

TE Vwgh Erkenntnis VS 1980/12/9 1666/79

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 09.12.1980

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
10/07 Verwaltungsgerichtshof;
21/03 GesmbH-Recht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
61/01 Familienlastenausgleich;

Norm

EStG 1972 §22 Abs1 Z2;
EStG 1972 §47;
FamLAG 1967 §41 Abs2;
GmbHG;
VwGG §13 Z1;
VwRallg;

1. EStG 1972 § 22 gültig von 01.01.1993 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
 2. EStG 1972 § 22 gültig von 22.12.1984 bis 31.12.1992 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 531/1984
 3. EStG 1972 § 22 gültig von 31.12.1981 bis 21.12.1984 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 620/1981
 4. EStG 1972 § 22 gültig von 09.08.1974 bis 30.12.1981 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 469/1974
 5. EStG 1972 § 22 gültig von 13.12.1972 bis 08.08.1974
-
1. EStG 1972 § 47 gültig von 13.12.1972 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
 1. VwGG § 13 heute
 2. VwGG § 13 gültig ab 01.03.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
 3. VwGG § 13 gültig von 22.07.1995 bis 28.02.2013 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 470/1995
 4. VwGG § 13 gültig von 05.01.1985 bis 21.07.1995

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 2223/79 E VS 9. Dezember 1980 VwSlg 5535 F/1980 2224/79 E VS 9. Dezember 1980 VwSlg 5535 F/1980 Siehe jedoch: 1155/49 E 5. Oktober 1951 VwSlg 470 F/1951 RS 3; 0399/59 E 20. Oktober 1961 VwSlg 2514 F/1961 RS 1; 1155/49 E 5. Oktober 1951 VwSlg 470 F/1951 RS 2; 1155/49 E 5. Oktober 1951 VwSlg 470 F/1951 RS 1; 2521/56 E 16. November 1959 VwSlg 2116 F/1959;; Besprechung in: AnwBl 1981/7, 321;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Hofstätter und die Hofräte Dr. Karlik, Dr. Simon, Dr. Kirschner, Dr. Iro, Dr. Schubert, Dr. Drexler, Dr. Pokorny und Dr. Fürnsinn als Richter, im Beisein des Schriftführers Rat Dr. König, über die Beschwerde der Firma I-D GesmbH. in R, vertreten durch Dr. Hermann Graus, Rechtsanwalt in Innsbruck, Glasmalereistraße 2, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 6. April 1979, Zl. 30.193-3/78, betreffend Lohnsteuer 1976, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe 1973 bis 1976 und Säumniszuschlag, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 3.340,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin ist geschäftsführende Komplementärin der Kommanditgesellschaft I - D GesmbH. & Co. Die Geschäfte der Beschwerdeführerin werden von ihren beiden Gesellschaftern FL und GE besorgt, die auch mit gleichen Anteilen die einzigen Kommanditisten der Kommanditgesellschaft sind. Der aktenkundige Gesellschaftsvertrag der beschwerdeführenden Gesellschaft mit beschränkter Haftung bestimmt, daß das Stammkapital von S 100.000,- Die Beschwerdeführerin ist geschäftsführende Komplementärin der Kommanditgesellschaft römisch eins - D GesmbH. & Co. Die Geschäfte der Beschwerdeführerin werden von ihren beiden Gesellschaftern FL und GE besorgt, die auch mit gleichen Anteilen die einzigen Kommanditisten der Kommanditgesellschaft sind. Der aktenkundige Gesellschaftsvertrag der beschwerdeführenden Gesellschaft mit beschränkter Haftung bestimmt, daß das Stammkapital von S 100.000,-

- von den beiden Gesellschaftern je zur Hälfte eingebracht wird (Pkt. 4). Laut Pkt. 7 des Gesellschaftsvertrages bestellt die Gesellschaft einen oder mehrere Geschäftsführer. Sind mehrere Geschäftsführer bestellt, so ist jeder von ihnen allein zur Vertretung und Zeichnung der Gesellschaft berechtigt. Die beiden Gesellschafter FL und GE werden nach dieser Vertragsbestimmung hiemit auf die Dauer ihrer Zugehörigkeit zur Gesellschaft zu Geschäftsführern bestellt. Über die Beschlußfassung der Gesellschafter sieht Pkt. 8 des Gesellschaftsvertrages unter anderem vor, daß auf je S 1.000,-- des Stammkapitals eine Stimme entfällt, jeder Gesellschafter aber mindestens eine Stimme hat. Die Beschlußfassung der Gesellschafter erfolgt entweder in der Generalversammlung oder gemäß den gesetzlichen Bestimmungen auf schriftlichem Wege. Der Generalversammlung obliegt die Beschlußfassung über die im Gesetz oder im Gesellschaftsvertrag aufgeführten Gegenstände. Soweit das Gesetz nicht eine qualifizierte Mehrheit verlangt, genügt zur Beschlußfassung die einfache Mehrheit der abgegebenen Stimmen. Zu Änderungen des Gesellschaftsvertrages ist eine Mehrheit von drei Viertel der abgegebenen Stimmen erforderlich. Wenn die Beschlußfassung auf schriftlichem Wege erfolgt, ist nicht die Zahl der abgegebenen Stimmen, sondern die Gesamtheit des Stammkapitals der Berechnung des Abstimmungsergebnisses zugrunde zu legen. Gemäß Pkt. 9 des Gesellschaftsvertrages ist die Veräußerung oder Verpfändung von Geschäftsanteilen oder Teilen derselben durch Rechtsgeschäft unter Lebenden nur mit Zustimmung der Gesellschaft zulässig, es sei denn, die Übertragung oder Verpfändung erfolgt an einen Mitgesellschafter. Die Gesellschaft wird nach Pkt. 11 des Gesellschaftsvertrages durch die im Gesetz vorgesehenen Ereignisse oder einstimmigen Beschluß der Gesellschafter aufgelöst. Eine Kündigung durch die Gesellschafter ist nicht möglich.

Soweit im Gesellschaftsvertrag keine abweichende Regelung erfolgt, gelten die Bestimmungen des Gesetzes über die Gesellschaft mit beschränkter Haftung, RGBl. Nr. 58/1906 (Punkt 13 des Gesellschaftsvertrages). Pkt. 14 des Gesellschaftsvertrages regelt die Beteiligung der Gesellschaft und ihrer Gesellschafter an der eingangs erwähnten Kommanditgesellschaft. Diese Regelung sieht auch vor, wenn ein Gesellschafter der Gesellschaft mit beschränkter Haftung als Kommanditist aus der Kommanditgesellschaft ausscheide, so habe er zum Nominale seinen Geschäftsanteil dem (oder den) anderen Gesellschaftern der Gesellschaft mit beschränkter Haftung abzutreten und haben diese gemäß ihrem Anteil an der Stammeinlage den Geschäftsanteil zum Nominale zu übernehmen. Soweit im Gesellschaftsvertrag keine abweichende Regelung erfolgt, gelten die Bestimmungen des Gesetzes über die Gesellschaft mit beschränkter Haftung, RGBl. Nr. 58 aus 1906, (Punkt 13 des Gesellschaftsvertrages). Pkt. 14 des Gesellschaftsvertrages regelt die Beteiligung der Gesellschaft und ihrer Gesellschafter an der eingangs erwähnten

Kommanditgesellschaft. Diese Regelung sieht auch vor, wenn ein Gesellschafter der Gesellschaft mit beschränkter Haftung als Kommanditist aus der Kommanditgesellschaft ausscheide, so habe er zum Nominale seinen Geschäftsanteil dem (oder den) anderen Gesellschaftern der Gesellschaft mit beschränkter Haftung abzutreten und haben diese gemäß ihrem Anteil an der Stammeinlage den Geschäftsanteil zum Nominale zu übernehmen.

Anlässlich einer Lohnsteuerprüfung im Unternehmen der Beschwerdeführerin stellte der Prüfer fest, daß von den Geschäftsführerbezügen der Jahre 1973 bis 1976 der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (im folgenden kurz "Dienstgeberbeitrag" genannt) nachzufordern wäre. Von einer Lohnsteuernachforderung wäre für die Jahre 1973 bis 1975 Abstand zu nehmen, da die Geschäftsführer (FL und GE) für diese Jahre bereits rechtskräftig zur Einkommensteuer veranlagt worden seien. Für 1976 hätten sie noch keine Erklärungen abgegeben; daher sei die Lohnsteuer (gemäß § 75 EStG 1972) neu zu berechnen. Der Lohnsteuerprüfer legte der von ihm vorgeschlagenen Nachforderung für die Jahre 1973 bis 1975 Geschäftsführerbezüge von je S 120.000,-- jährlich und für das Jahr 1976 für GE S 135.000,-- sowie für FL S 60.000,-- zugrunde. Das Finanzamt schloß sich der Auffassung des Lohnsteuerprüfers an und erließ gegenüber der Beschwerdeführerin einen Haftungs- und Zahlungsbescheid, mit dem es S 54.839,-- an Lohnsteuer und S 54.900,-- an Dienstgeberbeitrag nachforderte sowie einen Säumniszuschlag von S 1.198,-- festsetzte. Anlässlich einer Lohnsteuerprüfung im Unternehmen der Beschwerdeführerin stellte der Prüfer fest, daß von den Geschäftsführerbezügen der Jahre 1973 bis 1976 der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (im folgenden kurz "Dienstgeberbeitrag" genannt) nachzufordern wäre. Von einer Lohnsteuernachforderung wäre für die Jahre 1973 bis 1975 Abstand zu nehmen, da die Geschäftsführer (FL und GE) für diese Jahre bereits rechtskräftig zur Einkommensteuer veranlagt worden seien. Für 1976 hätten sie noch keine Erklärungen abgegeben; daher sei die Lohnsteuer (gemäß Paragraph 75, EStG 1972) neu zu berechnen. Der Lohnsteuerprüfer legte der von ihm vorgeschlagenen Nachforderung für die Jahre 1973 bis 1975 Geschäftsführerbezüge von je S 120.000,-- jährlich und für das Jahr 1976 für GE S 135.000,-- sowie für FL S 60.000,-- zugrunde. Das Finanzamt schloß sich der Auffassung des Lohnsteuerprüfers an und erließ gegenüber der Beschwerdeführerin einen Haftungs- und Zahlungsbescheid, mit dem es S 54.839,-- an Lohnsteuer und S 54.900,-- an Dienstgeberbeitrag nachforderte sowie einen Säumniszuschlag von S 1.198,-- festsetzte.

