



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden [Name1] und die weiteren Mitglieder [Name2], [Name3] und [Name4] im Beisein der Schriftführerin [Name5] über die Berufung der [Berufungswerberin], [Ort], [Straße], vertreten durch Mag. Werner Hofer GmbH, 9900 Lienz, Rechter Iselweg 10, vom 29. Dezember 2003 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes [FA] vom 15. Dezember 2003 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zu diesem Beitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 1999 nach der am 21. Februar 2007 in 6021 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

### Entscheidungsgründe

Als Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung, in der auch eine diesbezügliche Selbstanzeige erfolgte, schrieb das Finanzamt der Berufungswerberin mit am 15. Dezember 2003 zugestellten Bescheiden den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführer vor. Begründet wurde diese Vorschreibung damit, dass ab 1. Jänner 1994 auch Vergütungen jeder Art iSd

§ 22 Z 2 EStG 1988 in die Bemessungsgrundlage für den DB und den DZ miteinzubeziehen wären.

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung führte der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin aus, dass lediglich ein Geschäftsführer wesentlich, die anderen beiden Geschäftsführer jedoch nur zu 25% am Stammkapital der Gesellschaft beteiligt seien. Hinsichtlich der beiden letztgenannten Geschäftsführer könnten somit keine Vergütungen nach § 22 Z 2 EStG 1988 vorliegen. Nachdem unbestritten auch kein Dienstverhältnis gem. § 47 Abs. 2 EStG 1988 gegeben sei, unterlägen deren Bezüge zweifelsfrei weder dem Dienstgeberbeitrag noch dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag.

Hinsichtlich der Bezüge des wesentlich beteiligten Geschäftsführers wäre aus dem Bescheid in keiner Weise zu entnehmen, woraus die Behörde schließe, dass seine Betätigung (sonst) alle Merkmale eines Dienstverhältnisses gem. § 47 Abs. 2 EStG 1988 aufweisen solle. Der Bescheid begründe sich auf einer bloßen Behauptung und bleibe jede logisch nachvollziehbare Begründung schuldig.

Mit der am 21. April 2005 zugestellten Berufungsvorentscheidung wurde der Berufung keine Folge gegeben. Begründet wurde die Abweisung jedoch wiederum lediglich mit allgemeinen Ausführungen zu Bezügen von wesentlich beteiligten Gesellschaftern. Auf die lediglich zu 25% am Stammkapital beteiligten Gesellschafter wurde mit keinem Wort eingegangen.

Daraufhin beantragte die Einschreiterin die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und rügte, dass das Berufungsvorbringen vollständig unbeachtet geblieben sei. Neuerlich führte sie aus, dass die nicht wesentlich beteiligten Gesellschaftergeschäftsführer in keinem Dienstverhältnis stehen würden. Hinsichtlich des wesentlich beteiligten Gesellschaftergeschäftsführers wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass dieser nicht in den geschäftlichen Organismus eingegliedert sei und § 47 Abs. 2 EStG 1988 bei Wegdenken des Merkmals der Weisungsgebundenheit keine sinnvolle Aussage mehr enthalte.

In einer Eingabe vom 16.2.2007 führte der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin aus, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Grundsatz zu ersehen sei, dass das Schulden der Arbeitskraft iSd. § 47 Abs. 2 EStG 1988 bei einem Geschäftsführer allein auf Grund des zwischen dem Geschäftsführer und der GmbH bestehenden schuldrechtlichen Verhältnisses zu beurteilen wäre und das gesellschaftsrechtliche Verhältnis bei dieser Beurteilung keine Maßgeblichkeit hätte. Weiters wurde nicht bestritten, dass auch hinsichtlich der beiden zu 25% an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführer – entsprechend der Judikatur – eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus gegeben sei. Diese seien jedoch auf Grund des Anstellungsvertrages (=schuldrechtliches Verhältnis) völlig weisungsfrei gestellt.

In einer weiteren Eingabe vom 20.2.2007 gab der Vertreter der Berufungswerberin bekannt, dass er an der von der Berufungswerberin beantragten mündlichen Verhandlung „aus terminlichen Gründen“ nicht teilnehmen könne. Zudem ergänzte er seine bisherigen Vorbringen insoweit, als er die Behauptung aufstellte, dass sich aus dem GmbH-Gesetz nicht ergäbe, dass ein Vertrag, der einen Geschäftsführer weisungsfrei stelle, gegen zwingende gesetzliche Bestimmungen verstoße. Vielmehr stünde es der Gesellschaft frei, wie sie das Rechtsverhältnis zum Geschäftsführer gestalte. Aus dem Einspruchsrecht der übrigen Geschäftsführer und dem Zustimmungserfordernis bei größeren Investitionen könne keine Weisungsgebundenheit abgeleitet werden.

An der am 21. Februar 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung nahm kein Vertreter der Berufungswerberin teil, der Vertreter des Finanzamtes verwies auf die Ergebnisse des bisherigen Verfahrens und beantragte die Abweisung der Berufung

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

Nach § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967, BGBl. 376/1967 (FLAG 1967), haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten. Abs. 2 dieser Gesetzesstelle bestimmt weiter, dass Dienstnehmer alle Personen sind, 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. Gemäß Abs. 3 des § 41 FLAG 1967 ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

§ 57 Abs. 7 und 8 Handelskammergesetz 1994, BGBl. 1994/661, für den Zeitraum 1995 bis 1998, und § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998, BGBl. 1998/103, für das Kalenderjahr 1999, treffen gleichartige Regelungen für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag.

### **1. Sachverhalt:**

Die gegenständliche Kapitalgesellschaft wurde mit Notariatsakt vom 3. Juni 1988 gegründet. Zu diesem Zeitpunkt hatte die Gesellschaft vier zu je 25% am Stammkapital beteiligte Gesellschafter. Nach dem Tod eines Gesellschafters wurden die von diesem gehaltenen Gesellschaftsanteile im Jahr 1989 mit Beschluss des zuständigen Bezirksgerichtes dessen Sohn zugewiesen, sodass die nachfolgenden Beteiligungsverhältnisse gegeben waren. In Pkt. VI. dieses Gesellschaftsvertrages wird unter Pkt. 3 ausgeführt, dass Beschlüsse, soweit Gesetz

oder Gesellschaftsvertrag nicht zwingend etwas anderes bestimmen, durch einfache Mehrheit der abgegebenen Stimmen gefasst werden. Zur Beschlussfassung über die Bestellung und Abberufung der Geschäftsführer, die Auflösung und Liquidation der Gesellschaft sowie über Änderungen des Betriebsgegenstandes des gesellschaftlichen Unternehmens ist jedoch insbesondere die Zustimmung von zwei namentlich genannten Gesellschaftern notwendig. Einer dieser zwei namentlich genannten Geschäftsführer war der im Jahr 1989 Verstorbene.

