



BFG

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RV/6100559/2012

Aignerstraße 10
5026 Salzburg-Aigen
www.bfg.gv.at
DVR: 2108837

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch

die Richterin Dr. Maria-Luise Wohlmayr

über die Beschwerde

der Beschwerdeführerin Bf. GmbH, Adr._Bf.

vertreten durch

Stb_GmbH

vom 26. September 2012

gegen die Bescheide

des Finanzamtes Salzburg - Land, Aignerstraße 10, 5026 Salzburg

vertreten durch

Mag. Josef Nußbaumer

vom 5. September 2012

betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des
Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2005 -
2008

zu Recht erkannt:

1. Die angefochtenen Bescheide vom 5. September 2012 werden gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

2. Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß § 25a VwGG eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A. Verfahrensgang

A/1. Die beschwerdeführende GmbH (kurz: Bf.) betreibt ein Planungsbüro und bietet Bauplanungen (Einreichung für Baubewilligungen) sowie Bauüberwachung und Abrechnung an. Mehrheitsgesellschafter der Bf. ist Ges1 mit 99% der Geschäftsanteile, 1% der Anteile hält Ges2. Im Streitzeitraum 2005 - 2008 gab es folgende Geschäftsführer:

- GF_2, vertretungsberechtigt gemeinsam mit einem weiteren GF oder Prokuristen
- GF_1, alleinvertretungsberechtigt
- Ges2, vertretungsbefugt gemeinsam mit einem weiteren GF oder Prokuristen
- DI GF_3, vertretungsbefugt gemeinsam mit einem weiteren GF oder Prokuristen.

GF_2 und Ges2 sind in den Streitjahren als Dienstnehmer der Bf. angestellt.

Der Sitz des Unternehmens befand sich im Streitzeitraum im Wohnhaus des GF GF_1. Dieser betreibt auch ein Einzelunternehmen als Einrichtungsberater, ebenfalls mit Sitz in seinem Wohnhaus, und erklärt daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Von der GmbH bezieht GF_1 Provisionen, die er im Rahmen seines Einzelunternehmens als gewerbliche Einkünfte erklärte.

A/2. Bei einer für die Jahre 2005 bis 2008 stattfindenden gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben (GPLA) beurteilte der Prüfer die Leistungsbeziehungen zwischen der GmbH einerseits und dem GF GF_1 sowie dem gewerberechtl. GF DI H andererseits als Dienstverhältnisse. Das Finanzamt erließ daher entsprechende Lohnsteuerhaftungsbescheide sowie Bescheide über die Festsetzung von Dienstgeberbeitrag (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ), jeweils für die Jahre 2005 - 2008.

A/3. Gegen diese Bescheide wurde Berufung erhoben. Das Finanzamt legte diese Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Mit Bescheid vom 26. März 2012, RV/0654-S/10 hob der Unabhängige Finanzsenat die angefochtenen Bescheide auf und verwies die Sache an die Abgabenbehörde zurück, weil der Sachverhalt in wesentlichen Teilen nicht ausreichend festgestellt worden war.

A/4. Das Finanzamt richtete in der Folge am 4. April 2012 einen umfangreichen Fragenvorhalt betreffend die Tätigkeiten des GF GF_1 an die Bf. und forderte die Bf. auf, diverse Unterlagen vorzulegen, im Besonderen folgende:

- alle im Streitzeitraum relevanten Verträge über Leistungsbeziehungen zwischen der beschwerdeführenden GmbH und dem GF GF_1
- alle Umlaufbeschlüsse der GmbH der Zeiträume 2005 – 2008 sowie den Umlaufbeschluss, in welchem die Gesellschafter der GmbH übereinkommen den Geschäftsführer weisungsfrei zu stellen
- die Zusammensetzung des “Provisionsanspruches” des GF_1 (von den Abrechnungen 2005 – 2008) an die GmbH im Detail pro Auftrag und gewährter Provision
- eine Aufstellung aller Aufträge mit konkreter Bezeichnung und den geleisteten Tätigkeiten, welche GF_1 an die GmbH weitergab oder ihr verschaffte in Abgrenzung von jenen Aufträgen, welche die GmbH ohne GF_1 erlangte
- Nutzungsvereinbarung von GF_1 mit der GmbH über den PKW, EDV, Software, Telefon, Personal für Planung
- Aufstellung der Zusammensetzung der Kosten für PKW – Nutzung, EDV, Software, Telefon, Personal für Planung usw. für die Zeiträume 2005 – 2008
- Aufstellung der Kostenersätze für den PKW Chrysler Voyager (Fahrtenbuch) im Original; außerdem der eindeutige Nachweis darüber, in welchem Zusammenhang diese Kostenabrechnungen mit der GF – Tätigkeit des Herrn GF_1 standen oder inwieweit sie in Zusammenhang mit dessen einzelunternehmerischer Tätigkeit standen
- Vorlage der Reisekosten, die dem Herrn GF_1 von der GmbH im Zeitraum zwischen 2005 und 2008 erstattet wurden

Das Finanzamt stellte konkret die Fragen, wem die operative, alltägliche Leitung des Unternehmens der GmbH oblag, wer die Geschäfte der GmbH faktisch führte, (etwa wer das Personal einteilte, die Ausrüstung für das Unternehmen organisierte, die Zulieferer bestimmte, die Arbeitszeit überwachte, die Urlaube und Krankenstände genehmigte, die erarbeiteten Pläne freigab etc). Wer konnte GF_1 vertreten? Gefragt wurde auch nach der einschlägigen Ausbildung und der konkreten Tätigkeit der GF GF_2.

Der an die steuerliche Vertretung adressierte Fragenvorhalt wurde nachweislich übernommen, jedoch **trotz zweimaliger Erinnerung durch das Finanzamt nicht beantwortet**. Eine vom Steuerberater und gleichzeitig Mehrheitseigentümer der GmbH Herrn Ges1 per Mail beantragte Fristverlängerung verstrich ungenützt. Die einzige dem Akt des Finanzamtes zu entnehmende Reaktion des Herrn Ges1 ist ein offenkundig im Anschluss an ein Telefonat mit dem Vertreter des Finanzamtes verfasstes Mail, in dem dem Ansatz eines Sachbezuges für die private Nutzung des der GmbH gehörenden PKWs durch GF_1 zugestimmt wird. Weitere Reaktionen oder Stellungnahmen seitens der Bf. gab es nicht.

