

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Elisabeth Traxler über die Beschwerde der Bf., vertreten durch Mag. Christian Kunst, Steuer- & Unternehmenberatung, Litschauerstraße 34, 3950 Gmünd, vom 26. April 2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes Waldviertel vom 29. März 2013, betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Kalenderjahre 2006, 2007, 2008 und 2009 sowie Festsetzung eines Säumniszuschlages für Dienstgeberbeiträge 2008 und 2009 zu Recht erkannt:

Die Bescheide betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Kalenderjahre 2006, 2007 und 2008 sowie Festsetzung eines Säumniszuschlages für Dienstgeberbeiträge 2008 und 2009 werden (ersatzlos) aufgehoben.

Die Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Kalenderjahr 2009 werden mit € 3.734,19 festgesetzt (Bemessungsgrundlage: € 82.981,55).

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Kalenderjahr 2009 wird mit € 340,23 festgesetzt (Bemessungsgrundlage: € 82.981,55).

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof (Art. 133 Abs. 4 B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Bei der (vormaligen Berufungswerberin und nunmehrigen) Beschwerdeführerin (in der Folge: Bf.) handelt es sich um eine im Kalenderjahr 2005 errichtete und im Kalenderjahr 2006 in das Firmenbuch eingetragene Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Herr XY1 ist am Stammkapital zu 20% beteiligt und hat in den gegenständlichen Kalenderjahren auch die Funktion des Geschäftsführers ausgeübt. Herr XY2 war bis einschließlich 2008 ebenfalls zu 20% und ist seither zu 50% am Stammkapital beteiligt und hat in den gegenständlichen Kalenderjahren ebenfalls die Funktion des Geschäftsführers ausgeübt.

Strittig ist - als Ergebnis einer Lohnsteuerprüfung (§ 86 Abs. 1 EStG 1988) -, ob die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer - den Zeitraum ihrer 20%-igen Beteiligung betreffend - ihre Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) ausgeübt haben.

Dieser Frage liegt folgendes Verwaltungsgeschehen zu Grunde:

Am 29. Jänner 2008 hat die Bf. mit Herrn **XY1** einen **freien Dienstvertrag** abgeschlossen. Darin wurde ua. auch vereinbart, dass Herr XY1 "außerhalb der sich aus der Natur der Dienstleistungstätigkeit unmittelbar ergebenden Einschränkungen an keinen Dienstort, an keine Dienstzeit und an keine Weisungen" gebunden ist (§ 1 (3)), dass die Leistungen (des Herrn XY1) "selbständig und in voller Eigenverantwortlichkeit" erbracht werden, die Betriebsmittel grundsätzlich von der Bf. zur Verfügung gestellt werden und dass "eine Eingliederung [des Herrn XY1] in die Organisation des Betriebes [der Bf.]" durch diesen Vertrag nicht begründet wird (§ 3 (1)).

Mit Herrn XY2 hat die Bf. keinen schriftlichen Vertrag abgeschlossen.

Nach § 7 Punkt 5. des **Gesellschaftsvertrages** werden - soweit der Gesellschaftsvertrag nichts anderes bestimmt - Beschlüsse (der Generalversammlung) mit einfacher Mehrheit gefasst. Nach § 7 Punkt 6. des Gesellschaftsvertrages bedürfen ua. folgende Beschlüsse/Maßnahmen einer Mehrheit von 75% der abgegebenen Stimmen: Die Bestellung und Abberufung von Geschäftsführern, Abschluss und Änderung von Geschäftsführerverträgen (lit. b); Errichtung einer Geschäftsordnung für die Geschäftsführung (lit. d).

