



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der [Berufungswerberin], [Ort], [Straße], vertreten durch Edmund Moser, Wirtschaftstreuhänder, 9900 Lienz, Albin-Egger-Straße 12, vom 11. Juni 2004 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des [FA] vom 12. Mai 2004 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zu diesem Beitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die sich daraus ergebenden Abgabenbeträge sind der angeschlossenen Beilage zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

Entscheidungsgründe

Als Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung schrieb das Finanzamt der Haftungs- und Abgabepflichtigen mit am 12. Mai 2004 zugestellten Bescheiden unter anderem den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für an den Geschäftsführer bezahlte Vergütungen vor. Begründet wurde diese Vorschreibung nach Zitierung der Gesetzesstellen des § 41 Abs. 1 und 3 FLAG 1967 und des § 22 Z 2 EStG 1988 damit, dass der Geschäftsführer verpflichtet sei, die Geschäftsführung persönlich zu erbringen und diese auf Dauer ausgerichtet wäre, wodurch er in den Organismus des Unternehmens eingegliedert sei. Weiters wäre auf Grund der vorgefundenen wirtschaftlichen Verhältnisse unter Beachtung der Umsatz- und Gewinnentwicklung kein Unternehmerwagnis zu erkennen.

In der Berufung gegen diese Bescheide wendete sich der steuerliche Vertreter der Haftungspflichtigen gegen die Einbeziehung der dem Geschäftsführer zugeflossenen Bezüge in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und führte aus, dass dieser nur zu 25% am Stammkapital der Gesellschaft beteiligt sei, weshalb die ausbezahlten Vergütungen nur dann dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag unterliegen würden, wenn er als Dienstnehmer im Sinne der Legaldefinition des § 41 Abs. 2 FLAG 1967 anzusehen sei. Danach wären Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen würden, oder an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd. § 22 Z 2 EStG 1988. Da der Geschäftsführer lediglich mit 25% am Stammkapital beteiligt sei, scheide die zweitgenannte Möglichkeit aus. Ein Dienstverhältnis iSd. § 47 Abs. 2 EStG 1988 erfordere das Vorliegen einer Eingliederung in den geschäftlichen Organismus, das Fehlen eines Unternehmerrisikos, das Fehlen einer Vertretungsbefugnis und eine laufende Auszahlung von Bezügen. Alle diese Voraussetzungen wären im vorliegenden Fall nicht erfüllt.

Mit am 21. April 2005 zugestellter Berufungsvorentscheidung wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen, wobei das Finanzamt wiederum lediglich auf § 22 Z 2 EStG 1988 Bezug nahm.

Daraufhin beantragte der steuerliche Vertreter der Haftungspflichtigen die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und rügte die verfehlte Begründung der Berufungsvorentscheidung. Er führte weiters aus, dass die Gesellschaft in den streitgegenständlichen Jahren [Betriebe] betrieben habe. Die Führung und Leitung dieser [Betriebe] wäre jeweils durch einen Direktor bzw. eine Direktorin erfolgt. Der Geschäftsführer würde die Geschäftsführungstätigkeit für die Berufungswerberin im Rahmen eines ihm gehörenden Gewerbebetriebes durchführen. Die Geschäftsführervergütungen würden von diesem Einzelunternehmen an die Gesellschaft umsatzsteuerpflichtig verrechnet und gehörten daher nicht zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit, sondern zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb. Im Rahmen dieses Gewerbebetriebes würden auch mehrere Mitarbeiter beschäftigt und fielen weiters eine Vielzahl von anderen Aufwendungen und Erträgen an. Man könne die Tätigkeit des Geschäftsführers daher mit jener eines Rechtsanwaltes vergleichen, welcher im Rahmen seiner Rechtsanwaltskanzlei als Masseverwalter für ein insolventes Unternehmen tätig werde. Von einer klar erkennbaren Eingliederung in den Organismus der Gesellschaft könne bei dieser Gestaltung jedenfalls mit Sicherheit nicht gesprochen werden. Dazu komme, dass sich der Geschäftsführer in seiner Tätigkeit auf Grundsatzentscheidungen sowie die Kontrolle und Überwachung der leitenden Mitarbeiter beschränke.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Sachverhalt:

Mit Notariatsakt vom [Datum1] wurde die [Gesellschaft] gegründet. Am Stammkapital beteiligten sich Frau [Name1] mit 75% und Herr [Name2] mit 25%. Mit Notariatsakt vom [Datum2] wurde die Gesellschaft in [Berufungswerberin] umbenannt. Als alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer wurde seit Gesellschaftsgründung Herr [Name2] im Firmenbuch vermerkt, die Beteiligungsverhältnisse blieben im gesamten Streitzeitraum gleich. Nach sämtlichen Verträgen und Vereinbarungen bestand keine wie immer geartete Sperrminorität.

Gegenstand des Unternehmens war nach dem Gesellschaftsvertrag u.a. der Kauf, die Pachtung oder die Führung von [Betriebe/Gattung] aller Art, auch des [Gewerbes/Art] mit allen Betriebsformen.

Schriftliche Vereinbarungen über die Tätigkeit des Geschäftsführers liegen in Form von Gesellschafterbeschlüssen vor.

Nach dem Gesellschafterbeschluss vom [Datum3] übernimmt Herr [Name2] als Geschäftsführer der [Berufungswerberin] die Führung und Leitung des [Betrieb1] ab [Datum4]. Im Weiteren wird sodann ausgeführt:

Der Geschäftsführer "übt seine Geschäftsführertätigkeit nicht in der Art eines Dienstnehmers aus. Er unterliegt keinen persönlichen oder sonstigen Beschränkungen, sondern kann seine Arbeitsteilung weitestgehend selbstständig gestalten. In die Organisation des Betriebes der Gesellschaft ist er nur insoweit eingegliedert, als er verpflichtet ist, die Geschäftsführertätigkeit eigenverantwortlich und mit der nötigen Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes zu erbringen. Der hierfür erforderliche Zeitaufwand und die Einteilung der Arbeitszeit kann" vom Geschäftsführer "selbst festgelegt werden."

Weiters wurden die Berechnungsmodalitäten für die dem Geschäftsführer zustehenden Vergütungen geregelt, wobei als Höchstbetrag für den Zeitraum [Zeitraum1] ATS 300.000,00, für den Zeitraum [Zeitraum2] ATS 600.000,00 und für den Zeitraum [Zeitraum3] ATS 800.000,00 vereinbart wurden. Dem Geschäftsführer wurde die Berechtigung zum Bezug von Teilzahlungen eingeräumt und festgehalten, dass er sämtliche mit der Geschäftsführertätigkeit in Zusammenhang stehenden Kosten selbst zu tragen hat sowie von ihm nicht entnommene Beträge (Guthaben auf dem Verrechnungskonto) seitens der Berufungswerberin mit 3% zu verzinsen sind.

Mit Gesellschafterbeschluss [Datum5] wurde der als Geschäftsführer auszuübende Aufgabenbereich auf die zusätzliche Leitung und Führung der [Betriebe2+3] ausgeweitet. Die

restlichen Bestimmungen blieben - mit Ausnahme des Höchstbezuges, welcher nicht mehr festgelegt wurde – gleich.

Neben seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der Berufungswerberin erzielte Herr [Name2] auch Einkünfte als Einzelunternehmer. Die Betriebsräumlichkeiten des Einzelunternehmens befanden sich im [Betrieb2]. Im Rahmen des Einzelunternehmens wurden bis Ende des Jahres [JJJ1] die [Betriebe2+3] betrieben, welche ab dem Jahr [JJJ2] ebenfalls von der Berufungswerberin geführt wurden.

2. Rechtliche Überlegungen:

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob die dem Geschäftsführer zugeflossenen Vergütungen in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und den Zuschlag zu diesem Beitrag einzubeziehen sind.