A/5. Das Finanzamt erließ daher am 5. September 2012 neuerliche Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2005 – 2008, jedoch keine Lohnsteuerhaftungsbescheide mehr. Mit diesen

Bescheiden beurteilte das Finanzamt die Tätigkeit des Herrn GF_1 für die GmbH als Dienstverhältnis. Hinsichtlich der Tätigkeit des gewerberechtl. Geschäftsführers wurde diese Beurteilung in den neuen Bescheiden nicht mehr aufrechterhalten. Als Begründung führte das Finanzamt folgendes aus:

„Vorab ist festzuhalten, dass das am 04.04.2012 versendete Ersuchen um Ergänzung entgegen einer bis 31.07.2012 und aufgrund der mitgeteilten Urlaubssperre stillschweigend bis zum 5. September 2012 verlängerten Frist bis dato unbeantwortet blieb. Damit gibt es keine weiteren Informationen im Sinne der Aufhebungsbegründung gem. § 289/1 BAO GZ.RV/065 -S/10 und die Begründung ist nach der Aktenlage auszufertigen.“

Zusammenfassung:

Herr G trat für die Bf. GmbH als 0 % beteiligter Geschäftsführer mit Handlungs- und Vertretungsvollmacht auf, da er nur so für seine Vermittlungstätigkeit die in der AG GmbH vorhandene ihm persönlich fehlende Baumeisterberechtigung nutzen konnte. Das aus seiner Tätigkeit als Geschäftsführer erzielte Ergebnis der erreichten Aufträge rechnete er aber aus dem Einzelunternehmen G als Provision ab und versteuerte sie zu Unrecht als Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Es handelt sich bei den Provisionseinkünften des Geschäftsführers G der AG GmbH vielmehr um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Die Konstruktion im Detail:

Es war ein Dauerschuldverhältnis (über 20 Jahre) zwischen GF_1 als steuerlich erfasstem Einzelunternehmen (dort ist er GSVG versichert) vereinbart, nach welcher Herr G aufgrund seiner regionalen Bekanntheit Aufträge für die AG GmbH gewinnen sollte und dafür alljährlich nach Jahresabschluss eine Provision von der Fa. AG zu erhalten hatte. Da Herr G mit seiner neben der Geschäftsführertätigkeit ebenfalls ausgeübten gewerblichen Tätigkeit jedoch die Betriebsmittel der Fa. AG GmbH als Einzelunternehmer mitbenutzte, musste er für diese entsprechende Zahlungen erbringen, welche die Provisionen deutlich übertrafen. Auch das von ihm benutzte und der Fa. AG GmbH gehörende Kfz musste er - soweit es Privatfahrten betraf - erstatten. Daher kam es auch unter Berücksichtigung seiner Provisionen alljährlich zu einer Lastschriftrechnung, welche Herr G als Einzelunternehmer an die Fa. AG zu bezahlen hatte. Herr GF_1 war 0% Geschäftsführer der Fa. AG und war von dieser - so wurde es behauptet und mit einer Kopie dargelegt; beidseitig unterfertigte Verträge oder einschlägige Umlaufbeschlüsse wurden nicht vorgelegt - weisungsfrei gestellt. Für den Auftritt vor Behörden und Kunden für die AG hatte er umfassende Handlungs- und Vertretungsvollmacht. Herr G nahm die Aufträge für die AG GmbH an und gab diese gegen Provision weiter. Mit der AG GmbH gibt es regelmäßig Besprechungen, damit diese wissen, was die Kunden an Leistungen haben wollen. Für die Tätigkeit als Geschäftsführer erhielt er vereinbarungsgemäß keine laufende Entlohnung. Hotelrechnungen werden Herrn G von der Fa. AG GmbH allerdings ersetzt. Die Provisionen (siehe oben) kamen aus der Zusammenarbeit der AG GmbH mit seiner Geschäftsführertätigkeit und berechneten sich aus dem an die Fa. AG GmbH vermittelten Umsatz.

Damit die AG GmbH im Geschäftsfeld überhaupt tätig werden konnte hatte diese noch einen weiteren gewerberechtlichen Geschäftsführer. Herr G arbeitete in seinem Einzelunternehmen grundsätzlich als Einrichtungsberater - davon lebte er auch und nur dort gab es Gewinne. Kamen (weiterführende) Planungsaufträge zustande, welche er selbst nicht durchführen konnte, gab er sie an die AG GmbH weiter und kassierte dafür Provision. Um diese Planungsaufträge bei Behörden "weitergabereif" zu machen, brauchte Herr G die oa. Vollmachten.

Herr G unterfertigte auch die Steuererklärungen der AG GmbH. Er unterfertigte auch die alljährliche Rechnung an die eigene Einzelunternehmung. Herr G erhielt seine Provisionen also eindeutig für die Betätigung als Geschäftsführer der AG GmbH. Er war für die Fa. AG nämlich derartig umfassend tätig, dass man in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Provisionen seiner Tätigkeit als Geschäftsführer zuweisen muss. Unentgeltlichkeit wurde insoweit vereinbart, als es keinen laufenden Bezug gab - wobei das Originaldokument nicht mehr aufzufinden ist (nur eine Abschrift liegt vor), ebenso wenig wie das Original des Auftragsvertrages, der schon aufgrund seiner Zeitdauer niemals ein Werkvertrag sein kann, sondern ein Dauerschuldverhältnis begründet.

Im Kern versuchte die AG GmbH Herrn Gs Tätigkeit als Geschäftsführer gleichsam als Ausfluss seiner gewerblichen Tätigkeit als Einrichtungsberater darzustellen und auf diese Einkunftsart umzudeuten. Die Betätigung des Geschäftsführers einer Auftragsvermittlung von Planungsaufträgen auf Provisionsbasis ist jedoch eine eindeutig andere als die gewerbliche Ausführung von Einrichtungsberatung. Der fundamentale Unterschied besteht bereits in der Einräumung der Geschäftsführerposition mit umfassenden Vertretungsvollmachten als solcher. Damit ist zwingend eine andere Tätigkeit, ein anderer Verantwortungsbereich und eine andere Rechtsposition als in der gewerblichen Einrichtungsberatung geschaffen. Es ist festzuhalten, dass GF_1 in die AG GmbH organisatorisch eingebunden war, benutzte er doch als deren Geschäftsführer gerade zur Erzielung von Provisionsumsätzen deren Infrastruktur, deren PKW und über seine GF - Stellung bzw. Vollmachten die in der AG GmbH vorliegende Baumeisterberechtigung. Der VwGH lässt eine organisatorische Eingliederung seit 2003/13/0018 (verdeutlicht nochmals z.B. in 2010/15/0007) zur Erhebung der Lohnnebenkosten Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Kommunalsteuer genügen, die im gegenständlichen Fall von der AG GmbH besonders betonte Weisungsfreiheit vermag am Vorliegen dieser Eingliederung nichts zu verändern.

Etwaige Werbungskosten von Herrn G als Geschäftsführer der AG GmbH haben auf die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages, des Zuschlags vom Dienstgeberbeitrag keinen Einfluss.

*Es werden daher die folgenden Hinzurechnungen aus den Provisionen der Geschäftsführertätigkeit für den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag beim Geschäftsführer der AG GmbH GF_1 in den **Zeiträumen 2005-2008** vorgenommen:*

Zeitraum 2005: 48.125,74

Zeitraum 2006: 92.302,26

Zeitraum 2007: 48.478,45

Zeitraum 2008: 42.891,45

Da Herr G nach eigener Aussage den Firmen PKW Voyager 3,3 für private Zwecke nutzen konnte und sich die von ihm geleistete Erstattung nur auf seine für den Gewerbebetrieb geleisteten betrieblichen Fahrten bezog, ist ein Sachbezug in Höhe von 1,5 % der AK des PKW anzusetzen. Mit E - Mail vom 22.06.2012 deutete die steuerliche Vertretung an, einer solchen Festsetzung nicht grundsätzlich entgegen zu treten.