Im Prüfungszeitraum waren die verbliebenen drei Gesellschafter zu 50% ([GF1]) bzw. zu jeweils 25% ([GF2+3]) am Stammkapital der Gesellschaft beteiligt. Alle drei Gesellschafter übten in diesem Zeitraum die Tätigkeit als Geschäftsführer und ab Einbringung der zuvor bestehenden GmbH & Co KG auch Tätigkeiten im operativen Bereich der Gesellschaft aus.

Mit allen drei Gesellschaftern bestehen schriftliche Geschäftsführerverträge, datiert mit 2. Jänner 1997, in welchen ausgeführt wird, dass die Tätigkeit auf Basis des jeweiligen Vertrages bereits im Jahre 1988 begonnen hat. Mit Zusatzvereinbarungen zu diesen Verträgen vom 4. November 1997 wurde rückwirkend mit 1. Jänner 1997 die Entgeltvereinbarung von einem ab 1997 12x jährlich (1995 und 1996 14x jährlich) auszuzahlenden Fixbetrag auf einen sich aus dem Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit ergebenden Betrag, der jedoch der Höhe nach sowohl nach unten (mit mindestens ATS 360.000,00 jährlich) als auch nach oben (mit höchstens ATS 1.080.000,00 jährlich) begrenzt wurde, abgeändert. Sowohl die Mindest- als auch die Höchstgrenze wurden wertgesichert nach dem Verbraucherpreisindex vereinbart. Weiters wurde das Recht auf monatliche Akontozahlungen in Höhe von 70% eines Zwölftels des Entgeltes, welches sich aus dem Ergebnis der letzten bereits fertig gestellten Bilanz ergibt, festgeschrieben. Zusätzlich bestand Anspruch auf Vergütungen in Höhe der im Jahr zu entrichtenden Sozialversicherungsbeiträge.

Im Übrigen wurde in den für den gesamten Prüfungszeitraum ansonsten gültigen mündlichen bzw. später schriftlich niedergelegten Geschäftsführerverträgen vereinbart, dass

- für die vorliegenden "Anstellungsverhältnisse" die Bestimmungen des GmbH-Gesetzes in der jeweils gültigen Fassung sowie die Bestimmungen des jeweiligen "Anstellungsvertrages" und – subsidiär – die auf die Vertragsverhältnisse anzuwendenden allgemeinen gesetzlichen Regelungen, insbesondere jene über den "freien Dienstvertrag", gelten (§ 1),
- die Geschäftsführer eigenverantwortlich alles vorzukehren und zu veranlassen haben, was dem wirtschaftlichen Interesse der Gesellschaft im Sinne der Verwirklichung des Gesellschaftszweckes dient (§ 3),

- jedem Geschäftsführer im Rahmen seiner ihm eingeräumten Geschäftsführerbefugnis und der ihm auferlegten internen Beschränkungen (welche in § 5 geregelt sind) die Alleinvertretungsbefugnis eingeräumt ist (§ 4),
- jeder Geschäftsführer in der Ausübung seiner Geschäftsführung keinen Beschränkungen unterworfen ist, die über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehen und jeder Geschäftsführer, bei Widerspruch eines anderen Geschäftsführers gegen die Vornahme einer zur Geschäftsführung gehörenden Handlung, vom Ergebnis eines Gesellschafterbeschlusses abhängig ist, sowie Investitionen über ATS 100.000,00 der Zustimmung aller Geschäftsführer bedürfen (§ 5),
- die Gesellschaft den Geschäftsführern alle Aufwendungen zu ersetzen hat, die diesen in ihrer Eigenschaft als Geschäftsführer zur Verwirklichung ihrer Aufgaben entstehen, wenn für diese buchungsfähige Belege mit der Berufungswerberin als Rechnungsempfängerin gestellt werden. Zusätzlich bestand Anspruch auf Reisekostenschädigungen bei Dienstreisen. Das Vorliegen von Aufwendungen wurde nach diesen Vereinbarungen bis zur Höhe der steuerlich zulässigen Beträge als gegeben angesehen, sodass kein Einzelnachweis zu erfolgen hatte. Für Fahrten mit dem eigenen PKW wurde – unter der Voraussetzung der Führung von steuerlichen Erfordernissen entsprechenden Aufzeichnungen - ein Kostenersatz in Höhe des amtlichen Kilometergeldes vereinbart, bei Reisen mit anderen Verkehrsmitteln gebührt der Ersatz der tatsächlichen Aufwendungen (§ 6),
- die Geschäftsführer hinsichtlich der von ihnen zu entwickelnden Tätigkeit an keinen bestimmten Arbeitsort und keine bestimmte Dienstzeit gebunden und sohin in der Einteilung und der Organisation der ihnen obliegenden Tätigkeit frei sind. Eine Eingliederung in die Organisation des Betriebes besteht nur insoweit, als die Geschäftsführer verpflichtet sind, im Sinne des jeweiligen "Anstellungsvertrages" unternehmerisch und eigenverantwortlich mit der Sorgfaltsverpflichtung eines ordentlichen Geschäftsmannes gegenüber der Gesellschaft tätig zu sein (§ 7),
- es im Rahmen der gesetzlichen Möglichkeiten jedem Geschäftsführer frei steht, seine vertraglich ausbedungenen Leistungen persönlich oder durch fachlich geeignete Stellvertreter zu erbringen, wobei die Art und der Umfang der Befugnis des Stellvertreters in einer schriftlich erstellten Vollmacht festzuhalten ist und diese Vollmachtsurkunde den übrigen Geschäftsführern mindestens vier Wochen vor deren Wirksamwerden vorzulegen ist (§ 8),

- für die Geschäftsführer Verschwiegenheitspflicht auch nach Beendigung des Vertragsverhältnisses besteht und – im Falle der Verletzung dieser – Schadenersatz einschließlich des entgangenen Gewinnes verlangt werden kann (§ 9),
- die Geschäftsführerverträge auf unbestimmte Zeit errichtet werden und jeder Geschäftsführer das jeweilige Vertragsverhältnis unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist zum letzten Tag des Geschäftsjahres aufkündigen kann; jedenfalls endet das jeweilige Vertragsverhältnis, wenn der Geschäftsführer seine Geschäftsanteile abtritt und als Gesellschafter aus der Gesellschaft austritt (§ 10) und
- die Bestimmungen des Dienstnehmerhaftpflichtgesetzes nicht zur Anwendung kommen sowie die Geschäftsführer keinen Anspruch auf "Freizeitausgleich, Überstunden oder Geldansprüche als Ersatz für nicht erfolgte Konsumation solcher Ansprüche" haben (§ 11).

