Person – des Arbeitnehmers –, bei ihrer Tätigkeit den Weisungen eines anderen – des Arbeitgebers – zu folgen, als wesentlich für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses erachtet. Der Verwaltungsgerichtshof ist daher (kurz zusammengefasst) zu dem Ergebnis gelangt, dass die beiden (je zu 50% beteiligten) Gesellschafter-Geschäftsführer kraft ihrer Stellung als Gesellschafter es in der Hand haben, dass sie die Geschäftsführung nicht gegen ihren Willen und damit nach den Weisungen eines anderen ausüben müssen und hat daher das Vorliegen von Dienstverhältnissen verneint.

Im Erkenntnis vom 26. Juli 2007, Zl. 2007/15/0095 – zwei je zu 25% beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer betreffend –, hat der Verwaltungsgerichtshof (unter ausdrückliche Bezugnahme auf das Erkenntnis vom 9. Dezember 1980) ausgeführt, dass sich bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer, der zu weniger als 50% an der Gesellschaft beteiligt ist und der auch über keine Sperrminorität verfügt, die vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 9. Dezember 1980 aufgezeigte Problematik, dass er keinem „fremden“ Willen unterliege und daher die Geschäftsführung nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausüben könne, von vornherein nicht stelle und hat daher die Dienstnehmereigenschaft der beiden (je zu 25% beteiligten) Gesellschafter-Geschäftsführer bejaht. Im Erkenntnis vom 16. Dezember 2009, Zl. 2009/15/0081, ist der Verwaltungsgerichtshof dieser Auffassung gefolgt und hat die Dienstnehmereigenschaft eines zu 10% beteiligten Geschäftsführers bestätigt. Auch der BFH hat bei vergleichbarer Rechtslage (§ 1 Abs. 2 Satz 2 dLStDV) ausgesprochen, dass der Geschäftsführer, da er (gesellschaftsrechtlich) verpflichtet ist, die Weisungen eines anderen

(nämlich: der Gesellschafterversammlung) zu befolgen, Dienstnehmer der GmbH ist (BFH vom 9. Oktober 1996, GZ.: XI R 47/96; so auch: Hermann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, Anm. 60 zu § 19, Stichwort „Gesellschafter-Geschäftsführer“, und Ludwig Schmidt, EStG, Kommentar, 26. Auflage, § 19, Stichwort „Gesetzl. Vertreter einer Kapitalgesellschaft“).

Im Erkenntnis vom 11. Juni 1979, Zlen. 2179 und 2321/76, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass die sich (ausschließlich) aus dem Gesellschaftsrecht ergebende Weisungsgebundenheit des (nicht beteiligten) Geschäftsführers „dem Wesen der Tätigkeit des Geschäftsführers einer GmbH entspricht, und der Beurteilung einer solchen Tätigkeit als Ausübung einer nichtselbständigen Tätigkeit keineswegs entgegensteht“. Im Erkenntnis vom 16. Dezember 2009, Zl. 2009/15/0081, ist der Verwaltungsgerichtshof diese Auffassung gefolgt.

In den angesprochenen Erkenntnissen hat der Verwaltungsgerichtshof die Frage, ob ein Geschäftsführer im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG weisungsgebunden ist ausschließlich danach beurteilt, ob gesellschaftsrechtlich eine Weisungsbindung besteht oder ob eine solche nicht vorliegt: ist der Geschäftsführer gesellschaftsrechtlich weisungsgebunden, ist auch die Weisungsgebundenheit im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 zu bejahen. Ist das Vorliegen einer gesellschaftsrechtlichen Weisungsbindung hingegen zu verneinen, so liegt auch keine Weisungsgebundenheit im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vor.

Die Berufungsbehörde schließt sich diesen Ausführungen vollinhaltlich an. Auch im gegenständlichen Fall sind die beiden (nicht beteiligten) Geschäftsführer gesellschaftsrechtlich (gegenüber der Generalversammlung) weisungsgebunden, sodass – vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtsprechung – (auch) die Weisungsgebundenheit im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 zu bejahen ist.