Gegen diesen Bescheid erhob die Beschwerdeführerin Berufung, in der sie ausführte, GE und FL übten ihre Tätigkeit ausschließlich im Interesse der Kommanditgesellschaft aus. Dementsprechend sei auch mündlich vereinbart worden, daß sie dieser Tätigkeit entsprechend einen Vorausgewinn erhielten. An ein nichtselbständiges Anstellungsverhältnis sei nie gedacht und die Folgerungen hieraus nie gezogen worden. So sei der Vorausbezug nur zwölfmal bezahlt worden, es gelte keine feste Dienstzeit, es gebe keine Urlaubsvereinbarung und insbesondere keine Weisungsgebundenheit. Die wesentlichen Merkmale eines Dienstverhältnisses lägen nicht vor.

Das Finanzamt erließ über die Berufung eine abweisende Berufungsvorentscheidung. Aus den vorliegenden Verträgen ergebe sich, daß GE und FL als Geschäftsführer der Beschwerdeführerin bestellt seien, die wiederum vertraglich zur Geschäftsführung bei der I - D GesmbH. & Co verpflichtet sei. Als Geschäftsführer der GesmbH. (Beschwerdeführerin) stünden GE und FL zu dieser in einem Dienstverhältnis (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 5. Oktober 1951, Zl. 1155/49, Slg. Nr. 470/F), sodaß die gewährten Vergütungen keinen Vorausgewinn, sondern Arbeitslohn darstellten. Die geltend gemachten Umstände (keine feste Arbeitszeit und keine Weisungsgebundenheit) sprächen nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses, da bei leitenden Angestellten, als welche die Geschäftsführer einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung zu qualifizieren seien, hinsichtlich ihrer Dienstzeit und ihrer Weisungsgebundenheit andere Maßstäbe bestünden als bei anderen untergeordneten Bediensteten. Das Finanzamt erließ über die Berufung eine abweisende Berufungsvorentscheidung. Aus den vorliegenden Verträgen ergebe sich, daß GE und FL als Geschäftsführer der Beschwerdeführerin bestellt seien, die wiederum vertraglich zur Geschäftsführung bei der römisch eins - D GesmbH. & Co verpflichtet sei. Als Geschäftsführer der GesmbH. (Beschwerdeführerin) stünden GE und FL zu dieser in einem Dienstverhältnis (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 5. Oktober 1951, Zl. 1155/49, Slg. Nr. 470/F), sodaß die gewährten Vergütungen keinen Vorausgewinn, sondern Arbeitslohn darstellten. Die geltend gemachten Umstände (keine feste Arbeitszeit und keine Weisungsgebundenheit) sprächen nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses, da bei leitenden Angestellten, als welche die Geschäftsführer einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung zu qualifizieren seien, hinsichtlich ihrer Dienstzeit und ihrer Weisungsgebundenheit andere Maßstäbe bestünden als bei anderen untergeordneten Bediensteten.

Die Beschwerdeführerin setzte die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes durch rechtzeitigen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz außer Kraft. Darin machte die Beschwerdeführerin geltend, daß das vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung zitierte Verwaltungsgerichtshof-Erkenntnis einen völlig anders gelagerten Fall betreffe (Chefredakteur bzw. Hochschullehrer). Zur Annahme eines Dienstverhältnisses müßten die für ein solches typischen Merkmale vorliegen, nämlich weisungsgebundene Tätigkeit, geregelte Dienstzeit, Urlaubsanspruch, Sozialversicherungspflicht u. dgl. Die Gesellschafter-Geschäftsführer der GesmbH. könnten nach dem ASVG nicht pflichtversichert werden, sofern es sich um eine reine Beteiligungs-, das heiße Komplementärgesellschaft, handle. Dies deshalb, weil die Komplementärgesellschaft keine eigene gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausübe. Dieser Umstand habe auch im Steuerrecht Bedeutung. Die geschäftsführenden Gesellschafter würden ihre Tätigkeit vollkommen frei im Rahmen der Kommanditgesellschaft entfalten und diese Tätigkeit sei in diesem Rahmen mit allen kaufmännischen Risiken verbunden. Die der Lohnsteuer und dem Dienstgeberbeitrag unterworfenen Bezüge würden nicht ausbezahlt, sondern nur "buchhalterisch behandelt". Die Einbuchung erfolge am Jahresschluß anlässlich der Bilanzerstellung. Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. Oktober 1961, Zl. 399/59, Slg. Nr. 2514/F, werde im Zweifel immer zu prüfen sein, ob und inwieweit sich die Tätigkeit des geschäftsführenden Gesellschafters einer GesmbH. von jenen Geschäften unterscheide, die auch ein im bloßen Dienstverhältnis stehender Geschäftsführer üblicherweise ausübe. Entscheidend sei auch, ob der Steuerpflichtige das Unternehmerwagnis trage bzw. in seinen Entscheidungen von Weisungen des Geschäftsherrn (Dienstgeber) oder von Bindungen aus vertrags- oder gesellschaftsrechtlichen Pflichten abhängig sei. Bindungen ergäben sich ausschließlich aus dem Gesellschaftsrecht (GesmbH-Vertrag, GesmbH-Gesetz). Im übrigen komme es auf den wahren wirtschaftlichen Sachverhalt und nicht auf die Bezeichnung durch den Steuerpflichtigen an. Seien Elemente verschiedener Vertragstypen gegeben, so würden die Überwiegenden entscheiden, d. h. im Gegenstandsfall das Gesellschaftsrecht bzw. die Tatsache der unternehmerischen Tätigkeit. Weiters sei zu berücksichtigen, daß die berufliche und gewerbliche Tätigkeit, nämlich die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, nicht von der Gesellschaft mit beschränkter Haftung, sondern ausschließlich von der Kommanditgesellschaft ausgingen. Unternehmer sei die Kommanditgesellschaft. Weiters seien laut Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. November 1959, Zl. 2521/56, Slg. Nr. 2116/F, die Zuwendungen an geschäftsführende Gesellschafter nur dann lohnsteuerpflichtige Bezüge, wenn die Zuwendungen eine angemessene Entlohnung für die Tätigkeit darstellten. Gerade dies müsse im Beschwerdefall verneint werden. Hierbei sei insbesondere zu berücksichtigen, daß die Entlohnung nicht zur Auszahlung gelange, keinesfalls einem Kollektivvertrag oder den wirtschaftlichen Gegebenheiten entspreche, kein bestimmter Urlaub vereinbart sei und insbesondere der 13. und 14. Monatsgehalt nicht gutgeschrieben würden.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab auch die belangte Behörde der Berufung der Beschwerdeführerin keine Folge. Sie führte zur Begründung aus, der Begriff des Dienstverhältnisses sei für steuerliche Zwecke in § 47 Abs. 3 EStG 1972 definiert. Auch bei Geschäftsführern einer GesmbH., die gleichzeitig Gesellschafter sind, sei die Frage, ob zwischen der Gesellschaft und den Geschäftsführern ein Dienstverhältnis vorliege oder nicht, grundsätzlich nach der vorstehenden Gesetzesstelle zu entscheiden. Es komme hierbei jeweils auf die Verhältnisse des Einzelfalles an. Für das Steuerrecht sei sogar bei Vorliegen der für ein Dienstverhältnis sprechenden Voraussetzungen auch bei einer Einmann-Gesellschaft zwischen Gesellschaft und dem einzigen Gesellschafter im Hinblick auf die besondere rechtliche Stellung der Gesellschaft als juristische Person ein Dienstverhältnis möglich und denkbar. Bei der Beurteilung sei neben der Frage nach dem Unternehmerrisiko auf die Angemessenheit der für die Arbeitsleistung gewährten Geschäftsführerbezüge besonderer Wert zu legen. Mit dem angefochtenen Bescheid gab auch die belangte Behörde der Berufung der Beschwerdeführerin keine Folge. Sie führte zur Begründung aus, der Begriff des Dienstverhältnisses sei für steuerliche Zwecke in Paragraph 47, Absatz 3, EStG 1972 definiert. Auch bei Geschäftsführern einer GesmbH., die gleichzeitig Gesellschafter sind, sei die Frage, ob zwischen der Gesellschaft und den Geschäftsführern ein Dienstverhältnis vorliege oder nicht, grundsätzlich nach der vorstehenden Gesetzesstelle zu entscheiden. Es komme hierbei jeweils auf die Verhältnisse des Einzelfalles an. Für das Steuerrecht sei sogar bei Vorliegen der für ein Dienstverhältnis sprechenden Voraussetzungen auch bei einer Einmann-Gesellschaft zwischen Gesellschaft und dem einzigen Gesellschafter im Hinblick auf die besondere rechtliche Stellung der Gesellschaft als juristische Person ein Dienstverhältnis möglich und denkbar. Bei der Beurteilung sei neben der Frage nach dem Unternehmerrisiko auf die Angemessenheit der für die Arbeitsleistung gewährten Geschäftsführerbezüge besonderer Wert zu legen.