Die Tätigkeit der Gesellschafter wurde nach diesen vertraglichen Vereinbarungen durchgeführt, wobei die Berufungswerberin mit Schreiben vom 7. September 1998 nähere Ausführungen zur operativen Tätigkeit und Aufgabenverteilung zwischen den einzelnen Geschäftsführern machte, welche in Beantwortung des Vorhaltes des unabhängigen Finanzsenates vom 21. August 2006 mit Schreiben vom 11. September 2006 als im Wesentlichen auch für den gesamten Prüfungszeitraum als zutreffend anerkannt wurden. Mit Schreiben vom 16. Oktober 2006 wurde sodann in Pkt. 5 ausgeführt, dass grundsätzlich jeder Geschäftsführer für jeden Bereich und jede Tätigkeit zuständig sei und lediglich eine lose Abgrenzung darin bestehe, dass der 50%-Gesellschafter eher für eine Sparte des Unternehmens, die beiden 25%-Gesellschafter eher für den anderen Unternehmensbereich zuständig seien. Die nötige Arbeitsverteilung ergebe sich aus den anstehenden Aufgaben selbst, "wobei die Abstimmung im Regelfall über die Information der anderen Geschäftsführer hinsichtlich der übernommenen Aufgaben" laufe. Dass tatsächlich Vertretungen iSd § 8 der Geschäftsführerverträge erfolgt wären, wurde nicht nur nicht behauptet, sondern erfolgten Vertretungen eines Geschäftsführers ausschließlich durch die anderen Geschäftsführer.

Jedem Geschäftsführer steht im Betrieb ein eigenes Büro zur Verfügung, welches er nach seinem Belieben benutzen kann.

Die Arbeitszeit kann von den Geschäftsführern frei eingeteilt werden. Entschließt sich ein Geschäftsführer kurzfristig der Firma fern zu bleiben, wird im Regelfall das Sekretariat informiert.

An eigenen Arbeitsmitteln verwenden die Geschäftsführer ihre privaten PKW's (hierfür erfolgt unbestritten vollständiger Kostenersatz in Höhe der amtlichen Kilometergelder) und die Ausstattung ihrer "Heimbüros".

Die Geschäftsführer stehen sämtlichen Abteilungen des Unternehmens vor, wobei es – mit Ausnahme der [Betriebszweig], die schwerpunktmäßig dem 50%-Gesellschafter zugeordnet ist - keine direkt zugeordneten Bereichsverantwortlichkeiten gibt.

Die Geschäftsführer sind auch für die Kontrolle der Arbeitnehmer verantwortlich.

Hinsichtlich der Geschäftsführerbezüge ist anzumerken, dass diese unstrittig allen Geschäftsführern in den Jahren 1995 und 1996 in monatlich gleich bleibender Höhe zuzüglich zweier Sonderzahlungen zugeflossen sind. Im Jahr 1997 kam es auf Grund der nachträglichen, erst im November erfolgten Änderung der Vergütungsregelungen zu diversen Nachbuchungen zu den vorweg monatlich in gleich bleibender (und zwischenzeitlich angepasster) Höhe zugeflossenen Vergütungen. Sämtliche Vergütungen sind aber auch hier im Zeitpunkt der Buchung unstrittig zugeflossen. Im Jahr 1998 wurden die monatlichen Bezüge wiederum während des Jahres erhöht; im Jahr 1999 erfolgte wiederum ein Zufluss von zwölf jeweils gleich hohen Bezügen. Zudem kam es zu Zuflüssen aus dem Ersatz der Versicherungsbeiträge, von Kilometergeldern und auf Grund der Wertsicherungsvereinbarung. Alle diese Zuflüsse wurden der Berufungswerberin mit Vorhalt vom 24. Oktober 2006 zur Kenntnis gebracht und blieben der Höhe nach unbestritten.

## **2. rechtliche Würdigung:**

### ***2.1. wesentlich beteiligter Geschäftsführer:***

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass der Gesellschafter [GF1] im Prüfungszeitraum zu 50% am Stammkapital der Gesellschaft beteiligt war und seinen Geschäftsführertätigkeiten, aber auch seinen Tätigkeiten im operativen Bereich der Gesellschaft, seit dem Jahr 1988 durchgehend nachgegangen ist.

Nach § 22 Z 2 2. Teilstrich 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 mehr als 25% beträgt.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem im verstärkten Senat getroffenen Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, zur DB- und DZ-Pflicht von Bezügen wesentlich beteiligter Gesellschafter unter Pkt. 5. ausgesprochen hat, kommt bei der Prüfung, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 erzielt werden, dem Merkmal der Eingliederung des Gesellschafters in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft entscheidende Bedeutung zu, nachdem durch das Wort "sonst" das Merkmal der Weisungsgebundenheit für die Beurteilung auszuklammern ist. Andere Merkmale, wie zB das Fehlen eines Unternehmerwagnisses

oder der laufende Anfall der Entlohnung treten demnach in den Hintergrund und sind daher nur mehr dann von Bedeutung, wenn die Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre.

Diese Eingliederung ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in einem funktionalen Verständnis dieses Begriffes mit einer auf Dauer angelegten kontinuierlichen Leistung des Gesellschafters entweder in der Geschäftsführung oder im operativen Bereich der Gesellschaft verwirklicht. Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass der wesentlich beteiligte Gesellschafter seit Jahren sowohl im Bereich der Geschäftsführung, als auch später im operativen Bereich (siehe dazu das Schreiben der Berufungswerberin vom 7.9.1998 und die Vorhaltsbeantwortungen vom 11.9.2006 und vom 16.10.2006) der Gesellschaft tätig war. Damit steht fest, dass eine organisatorische Eingliederung vorliegt und diese auch klar ersichtlich ist. Weitere Merkmale sind – nach der Rechtsprechung im oben erwähnten Erkenntnis – daher nicht mehr zu prüfen und ist DB- und DZ-Pflicht für die Bezüge des wesentlich beteiligten Gesellschafters gegeben.

