



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Plan Treuhand GesmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 4020 Linz, Kudlichstraße 41-43, vom 23. Juni 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 7. Mai 2004 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2002 bis 31. Oktober 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass die Bezüge der beiden Geschäftsführer R und M nicht in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrags und Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag einbezogen wurden. Die beiden Geschäftsführer sind zu je einem Drittel an der Gesellschaft beteiligt. Über das Geschäftsführungsverhältnis lagen schriftliche Geschäftsführerverträge vor, die beginnend mit 1.4.2002 auf unbestimmte Zeit geschlossen wurden. Darinnen wurde das Anstellungsverhältnis als freier Dienstvertrag bezeichnet und erklärt, dass die Geschäftsführer hinsichtlich des arbeitsbezogenen Verhaltens frei seien. Im Übrigen enthielten die Verträge Regelungen zum Tätigkeitsbereich, den Aufgaben, sonstigen Pflichten und der Honorierung einschließlich von Bestimmungen über allfällige Auslagenersätzen.

Im Zuge der Prüfung legte der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin überdies eine Eingabe vor, in der er die Ansicht vertrat, dass die Bezüge der beiden Geschäftsführer nicht

unter den Tatbestand des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zu subsummieren seien, und begründete dies im Wesentlichen damit, dass wegen der Beteiligung nur zu einem Drittel die Weisungsgebundenheit nicht auf Grund der gesellschaftlichen Verhältnisse ausgeschlossen sei und daher dieses Kriterium für die Frage der Entrichtung der Lohnnebenkosten nicht auszublenden sei. Da jedoch die beiden Geschäftsführer auf Grund der schuldrechtlichen Vereinbarung weisungsfrei seien, sei der Tatbestand des § 22 Z 2 EStG nicht erfüllt. Außerdem sei auch eine weitestgehend erfolgsabhängige Entlohnung vorgesehen und es bestehe daher Unternehmerrisiko.

Das Finanzamt schloss sich der Ansicht des Lohnsteuerprüfers an, dass die Bezüge der beiden Geschäftsführer dennoch in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrags und Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen wären, und forderte mit Haftungs- und Abgabenbescheiden die darauf entfallenden Beträge an Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag nach.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde zunächst die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt. In der Folge wurde auf den bisher festgestellten Sachverhalt verwiesen: Die beiden Geschäftsführer seien beide jeweils zu einem Drittel an der Gesellschaft beteiligt. Auf Grund der Geschäftsführerverträge seien sie bezüglich des arbeitsbezogenen Verhaltens (Dienstzeit, Dienstort etc.) völlig weisungsfrei und sie könnten bei Verhinderung nach eigenem Gutdünken einen Vertreter bestellen. Das Gehalt bestimme sich nach dem Jahresnettoumsatz und dem Jahres-Cashflow, eine Ober- und eine Untergrenze sei jeweils festgesetzt. Sie würden keine Reisediäten erhalten, lediglich allfällige Flug- und Hotelkosten würden ersetzt. Es stünde ihnen ein Firmen-PKW zur Verfügung. Hinsichtlich aller Abgaben und Beiträge würden sie als Selbständige eingestuft.

Nachfolgend wurde zu den maßgeblichen Rechtsvorschriften sinngemäß folgende Ansicht vertreten: Der Lohnnebenkostenpflicht würden nicht nur Dienstnehmer, sondern auch wesentlich beteiligte Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft unterliegen, die Vergütungen für ihre "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" aufweisende Beschäftigung erhielten. Dieser Tatbestand sei dann erfüllt, wenn – abgesehen von der aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse fehlenden Weisungsgebundenheit – "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" vorliegen. Daher blende der VwGH die gesellschaftsrechtliche Weisungsfreiheit und die damit in Zusammenhang stehenden Kriterien aus und prüfe, ob die restlichen Kriterien (Eingliederung in den geschäftlichen Organismus, Unternehmerrisiko etc.) vorliegen. Eine korrespondierende Bestimmung finde sich in § 25 Abs. 1 Z 1 lit.b EStG für nicht wesentlich beteiligte Gesellschafter, bei denen die Weisungsbindung aufgrund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmungen fehle. Bei beiden Tatbeständen würde die

sich allenfalls ergebende gesellschaftsrechtlich bedingte Weisungsfreiheit ausgeblendet. Nicht auszublenden sei jedoch die Weisungsfreiheit und damit in Zusammenhang stehende Merkmale, die sich aus schuldrechtlichen Vereinbarungen ergebe. Bei nicht mehrheitlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern (hier: ein Drittel) sei daher die im Anstellungsvertrag vereinbarte und gelebte persönliche Unabhängigkeit sehr wohl entscheidend und nur im Zweifelsfall das Unternehmerrisiko relevant – ein Faktum, das die Behörde negiere, wenn sie vorliegend die "aufgrund des Beteiligungsausmaßes fehlende Weisungsgebundenheit" ausblende.