Auf Grund der vertraglichen Gestaltung sei im vorliegenden Fall von folgenden Voraussetzungen und Tatsachen

auszugehen:

An der I - D GesmbH & Co (KG) wären die I - D GesmbH (Beschwerdeführerin) als Komplementär und die beiden Gesellschafter L und E als Kommanditisten beteiligt. Zur Geschäftsführung der Kommanditgesellschaft sei laut Gesetz und laut Gesellschaftsvertrag die als Komplementär beteiligte Gesellschaft mbH. berufen. Im Gesellschaftsvertrag der Kommanditgesellschaft sei hiezu festgelegt (Pkt. 7), daß die Beschwerdeführerin in die Kommanditgesellschaft neben einem Geldbetrag die "Arbeitskraft zur Geschäftsführung" einzubringen habe. Da sich aber die GesmbH. als juristische Person für die Durchführung von Arbeiten natürlicher Personen bedienen müsse, habe sie ihrerseits in ihrem Gesellschaftsvertrag (Pkt. 7) die beiden Gesellschafter L und E auch als ihre Geschäftsführer bestellt. Daraus ergebe sich, daß die Geschäftsführer die Geschäftsführertätigkeit bei der Kommanditgesellschaft im Auftrag der GesmbH. besorgen und nicht als Kommanditisten. Es könne also den Ausführungen der Berufung nicht gefolgt werden, daß die Geschäftsführertätigkeit bei der Kommanditgesellschaft von den beiden Geschäftsführern in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter und damit als Unternehmer erbracht werde. Bei der gegebenen, durch Gesetz und Vertrag abgesicherten Situation könne nicht wirtschaftlichen Argumenten, die der Gesetzes- und Vertragslage widersprechen, gefolgt werden. Andererseits wäre sonst auch die gesamte Vertragsgestaltung (GesmbH, Kommanditgesellschaft) in Frage zu stellen.

An der römisch eins - D GesmbH & Co (KG) wären die römisch eins - D GesmbH (Beschwerdeführerin) als Komplementär und die beiden Gesellschafter L und E als Kommanditisten beteiligt. Zur Geschäftsführung der Kommanditgesellschaft sei laut Gesetz und laut Gesellschaftsvertrag die als Komplementär beteiligte Gesellschaft mbH. berufen. Im Gesellschaftsvertrag der Kommanditgesellschaft sei hiezu festgelegt (Pkt. 7), daß die Beschwerdeführerin in die Kommanditgesellschaft neben einem Geldbetrag die "Arbeitskraft zur Geschäftsführung" einzubringen habe. Da sich aber die GesmbH. als juristische Person für die Durchführung von Arbeiten natürlicher Personen bedienen müsse, habe sie ihrerseits in ihrem Gesellschaftsvertrag (Pkt. 7) die beiden Gesellschafter L und E auch als ihre Geschäftsführer bestellt. Daraus ergebe sich, daß die Geschäftsführer die Geschäftsführertätigkeit bei der Kommanditgesellschaft im Auftrag der GesmbH. besorgen und nicht als Kommanditisten. Es könne also den Ausführungen der Berufung nicht gefolgt werden, daß die Geschäftsführertätigkeit bei der Kommanditgesellschaft von den beiden Geschäftsführern in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter und damit als Unternehmer erbracht werde. Bei der gegebenen, durch Gesetz und Vertrag abgesicherten Situation könne nicht wirtschaftlichen Argumenten, die der Gesetzes- und Vertragslage widersprechen, gefolgt werden. Andererseits wäre sonst auch die gesamte Vertragsgestaltung (GesmbH, Kommanditgesellschaft) in Frage zu stellen.

Die Geschäftsführung bei der Kommanditgesellschaft werde somit nicht von den beteiligten Kommanditisten besorgt, sondern von den durch die GesmbH. bestellten Geschäftsführern. Ihre Haftung bezüglich dieser Tätigkeit entspreche keineswegs der eines selbständigen Unternehmers oder selbständigen Gesellschafters, sondern erfahre durch die Bestimmungen der Bundesabgabenordnung (§§ 9 und 80) wesentliche Einschränkungen, sodaß mit der Ausübung der Geschäftsführertätigkeit noch keineswegs ein Unternehmerrisiko verbunden sei.

Die Geschäftsführung bei der Kommanditgesellschaft werde somit nicht von den beteiligten Kommanditisten besorgt, sondern von den durch die GesmbH. bestellten Geschäftsführern. Ihre Haftung bezüglich dieser Tätigkeit entspreche keineswegs der eines selbständigen Unternehmers oder selbständigen Gesellschafters, sondern erfahre durch die Bestimmungen der Bundesabgabenordnung (Paragraphen 9 und 80) wesentliche Einschränkungen, sodaß mit der Ausübung der Geschäftsführertätigkeit noch keineswegs ein Unternehmerrisiko verbunden sei.

Da zudem die gewährten Entschädigungen zu den erbrachten Arbeitsleistungen in einem ausgewogenen und angemessenen Verhältnis stünden, wäre das Vorliegen eines Dienstverhältnisses auch bei Berücksichtigung des Umstandes zu bejahen, daß allenfalls verschiedene andere Vertragsmomente nicht dem Normalfall eines Dienstverhältnisses entsprechen, wie etwa die mangelnde Absprache über Urlaub und Arbeitsverhinderung, das Fehlen eines 13. und 14. Monatsbezuges sowie das Fehlen einer festen Arbeitszeit und einer Weisungsgebundenheit. Aber gerade bei den zuletzt genannten Punkten sei bei leitenden Angestellten ein anderer Maßstab anzuwenden als bei den sonstigen Dienstnehmern.

Schließlich müsse bei einer Gegenüberstellung der verschiedenen Merkmale jenen Merkmalen, die für das Vorhandensein eines Dienstverhältnisses sprechen, das Übergewicht beigemessen werden. Damit sei aber das gesamte Vertragsverhältnis in bezug auf die Geschäftsführertätigkeit bei der I - D GesmbH. Schließlich müsse bei einer

Gegenüberstellung der verschiedenen Merkmale jenen Merkmalen, die für das Vorhandensein eines Dienstverhältnisses sprechen, das Übergewicht beigemessen werden. Damit sei aber das gesamte Vertragsverhältnis in bezug auf die Geschäftsführertätigkeit bei der römisch eins - D GesmbH.

(Beschwerdeführerin) einheitlich als Dienstverhältnis zu beurteilen. Die Beurteilung auf anderen Rechtsgebieten, wie dem Sozialversicherungs- oder Arbeitsrecht, spiele bei der Untersuchung im Steuerrecht ebenso keine ausschlaggebende Rolle wie der Wille der betroffenen Vertragspartner.

Die vorliegende Beschwerde macht sowohl inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides als auch Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend. Die Beschwerdeführerin erachtet sich durch die Inanspruchnahme für die genannte Lohnsteuer 1976 gemäß § 82 Abs. 1 EStG 1972 sowie auf Grund der Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 1973 bis 1976 und des erwähnten Säumniszuschlages in ihren Rechten verletzt. In der Beschwerdebegründung weist die Beschwerdeführerin darauf hin, daß FL und GE ihre einzigen Gesellschafter seien und für die Dauer des Gesellschaftsverhältnisses zu Geschäftsführern bestellt worden seien. Sie seien bei ihrer Geschäftsführertätigkeit nicht weisungsgebunden und es sei auch in der Firma niemand vorhanden, der ihnen Weisungen geben könnte. Die beiden Geschäftsführer würden ihre Tätigkeit nur deshalb ausüben, weil sie Gesellschafter der Beschwerdeführerin seien und damit ihre Gesellschafterinteressen (als Unternehmer) wahrnehmen wollten. Die den Geschäftsführer gewährten Entschädigungen stünden entgegen der Auffassung der belangten Behörde zu den erbrachten Arbeitsleistungen in keinem angemessenen Verhältnis. Für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses spreche lediglich, daß die Tätigkeit eines Geschäftsführers auch von einem Angestellten ausgeübt werden könne. Dagegen spreche aber die bei Angestellten nicht bestehende Bindung der Geschäftsführerfunktion an die Gesellschafterstellung. Die beiden Geschäftsführer seien an keine Arbeitszeiten gebunden. Feste, gewinnunabhängige Monatsbezüge würden allein die Annahme eines Dienstverhältnisses noch nicht rechtfertigen. Die vorliegende Beschwerde macht sowohl inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides als auch Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend. Die Beschwerdeführerin erachtet sich durch die Inanspruchnahme für die genannte Lohnsteuer 1976 gemäß Paragraph 82, Absatz eins, EStG 1972 sowie auf Grund der Festsetzung des Dienstgeberbeitrages 1973 bis 1976 und des erwähnten Säumniszuschlages in ihren Rechten verletzt. In der Beschwerdebegründung weist die Beschwerdeführerin darauf hin, daß FL und GE ihre einzigen Gesellschafter seien und für die Dauer des Gesellschaftsverhältnisses zu Geschäftsführern bestellt worden seien. Sie seien bei ihrer Geschäftsführertätigkeit nicht weisungsgebunden und es sei auch in der Firma niemand vorhanden, der ihnen Weisungen geben könnte. Die beiden Geschäftsführer würden ihre Tätigkeit nur deshalb ausüben, weil sie Gesellschafter der Beschwerdeführerin seien und damit ihre Gesellschafterinteressen (als Unternehmer) wahrnehmen wollten. Die den Geschäftsführer gewährten Entschädigungen stünden entgegen der Auffassung der belangten Behörde zu den erbrachten Arbeitsleistungen in keinem angemessenen Verhältnis. Für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses spreche lediglich, daß die Tätigkeit eines Geschäftsführers auch von einem Angestellten ausgeübt werden könne. Dagegen spreche aber die bei Angestellten nicht bestehende Bindung der Geschäftsführerfunktion an die Gesellschafterstellung. Die beiden Geschäftsführer seien an keine Arbeitszeiten gebunden. Feste, gewinnunabhängige Monatsbezüge würden allein die Annahme eines Dienstverhältnisses noch nicht rechtfertigen.