Anzumerken – wenn auch nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht mehr entscheidend – ist im gegenständlichen Fall zudem, dass in den Jahren 1995 und 1996 laufend gleich bleibende monatliche Bezüge zuzüglich eines 13. und 14. Bezuges ausbezahlt wurden und auch gar nicht behauptet wird, dass diese in irgend einer Art erfolgsabhängig gewesen wären. Mit Vereinbarung vom 4.11.1997 wurde sodann rückwirkend ab 1.1.1997 ein Zusatz zum Geschäftsführervertrag mit einem jährlichen Entgelt von (wertgesichert) mindestens ATS 360.000,00 vereinbart. Im Jahr 1997 wurden tatsächlich für die Monate Jänner bis März mtl. ATS 28.000,00, ab April bis Oktober mtl. ATS 30.000,00 und für November und Dezember mtl. ATS 50.000,00, sowie im April eine Nachzahlung für Jänner bis März in Höhe von ATS 6.000,00, im November eine Nachzahlung für Jänner bis Oktober in Höhe von ATS 200.000,00 und im Dezember eine Nachzahlung für Jänner bis Dezember in Höhe von ATS 480.000,00 geleistet. Ähnlich verhält es sich im Jahr 1998: für Jänner und Februar mtl. ATS 50.000,00, Nachzahlung für Jänner und Februar in Höhe von ATS 80.000,00, ab März mtl. ATS 90.000,00. Im Jahr 1999 wurden monatlich ATS 90.000,00 und ein Zusatzbetrag lt. Wertanpassungsvereinbarung zur Auszahlung gebracht. Zudem hatte der Geschäftsführer Anspruch auf Ersatz der von ihm zu leistenden Sozialversicherungsbeiträge und – nach § 6 Abs. 2 ff. des Geschäftsführervertrages – aller Aufwendungen, die er in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer zur Verwirklichung der ihm übertragenen Tätigkeiten hatte, sowie auf Reisekostenentschädigungen. Durch die Vereinbarung eines (wertgesicherten) Mindestbezuges, der Übernahme der Sozialversicherungsbeiträge durch die Gesellschaft und den Anspruch auf Ersatz "aller Aufwendungen" liegt im gegenständlichen Fall auch kein erkennbares Unternehmerrisiko vor, zumal erfolgsabhängige Entlohnungssysteme auch im Bereich der "klassi-



schen" Dienstverhältnisse keine Seltenheit sind. Zudem ist die Höhe der Bezüge im gegenständlichen Fall nicht (allein) an die Leistungen des wesentlich Beteiligten geknüpft, sondern ergibt sich die Erfolgsabhängigkeit aus der Anknüpfung an das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der gesamten Gesellschaft und somit aller Geschäftsführer und Arbeitnehmer, was dazu führen kann, dass trotz vom wesentlich beteiligten Gesellschafter zu verantwortenden wirtschaftlichen Misserfolgen bei gleichzeitig positiver Geschäftsentwicklung durch Tätigkeiten der anderen Geschäftsführer weit über die garantierte Mindestsumme hinausgehende Vergütungen an ihn geleistet werden.

## **2.2. nicht wesentlich beteiligte Geschäftsführer:**

Eingangs ist festzuhalten, dass das Finanzamt in seinen Entscheidungen in keiner Weise auf die aktenkundige und in den Eingaben der Berufungswerberin deutlich vorgebrachte Tatsache der nur 25%igen Beteiligung der beiden weiteren Geschäftsführer eingegangen ist. Offensichtlich ist aber, dass bei einer Beteiligung von (nur) 25% am Stammkapital in keinem Fall Einkünfte nach § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 vorliegen können. Eine DB- und DZ-Pflicht der an die beiden nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter ausbezahlten Bezüge kann daher nur vorliegen, wenn diese im Prüfungszeitraum in einem Dienstverhältnis nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 gestanden sind.

Dazu steht fest, dass im Gegensatz zu den Ausführungen des steuerlichen Vertreters in der Vorhaltsbeantwortung vom 11. September 2006 es keineswegs stets unstrittig war, dass keine Dienstverhältnisse vorliegen. Vielmehr wurde bereits im Bericht über die am 4. November 1992 abgeschlossene Lohnsteuerprüfung seitens des Finanzamtes ausdrücklich ausgeführt, dass die Bezüge der namentlich konkret genannten Minderheitsgesellschaftergeschäftsführer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit darstellen würden.

Nach § 47 Abs. 2 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. Ein Dienstverhältnis ist weiters dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 vorliegen.

§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG bestimmt, dass Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 beteiligt sind, auch dann Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung,

den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehlt.

Wie eingangs ausgeführt, umfasst der für den Dienstgeberbeitrag entscheidende Dienstnehmerbegriff des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 sämtliche Personen, auf die die im § 47 Abs. 2 EStG 1988 festgelegten Voraussetzungen zutreffen. Auch das Wirtschaftskammergesetz enthält gleichartige Bestimmungen. Es ist daher im gegenständlichen Fall zu prüfen, ob die Tätigkeit der beiden zu 25% am Stammkapital der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführer entweder alle oder "sonst alle" Merkmale eines Dienstverhältnisses iSd § 47 iVm § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a oder b EStG 1988 aufweist.

Zur Abgrenzung zwischen selbständiger und unselbständiger Arbeit hat der Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung vom 22.2.1996, 94/15/0123, ausgeführt:

*"Nach Lehre und Rechtsprechung sind für die Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit wesentliche Merkmale das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses, einer Weisungsgebundenheit, die die Entschlussfreiheit über die ausdrücklich übernommenen Vertragspflichten hinaus beschränkt, und der organisatorischen Eingliederung in den Betrieb des Arbeitgebers. Unter diesen Gesichtspunkten ist das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbständigkeit oder jene der Unselbständigkeit überwiegen".*

Der Verfassungsgerichtshof hat in seiner Entscheidung vom 1.3.2001, G 109/00, an obiges Erkenntnis anknüpfend auch die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 17.5.1989, 85/13/0110, zur Interpretation des § 47 Abs. 3 EStG 1972 (= § 47 Abs. 2 EStG 1988) wie folgt zitiert:

*"Dieser Legaldefinition hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung zwei Kriterien entnommen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen:*

- a) die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und*
- b) die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers.*

*Es gibt jedoch Fälle, in denen beide Kriterien keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig ausgeübten und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen. Einerseits tritt insbesondere bei höher qualifizierten Leistungen, bei denen der geistigen Schaffenskraft und Kreativität des Arbeitnehmers besondere Bedeutung zukommt (zB leitende Angestellte), die Weisungsgebundenheit in Bezug auf Art und Inhalt der ausgeübten Tätigkeit häufig in den Hintergrund; andererseits kann auch eine selbständig ausgeübte Tätigkeit eine verhältnismäßig starke organisatorische Eingliederung erforderlich machen (zB reproduzierende Künstler oder – wie im Beschwerdefall – Vortragende, die sich sowohl zeitlich als auch räumlich an ein vom Veranstalter vorgegebenes Programm halten müssen).*

*Der Verwaltungsgerichtshof hat daher in ständiger Rechtsprechung weitere Kriterien aufgezeigt, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen. Dazu gehört insbesondere das Fehlen des für eine selbständige Tätigkeit typischen Unternehmerrisikos."*

Im Weiteren wird sodann die bisherige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes wie folgt zusammengefasst:

- § 47 Abs. 2 EStG 1988 kennt nicht nur ein Kriterium, sondern zwei Kriterien für das Vorliegen eines steuerlichen Dienstverhältnisses.
- Neben diesen beiden Kriterien ist zumindest noch das Kriterium des Unternehmerrisikos von Bedeutung.
- Das Kriterium der Weisungsgebundenheit als Merkmal eines Dienstverhältnisses kann in den Hintergrund treten, ja unter Umständen ganz fehlen, womit notwendiger Weise die steuerliche Qualifizierung des Verhältnisses vorwiegend oder ausschließlich nach anderen Kriterien erfolgen muss.
- In Zweifelsfällen ist auf weitere Kriterien abzustellen.

