



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Traunsteiner Wirtschafts- und SteuerberatungsgmbH, in 4300 St. Valentin, Schubertviertel 38, vom 22. Juni 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 10. Juni 2005 betreffend Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Kalenderjahre 2000 und 2001 wie folgt entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Strittig ist – als Ergebnis einer Lohnsteuerprüfung –, ob der zu 5,56% beteiligte Geschäftsführer (Name) diese Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) ausgeübt hat.

Dieser Frage liegt folgendes Verwaltungsgeschehen zu Grunde:

Am 1. Dezember 2000 haben die Bw. (als Auftraggeber) und der Geschäftsführer (als Auftragnehmer) eine als „Geschäftsführer-Werkvertrag“ bezeichnete Vereinbarung abgeschlossen, deren Inhalt – soweit dies für das gegenständliche Verfahren von Bedeutung ist – wie folgt lautet:

“....

Geschäftsführer mit Einzelberechtigung ist Name.

Der Auftragnehmer übt die Tätigkeit als handelsrechtlicher verantwortlicher Geschäftsführer und frei von persönlicher Abhängigkeit zu folgenden Bedingungen aus:

§ 1 Geschäftsführerbestellung

Der Auftragnehmer wurde mit Gesellschafterbeschuß vom 01. Dezember 2000 zum vertretungsbefugten Geschäftsführer des Auftraggebers bestellt. Der anlässlich dieser Bestellung in den Hauptpunkten mündlich abgeschlossene Werkvertrag wird nunmehr entsprechend der tatsächlichen Handhabung schriftlich festgehalten.

§ 2 Rechtsgrundlagen

Das Auftragsverhältnis richtet sich grundsätzlich nach den Bestimmungen dieses Vertrages. Subsidiär sind die Bestimmungen des ABGB über den Werkvertrag und das GmbHG in der jeweils geltenden Fassung anzuwenden.

§ 3 Allgemeine Rechtsstellung des Auftraggebers

Der Geschäftsführer ist in seiner Tätigkeit eigenverantwortlich und frei von persönlicher Abhängigkeit. Er ist an betriebliche Ordnungsvorschriften wie Arbeitsort, Arbeitszeit, arbeitsbezogenes Verhalten nicht gebunden, jedoch berechtigt und verpflichtet, diese Ordnungsvorschriften für die Dienstnehmer der Gesellschaft zu erlassen und deren Einhaltung zu überwachen.

§ 4 Aufgabenkreis und Verantwortlichkeit

Dem Auftragnehmer obliegt als Geschäftsführer die Lenkung und Überwachung des Unternehmens des Auftraggebers im ganzen. Er hat insbesondere für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Gesellschaft in bestmöglicher Weise zu Gunsten aller Gesellschafter Sorge zu tragen.

Der Auftragnehmer hat sich bei der Geschäftsführung immer am Wohl des Unternehmens als oberste Richtlinie zu orientieren. Die ihm obliegenden Pflichten hat der Auftragnehmer mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes wahrzunehmen.

§ 5 Grenzen der Geschäftsführungsbefugnis

Die Grenzen der eigenen Dispositionsfreiheit des Geschäftsführers orientieren sich an

- den gesetzlichen Vorschriften
- dem Gesellschaftsvertrag
- dem Grundsatz von „Treu und Glauben“

§ 6 Arbeitsleistung

Der Auftragnehmer hat sich mit aller Energie, jedoch in eigener Zeitdisposition, um die Interessen der Gesellschaft zu kümmern und die Gesellschaft als Geschäftsführer verantwortlich zu führen.

Bei längerer Abwesenheit hat er für geeignete Vertretung entweder durch einen befugten und

geeigneten Dienstnehmer oder einen berufsmäßig sachkundigen Parteienvertreter zu sorgen.

§ 7 Entgelt

Die Entlohnung des Auftragnehmers wird mit einem Brutttopauschalhonorar von ATS 60.000,-- (sechzigtausend) pro Monat zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer vereinbart.

Das Monatspauschalentgelt gebührt 12 mal im Jahr. Für Zeiträume, für die vom Auftragnehmer ein Stellvertreter auf Kosten der Gesellschaft bestellt wird, entfällt der Entgeltanspruch.

§ 8 Spesen

Dem Geschäftsführer sind die bei für die Gesellschaft durchgeführten Geschäftsreisen entstehenden Auslagen zu den nach den steuerlichen Vorschriften zulässigen Bedingungen und Sätzen zusätzlich zum vereinbarten Honorar zu ersetzen.