Schließlich kommt die Berufungswerberin zu folgendem Schluss: Nach den gesellschaftsrechtlichen Verhältnissen sei bei einer Drittel-Beteiligung ohne gesellschaftsrechtliche Sondervereinbarungen die Weisungsbindung naturgemäß noch gegeben. Im vorliegenden Fall fehle die Weisungsbindung nur aufgrund der schuldrechtlichen Vereinbarung. Da nur die gesellschaftsrechtlich fehlende Weisungsbindung auszublenden sei, sei die schuldrechtliche Gestaltung sehr wohl beachtlich. Da mit beiden Geschäftsführern ein freier Dienstvertrag abgeschlossen worden sei, in dessen Rahmen sie Arbeitszeit und –ort frei bestimmen und in persönlichen Belangen völlig weisungsfrei seien, und sich überdies vertreten lassen können, sei die Erfüllung des Tatbestandes des § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 im vorliegenden Fall ausgeschlossen. Dazu komme noch die weitestgehend erfolgsabhängige Entlohnung und damit verbunden ein für einen Dienstnehmer nicht übliches Unternehmerrisiko. Die Lohnnebenkostenpflicht für die beiden Geschäftsführer sei daher ausgeschlossen.

Nach abweisender Berufungsvorentscheidung beantragte die Berufungswerberin Entscheidung über die Berufung durch den unabhängigen Finanzsenat.

Im Zuge des weiteren Verfahrens wurde zunächst im Rahmen eines Erörterungstermins die Sach- und Rechtslage unter Einbeziehung der im Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, dargelegten Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes erörtert, wobei seitens der Berufungswerberin insbesondere auch die von Prof. Sedlacek in SWK 6/2005 S 249 zum Ausdruck gebrachte Rechtsmeinung ins Treffen geführt wurde. Aufgrund dieser Besprechung wurde in einer weiteren schriftlichen Eingabe vom steuerlichen Vertreter der Berufungswerberin die bisherige Rechtsansicht unter Zitierung der Judikatur betreffend fremd- bzw. minderheitsbeteiligte Geschäftsführer einer GesmbH neuerlich dargelegt und in diesem Zusammenhang sinngemäß ausgeführt: Zunächst wurde insbesondere darauf hingewiesen, dass Verfassungsgerichtshof und Verwaltungsgerichtshof in mehreren Erkenntnissen ausdrücklich ausgesprochen haben, dass die Anstellung eines nicht oder nicht mehrheitlich beteiligten Geschäftsführers nicht nur in Form eines Dienstverhältnisses, sondern auch in Form eines freien Dienstvertrages bzw. eines Werkvertrages oder Auftrages erfolgen könne.

Es sei dabei regelmäßig an Hand objektiver Umstände geprüft worden, welche Merkmale überwiegend vorlägen. Für eine freie Vereinbarung spreche insbesondere, wenn der Geschäftsführer weisungsfrei sei und keiner festen Arbeitszeit unterliege. Das Unternehmerrisiko sei nur dann zu prüfen, wenn die Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung noch keine klare Abgrenzung zwischen selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit ermöglichen. Dies käme auch in der neuen Rechtsprechung (VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018) zum Ausdruck, wonach es vorrangig auf die in § 47 Abs. 2 EStG angeführten Merkmale der Weisungsbindung und Eingliederung in den Betrieb ankomme. Diese Rechtsprechung beziehe sich daher richtigerweise auf die auch im Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht maßgeblichen Kriterien der persönlichen Abhängigkeit des Dienstnehmers. Aus diesem Blickwinkel sei daher auch die arbeits- und sozialversicherungsrechtliche Einstufung des Geschäftsführers für die steuerliche Beurteilung von Bedeutung. Auch im Sozialversicherungsrecht sei ein Geschäftsführer mit einer Beteiligung von weniger als 50% nicht automatisch in einem Dienstverhältnis, sondern es müsse noch geprüft werden, ob er in einem persönlichen Abhängigkeitsverhältnis stehe. Das Weisungsrecht der Generalversammlung bedeute nicht notwendig auch persönliche Abhängigkeit. Es könne daran aufgrund des Anstellungsvertrages oder der faktischen Verhältnisse mangeln. Auch im gegenständlichen Fall überwiegen nach der schuldrechtlichen Konkretisierung im Anstellungsvertrag und nach den objektiven Gegebenheiten die Elemente eines freien Dienstvertrages. Dafür spreche die völlige Weisungsfreiheit und das Unternehmerrisiko. Selbst eine Fremdbestimmung durch Weisung der Generalversammlung könnte nur dann zustande kommen, wenn der jeweilige Co-Geschäftsführer eine solche gegen den Willen des anderen Geschäftsführers mit dem dritten Gesellschafter mittragen würde. Ein solcher Fall sei noch nie - weder sachlich noch persönlich - passiert.