Im Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, hat der Verwaltungsgerichtshof in einem verstärkten Senat unter Pkt. 5.2. ausgeführt, dass § 47 Abs. 2 EStG 1988 das steuerliche Dienstverhältnis mit zwei Merkmalen, nämlich der Weisungsgebundenheit einerseits und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers andererseits definiert. Unter Verweis auf die bisherige ständige Rechtsprechung führt der Verwaltungsgerichtshof weiter aus, dass nur in Fällen, in denen die im Gesetz festgeschriebenen Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen wäre.

Auf Grund dieser in einem verstärkten Senat getroffenen Aussagen steht nunmehr fest, dass bei der Prüfung, ob ein steuerliches Dienstverhältnis vorliegt, vorrangig die beiden im Gesetz angeführten Kriterien zu prüfen sind.

Bei Beschäftigungsverhältnissen von Führungskräften verweist der Verfassungsgerichtshof im bereits erwähnten Erkenntnis vom 1.3.2001, G 109/00, im Zusammenhang mit der Definition des Dienstverhältnisses unter Pkt. 2.2.4.2. auf die Literatur zur inhaltlich übereinstimmenden deutschen Rechtslage und führt aus, dass als Kriterium für das Vorliegen von Weisungsgebundenheit darauf abzustellen ist, ob die dem Beauftragten nach der Eigenart seiner Tätigkeit zukommende Bewegungsfreiheit Ausfluss seines eigenen Willens oder aber Ausfluss des Willens des Auftraggebers ist. Im Weiteren wird sodann, wiederum auf Literatur zur

deutschen Rechtslage verweisend, festgestellt, dass es bei Führungskräften an der Weisungsgebundenheit im Einzelfall fehlen könne, weshalb für das Vorliegen einer nichtselbständigen Arbeit die Eingliederung in den betrieblichen Organismus entscheidend sein müsse, wobei die Eingliederung nicht organisatorisch, sondern strukturell zu verstehen sei. Dies führe in weiterer Folge dazu, dass die Weisungsgebundenheit – jedenfalls für sich allein – kein entscheidendes Merkmal für die Arbeitnehmerstellung sei. Die in dieser Art vorgenommene Deutung des Begriffes "steuerliches Dienstverhältnis" wird vom Verfassungsgerichtshof als Grundlage für die weiteren Überlegungen herangezogen, weshalb offensichtlich ist, dass diese Auslegung vom Verfassungsgerichtshof als zutreffend anerkannt wird.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 22.10.2002, 2001/14/0219, Ähnliches ausgeführt:

Nach den Überlegungen in diesem Erkenntnis schließt das völlige Fehlen einer Weisungsunterworfenheit im Allgemeinen ein Dienstverhältnis aus. Allerdings – so der Gerichtshof unter Bezugnahme auf sein Erkenntnis vom 25.10.1994, 90/14/0184 - reicht es bei leitenden Angestellten aus, wenn sich die Weisungsgebundenheit auf die grundsätzliche Erfüllung der Leitungsaufgaben beschränkt. Das Kriterium der Weisungsgebundenheit ist aber nicht schon dann erfüllt, wenn dem Geschäftsführer durch den Anstellungsvertrag Agenden übertragen werden, vielmehr bedeutet Weisungsgebundenheit, dass der Arbeitgeber durch individuell-konkrete Anordnungen das Tätigwerden des Dienstnehmers beeinflussen kann. Im Erkenntnis vom 28.6.2006, 2002/13/0175, wurde im Zusammenhang mit einem zu 25% beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer wiederum auf diese Rechtsprechung Bezug genommen.

Aus der Gesamtheit dieser Ausführungen ergibt sich nunmehr nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates folgende Auslegung des Begriffes "steuerliches Dienstverhältnis" bzw. ist der Bestimmung des § 47 Abs. 2 EStG 1988 folgendes Verständnis beizumessen:

Im Zusammenhang mit einer höher qualifizierten Tätigkeit, als eine solche ist u.a. die Tätigkeit eines Geschäftsführers einer GmbH zweifelsfrei anzusehen, liegt Weisungsgebundenheit vor, wenn die diverse Arbeiten leistende Person sich zur Erbringung dieser unter Umständen verpflichtet, welche von der die Arbeiten vergebenden oder beauftragenden Person nach deren freien Entscheidung vorgegeben oder werden. Dass dabei eine auch sehr weit gehende Eigenverantwortlichkeit und (vorläufige) Entscheidungsfreiheit festgelegt werden kann, ändert nichts an der Tatsache, dass es letztlich dem Arbeitgeber überlassen bleiben muss, konkrete Vorgaben zu geben oder zu ändern bzw. die Zustimmung zu bestimmten Vorhaben oder Maßnahmen, welche in den übernommenen Aufgabenbereich fallen, zu verweigern. Dies resultiert auch daraus, dass letztlich die arbeitende Person nicht -

einem selbständigen Unternehmer gleich - über (ausschließlich) eigenes Vermögen verfügt und darüber nach eigenem Gutdünken bestimmen kann, sondern (im Falle eines für die Gesellschaft tätigen Minderheitsgesellschafters – hauptsächlich auch) mit fremdem Vermögen disponiert und für den wirtschaftlichen Erfolg einer (überwiegend) fremden Firma oder Unternehmung verantwortlich ist. In diesem Zusammenhang ist somit entscheidend, dass die arbeitende Person in letzter Konsequenz von der Entscheidung des Arbeitgebers abhängig ist, wie weit ihre im Anstellungsvertrag gewährten Freiheiten ausgelebt bzw. ob und inwieweit von ihr gewollte Maßnahmen umgesetzt werden können.