Die Bw. hingegen ist der Auffassung, dass die Weisungsgebundenheit der beiden Geschäftsführer ausschließlich an Hand des (schuldrechtlichen) Anstellungsvertrages zu beurteilen sei. Unter Bezugnahme auf die (zum Kommunalsteuergesetz) ergangene Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Juni 2008, Zl. 2008/15/0090, vertritt die Bw. die Auffassung, dass die (organschaftliche) Bestellung (und damit im Ergebnis: die sich aus dem Gesellschaftsrecht ergebende Weisungsgebundenheit) in diese Beurteilung nicht einzubeziehen sei.

Zur (organschaftlichen) Bestellung und zur (schuldrechtlichen) Anstellung:

Unstrittig ist, dass bei Geschäftsführern zwischen der (organschaftlichen) Bestellung des Geschäftsführers und seiner (schuldrechtlichen) Anstellung zu unterscheiden ist (Reich-Rohrwig, Das österreichische GmbH-Recht, Band I, 2. Auflage, Rz 2/76; VwGH vom 9. Dezember 1980, Zlen. 1666, 2223, 2224/79; VwGH vom 1. April 2009, Zl. 2006/08/0113,

vom 17. Jänner 1995, Zl. 93/08/0182).

Unstrittig ist nach Auffassung der Berufungsbehörde aber auch, dass zwischen der (organschaftlichen) Bestellung und der (schuldrechtlichen) Anstellung ein enger Zusammenhang besteht. Die (gesellschaftsrechtliche) Bestellung und die (schuldrechtliche) Anstellung haben nämlich ein und dieselbe Hauptleistungspflicht, das ist: die Geschäftsführung, zum Gegenstand. Die Hauptleistungspflicht wird bereits durch den (wirksamen) gesellschaftsrechtlichen Bestellungsakt begründet (VwGH vom 1. April 2009, Zl. 2006/08/0113; vom 17. Oktober 1995, Zl. 95/08/0177; vom 30. Mai 1995, Zl. 93/08/0138), sodass sich nicht erst durch den (angenommen: nachfolgenden) Anstellungsvertrag, sondern schon durch den (wirksamen) gesellschaftsrechtlichen Bestellungsakt im Wesentlichen die Pflicht des bestellten Geschäftsführers zur Geschäftsführung ergibt. In solchen Fällen kann daher nur von einer bloßen Ergänzung des Organverhältnisses durch den Anstellungsvertrag, nicht aber von einem vom Funktionsverhältnis völlig unabhängigen Dienstverhältnis die Rede sein (VwGH vom 17. Jänner 1995, Zl. 93/08/0182; vom 30. Mai 1995, Zl. 93/08/0138). Im Erkenntnis vom 1. April 2009, Zl. 2006/08/0113, ist der Verwaltungsgerichtshof sogar zu dem Ergebnis gelangt, dass es (infolge des engen Zusammenhanges der auf ein- und dieselbe Hauptleistungspflicht gerichteten Rechtsakte – Bestellung und Anstellung) „rechtlich gar nicht denkbar“ sei, die die Weisungsgebundenheit des Geschäftsführers, den Arbeitsort, die Arbeitszeit und das arbeitsbezogene Verhalten bei Erbringung der Geschäftsführertätigkeit betreffenden Umstände als selbständigen Gegenstand des (schuldrechtlichen) Arbeitsvertrages anzusehen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist bei der Beurteilung der Frage, ob eine Tätigkeit sämtliche Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist, das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen (VwGH vom 18. März 2004, Zl. 2000/15/0079; vom 2. Juli 2002, Zl. 2000/14/0148).

In Anbetracht des (unstrittig) engen Zusammenhanges der beiden auf dieselbe Hauptleistungspflicht – die Geschäftsführung – gerichteten Rechtsakte, nämlich die (gesellschaftsrechtliche) Bestellung und die (schuldrechtliche) Anstellung und unter Berücksichtigung des Umstandes, dass diese Hauptleistungspflicht bereits mit der (organschaftlichen) Bestellung und nicht erst mit der (schuldrechtlichen) Anstellung begründet wird, kann nach Auffassung der Berufungsbehörde in den Fällen, in denen die Dienstnehmereigenschaft nur an Hand der (schuldrechtlichen) Anstellung beurteilt wird nicht mehr die Rede davon sein, dass – im Sinne der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - das „Gesamtbild der Tätigkeit“ untersucht wird. Der von der Bw.

