



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungsverberberin, vormals [GmbH1], als Rechtsnachfolgerin der [GmbH2], Ort, Straße, vom 4. Mai 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 11. April 2006 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zu diesem Beitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2003 bis 31. Dezember 2004 entschieden:

1. Der Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wird als unzulässig zurückgewiesen.
2. Der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat wird abgewiesen.
3. Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.
4. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Als Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung schrieb das Finanzamt der Steuerpflichtigen mit Bescheiden vom 11. April 2006 den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und den Zuschlag zu diesem Beitrag für die den jeweils zu knapp unter 50% indirekt am Stammkapital beteiligten Geschäftsführern zugeflossenen Bezüge und sonstigen Vergütungen vor.

Mit Berufung vom 4. Mai 2006 wendete sich der steuerliche Vertreter gegen diese Vorschreibung mit dem Hinweis auf die Ausführungen von Prof. Werner Sedlacek und Mag. Hans Blasina. Demnach würde eine anstellungsvertragliche Weisungsfreistellung einer Verpflichtung zur Leistung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag entgegenstehen.

Nach Versendung einer an die „[GmbH2]“ adressierten abweisenden Berufungsvorentscheidung wurde die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat begehrt.

Das Finanzamt legt die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

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

Im gegenständlichen Fall ist vorweg festzuhalten, dass die [GmbH2] nach den Eintragungen im Firmenbuch mit Verschmelzungsvertrag und Generalversammlungsbeschluss vom 5. April 2006 als übertragende Gesellschaft mit der [GmbH1] als übernehmender Gesellschaft verschmolzen wurde. Die Eintragung der Verschmelzung im Firmenbuch erfolgte am [Datum]. Die [GmbH1] wurde sodann nach einer weiteren Verschmelzung in die Berufungswerberin umbenannt.

#### **1. Rechtswirksamkeit der bekämpften Bescheide:**

Die gegenständlichen, mit 11. April 2006 datierten Bescheide wurden gegenüber der „[GmbH2]“ erlassen und am 13. April 2006 dem Geschäftsführer R.S. zugestellt. Die Eintragung der Verschmelzung mit der [GmbH1] im Firmenbuch und damit verbunden der Untergang der Gesellschaft (vgl bspw. VwGH 19.1.2005, 2004/13/0164) erfolgte erst am [Datum], weshalb die Zustellung rechtswirksam erfolgte.

#### **2. Rechtswirksamkeit der Berufung:**

Die Berufung gegen die gegenständlichen Bescheide wurde am 4. Mai 2006 eingebbracht. Zu diesem Zeitpunkt war die [GmbH2] bereits nicht mehr existent. Da aus der Berufungsschrift nicht exakt ableitbar ist, in wessen Namen die Berufung erhoben wurde und der einschreitende steuerliche Vertreter auch für die zum damaligen Zeitpunkt den Namen „[GmbH1]“ tragende Rechtsnachfolgerin einschreitungsbefugt war, ist diese in rechtsschutzfreundlicher Auslegung der Berufungsschrift der Rechtsnachfolgerin zuzurechnen und damit rechtswirksam eingebbracht worden.

#### **3. Rechtswirksamkeit der Berufungsvorentscheidung:**

Das Finanzamt hat die Berufungsvorentscheidung am 2. Juni 2006 gegenüber „[GmbH2]“ erlassen und an diese zugestellt. Da diese Gesellschaft im Zeitpunkt des Ergehens der Berufungsvorentscheidung nicht mehr existent war, konnte die Berufungsvorentscheidung (nach den Bestimmungen des § 93 Abs. 2 BAO ist in einem Bescheid jedenfalls auch die Person zu nennen, an die er ergeht) keine Rechtswirkungen entfalten (vgl. bspw. VwGH 21.7.2005, 2005/05/0187).

#### **4. Rechtswirksamkeit des Vorlageantrages:**

Nach § 276 Abs. 2 BAO kann gegen eine nach den Bestimmungen des § 276 Abs. 1 BAO ergangene Berufungsvorentscheidung binnen einem Monat ein Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt werden (Vorlageantrag). Liegt aber wie im gegenständlichen Fall eine rechtswirksame Berufungsvorentscheidung nicht vor, ist ein dennoch eingebrachter Vorlageantrag als unzulässig zurückzuweisen (vgl. VwGH 28.10.1997, 93/14/0146).