Sachbezug: Zeitraum 2005 – 2008 28.800,00“

A/6. Die gegen diese Bescheide erhobene Berufung richtet sich gegen die Beurteilung der Zusammenarbeit zwischen Herrn GF_1 und der Bf. als Dienstverhältnis sowie gegen die Vorschreibung eines Sachbezuges für die Benutzung des PKWs. Die Berufung ist weitgehend ein Auszug aus der Berufungsschrift gegen die ursprünglichen Bescheide des Finanzamtes, die vom Unabhängigen Finanzsenat aufgehoben wurden, und die eine teilweise andere Begründung aufwiesen als die nunmehr in Berufung gezogenen Bescheide. Insofern geht das Berufungsvorbringen in einigen Punkten am Kern der neuen Bescheidbegründung vorbei.

Als neues bzw. detaillierteres Vorbringen wurde in der Berufung Folgendes dargestellt:

„Es wurde nie bestritten, dass die beiden Unternehmen Bf. GmbH einerseits und GF_1, Innenarchitekt-Einrichtungsplaner andererseits eine Zusammenarbeit über längere Zeiträume anstrebten. Jeder Auftrag der von GF_1 an die Bf. GmbH weitervermittelt wird, stellt eine eigene Werkleistung dar und der mögliche nächste Auftrag ist wieder ein neuer Verkaufsauftrag (Zielschuldvereinbarung).

Die einzelnen und in sich abgeschlossenen Hochbauaufträge die vom Einrichtungsplaner GF_1 an die Bf. GmbH weitervermittelt wurden, sind für sich "selbständige" Verkaufsaufträge, deren Abschluss und damit der vereinbarte Provisionsanspruch oftmals über mehrere Monate bzw. auch Jahre abgewickelt wurde.“

(Es folgt eine Aufstellung der Namen von abgewickelten Bauprojekten).

„Bei den vermittelten Hochbauplanungsaufträgen handelt es sich daher um jeweils einzelne und abgeschlossene Werkverträge die nach ordnungsgemäßer Zahlung durch den Kunden zu Provisionsansprüchen geführt haben. Provisionsanspruch war und wurde nur von vollständig bezahlten Aufträgen abgerechnet. Der Auftragsvermittler GF_1 schuldete zu keiner Zeit der Bf. GmbH seine Arbeitskraft und war auch nie in die Organisation des Unternehmens weder eingegliedert noch untergegliedert.

GF_1 hat sein eigenes Büro unabhängig und räumlich getrennt vom Büro der Bf. GmbH in Wohnort mit eigenen Betriebsmitteln betrieben und hat von diesem seinem eigenen Büro seine Arbeiten erledigt. GF_1 hat von der Bf. GmbH den Firmen LKW - Chrysler angemietet und wurden diese Kosten gegen die allfälligen Provisionsansprüche verrechnet. In den Jahren 2005 bis 2008 waren die Provisionsansprüche jedenfalls geringer als die Nutzungsentgelte für den Chrysler und GF_1 hat diese Differenzen an die Bf. GmbH nach Abrechnung überwiesen.

Herr GF_1 hat für Privatfahrten im Haushalt einen weiteren PKW zur Verfügung und hat keine "Privatfahrten" mit dem LKW Chrysler (eingrichtet wie ein Büro) vorgenommen. Die Nutzungsentgelte waren sämtliche ausschließlich für betriebliche Fahrten des selbständigen Einrichtungsplaners.

Nicht GF_1 ist von Bf. GmbH abhängig sondern die GmbH lebt von den weitervermittelten Aufträgen von GF_1. GF_1 als Einrichtungsplaner ist in der Branche besser bekannt als die GmbH. Er ist seit 45 Jahren in dieser Branche tätig und es rufen ihn Kunden an, wenn ein Gebäude erweitert oder auch neugeplant werden soll. Nur wenn es sich erkennbar um ein Hochbau-Projekt handelt, vermittelt er den neuen Kunden und Auftrag an die AG weiter. Dies ist bei allen Kunden wo der Plan bei der Behörde eingereicht werden muss. GF_1 ist Raumgestalter - Innenarchitekt und kein Baumeister oder Architekt - dies bietet GmbH an. Da der Teil des Innenarchitekten - Einrichtungsplaners zeitlich gegen Ende des Gesamtauftrages kommt. Begleitet er das Projekt im eigenen Interesse (und nicht im Auftrag der GmbH) von Beginn weg. Nur ordnungsgemäß abgewickelte Aufträge und bezahlte Aufträge ergeben seinen Provisionsanspruch. Wenn ein Auftrag nichts wird (oftmals auch nach der Einreichplanung oder Kostenermittlung) hat er keinen Anspruch auf Provision und Kostenersatz. Er könnte jederzeit mit einem anderen Baumeister- bzw. Architektenbüro zusammenarbeiten und diesen die Aufträge weitervermitteln. Eine Bindung an Bf. GmbH seinerseits besteht und bestand zu keiner Zeit.“

Als Beilage zur Berufung wurden vier Gesellschafterbeschlüsse aus den Jahren 2006, 2007, 2008 und 2010 sowie die bereits im Akt erliegende nicht datierte und nicht unterzeichnete Vereinbarung der Gesellschafter Ges1 und Ges2 (offenbar aus dem Jahr 2004 stammend) vorgelegt und diese Schriftstücke als „die Vereinbarungen und Beschlüsse der betreffenden Jahre“ bezeichnet.

A/7. Diese Berufung wurde vom Finanzamt wiederum ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung am 12. Oktober 2012 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Gemäß § 323 Abs 38 BAO ist die Berufung vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinn des Art. 130 Abs 1 B-VG zu erledigen.

B. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht legt seinem Erkenntnis folgenden Sachverhalt zugrunde, der in dem vom Finanzamt vorgelegten Akt und den Akten des Unabhängigen Finanzsenates bzw. des Bundesfinanzgerichtes abgebildet ist. Dazu ist einleitend festzuhalten:

B/1. Im ersten Verfahrensgang hat der Unabhängige Finanzsenat die Bescheide des Finanzamtes aufgehoben und die Sache an das Finanzamt zurückverwiesen, weil der Sachverhalt in wesentlichen Punkten nicht ausreichend ermittelt wurde. Diese Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates (UFS 26.3.2012, RV/0654-S/10) erwuchs in Rechtskraft. Der Bf. war somit bekannt, dass sie an einer (weiteren) Sachverhaltsermittlung mitzuwirken haben würde. Dennoch hat sie einen in der Folge vom

Finanzamt erstellten ausführlichen Fragenvorhalt trotz zweimaliger Erinnerung durch das Finanzamt unbeantwortet gelassen.

Auch in der im zweiten Verfahrensgang eingebrachten Berufung hat sie wesentliche Fragen nicht aufgeklärt und die angeforderten Unterlagen zum größten Teil nicht vorgelegt. Die zweite Berufung ist im Wesentlichen ein Auszug der im ersten Verfahrensgang eingebrachten Berufung und beschränkt sich auf Behauptungen ohne Vorlage aussagekräftiger und stichhaltiger Beweismittel. Auf die vom Finanzamt aufgeworfenen Fragen ging sie dabei gar nicht bzw. in Teilen lediglich am Rande ein.