Das Finanzamt hat zur Begründung der angefochtenen **Bescheide vom 29. März 2013** nach der Wiedergabe des § 47 Abs. 2 EStG 1988 und unter Bezugnahme auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10.11.2004, Zl. 2003/13/0018, (zusammengefasst) Folgendes ausgeführt: Das steuerliche Dienstverhältnis sei durch zwei Merkmale, nämlich die Weisungsgebundenheit und die betriebliche Eingliederung, gekennzeichnet. Bei leitenden Angestellten sei es ausreichend, wenn sich die Weisungsgebundenheit auf die grundsätzliche Erfüllung der Leitungsaufgaben beschränke, ohne den Arbeitsablauf detailliert zu regeln, sodass - bei leitenden Angestellten - eine weitgehende Entscheidungsfreiheit einem Dienstverhältnis nicht entgegenstehe. Ein für eine Gesellschaft tätiger Minderheitsgesellschafter verfüge nicht gleich einem selbständigen Unternehmer über (ausschließlich) eigenes Vermögen, sondern disponiere (auch) mit fremden Vermögen und trage die Verantwortung für den wirtschaftlichen Erfolg dieses Unternehmens. In diesem Zusammenhang sei auch die Bestimmung des § 20 Abs. 1 GmbHG von Bedeutung, wonach der Geschäftsführer gegenüber der Gesellschaft verpflichtet sei, alle Beschränkungen einzuhalten, die im Gesellschaftsvertrag oder durch Beschluss der Gesellschafter udgl. festgesetzt seien. So bestehe seitens der Generalversammlung jederzeit die Möglichkeit, durch individuell-konkrete Anordnungen das Tätigwerden des Geschäftsführers hinsichtlich der grundsätzlichen Erfüllung der Leitungsaufgaben zu beeinflussen, was das Vorliegen von Weisungsgebundenheit im hier entscheidenden Sinn offensichtlich mache.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sei dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bilde und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben müsse. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung (hier: seit 2006) bewirke nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vom 10.11.2004, ZI. 2003/13/0018) zweifelsfrei die betriebliche Eingliederung.

Diesen Ausführungen ist die Bf. in ihrer **Berufung vom 26. April 2013** (zusammengefasst) wie folgt entgegen getreten: Auch wenn die Geschäftsführer einer GmbH bei der Ausübung ihrer Funktion an die Weisungen der Gesellschafter (Generalversammlung) gebunden seien, sei - der Judikatur des VwGH folgend - zu prüfen, ob diese Weisungsgebundenheit auch tatsächlich gegeben sei. Dabei komme es nicht auf das sachliche Weisungsrecht der Generalversammlung an, sondern auf das persönliche Weisungsrecht (VwGH vom 19.12.2012, ZI. 2010/08/0240). Dieses für das Vorliegen eines steuerlichen Dienstverhältnisses erforderliche persönliche Weisungsrecht sei jedoch gegenüber den beiden Geschäftsführern nicht gegeben gewesen.

Die beiden Herren seien vorher gemeinsam im Vorstand einer (in der Berufung namentlich genannten) AG gewesen und nach ihrer langjährigen Tätigkeit in diesem Konzern keinesfalls mehr gewillt gewesen, sich nochmals in ein Abhängigkeitsverhältnis zu begeben. Gereizt habe sie die herausfordernde Aufgabe, ein für sie interessantes Produkt erfolgreich auf den Markt zu bringen. Daher hätten die beiden Herren es sich bei der Übernahme der Geschäftsführerfunktion ausbedungen, dass sie keinerlei Weisungen unterliegen und völlig frei entscheiden können. Diese von den beiden Herren gewollte Unabhängigkeit finde auch ihren Niederschlag in § 7 Punkt 6b des Gesellschaftsvertrages, in dem vorgesehen sei, dass die Geschäftsführer nur mit einer 75%-igen Mehrheit abberufen werden könnten. Durch diese Regelung sei erreicht worden, dass die beiden Geschäftsführer völlig frei agieren konnten und somit jegliche Weisungsgebundenheit gefehlt habe. Entgegen der Darstellung in der Bescheidebegründung habe die Generalversammlung somit keine Möglichkeit gehabt, durch individuell konkrete Anordnungen das Tätigwerden der Geschäftsführer hinsichtlich der Erfüllung ihrer Aufgaben zu beeinflussen, weshalb das Vorhandensein einer Weisungsgebundenheit im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 eindeutig zu verneinen sei. Auch aus dem mit Herrn XY1 abgeschlossenen freien Dienstvertrag gehe klar hervor, dass dieser seine Tätigkeit frei von persönlicher Abhängigkeit gegenüber der Bf. habe ausüben können.