In der zur Beschwerde erstatteten Gegenschrift hält die belangte Behörde fest, die angefochtene Lohnsteuernachforderung und Dienstgeberbeitrags-Vorschreibung beruhe zur Gänze auf der Rechtsansicht der belangten Behörde, daß zwischen der Beschwerdeführerin und den von ihr beschäftigten Geschäftsführern Dienstverhältnisse im Sinne des § 47 Abs. 3 EStG 1972 vorliegen. Weiters weist die belangte Behörde darauf hin, daß zur Frage der Angemessenheit der gewährten Bezüge im Berufungsverfahren keine Einwände vorgebracht worden wären. Die Angemessenheit der Bezüge und das Fehlen eines Unternehmerrisikos habe die belangte Behörde für ihre Entscheidung für ausschlaggebend erachtet. Die erfolgsunabhängigen, gleichbleibenden Bezüge und die Einschränkung der persönlichen Haftung der Geschäftsführer gemäß §§ 9 und 80 BAO würden deren Unternehmerrisiko ausschließen. Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 9. November 1977, Zl. 690/77, Slg. Nr. 5185/F, das der Verbindung von Gesellschafter- und Geschäftsführerfunktion Bedeutung beigemessen habe, stünde der Annahme eines Dienstverhältnisses im Hinblick auf die Gewichtigkeit der anderen Merkmale ebenfalls nicht entgegen, zumal der Sachverhalt im Beschwerdefall von dem des erwähnten Erkenntnisses in wesentlichen Punkten abweiche. So sei im Beschwerdefall für die Gesellschafterbeschlüsse nicht eine qualifizierte Mehrheit von 80 % erforderlich, sondern im Regelfall nur eine einfache Mehrheit. Dies bedeute, daß bei einem teilweisen Verkauf von

Geschäftsanteilen das Geschäftsführerverhältnis aufrecht bliebe, ohne daß der Gesellschafter-Geschäftsführer noch entscheidenden Einfluß auf die Gesellschaftsbeschlüsse nehmen könnte. Anders als in jenem Erkenntnisfall läge im Beschwerdefall auch keine Familiengesellschaft mit der bei solchen Gesellschaften üblichen Gewinnverteilung vor. Die in der Beschwerde geltend gemachte Freizügigkeit in der Arbeitszeit und die Weisungsungebundenheit könnten nicht ins Gewicht fallen, weil derartiges auch bei leitenden Angestellten häufig üblich sei. In der zur Beschwerde erstatteten Gegenschrift hält die belangte Behörde fest, die angefochtene Lohnsteuernachforderung und Dienstgeberbeitrags-Vorschreibung beruhe zur Gänze auf der Rechtsansicht der belangten Behörde, daß zwischen der Beschwerdeführerin und den von ihr beschäftigten Geschäftsführern Dienstverhältnisse im Sinne des Paragraph 47, Absatz 3, EStG 1972 vorliegen. Weiters weist die belangte Behörde darauf hin, daß zur Frage der Angemessenheit der gewährten Bezüge im Berufungsverfahren keine Einwände vorgebracht worden wären. Die Angemessenheit der Bezüge und das Fehlen eines Unternehmerrisikos habe die belangte Behörde für ihre Entscheidung für ausschlaggebend erachtet. Die erfolgsunabhängigen, gleichbleibenden Bezüge und die Einschränkung der persönlichen Haftung der Geschäftsführer gemäß Paragraphen 9 und 80 BAO würden deren Unternehmerrisiko ausschließen. Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 9. November 1977, Zl. 690/77, Slg. Nr. 5185/F, das der Verbindung von Gesellschafter- und Geschäftsführerfunktion Bedeutung beigemessen habe, stünde der Annahme eines Dienstverhältnisses im Hinblick auf die Wichtigkeit der anderen Merkmale ebenfalls nicht entgegen, zumal der Sachverhalt im Beschwerdefall von dem des erwähnten Erkenntnisses in wesentlichen Punkten abweiche. So sei im Beschwerdefall für die Gesellschafterbeschlüsse nicht eine qualifizierte Mehrheit von 80 % erforderlich, sondern im Regelfall nur eine einfache Mehrheit. Dies bedeute, daß bei einem teilweisen Verkauf von Geschäftsanteilen das Geschäftsführerverhältnis aufrecht bliebe, ohne daß der Gesellschafter-Geschäftsführer noch entscheidenden Einfluß auf die Gesellschaftsbeschlüsse nehmen könnte. Anders als in jenem Erkenntnisfall läge im Beschwerdefall auch keine Familiengesellschaft mit der bei solchen Gesellschaften üblichen Gewinnverteilung vor. Die in der Beschwerde geltend gemachte Freizügigkeit in der Arbeitszeit und die Weisungsungebundenheit könnten nicht ins Gewicht fallen, weil derartiges auch bei leitenden Angestellten häufig üblich sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem gemäß § 13 Z. 1 VwGG 1965 verstärkten Senat erwogen: Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem gemäß Paragraph 13, Ziffer eins, VwGG 1965 verstärkten Senat erwogen:

I. Der angefochtene Bescheid geht von einem Dienstverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin (GesmbH) als Arbeitgeber und ihren beiden Gesellschafter-Geschäftsführer FL und GE als Arbeitnehmer aus. Er basiert dabei im Sinne der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe Pkt. V) auf der Rechtsauffassung, der Gesellschafter-Geschäftsführer einer GesmbH. könne, wie seine gesellschaftsrechtliche Stellung (insbesondere die Höhe seines Geschäftsanteiles) auch sei, Arbeitnehmer der Gesellschaft sein. Die Überprüfung dieser Rechtsauffassung hat sich der verstärkte Senat zur Aufgabe gestellt. römisch eins. Der angefochtene Bescheid geht von einem Dienstverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin (GesmbH) als Arbeitgeber und ihren beiden Gesellschafter-Geschäftsführer FL und GE als Arbeitnehmer aus. Er basiert dabei im Sinne der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe Pkt. römisch fünf) auf der Rechtsauffassung, der Gesellschafter-Geschäftsführer einer GesmbH. könne, wie seine gesellschaftsrechtliche Stellung (insbesondere die Höhe seines Geschäftsanteiles) auch sei, Arbeitnehmer der Gesellschaft sein. Die Überprüfung dieser Rechtsauffassung hat sich der verstärkte Senat zur Aufgabe gestellt.

II. Er hatte dabei auf dem Gebiete des Abgabenrechtes von folgender Rechtslage auszugehen römisch zwei. Er hatte dabei auf dem Gebiete des Abgabenrechtes von folgender Rechtslage auszugehen:

Gemäß § 47 Abs. 1 EStG 1972 sind natürliche Personen, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehen, Arbeitnehmer im Sinne dieses Gesetzes. Arbeitnehmer ist zufolge Abs. 2 der Gesetzesstelle nicht, wer Lieferungen und sonstige Leistungen innerhalb der von ihm selbständig ausgeübten gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit im Inland gegen Entgelt ausführt, soweit es sich um die Entgelte für diese Lieferungen und sonstigen Leistungen handelt. Nach § 47 Abs. 3 EStG 1972 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber (z.B. öffentlich-rechtliche Körperschaft, Unternehmer, Haushaltsvorstand) 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. Gemäß Paragraph 47, Absatz eins, EStG 1972 sind natürliche Personen, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehen, Arbeitnehmer im Sinne dieses Gesetzes. Arbeitnehmer ist zufolge Absatz 2, der Gesetzesstelle nicht, wer Lieferungen und sonstige Leistungen

innerhalb der von ihm selbständig ausgeübten gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit im Inland gegen Entgelt ausführt, soweit es sich um die Entgelte für diese Lieferungen und sonstigen Leistungen handelt. Nach Paragraph 47, Absatz 3, EStG 1972 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber (z.B. öffentlich-rechtliche Körperschaft, Unternehmer, Haushaltsvorstand) 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.

Gemäß § 41 Abs. 1 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 haben alle Dienstgeber den Dienstgeberbeitrag zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Als Dienstnehmer ist nach Absatz 2 der Gesetzesstelle der Arbeitnehmer im Sinne des § 47 EStG 1972 anzusehen; nach dieser Bestimmung ist auch zu beurteilen, ob ein Dienstverhältnis vorliegt. Gemäß Paragraph 41, Absatz eins, des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 haben alle Dienstgeber den Dienstgeberbeitrag zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Als Dienstnehmer ist nach Absatz 2 der Gesetzesstelle der Arbeitnehmer im Sinne des Paragraph 47, EStG 1972 anzusehen; nach dieser Bestimmung ist auch zu beurteilen, ob ein Dienstverhältnis vorliegt.