Mit Schreiben vom 22.11.2005 hat die Berufungswerberin den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 in der seit 1.1.1994 geltenden Fassung sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinn des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinn des § 22 Z.2 EStG 1988.

Nach Absatz 3 der zitierten Gesetzesstelle ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Absatz 1 genannten

Dienstgeber gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht. Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit.a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinn des § 22 Z 2 leg.cit.

Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 fallen unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Für die Frage, ob "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" gegeben sind, ist eine auf Grund des Beteiligungsverhältnisses fehlende Weisungsgebundenheit fiktiv hinzuzudenken und sodann nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu prüfen, ob die Voraussetzungen eines steuerlichen Dienstverhältnisses gegeben sind (vgl. VfGH 20.11.1996, 96/15/0094). Hierbei kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse, nicht auf die vom Steuerpflichtigen gewählte Form der Bezeichnung an.

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung von Beschwerden, die sich gegen die Einbeziehung der Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinn des § 22 Z 2 EStG 1988 in den Dienstgeberbeitrag nach dem FLAG richteten, abgelehnt (VfGH 9.6.1998, B 286/98 und vom 24.6.1998, B 998/98 und B 999/98) und weiters auch die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes mit den Erkenntnissen vom 1.3.2001, G 109/00 und vom 7.3.2001, G 110/00 abgewiesen.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1.3.2001, G 109/00, wird unter Zitierung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass im Fall der auf die gesellschaftsrechtlichen Beziehungen zurückzuführenden Weisungsungebundenheit verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses ihre Indizwirkung für die Lösung der Frage verlieren, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sind. Dies trifft vor allem auf folgende zu: fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Arbeits- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation bestimmter Arbeiten etc.

In dem dieser Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes unmittelbar nachfolgenden Erkenntnis vom 23.4.2001, 2001/14/0054, und in zahlreichen späteren Judikaten hat der Verwaltungsgerichtshof festgestellt, dass das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen "sonst aller Merkmale eines Dienstverhältnisses" vor allem auf folgende Kriterien abstellt: die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus

der Kapitalgesellschaft und das Fehlen eines Unternehmerrisikos. Von Bedeutung ist auch noch das Vorliegen einer laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung.

Schließlich ist der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, in einem nach § 13 Abs.1 Z 1 VwGG gebildeten Senat von dieser Rechtssprechung insoweit abgegangen, dass er die Feststellung, ob "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" vorliegen, nur mehr auf die gesetzliche Definition eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 stützt. Da in dieser Legaldefinition das steuerrechtliche Dienstverhältnis lediglich durch zwei Merkmale, nämlich die Weisungsgebundenheit einerseits und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes andererseits umschrieben ist, kommt es nach Ausklammerung der Weisungsgebundenheit nur mehr darauf an, ob diese Eingliederung in den geschäftlichen Organismus gegeben ist. Den anderen Merkmalen kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen die Eingliederung nicht klar zu erkennen wäre.

Gleichzeitig führt der Verwaltungsgerichtshof im zitierten Erkenntnis unter Hinweis auf seine Vorjudikatur aus, dass von einer Eingliederung in aller Regel auszugehen sein wird, da dieses Merkmal bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird. Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft 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 spricht für diese Eingliederung.

Die beiden Geschäftsführer sind wesentlich an der Gesellschaft beteiligt. Dass sie im Sinn der zuvor angeführten Auslegung in den geschäftlichen Organismus der Berufungswerberin eingegliedert sind, kann nicht in Zweifel gezogen werden und wird in der Berufung auch nicht bestritten, sodass nach den Ausführungen des verstärkten Senates im zitierten Erkenntnis der Frage, ob sie ein Unternehmerwagnis zu tragen haben, keine entscheidungswesentliche Bedeutung zukommen kann. Die Berufungswerberin vermeint jedoch, dass die Ausführungen in diesem Erkenntnis im gegenständlichen Fall deshalb nicht zum Tragen kommen, da beide Geschäftsführer nur zu einem Drittel beteiligt wären und damit naturgemäß die Weisungsgebundenheit nicht aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Beziehungen ausgeschlossen sei. Begründet wird diese Rechtsansicht unter anderem auch unter Zitierung verschiedener Judikate zu den Einkünften von fremd- bzw. minderheitsbeteiligten GesmbH-Geschäftsführern.