Aufgrund dieser mangelnden Mitwirkung der Bf. ist der folgende aktenkundige Sachverhalt darzustellen und der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes zu Grunde zu legen:

B/2. Die beschwerdeführende GmbH (Bf.) wurde im Jahr 1988 gegründet und im Firmenbuch eingetragen. Mehrheitsgesellschafter (99%) war von Anfang an Herr Ges1 und ist es auch im Streitzeitraum. Herr GF_1 war vom Gründungszeitpunkt bis zum 6.11.2004 als selbständig vertretungsbefugter Prokurist im Firmenbuch eingetragen und ab diesem Zeitpunkt als selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer.

Die Bf. betreibt ein Planungsbüro und bietet Bauplanungen (Einreichung für Baubewilligungen) sowie Bauüberwachung und Abrechnung speziell für die Branche an. Die dafür nötige Konzession wurde im Streitzeitraum von einem gewerberechtigten Geschäftsführer beigebracht. In diesem Zeitraum hatte die GmbH drei handelsrechtliche Geschäftsführer, nämlich Herrn GF_1 (alleinvertretungsbefugt), seine Ehefrau GF_2, vertretungsberechtigt gemeinsam mit einem weiteren GF oder Prokuristen, und deren Sohn Ges2, ebenfalls vertretungsbefugt gemeinsam mit einem weiteren GF oder Prokuristen. GF_2 und Ges2 waren im streitgegenständlichen Zeitraum Dienstnehmer der GmbH.

Der Sitz der GmbH wurde im Jahr 1998 nach Wohnort verlegt und befand sich bis zum Jahr 2009 im Wohnhaus des Geschäftsführer – Ehepaares. An diesem Standort betreibt GF_1 auch ein Einzelunternehmen als Einrichtungsberater und erklärt daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

B/3. Im Zuge der Lohnsteuerprüfung (GPLA) wurde dem Prüfer ein nicht datiertes und nicht unterzeichnetes Schriftstück vorgelegt, das die Überschrift „**Vereinbarung vom Dezember 1988 betreffend die Zusammenarbeit der Firmen** GF_1 einerseits und Bf. GmbH andererseits“ trägt und folgenden Inhalt hat:

„Herr GF_1 betreibt selbständig-gewerblich seit dem Jahre 1986 das freie Gewerbe Einrichtungsberater in Wohnort bei Stadt. Sein Geschäftsumfang ist kontinuierlich steigend und es werden vermehrt auch über die Einrichtungsberatung Planungsaufträge an ihn herangetragen die dieser auf Grundlage seiner gewerblichen Möglichkeiten nicht erbringen darf bzw. kann.

Die Bf. GmbH betreibt ein Planungsbüro auf Basis der Gewerberechtigung planender Baumeister und ist insbesondere berechtigt Planung - Einreichung für Baubewilligungen - Bauüberwachung und Abrechnung anzubieten.

*Die beiden Unternehmen vereinbaren die Zusammenarbeit im Bezug auf die **Planung und Betreuung von derartigen Aufträgen**.*

Für die von J. G für seine selbständige - gewerbliche Tätigkeit genutzten betrieblichen Ressourcen der AG hat dieser Kostenersatz zu leisten. Das sind:

Für Nutzung des Kraftfahrzeuges LKW Chrysler , Planungssoftware, Drucker und Papieraufwand, Personal u.ä. werden die Aufwandsersätze jährlich nach Bilanzerstellung abgerechnet.

Für die von J. G an die AG vermittelten Einreich- und Planungsaufträge wird Erfolgs- bzw. Betreuungsprovision auf Basis der erzielten Umsatzerlöse vereinbart.

Provisionsvereinbarung

bis Umsatzerlöse ATS 3,000.000,00 0% Grundumsatz von AG

bis Umsatzerlöse ATS 5,000.000,00 15 %

und von Umsatzerlösen darüber 10 %

Die Abrechnung der Erfolgsprovisionen einerseits und der Kostenersatzes andererseits erfolgt jeweils jährlich nach Feststellung des Jahresabschlusses. Die Erfolgsprovisionen werden von den Kostenersatzes in Abzug gebracht. Eine gesonderte Auszahlung von Provisionen wird nicht vorgenommen

Für die Vertretung bei Baubehörden, Landesregierungsstellen etc. wird Herrn J. G die Handlungs- und Vertretungsvollmacht eingeräumt.

Herr J. G ist ausschließlich im Rahmen seiner selbständigen - gewerblichen Tätigkeit für die Gesellschaft tätig und unterliegt keinerlei Weisungsbindungen weder durch die Geschäftsführung noch durch die Gesellschafter.

Die Vereinbarung kann jederzeit von den Vertragspartnern aufgelöst werden.“

Einen schriftlichen (Werk)vertrag zwischen GF_1 und der GmbH gibt es nicht. Falls ein solcher jemals verfasst wurde, sei er laut Herrn GF_1 mit Buchhaltungsunterlagen, deren Aufbewahrungsfrist abgelaufen ist, entsorgt worden. Die Vertragsbeziehung zwischen der GmbH und GF_1 wird von der Bf. als Werkvertrag bezeichnet. GF_1 betrachtet die Akquisition und Betreuung jedes einzelnen Auftrages für die GmbH als abgeschlossenes Werk. Er erbringt diese Tätigkeiten für die GmbH unstrittig seit etwa 25 Jahren, nämlich seit dem Jahr 1988 oder 1989.

B/4. Herr GF_1 betreibt für die GmbH Kundenwerbung und akquiriert Aufträge. Diese Aufträge nimmt er von den Kunden entgegen und erstellt die Vorplanungen, weil seinen Aussagen zufolge er weiß, was die Kunden wollen. Wenn die Vorplanungen fertig sind, übernimmt seiner Darstellung nach sein Sohn Ges2 die Aufträge zur Weiterplanung. Ab diesem Zeitpunkt liege die ganze Verantwortung beim Sohn. An anderer Stelle brachte die Bf. vor, GF_1 betreue die Aufträge „im eigenen Interesse von Beginn weg“, weil seine einzelunternehmerische Tätigkeit als Einrichtungsberater eher gegen Ende des Gesamtauftrages kommt.

Ob die GmbH auch Aufträge erhält, die nicht von GF_1 akquiriert wurden, konnte mangels Mitwirkung der Bf. nicht geklärt werden.

GF_1 macht mehrmals in der Woche Besprechungen mit den Planer-Mitarbeitern der GmbH, und zwar nicht an fixen Tagen, sondern je nach Arbeitsanfall. Dies deshalb, weil er das Wissen darüber hat, was die Kunden wollen und brauchen. Er führt auch Gespräche und Verhandlungen mit Behörden und holt die benötigten Genehmigungen und Baubewilligungen ein. Aus diesem Grund sei er auch als Geschäftsführer der GmbH im Firmenbuch eingetragen, damit er die GmbH gegenüber Behörden und gegenüber Kunden selbständig vertreten könne. Er hat keine festgelegten Arbeitszeiten einzuhalten, der Arbeitsort ergibt sich jeweils aus den beruflichen Erfordernissen (Kundenbesuche, Behördenvorsprachen, Bürotätigkeit etc.). Wenn Herr G darauf hinweist, dass er „von seinem eigenen Büro aus für die GmbH arbeitet“, so ist darauf hinzuweisen, dass im Streitzeitraum die Geschäftsräumlichkeiten der GmbH ebenso im eigenen Wohnhaus des Herrn G gelegen waren wie sein Büro als Einzelunternehmer.