Eine Eingliederung liege auch nicht vor, weil die beiden Herren ihre Tätigkeit von ihren Eigenheimen aus ausgeübt hätten. Bei der Ausübung ihrer Tätigkeit seien die beiden Herren weder an einen Arbeitsort, noch an Arbeitszeiten gebunden gewesen und hätten auch ihre eigenen Betriebsmittel (wie Computer, Drucker, Telefon, Auto) verwendet. Weiters sei noch zu erwähnen, dass Herr XY2 in den Jahren 2006 bis 2010 auch noch für verschiedene andere Unternehmen als Unternehmensberater tätig gewesen sei.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 30. Juli 2013** hat das Finanzamt die Berufung abgewiesen und diese Entscheidung (zusammengefasst) im Wesentlichen wie folgt begründet: Selbst wenn einem Geschäftsführer vertraglich Weisungsfreiheit eingeräumt werde, ändere dies nichts daran, dass dieser - dessen ungeachtet - die Weisungen der Generalversammlung zu befolgen habe. Sei ein Geschäftsführer gesellschaftsrechtlich weisungsgebunden, dann sei auch die Weisungsgebundenheit iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 zu bejahen. Dass sich die beiden Gesellschafter bei der Übernahme der Geschäftsführerfunktion persönliche Weisungsfreiheit ausbedungen hätten, ändere daher nichts daran, dass sie an die Vorgaben der Generalversammlung gebunden gewesen seien.

Auch die betriebliche Eingliederung sei zu bejahen, da die beiden Herren seit dem Jahr 2006 ihre Funktion als Geschäftsführer ununterbrochen ausgeübt hätten.

Diesen Ausführungen hat die Bf. in ihrem **Vorlageantrag vom 28. August 2013** (zusammengefasst) im Wesentlichen entgegen gehalten, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 19.12.2012) das organschaftliche Weisungsrecht der Generalversammlung nach § 20 Abs. 1 GmbHG nicht notwendig auch die Erteilung persönlicher Weisungen umfasse. Die Bindung des Geschäftsführers an den Gesellschaftsvertrag und die Gesellschafterbeschlüsse stelle (nur) eine sachliche Weisungsgebundenheit dar. Bei der persönlichen Weisungsgebundenheit hingegen - und nur diese sei im Hinblick auf das Vorliegen eines Dienstverhältnisses maßgeblich - sei auf die schuldrechtliche Vereinbarung abzustellen. Wie bereits in der Berufung ausgeführt worden sei, hätten sich die beiden Geschäftsführer bei der Übernahme der Geschäftsführerfunktion ihre persönliche Weisungsungebundenheit ausbedungen, sodass die Bf. nicht das Recht gehabt habe, ihnen arbeitsbezogene Weisungen zu erteilen. Auch die organisatorische Eingliederung sei - wie bereits in der Berufung ausgeführt - zu verneinen.

Im Oktober 2013 hat das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Am **4. September 2018** hat das Bundesfinanzgericht an die Bf. folgenden **Vorhalt** gerichtet: In der Berufung bzw. im Vorlageantrag sei ausführlich dargelegt worden, dass bzw. aus welchen Gründen die beiden Gesellschafter- Geschäftsführer nach do. Auffassung völlig unabhängig/weisungsfrei gewesen seien. Weiters sei ausgeführt worden, dass diese von beiden Herren gewollte Unabhängigkeit auch im § 7 Punkt 6b des Gesellschaftsvertrages ihren Niederschlag finde.

Dazu sei Folgendes auszuführen: Ob ein Dienstverhältnis (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) vorliege, sei für jeden Gesellschafter-Geschäftsführer gesondert zu prüfen. Die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer seien (bis einschließlich 2008) zu je 20% beteiligt gewesen. Das bedeute, dass die übrigen Gesellschafter (= 60%) und jeweils EIN Gesellschafter-Geschäftsführer (= 20%) Beschlüsse iSd § 7 Punkt 6 des Gesellschaftsvertrages herbeiführen hätten können, auch gegen den Willen des jeweils anderen Gesellschafter-Geschäftsführers. Dem do., auf § 7 Punkt 6b des

Gesellschaftsvertrages gestützten Vorbringen, dass jeder der beiden Geschäftsführer völlig frei agieren hätte können, könne daher nicht gefolgt werden.

Gleiches gelte in Bezug auf den zu 20% beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer (Herrn XY1) auch für das Kalenderjahr 2009: In diesem Kalenderjahr hätten der mehrheitlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer (= 50%) und die weiteren Gesellschafter (= 30%) Beschlüsse iSd § 7 Punkt 6 des Gesellschaftsvertrages auch gegen den Willen des zu 20% beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers fassen können.

