

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***** in der Beschwerdesache B*****, vormals P*****, vertreten durch die Marsoner+Partner GmbH, Andreas-Hofer-Straße 43, 6020 Innsbruck, gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 16. Oktober 2009, betreffend Festsetzung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Säumniszuschlägen für die Jahre 2005 bis 2007

zu Recht erkannt:

I.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

II.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133
Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang:

Auf Grund des Ergebnisses einer GPLA-Prüfung wurden der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Jahre 2003 bis 2007 neu festgesetzt und entsprechende Säumniszuschläge vorgeschrieben.

Die Neufestsetzung wurde unter anderem damit begründet, dass die zwei Geschäftsführern (den Herren A***** und E*****) zugeflossenen Beträge in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag einzubeziehen gewesen wären.

Rechtzeitig wurde Beschwerde (damals: Berufung) gegen diese Bescheide erhoben. Zu Herrn E***** wurde ausgeführt, dieser seine Tätigkeit für die Beschwerdeführerin als unternehmensrechtlicher Geschäftsführer auf Grund eines Werkvertrages ausgeübt habe. Die Tätigkeit wäre im Rahmen seiner Gewerbeberechtigung als W***** selbständig ausgeführt worden. Neben der Tätigkeit für die Beschwerdeführerin wäre er auch für ein anderes Unternehmen im Rahmen dieser Gewerbeberechtigung aktiv gewesen.

Das Tätigkeitsbild wäre im Zuge der GPLA -Prüfung eingehend erörtert worden und werde diesbezüglich auf die angefertigten Niederschriften verwiesen.

Wiederholt wäre von Seiten der Prüfungsorgane festgestellt worden, dass es sich beim vorliegenden Vertragsverhältnis um einen Werkvertrag handle. Dieser Umstand sei auch der Bescheidbegründung zu entnehmen. Der Hinweis in der Bescheidbegründung, wer zu den Dienstnehmern im Sinne des ASVG zähle, stehe daher im Widerspruch zur wiederholten Feststellung, dass eine Beschäftigung im Werkvertrag vorliege. Lohnsteuerpflicht sei überdies keine festgestellt worden. Somit liege auch keine Dienstgeberbeitragspflicht vor.

In der Beschwerdeverentscheidung (damals: Berufungsvorentscheidung) hielt das Finanzamt fest, dass die Geschäftsführertätigkeit von Herrn E***** seit 1. September 2005 auf Grund von zwei, in zeitlicher Abfolge abgeschlossenen "Werkverträgen" ausgeübt wurde. Weiters wurde festgestellt, dass nicht bestritten worden sei, dass dadurch eine Eingliederung in den betrieblichen Organismus gegeben wäre. Es liege ein Dauerschuldverhältnis vor.

Im ersten, unbefristet abgeschlossenen Werkvertrag wäre ausdrücklich die Verpflichtung zur Befolgung der unter anderem Generalversammlungsbeschlüsse und zur Zur-Verfügung-Stellung der Arbeitskraft festgehalten. Vereinbart sei eine pauschale Entschädigung mit einer Auszahlung in zwölf gleichen Raten sowie eine monatliche Zulage, eine quartalsmäßige Prämie und Erfolgsprämien. Es bestehe Wettbewerbsverbot, eine ausdrückliche Genehmigungspflicht für Nebenbeschäftigungen und eine Verschwiegenheitspflicht für die Dauer von zwölf Monaten nach Beendigung des Vertrages.

Im zweiten Vertrag wäre eine bestimmte Zeitdauer vereinbart. Es seien die gleichen Pflichten zu erfüllen, die Entschädigung erfolge pauschal in monatlichen Beträgen und es bestünden wiederum Wettbewerbsverbot, eine Konkurrenzklausel sowie eine Verschwiegenheitspflicht.