Dabei sind folgende gesetzlichen Regelungen zu beachten:

Nach § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben alle Dienstgeber, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen, den Dienstgeberbeitrag zu leisten. Dienstnehmer im Sinne des FLAG 1967 sind nach Abs. 2 der zitierten Gesetzesstelle Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 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 sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

§ 122 Abs. 7 und 8 WKG 1998 enthält die entsprechenden Regelungen für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, wobei ausdrücklich festgehalten wird, dass die für die Berechnung des Zuschlages heranzuziehende Bemessungsgrundlage der Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag entspricht.

Entscheidend für die Verpflichtung zur Bezahlung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die dem Geschäftsführer zugeflossenen Vergütungen ist nach diesen Bestimmungen, dass der Geschäftsführer als Dienstnehmer iSd. FLAG 1967 anzusehen ist. Nachdem der Geschäftsführer an der Gesellschaft der Berufungswerberin nur zu 25% beteiligt ist, hat sich die Prüfung der Dienstnehmereigenschaft auf die Regelungen des § 47 Abs. 2 EStG 1988 zu beschränken.

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 1988 bestimmt, dass Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich im obigen Sinne beteiligt sind, auch dann Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit darstellen, 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.

Da im gegenständlichen Fall weder eine wesentliche Beteiligung iSd § 22 EStG 1988, noch eine Sperrminorität gegeben ist, sind einzige die Voraussetzungen des § 47 Abs. 2 1. und 2. Satz EStG 1988 zu prüfen.

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.

Im Zusammenhang mit 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 werden. Dass dabei eine 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 mit (überwiegend) 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 ihr im Anstellungsvertrag gewährten Freiheiten ausgelebt bzw. ob und inwieweit von ihm gewollte Maßnahmen umgesetzt werden können.

In diesem Zusammenhang sind die Bestimmung des GmbH-Gesetzes 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 Gesellschafter und eines allenfalls vorhandenen 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. Dies insbesondere deshalb, weil eine nicht aus dem Gesellschaftsvertrag resultierende Weisungsfreiheit (auf Grund der Höhe der Beteiligung oder der Einräumung einer Sperrminorität) gesellschaftsrechtlich keinerlei Auswirkungen nach sich zieht. So ist beispielsweise auch der (minderheitsbeteiligte) Geschäftsführer, dem lediglich im Geschäftsführervertrag Weisungsfreiheit eingeräumt wird, dennoch verpflichtet, an ihn ergehende Weisungen der Generalversammlung zu beachten und nach diesen zu handeln (in diesem Sinne zu einem Syndikatsvertrag vgl. VwGH 11.2.1997, 96/08/0009).

Gerade – aber nicht nur – bei Geschäftsführern kommt es häufig vor, dass seitens der Generalversammlung nur wenige oder überhaupt keine konkreten Weisungen erteilt werden,

da der Geschäftsführer als Organ der Gesellschaft bereits zivilrechtlich dazu verpflichtet ist, seine Tätigkeit unter Beachtung der Interessen aller Gesellschafter zum Wohle der Gesellschaft auszuüben. Dazu hat der Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung vom 19.2.2003, 99/08/0054, Aussagen getätigt, die auch auf den vorliegenden Fall anwendbar sind. Unterbleibt nämlich die Erteilung konkreter Weisungen, weil der Dienstnehmer weiß, wie er sich „im Betrieb“ des Dienstgebers zu bewegen und verhalten hat, so ist auf die korrespondierenden Kontrollrechte zu sehen. Das Vorliegen „stiller Autorität“ des Dienstgebers reicht aus. Diese Auslegung des Begriffes der Weisungsgebundenheit wird von Sedlacek, SWK 2005, S 804 ff, unter Hinweis auf das Erkenntnis vom 22.10.2002, 2001/14/0219, auf Grund der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes als auch für das Steuerrecht gültig vermutet.

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 eine andere nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird, bewirkt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshof eine zweifelsfrei bestehende Eingliederung.