Nichtselbständige Ausübung einer Tätigkeit im Sinne des § 47 EStG 1972 schließt umgekehrt andere Einkünfte bzw. Abgaben aus, die tatbestandsmäßig - "Selbständigkeit" voraussetzen (siehe z.B. § 23 Z. 1 EStG 1972 im Zusammenhalt mit § 1 des Gewerbesteuergesetzes 1953). Aus § 2 Abs. 1 und Abs. 2 Z. 1 UStG 1972 erhellt, daß der Gesetzgeber der Abgrenzung zwischen selbständiger Unternehmertätigkeit und nichtselbständiger Arbeitnehmertätigkeit besonderes Gewicht beimißt. Bestimmen doch diese Vorschriften komplementär zu § 47 Abs. 3 EStG 1972 und insbesondere zu dessen Abs. 2, der sogar terminologisch den Umsatzbegriff des § 1 Abs. 1 UStG 1972 heranzieht, daß Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nicht selbständig ausgeübt, soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen derart eingegliedert sind, daß sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind. Nichtselbständige Ausübung einer Tätigkeit im Sinne des Paragraph 47, EStG 1972 schließt umgekehrt andere Einkünfte bzw. Abgaben aus, die tatbestandsmäßig - "Selbständigkeit" voraussetzen (siehe z.B. Paragraph 23, Ziffer eins, EStG 1972 im Zusammenhalt mit Paragraph eins, des Gewerbesteuergesetzes 1953). Aus Paragraph 2, Absatz eins und Absatz 2, Ziffer eins, UStG 1972 erhellt, daß der Gesetzgeber der Abgrenzung zwischen selbständiger Unternehmertätigkeit und nichtselbständiger Arbeitnehmertätigkeit besonderes Gewicht beimißt. Bestimmen doch diese Vorschriften komplementär zu Paragraph 47, Absatz 3, EStG 1972 und insbesondere zu dessen Absatz 2,, der sogar terminologisch den Umsatzbegriff des Paragraph eins, Absatz eins, UStG 1972 heranzieht, daß Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nicht selbständig ausgeübt, soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen derart eingegliedert sind, daß sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind.

III. Aus dieser Rechtslage folgt, daß nur ein Arbeitnehmer lohnsteuer- und dienstgeberbeitragspflichtige Einkünfte beziehen kann. Die Arbeitnehmereigenschaft aber setzt ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 3 EStG 1972 voraus. Bei Auslegung dieses Begriffes, des Schuldens der Arbeitskraft, "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", ist davon auszugehen, daß der Gesetzgeber trotz Verwendung des Wortes "oder" nicht zwei verschiedene Verhältnisse umschreiben, sondern lediglich im ersten Teil des Halbsatzes in erster Linie Dienstleistungen im Außendienst, im zweiten Teil Dienstleistungen im Innendienst, mit beiden Teilen zusammen aber das Dienstverhältnis als solches erfassen wollte (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 1. Oktober 1954, Zl. 1660/53, Slg. Nr. 1008/F). Als wesentlich für das Dienstverhältnis erweist sich nach seiner Begriffsumschreibung das Tätigwerden unter dem Willen eines anderen, die Verpflichtung einer natürlichen Person - des Arbeitnehmers -, bei ihrer Tätigkeit den Weisungen eines anderen - des Arbeitgebers - zu folgen. Darauf weist auch die Vorschrift des § 2 Abs. 2 Z. 1 UStG 1972 hin, wonach eine Tätigkeit nicht selbständig ausgeübt wird, wenn natürliche Personen einem Unternehmen derart eingegliedert sind, daß sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind. Die Unterordnung; das Bestehen einer Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, sind unabdingbare Voraussetzungen für die Nichtselbständigkeit einer natürlichen Person (siehe auch Littmann, Einkommensteuerrecht, 12. Auflage, Rz 4 zu § 19 BFH Urteil vom 3. Oktober 1961, BStBl. III Seite 567). Fehlt es an einer Weisungsgebundenheit in diesem Sinn, dann schließt dies Nichtselbständigkeit aus. Erst wenn die Verpflichtung einer natürlichen Person, den Weisungen eines anderen zu folgen, gegeben ist, kann die Frage auftauchen, ob diese Person eine Tätigkeit

selbständig oder nicht selbständig ausübt; denn nicht schon jede Unterordnung unter den Willen eines anderen muß die Arbeitnehmereigenschaft einer natürlichen Person zur Folge haben. Auch der Unternehmer, der einen Verkauftrag erfüllt, auch der selbständige Handelsvertreter können sich bezüglich ihrer Tätigkeit zur Einhaltung bestimmter Weisungen des Auftraggebers oder Geschäftsherrn verpflichtet haben, ohne damit ihre Selbständigkeit zu verlieren. Für derartige Fälle der Weisungsgebundenheit bedarf es der Abgrenzungskriterien, wie sie Schrifttum und Rechtsprechung zur Scheidung von selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit entwickelt haben, von denen, wie die belangte Behörde richtig erkennt, dem Unternehmerwagnis in Anbetracht der vom Gesetzgeber für so wesentlich erachteten Abgrenzung gegenüber der selbständigen Unternehmertätigkeit besondere Bedeutung zukommt. Mangelndes Unternehmerwagnis bedeutet jedoch nicht schon die Ausübung nichtselbständiger Arbeit (vgl. das hg. Erkenntnis vom 16. November 1959, Zl. 2521/56, Slg. Nr. 2116/F) . Trotz mangelndem Unternehmerwagnis besteht kein Dienstverhältnis, wenn es an der aufgezeigten Weisungsgebundenheit fehlt (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. Oktober 1964, Zl. 1858/63, Slg. Nr. 3160/F). In diesem Fall sind auch sonstige Kriterien, etwa Bezüge, die denen eines Arbeitnehmers angemessen sind, nicht von Bedeutung. Es würde der aus § 47 EStG 1972 erkennbaren Absicht des Gesetzgebers widersprechen, eine Tätigkeit, bei der der Betreffende sich keinem fremden Willen zu fügen hat, als nichtselbständige Arbeit zu qualifizieren. römisch drei. Aus dieser Rechtslage folgt, daß nur ein Arbeitnehmer lohnsteuer- und dienstgeberbeitragspflichtige Einkünfte beziehen kann. Die Arbeitnehmereigenschaft aber setzt ein Dienstverhältnis im Sinne des Paragraph 47, Absatz 3, EStG 1972 voraus. Bei Auslegung dieses Begriffes, des Schuldens der Arbeitskraft, "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", ist davon auszugehen, daß der Gesetzgeber trotz Verwendung des Wortes "oder" nicht zwei verschiedene Verhältnisse umschreiben, sondern lediglich im ersten Teil des Halbsatzes in erster Linie Dienstleistungen im Außendienst, im zweiten Teil Dienstleistungen im Innendienst, mit beiden Teilen zusammen aber das Dienstverhältnis als solches erfassen wollte vergleiche , auch das hg. Erkenntnis vom 1. Oktober 1954, Zl. 1660/53, Slg. Nr. 1008/F). Als wesentlich für das Dienstverhältnis erweist sich nach seiner Begriffsumschreibung das Tätigwerden unter dem Willen eines anderen, die Verpflichtung einer natürlichen Person - des Arbeitnehmers -, bei ihrer Tätigkeit den Weisungen eines anderen - des Arbeitgebers - zu folgen. Darauf weist auch die Vorschrift des Paragraph 2, Absatz 2, Ziffer eins, UStG 1972 hin, wonach eine Tätigkeit nicht selbständig ausgeübt wird, wenn natürliche Personen einem Unternehmen derart eingegliedert sind, daß sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind. Die Unterordnung; das Bestehen einer Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, sind unabdingbare Voraussetzungen für die Nichtselbständigkeit einer natürlichen Person (siehe auch Littmann, Einkommensteuerrecht, 12. Auflage, Rz 4 zu Paragraph 19, BFH Urteil vom 3. Oktober 1961, BStBl. römisch drei Seite 567). Fehlt es an einer Weisungsgebundenheit in diesem Sinn, dann schließt dies Nichtselbständigkeit aus. Erst wenn die Verpflichtung einer natürlichen Person, den Weisungen eines anderen zu folgen, gegeben ist, kann die Frage auftauchen, ob diese Person eine Tätigkeit selbständig oder nicht selbständig ausübt; denn nicht schon jede Unterordnung unter den Willen eines anderen muß die Arbeitnehmereigenschaft einer natürlichen Person zur Folge haben. Auch der Unternehmer, der einen Verkauftrag erfüllt, auch der selbständige Handelsvertreter können sich bezüglich ihrer Tätigkeit zur Einhaltung bestimmter Weisungen des Auftraggebers oder Geschäftsherrn verpflichtet haben, ohne damit ihre Selbständigkeit zu verlieren. Für derartige Fälle der Weisungsgebundenheit bedarf es der Abgrenzungskriterien, wie sie Schrifttum und Rechtsprechung zur Scheidung von selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit entwickelt haben, von denen, wie die belangte Behörde richtig erkennt, dem Unternehmerwagnis in Anbetracht der vom Gesetzgeber für so wesentlich erachteten Abgrenzung gegenüber der selbständigen Unternehmertätigkeit besondere Bedeutung zukommt. Mangelndes Unternehmerwagnis bedeutet jedoch nicht schon die Ausübung nichtselbständiger Arbeit vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 16. November 1959, Zl. 2521/56, Slg. Nr. 2116/F) . Trotz mangelndem Unternehmerwagnis besteht kein Dienstverhältnis, wenn es an der aufgezeigten Weisungsgebundenheit fehlt (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. Oktober 1964, Zl. 1858/63, Slg. Nr. 3160/F). In diesem Fall sind auch sonstige Kriterien, etwa Bezüge, die denen eines Arbeitnehmers angemessen sind, nicht von Bedeutung. Es würde der aus Paragraph 47, EStG 1972 erkennbaren Absicht des Gesetzgebers widersprechen, eine Tätigkeit, bei der der Betreffende sich keinem fremden Willen zu fügen hat, als nichtselbständige Arbeit zu qualifizieren.