Im Vorlageantrag wurde die Beschwerde ausdrücklich auf die Bestreitung der DB-Pflicht der Geschäftsführerbezüge von Herrn E***** eingeschränkt. E***** sei in den beschwerderelevanten Jahren unter anderem für die Beschwerdeführerin tätig gewesen. Sein Arbeitsbereich habe im Wesentlichen aus dem Aufbau und der Strukturierung des Verkaufs der X***** bestanden. Zudem habe er mit Firmenbucheintrag vom [Datum] auch als Geschäftsführer fungiert. Die vertraglichen Beziehungen zwischen ihm und der Beschwerdeführerin wurden in einem Werkvertrag schriftlich vereinbart. Dieser Werkvertrag wurde sodann durch einen neuen befristeten Werkvertrag ersetzt. Die für die Tätigkeit notwendige Gewerbeberechtigung sei nachweislich vorhanden gewesen. Er habe über keinen Arbeitsplatz in den Räumlichkeiten der Beschwerdeführerin verfügt und sei auch an keine Arbeitszeit gebunden gewesen.

Auf Grund der fehlenden Eingliederung in den Organismus der Gesellschaft und der weitgehenden Weisungsungebundenheit sei zwischen den Vertragsparteien übereinstimmend ein selbständiges Auftragsverhältnis vereinbart worden. Diese

Rechtsauffassung sei durch Bescheid der Gebietskrankenkasse aus dem Jahr 1997 vollinhaltlich bestätigt worden. In diesem Bescheid wäre über die rechtliche Zuordnung der selben Tätigkeit bei einer anderen Gesellschaft entschieden worden. Ein ASVG-versicherungspflichtiges Dienstverhältnis wäre ausgeschlossen worden.

Herr E***** habe in den beschwerderelevanten Jahren aus zwei gleichartigen Tätigkeiten von zwei Gesellschaften Einkünfte bezogen. Dabei wären die Einkünfte aus der - nicht beschwerdegegenständlichen - Tätigkeit nicht nur von untergeordnetem Ausmaß.

Das Finanzamt legte die (damals) Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat im November 2010 zur Entscheidung vor. Diese war am 31. Dezember 2013 noch unerledigt anhängig und ist daher nach § 323 Abs 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde iSd Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen.

2. Sachverhalt:

Herr E***** war seit 1. September 2005 bei der Beschwerdeführerin als Geschäftsführer tätig. Er war nicht am Stammkapital der Beschwerdeführerin beteiligt.

Wie aus der niederschriftlichen Einvernahme von Herrn [Dr.S.] hervorgeht, seien die Aufgaben von Herrn E***** im Betrieb der Beschwerdeführerin ab April 2005 klar definiert gewesen. Mit Werkvertrag vom 22. Juli 2005 sei dies auch verschriftlicht worden. Bis Ende 2008 wäre der in Rede stehende Geschäftsführer insbesondere für den Verkauf in den regionalen Geschäftsstellen zweier Bundesländer und für die Expansion in einem dieser Bundesländer verantwortlich gewesen. Seine Aufgabe wäre es gewesen, für die Erzielung vorgegebener Umsatzziele zu sorgen. Er habe über keinen "eigenen fixen" Arbeitsplatz im Betrieb verfügt und sei auch "nicht direkt" in den Betrieb eingegliedert gewesen. Dies wäre auch auf Grund des großen Reiseaufwandes nicht notwendig gewesen. Das Honorar wäre bis Ende 2006 durch Pkt 4 des Werkvertrages geregelt gewesen und habe es sich um eine umsatzabhängige Entschädigung gehandelt. Ab dem Jahr 2007 sei ein neuer Werkvertrag abgeschlossen worden, der nunmehr eine monatliche Pauschalentschädigung vorgesehen habe. Dies unter der Voraussetzung, dass die monatlichen Vorgaben ordnungsgemäß erfüllt würden. Es hätten keine Arbeitszeiten eingehalten werden müssen. Ebenso hätte der Urlaub nicht besprochen werden müssen, sondern sei lediglich bekannt gegeben worden. Während Abwesenheiten hätte selbst für Vertretung gesorgt werden müssen; es seien aber ausschließlich "interne Personen" für eine Vertretung herangezogen worden. Der Geschäftsführer wäre keinen laufenden "individuellen-konkreten" Weisungen unterlegen. Die Zielvorgabe wäre im Wesentlichen durch das festgelegte Budget in der Generalversammlung erfolgt. Es habe ein Konkurrenzverbot mit expliziten Ausnahmen bestanden.