In ihrem **Schriftsatz vom 25. Oktober 2018** hat die Bf. dazu wie folgt Stellung genommen: Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes komme es bei der Beurteilung, ob ein Dienstverhältnis nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliege nicht darauf an, ob ein Geschäftsführer auf Grund seiner gesellschaftsrechtlichen Beziehung (Beteiligung) der Generalversammlung gegenüber weisungsgebunden sei. Für die Beurteilung, ob ein Dienstverhältnis gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliege, sei einzig und allein entscheidend, ob neben der sachlichen Weisungsgebundenheit gegenüber der Generalversammlung auch eine persönliche Weisungsgebundenheit bestehe (vgl. VwGH vom 25.06.2008, 2008/15/0090; vom 21.10.2015, 2012/13/0088). Wie bereits in der Berufung dargelegt, habe weder bei Herrn XY2a noch bei Herrn XY1a eine persönliche Weisungsgebundenheit bestanden, da sich bei der Übernahme der Geschäftsführertätigkeit beide Herren ausbedungen hätten, dass sie keinerlei persönlichen Weisungen unterliegen und eigenverantwortlich und völlig frei von persönlicher Abhängigkeit agieren könnten. Bei Herrn XY1a komme diese Weisungsungebundenheit auch in dem bereits vorgelegten freien Dienstvertrag zum Ausdruck. So sei in diesem Vertrag unter anderem vereinbart worden, dass Herr XY1a an keine Weisungen des Auftraggebers gebunden sei. Die Tatsache, dass die Weisungsfreiheit nicht nur ausdrücklich vereinbart sondern auch tatsächlich intensiv gelebt worden sei, habe dann letztlich dazu geführt, dass die übrigen Gesellschafter aus der Gesellschaft ausgeschieden seien, da sie mit dem Umstand, dass sie keinerlei Einfluss auf die Geschäftsführung ausüben hätten können, nicht umzugehen gewusst hätten.

Gemäß § 323 Abs. 38 erster und zweiter Satz BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Über die nunmehr als Beschwerde zu behandelnde Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer

beschäftigen. Dienstnehmer sind nach § 41 Abs. 2 FLAG ua. auch Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen.

Die Pflicht zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich auf § 122 Abs. 7 und Abs. 8 des Wirtschaftskammergesetzes (WKG) 1998.

Nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis dann vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Diese Legaldefinition beschreibt das steuerrechtliche Dienstverhältnis somit mit zwei Kriterien, nämlich der Weisungsgebundenheit gegenüber dem Arbeitgeber einerseits und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers andererseits. Weiteren Abgrenzungskriterien, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos, kommt nur Bedeutung zu, wenn die im Gesetz festgeschriebenen Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung noch keine klare Abgrenzung ermöglichen (VwGH vom 21. Oktober 2015, Zl. 2012/13/0088).

Mit der Frage der Weisungsgebundenheit von nicht bzw. nicht wesentlich beteiligten (Gesellschafter)Geschäftsführern hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits in mehreren Entscheidung auseinandergesetzt und darin Folgendes ausgeführt: Die Bindung des Geschäftsführers an den Gesellschaftsvertrag und an die Gesellschafterbeschlüsse stelle eine sachliche Weisungsgebundenheit des Geschäftsführers her, die sich auf den Erfolg der Geschäftsführung beziehe. Maßgeblich für die Weisungsgebundenheit im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 sei aber die davon zu unterscheidende persönliche Weisungsgebundenheit, die allein auf Grund des schuldrechtlichen Anstellungsvertrages zu beurteilen sei (VwGH vom 21. April 2016, Zl. 2013/15/0202, mw Nachweisen; vom 21. Oktober 2015, Zl. 2012/13/0088, mw Nachweisen).

Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutet dies Folgendes: Die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer waren auf Grund ihrer Beteiligung von je 20% der Generalversammlung gegenüber weisungsgebunden. Im freien Dienstvertrag hat die Bf. mit Herrn XY1 jedoch vereinbart, dass dieser ihr gegenüber an keine Weisungen gebunden ist. Auch Herr XY2 war der Bf. gegenüber (schuldrechtlich) nicht weisungsgebunden. Nach der dargelegten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die gesellschaftsrechtliche Weisungsgebundenheit (ausschließlich) der Sphäre der sachlichen Weisungsbindung zuzuordnen und in die Beurteilung, ob ein Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliegt, daher nicht einzubeziehen, sodass - entgegen der vom Finanzamt vertretenen Auffassung - dem (unstrittigen) Umstand, dass die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer der Generalversammlung gegenüber weisungsgebunden waren, keine Bedeutung zukommt. In ihren schuldrechtlichen Beziehungen waren die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf. gegenüber jedoch nicht

weisungsgebunden, sodass der Beschwerde vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Folge zu geben war.

Gemäß § 201 Abs. 1 BAO erfolgt eine bescheidmäßige Festsetzung von Selbstberechnungsabgaben unter den dort genannten Voraussetzungen ua. nur dann, wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Für die Kalenderjahre 2006, 2007 und 2008 wurden (nur) deshalb Festsetzungsbescheide (DB, DZ) erlassen, weil die Bf. es unterlassen hatte, die Bezüge der beiden nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer in die Bemessungsgrundlage für die Selbstberechnungsabgaben (DB, DZ) einzubeziehen. Den obigen Ausführungen zufolge erweist sich diese Einbeziehung jedoch als nicht richtig, sodass für eine Bescheiderlassung nach § 201 BAO kein Raum mehr verbleibt. Die die genannten Kalenderjahre betreffenden Bescheide waren daher (ersatzlos) aufzuheben.

Das Kalenderjahr 2009 betreffend sind von der Bemessungsgrundlage lt. Bescheid in Höhe von € 118.981,55 die auf Herrn XY1 entfallenden Bezüge in Höhe von € 36.000,00 auszuscheiden; die Bemessungsgrundlage (neu) beträgt daher € 82.981,55, der darauf entfallende Dienstgeberbeitrag (4,5%) € 3.734,19 (bisher: € 5.354,17) und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (0,41%) € 340,23 (bisher: € 487,83).

Zu den Säumniszuschlägen:

Für Dienstgeberbeiträge 2008: Gemäß § 217 Abs. 8 BAO hat im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld die Berechnung der Säumniszuschläge unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen.

Eine derartige Herabsetzung liegt zB auch bei einer ersatzlosen Aufhebung des Stammabgabenbescheides (= jenes Bescheides, der zur Verwirkung des Säumniszuschlages geführt hat) vor (Ritz⁶, BAO, Kommentar, Tz 52 zu § 217).

Da der Bescheid betreffend Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen 2008 ersatzlos aufgehoben wurde, ist demzufolge auch kein Säumniszuschlag für diese Abgabe festzusetzen.

Für Dienstgeberbeiträge 2009: Der nunmehrige Dienstgeberbeitrag beträgt € 3.734,19, bisher vorgeschrieben war ein Betrag in Höhe von € 2.074,20 (siehe Bescheid vom 29.03.2013), somit ergibt sich eine Nachforderung in Höhe von € 1.659,99 und ein Säumniszuschlag (2%) wäre mit € 33,20 festzusetzen. Gemäß § 217 Abs. 10 BAO sind Säumniszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, nicht festzusetzen. Von der Festsetzung eines Säumniszuschlages für Dienstgeberbeiträge 2009 war daher ebenfalls Abstand zu nehmen.

Zur Revision (Art. 133 Abs. 4 B-VG)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision nur dann zulässig, wenn zu einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt oder wenn die Rechtsfrage in der bisherigen

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet worden ist oder wenn das Bundesfinanzgericht in seinem Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht.

Zu der Frage Dienstverhältnis (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) bei nicht bzw. nicht mehrheitlich iSd § 22 Z 2 zweiter Teilstich EStG 1988 beteiligten (Gesellschafter)Geschäftsführern gibt es eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, die nicht einheitlich ist.