(unter Bezugnahme auf die Entscheidung vom 25. Juni 2008, Zl. 2008/15/0090) vertretenen Auffassung, dass für die Beurteilung, ob ein Geschäftsführer seine Tätigkeit im Rahmen eines (steuerrechtlichen) Dienstverhältnisses ausübt, nur die (schuldrechtliche) Anstellung maßgeblich sei, kann daher nicht gefolgt werden. Nach Auffassung der Berufungsbehörde sind auch keine (sachlichen) Gründe erkennbar, die es rechtfertigen würden, (nur) bei Geschäftsführern – anders als bei (allen) anderen Beschäftigten – nicht das Gesamtbild der Tätigkeit in die Beurteilung nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 einzubeziehen. Eine (erkennbare) Begründung für diese, (nur) auf die (schuldrechtliche) Anstellung eingeschränkte Betrachtungsweise, ist auch den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes nicht zu entnehmen.

Nach Auffassung der Berufungsbehörde ist daher auch bei Geschäftsführern das Gesamtbild einer Tätigkeit zu untersuchen. In diese Gesamtbeurteilung ist auch die (gesellschaftsrechtliche) Bestellung einzubeziehen.

Auf den gegenständlichen Berufungsfall bezogen bedeutet dies Folgendes: die beiden Geschäftsführer sind gesellschaftsrechtlich (nämlich: gegenüber der Generalversammlung) weisungsgebunden. Geschäftsführer, die gesellschaftsrechtlich weisungsgebunden sind, sind – wie an Hand der oben dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausgeführt worden ist – auch im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 weisungsgebunden.

Auch die – wie die Bw. vermeint – Beurteilung (ausschließlich) an Hand des (schuldrechtlichen) Anstellungsvertrages würde nach Auffassung der Berufungsbehörde jedoch zu keinem anderen Ergebnis führen:

Beiden Tatbestandsmerkmalen des § 47 Abs. 2 EStG 1988 – dem Tätigwerden unter der Leitung des Arbeitgebers einerseits und der Verpflichtung, die Weisungen des Arbeitgebers zu befolgen andererseits – gemeinsam ist – wie bereits oben ausgeführt worden ist – das „Tätigwerden unter dem Willen eines anderen“ (VwGH vom 9. Dezember 1980, Zlen. 1666, 2223, 2224/79). Maßgeblich ist damit, ob die dem Beauftragten nach der Eigenart der Tätigkeit zukommende Bewegungsfreiheit Ausfluss seines eigenen Willens ist oder aber Ausfluss des Willens des Auftraggebers (VfGH vom 1. März 2001, G 109/00; so auch: Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, Rz 72 zu § 19).

Bei einer GmbH liegt der Schwerpunkt der Willensbildung bei den Gesellschaftern bzw. ihrem Organ, der Generalversammlung. In ihrer Kompetenz liegt die Bestellung und Abberufung der Geschäftsführer (§§ 15, 16 GmbH-Gesetz), aber auch der Abschluss des (schuldrechtlichen) Anstellungsvertrages. Reich-Rohrwig (Das österreichische GmbH-Recht, Band I, 2. Auflage, Rz 2/77) begründet die Kompetenz der Generalversammlung auch zum Abschluss des (schuldrechtlichen) Anstellungsvertrages mit dem engen Zusammenhang zwischen Bestellung

und Anstellung und führt dazu wortwörtlich aus: „Wegen der Möglichkeit, über die Anstellungsbedingungen die Bestellungsentscheidung der Gesellschafter praktisch aufzuheben, oder aber auch in umgekehrter Richtung durch lange Befristung, Einräumung von Abfertigungsansprüchen, Pensionsregelung usw die jederzeitige Widerrufbarkeit der Geschäftsführerbestellung in finanzieller Hinsicht zu erschweren oder wirtschaftlich unmöglich zu machen, kann ein Auseinanderfallen von Bestellungs- und Anstellungskompetenz ohne entsprechende Bestimmung des Gesellschaftsvertrages oder ohne Gesellschafterbeschluss nicht angenommen werden“.