Dem Werkvertrag aus dem Jahr 2005 ist zu entnehmen, dass der Geschäftsführer verpflichtet ist, bei seiner Tätigkeit die Gesetze, die Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages und die Beschlüsse der Generalversammlung sowie die Geschäftsordnung und die Vereinbarungen des Werkvertrages einzuhalten (Pkt 3. Abs 2

auf Seite 2 des Werkvertrages). Die Arbeitskraft ist ausschließlich der Gesellschaft zur Verfügung zu stellen, Zusatztätigkeiten bedürfen der ausdrücklichen Zustimmung der Gesellschaft (Pkt 3. Abs 3 auf Seite 2 sowie die Pkte 4. und 5. auf Seite 4). Hinsichtlich der finanziellen Entschädigung wird in Pkt 4 (auf den Seiten 2 und 3) vereinbart, dass der Geschäftsführer eine pauschale Entschädigung von monatlich € 6.000,00 zuzüglich Umsatzsteuer erhält. Dazu wird im Jahr 2005 noch eine monatliche Pauschalabgeltung in Höhe von (netto) € 250,00 ausbezahlt (Pkt 4 2.1.). Daneben wurden nach erfolgsabhängige Komponenten weitere Zahlungen vereinbart.

Mit Wirkung vom 1. Jänner 2007 wurde ein neuer Werkvertrag, befristet mit 31. Dezember 2009, abgeschlossen. Die einzige wesentliche Änderung zum vorhergehenden Vertrag bestand darin, dass ein erfolgsunabhängiges Entgelt in Höhe von monatlich € 11.000,00 zuzüglich Umsatzsteuer vereinbart wurde. Gesondert verrechenbar sind zusätzlich Bewirtungsspesen.

Auf Basis dieser Verträge wurde die Geschäftsführertätigkeit inklusive der vereinbarten Tätigkeit im operativen Bereich der Gesellschaft ausgeführt. Eine von den schriftlichen Vereinbarungen abweichende tatsächliche Gestaltung des Vertragsverhältnisses wird nicht behauptet.

3. Würdigung:

Im vorliegenden Fall ist zu prüfen, ob das Finanzamt zu Recht die Auffassung vertreten hat, der Geschäftsführer stehe in einem Dienstverhältnis zur Beschwerdeführerin.

a) gesetzliche Bestimmungen:

Gemäß § 41 Abs 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.

Abs 2 der angesprochenen Bestimmung normiert, dass Dienstnehmer 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.

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.

Der Legaldefinition des § 47 Abs 2 EStG 1988 sind zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses (als Dauerschuldverhältnis) 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 auf weitere Abgrenzungskriterien, wie insbesondere das

Fehlen eines Unternehmerrisikos, Bedacht zu nehmen (vgl etwa VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018, und VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200).

Nach § 43 Abs 1 FLAG 1967 ist der Dienstgeberbeitrag für jeden Monat bis spätestens zum 15. Tag des nachfolgenden Monats an das Finanzamt zu entrichten. Arbeitslöhne, die regelmäßig wiederkehrend bis zum 15. Tag eines Kalendermonats für das vorangegangene Kalendermonat gewährt werden, sind dem vorangegangenen Kalendermonat zuzurechnen.

Die Bestimmungen über den Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer) finden nach § 43 Abs 2 FLAG 1967 sinngemäß Anwendung.

Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren, nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind nach § 217 Abs 1 BAO Säumniszuschläge zu entrichten. Der erste Säumniszuschlag beträgt nach Abs 2 der zitierten Bestimmung 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages.

b) Anwendung auf den vorliegenden Fall:

Dazu ist festzuhalten, dass es für die Klärung der Frage nach dem Bestehen eines Dienstverhältnisses im Einzelfall nicht auf die von den Vertragspartnern gewählte Bezeichnung wie "Dienstvertrag" oder "Werkvertrag" ankommt. Vielmehr sind die tatsächlich verwirklichten Vereinbarungen entscheidend. Für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung ist dabei stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit maßgebend, wobei auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise Gewicht beizumessen ist (vgl zB VwGH 25.10.1994, 90/14/0184, und VwGH 20.12.2000, 99/13/0223 mwN). Sozialleistungen, wie die Gewährung von Urlaub, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Absicherung bei Verletzungen mögen zwar Kennzeichen eines allgemein üblichen Dienstverhältnisses sein, ihr Fehlen lässt aber noch keine Rückschlüsse darauf zu, dass ein Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft im Sinne des § 47 Abs 2 EStG 1988 nicht schulden würde (vgl zB VwGH 18.3.2004, 2000/15/0078 mwN).