3. Anwendung auf den vorliegenden Berufungsfall:

Im gegenständlichen Berufungsfall steht unbestritten fest, dass der Geschäftsführer zu 25% am Stammkapital der Gesellschaft beteiligt ist und keine Sperrminorität besteht. Die restlichen 75% des Stammkapitals werden von der Ehegattin des Geschäftsführers gehalten. Die Beschlussfassung erfolgt – mit Ausnahme von Beschlüssen nach § 35 Abs. 1 Z 7 GmbHG – mit einfacher Mehrheit. Aus dem Firmenbuch ist ersichtlich, dass der Geschäftsführer bereits seit mehreren Jahren als einziger (handelsrechtlicher) Geschäftsführer der Gesellschaft tätig wurde.

Über die Tätigkeit des Geschäftsführers enthält der Gesellschaftsvertrag keine Ausführungen, jedoch wurde mit Gesellschafterbeschlüssen vom [Datum3] und vom [Datum6] festgelegt, dass

- [Name2] als Geschäftsführer der Gesellschaft ab einem bestimmten Stichtag die Führung und Leitung von namentlich genannten [Betriebe/Gattung] übernimmt,
- er in Ausübung seiner Geschäftsführertätigkeit keinen persönlichen oder sonstigen Beschränkungen unterliegt, sondern er seine Arbeitseinteilung weitestgehend selbstständig gestalten kann und

- eine Eingliederung in die Organisation der Gesellschaft nur insoweit gegeben sei, als er verpflichtet ist, die Geschäftsführertätigkeit eigenverantwortlich und mit der nötigen Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes zu erbringen, wobei der dafür erforderliche Zeitaufwand und die Einteilung der Arbeitszeit selbst festgelegt werden kann.

Hinsichtlich des Aufgabenbereiches wurde vom Geschäftsführer selbst ausgeführt, dass ihm die Leitung der in der Gesellschaft zusammengefassten Betriebe als gewerberechtlicher und handelsrechtlicher Geschäftsführer und die Vertretung der Gesellschaft nach außen gegenüber Behörden, Banken, Mitarbeitern, Lieferanten und Kunden obliege. Er bestimme die Betriebsorganisation und die Aufgabenverteilung. Er führe die Einstellung der wichtigsten Mitarbeiter durch und wäre für Kreditaufnahmen sowie die Vorbereitung und Beauftragung von Investitionen zuständig.

a. organisatorische Eingliederung:

Fest steht somit, dass der Geschäftsführer sowohl im Bereich der eigentlichen Geschäftsführungstätigkeiten als auch – jedenfalls ab dem [Datum3] - in einem operativen Bereich (Führung und Leitung von [Betriebe/Gattung]) für die Gesellschaft tätig wurde. Die Geschäftsführertätigkeit und auch die Tätigkeit im operativen Bereich für die Gesellschaft, welche ausdrücklich als im Rahmen der Geschäftsführertätigkeit ausgeübt vereinbart wurde, wurde somit jedenfalls auf Dauer angelegt und stellte für sich keine zeitlich begrenzte Abwicklung von konkreten Projekten dar (siehe dazu auch das Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 3.11.2006, zu 4.). Dadurch ist aber auch das Argument, der Geschäftsführer sei mit einem Rechtsanwalt, der in einem Konkursverfahren als Masseverwalter auftritt, zu vergleichen, entkräftet. Ein Masseverwalter übt nur eine zeitlich befristete Tätigkeit zur Abwicklung eines konkreten „Projektes“ (des Konkursverfahrens) aus und ist in diesem Zusammenhang auch nicht an die Weisungen der Generalversammlung gebunden. Er steht somit bereits auf Grund seiner Rechtsstellung außerhalb der gesellschaftlichen Strukturen. Dies ganz im Gegensatz zum Geschäftsführer, der innerhalb der gesellschaftlichen Strukturen seinen Pflichten nachzukommen hat und sich dazu auf (bestimmte) Dauer verpflichtet.