Der erstmalig in dieser Eingabe gestellte Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat konnte daher keine Wirkung entfalten, weshalb über die Berufung durch den Referenten zu entscheiden ist. Dies selbst dann, wenn der „Vorlageantrag“ als weiterer Schriftsatz im Berufungsverfahren anzusehen ist, dessen Inhalt bei der Entscheidungsfindung gegebenenfalls zu berücksichtigen ist, schreibt doch § 282 Abs. 1 BAO vor, dass eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat nur zu erfolgen hat, wenn dies in der Berufung, dem Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung beantragt wird oder der Referent eine diesbezügliche Entscheidung verlangt.

#### **5. Zum Berufungsbegehren:**

An Sachverhalt steht im gegenständlichen Verfahren fest, dass die beiden Geschäftsführer ihre Tätigkeit durchgehend über den gesamten Zeitraum des Bestehens der Gesellschaft, welche ursprünglich den Namen [SPGmbH] trug, ausübten und über ihre jeweils knapp unter 50% liegende Beteiligung an der damaligen [GmbH1] (mittelbar) auch zu jeweils knapp unter 50% am Stammkapital der [GmbH2] beteiligt waren.

Sowohl in der damaligen [GmbH1] als auch in der [GmbH2] bedurften Beschlüsse, soweit der Gesellschaftsvertrag oder das Gesetz nichts anderes bestimmen, der einfachen Mehrheit der abgegebenen Stimmen. Nach dem Gesellschaftsvertrag der [GmbH2] war für Beschlüsse hinsichtlich der Änderung des Gesellschaftsvertrages einschließlich der Änderung des Unternehmensgegenstandes, der Bestellung und Abberufung von Geschäftsführern, der Erteilung und dem Widerruf der Prokura und der Zustimmung zur Übertragung, Teilung und

---

Belastung von Geschäftsanteilen die Mehrheit von drei Viertel der abgegebenen Stimmen zu deren Gültigkeit notwendig. Da die damalige [GmbH1] aber während des gesamten Bestehens der [GmbH2] als Alleingesellschafterin im Firmenbuch aufgeschienen ist, war diese Regelung in der Realität inhaltsleer.

Aus einer im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegten, als „Werkvertrag“ überschriebenen Vereinbarung geht hervor, dass die Geschäftsführung nach eigenem Ermessen durchzuführen ist und der Geschäftsführer bei der Erfüllung des Vertrages bzw. bei Durchführung der von ihm übernommenen Tätigkeit hinsichtlich Zeiteinteilung und Gestaltung des Tätigkeitsablaufes keinen Weisungen unterliegt. Auch wurde zugestanden, sich bei der Erfüllung des Vertrages zur Gänze oder auch nur teilweise einer Vertretung oder eines Gehilfen zu bedienen.

Dazu ist eingangs festzuhalten, dass ein Geschäftsführer als Organ der Gesellschaft zur Vornahme bestimmter Maßnahmen oder Tätigkeiten ausschließlich selbst berechtigt ist und eine vollständige Vertretung in der Eigenschaft als Geschäftsführer (außer durch andere bestellte Geschäftsführer) somit ausgeschlossen ist. Dass sich Geschäftsführer zur Durchführung bzw. Bewältigung bestimmter Aufgaben einer Hilfskraft bedienen kann, steht grundsätzlich einer DB- bzw. DZ-Pflicht nicht entgegen. Ob und inwieweit tatsächlich Vertretungen stattgefunden haben, wurde nicht ausgeführt.

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

Das Wirtschaftskammergesetz 1998 verweist hinsichtlich des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag auf die Bestimmungen des FLAG 1967.

§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 normiert, dass Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt werden Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit darstellen. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich.

Wie der Verfassungsgerichtshof in seinem zum Kommunalsteuergesetz ergangenen, auf die Bestimmungen des FLAG 1967 und des WKG 1998 jedoch analog anwendbaren, Erkenntnis vom 1.3.2001, G109/00, unter Pkt. 2.4. ausführte, werden durch den Verweis auf § 22 Z 2

EStG 1988 nicht (wie etwa nach den früheren Hinzurechnungsbestimmungen des § 7 Z 6 Gewerbesteuergesetz) Beschäftigungsvergütungen jeder Art an wesentlich beteiligte Gesellschafter schlechthin in die Kommunalsteuerpflicht einbezogen, sondern nur Vergütungen für eine Beschäftigung, die – abgesehen von der allenfalls fehlenden Weisungsgebundenheit – die Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisen. Im Weiteren wird sodann festgehalten, dass es keinen Bedenken begegnet, wenn bei Verrichtung einer Geschäftsführertätigkeit im Unternehmen einer Kapitalgesellschaft in einer Art, die einem Dienstverhältnis immerhin nahe steht, weil sie – mit Ausnahme der allenfalls fehlenden Weisungsgebundenheit – Merkmale aufweist, die für ein Dienstverhältnis (und nicht für einen Werkvertrag oder einen Auftrag) typisch sind, die dafür gewährten Vergütungen in die auf Dienstverhältnisse und Arbeitslöhne abstellende Kommunalsteuerpflicht einbezogen werden.