In einem Werkvertrag wird die Verpflichtung zur Herbeiführung eines bestimmten Erfolges vereinbart, nicht aber eine auf Dauer angelegte und damit zeitraumbezogene Erbringung von Leistungen (vgl zB VwGH 24.9.2003, 2000/13/0182). Der Werkvertrag begründet in der Regel ein Zielschuldverhältnis. Die Verpflichtung besteht darin, die genau umrissene Leistung - in der Regel bis zu einem bestimmten Termin - zu erbringen. Mit der Erbringung der Leistung endet das Vertragsverhältnis. Das Interesse des Bestellers und die Vertragsverpflichtung des Werkunternehmers sind lediglich auf das Endprodukt als solches gerichtet (vgl zB VwGH 5.6.2002, 2001/08/0107, 0135, sowie VwGH 3.7.2002, 2000/08/0161).

Im vorliegenden Fall steht schon alleine auf Grund der Textierung der "Werkverträge" fest, dass diese nicht die Herbeiführung eines bestimmten Erfolges in Form eines Zielschuldverhältnisses zum Inhalt haben, sondern sich der Geschäftsführer mit dieser Vereinbarung dazu verpflichtet hat, auf (vorerst) unbestimmte Dauer, in der Folge für einen

Zeitraum von weiteren drei Jahren der Beschwerdeführerin seine Arbeitskraft im Rahmen der betrieblichen Tätigkeit der Beschwerdeführerin zur Verfügung zu stellen.

Die im "Werkvertrag" vorgenommene Leistungsbeschreibung, die sich nur an der Art der Arbeiten (**laufende Betreuung und Unterstützung** des Bereiches "Verkauf" und Umsetzung und Verfolgung der definierten Ziele) orientiert hat, sowie die Vereinbarung eines (beträchtlichen) erfolgsunabhängigen Fixhonorars (anfänglich verbunden mit diversen Leistungsprämien) und die zeitraumbezogene Abrechnung stellen weitere Indizien dafür dar, dass der Geschäftsführer nicht einen bestimmten Arbeitserfolg, sondern seine Arbeitskraft schuldet (vgl. zB VwGH 2.2.2010, 2009/15/0191, VwGH 22.3.2010, 2009/15/0200, VwGH 31.7.2012, 2008/13/0071, und VwGH 18.12.2013, 2009/13/0230).

Ein als "Werkvertrag" anzusehendes Vertragsverhältnis liegt somit gegenständlich keinesfalls vor.

Die Legaldefinition des § 47 Abs 2 EStG 1988 beschreibt das steuerrechtliche Dienstverhältnis mit zwei Merkmalen, nämlich der Weisungsgebundenheit einerseits und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers andererseits. Diese beiden Merkmale gehen nach der vom Verfassungsgerichtshof (vgl. VfGH 1.3.2001, G 109/00) zum Ausdruck gebrachten und auch vom Verwaltungsgerichtshof geteilten Sichtweise nicht in einem Oberbegriff der Weisungsunterworfenheit auf. In den Erkenntnissen VwGH 17.5.1989, 85/13/0110, VwGH 31.7.1996, 95/13/0220, VwGH 9.7.1997, 95/13/0289, VwGH 23.5.2000, 97/14/0167, VwGH 20.12.2000, 99/13/0223, VwGH 25.1.2001, 95/15/0074, und VwGH 24.6.2004, 2001/15/0113, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, 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 auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen ist.

Gegenständlich ist somit zu untersuchen, ob der in Rede stehende Geschäftsführer im Rahmen seiner Tätigkeit einerseits in den Organismus des Betriebes der Beschwerdeführerin eingegliedert und andererseits weisungsgebunden war.

