

hängig davon gegeben [sind], aus welchen Gründen sie erfolgen“ und auch dann vorliegen, „wenn von einer Privatstiftung [...] außerhalb des in ihrer jeweiligen Satzung bzw. in der Stiftungserklärung vorgegebenen Rahmens Vermögen [...] unentgeltlich [...] übertragen wird“, ist daher in dieser pauschalen Form nicht mehr aufrecht zu erhalten.

Der VwGH zeigt allerdings auch die umfänglichen Grenzen für die Steuerneutralität von Vermögensübertragungen im Zusammenhang mit der Erfüllung von Pflichtteils(ergänzungs)ansprüchen auf. Sofern etwa auf Grundlage eines Vergleichs pflichtteils(ergänzungs)berechtigten Personen mehr zukommen sollte, als betraglich in den gesetzlichen Pflichtteils(ergänzungs)an-

sprüchen Deckung findet, ist der übersteigende Teil als steuerpflichtige Zuwendung im Sinne des § 27 Abs 5 Z 7 EStG zu qualifizieren.<sup>4</sup>

Sofern durch Privatstiftungen geleistete Zahlungen zur Erfüllung von Pflichtteils(ergänzungs)ansprüchen – anders als im entscheidungsgegenständlichen Fall – in Zusammenhang mit erst nach dem 31. 7. 2008 erfolgten Vermögenswidmungen stehen, hinsichtlich derer das steuerneutrale Substanzzuwendungsregime des § 27 Abs 5 Z 8 EStG zur Anwendung kommen kann (§ 124b Z 146 lit f EStG), wird sich in der Praxis die Frage stellen, ob Evidenzkonten im Sinne des § 27 Abs 5 Z 8 lit c EStG in Folge geleisteter Pflichtteils(ergänzungs)ansprüche entsprechend angepasst werden müssen.

## Kein steuerliches Dienstverhältnis bei im Werkvertrag tätigen GmbH-Geschäftsführern

1. Dass die Gesellschafter die vertraglich eingeräumte Weisungsfreiheit jederzeit wieder entziehen könnten, vermag eine bestehende Weisungsgebundenheit nicht zu begründen.
2. Die steuerrechtliche Beurteilung hat allein auf Grund des das Anstellungsverhältnis regelnden Anstellungsvertrages zu erfolgen. Die Bindung des Geschäftsführers an den Gesellschaftsvertrag und die Gesellschafterbeschlüsse stellt eine sachliche Weisungsgebundenheit des Geschäftsführers her, die sich lediglich auf den Erfolg der Geschäftsführung bezieht. Maßgeblich für die Weisungsgebundenheit im Sinne des § 47 Abs 2 EStG ist aber die davon zu unterscheidende persönliche Weisungsgebundenheit.

VwGH 21. 4. 2016, 2013/15/0202  
(vorgehend UFS 10. 5. 2013, RV/4024-W/10)  
Deskriptoren: Geschäftsführer, Werkvertrag, Dienstvertrag, Weisungsrecht.  
Normen: § 47 Abs 2 EStG.

### Ausgangssachverhalt

Die Beschwerdeführerin ist eine GmbH. Gegenstand des Beschwerdefalles war die Vorschreibung des DB zum FLAF sowie des DZ zum DB im Zusammenhang mit Vergütungen, die die beschwerdeführende GmbH an ihre Geschäftsführerin leistete. Die an der GmbH nicht beteiligte Geschäftsführerin war abseits ihrer wahrge-

nommenen Organfunktion als freiberufliche Steuerberaterin tätig. Laut Angaben der Beschwerdeführerin war die Tätigkeit der Geschäftsführerin auf die ihrem Aufgabenfeld als Steuerberaterin entsprechenden Bereiche Rechnungswesen, Finanzierung und Controlling beschränkt. Der Tätigkeit lag zivilrechtlich ein Werkvertrag zugrunde, in welchem festgehalten wurde, dass die Geschäftsführerin die Geschäftsführungssachen im Rahmen ihrer Berufsbefugnis als Steuerberaterin durchführe, dass keine Eingliederung in die Organisation der beschwerdeführenden GmbH vorliege, dass es der Geschäftsführerin frei stehe, die von ihr übernommenen Arbeiten in ihrem eigenen Büro oder an einem anderen Ort auszuführen, dass keine arbeitsbezogene Weisungsbefugnis bestehe sowie dass die Geschäftsführerin ihre

<sup>4</sup> Vgl ebenso *Pinetz*, *ecolex* 2016, 431 (432).

Leistungen eigenverantwortlich und frei von persönlicher Abhängigkeit erbringe. Nachdem im Rahmen einer Außenprüfung und nachfolgend auch vom UFS ungeachtet der geschilderten Umstände das Vorliegen eines steuerlichen Dienstverhältnisses angenommen wurde, richtete die GmbH Beschwerde an den VwGH.