B/5. Einer schriftlichen Stellungnahme, die Herr GF_1 im Zuge der GPLA vorgelegt hat, ist zu entnehmen, dass er für alle seine Fahrten ein Firmenauto der AG GmbH nützt. Soweit er das Fahrzeug für seine selbständige Tätigkeit als Einrichtungsberater verwendet, leistet er der GmbH dafür Kostenersatz. Dieser betrug im Jahr 2005 EUR 5.946, 2006 EUR 6.392, 2007 EUR 6.337 und 2008 EUR 7.037. Diese Beträge sind den Rechnungsbeilagen zu entnehmen, mit denen die jährliche Abrechnung zwischen der GmbH und GF_1 erfolgt.

Herr G verneinte, dass er das Fahrzeug für rein private Fahrten verwende und teilte mit, dass für Privatfahrten das Fahrzeug seiner Gattin GF_2 zur Verfügung stehe. Der Prüfer hat keine weiteren Feststellungen darüber getroffen, dass Herr G das Firmenauto für nicht der GmbH dienende Zwecke nutzen würde, ohne dafür Kostenersatz zu leisten. Ein Fahrtenbuch existiert nicht, Herr G hat seinen eigenen Angaben zufolge keines geführt.

Die sonstigen Spesen, die Herrn G bei seiner Tätigkeit für die GmbH erwachsen wie Nächtigungskosten, Essen mit Kunden etc. werden von Herrn G voraus bezahlt und einmal pro Monat mit der GmbH abgerechnet.

Aus dem geschilderten Ablauf seiner Tätigkeiten zieht die Bf. den Schluss, dass nicht GF_1 für das operative Geschäft der GmbH zuständig ist, sondern dass Ges2 das operative Geschäft macht. Soweit dem Akteninhalt entnehmbar dürfte die Geschäftsführerin GF_2 im Streitzeitraum für buchhalterische, kaufmännische und sonstige organisatorische Belange zuständig gewesen sein. Die Steuererklärungen der GmbH und sonstige Schriftstücke an das Finanzamt wurden aber – soweit ersichtlich – von GF_1 unterzeichnet. Ebenso hat er die Abrechnungen der GmbH an ihn selbst für die GmbH gefertigt. Ob er die Abrechnungen auch eigenständig erstellt hat, konnte nicht aufgeklärt werden.

B/6. Ges2, geboren 1975, ist seit dem Jahr 2002 nicht selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der GmbH und hält seit Oktober 2004 1% der Geschäftsanteile an der GmbH. Ergänzend zum Generalversammlungsbeschluss, mit dem der Erwerb dieser Geschäftsanteile beschlossen wurde, wurde offenbar eine weitere Vereinbarung der

Gesellschafter getroffen, die wiederum undatiert ist und in der ersten vorgelegten Version (Kopie) ein Handzeichen bzw. Namenskürzel des Mehrheitsgesellschafters trägt. Diese Vereinbarung hat folgenden Inhalt:

„Herr Ges2 hat per 13. Oktober 2004 die Geschäftsanteile von Ges_alt übernommen und erklärt die bestehenden Vereinbarungen der Gesellschafter der Bf. GmbH zu kennen und diesen im bestehenden Umfange wie folgt zuzustimmen.

1. Die bisherigen und zukünftigen Gewinne der Gesellschaft werden bis auf weiteres nicht ausgeschüttet sondern im Unternehmen belassen. Dies dient zur Stärkung und Sicherung der Liquidität der Gesellschaft.

2. Die ausschließliche Geschäftsführung wird durch GF_2 im bisherigem Umfange vorgenommen. Der Geschäftsführerin wird zur Ausübung und Besorgung der Geschäfte ein Kraftfahrzeug zur Verfügung gestellt

3. Herr Dipl.Ing. GF_3 wird zum gewerberechtlichen Geschäftsführer bestellt. Herr Dipl.Ing. H ist ausschließlich für die Überwachung der gewerberechtlichen Belange verantwortlich. DI H hat keinerlei sonstige handelsrechtliche Agenden zu erfüllen und unterliegt daher im Rahmen seiner Tätigkeit keinerlei Weisungsbindung weder durch die Geschäftsführung noch durch die Generalversammlung. Herr DI H übt seine Tätigkeit auf Basis seiner freiberuflichen Tätigkeit aus und erhält von der Gesellschaft eine monatliche Vergütung von 300,00 € (12x). Die Versicherungspflicht ist im Rahmen der GSVG von DI H selbst zu melden

4. Die seit dem Jahre 1988 bestehende Zusammenarbeit mit dem gewerblichen Unternehmen Einrichtungsberatung GJ. bleibt im vereinbarten Umfange aufrecht. Für die mögliche Vertretung vor dem Baubehörden wurde Herrn GF_1 Vertretungs- und Handlungsvollmacht erteilt. Für die von J. G für seine selbständige Tätigkeit genutzten betrieblichen Ressourcen KFZ , Drucker, Zeichenprogramme u.ä. werden die Kosten von AG an diesen jährlich (nach Bilanzerstellung) in Rechnung gestellt, wobei der vereinbarte Provisionsanspruch für das Heranbringen und betreuen von Planungsaufträgen in Abzug zu bringen ist. Die Abrechnung erfolgt einmal jährlich- nach Feststellung des Jahresabschlusses. Die Zusammenarbeit erfolgt auf Basis der im Jahre 1988 getroffenen Vereinbarungen und wird von J. G ausschließlich gewerblich- selbständig ausgeübt. Herr J. G unterliegt im Rahmen seiner Tätigkeit keinerlei Weisungsbindung weder durch die Geschäftsführung noch durch die Generalversammlung. Die Vereinbarungen der Provisionsabrechnung zwischen AG und J. G bleiben folgend aufrecht. Bis Umsatz € 218.018,50 = 0 %, bis Umsatz € 363.364,17 = 15 % und von Umsatzerlösen darüber jeweils 10 %) die Provision ist ausschließlich gegen die abzurechnenden Kostenersätze durch J. G aufzurechnen. Eine allfällige Auszahlung kann nur von übersteigenden Ansprüchen erfolgen.

5. Für allfällig notwendige Vertretungen der Geschäftsführerin (Verhinderung bzw. Krankheit erhalten die Herrn DI H und J. G keine gesonderte Vergütungen.“

Diese Vereinbarung wurde im Zuge der zweiten Berufung nochmals in Kopie vorgelegt und trägt diesmal den (kopierten) handschriftlichen Zusatz offenbar des

Mehrheitsgesellschafters „Diese Vereinbarung wurde am 4.12.2004 von mir gefertigt“ samt dessen Unterschrift sowie den (kopierten) handschriftlichen Vermerk von Ges2 „wurde von mir ebenfalls unterschrieben“.