Zu diesem Ergebnis kommt der Verfassungsgerichtshof indem er nach Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf die deutsche Literatur verweist (siehe dazu die Ausführungen im genannten Erkenntnis unter Pkt. 2.2.4.2.). Zusammengefasst ergibt sich daraus, dass bei Führungskräften die Ausgestaltung der Weisungsbindung, wenn sie nicht bereits auf Grund gesellschaftsvertraglicher Bestimmungen (Sperrminorität) oder der Höhe der Beteiligung (dabei ist es ausreichend, dass Beschlüsse gegen den Willen des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht möglich sind; somit ab einer Beteiligung von 50%, vgl. VwGH 25.4.1990, 89/09/0146) nicht vorliegt, in unterschiedlichster Ausprägung gegeben sein kann. Selbst bei vollständigem Fehlen der Weisungsgebundenheit im Einzelfall wird in der deutschen Literatur (bei Führungskräften) die Auffassung vertreten, dass ein Dienstverhältnis gegeben sein kann und ausschlaggebend dafür die strukturelle (nicht organisatorische) Eingliederung in den Betrieb ist. Entscheidend für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist somit, dass die dem Geschäftsführer nach der Eigenart seiner Tätigkeit zukommende Bewegungsfreiheit Ausfluss des Willens des Arbeitgebers ist. Ist dies der Fall und beruht die Bewegungsfreiheit daher auf dem Willen des Beschäftigers und nicht des Leistungserbringens, spricht alleine die strukturelle Eingliederung in den Betrieb für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses.

In diesen Überlegungen spielte eine Unterscheidung zwischen gesellschaftsvertraglich und aus sonstigen Vereinbarungen resultierender Weisungsfreiheit letztlich keine Rolle.

Der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin bezieht sich in seiner Berufung auf die Literatur (Sedlacek, Keine Dienstgeberbeitrags- und Kommunalsteuerpflicht bei „Weisungsbindung“ ?, SWK 6/2005, und Blasina, Übersicht zum Gesellschafter-Geschäftsführer, ÖStZ 2006, 82) und folgert daraus, dass bei (mangels Sperrminorität und mangels Beteiligung von 50% oder mehr bestehender) gesellschaftsrechtlicher

---

Weisungsbindung, welche durch den mit der Gesellschaft geschlossenen Vertrag wiederum „aufgehoben“ sei, keine DB- und keine DZ-Pflicht bestehen würde.

Dem ist entgegen zu halten, dass der Gesetzgeber einerseits im § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich iSd § 22 Z 2 EStG 1988 beteiligt sind, den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zuordnet, selbst wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehlt. Im § 25 EStG 1988 wird somit ausdrücklich auf „gesellschaftsvertragliche“ Sonderbestimmungen verwiesen. Demgegenüber enthält § 22 Z 2 EStG 1988 keinerlei Bezugnahme auf eine gesellschaftsvertragliche Regelung. Vielmehr wird in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ausgeführt, dass sonstige selbständige Einkünfte nach dieser Gesetzesbestimmung vorliegen, wenn „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ vorliegen.

Daraus hat der Verwaltungsgerichtshof abgeleitet, dass durch das Wort „sonst“ das Merkmal der gesellschaftsrechtlichen (aus der Beteiligung an der Gesellschaft resultierenden) Weisungsgebundenheit bei der Beurteilung des Vorliegens „aller“ Merkmale eines Dienstverhältnisses hinzuzudenken ist (vgl. bspw. VwGH 27.7.1999, 99/14/0136). Daraus folgt, dass eine aus der Beteiligung an der Gesellschaft resultierende Weisungsfreiheit (dabei kann es sich sowohl um eine eingeräumte Sperrminorität als auch um eine 50% und mehr betragende Beteiligung handeln) nicht zu beachten ist.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, deutlich zum Ausdruck gebracht hat, beschreibt § 47 Abs. 2 EStG 1988 das Dienstverhältnis mit den Merkmalen der organisatorischen Eingliederung und der Weisungsgebundenheit (VwGH 28.6.2006, 2002/13/0175). Liegen diese beiden Voraussetzungen vor, ist auf weitere (hilfsweise heranzuziehende) Merkmale nicht mehr einzugehen.