IV. Bei einer GesmbH. liegt der Schwerpunkt der Willensbildung bei den Gesellschaftern bzw. ihrem Organ, der Generalversammlung (siehe auch Torggler, Die Rechtsstellung des GesmbH-Geschäftsführers, Der Gesellschafter,

1974, Seite 4 ff und 44 ff). Dies zeigt ihre Kompetenz zur Bestellung und Abberufung der Geschäftsführer (§§ 15 und 16 des Gesetzes über Gesellschaften mit beschränkter Haftung), wobei auch ein zu bestellender oder abzu berufender Gesellschafter stimmberechtigt ist (§ 39 Abs. 5), zur die Geschäftsführer bindender Beschlußfassung (§ 20), zur Rechnungsabschlußgenehmigung und Gewinnverteilung, zur Entscheidung, ob Prokura oder Handelsvollmacht zum gesamten Geschäftsbetrieb erteilt werden darf, zu Maßregeln zur Prüfung und Überwachung der Geschäftsführung, zu Abschluß und Abänderung für die Gesellschaft bedeutsamer Verträge (§ 35), zur Abänderung des Gesellschaftsvertrages (§§ 49 ff) und zu die Liquidatoren bindender Beschlußfassung selbst dann, wenn sie vom Gericht ernannt sind (§ 90 Abs. 2 leg. cit.). Die Gesellschafter vermögen sohin nicht nur die grundsätzlichen Entscheidungen für die Gesellschaft zu treffen, sondern selbst in die laufende Geschäftsführung einzugreifen (siehe das hg. Erkenntnis vom 20. Mai 1980, Zl. 2397/79, die dort angeführte zivilrechtliche Rechtsprechung und das ebenfalls zitierte Schrifttum). Der Gesellschaftsvertrag enthält im Beschwerdefall diesbezüglich keine vom Gesetz abweichenden Regelungen. römisch vier. Bei einer GesmbH. liegt der Schwerpunkt der Willensbildung bei den Gesellschaftern bzw. ihrem Organ, der Generalversammlung (siehe auch Torggler, Die Rechtsstellung des GesmbH-Geschäftsführers, Der Gesellschafter, 1974, Seite 4 ff und 44 ff). Dies zeigt ihre Kompetenz zur Bestellung und Abberufung der Geschäftsführer (Paragraphen 15 und 16 des Gesetzes über Gesellschaften mit beschränkter Haftung), wobei auch ein zu bestellender oder abzu berufender Gesellschafter stimmberechtigt ist (Paragraph 39, Absatz 5.), zur die Geschäftsführer bindender Beschlußfassung (Paragraph 20.), zur Rechnungsabschlußgenehmigung und Gewinnverteilung, zur Entscheidung, ob Prokura oder Handelsvollmacht zum gesamten Geschäftsbetrieb erteilt werden darf, zu Maßregeln zur Prüfung und Überwachung der Geschäftsführung, zu Abschluß und Abänderung für die Gesellschaft bedeutsamer Verträge (Paragraph 35.), zur Abänderung des Gesellschaftsvertrages (Paragraphen 49, ff) und zu die Liquidatoren bindender Beschlußfassung selbst dann, wenn sie vom Gericht ernannt sind (Paragraph 90, Absatz 2, leg. cit.). Die Gesellschafter vermögen sohin nicht nur die grundsätzlichen Entscheidungen für die Gesellschaft zu treffen, sondern selbst in die laufende Geschäftsführung einzugreifen (siehe das hg. Erkenntnis vom 20. Mai 1980, Zl. 2397/79, die dort angeführte zivilrechtliche Rechtsprechung und das ebenfalls zitierte Schrifttum). Der Gesellschaftsvertrag enthält im Beschwerdefall diesbezüglich keine vom Gesetz abweichenden Regelungen.

Nun ist allerdings mit der Gesellschafterstellung noch nicht die Geschäftsführerfunktion als solche verbunden, zu deren Begründung es besonderer Akte bedarf (der gesellschaftsrechtlichen Bestellung und der schuldrechtlichen Anstellung, Urteil des OGH vom 9. November 1976, 4 Ob 69/76, EvBl. Nr. 112/77, und nochmals das hg. Erkenntnis Zl. 2397/79). Nichtsdestoweniger hat es jedoch der Gesellschafter-Geschäftsführer einer GesmbH. kraft seiner Stellung als Gesellschafter in der Hand, daß er die Geschäftsführung nicht gegen seinen Willen und damit nach Weisungen eines anderen ausüben muß, wenn auf Grund der Höhe seines Geschäftsanteiles oder auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung (Sperrminorität) Gesellschafterbeschlüsse gegen seinen Willen nicht zustande kommen können. Es kann in einem solchen Fall nicht die Rede davon sein, daß der Gesellschafter-Geschäftsführer verpflichtet sei, den Weisungen eines anderen zu folgen. Obgleich andere Rechtsgebiete nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für den einkommensteuerrechtlichen Begriff des Dienstverhältnisses ohne ausschlaggebende Bedeutung sind, hat doch der Gedanke von Schmitz in seiner Untersuchung "Unterliegt der geschäftsführende Gesellschafter einer GesmbH. der Versicherungspflicht nach § 4 ASVG?", Zeitschrift für Arbeits- und Sozialrecht, 1966, Nr. 1, auch für das Einkommensteuerrecht Aussagekraft: "Der Gesellschafter, der wesentlich oder allein maßgeblich ist für die Willensbildung der juristischen Person, der er angehört, unterwirft sich in Durchführung dieses Willens nicht einem fremden, sondern dem durch seinen eigenen bestimmten oder unter Mitwirkung seines eigenen vereinbarten Willen." Nun ist allerdings mit der Gesellschafterstellung noch nicht die Geschäftsführerfunktion als solche verbunden, zu deren Begründung es besonderer Akte bedarf (der gesellschaftsrechtlichen Bestellung und der schuldrechtlichen Anstellung, Urteil des OGH vom 9. November 1976, 4 Ob 69/76, EvBl. Nr. 112/77, und nochmals das hg. Erkenntnis Zl. 2397/79). Nichtsdestoweniger hat es jedoch der Gesellschafter-Geschäftsführer einer GesmbH. kraft seiner Stellung als Gesellschafter in der Hand, daß er die Geschäftsführung nicht gegen seinen Willen und damit nach Weisungen eines anderen ausüben muß, wenn auf Grund der Höhe seines Geschäftsanteiles oder auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung (Sperrminorität) Gesellschafterbeschlüsse gegen seinen Willen nicht zustande kommen können. Es kann in einem solchen Fall nicht die Rede davon sein, daß der Gesellschafter-Geschäftsführer verpflichtet sei, den Weisungen eines anderen zu folgen. Obgleich andere Rechtsgebiete nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für den einkommensteuerrechtlichen Begriff des Dienstverhältnisses ohne

ausschlaggebende Bedeutung sind, hat doch der Gedanke von Schmitz in seiner Untersuchung "Unterliegt der geschäftsführende Gesellschafter einer GesmbH. der Versicherungspflicht nach Paragraph 4, ASVG?", Zeitschrift für Arbeits- und Sozialrecht, 1966, Nr. 1, auch für das Einkommensteuerrecht Aussagekraft: "Der Gesellschafter, der wesentlich oder allein maßgeblich ist für die Willensbildung der juristischen Person, der er angehört, unterwirft sich in Durchführung dieses Willens nicht einem fremden, sondern dem durch seinen eigenen bestimmten oder unter Mitwirkung seines eigenen vereinbarten Willen."

Vorstehende Überlegungen treffen auch auf den Beschwerdefall zu, in dem jeder der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer mit je 50 v. H. am Stammkapital beteiligt ist. Da die Geschäftsführung betreffende Gesellschafterbeschlüsse zumindest der einfachen Mehrheit bedürfen, kann keinem der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer bei der Geschäftsführung ein fremder Wille (insbesondere nicht der Wille des anderen Gesellschafters) aufgezwungen werden. Mangels Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, ist hinsichtlich der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer kein Dienstverhältnis zu unterstellen, woraus folgt, daß keine lohnsteuer- und dienstgeberbeitragspflichtigen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorliegen. Die Geschäftsführerbezüge, die dem Gesellschafter-Geschäftsführer für die Besorgung der Geschäfte der juristischen Person und damit für die Verwaltung fremden Vermögens (siehe Schubert-Pokorny-Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Anmerkung 28 B ff zu § 22) zufließen, stellen vielmehr in den Fällen, in denen der Sachverhalt so liegt, wie im Beschwerdefall, Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit im Sinne des § 22 Abs. 1 Z. 2 EStG 1972 dar. Voraussetzung ist allerdings, daß die Geschäftsführerbezüge echtes Leistungsentgelt bilden und nicht bloß nach Art verdeckter Gewinnausschüttungen auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Stellung als Früchte des eingesetzten Kapitals abreifen (diesfalls Einkünfte aus Kapitalvermögen). Vorstehende Überlegungen treffen auch auf den Beschwerdefall zu, in dem jeder der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer mit je 50 v. H. am Stammkapital beteiligt ist. Da die Geschäftsführung betreffende Gesellschafterbeschlüsse zumindest der einfachen Mehrheit bedürfen, kann keinem der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer bei der Geschäftsführung ein fremder Wille (insbesondere nicht der Wille des anderen Gesellschafters) aufgezwungen werden. Mangels Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, ist hinsichtlich der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer kein Dienstverhältnis zu unterstellen, woraus folgt, daß keine lohnsteuer- und dienstgeberbeitragspflichtigen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorliegen. Die Geschäftsführerbezüge, die dem Gesellschafter-Geschäftsführer für die Besorgung der Geschäfte der juristischen Person und damit für die Verwaltung fremden Vermögens (siehe Schubert-Pokorny-Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Anmerkung 28 B ff zu Paragraph 22,) zufließen, stellen vielmehr in den Fällen, in denen der Sachverhalt so liegt, wie im Beschwerdefall, Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit im Sinne des Paragraph 22, Absatz eins, Ziffer 2, EStG 1972 dar. Voraussetzung ist allerdings, daß die Geschäftsführerbezüge echtes Leistungsentgelt bilden und nicht bloß nach Art verdeckter Gewinnausschüttungen auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Stellung als Früchte des eingesetzten Kapitals abreifen (diesfalls Einkünfte aus Kapitalvermögen).