Die **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 (vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer²¹, § 19 Anm 72f). Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. zB VwGH 21.12.1999, 99/14/0255, VwGH 27.1.2000, 98/15/0200, und VwGH 26.4.2000, 99/14/0339, uvam).

Bereits durch den Abschluss einer vorerst unbefristeten, im Anschluss dann auf weitere drei Jahre ohne ("ordentliches") Kündigungsrecht vereinbarten Laufzeit des

Vertragsverhältnisses ist offensichtlich, dass die Tätigkeit des in Rede stehenden Geschäftsführers auf Dauer angelegt war und dieser einen Teil des rechtlichen und wirtschaftlichen Organismus der Beschwerdeführerin bildete. Dass dabei möglicherweise nicht nur Geschäftsführer- bzw. Leitungstätigkeiten ausgeführt wurden, sondern die in Rede stehende Person auch im operativen Bereich arbeitete, ist für die rechtliche Beurteilung nicht von Relevanz. Vor dem Hintergrund des funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes wurden in der Judikatur den Sachverhaltskomponenten der Anwesenheit des Geschäftsführers in den Betriebsräumlichkeiten der Gesellschaft, der Vorgabe eines festen Arbeitsplatzes und einer festen Arbeitszeit und des Unterworfenenseins unter betriebliche Ordnungsvorschriften keine Bedeutung zugebilligt und wurde ausgesprochen, dass es der Eingliederung des tätigen Geschäftsführers in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht entgegensteht, wenn diesem in den Räumlichkeiten der Gesellschaft kein Büro eingeräumt ist, wenn er die Tätigkeit für das Unternehmen nicht in dessen Räumlichkeiten verrichtet und Geschäftsführungsfunktionen auch für andere Kapitalgesellschaften übernommen hat. Auch eine größere Entfernung des Wohnsitzes oder des Ortes einer weiteren Betätigung des Geschäftsführers vom Sitz der Gesellschaft hat der Gerichtshof der Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft als nicht hinderlich beurteilt.

Somit ist im vorliegenden Fall klar davon auszugehen, dass der in Rede stehende Geschäftsführer in den Organismus des Betriebes eingegliedert war und daher das erste Merkmal für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses erfüllt ist.

Nach den eindeutigen und klaren Bestimmungen des GmbH-Gesetzes ist der Geschäftsführer - unabhängig von einer allenfalls bestehenden Beteiligung - jedenfalls verpflichtet, den Beschlüssen (**Weisungen**) der Generalversammlung nachzukommen (vgl. VwGH 25.4.1990, 89/09/0146, unter Verweis auf die §§ 16 Abs 1, 20 Abs 1 und 35 Abs 1 Z 5 GmbHG). Dies auch unabhängig davon, ob in einem Anstellungsvertrag etwaige besondere Freiheiten vereinbart wurden. Vgl. dazu Koppensteiner, Kommentar zum GmbHG, § 20 Tz 9ff, wonach § 20 Abs 1 GmbHG auch die Beschränkungen der Geschäftsführungsbefugnis durch Beschluss der Gesellschafter erwähnt. *"Damit wird (auch) zum Ausdruck gebracht, dass die Gesellschafter befugt sind, den Geschäftsführern Weisungen zu erteilen. Der Gegenstandsbereich solcher Weisungen ist beliebig; er richtet sich nach denselben Gesichtspunkten wie Beschränkungen der Geschäftsführungsbefugnis im Gesellschaftsvertrag (Reich-Rohrwig I Rn 2/259, Gellis/Feil Rn 6, Kastner/Doralt/Nowotny 385, 382f, Rowedder/Koppensteiner § 37 Rn 21, 25, einschränkend Geppert/Moritz, 162ff, wohl auch Hügel, GesRZ 1982, 312). Möglich sind neben einzelfallbezogenen Anordnungen auch generelle Weisungen, zB in der Form einer Geschäftsordnung. Die Geschäftsführung ist verpflichtet, sich an solche Anweisungen zu halten. Auf eine gesellschaftsvertragliche Basis kommt es nicht an (unzutreffend Kraus, ecolex 1998, 635)".*

Im Weiteren wird sodann von Koppensteiner ausgeführt: *"Weisungsbeschränkungen des Anstellungsvertrags wirken nur schuld-, nicht gesellschaftsrechtlich (§ 15 Rn 19).*

Das bedeutet, dass entgegenstehende Anordnungen zwar als Vertragsverletzung zu qualifizieren sind, aber gleichwohl beachtet werden müssen (Gellis/Feil Rn 6).". Und sodann: "Auch die vertragswidrige Weisung ist daher verbindlich (wie hier für eine GmbH & Co KG SZ 49/143)."