Wird durch das Wort „sonst“ im § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 – wie Sedlacek meint – nur die gesellschaftsrechtliche, aus der Beteiligung resultierende Weisungsfreiheit beseitigt, sind durch den Verweis auf § 47 Abs. 2 EStG 1988 wiederum alle Merkmale eines Dienstverhältnisses, welche nach der oben genannten, im verstärkten Senat getroffenen Entscheidung vorrangig die (nicht aus der Beteiligung resultierende) Weisungsgebundenheit und die organisatorische Eingliederung sind, zu prüfen.

Nach den eindeutigen und klaren Bestimmungen des GmbH-Gesetzes ist der Geschäftsführer 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 unabhängig davon, ob es sich um einen Fremd- oder Gesellschafter-Geschäftsführer handelt und ob in einem Anstellungsvertrag etwaige besondere Freiheiten vereinbart wurden. Vgl. dazu Koppensteiner, Kommentar zum GmbHG, § 20 Tz 9 ff., wonach § 20 Abs. 1 GmbHG auch die Beschränkungen der Geschäftsführungsbefugnis durch Beschluss der Gesellschafter erwähnt. „*Damit wird (auch) zum Ausdruck gebracht, dass die Gesellschafter - nicht einer von ihnen (SZ 49/163, 50/140) - 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, 382 f, Rowedder/Koppensteiner § 37 Rn 21, 25, einschränkend Geppert/Moritz, 162 ff, 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 und werden diese durch das GmbH-Recht überlagert und somit nicht mehr anwendbar. Es ist somit grundsätzlich nicht möglich, durch Vereinbarungen ausschließlich im Anstellungsvertrag wirksam eine generelle Weisungsfreiheit des Geschäftsführers festzulegen.

Die so vorliegende Weisungsgebundenheit 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 Dienstverhältnissen vielfach 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 abwickeln haben, steht diese Freiheit nahezu an der Tagesordnung. Letztlich bleibt es aber dem Arbeitgeber überlassen, diese Freiheiten, selbst wenn sie in einem Dienstvertrag zugestanden wurden, zu beobachten und die Arbeitsleistung zu kontrollieren und - bei entsprechender Notwendigkeit – zugestandene Freiheiten wieder zu beschränken. In diesem Zusammenhang ist nochmals auf die oben bereits erwähnte deutsche Literatur zu verweisen, nach der, wenn die Bewegungsfreiheit des Leistungserbringens auf dem Willen des Beschäftigers und nicht auf seiner eigenen Entscheidung beruht, bei organisatorischer Eingliederung vom Vorliegen eines Dienstverhältnisses auszugehen ist.

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.

Aus dem Zusammenhang obiger Ausführungen ergibt sich für den gegenständlichen Fall, dass die Geschäftsführer mangels vorliegender Sperrminorität oder ausreichender Beteiligung an der Gesellschaft weisungsgebunden sind. Dies umso mehr, als aus dem vorgelegten Geschäftsführervertrag eine ausdrückliche Weisungsfreistellung nicht enthalten ist. Vielmehr wurde lediglich die Möglichkeit der freien Zeiteinteilung und das Nichtvorliegen eines festen Arbeitsplatzes festgeschrieben.

Im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind die Geschäftsführer durch die über einen längeren Zeitraum (während der gesamten Bestandsdauer der Gesellschaft) für die GmbH ausgeübte Tätigkeit auch organisatorisch eingegliedert sind. Die Voraussetzungen des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 (Vorliegen sonst aller Merkmale eines Dienstverhältnisses) in Bezug auf die Beschäftigung sind gegeben.

Die Geschäftsführer sind daher vom Dienstnehmerbegriff sowohl des FLAG 1967 als auch des WKG 1998 umfasst, weshalb die Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zu Recht erfolgte.

Hinsichtlich der Höhe der Bemessungsgrundlagen wurden seitens der Berufungswerberin keine Einwendungen erhoben, weshalb diese der gegenständlichen Entscheidung zu Grunde zu legen sind.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 17. Juli 2007