Dass die Generalversammlung die Kompetenz hat, (auch) den (schuldrechtlichen) Anstellungsvertrag abzuschließen bedeutet, dass die Generalversammlung (auch) berechtigt ist, (in diesem Anstellungsvertrag) eine Bindung hinsichtlich der Arbeitszeit, des Arbeitsortes oder des arbeitsbezogenen Verhaltens, auszusprechen oder den Geschäftsführer von einer solchen Bindung zu „befreien“. Werden einem Geschäftsführer daher im (schuldrechtlichen) Anstellungsvertrag solche (Weisungs)Freiheiten eingeräumt, so sind diese – im Sinne der obigen Ausführungen – nicht Ausfluss seines eigenen Willens, sondern Ausfluss des Willens der Gesellschaft. Ein Geschäftsführer, der von der Generalversammlung ermächtigt ist, seine Tätigkeit weitestgehend (weisungs)frei auszuüben, befolgt damit den Willen eines anderen, nämlich der Gesellschafter, und ist somit weisungsgebunden. In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass auch der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 9. Dezember 1980, Zlen. 1666, 2223, 2224/79, ausgesprochen hat, dass das Vorliegen einer Weisungsgebundenheit im Sinne des (nunmehrigen) § 47 Abs. 2 EStG 1988 dann zu bejahen ist, wenn sich die Erteilung von Weisungen – wie dargestellt - auf die „bloße Möglichkeit hiezu“ beschränkt. Oder anders ausgedrückt: bei GmbH-Geschäftsführen reicht die so genannte „stille Autorität“ der Generalversammlung aus, um diese als weisungsunterworfen anzusehen (Sedlacek, SWK 2005, S 804ff).

Die dargestellten Ausführungen kommen auch in der gegenständlichen Vertragsgestaltung zum Ausdruck: die Generalversammlung hat von der ihr zustehenden Kompetenz, mit den Geschäftsführern (auch) den (schuldrechtlichen) Anstellungsvertrag abzuschließen, Gebrauch gemacht. Die damit in Zusammenhang stehenden Kompetenz, den Geschäftsführern auch Weisungen hinsichtlich der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und des arbeitsbezogenen Verhaltens zu erteilen, hat sie in der Form ausgeübt, dass sie die Geschäftsführer von solchen Bindungen ausdrücklich „befreit“ hat. Somit sind die den Geschäftsführern eingeräumten weitestgehenden (Weisungs)Freiheiten nicht Ausfluss ihres eigenen Willens sondern des Willens der Gesellschafter, welche ihnen diese (Weisungs)Freiheiten in den Geschäftsführerverträgen vertraglich eingeräumt haben. An dieser Beurteilung vermag auch die von der Bw. in ihren Berufungen aufgezeigte Historie, dass die beiden Geschäftsführer aus



den dargelegten Gründen eine Einschränkung ihrer Weisungsfreiheit nicht akzeptiert hätten, etwas zu ändern, da letztendlich die Gesellschafter dazu bereit gewesen ist, dem Wunsch der beiden Geschäftsführer zu entsprechen und ihnen diese (Weisungs)Freiheiten vertraglich auch zuzusichern.

Die gegenständliche Vertragsgestaltung – keine Vorgaben hinsichtlich Dienstort, Dienstzeit und Diensteinteilung – ist bei leitenden Angestellten nicht unüblich und steht der Beurteilung, dass die Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausgeübt wird, nicht entgegen (so auch: VwGH vom 25. Oktober 1994, Zl. 90/14/0184; vom 30. November 1993, Zl. 89/14/0300).

(Auch) die Beurteilung des (schuldrechtlichen) Anstellungsvertrages führt nach Auffassung der Berufungsbehörde daher zu dem Ergebnis, dass die beiden Geschäftsführer bei der Ausübung ihrer Tätigkeit weisungsgebunden gewesen sind.

Der Auffassung der Bw., dass die beiden Geschäftsführer nicht weisungsgebunden gewesen seien, kann daher nicht gefolgt werden.

Da – wie bereits oben ausgeführt worden ist – die beiden Geschäftsführer in das Unternehmen der Bw. eingegliedert gewesen sind und ihre Tätigkeit auch weisungsgebunden ausgeübt haben, wird – im Sinne der oben angeführten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes – das Vorliegen von Dienstverhältnissen im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 als erwiesen erachtet.