Unter Berücksichtigung der obigen Ausführungen zum Bestehen einer organisatorischen Eingliederung ist diese im gegenständlichen Fall als gegeben anzusehen. Daran ändert auch nichts, dass der Geschäftsführer seiner Tätigkeit "weitestgehend" in freier Zeiteinteilung und ohne an einen bestimmten Arbeitsort gebunden zu sein, nachgehen konnte, ist dies doch bei leitenden Angestellten, aber auch beispielsweise bei Mitarbeitern im Außendienst, durchaus nicht unüblich. Aus den Notwendigkeiten der ordnungsgemäßen Erfüllung der Leitungs- und Kontrollaufgaben ergibt sich jedenfalls eine ausreichende und nicht unbeachtliche örtliche und auch zeitliche Einordnung in die betriebliche Struktur. Dies umso mehr, als unbestritten fest

steht, dass sich die Büroräumlichkeiten in einem der von der Gesellschaft betriebenen [Betriebe], und somit unmittelbar vor Ort, befunden haben. Dass diese Büroräumlichkeiten buchhaltisch der vom Geschäftsführer betriebenen Einzelfirma zugeordnet werden, spielt dabei keine entscheidende Rolle. Vor dem Hintergrund eines funktionalen Verständnisses des Begriffes der Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft kommt nämlich im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Anwesenheit des Gesellschafters in den Betriebsräumlichkeiten der Gesellschaft, der Vorgabe eines festen Arbeitsplatzes und einer festen Arbeitszeit sowie dem Unterworfensein unter betriebliche Ordnungsvorschriften keine Bedeutung zu (vgl. VwGH 28.11.2001, 2001/13/0082) und steht es der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft sogar nicht entgegen, wenn dem Geschäftsführer (Gesellschafter) kein Büro zur Verfügung steht und er die Tätigkeit für das Unternehmen nicht in dessen Räumlichkeiten verrichtet (vgl. VwGH 25.1.2000, 98/14/0188).

b. Weisungsgebundenheit:

Zum Merkmal der Weisungsgebundenheit ist vorweg festzuhalten, das die Berufungswerberin als Kapitalgesellschaft als eigenständige (juristische) Person anzusehen ist und daher das Trennungsprinzip zu beachten ist, auch wenn der Geschäftsführer als zu 25% am Stammkapital beteiligter Gesellschafter der Berufungswerberin, welche auf Grundlage des Gesellschaftsvertrages ihre Entscheidungen regelmäßig mittels einfacher Mehrheit trifft, fungiert. Es ist somit gedanklich zu trennen, dass der Geschäftsführer einerseits im Rahmen des Entscheidungsgremiums der Berufungswerberin an deren Entscheidungsfindungsprozessen teilnimmt und diese allenfalls mit beeinflussen kann, andererseits aber als Geschäftsführer (und somit als Organ der Gesellschaft) diese Entscheidungen nach den beschlossenen Vorgaben in der Praxis umzusetzen hat und diesbezüglich an diese Vorgaben gebunden ist.

Inwieweit die Berufungswerberin dabei tatsächlich in die Geschäftsführertätigkeit steuernd eingreift, kann grundsätzlich dahingestellt bleiben, zumal dem Begriff "Weisungsgebundenheit" – wie oben unter Pkt. 2 bereits ausgeführt – die Bedeutung beizumessen ist, dass es darauf ankommt, ob die dem Beauftragten nach der Eigenart seiner Tätigkeit zukommende Bewegungsfreiheit Ausfluss seines eigenen Willens oder aber Ausfluss des Willens des Arbeit-(Auftrag-)gebers ist. Vor dem Hintergrund des Trennungsprinzips entscheidet nämlich niemals der Geschäftsführer selbst über die Art und das Ausmaß seiner Geschäftsführertätigkeit, sondern immer die Kapitalgesellschaft durch entsprechende Willenbildung im dafür gesetzlich vorgesehenen Entscheidungsgremium. Der Geschäftsführer, unabhängig davon, ob es sich um einen Gesellschafter- oder Fremdgeschäftsführer handelt, ist sodann – selbst wenn im Geschäftsführervertrag anderes vereinbart worden sein sollte - nach § 20 Abs. 1 GmbHG an diese Vorgaben gebunden. Ob nunmehr durch Möglichkeiten der Einflussnahme auf den