Im Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 9. Dezember 1980, Zlen. 1666, 2223, 2224/79, hat der Verwaltungsgerichtshof die Frage der Weisungsgebundenheit im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 ausschließlich danach beurteilt, ob gesellschaftsrechtlich eine Weisungsbindung besteht oder ob eine solche nicht vorliegt, mit dem Ergebnis, dass bei einem (Gesellschafter)Geschäftsführer, der gesellschaftsrechtlich (gegenüber der Generalversammlung) weisungsgebunden ist, auch die Weisungsgebundenheit im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 zu bejahen ist und dass in den Fällen, in denen die gesellschaftsrechtliche Weisungsbindung zu verneinen ist, auch keine Weisungsgebundenheit im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliegt. Im Erkenntnis vom 26. Juli 2007, Zl. 2007/15/0095, (zwei zu je 25% beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer betreffend) hat der Verwaltungsgerichtshof (unter Bezugnahme auf das Erkenntnis des verstärkten Senates vom 9. Dezember 1980) ausgeführt, dass bei Gesellschafter-Geschäftsführern, deren Beteiligung 50% nicht erreicht und die auch nicht über eine Sperrminorität verfügen - von seltenen Ausnahmen abgesehen -, die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sind, weil bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer, der zu weniger als 50% an der Gesellschaft beteiligt ist und der auch über keine Sperrminorität verfügt, sich die Problematik, dass er keinem "fremden" Willen unterliegt und daher die Geschäftsführung nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses ausüben könne, von vornherein nicht stellt. Der Verwaltungsgerichtshof hat also auch in diesem Erkenntnis - wie schon in dem des verstärkten Senates vom 9. Dezember 1980 - die Frage der Weisungsgebundenheit ausschließlich danach beurteilt, ob gesellschaftsrechtlich eine Weisungsbindung besteht oder ob eine solche nicht vorliegt. Im Erkenntnis vom 16. Dezember 2009, Zl. 2009/15/2009 (einen zu 10% beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer betreffend), hat der Verwaltungsgerichtshof diese Auffassung bestätigt.

Im Erkenntnis vom 15. Juli 1998, Zl. 97/13/0169, hingegen hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass die Bindung des Geschäftsführers an den Gesellschaftsvertrag und an die Gesellschafterbeschlüsse bloß eine sachliche Weisungsgebundenheit herstellt, die - für sich allein - kein Dienstverhältnis begründet. Auch in den Aktiengesellschaften betreffenden Erkenntnissen vom 24. Februar 1999, Zl. 97/13/0234, und vom 3. August 2004, Zl. 2000/13/0046, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass es für die Frage nach dem Vorliegen eines steuerrechtlichen Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) allein auf den die Anstellung betreffenden Inhalt der zwischen dem Vorstandsmitglied und der Aktiengesellschaft abgeschlossenen schuldrechtlichen Vereinbarung (Dienstvertrag, Werkvertrag, Auftrag) und nicht auf die gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen (hier: AktG) ankommt.

Im Erkenntnis vom 25. Juni 2008, ZI. 2008/15/0090, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass Entsprechendes auch für die Geschäftsführer einer GmbH gilt. In den Erkenntnissen vom 21. Oktober 2015, ZI. 2012/13/0088, und vom 21. April 2016, ZI. 2013/15/0202, hat der Verwaltungsgerichtshof unter Bezugnahme auf die dargestellte Rechtsprechung seine Auffassung bestätigt: Die aus dem Gesellschaftsrecht resultierende Weisungsbindung (= Bindung an den Gesellschaftsvertrag und an die Gesellschafterbeschlüsse) stellt bloß eine sachliche Weisungsgebundenheit des Geschäftsführers her; maßgeblich für die Weisungsgebundenheit iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 ist allein die persönliche Weisungsgebundenheit, welche ausschließlich nach dem Inhalt des schuldrechtlichen Anstellungsvertrages zu beurteilen ist.

Zusammenfassung: Während der Verwaltungsgerichtshof in den erstgenannten Erkenntnissen die Frage, ob ein Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 vorliegt ausschließlich danach beurteilt hat, ob eine gesellschaftsrechtlich Weisungsbindung besteht oder ob eine solche nicht vorliegt, hat er in den zweitgenannten Entscheidungen dieser Beurteilung eine klare Absage erteilt und ausgesprochen, dass die Frage, ob ein steuerrechtliches Dienstverhältnis vorliegt, ausschließlich an Hand des schuldrechtlichen Anstellungsvertrages zu beurteilen ist.

Die Frage, ob nicht (wesentlich) beteiligte (Gesellschafter)Geschäftsführer ihre Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 ausüben, wurde in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes daher nicht einheitlich beantwortet.

Die Revision ist somit zulässig.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 20. November 2018