V. Die Zuordnung von Bezügen der Gesellschafter-Geschäftsführer einer GesmbH. zu einer Einkunftsart war - wie in Punkt I bereits angedeutet - schon mehrfach Gegenstand der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnisse vom 5. Oktober 1951, Zl. 1155/49, Slg. Nr. 470/F, vom 16. November 1959, Zl. 2521/56, Slg. Nr. 2116/F, vom 20. Oktober 1961, Zl. 399/59, Slg. Nr. 2514/F, vom 17. September 1963, Zl. 1010/61, Slg. Nr. 2924/F). Besonders dem letztgenannten Erkenntnis läßt sich der Rechtssatz entnehmen, daß Gesellschafter-Geschäftsführer, wie ihre gesellschaftsrechtliche Stellung (insbesondere die Höhe ihres Geschäftsanteiles) auch sei, Arbeitnehmer der GesmbH. im Sinne des § 47 EStG 1972 sein können. Diesem Erkenntnis zufolge können selbst bei Einmann-Gesellschaften, bei denen der alleinige Gesellschafter auch Geschäftsführer ist, lohnsteuerpflichtige Gehälter vorliegen. Auf gleicher Rechtsanschauung beruht schlüssig die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes betreffend Pensionsrückstellungen für Gesellschafter-Geschäftsführer von Gesellschaften mit beschränkter Haftung (siehe z.B. aus jüngster Zeit das Erkenntnis vom 22. April 1980, Zl. 2951/76). Das hg. Erkenntnis vom 9. November 1877, Zl. 690/77, Slg. Nr. 5185/F, enthält zwar die Aussage, geradezu untypisch sei es, ein Dienstverhältnis davon abhängig zu machen, daß der Dienstnehmer Gesellschafter mit entscheidendem Einfluß auf die Geschäftsführung des Dienstgebers sein müsse; diese Vereinbarung indiziere eindeutig, daß im (damaligen) Beschwerdefall nicht Überlegungen einer Beschäftigung in dem bei einem Dienstverhältnis üblichen persönlichen Abhängigkeitsverhältnis maßgebend gewesen wären, sondern die einzige wirtschaftlich ausschlaggebende Komponente im Gesellschaftsverhältnis wurzele. Diese Aussage weist nun zwar bereits in die Richtung der unter den Punkten III und IV

angestellten Überlegungen; eine klare Absage an die frühere Rechtsprechung enthält aber das Erkenntnis Slg. Nr. 5185/F nicht. Die Zuordnung von Bezügen der Gesellschafter-Geschäftsführer einer GesmbH. zu einer Einkunftsart war - wie in Punkt römisch eins bereits angedeutet - schon mehrfach Gegenstand der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnisse vom 5. Oktober 1951, Zl. 1155/49, Slg. Nr. 470/F, vom 16. November 1959, Zl. 2521/56, Slg. Nr. 2116/F, vom 20. Oktober 1961, Zl. 399/59, Slg. Nr. 2514/F, vom 17. September 1963, Zl. 1010/61, Slg. Nr. 2924/F). Besonders dem letztgenannten Erkenntnis läßt sich der Rechtssatz entnehmen, daß Gesellschafter-Geschäftsführer, wie ihre gesellschaftsrechtliche Stellung (insbesondere die Höhe ihres Geschäftsanteiles) auch sei, Arbeitnehmer der GesmbH. im Sinne des Paragraph 47, EStG 1972 sein können. Diesem Erkenntnis zufolge können selbst bei Einmann-Gesellschaften, bei denen der alleinige Gesellschafter auch Geschäftsführer ist, lohnsteuerpflichtige Gehälter vorliegen. Auf gleicher Rechtsanschauung beruht schlüssig die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes betreffend Pensionsrückstellungen für Gesellschafter-Geschäftsführer von Gesellschaften mit beschränkter Haftung (siehe z.B. aus jüngster Zeit das Erkenntnis vom 22. April 1980, Zl. 2951/76). Das hg. Erkenntnis vom 9. November 1877, Zl. 690/77, Slg. Nr. 5185/F, enthält zwar die Aussage, geradezu untypisch sei es, ein Dienstverhältnis davon abhängig zu machen, daß der Dienstnehmer Gesellschafter mit entscheidendem Einfluß auf die Geschäftsführung des Dienstgebers sein müsse; diese Vereinbarung indiziere eindeutig, daß im (damaligen) Beschwerdefall nicht Überlegungen einer Beschäftigung in dem bei einem Dienstverhältnis üblichen persönlichen Abhängigkeitsverhältnis maßgebend gewesen wären, sondern die einzige wirtschaftlich ausschlaggebende Komponente im Gesellschaftsverhältnis wurzle. Diese Aussage weist nun zwar bereits in die Richtung der unter den Punkten römisch drei und römisch vier angestellten Überlegungen; eine klare Absage an die frühere Rechtsprechung enthält aber das Erkenntnis Slg. Nr. 5185/F nicht.

Den mit dem vorhin erwähnten Rechtssatz skizzierten Rechtsstandpunkt des Verwaltungsgerichtshofes teilt auch das österreichische Schrifttum (Hofstätter-Reichel, Kommentar zum EStG 1972, § 47, Dienstverhältnis-ABC, Geschäftsführer einer GesmbH, Paul Doralt, Geschäftsführerbezüge im Steuerrecht, in Kastner-Stoll, Die GesmbH. und Co KG, Seite 311, Torggler, a.a.O.). Er deckt sich zudem mit der im früheren Deutschen Reich und nunmehr in der Bundesrepublik Deutschland herrschenden Rechtsmeinung (Herrmann-Heuer, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 18. Auflage, § 19 EStG, Anmerkung 40, und § 6 KStG, Anmerkung 120 ff, Blümich-Falk, EStG, 11. Auflage, § 19, Abschnitt 5, Littmann, a.a.O., Rz 17, Brockhoff-Lenski-Reinert, Rechtsprechungskommentar zur Einkommensteuer, 2. Auflage, § 19 C 18 ff, und die dort angeführte deutsche Rechtsprechung), zumal sich das maßgebliche Erkenntnis Slg. Nr. 2924/F auf deutsches Schrifttum (Blümich-Falk, 8. Auflage), beruft. Den mit dem vorhin erwähnten Rechtssatz skizzierten Rechtsstandpunkt des Verwaltungsgerichtshofes teilt auch das österreichische Schrifttum (Hofstätter-Reichel, Kommentar zum EStG 1972, Paragraph 47, Dienstverhältnis-ABC, Geschäftsführer einer GesmbH, Paul Doralt, Geschäftsführerbezüge im Steuerrecht, in Kastner-Stoll, Die GesmbH. und Co KG, Seite 311, Torggler, a.a.O.). Er deckt sich zudem mit der im früheren Deutschen Reich und nunmehr in der Bundesrepublik Deutschland herrschenden Rechtsmeinung (Herrmann-Heuer, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 18. Auflage, Paragraph 19, EStG, Anmerkung 40, und Paragraph 6, KStG, Anmerkung 120 ff, Blümich-Falk, EStG, 11. Auflage, Paragraph 19, Abschnitt 5, Littmann, a.a.O., Rz 17, Brockhoff-Lenski-Reinert, Rechtsprechungskommentar zur Einkommensteuer, 2. Auflage, Paragraph 19, C 18 ff, und die dort angeführte deutsche Rechtsprechung), zumal sich das maßgebliche Erkenntnis Slg. Nr. 2924/F auf deutsches Schrifttum (Blümich-Falk, 8. Auflage), beruft.

Der Verwaltungsgerichtshof vermag jedoch seine bisherige Rechtsauffassung nicht mehr aufrecht zu erhalten, weil sie mit dem oben ausführlich erläuterten Begriff des Dienstverhältnisses nicht in Einklang zu bringen ist. Die aufgezeigte Rechtsprechung des Gerichtshofes, betreffend den Gesellschafter-Geschäftsführer, hat sich mit dem für ein Dienstverhältnis wesentlichen Tatbestandsmerkmal der Weisungsgebundenheit auch gar nicht näher auseinandergesetzt. Eine solche Auseinandersetzung lassen übrigens auch die anderen zitierten Quellen vermissen. Wo eine solche Auseinandersetzung wie im Urteil des Reichsfinanzhofes vom 20. März 1930, RStBl. Seite 311, ansatzweise stattfand und die Frage der Weisungsgebundenheit ins Spiel kam - im Urteilsfall z. B. in bezug auf einen von der Muttergesellschaft zur Wahrung ihrer Interessen bestellten Geschäftsführer der Tochter-GesmbH -, wurden für den "beherrschenden" Geschäftsführer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Abrede gestellt und für einen Gesellschafter-Geschäftsführer gleiches angedeutet.