Entscheidungsprozess in der Generalversammlung allenfalls dem Geschäftsführer nicht opportun erscheinende Entscheidungen durch ihn verhindert werden können oder der Geschäftsführer in seiner Tätigkeit nahezu keinen inhaltlichen Beschränkungen unterliegt, weil er der Zustimmung zu seinen Vorschlägen im zuständigen Entscheidungsgremium – aus welchen Gründen auch immer – sicher sein kann, ändert nichts an der tatsächlich und real bestehenden Weisungsgebundenheit (siehe dazu auch VwGH 11.2.1997, 96/08/0009, im Zusammenhang mit Stimmrechtsbindungsverträgen). Letztlich und sogar dann, wenn im Geschäftsführervertrag eine weitestgehende Weisungsfreiheit vereinbart worden wäre, obliegt – mangels Sperrminorität oder entsprechender Höhe der Beteiligung – die tatsächliche Entscheidungsmacht dem zuständigen Entscheidungsgremium und nicht dem Geschäftsführer in seiner Funktion als Geschäftsführer selbst. Wählt ein Unternehmer zur Führung seines Unternehmens die rechtliche Form einer Kapitalgesellschaft (etwa um das persönliche Haftungsrisiko zu minimieren) ergibt sich diese rechtliche Konsequenz zwingend aus dem – hier anzuwendenden – GmbHG. Somit steht aber fest, dass der Geschäftsführer bei seiner Tätigkeit als Geschäftsführer im gegenständlichen Fall weisungsgebunden ist, wodurch auch das zweite Kriterium des § 47 Abs. 2 EStG 1988 erfüllt ist.

Die Tatsache des Vorliegens von Weisungsgebundenheit wurde vom steuerlichen Vertreter der Berufungswerberin in seinem Schreiben vom 3. November 2006 dem Grunde nach sogar zugestanden. Die weiteren Ausführungen hinsichtlich der demnach bestehenden Einflussmöglichkeiten des Minderheitseigentümers und Geschäftsführers auf die Mehrheitsgesellschafterin können am faktischen Vorliegen einer Weisungsgebundenheit nichts ändern. Diesbezüglich ist zudem darauf hinzuweisen, dass auch bei "herkömmlichen" Arbeitnehmern, allenfalls durch familiäre oder freundschaftliche Beziehungen zum Arbeitgeber veranlasst, aber auch durch die Unnotwendigkeit bei ordnungsgemäßer Leistungserbringung durch einen (völlig fremden) Arbeitnehmer, gegebenenfalls ausdrückliche Weisungen nicht vorkommen oder weitgehende Handlungsspielräume bestehen. Zudem hat der Verwaltungsgerichtshof in seinen bereits oben erwähnten Erkenntnissen ausdrücklich ausgeführt, dass bei Geschäftsführern Weisungsgebundenheit besteht, wenn der Arbeitgeber durch individuell-konkrete Anordnungen das Tätigwerden des Dienstnehmers beeinflussen kann, nicht jedoch gefordert, dass dies auch regelmäßig geschieht (siehe dazu oben „stille Autorität“). Dies wird im obigen Sinne dann auch nicht notwendig sein, wenn der Geschäftsführer seine Aufgaben stets im Sinne der Generalversammlung ausführt. Dass dem Geschäftsführer im gegenständlichen Fall hinsichtlich seines Tätigwerdens theoretisch aber auch praktisch Weisungen gegeben werden hätten können und somit durch konkret-individuelle Anordnungen ein Einwirken auf das Tätigwerden des Geschäftsführers möglich gewesen wäre, steht selbst auf Grund der Ausführungen des steuerlichen Vertreters außer Streit.

c. Unternehmerrisiko und laufende Lohnzahlung:

Auf Grund der klar erkennbaren Eingliederung in den Organismus des Unternehmens und dem Vorliegen von Weisungsgebundenheit kommt diesen Kriterien keine entscheidende Bedeutung mehr zu, weshalb diese nicht näher geprüft werden müssen.