Aber selbst unter der Annahme, dass das Vorliegen einer Weisungsgebundenheit zu verneinen wäre, stünde dies im gegenständlichen Fall der Beurteilung, dass Dienstverhältnisse im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliegen, nicht entgegen, und zwar aus folgenden Gründen nicht: Der Verfassungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 1. März 2001, G 109/00, (unter Hinweis auf die deutsche Rechtslage) ausgesprochen, dass es bei Führungskräften – wozu Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften jedenfalls zu zählen sind – an der Weisungsgebundenheit im Einzelfall fehlen könne, weshalb für das Vorliegen einer nichtselbständigen Arbeit die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus entscheidend sein müsse, wobei die Eingliederung nicht organisatorisch, sondern strukturell zu verstehen sei. Somit sei bei Führungskräften die Weisungsgebundenheit – jedenfalls für sich allein – kein entscheidendes Merkmal für die Arbeitnehmerstellung.

Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutet dies Folgendes: die beiden Geschäftsführer haben nicht am Markt teilgenommen sondern ihre Arbeitsleistung nur gegenüber der Bw. erbracht. Sie haben über keine eigene unternehmerische Struktur verfügt sondern haben sich – für die Ausübung ihrer Tätigkeit – der unternehmerischen Struktur der Bw. bedient. Auch das Ergebnis ihrer Tätigkeit ist ausschließlich der Bw. zuzurechnen. In Anbetracht dieses (unstrittigen) Sachverhaltes besteht nach Auffassung der Berufungsbehörde kein Zweifel

daran, dass die beiden Geschäftsführer in das Unternehmen der Bw. strukturell eingegliedert gewesen sind, sodass – im Sinne der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes – vom Vorliegen von Dienstverhältnissen auszugehen ist.

Hinzu kommt, dass die beiden Geschäftsführer auch kein Unternehmerrisiko getragen haben. Das - für eine selbständige Tätigkeit typische - Unternehmerwagnis besteht nämlich darin, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, im Rahmen seiner Tätigkeit sowohl die Einnahmenseite als auch die Ausgabenseite maßgeblich zu beeinflussen und solcherart den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit weitgehend zu gestalten. Kennzeichnend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses hingegen ist, dass der Verpflichtung des Arbeitnehmers, dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft (laufend) zur Verfügung zu stellen, die Verpflichtung des Arbeitgebers gegenübersteht, dem Arbeitnehmer einen vom Erfolg unabhängigen Lohn zu bezahlen (VwGH vom 2. September 2009, Zl. 2005/15/0035).

Die beiden Geschäftsführer haben einen monatlich gleichbleibenden Bezug erhalten. Die Bw. hat (im Ergebnis) auch den gesamten, mit der Ausübung der Geschäftsführungstätigkeit verbundenen Aufwand getragen bzw. war verpflichtet, diesen Aufwand zu tragen. Angesichts dieses (unstrittigen) Sachverhaltes kann nach Auffassung der Berufungsbehörde keine Rede davon sein, dass die beiden Geschäftsführer ein Unternehmerwagnis getragen hätten (VwGH vom 16. Dezember 2009, Zl. 2009/15/0081). An dieser Beurteilung vermag auch der Umstand, dass die beiden Geschäftsführer – den Feststellungen des Finanzamtes zufolge - (in den Vorjahren) Prämien ausbezahlt erhalten haben etwas zu ändern, da es bei leitenden Angestellten nicht unüblich, dass zusätzlich zu einem im Vordergrund stehenden Fixbezug auch eine Erfolgsprämie gezahlt wird (VwGH vom 30. November 1999, Zl. 99/14/0270; vom 30. November 1993, Zl. 89/14/0300).

Unternehmerwagnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 bedeutet – wie bereits ausgeführt worden ist -, dass der Leistungserbringer die Möglichkeit hat, den finanziellen Erfolg seiner Tätigkeit (weitgehend) selbst zu gestalten. Ein – wie im gegenständlichen Fall – monatlich gleichbleibender Bezug lässt keinen solchen Gestaltungsspielraum erkennen. Der Auffassung der Bw., die – ihrer Meinung nach – niedrige Entlohnung würde gegen das Vorliegen von Dienstverhältnissen sprechen, vermag sich die Berufungsbehörde in Anbetracht der gleichbleibenden Höhe der Bezüge daher nicht anzuschließen.

Nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes ist der Begriff des Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 ein durch eine Mehrzahl von Merkmalen bestimmter Typusbegriff, wobei nicht stets alle Merkmale in gleicher Intensität ausgebildet sein müssen und die Entscheidung, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen, letztlich nach dem Gesamtbild zu erfolgen hat (VfGH vom 1. März 2004, Zl. G 109/00). Damit in Einklang steht auch die Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes, wonach bei der Beurteilung der Frage, ob eine Tätigkeit sämtliche Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist, das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen (VwGH vom 18. März 2004, Zl. 2000/15/0079; vom 2. Juli 2002, Zl. 2000/14/0148).

Für eine nichtselbständig ausgeübte Tätigkeit sprechen im gegenständlichen Fall (zusammengefasst) folgende Merkmale: die auf Dauer angelegte und damit zeitraumbezogene Erbringung von (laufenden) Arbeitsleistungen, die monatlich gleichbleibende Entlohnung, die organisatorische und strukturelle Eingliederung in das Unternehmen der Bw. und das Fehlen eines Unternehmerwagnisses. Nach Auffassung der Berufungsbehörde überwiegen daher die Merkmale, die für eine nichtselbständig ausgeübte Tätigkeit sprechen, sodass im Ergebnis – nach dem Gesamtbild – jedenfalls vom Vorliegen von Dienstverhältnissen im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 auszugehen ist. Ob – wie von der Berufungsbehörde ausgeführt worden ist – auch die Weisungsgebundenheit zu bejahen ist oder ob – wie der Verfassungsgerichtshof ausgeführt hat – die Weisungsgebundenheit für die Beurteilung der Arbeitnehmerstellung kein entscheidungsrelevantes Merkmal darstellt, kann daher dahingestellt bleiben, da dies zu keiner Änderung der auf das dargestellte Überwiegen gestützten Gesamtbeurteilung führt.

Zu den weiteren Berufungseinwendungen:

Lt. den Geschäftsführerverträgen konnten sich die beiden Geschäftsführer vertreten lassen. Dass tatsächlich eine Vertretung stattgefunden habe, wird nicht einmal von der Bw. behauptet. Angesichts der (unstrittigen) gleich bleibenden monatlichen Entlohnung ist auch nicht davon auszugehen, dass eine Vertretung tatsächlich stattgefunden hat. Im Übrigen ist die den Geschäftsführern eingeräumte generelle Vertretungsbefugnis nach Auffassung der Berufungsbehörde nicht mit der (ebenfalls vertraglich vereinbarten) Verschwiegenheitspflicht in Einklang zu bringen (so auch: VwGH vom 25. April 2007, Zl. 2005/08/0137). Die (allgemein gehaltene) Vereinbarung, dass sich die Geschäftsführer vertreten lassen können, steht daher nach Auffassung der Berufungsbehörde der dargestellten Gesamtbeurteilung, dass Dienstverhältnisse (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) vorliegen, nicht entgegen.

Zum Vorbringen der Bw., dass es keine Urlaubsregelung gegeben und dass die Bw. keine Sozialleistungen erbracht habe:

Sozialleistungen, wie die Gewährung von Urlaub, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder die Absicherung bei Verletzungen sind Kennzeichen eines allgemein üblichen Dienstverhältnisses, ihr Fehlen bedeutet aber noch nicht, dass ein Arbeitnehmer dem Arbeitgeber nicht seine Arbeitskraft im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 schulden würde (VwGH vom 18. März 2004,

Zl. 2000/15/0078, mw Hinweisen). Dass es keine Urlaubsregelung gegeben und dass die Bw. keine Sozialleistungen erbracht hat, steht daher der Beurteilung, dass Dienstverhältnisse (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) vorliegen, ebenfalls nicht entgegen.

Auch der Umstand, dass die beiden Geschäftsführer (lt. Geschäftsführerverträgen) keinem Konkurrenzverbot unterliegen, steht der Beurteilung, dass Dienstverhältnisse (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) nicht entgegen, da ein nichtbestehendes Konkurrenzverbot (nur) auf eine selbständig ausgeübte Tätigkeit hinweist, die Nichtselbständigkeit aber nicht notwendig ausschließt (in diesem Sinn auch: VwGH vom 27. Jänner 1983, Zl. 81/08/0032).

Die angefochtenen Bescheide entsprechen daher der Sach- und Rechtslage, sodass wie im Spruch zu entscheiden war.

Wien, am 9. Juli 2012