Der Vollständigkeit halber sei bemerkt, daß der vom Reichsfinanzhof in seinem Urteil vom 3. Juni 1930, RStBl. Seite 440,

für das Körperschaftsteuerrecht ausgesprochene und vom Bundesfinanzhof in seinen Urteilen vom 11. Oktober 1955, BStBl. III Seite 397, und vom 24. Juni 1958, BStBl. III Seite 381, offensichtlich geteilte Gedanke, die GesmbH, sei selbständig und könne nicht mit dem (einzigen) Gesellschafter identifiziert werden, sodaß Dienstverträge zwischen Einmann-Gesellschaften und ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer möglich wären, den Verwaltungsgerichtshof für die österreichischen Rechtsverhältnisse im allgemeinen und das Einkommensteuerrecht im besonderen nicht zu überzeugen vermag. Wohl trifft es zu, daß die GesmbH nicht mit ihren Gesellschaftern identifiziert werden kann. Daß - § 1151 Abs. 1 ABGB entsprechende, "echte", "abhängige" Dienstverträge zwischen (Einmann-)Gesellschaft und ihrem (maßgeblich beteiligten) Gesellschafter-Geschäftsführer möglich sind, ist schon nach österreichischem Zivilrecht in Abrede zu stellen (siehe die hg. Erkenntnisse vom 14. Dezember 1979, Zl. 2920/78, und vom 20. Mai 1980, Zl. 2397/79). Selbst wenn dem nicht so wäre, ließe sich daraus für das Einkommensteuerrecht nichts gewinnen, weil dieses in § 47 Abs. 3 EStG 1972 einen eigenständigen Begriff des Dienstverhältnisses prägte, der allein über die steuerliche Zuordnung der Einkünfte unter die aus nichtselbständiger Arbeit entscheidet (Hofstätter-Reichel, a.a.O., Tz 4 zu § 47, und die dort angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes). Der Vollständigkeit halber sei bemerkt, daß der vom Reichsfinanzhof in seinem Urteil vom 3. Juni 1930, RStBl. Seite 440, für das Körperschaftsteuerrecht ausgesprochene und vom Bundesfinanzhof in seinen Urteilen vom 11. Oktober 1955, BStBl. römisch drei Seite 397, und vom 24. Juni 1958, BStBl. römisch drei Seite 381, offensichtlich geteilte Gedanke, die GesmbH, sei selbständig und könne nicht mit dem (einzigen) Gesellschafter identifiziert werden, sodaß Dienstverträge zwischen Einmann-Gesellschaften und ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer möglich wären, den Verwaltungsgerichtshof für die österreichischen Rechtsverhältnisse im allgemeinen und das Einkommensteuerrecht im besonderen nicht zu überzeugen vermag. Wohl trifft es zu, daß die GesmbH nicht mit ihren Gesellschaftern identifiziert werden kann. Daß - Paragraph 1151, Absatz eins, ABGB entsprechende, "echte", "abhängige" Dienstverträge zwischen (Einmann-)Gesellschaft und ihrem (maßgeblich beteiligten) Gesellschafter-Geschäftsführer möglich sind, ist schon nach österreichischem Zivilrecht in Abrede zu stellen (siehe die hg. Erkenntnisse vom 14. Dezember 1979, Zl. 2920/78, und vom 20. Mai 1980, Zl. 2397/79). Selbst wenn dem nicht so wäre, ließe sich daraus für das Einkommensteuerrecht nichts gewinnen, weil dieses in Paragraph 47, Absatz 3, EStG 1972 einen eigenständigen Begriff des Dienstverhältnisses prägte, der allein über die steuerliche Zuordnung der Einkünfte unter die aus nichtselbständiger Arbeit entscheidet (Hofstätter-Reichel, a.a.O., Tz 4 zu Paragraph 47,, und die dort angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes).

VI. Die belangte Behörde meint - wie schon erwähnt - in der Gegenschrift, daß bei einem teilweisen Verkauf von Geschäftsanteilen das Geschäftsführerverhältnis aufrecht bleibe, ohne daß der Gesellschafter-Geschäftsführer noch entscheidenden Einfluß auf die Gesellschaftsbeschlüsse nehmen könnte. Bei dieser Überlegung übersieht die Behörde jedoch, daß nicht über einen hypothetischen, sondern den für die Streitjahre gegebenen Sachverhalt zu entscheiden ist. Nach diesem Sachverhalt konnte bei den dargestellten Mehrheitsverhältnissen keiner der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer zu einem Handeln gegen seinen Willen verhalten werden. römisch sechs. Die belangte Behörde meint - wie schon erwähnt - in der Gegenschrift, daß bei einem teilweisen Verkauf von Geschäftsanteilen das Geschäftsführerverhältnis aufrecht bleibe, ohne daß der Gesellschafter-Geschäftsführer noch entscheidenden Einfluß auf die Gesellschaftsbeschlüsse nehmen könnte. Bei dieser Überlegung übersieht die Behörde jedoch, daß nicht über einen hypothetischen, sondern den für die Streitjahre gegebenen Sachverhalt zu entscheiden ist. Nach diesem Sachverhalt konnte bei den dargestellten Mehrheitsverhältnissen keiner der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer zu einem Handeln gegen seinen Willen verhalten werden.

Auch der Hinweis der belangten Behörde auf die Weisungsgebundenheit leitender Angestellter schlägt nicht durch; denn deren "Weisungsungebundenheit" kann nur eine relative sein. Die Erteilung von Weisungen an den leitenden Angestellten mag sich auf Ausnahmefälle oder die bloße Möglichkeit hiezu beschränken. Die Verpflichtung, allfälligen Weisungen eines übergeordneten Organes zu folgen, muß aber auch beim leitenden Angestellten bestehen, soll er Arbeitnehmer im Sinne des § 47 EStG 1972 sein. Fehlt die Fremdbestimmbarkeit seines Handelns, kann er - gleich den Gesellschafter-Geschäftsführern im Beschwerdefall - zu einem Handeln gegen seinen Willen nicht verhalten werden, so steht der leitende "Angestellte" in keinem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 3 EStG 1972. Auch der Hinweis der belangten Behörde auf die Weisungsgebundenheit leitender Angestellter schlägt nicht durch; denn deren "Weisungsungebundenheit" kann nur eine relative sein. Die Erteilung von Weisungen an den leitenden Angestellten mag sich auf Ausnahmefälle oder die bloße Möglichkeit hiezu beschränken. Die Verpflichtung, allfälligen Weisungen eines übergeordneten Organes zu folgen, muß aber auch beim leitenden Angestellten bestehen, soll er Arbeitnehmer

im Sinne des Paragraph 47, EStG 1972 sein. Fehlt die Fremdbestimmbarkeit seines Handelns, kann er - gleich den Gesellschafter-Geschäftsführern im Beschwerdefall - zu einem Handeln gegen seinen Willen nicht verhalten werden, so steht der leitende "Angestellte" in keinem Dienstverhältnis im Sinne des Paragraph 47, Absatz 3, EStG 1972.

VII. Die Darlegungen zu den Punkten III-V zeigen, daß der angefochtene Bescheid auf einer Rechtsprechung beruht, die der Verwaltungsgerichtshof nicht mehr aufrecht zu erhalten vermag. Dies bewirkt die inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides, sodaß er gemäß § 42 Abs. 2 lit. a VwGG 1965 aufzuheben war.römisch sieben. Die Darlegungen zu den Punkten III-V zeigen, daß der angefochtene Bescheid auf einer Rechtsprechung beruht, die der Verwaltungsgerichtshof nicht mehr aufrecht zu erhalten vermag. Dies bewirkt die inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides, sodaß er gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Litera a, VwGG 1965 aufzuheben war.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG 1965 und die Verordnung des Bundeskanzlers vom 31. Oktober 1977, BGBl. Nr. 542. Die Abweisung des Mehrbegehrens war auszusprechen, weil mit dem pauschalierten Schriftsatzaufwandersatz auch die Umsatzsteuer abgegolten ist und die Eingabengebühr nicht je Bogen, sondern nur je Eingabe mit S 70,-- zu entrichten war. Wien, am 9. Dezember 1980Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG 1965 und die Verordnung des Bundeskanzlers vom 31. Oktober 1977, Bundesgesetzblatt , Nr. 542. Die Abweisung des Mehrbegehrens war auszusprechen, weil mit dem pauschalierten Schriftsatzaufwandersatz auch die Umsatzsteuer abgegolten ist und die Eingabengebühr nicht je Bogen, sondern nur je Eingabe mit S 70,-- zu entrichten war. Wien, am 9. Dezember 1980

Schlagworte

Definition von Begriffen mit allgemeiner Bedeutung VwRallg7 Arbeitnehmereigenschaft Arbeitnehmer Dienstnehmer Dienstverhältnis Gesellschafter-Geschäftsführer Gesellschaftergeschäftsführer Definition von Begriffen mit allgemeiner Bedeutung VwRallg7 Arbeitnehmereigenschaft Arbeitnehmer Dienstnehmer Dienstverhältnis

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1980:1979001666.X00

Im RIS seit

01.06.2001

Zuletzt aktualisiert am

01.10.2012

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at