



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden [Name1] und die weiteren Mitglieder [Name2], [Name3] und [Name4] über die Berufung der Berufungswerberin, [Ort], [Straße], vertreten durch Mag. Robert Lanznaster, Wirtschaftstreuhänder, 6020 Innsbruck, Defreggerstraße 22a, 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:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

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 dem zu knapp unter 50% am Stammkapital beteiligten Geschäftsführer [Name] 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.

In der ausführlich begründeten abweisenden Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt aus, dass sich eine Differenzierung zwischen wesentlich Beteiligten mit einem Anteil von weniger als 50% und einem solchen von 50% oder mehr aus dem Gesetz nicht ergebe.

Daraufhin beantragte die Einschreiterin die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz im gesamten Berufungssenat und wies ergänzend auf die bestehende Vertretungsmöglichkeit hin.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall ist vorweg festzuhalten, dass die Berufungswerberin zwischenzeitlich (Eintragung ins Firmenbuch vom TT.MM.JJJJ) umbenannt wurde und nunmehr den Firmennamen [XY] GmbH trägt.

An Sachverhalt steht im gegenständlichen Verfahren fest, dass die beiden Geschäftsführer ihre Tätigkeit durchgehend über den gesamten Zeitraum des Bestehens der Gesellschaft, ausübten und jeweils zu knapp unter 50% am Stammkapital beteiligt waren. Die in den einzelnen Bescheiden zur Vorschreibung gelangten, nunmehr strittigen Nachforderungen betreffen jedoch nur die an den eingangs angeführten Geschäftsführer ausbezahlten Vergütungen. Der tatsächliche Zufluss und die Höhe dieser Vergütungen steht außer Streit.

Nach dem von der Berufungswerberin vorgelegten Gesellschaftsvertrag bedurften Beschlüsse, soweit der Gesellschaftsvertrag oder das Gesetz nichts anderes bestimmen, der einfachen Mehrheit der abgegebenen Stimmen.

In der ebenfalls von der Berufungswerberin vorgelegten und mit „Werkvertrag“ überschriebenen Geschäftsführervereinbarung finden sich u.a. folgende Klauseln:

„Der AN unterliegt bei der Erfüllung des Vertrages bzw. bei der Durchführung der von ihm übernommenen Tätigkeit hinsichtlich Zeiteinteilung und Gestaltung des Tätigkeitsablaufes keinen Weisungen des Auftraggebers. Demzufolge steht dem AN auch kein Urlaub zu.

Der AN ist berechtigt, sich geeigneter Vertreter oder Gehilfen zu bedienen. Für den Fall, dass sich der AN bei der Erfüllung des Vertrages zur Gänze oder auch nur teilweise einer Vertretung oder eines Gehilfen bedient, entsteht zwischen diesem Dritten und dem AG kein wie immer geartetes Vertragsverhältnis.

Der AN ist nicht an die Verwendung bestimmter Arbeitsmittel des Auftraggebers gebunden.

Der AN unterliegt keinem wie immer gearteten Konkurrenzverbot. Er ist berechtigt, ähnlich geartete Tätigkeiten auch für andere Auftraggeber auszuführen.“

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 somit (ausgenommen durch andere ebenfalls als Geschäftsführer berufene Personen) bereits ausgeschlossen ist. Dass sich der Geschäftsführer zur Durchführung bzw. Bewältigung bestimmter Aufgaben einer Hilfskraft bedienen kann, steht grundsätzlich einer DB- bzw. DZ-Pflicht nicht entgegen (siehe dazu die Ausführungen und Judikaturhinweise des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung). Zudem wurde seitens der Berufungswerberin nicht ausgeführt, dass es tatsächlich zu Vertretungen gekommen ist.

Zur Problematik der DB- und DZ-Pflicht der gegenständlichen Vergütungen sind folgende gesetzliche Bestimmungen zu beachten:

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.

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 Gewerbesteuer-gesetz) 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 aufweist. 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) fehlt, 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 demnach, 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 Beschäftigten und nicht des Leistungserbringers, spricht alleine die strukturelle Eingliederung in den Betrieb für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses.

In diesen Überlegungen spielt 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 nichtselbständiger 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) und folglich 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 gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses im hier entscheidenden Sinn bezogen auf die DB- und DZ-Pflicht ins Treffen geführt werden kann.

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 (vgl. auch 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 – wenn man der Ansicht von Sedlacek folgt – nur die gesellschaftsrechtliche, aus der Beteiligung resultierende Weisungsfreiheit beseitigt, wären im gegenständlichen Fall - in dem eine derartige Weisungsfreiheit nicht besteht - durch den Verweis im § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 auf § 47 Abs. 2 leg. cit. wiederum „alle“ Merkmale eines Dienstverhältnisses, welche nach der oben genannten, im verstärkten Senat getroffenen Entscheidung vorrangig die Weisungsgebundenheit und die organisatorische Eingliederung sind, zu prüfen.

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 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, 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 im „Werkvertrag“ lediglich vereinbart, dass dem Geschäftsführer eine freie Einteilung seiner Arbeitszeit und des Ablaufes seiner Tätigkeit zugestanden wird. Dies ist insbesondere bei Führungskräften absolut üblich und spricht nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses bzw. einer Weisungsgebundenheit.

Die im obigen Sinn 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 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.

Aus dem Zusammenhang obiger Ausführungen ergibt sich für den gegenständlichen Fall, dass der Geschäftsführer mangels vorliegender Sperrminorität oder ausreichender Beteiligung an der Gesellschaft weisungsgebunden und er im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes durch die über einen längeren Zeitraum (während der gesamten Bestandsdauer der Gesellschaft) ausgeübte Tätigkeit für die GmbH auch organisatorisch eingegliedert war. Die Voraussetzungen des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 (Vorliegen sonst aller Merkmale eines Dienstverhältnisses) in Bezug auf die Beschäftigung sind somit gegeben.

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

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 13. Juli 2007