B/7. Für die von Herrn G für die GmbH erbrachten Tätigkeiten wurde keine monatliche Entlohnung vereinbart, sondern einmal jährlich im nachhinein erfolgte eine Verrechnung des „Provisionsanspruches“ des Herrn GF_1 mit den Kostenersätzen, die dieser der GmbH für die Nutzung deren Infrastruktur für sein Einzelunternehmen zu leisten hat. Diese jährlichen Abrechnungen ergaben immer eine Forderung der GmbH. Die GmbH stellte daher an den Einzelunternehmer GF_1 eine jährliche Rechnung. Diese wurde für die GmbH von GF_1 unterzeichnet. Diesen Rechnungen liegt jeweils ein Abrechnungsblatt bei, dem die Höhe der Kostenanteile für die PKW-Nutzung zu entnehmen ist. Der Prüfer vertrat dazu die Ansicht, dass *„aus Sicht des Finanzamtes die Kostenanteile nur die betrieblichen Fahrten des Einzelunternehmers GF_1 betreffen und daher für die Festsetzung des Sachbezuges für die Privatnutzung des firmeneigenen PKWs nicht relevant sind“*. Worauf sich diese Ansicht des Finanzamtes stützt, geht den Arbeitsunterlagen des Prüfers nicht hervor. Er hat jedoch die Kostenersätze für die PKW-Nutzung nicht näher analysiert.

Die von der Bf. ins Treffen geführte Weisungsfreiheit des Herrn GF_1 findet sich in einer undatierten und nicht unterschriebenen „Vereinbarung über die Zusammenarbeit zwischen der GmbH und GF_1“ sowie in einer ebenfalls nicht datierten und nicht unterschriebenen, in Kopie vorgelegten Gesellschaftervereinbarung, die den Angaben der Bf. zufolge aus dem Jahr 2004 stammen soll.

Dass GF_1 der GmbH gegenüber Urlaubsansprüche oder Ansprüche auf Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall hätte, wurde nicht behauptet und ist auch nicht aktenkundig. Die Bf. brachte vor, dass GF_1 für Schäden, die er der GmbH zufügt, aus seiner eigenen Berufshaftpflichtversicherung aufkommen müsse, blieb aber die Vorlage entsprechender Beweismittel schuldig.

C. Beweiswürdigung und rechtliche Würdigung des Sachverhaltes

C/1. Gemäß § 41 Abs 1 FLAG haben alle Dienstgeber den Dienstgeberbeitrag zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Nach Abs 2 leg.cit. galten im Streitzeitraum folgende Personengruppen als Dienstnehmer:

- Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs 2 EStG 1988 stehen
- an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des EStG 1988, also wesentlich beteiligte Personen.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25

Abs 1 Z 1 lit. a und b EStG sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG.

Da GF_1 an der Bf. nicht beteiligt ist, kommt der zweite Tatbestand des § 41 Abs 2 FLAG nicht in Betracht. Zu untersuchen ist daher die Frage des Dienstverhältnisses im Sinne des § 47 Abs 2 EStG 1988.

Nach dieser Bestimmung liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet, wenn also 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. Dem 2. Satz dieser Gesetzesstelle zufolge ist ein Dienstverhältnis weiters dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs 1 Z 1 lit. b vorliegen.

Mangels Beteiligung des GF_1 an der Bf. kommt auch der Tatbestand des 2. Satzes der zitierten Bestimmung nicht zur Anwendung. Im gegenständlichen Fall ist daher nach den allgemeinen Kriterien des § 47 Abs 2 EStG zu prüfen, ob die Merkmale eines Dienstverhältnisses überwiegen (UFS 5.12.2008, RV/0417-S/07; siehe auch VwGH 19.12.2012, 2010/08/0240).

Das Vorliegen eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses hängt nicht davon ab, ob ein Arbeitsverhältnis iSd Arbeitsrechts gegeben ist. Eine Tätigkeit kann daher steuerrechtlich auch dann als im Dienstverhältnis erbracht anzusehen sein, wenn auf sie arbeitsrechtliche Vorschriften, wie etwa die Abfertigungs- oder die Urlaubsregelung, die arbeitsrechtliche Kündigungsregelung oder die Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, keine Anwendung finden (VwGH 2.9.2009, 2005/15/0143). Für die Beurteilung der Leistungsbeziehung zwischen der GmbH und deren GF GF_1 ist es daher ohne Belang, dass die genannten Kriterien gegenständlich offensichtlich nicht vorliegen.

Entscheidend für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung ist das im konkreten Einzelfall verwirklichte Gesamtbild der Tätigkeit (VwGH 3.8.2004, 2000/13/0046). Dabei ist aber auch der im Wirtschaftsleben üblichen Gestaltungsweise entsprechendes Gewicht beizumessen. Wenn es für eine Tätigkeit üblich ist, dass auch im Dienstverhältnis stehende Personen mit Rücksicht auf die besonderen Verhältnisse, unter denen sie tätig werden, den wirtschaftlichen Erfolg weitgehend selbst bestimmen können, so spricht dies nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses (Kuprian in Csaszar/Lenneis/Wanke, FLAG, § 41 Rz 14).

Der Legaldefinition des § 47 Abs 2 EStG 1988 sind zwei Kriterien zu entnehmen, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprechen, nämlich die Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers. (Lediglich) In Fällen, in denen beide Kriterien noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu

nehmen (VwGH 2.9.2009, 2005/15/0143 mit Verweis auf das Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018).

C/2. Organisatorische Eingliederung

Die für das Vorliegen von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wesentliche Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes schon dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss. Nach dem vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen funktionalen Verständnis wird das Merkmal der Eingliederung in den Organismus des Arbeitgebers durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld verwirklicht wird, ohne dass dabei von Bedeutung wäre, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde (VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018).

Daraus ergibt sich, dass mit einer auf einen bestimmten Zeitraum angelegten kontinuierlichen Tätigkeit im Rahmen des Betriebes des Arbeitgebers, mit welcher der Unternehmenszweck verwirklicht wird, eine organisatorische Eingliederung gegeben ist (vgl. VwGH 1.6.2006, 2006/15/0029). Im Falle von Personen, die über einen längeren Zeitraum Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft sind, bejaht der Verwaltungsgerichtshof - unabhängig vom konkreten Umfang und tatsächlichen Ausmaß der Geschäftsführertätigkeit - in ständiger Rechtsprechung deren organisatorische Eingliederung in den Betrieb der Gesellschaft (etwa VwGH 2.7.2002, 2001/14/0055; 22.12.2004, 2002/15/0140; siehe auch UFS 19.12.2012, RV/0547-S/12 u.a.).

Das Bundesfinanzgericht hegt keinen Zweifel daran, dass im gegenständlichen Fall diese Voraussetzung erfüllt ist. GF_1 arbeitet seit mehr als 20 Jahren für die GmbH, er betreibt Kundenwerbung, er erstellt (Vor)Planungen für Kunden und bringt die entsprechenden Aufträge heran. Die Frage, ob alle Aufträge der GmbH durch ihn vermittelt wurden, konnte – wie dargestellt – nicht geklärt werden. Nach seinen eigenen Ausführungen, wonach er die Kontakte zu den Kunden habe, ist es durchaus denkbar, dass die GmbH allein von den von ihm vermittelten Aufträgen lebt. Dafür spricht auch die Tatsache, dass sich seine „Provisionen“ auf Basis des Gesamtumsatzes der GmbH errechnen. Seine Tätigkeit ist mit der Vermittlung der Aufträge jedoch nicht beendet. Er betreut die Projekte eigenen Aussagen zufolge weiter, hält Besprechungen mit den planenden Mitarbeitern ab und erteilt entsprechende Weisungen. Dass die Weiterbetreuung von Projekten auch in seinem eigenen Interesse als Einzelunternehmer (Einrichtungsberater) liegen kann, ist nach Überzeugung des Bundesfinanzgerichts kein Argument gegen eine organisatorische Eingliederung.