Anzumerken ist jedoch, dass nach dem tatsächlichen Geschehen Zweifel angebracht sind, ob die schriftlich niedergelegten Vereinbarungen in der Praxis tatsächlich auch wie beschrieben umgesetzt bzw. tatsächlich zu den angegebenen Zeitpunkten getroffen wurden. So wurden beispielsweise trotz betragsmäßiger Beschränkung in den Geschäftsjahren 1998/99 und 1999/2000 mit höchstens ATS 600.000,00 bzw. ATS 800.000,00 monatlich als Aufwand der Geschäftsführung ATS 100.000,00, sohin jährlich ATS 1.200.000,00, verbucht und sind dem Geschäftsführer – auf Grund der unbestrittenen Liquidität der Berufungswerberin - (vorweg) somit wesentlich höhere Beträge zugeflossen als vereinbart. Dies obwohl es dem Geschäftsführer laut den getroffenen Vereinbarungen lediglich gestattet war, angemessene **Teilzahlungen seines Honorares** zu verlangen und zu entnehmen.

Andererseits ergibt sich aus den vorliegenden Betriebszahlen, dass der für das Zustehen eines Geschäftsführerbezuges zumindest erforderliche Gross Operating Profit (GOP) von 15% im Prüfungszeitraum bereits bei (vor Abzug von Geschäftsführerbezügen) ausgeglichener Finanzgebarung und somit ohne Gewinnerzielung in den von der Berufungswerberin betriebenen Unternehmen alleine durch die Berücksichtigung von Abschreibungen, Miete, Pacht- und Leasingaufwendungen erreicht worden wäre, was somit auch bei tatsächlich erwirtschafteten, sich aus der Auszahlung von Geschäftsführerbezügen letztlich ergebenden Verlusten zu einem Bezugsanspruch geführt hätte. Inwieweit diesbezüglich im Zusammenhang mit den Bezügen des Geschäftsführers von einem Unternehmerrisiko auszugehen sein sollte, ist nicht ersichtlich.

Eine laufende Lohnzahlung war im Prüfungszeitraum durch die monatlich gleich bleibenden Gutschriften am Verrechnungskonto jedenfalls gegeben.

d. Vertretungsmöglichkeit:

Vollständig unrichtig ist, dass sich der Geschäftsführer in seiner Tätigkeit als Geschäftsführer jederzeit und unbeschränkt durch von ihm nominierte Personen vertreten lassen habe können. Eine generelle und umfassende Vertretungsmöglichkeit ist nämlich grundsätzlich ausgeschlossen (vgl. OGH 13.7.1995, 6 Ob 6/94) und hat daher eine länger andauernde Verhinderung oder Abwesenheit allenfalls sogar die Bestellung eines Notgeschäftsführers zur Folge (§ 15a GmbHG). Dass sich in leitender Position tätige Dienstnehmer zur teilweisen Erfüllung ihrer Aufgaben Hilfskräften bedienen, ist zudem nicht unüblich (vgl. VwGH 26.4.2000, 99/14/0339).

e. Geschäftsführung im Rahmen eines Einzelunternehmens:

Wenn die Berufungswerberin darauf hinweist, die Geschäftsführung wäre durch den Geschäftsführer im Rahmen des von ihm betriebenen Einzelunternehmens durchgeführt worden, ist dem entgegen zu halten, dass er nach den Bestimmungen des GmbHG als physische und handlungsfähige Person mit der Geschäftsführung beauftragt wurde. Es ist aber grundsätzlich zwischen den als Organ (Geschäftsführer) der Gesellschaft gegenüber dieser erbrachten Leistungen und Leistungen zu unterscheiden, die der Gesellschafter allenfalls im Rahmen eines von ihm geführten Betriebes (zB der Geschäftsführer einer GmbH mit dem Unternehmensgegenstand Erzeugung von Eisenwaren betreibt in Form eines Einzelunternehmens einen Installationsbetrieb, der Installationsarbeiten in der Produktionshalle der GmbH durchführt) erbringt. Der wesentliche Unterschied besteht darin, dass der Geschäftsführer durch den Gesellschaftsvertrag bzw. einen Beschluss des zuständigen Gremiums (Generalversammlung, Gesellschafterbeschluss) eben als Organ einer juristischen Person bestellt wird. In der Folge ist es sodann – mit Einschränkungen – möglich und zulässig, als Geschäftsführer mit einer allenfalls in Form eines Einzelunternehmens betriebenen eigenen Firma Geschäfte rechtgültig abzuschließen. Diese Tatsache wurde seitens des Finanzamtes insofern berücksichtigt, als es lediglich die ausdrücklich als Geschäftsführerbezüge ausgewiesenen Vergütungen in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag einbezogen hat. Andere Zahlungen, wie zB monatlich verrechnete Kosten für Verwaltungsarbeiten (Personalverwaltung, Lohnverrechnung, Versicherungen, allgemeine Verwaltung) blieben – zwischen den Parteien des Verwaltungsverfahrens unstrittig und daher nicht berufungsgegenständlich – bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag außer Ansatz. Das Finanzamt hat diesbezüglich zugestanden, dass Vergütungen für Tätigkeiten, die nicht dem eigentlichen Unternehmenszweck (Betrieb von [Betriebe/Gattung]) unmittelbar dienen und vom vereinbarten Tätigkeitsbereich des Geschäftsführers nicht umfasste sowie nicht im operativen Bereich des Unternehmens ange-siedelte Leistungen betreffen, wie zB die Durchführung von Buchhaltungsarbeiten, nicht in die Bemessungsgrundlagen einzurechnen sind, da diese Arbeiten entweder fremd durch einen befugten Parteienvertreter oder auf Grund des zu beachtenden Trennungsprinzips bei – nach Ansicht des Finanzamtes im gegenständlichen Fall vorliegender – fremdüblicher Vertragsgestaltung auch durch eine von einem Gesellschafter-Geschäftsführer betriebene über eine eigenständige Unternehmensstruktur (eigene Räumlichkeiten, eigenes Personal, eigene Arbeitsmittel, gesondertes Auftreten im Wirtschaftsverkehr) verfügende Einzelfirma durchgeführt werden können.

f. Zusammenfassung:

Nachdem auf Grund obiger Ausführungen jedenfalls hinsichtlich der unmittelbar im Rahmen der Geschäftsführertätigkeit übernommenen Agenden die Voraussetzungen nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 (organisatorische Eingliederung und Weisungsgebundenheit sowie zusätzlich, aber hier nicht entscheidend, mangelndes Unternehmerrisiko und laufende Lohnzahlungen – wie oben ausgeführt) vorliegen, ist der Geschäftsführer für Zwecke des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zu diesem Beitrag als Dienstnehmer iSd. § 41 Abs. 2 FLAG 1967 anzusehen und sind die diesbezüglichen Vergütungen in die Bemessungsgrundlage für diese Abgaben mit einzubeziehen.

4. Höhe der Bezüge:

Über Ersuchen der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde vom Finanzamt erhoben, welche Beträge dem Geschäftsführer in den einzelnen Prüfungsjahren tatsächlich zugeflossen sind. Eine diesbezügliche Zusammenstellung wurde dem steuerlichen Vertreter zur Kenntnis gebracht und von diesem als richtig befunden.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz kann daher diese unstrittigen Zahlen dieser Entscheidung zu Grunde legen, weshalb sich die in der Beilage dargestellten Abgabenbeträge ergeben.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 28. Februar 2007