Dies gilt auch für im Interesse der Gesellschaft mit einem dem Auftragnehmer persönlich gehörigen Pkw durchgeführte Fahrten.

Darüberhinausgehende Spesen für die Geschäftsführung z.B. Telefon und Büro in der eigenen Wohnung, Fachliteratur für den Eigenbedarf, Kosten der Berufsbildung etc. hat der Auftragnehmer selbst zu tragen.

§ 9 Vertragsdauer

Der Werkvertrag wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Der Auftragnehmer kann seine Tätigkeit jederzeit einstellen, hat jedoch fristgerecht für die Übernahme der Geschäftsführung durch einen anderen geeigneten Geschäftsführer Sorge zu tragen.

Eine Beendigung des Auftrages gegen den Willen des Auftragnehmers ist mit Rücksicht auf die gegebenen gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse nur durch Gerichtsbeschuß möglich.

..."

Das Finanzamt hat die angefochtenen Bescheide wie folgt begründet (Bericht vom 8. Juni 2005):

Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften, die zu nicht mehr als 25% am Grund- oder Stammkapital beteiligt seien, ständen unter den Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 lit. a und b in einem Dienstverhältnis zur Kapitalgesellschaft.

Nach § 47 Abs. 2 sei ein Dienstverhältnis auch dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich beteiligt sei, die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 lit. b vorlägen.

Den Dienstgeberbeitrag hätten alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigten. Bei der Beurteilung der Frage, ob die Bezüge eines wesentlich beteiligten Gesellschafters DB/DZ/KommSt-pflichtig seien, spiele nach nunmehriger Anschauung des VwGH primär die Frage nach der organisatorischen Eingliederung eine Rolle. Diese

organisatorische Eingliederung sei so gut wie immer gegeben, da der Gesellschafter-Geschäftsführer aufgrund seiner handelsrechtlichen Funktion seine Mitarbeit schulde.

Diesen Ausführungen ist die Bw. in ihre Berufung zusammengefasst wie folgt entgegen getreten:

Eine Begründung im tatsächlichen juristischen Sinne liege nicht vor. Die „Begründung“ beschränke sich auf die Wiedergabe von rechtlichen Ausführungen. Diese rechtlichen Ausführungen dokumentierten in expliziter Art und Weise die materielle strukturelle Aufhebung bestimmter Passagen des § 22 EStG („sonst alle“; § 47 Abs. 2 iVm § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG), somit die Anmaßung von Gesetzgebungskompetenz (Art 89 Abs. 1 BVG) durch die Abgabenbehörde I. Instanz und damit die Verfassungswidrigkeit des Bescheides an sich (nicht: die Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes; beruhe ein Bescheid auf verfassungswidriger Auslegung eines Gesetzes, so habe ihn die Rechtsmittelbehörde entweder aufzuheben oder meritorisch in verfassungskonformer Weise abzuändern).

Wenn die Abgabenbehörde I. Instanz zur Stützung ihre Rechtsmeinung versuche, gesellschaftsrechtliche Normen heranzuziehen, so müsse sie diese gesellschaftsrechtliche Normen aber entsprechend genau sichten und aufgrund dieser genauen Sichtung allfällige Schlüsse ziehen. Auch das habe die Abgabenbehörde I. Instanz nicht getan, weil sie verkenne, dass jeder Geschäftsführer (und nicht nur der Gesellschaftergeschäftsführer) tatsächlich nur sehr wenige Tätigkeiten wirklich persönlich ausüben müsse (Unterfertigung des Jahresabschlusses, Unterfertigen entsprechender Meldungen an das Firmenbuch) und wie die Praxis zeige, im Zusammenhang mit entsprechenden Haftungen des Geschäftsführers wesentliche Teile des Entgelts für die „bloße“ Übernahme der handelsrechtlichen Funktion des Geschäftsführers von den beteiligten Verkehrskreisen als „Haftungsprovision – Entgelt für Risikoübernahme“ gesehen werde. Diese entsprechenden Entgeltbestandteile könnten natürlich nie dem DB und DZ unterliegen („Beschäftigung“, Aufteilung nach § 184 BAO). Aufgrund der rechtlichen Ausführungen werde eine Bemessungsgrundlage für DB und DZ in der Höhe von ATS 1.000,00 je Monat für angemessen erachtet.