Die Bestimmungen des GmbH-Gesetzes sind diesbezüglich von nicht unbeträchtlicher Bedeutung. Nach § 15 Abs. 1 GmbHG muss die Gesellschaft eine physische und handlungsfähige Person zu ihrem Geschäftsführer bestellen. Dies durch Beschluss der Gesellschafter, wobei – wenn es sich beim Geschäftsführer um einen Gesellschafter handelt – die Bestellung auch direkt im Gesellschaftsvertrag geschehen kann. Gemäß § 20 Abs. 1 GmbHG ist der Geschäftsführer gegenüber der Gesellschaft verpflichtet, alle Beschränkungen einzuhalten, die im Gesellschaftsvertrag, durch Beschluss der Gesellschafter oder in einer für den Geschäftsführer verbindlichen Anordnung des Aufsichtsrates für den Umfang seiner Befugnis, die Gesellschaft zu vertreten, festgesetzt sind. So besteht seitens der Generalversammlung und des Aufsichtsrates jederzeit die Möglichkeit, durch individuell-konkrete Anordnungen das Tätigwerden des Geschäftsführers hinsichtlich der grundsätzlichen Erfüllung seiner Leitungsaufgaben zu beeinflussen, was das Vorliegen von Weisungsgebundenheit im hier entscheidenden Sinn offensichtlich macht.

In diesem Zusammenhang führt Sedlacek, SWK 2005, S 804 ff, aus, dass die sogenannte „stille Autorität“ der Generalversammlung (vgl. dazu auch für den Bereich der Sozialversicherung das Erkenntnis des VwGH vom 19.2.2003, 99/08/0054) für das Vorliegen einer Weisungsunterworfenheit ausreicht.

Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung oder einer anderen nach außen hin erkennbaren und auf Dauer angelegten Tätigkeit, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird, bewirkt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshof eine zweifelsfrei bestehende Eingliederung.

#### 2.2.1. Geschäftsführer [GF2]:

Vorweg ist festzuhalten, dass dieser – ebenso wie die beiden anderen Gesellschafter-geschäftsführer – seine Tätigkeit für die Gesellschaft bereits seit dem Jahr 1988 und somit

unbestreitbar kontinuierlich und über einen längeren Zeitraum ausübte, weshalb an der **organisatorischen Eingliederung** kein Zweifel bestehen kann. Daran ändert auch nichts, dass die Berufungswerberin in ihrem Schreiben vom 16. Oktober 2006 ausführt, die Geschäftsführer würden der gesamten Firmenstruktur vorstehen, zumal Führungskräfte in Erfüllung ihrer Leitungsaufgaben eben die Spitze in der betrieblichen Organisation und somit zweifelsfrei einen Teil dieser Organisation bilden. Dies umso mehr, als die Berufungswerberin selbst ausführt, die Geschäftsführer seien "für jeden Bereich und jede Tätigkeit" organisatorisch, kontrollierend und leitend verantwortlich.

Hinsichtlich der **Weisungsgebundenheit** ist vorerst auf die Vereinbarung unter Pkt. VI. des Gesellschaftsvertrages zu verweisen. Nach dieser bedarf es zur Bestellung bzw. Abberufung eines Geschäftsführers der Zustimmung des hier in Rede stehenden Gesellschafters. In dieser Bestimmung kann eine gesellschaftsvertraglich vereinbarte Sperrminorität (und somit ein Fehlen der Weisungsgebundenheit auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung) erkannt werden, da mit einer Bestellung eines Geschäftsführers auch immer die Regelung der Befugnisse einhergeht bzw. eine Abberufung (allenfalls als Folge der Nichtakzeptanz von auferlegten Beschränkungen) gegen seinen Willen nicht möglich ist. Folglich wären bei diesem Geschäftsführer die Voraussetzungen des § 47 Abs. 2 3. Satz iVm. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 gegeben, da die Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 in Anbetracht der Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018 auf Grund der hier wesentlichen Textpassagen ("sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses") analog zur Bestimmung des § 22 Z 2 EStG 1988 auszulegen ist. Liegt somit eine klar erkennbare organisatorische Eingliederung vor, ist es unbeachtlich, dass die Verpflichtung den Weisungen eines anderen zu folgen fehlt, da dieses zweite Merkmal eines Dienstverhältnisses durch das Wort "sonst" beseitigt wird bzw. hinzuzudenken ist (vgl. bspw. VwGH 25.1.2000, 98/14/0188). Liegen – wie ausgeführt – die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 vor, gilt die tätige Person jedenfalls als Dienstnehmer im Sinne des FLAG 1967 und des WKG 1998.

Geht man andererseits im gegenständlichen Fall davon aus, dass die Regelung im Gesellschaftsvertrag keine ausreichende gesellschaftsvertragliche Sonderregelung darstellt bzw. diese durch das Ableben des zweiten bevorrechteten Gesellschafters nicht mehr anwendbar sein sollte, gelten die Ausführungen in Pkt. 2.2.2. und 2.2.3. dieser Entscheidung auch für diesen Punkt.

### 2.2.2. Geschäftsführer [GF3]:

Im Sinne der Ausführungen in Pkt. 2.2. ist im gegenständlichen Fall zu prüfen, ob der Gesellschaftergeschäftsführer im Rahmen seiner Tätigkeit organisatorisch eingegliedert und

weisungsgebunden ist. Kann auf Grund dieser beiden Kriterien keine eindeutige Zuordnung getroffen werden, sind als weitere Merkmale das Unternehmerrisiko und allenfalls die laufende Lohnzahlung von Bedeutung.

Hinsichtlich der **organisatorischen Eingliederung** gilt das in Pkt. 2.2.1. Gesagte gleichlautend, weshalb dieses Merkmal auch bei den nunmehr in Rede stehenden Geschäftsführer erfüllt ist.

**Weisungsgebundenheit** bei leitenden Angestellten liegt – wie ebenfalls oben unter Pkt. 2.2. ausgeführt – bereits dann vor, wenn sich diese auf die grundsätzliche Erfüllung der Leitungsaufgaben beschränkt. Das Kriterium der Weisungsgebundenheit ist aber nicht bereits schon dann erfüllt, wenn dem Geschäftsführer durch den Anstellungsvertrag Agenden übertragen werden, vielmehr bedeutet Weisungsgebundenheit, dass der Arbeitgeber durch individuell-konkrete Anordnungen das Tätigwerden des Dienstnehmers beeinflussen kann.