Auch in Kostner-Umfahrer, GmbH Handbuch für die Praxis, 5. Auflage, Rz 244, wird ausgeführt: *"Die Gesellschafter können sowohl mit Weisungen an die Geschäftsführer als auch durch gesetzlich oder gesellschaftsvertraglich festgelegte Zustimmungserfordernisse und auch im Weg eines etwa vorhandenen Aufsichtsrates die Geschäftsführungstätigkeit der Geschäftsführer überwachen und beeinflussen (§ 20 Abs 1, § 30j GmbHG)."*

Insoweit greift somit das GmbH-Recht direkt in die schuldrechtlichen Vereinbarungen ein, werden die im Anstellungsvertrag getroffenen Regelungen durch das GmbH-Recht überlagert und wird das GmbH-Recht somit zum unmittelbaren Inhalt der schuldrechtlichen Vereinbarung. Es ist somit grundsätzlich nicht möglich, durch Bestimmungen ausschließlich im Anstellungsvertrag wirksam eine generelle Weisungsfreiheit des Geschäftsführers festzulegen.

Dies ist im vorliegenden Fall auch nicht erfolgt. Vielmehr wurde in den "Werkverträgen" lediglich vereinbart, dass dem Geschäftsführer eine freie Einteilung seiner Arbeitszeit und seiner Anwesenheit im Betrieb zugestanden wird. Dies ist insbesondere bei Führungskräften absolut üblich und spricht somit nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses bzw einer Weisungsgebundenheit. Andererseits ist der Geschäftsführer vertraglich verpflichtet, insbesondere Generalversammlungsbeschlüsse und die Bestimmungen einer (allfälligen) Geschäftsordnung zu befolgen.

Die im obigen Sinn vorliegende Weisungsgebundenheit (Bindung an die Weisungen der Generalversammlung, Möglichkeit der Erteilung verbindlicher Weisungen) hat der Verwaltungsgerichtshof auch in seiner Entscheidung vom 25.8.2005, 2004/16/0153, im Zusammenhang mit der organisatorischen Eingliederung als ausreichend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses bestätigt. Bei leitenden Angestellten reicht es daher aus, wenn sich die Weisungsgebundenheit auf die grundsätzliche Erfüllung der Leitungsaufgaben beschränkt. Weisungsunterworfenheit bedeutet somit, dass der Arbeitgeber durch individuell-konkrete Anordnungen das Tätigwerden des Dienstnehmers beeinflussen kann (VwGH 22.10.2002, 2001/14/0219). Inwieweit der Arbeitgeber sein Weisungsrecht auch tatsächlich ausübt, ist letztlich nicht entscheidend. So ist es beispielsweise bei vielen Dienstverhältnissen bereits üblich, dass sich der Arbeitnehmer seine Arbeitszeiten (allenfalls unter Festlegung bestimmter kurzer Anwesenheitspflichten innerhalb einer vorgegebenen großen Zeitspanne aber auch völlig ohne Vorgaben) frei einteilen und den Arbeitsablauf frei bestimmen kann, so lange der geforderte Arbeitserfolg gegeben ist. Insbesondere bei leitenden Angestellten bzw im Führungsbereich eines Betriebes beschäftigten Personen, aber auch bei anderen Dienstnehmern, die bei ihrer Tätigkeit keinen regelmäßigen Kundenverkehr abzuwickeln haben, steht diese Freiheit nahezu an der Tagesordnung. Letztlich bleibt es aber dem Arbeitgeber überlassen, die Arbeitsleistung zu beobachten und zu kontrollieren und diese Freiheiten, selbst wenn sie in einem Dienstvertrag zugestanden wurden, bei entsprechender Notwendigkeit

wieder zu beschränken. In diesem Zusammenhang ist nochmals auf die oben bereits erwähnte deutsche Literatur zu verweisen, nach der, wenn die Bewegungsfreiheit des Leistungserbringers auf dem Willen des Beschäftigers und nicht auf seiner eigenen Entscheidung beruht, bei organisatorischer Eingliederung vom Vorliegen eines Dienstverhältnisses auszugehen ist.