Über die Berufung wurde erwogen:

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.

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis (§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988).

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, Zl. 2008/15/0190; vom 2. September 2009, Zl. 2005/15/0143; vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071, vom 28. April 2004, Zl. 2000/14/0125, vom 18. März 2004, Zl. 2000/15/0079). Entscheidend sind vielmehr die tatsächlich verwirklichten vertraglichen Vereinbarungen (VwGH vom 19. September 2007, Zl. 2007/13/0071, vom 28. April 2004, Zl. 2000/14/0125, vom 18. März 2004, Zl. 2000/15/0079).

Dem Umstand, dass die Bw. die zwischen ihr und dem Geschäftsführer abgeschlossene Vereinbarung als „Werkvertrag“ bezeichnet hat, kommt daher keine entscheidungsrelevante Bedeutung zu. Es ist – im Sinne der dargestellten Rechtsprechung – vielmehr zu untersuchen, ob die vom Geschäftsführer 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 abgeschlossene Vereinbarung lässt nach Auffassung der Berufungsbehörde nur den Schluss zu, dass zwischen dem Geschäftsführer und der Bw. ein – für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses typisches – Dauerschuldverhältnis vereinbart gewesen ist und dass Leistungsgegenstand dieses Dauerschuldverhältnisses die (laufende) Zurverfügungstellung der Arbeitskraft des Geschäftsführers für die in § 4 Geschäftsführer-Werkvertrag umschriebenen 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 dem Geschäftsführer 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 der Geschäftsführer der Bw. laufend

seine 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, ZI. 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, ZI. 2008/15/0103; vom 22. März 2010, ZI. 2009/15/0200; vom 2. Februar 2010, ZI. 2009/15/0191; vom 28. Mai 2009, ZI. 2007/15/0163; vom 19. September 2007, ZI. 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, ZI. 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, ZI. 2005/15/0143; vom 22. Oktober 2002, ZI. 2001/14/0219).

Der Geschäftsführer übt diese Funktion seit Dezember 2000 aus. An dessen betrieblicher Eingliederung bestehen nach Auffassung der Berufungsbehörde daher keine 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 - ausgehend von den Ausführungen des verstärkten Senates im Erkenntnis vom 9. Dezember 1980, Zlen. 1666, 2223, 2224/79 - 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 ist der zu 5,56% beteiligte 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.

In der (zum Kommunalsteuergesetz ergangenen) Entscheidung vom 25. Juni 2008, ZI. 2008/15/0090, hat der Verwaltungsgerichtshof jedoch – in Widerspruch zur oben dargestellten Rechtsprechung - die Auffassung vertreten, dass die Weisungsgebundenheit von nicht (wesentlich) beteiligten Geschäftsführern ausschließlich an Hand des schuldrechtlichen Anstellungsvertrages zu beurteilen sei und dass die (organschaftliche) Bestellung - und damit im Ergebnis auch: die sich aus dem Gesellschaftsrecht ergebende Weisungsgebundenheit - in diese Beurteilung nicht einzubeziehen sei.

Dazu ist Folgendes auszuführen:

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, ZI. 2006/08/0113, vom 17. Jänner 1995, ZI. 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 (gesellschaftliche) Bestellung und die (schuldrechtliche) Anstellung haben nämlich ein und dieselbe Hauptleistungspflicht, das ist: die Geschäftsführung, zum Gegenstand. Die Hauptleistungspflicht wird bereits durch den (wirksamen) gesellschaftlichen Bestellungsakt begründet (VwGH vom 1. April 2009, ZI. 2006/08/0113; vom 17. Oktober 1995, ZI. 95/08/0177; vom 30. Mai 1995, ZI. 93/08/0138), sodass sich nicht erst durch den (angenommen: nachfolgenden) Anstellungsvertrag, sondern schon durch den (wirksamen) gesellschaftlichen 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, ZI. 93/08/0182; vom 30. Mai 1995, ZI. 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 Zusammenhangs 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 Zusammenhangs 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 (organisatorischen) 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 vom Verwaltungsgerichtshof 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) bei Geschäftsführern (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: der Geschäftsführer ist 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 eine 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-Geschäftsführer reicht die so genannte „stille Autorität“ der Generalversammlung aus, um diese als weisungsunterworfen anzusehen (Sedlacek, SWK 2005, S 804ff).