Dazu ist auf die Bestimmungen des Geschäftsführervertrages zu verweisen. Nach diesem hat der Geschäftsführer lt. § 4 die ihm auferlegten internen Beschränkungen zu berücksichtigen. § 5 regelt weiters, dass der Geschäftsführer in Ausübung seiner Geschäftsführung lediglich keinen über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehenden Beschränkungen unterworfen ist. Somit ist aber klar ersichtlich, dass der Geschäftsführer auf Grund der Bestimmung des § 20 Abs. 1 GmbHG verpflichtet ist, alle Beschränkungen einzuhalten, die im Gesellschaftsvertrag, durch Beschluss der Gesellschafter oder (für den gegenständlichen Fall mangels Bestehens nicht zutreffend) in einer für den Geschäftsführer verbindlichen Anordnung des Aufsichtsrates für den Umfang seiner Befugnis, die Gesellschaft zu vertreten, festgesetzt sind. So besteht seitens der Gesellschafter im vorliegenden Fall mit Mehrheitsbeschluss jederzeit die Möglichkeit, durch individuell-konkrete Anordnungen das Tätigwerden des Geschäftsführers hinsichtlich der grundsätzlichen Erfüllung seiner Leitungsaufgaben zu beeinflussen, was das Vorliegen von Weisungsgebundenheit im hier entscheidenden Sinn bereits offensichtlich macht. Des Weiteren kann im gegenständlichen Fall jeder andere Geschäftsführer gegen die Vornahme einer zur Geschäftsführung gehörenden Handlung Widerspruch erheben, was bewirkt, dass diese erst nach einem positiven Gesellschafterbeschluss ausgeführt werden darf. Letztlich bedarf es nach dem Geschäftsführervertrag für jede vom Geschäftsführer geplante Investition im Ausmaß von mehr als ATS 100.000,00 der Zustimmung aller Geschäftsführer (= nachzeitigem Stand: aller Gesellschafter).

Auf Grund dieser Ausführungen ist es offensichtlich, dass die Arbeitgeberin das Tätigwerden des Geschäftsführers in wesentlichen Bereichen durch individuell-konkrete Anordnungen beeinflussen kann und dieser an die entsprechenden Weisungen gebunden ist. Eine vollständige Weisungsfreistellung ergibt sich weder aus dem Gesellschaftsvertrag noch aus dem

Geschäftsführervertrag. Somit kann am Vorliegen einer Weisungsgebundenheit ebenfalls kein Zweifel bestehen. Daran ändert auch die für in der Hierarchie eines Unternehmens an obersten Positionen stehenden Führungskräfte (egal ob an der Gesellschaft beteiligt oder völlig fremd) vielfach typische Freiheit in der Arbeitseinteilung und der Arbeits(zeit)gestaltung nichts (vgl. Sedlacek, aaO).

### 2.2.3. Unternehmerrisiko und laufende Lohnzahlung:

Auch wenn auf Grund des Vorliegens von organisatorischer Eingliederung und Weisungsgebundenheit die Voraussetzungen des § 47 Abs. 2 EStG 1988 bereits als gegeben anzusehen sind und der unter Pkt. 2.2.2. und gegebenenfalls auch der unter Pkt. 2.2.1. genannte Geschäftsführer somit vom Dienstnehmerbegriff des Familienlastenausgleichsgesetzes und des Wirtschaftskammergesetzes umfasst ist, kann zur Abrundung dieser rechtlichen Überlegungen noch auf die Merkmale "Unternehmerrisiko" und "laufende Lohnzahlung" eingegangen werden.

Dazu ist vorerst auf die diesbezüglichen unbestreitbaren Ausführungen in Pkt. 2.1. dieser Entscheidung zu verweisen und festzuhalten, dass alle drei Geschäftsführer jeweils idente Auszahlungen erhalten haben, deren Zufluss mit der jeweiligen Buchung im Rechenwerk erfolgte (vgl. Vorhaltsbeantwortung der Berufungswerberin vom 16.10.2006, Pkt. 3 letzter Absatz).

Somit steht fest, dass in den Jahren 1995 und 1996 vollständig erfolgsunabhängige monatliche Zahlungen, 14-mal jährlich und in gleich bleibender Höhe erfolgten.

Im Jahr 1997 waren vorerst ebenfalls erfolgsunabhängige, jedoch nur mehr 12-mal jährlich auszuzahlende Bezüge vereinbart; im November dieses Jahres wurde dann rückwirkend mit 1.1.1997 und für die Folgejahre vereinbart, dass die Bezüge an das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gebunden werden und monatlich in Form von Akontozahlungen zur Auszahlung gelangen. Die so formulierte "Erfolgsabhängigkeit" wird jedoch einerseits bereits durch die Vereinbarung eines garantierten und auch wertbeständigen Mindestauszahlungsbetrages, der sich der Höhe nach an den in den Jahren 1995 und 1996 ausbezahlten Bezügen orientierte, konterkariert (vgl. VwGH 18.12.2001, 2001/15/0091). Weiters ist zu beachten, dass die "Erfolgskomponente" nach dem vom gesamten Betrieb erzielten Ergebnis berechnet wird und somit abhängig von der Leistung und dem Erfolg aller Geschäftsführer und der gesamten Belegschaft ist. Für die Höhe des Bezuges des einzelnen Geschäftsführers ist somit nicht in erster Linie die eigene Leistung und der eigene Erfolg ausschlaggebend, sondern geht diese in der Gesamtleistung der "Geschäftsführung" auf, sodass Fehlschläge und wirtschaftlicher Misserfolg eines Geschäftsführers gegebenenfalls durch besonderen Erfolg und wirtschaftliches Gespür eines anderen Geschäftsführers aufgewogen werden. Letztlich



zeigen die Unternehmensdaten, dass in den Jahren 1997 bis 1999 jedem Geschäftsführer monatlich jeweils Beträge, wenn auch zum Teil in Form von Nachzahlungen, zugeflossen sind, die insgesamt in jedem Jahr die Höhe des rückwirkend per 1.1.1997 vereinbarten (für das Jahr 1999 wertangepassten) Höchstbetrages erreichten. Trotz der im Zusatz zum Geschäftsführervertrag vereinbarten Höhe der Akontozahlungen (mtl. max. 70% von einem Zwölftel des zustehenden Entgeltes und somit wohl auch max. 70% des höchstmöglichen Betrages von ATS 1,080.000,00) erfolgten die Akontozahlungen jeweils in der Form, dass unterjährig 100% des Höchstbetrages zugeflossen sind.

Ausgabenseitig ist unstrittig, dass nicht nur die von den Geschäftsführern zu tragenden Sozialversicherungsbeiträge zur Gänze von der Gesellschaft ersetzt wurden, sondern dass auch der Anspruch jedes Geschäftsführers auf Vergütung sämtlicher Aufwendungen durch die Gesellschaft bestanden hat, die im Zusammenhang mit der Eigenschaft als Geschäftsführer zur Verwirklichung seiner Aufgaben entstehen (§ 6 Abs. 2 ff. der Geschäftsführerverträge).