Auch Sedlacek hat in seinem Artikel in der SWK 13/2007, S 452, unter Pkt 5 letzter Absatz ausgeführt, dass aus den Aussagen des VwGH hervorgeht, dass alleine die so genannte "stille Autorität" der Generalversammlung ausreicht, um die Weisungsunterworfenheit eines Geschäftsführers als gegeben zu erachten.

Dass zudem vertraglich ein Wettbewerbsverbot und eine Genehmigungspflicht für "Nebentätigkeiten" vereinbart wurde, beschränkt die Dispositionsfähigkeit des Geschäftsführers Chancen am Markt nach freier Entscheidung, wie es für einen selbständigen Unternehmer typisch und unabdingbar wäre, zu nutzen, entscheidend ein. Aus dem Zusammenhang obiger Ausführungen ergibt sich für den gegenständlichen Fall, dass der Geschäftsführer weisungsgebunden war.

Obwohl im vorliegenden Fall bereits die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses entscheidenden Merkmale gegeben sind, ist noch festzustellen, dass den in Rede stehenden Geschäftsführer gegenständlich auch kein relevantes **Unternehmerrisiko** getroffen hat.

Die im ersten "Werkvertrag" noch - zusätzlich zum nicht unbeträchtlichen Fixhonorar - vereinbarte Erfolgskomponente hinsichtlich der Entlohnung ist auch bei Arbeitsverhältnissen nicht unüblich (vgl zB VwGH 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052, VwGH 25.9.2001, 2001/14/0051, VwGH 17.10.2001, 2001/13/0161 und 2001/13/0197, und VwGH 19.2.2002, 2001/14/0173); die Vereinbarung einer Sondertantieme für den Fall eines besonders guten Geschäftserfolges ist bei leitenden Angestellten nicht unüblich (VwGH 29.5.2001, 2001/14/0077, VwGH 12.9.2001, 2001/13/0180, VwGH 25.9.2001, 2001/14/0117, VwGH 23.1.2002, 2001/13/0106, VwGH 29.1.2002, 2001/14/0167, VwGH 28.5.2002, 2001/14/0169, VwGH 18.12.2002, 98/13/0204, und VwGH 29.1.2003, 2001/13/0181), was generell für die Vereinbarung erfolgsorientierter Entlohnungssysteme gilt (vgl zB VwGH 23.1.2002, 2001/13/0083, VwGH 12.9.2002, 2001/15/0069, VwGH 25.11.2002, 2002/14/0080, VwGH 18.12.2002, 2001/13/0141, 2001/13/0202 und 2001/13/0208, und VwGH 24.2.2004, 2001/14/0063), sodass der Bezug einer gewinnabhängigen Erfolgsprämie noch nicht zu einem Unternehmerrisiko führt (vgl zB VwGH 18.12.2001, 2001/15/0055, VwGH 20.3.2002, 2001/15/0058, VwGH 19.6.2002, 2001/15/0068, 2002/15/0084 bis 0086, und VwGH 27.8.2002, 2002/14/0094).

Im zweiten Werkvertrag wird sodann auf eine Erfolgskomponente vollständig verzichtet und ein pauschales Honorar, welches in zwölf gleichen Monatsraten zur Auszahlung gelangte, festgeschrieben.

Dass den in Rede stehenden Geschäftsführer ein zu beachtendes ausgabenseitiges Unternehmerrisiko getroffen hätte, wird in den Eingaben der Beschwerdeführerin nicht vorgebracht und ist ein solches auch nicht ersichtlich. Insbesondere

hat der Geschäftsführer in seinen Einkommensteuererklärungen neben den Sozialversicherungsbeiträgen "Betriebsausgaben" lediglich in pauschaler Form geltend gemacht, was die Ansicht, dass ihn kein ins Gewicht fallendes ausgabenseitiges Unternehmerrisiko getroffen hat, bestätigt.