Dies kommt auch in der gegenständlichen Vertragsgestaltung zum Ausdruck: die Gesellschaft hat von ihrer Kompetenz, dem Geschäftsführer auch Weisungen hinsichtlich der Arbeitszeit, des Arbeitsortes und des arbeitsbezogenen Verhaltens zu erteilen, in der Form Gebrauch gemacht, dass sie den Geschäftsführer von solchen Bindungen ausdrücklich „befreit“ hat (§ 3 Geschäftsführer-Werkvertrag) . Somit sind die dem Geschäftsführer eingeräumten weitestgehenden (Weisungs)Freiheiten nicht Ausfluss seines eigenen Willens sondern des Willens der Gesellschaft, welche ihm diese (Weisungs)Freiheiten vertraglich eingeräumt hat. 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 der Geschäftsführer bei der Ausübung seiner Tätigkeit weisungsgebunden gewesen ist.

Da – wie bereits oben ausgeführt worden ist – der Geschäftsführer in das Unternehmen der Bw. eingegliedert gewesen ist und seine Tätigkeit auch weisungsgebunden ausgeübt hat, 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.

Hinzu kommt, dass der Geschäftsführer auch kein relevantes Unternehmerrisiko getragen hat. 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).

Unstrittig ist, dass der Geschäftsführer einen monatlich gleichbleibenden Bezug erhalten hat. Das Vorliegen eines einnahmenseitigen Unternehmerwagnisses ist daher jedenfalls zu verneinen. Die Gesellschaft hat sich verpflichtet, dem Geschäftsführer allenfalls entstehende Reisekosten zu ersetzen; darüberhinausgehende Aufwendungen (Telefon und Büro in der Wohnung, Fachliteratur bzw. Fortbildung) hat der Geschäftsführer selbst zu tragen (§ 8 Geschäftsführer-Werkvertrag). Es kann durchaus vorkommen, dass auch unstrittig in einem Dienstverhältnis stehende Personen solche Aufwendungen selbst tragen. Auch die steuerlichen Vorschriften tragen diesem Umstand insoweit Rechnung, als solche Aufwendungen (unter bestimmten Voraussetzungen) als Werbungskosten anerkannt werden können (§ 16 EStG 1988). Ein – das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ausschließendes – (ausgabenseitiges) Unternehmerwagnis begründet dieser Umstand nach Auffassung der Berufungsbehörde jedoch nicht.

Zum Einwand der Bw., dass Teile der Geschäftsführerentlohnung „in wirtschaftlicher Betrachtungsweise“ als „Haftungsprovision – Entgelt für die Risikoübernahme“ (§ 25 GmbHG, §§ 9, 80 BAO, div. Landesabgabenordnungen) anzusehen und daher nicht in die Bemessungsgrundlage für DB und DZ einzubeziehen seien:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) sind Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis (§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988). Der Begriff „Bezüge und Vorteile“ ist weit auszulegen und umfasst alle Einnahmen und geldwerten Vorteile, die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis iSd § 47 zufließen. Entscheiden ist somit, dass dem Arbeitnehmer der Bezug/Vorteil wegen seines Dienstverhältnisses zukommt (QuatschniggSchuch, Rz 5 zu § 25; siehe auch: Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, Rz 10 zu § 25).

Unstrittig ist, dass die Bezüge, die der Geschäftsführer ausbezahlt erhalten hat, aus seinem Dienstverhältnis resultieren. Damit sind aber die Tatbestandsvoraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 erfüllt und die (gesamten) Bezüge, die an den Geschäftsführer ausbezahlt worden sind, stellen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) dar.

Für eine davon abweichende Beurteilung bietet der eindeutige Gesetzeswortlaut nach Auffassung der Berufungsbehörde keinen Spielraum. Der angesprochenen Gesetzesbestimmung kann insbesondere kein Anhaltspunkt dafür entnommen werden, dass einzelne Teile des Arbeitslohnes – wofür auch immer diese gewährt werden – nicht vom Tatbestand der „Bezüge und Vorteile“ umfasst wären. Der von der Bw. vertretenen Auffassung, dass die auf eine Risikoübernahme entfallenden Teile der Geschäftsführerentlohnung nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen seien, kann

daher nicht gefolgt werden. Auf die Frage, welcher Anteil an der Geschäftsführerentlohnung auf eine allfällige Risikoübernahme entfällt, war daher nicht mehr einzugehen.

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

Wien, am 20. November 2012