Wenn die Berufungswerberin, wie ihren Ausführungen zu entnehmen ist, der in der maßgeblichen Gesetzesstelle getroffenen Formulierung "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" das Verständnis beilegt, dass nur eine Weisungsungebundenheit der Geschäftsführer aufgrund einer mehr als 50%igen Beteiligung aus der Betrachtung auszuklammern sei, dann ist diesen Ausführungen entgegen zu halten: Wesentlich Beteiligter im Sinn der Bestimmung des § 22 Z 2 EStG 1988 ist jede Person, deren Anteil am Grund- oder Stammkapital mehr als 25% beträgt. Dem Gesetzestext ist nicht zu entnehmen, dass die Formulierung "sonst" diese enge Auslegung, wie sie die Berufungswerberin sieht, erfordert. Fehlt es bei einer Beteiligung an der Vereinbarung von gesellschaftsvertraglichen Sonderbestimmungen (Sperrminorität), dann ist eine Weisungsungebundenheit aufgrund gesellschaftsrechtlicher Beziehungen nur bei einer Beteiligung von mehr als 50% möglich. Der Gesetzgeber hat jedoch mit seiner Formulierung ausdrücklich die Einkünfte aller Personen erfasst, die zu mehr als 25% beteiligt sind und bei denen "sonst" alle Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen. Würde man das Merkmal der Weisungsungebundenheit nur dann ausklammern, wenn sich diese aus der Beteiligung ergibt, wäre eine Ausdehnung dieser Gesetzesbestimmung auf Beteiligungen unter 50% ohne praktische Bedeutung.

Anders als in der Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 1 lit.b EStG 1988, in der die Einkünfte nicht wesentlich Beteiligter zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit erklärt werden und ausdrücklich auf das Fehlen von Weisungsgebundenheit aufgrund gesellschaftsrechtlicher Sonderbestimmungen Bezug genommen wird, nimmt die Bestimmung des § 22 Z 2 leg.cit. auf die Weisungsgebundenheit überhaupt nicht Bezug. Ebenso wie nach dieser Bestimmung das Vorliegen von Weisungsgebundenheit kein Hindernis für die Zuordnung zu den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit ist, muss auch das Fehlen einer Weisungsbindung unerheblich sein, wenn es nur auf "sonst" alle Merkmale eines Dienstverhältnisses ankommt. Die Gesetzesformulierung kann daher nur so zu verstehen sein, dass es auf das Merkmal der Weisungsgebundenheit in den Fällen wesentlicher Beteiligung überhaupt nicht ankommt. Schließlich hat der Gesetzgeber mit der Bestimmung über Einkünfte aus Vergütungen im Sinn des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 eine *lex specialis* geschaffen, die gegenüber anderen Einkünftetatbeständen im Vordergrund steht, wenn ein wesentlich (= mehr als 25%) beteiligter Gesellschafter für seine Gesellschaft tätig wird.

Die Schwierigkeit, die die Auslegung der Vorschrift des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, insbesondere der Wortfolge "sonst alle", bereitet, hat zu zahlreichen Judikaten des Verwaltungsgerichtshofes und schließlich zu der in oben zitiertem Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018, getroffenen Schlussfolgerung geführt. Im Übrigen waren auch nach diesem Erkenntnis nicht, wie die Berufungswerberin vermeint, die arbeits- und sozialversicherungsrechtlichen Kriterien eines Dienstverhältnisses für die Entscheidung

maßgeblich, sondern es wurde die dem Steuerrecht eigene Definition eines Dienstverhältnisses zur Grundlage für die Entscheidungsfindung. Insofern sind daher auch die seitens der Berufungswerberin zitierten Judikate aus Arbeits- und Sozialversicherungsrecht nicht entscheidungswesentlich.

Dass auch der Verwaltungsgerichtshof das Merkmal der Weisungsgebundenheit in jedem Falle einer wesentlichen Beteiligung aus der Betrachtung ausklammern will und nicht zwischen Beteiligungen über oder unter 50% differenziert, bestätigt auch das Erkenntnis vom 31.3.2005, 2002/15/0029, in dem er die Dienstgeberbeitragspflicht eines zu 30% beteiligten Geschäftsführers ebenso zweifelsfrei und mit dem Hinweis bejaht, dass nach dem Erkenntnis des verstärkten Senates aufgrund der vorliegenden Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes den anderen Merkmalen keine Bedeutung zukommt.