Somit ist im vorliegenden Fall auch kein Unternehmerrisiko gegeben.

Eine Vertretungsmöglichkeit nach freiem Entscheid des Geschäftsführers ist im Vertrag nicht enthalten und ergibt sich aus der Aussage von Herrn [Dr.S.] zwar, dass der Geschäftsführer im Falle seiner Abwesenheit selbst für seine Vertretung zu sorgen gehabt hätte, gleichzeitig wird aber auch darauf hingewiesen, dass diese Vertretungen nur durch "interne Personen" erfolgt seien. Dadurch wird jedoch kein "echtes" Vertretungsrecht, welches das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ausschließen könnte, aufgezeigt. Vielmehr wird dadurch lediglich auf einen Umstand hingewiesen, der dem regelmäßigen Ablauf in Betrieben entspricht. Ist ein Arbeitnehmer auf Urlaub, wird intern dafür Sorge getragen, dass die Aufgaben von anderen Personen erfüllt werden. Im Übrigen wäre eine selbständige Wahl von Vertretern im Rahmen der Geschäftsführungsagenden bereits gesetzlich nicht möglich.

Abschließend ist noch anzumerken, dass sich die Beschwerdeeinwendungen im Wesentlichen auf die sv-rechtliche Beurteilung stützen, welche für die steuerliche Beurteilung (mangels Bindungswirkung) schon grundsätzlich nicht von Relevanz ist. Im Übrigen ergibt sich auch aus der in Kopie angeschlossenen sv-rechtlichen Entscheidung aus dem Jahr 1997, dass eine ASVG-Versicherungspflicht ab einem bestimmten Zeitpunkt lediglich wegen des Vorliegens einer Pflichtversicherung nach dem GSVG verneint wurde. Dem Grunde nach ist die damals entscheidende Behörde jedoch vom Vorliegen eines freien Dienstverhältnisses ausgegangen; einem Typus der Beschäftigung, den das Steuerrecht nicht kennt.

Die "Nichtfeststellung" einer "Lohnsteuerpflicht" beruht schlichtwegs auf der Tatsache, dass der Geschäftsführer seine Einnahmen im Zuge seiner persönlichen Einkommensteuerveranlagung erklärt hat, weshalb kein Anlass zur Ausfertigung eines Haftungsbescheides nach § 82 EStG 1988 gegeben war. Die Nichterlassung eines Haftungsbescheides steht aber der Festsetzung des Dienstgeberbeitrages nicht entgegen.

Dem Beweisantrag auf Einvernahme des Geschäftsführers musste nicht entsprochen werden, da dieser Antrag keinerlei Beweisthema enthält und der entscheidungsrelevante Sachverhalt bereits zweifelsfrei und unwidersprochen festgestellt wurde.

Zusammenfassend kann dem Finanzamt nicht widersprochen werden, wenn es die Auffassung vertritt, dass der Geschäftsführer durch die Beschwerdeführerin in einem Dienstverhältnis beschäftigt war und deshalb für die ihm zugeflossenen Bezüge der Dienstgeberbeitrag zu entrichten gewesen wäre.

Da dies nicht der Fall war, war der Dienstgeberbeitrag entsprechend festzusetzen und ein Säumniszuschlag vorzuschreiben.

Hinsichtlich der Höhe der Bemessungsgrundlagen und der Berechnung des Dienstgeberbeitrages und der Säumniszuschläge wurden keinerlei Einwendungen erhoben, weshalb diese als richtig berechnet anzusehen sind.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

4. Unzulässigkeit der ordentlichen Revision:

Die ordentliche Revision ist unzulässig (Art 133 Abs 4 B-VG), da mit dem gegenständlichen Erkenntnis keine Rechtsfrage zu lösen war, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Auch weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ab oder fehlt es an einer solchen. Weiters ist die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht als uneinheitlich zu beurteilen. Auf die in der Begründung zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes wird verwiesen.

Innsbruck, am 6. Oktober 2014