GF_1 tritt auch vor Behörden und Kunden im Namen der GmbH auf. Dies wurde von der Bf. selbst vorgebracht als Argument für seine Bestellung zum Geschäftsführer der GmbH,

damit er diese „eigenständig vor Behörden und Kunden vertreten könne“. Unbestritten vertritt er die GmbH auch gegenüber der Abgabenbehörde nach außen, wenn er etwa Steuererklärungen unterschreibt. Auch seine eigenen Abrechnungen fertigt er selbst im Namen der GmbH. Dass es im Streitzeitraum außer ihm noch andere Geschäftsführer gab, spricht ebenfalls nicht gegen die organisatorische Eingliederung. Es ist durchaus gängig, dass eine GmbH mehrere Geschäftsführer, eventuell mit klar abgegrenzten Aufgabengebieten, hat.

Das Fehlen von festen Arbeitszeiten ist für Personen in Führungspositionen nicht unüblich und spricht ebenfalls nicht gegen die organisatorische Eingliederung. Wenn in der Berufung eingewendet wird, GF_1 arbeite von seinem eigenen Büro aus mit eigenen Betriebsmitteln, so ist dem entgegen zu halten, dass sich sein eigenes Büro ebenso im Wohnhaus des Geschäftsführers befindet wie die Geschäftsräumlichkeiten der GmbH. Für seine Tätigkeit stellt ihm die GmbH ein Firmenfahrzeug zur Verfügung und kommt für Spesen wie Nächtigungskosten bei Dienstreisen und Kundenbewirtung auf. Bei den sonstigen Betriebsmitteln wie PC, Drucker, Planungssoftware und ähnliches ist es nach der Aktenlage so, dass diese der GmbH gehören und GF_1 an die GmbH insoweit Kostenersatz leistet, als er diese Betriebsmittel für seine eigene unternehmerische Tätigkeit nutzt. Entsprechende Fragen des Finanzamtes, wie diese Abrechnungen genau gestaltet sind, wurden von der Bf. nicht beantwortet.

Aus den angeführten Gründen ist gegenständlich nach Überzeugung des Bundesfinanzgerichts jedenfalls von einer organisatorischen Eingliederung des Herrn GF_1 in den Betrieb der GmbH auszugehen.

C/3. Weisungsgebundenheit

Gemäß § 20 Abs 1 GmbHG sind die Geschäftsführer der Gesellschaft gegenüber verpflichtet, alle Beschränkungen einzuhalten, die in dem Gesellschaftsvertrage, durch Beschluss der Gesellschafter oder in einer für die Gesellschafter verbindlichen Anordnung des Aufsichtsrates für den Umfang ihrer Befugnis, die Gesellschaft zu vertreten, festgesetzt sind. Der an der GmbH nicht als Gesellschafter beteiligte Fremd-Geschäftsführer ist wegen seiner Weisungsabhängigkeit regelmäßig rechtlich als "echter Dienstnehmer" oder "Arbeitnehmer" einzustufen, auf dessen Dienstverhältnis das AngG Anwendung findet (Reich/Rohrwig, GmbH-Recht, Rz 2/85).

Seitens der Generalversammlung besteht jederzeit die Möglichkeit, durch individuell-konkrete Anordnungen das Tätigwerden des Geschäftsführers hinsichtlich der grundsätzlichen Erfüllung seiner Leitungsaufgaben zu beeinflussen. Auch wenn in der betrieblichen Praxis dem Geschäftsführer oftmals weit reichende selbständige Entscheidungsbefugnisse eingeräumt sind, ändert dies nichts am grundsätzlichen Bestehen der Weisungsgebundenheit. In diesem Zusammenhang führt Sedlacek, (SWK 2005, 804 ff) aus, dass die sogenannte „stille Autorität“ der Generalversammlung für das Vorliegen der Weisungsunterworfenheit ausreicht (vgl. VwGH 21.11.2007, 2005/08/0051).

Der Verwaltungsgerichtshof betonte in seinem Erkenntnis vom VwGH 26.7.2007, 2007/15/0095, dass bei nicht beteiligten Geschäftsführern einer Kapitalgesellschaft – von seltenen Ausnahmen abgesehen – die allgemeinen Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sind. Die Problematik, dass dieser keinem „fremden“ Willen unterliegen und daher die Geschäftsführung nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausüben könne, stelle sich in diesen Fällen nämlich von vornherein nicht.

Im Erkenntnis vom 19.12.2012, 2010/08/0240 hat der Verwaltungsgerichtshof klargestellt, dass das gemäß § 20 GmbHG bestehende Weisungsrecht der Generalversammlung nicht notwendig auch die Erteilung persönlicher Weisungen umfasst. Die Bindung des Geschäftsführers an den Gesellschaftsvertrag und die Gesellschafterbeschlüsse stellt eine sachliche Weisungsgebundenheit dar und ist von der persönlichen Weisungsgebundenheit zu unterscheiden. In Bezug auf das Vorliegen eines Dienstverhältnisses ist auf die schuldrechtliche Vereinbarung, also den Anstellungsvertrag abzustellen, denn entscheidend ist die persönliche Weisungsgebundenheit.

Grundsätzlich tritt die Weisungsgebundenheit bei leitenden bzw. höher qualifizierten Tätigkeiten in den Hintergrund, ohne dass dies das Vorliegen eines Dienstverhältnisses beeinträchtigen würde (Jakom, EStG, § 47 Rz 6).

Die Literatur und die Judikatur vertreten die Ansicht, dass es schon grundsätzlich kaum vorkommen wird und wirtschaftlich auch schwer nachvollziehbar ist, dass ein nicht beteiligter, fremder Geschäftsführer an keine Weisungen des Anteilseigners bzw. der Generalversammlung gebunden ist (siehe etwa Kunesch, PVInfo 6/2013). Schließlich verwaltet der Geschäftsführer als Organ der GmbH fremdes Vermögen. Die Bf. hat wiederholt darauf hingewiesen, dass GF_1 nicht Gesellschafter der GmbH ist. Ein sonstiges Naheverhältnis zwischen dem Mehrheitseigentümer und GF_1 wurde weder behauptet noch liegen dafür aktenkundige Hinweise vor. Wenn die Bf. also eine solche unübliche Gestaltung vorbringt – der VwGH spricht von „seltenen Ausnahmen“ – so ist sie umso mehr gehalten, ihre Behauptungen durch entsprechende klare Beweismittel zu belegen.