Damit gilt auch im vorliegenden Fall wie oben festgestellt, dass der Frage, ob die Geschäftsführer ein Unternehmerwagnis zu tragen haben oder sonstige Merkmale vorliegen, im Sinn der Ausführungen des verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes nicht mehr entscheidungswesentliche Bedeutung zukommt.

Ungeachtet dieser Ausführungen wird jedoch zu den Argumenten der Berufungswerberin, wonach bei den beiden Geschäftsführern die Elemente eines freien Dienstvertrages überwiegen würden, noch bemerkt: Der Begriff des steuerlichen Dienstverhältnisses ist durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichnet, wobei nicht stets alle Merkmale in gleicher Intensität ausgebildet sein müssen und die Entscheidung letztlich nach dem Gesamtbild zu erfolgen hat. Nach der ständigen Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt es primär auf die Kriterien der Weisungsgebundenheit, der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers und das Fehlen eines Unternehmerwagnisses an, in Zweifelsfällen können andere Kriterien (laufender Arbeitslohn, fixe Arbeitszeit, Arbeitsort, Urlaubseinteilung etc.) die Entscheidung unterstützen. Nun bietet jedoch gerade das Vorhandensein oder Fehlen typischer arbeitsrechtlicher Bestimmungen wie Abfertigungsregelung, Urlaubsregelung, Zeitbindungen etc. bei einem wesentlich beteiligten Geschäftsführer nicht nur mangels der Weisungsbindung, sondern auch deshalb kein brauchbares Merkmal für eine Beurteilung des Auftragsverhältnisses, da ja bei diesen Personen ein klassisches Dienstverhältnis im Sinn des § 47 EStG 1988 auch nach dem Willen des Gesetzgebers nicht vorliegt. Eine Überprüfung, wieweit die Merkmale eines Dienstverhältnisses vorliegen, kann sich daher sinnvollerweise in solchen Fällen wiederum nur auf die oben genannten primären Kriterien stützen.

Wenn die Berufungswerberin nun vermeint, dass aufgrund der Gestaltung des Geschäftsführervertrages das Merkmal der Weisungsgebundenheit eindeutig fehle, so ist hiezu

zu bemerken, dass gerade bei qualifizierten Leistungen, wie dies auch auf die Tätigkeit eines leitenden Angestellten zutrifft, detaillierte Regelungen des Arbeitsablaufes eher in den Hintergrund treten. Bei leitenden Angestellten reicht es aus, wenn sich die Weisungsgebundenheit auf die grundsätzliche Erfüllung der Leitungsaufgaben beschränkt (vgl. z.B. VwGH 25.10.1994, 90/14/0184). Die Tätigkeitsbereiche der Geschäftsführer sind in den beiden Verträgen eindeutig definiert, dass sie hinsichtlich der Einteilung der Tätigkeit frei agieren können, wäre in einem solchen Fall auch bei einem klassischen Dienstnehmer nicht unbedingt außergewöhnlich.

Zur Klarstellung ist daher auch noch zum Unternehmerrisiko zu bemerken: Wohl wird die konkrete Höhe des Geschäftsführerhonorars nach dem Jahresnettoumsatz und nach dem Jahrescashflow ermittelt, jedoch ist für beide Geschäftsführer sowohl ein Mindesthonorar (50.000 € für M bzw. 60.000 € für R) als auch ein Höchstbetrag (100.000 € bzw. 120.000 €) festgesetzt. Diese Honorarvereinbarung kommt einem Fixbezug zuzüglich einem erfolgsabhängigen Anteil gleich und lässt ein Unternehmerrisiko nicht erkennen. Allfällige Flug-, Hotel- und Repräsentationskosten, die im Interesse der Gesellschaft anfallen, werden den Geschäftsführern ersetzt, für dienstliche und private Zwecke steht ihnen ein Dienstfahrzeug zur Verfügung, sodass auch auf der Ausgabenseite die wesentlichsten Aufwendungen abgedeckt sind und damit auch hier kein Unternehmerrisiko gegeben ist.

Bei dieser Vertragsgestaltung würden auch ungeachtet der zuvor getroffenen Ausführungen die Merkmale eines Dienstverhältnisses überwiegen, sodass die von der Gesellschaft bezogenen Vergütungen als Einkünfte im Sinn des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

Aus den angeführten Gründen war wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, am 13. Februar 2006