Auf Grund dieser Tatsachen steht im gegenständlichen Fall somit auch fest, dass die (notwendigenfalls zusätzlich heranzuziehenden) Merkmale des "Fehlens eines Unternehmerisikos" und dem Vorliegen einer "laufenden Lohnzahlung" als gegeben anzusehen und daher alle von den Höchstgerichten für das Vorliegen einer Tätigkeit iSd. § 47 Abs. 2 EStG 1988 herausgearbeiteten (auch nur hilfsweise heranzuziehenden) Abgrenzungsmerkmale erfüllt sind.

### 3. Bemessungsgrundlagen und Höhe der Abgaben:

Es ist unstrittig (siehe Antwortschreiben vom 16.11.2006 auf den Vorhalt vom 24.10.2006), dass den Geschäftsführern in den Prüfungsjahren folgende Beträge (umgerechnet in Euro) als unmittelbare Geschäftsführervergütungen zugeflossen sind:

| Jahr | GF1       | GF2       | GF3       |
|------|-----------|-----------|-----------|
| 1995 | 28.487,75 | 28.487,75 | 28.487,75 |
| 1996 | 28.487,75 | 28.487,75 | 28.487,75 |
| 1997 | 78.486,66 | 78.486,66 | 78.486,66 |
| 1998 | 78.486,66 | 78.486,66 | 78.486,66 |
| 1999 | 79.671,37 | 79.671,37 | 79.671,37 |

Zusätzlich wurden Sozialversicherungsbeiträge in folgenden Höhen (ebenfalls umgerechnet in Euro) ersetzt:

| Jahr | GF1       | GF2       | GF3       |
|------|-----------|-----------|-----------|
| 1995 | 8.351,71  | 8.469,09  | 5.972,20  |
| 1996 | 9.224,22  | 9.036,29  | 8.025,23  |
| 1997 | 9.971,75  | 9.971,75  | 8.869,61  |
| 1998 | 10.157,85 | 10.157,85 | 10.157,85 |
| 1999 | 10.285,66 | 10.285,66 | 10.285,66 |

Weiters ergaben die Erhebungen des Finanzamtes, dass an den wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer umgerechnet im Jahr 1998 € 5.077,59 und im Jahr 1999 € 5.882,36 an Fahrtkostenvergütungen in Höhe des amtlichen Kilometergeldes ausbezahlt wurden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in mehreren Entscheidungen (vgl. bspw. das Erkenntnis vom 31.3.2005, 2002/15/0029) ausgeführt, dass selbst wenn ein wesentlich beteiligter Geschäftsführer gegebenenfalls für Zwecke des Dienstgeberbeitrages, des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag und der Kommunalsteuer als Dienstnehmer anzusehen ist, er dennoch einkommensteuerrechtlich Einkünfte aus selbständiger Arbeit bezieht.

Während bei den Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehenden Geschäftsführern Reisekostenvergütungen auf Grund der Bestimmung des § 26 Z 4 EStG 1988 nicht zu diesen Einkünften gehören und somit nicht steuerbar zu behandeln sind, kann § 26 Z 4 EStG 1988, der sich eben ausschließlich auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht, bei Einkünften aus selbständiger Arbeit nicht zur Anwendung kommen. Da die an den wesentlich beteiligten Geschäftsführer ausbezahlten Kilometergelder nach dem Geschäftsführervertrag als Vergütung für die Geschäftsführertätigkeit (wenn auch als Ersatz von mit der Tätigkeit zusammenhängenden Aufwendungen) ausbezahlt wurden, sind diese ebenfalls in die hier strittigen Bemessungsgrundlagen einzubeziehen. Wenn die Berufungswerberin nunmehr versucht, die ausbezahlten Kilometergelder als Einnahmen des Geschäftsführers "aus der entgeltlichen Überlassung beweglicher Gegenstände an die GmbH" umzudeuten, sprechen die eindeutigen und klaren Vereinbarungen im Geschäftsführervertrag unbestreitbar gegen die Richtigkeit dieser Auslegung, weshalb dieser nicht gefolgt werden kann. Auch ist es im allgemeinen Wirtschaftsleben absolut selbstverständlich, dass im Rahmen einer selbständig ausgeübten Tätigkeit bei einer Angebotserstellung, wenn das Honorar in Form eines Pauschalbetrages vereinbart wird, sämtliche mit der ausbedungenen Tätigkeit zusammenhängenden Ausgaben in dieses einkalkuliert werden. Es würde aber auch nichts ändern, wenn

diese Ausgaben einzeln ausgewiesen würden – sämtliche Vergütungen stellen Betriebseinnahmen dar, denen allenfalls bei der Einkommensteuerberechnung Betriebsausgaben in gleicher Höhe gegenüberstehen. Für die Berechnung des DB und des DZ sind aber nicht die bei der Einkommensteuerberechnung zu Grunde zu legenden Einkünfte, sondern die "Bruttobezüge" und somit "Einnahmen" entscheidend, zu welchen auch an den Auftraggeber weiterverrechnete Aufwendungen (=steuerbare Kostenersätze) zählen.

Insgesamt ergeben sich daher folgende Bemessungsgrundlagen und Abgabenhöhen (jeweils umgerechnet in Euro):

|   | 1995            | 1996            | 1997             | 1998             | 1999             |
|---|-----------------|-----------------|------------------|------------------|------------------|
| GF-Vergütung                              | 85.463,25       | 85.463,25       | 235.459,98       | 235.459,98       | 239.014,11       |
| SV-Ersatz                                 | 22.793,00       | 26.285,74       | 28.813,11        | 30.473,55        | 30.856,98        |
| Km-Geld                                   |                 |                 |                  | 5.077,59         | 5.882,36         |
| BMGI.                                     | 108.256,25      | 111.748,99      | 264.273,09       | 271.011,12       | 275.753,45       |
| DB  | 4.871,53        | 5.028,70        | 11.892,29        | 12.195,50        | 12.408,90        |
| abzügl.<br>Abfuhrdifferenz<br>lt. Prüfung |                 |                 |                  |                  | - 27,62          |
| <b>DB lt. Berufungsent-scheidung</b>      | <b>4.871,53</b> | <b>5.028,70</b> | <b>11.892,29</b> | <b>12.195,50</b> | <b>12.381,28</b> |
| DZ  | 573,76          | 592,27          | 1.400,65         | 1.436,36         | 1.461,49         |
| abzügl.<br>Abfuhrdifferenz<br>lt. Prüfung |                 |                 |                  |                  | -3,13            |
| <b>DZ lt. Berufungsent-scheidung</b>      | <b>573,76</b>   | <b>592,27</b>   | <b>1.400,65</b>  | <b>1.436,36</b>  | <b>1.458,36</b>  |

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

---

Innsbruck, am 3. März 2007