Im gegenständlichen Fall vertritt das Bundesfinanzgericht die Auffassung, dass die Bf. keine ausreichenden Beweismittel dafür vorgelegt hat, dass GF_1 der GmbH gegenüber nicht persönlich weisungsgebunden ist. Einen Anstellungsvertrag bzw. Werkvertrag zwischen der GmbH und GF_1 gibt es nicht. Falls je einer verfasst wurde, sei er in der Zwischenzeit laut den Ausführungen der Bf. weggeworfen worden. Diesen Beweisnotstand hat die Bf. selbst zu vertreten. Dass einer nicht datierten und nicht unterzeichneten „Vereinbarung über die Zusammenarbeit“ keine Beweiskraft zukommt, braucht nicht näher erläutert zu werden. Das Gleiche gilt für die Gesellschaftervereinbarung, die ebenfalls weder datiert noch unterzeichnet ist und – in der zweiten Version - lediglich mit handschriftlichen Zusätzen „*wurde von mir unterfertigt*“ in kopierter Form vorgelegt wurde.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erfordert das Vorbringen unüblicher Gestaltungen oder ungewöhnlicher Verhältnisse von Seiten des

Abgabepflichtigen eine erhöhte Mitwirkung von diesem (Ritz, BAO⁵ § 115 Tz 13 und die dort zitierte Judikatur). Im vorliegenden Fall ist die Bf. ihrer Mitwirkungspflicht insgesamt unzureichend nachgekommen.

Das Bundesfinanzgericht sieht daher die entscheidenden Kriterien für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses als gegeben an. Der Vollständigkeit halber wird in der Folge noch auf das Unternehmerwagnis sowie auf die Frage der laufenden Entlohnung eingegangen.

Richtig ist, dass die Höhe der Provisionen von den Umsätzen der GmbH abhängt. Ob dies auch gleichzeitig (lediglich) die Umsätze sind, die aus von GF_1 vermittelten Aufträgen stammen oder ob die GmbH auch noch „andere“ Umsätze erzielt, konnte nicht aufgeklärt werden. Jedenfalls hängt der Erfolg der Tätigkeit des GF_1 von seiner persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens ab. Ein erfolgsabhängiges Entgelt oder eine derartige Entgeltskomponente sind aber im Wirtschaftsleben in vielen Bereichen nicht ungewöhnlich und sprechen für sich allein noch nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Auch muss GF_1 nicht für die mit seiner Tätigkeit für die GmbH verbundenen Ausgaben selbst aufkommen. Ein ausgabenseitiges Unternehmerwagnis liegt vor, wenn den Geschäftsführer unerwartet Kosten treffen, die nicht überwältzt werden können. Nach der Aktenlage ist Derartiges nicht erkennbar. GF_1 nutzt für seine beruflichen Fahrten ein Firmenfahrzeug, anfallende Spesen werden mit der GmbH monatlich verrechnet und von dieser ersetzt und die sonstigen Betriebsmittel befinden sich ebenfalls im Eigentum der GmbH. Nicht überwälzbare Kosten liegen also nicht vor, wurden aber auch nicht dargelegt. Ein typisches Unternehmerrisiko ist daher nicht erkennbar.

Zur Frage der Entlohnung ist schließlich auszuführen, dass der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung darauf hinweist, dass durch die zumindest jährlich erfolgende Gewährung eines Geschäftsführerbezuges – auch durch Gutschrift auf einem Verrechnungskonto – das Element laufender Entlohnung in ausreichender Weise verwirklicht wird (VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018 mit weiteren Judikaten).

Aus den angeführten Gründen ist der Beschwerde in diesem Punkt kein Erfolg beschieden. Die an den Geschäftsführer geflossenen Provisionen sind in der vom Finanzamt festgestellten Höhe sowohl in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages als auch in jene des Zuschlags zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.

C/4. Sachbezug:

Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug **für nicht beruflich veranlasste Fahrten** einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen, dann ist nach § 4 der Sachbezugswerteverordnung ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 600 Euro monatlich, anzusetzen. Kostenbeiträge des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber mindern den Sachbezugswert.

Unbestritten ist, dass GF_1 einen der GmbH gehörenden PKW benutzt, der ihm auch für nicht der GmbH dienende Zwecke zur Verfügung steht und von ihm auch für solche nicht beruflich veranlassten Fahrten verwendet wird. Unbestritten ist weiters, dass Herr G für diese PKW-Verwendung der GmbH Kostenersätze leistet, und zwar jährlich zwischen EUR 6.000 und EUR 7.000. Nach dem Wortlaut der Sachbezugswerteverordnung kommt es nicht darauf an, ob der Arbeitnehmer den seinem Arbeitgeber gehörenden PKW für rein private Zwecke oder etwa für eine eigene unternehmerische Tätigkeit nutzt. Entscheidend ist die Verwendung für – aus Sicht des Arbeitgebers - nicht beruflich veranlasste Fahrten. Diese Verwendung liegt gegenständlich vor, unbestritten wurden dafür von Herrn G aber auch Kostenersätze geleistet, die aus den Beilagen der jährlichen Abrechnungen mit der GmbH ersichtlich sind (siehe **Pkt. B/5.**) Diese Kostenersätze sind daher vom Sachbezugswert abzuziehen, mindern also den Sachbezugswert.

Wenn die Bf. behauptet, GF_1 hätte den PKW von der GmbH „angemietet“, so ist dem entgegenzuhalten, dass ein Mietvertrag, der im Übrigen fremdüblichen Grundsätzen entsprechen müsste, nicht vorgelegt wurde.

Das Finanzamt nahm Sachbezugswerte von EUR 7.200 jährlich an. Nach Abzug der jährlichen Kostenersätze betragen die in die Bemessungsgrundlage von DB und DZ einzubeziehenden Sachbezugswerte:

2005: EUR 1.254,-

2006: EUR 808,-

2007: EUR 863,-

2008: EUR 163,-

Insgesamt waren daher die angefochtenen Bescheide abzuändern.

D. Zulässigkeit einer Revision

Die Revision gemäß Art 133 Abs 4 B-VG an den Verwaltungsgerichtshof ist nicht zulässig. Die gegenständliche Rechtsfrage wird in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und des Unabhängigen Finanzsenates bzw. des Bundesfinanzgerichts eindeutig und einheitlich beantwortet (siehe dazu **Pkt. C.**)

Belehrung und Hinweise

Beschwerdeführern und den im Beschwerdeverfahren Beigetretenen steht das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen ab Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - durch eine bevollmächtigte Rechtsanwältin oder einen bevollmächtigten Rechtsanwalt beim Verfassungsgerichtshof eingebracht werden.

Den Parteien des Beschwerdeverfahrens steht das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen ab Zustellung dieser Entscheidung eine außerordentliche Revision nach § 28 Abs 3 VwGG an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben. Die Revision muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - durch eine bevollmächtigte Rechtsanwältin, Steuerberaterin oder Wirtschaftsprüferin oder durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt, Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer beim Bundesfinanzgericht eingebracht werden.

Die für eine Beschwerde oder Revision zu entrichtenden Eingabengebühren ergeben sich aus § 17a Verfassungsgerichtshofgesetz 1953 und § 24a Verwaltungsgerichtshofgesetz 1985.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Salzburg-Aigen, am 24. Juli 2014