#### Aus den Entscheidungsgründen

„Die beschwerdeführende GmbH bestreitet die – für die Vorschreibung von Dienstgeberbeitrag samt Zuschlag u. a. maßgebliche – Erfüllung der in § 47 Abs. 2 zweiter Satz EStG 1988 normierten Voraussetzungen, wonach ein Dienstverhältnis im Sinne dieser Bestimmung dann vorliege, ‚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‘. Die belangte Behörde habe verkannt, dass die vertragliche Ermächtigung der Geschäftsführerin zur freien Ausübung der Tätigkeit eine Weisungsgebundenheit geradezu ausschließe. 9 Die belangte Behörde hat der vereinbarten Weisungsfreiheit mit zwei Begründungsansätzen keine Relevanz beigemessen. Zum einen stünde es den Gesellschaftern jederzeit frei, der Geschäftsführerin diese Weisungsfreiheit wieder zu entziehen. Zum anderen läge jedenfalls eine gesellschaftsrechtliche Weisungsgebundenheit gegenüber der Gesellschafterversammlung vor. In beiden Begründungsansätzen kann der belangten Behörde nicht gefolgt werden.

10 Dass – wie die belangte Behörde meint – die Gesellschafter die vertraglich eingeräumte Weisungsfreiheit der Geschäftsführerin jederzeit wieder entziehen könnten, vermag eine in den Streitjahren bestehende Weisungsgebundenheit nicht zu begründen. Zunächst ist schon nicht zu erkennen, dass die schuldrechtliche Vereinbarung den Gesellschaftern ein einseitiges Recht auf Vertragsänderung einräumen würde. Zudem geht die belangte Behörde selbst nicht davon aus, dass in den Streitjahren ein Entzug der (persönlichen) Weisungsfreiheit erfolgt wäre. Mit der ‚stillen Autorität‘ eines Weisungsberechtigten,

der keine Weisungen erteilt, ist ein vertraglicher Verzicht auf das Weisungsrecht nicht vergleichbar (vgl. VwGH vom 21. Oktober 2015, 2012/13/0088).

11 Mit der Frage der Relevanz eines ausschließlich gesellschaftsrechtlichen Weisungsrechtes hat sich der Verwaltungsgerichtshof – für den hier zu entscheidenden Fall einer an der Gesellschaft nicht beteiligten Geschäftsführerin – im Erkenntnis vom 25. Juni 2008, 2008/15/0090, auf das sich die beschwerdeführende GmbH zu Recht be ruft, auseinander gesetzt. Demnach hat die steuerrechtliche Beurteilung ‚allein auf Grund des das Anstellungsverhältnis regelnden Anstellungsvertrages‘ zu erfolgen (vgl. auch VwGH vom 3. August 2004, 2000/13/0046, und vom 19. Jänner 2005, 2000/13/0162, 0165).

12 In dem Erkenntnis vom 15. Juli 1998, 97/13/0169, legte der Verwaltungsgerichtshof dar, dass die Bindung des Geschäftsführers an den Gesellschaftsvertrag und die Gesellschafterbeschlüsse eine sachliche Weisungsgebundenheit des Geschäftsführers herstellt, die sich lediglich auf den Erfolg der Geschäftsführung bezieht. Maßgeblich für die Weisungsgebundenheit im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes aber die davon zu unterscheidende persönliche Weisungsgebundenheit (vgl. VwGH vom 28. Oktober 2010, 2007/15/0177, mit weiteren Nachweisen), wenn auch das gesellschaftsrechtlich bedingte gänzliche Fehlen einer Weisungsgebundenheit grundsätzlich einem Dienstverhältnis des GmbH-Geschäftsführers – unbeschadet der Regelung des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 – entgegensteht (vgl. verstärkter Senat vom 9. Dezember 1980, 1666, 2223, 2224/79, Slg. 5535/F). Gegenteiliges ergibt sich im Anwendungsbereich des EStG 1988 auch nicht – wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 21. Oktober 2015, 2012/13/0088, dargelegt hat – aus dem von der belangten Behörde für ihren Standpunkt ins Treffen geführten Erkenntnis vom 16. Dezember 2009, 2009/15/0081.

13 Der angefochtene Bescheid beruht somit auf einer vom Verwaltungsgerichtshof nicht geteilten Rechtsansicht, weshalb er gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben war“.

### Anmerkung

Von Sebastian Bergmann

Die Bestimmung des § 47 Abs 2 EStG enthält eine eigenständige einkommensteuerliche Definition des Dienstverhältnisbegriffes, die sich

weder mit jener des Arbeitsrechts noch mit jener des Sozialversicherungsrechts deckt.<sup>1</sup> Aus steuerlicher Sicht liegt demnach ein Dienstver-

1 Vgl VwGH 27. 10. 1987, 87/14/0145; 19. 10. 1967, 0742/67; LStR 2002 Rz 930; Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG<sup>39</sup> (2015) § 47 Rz 4.3; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>6</sup> (2001)

§ 47 Tz 14; Braunsteiner/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG (2015) § 47 Anm 14.

hältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet (§ 47 Abs 2 Satz 1 EStG). Das ist dann 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 (§ 47 Abs 2 Satz 2 EStG). Aus der Legaldefinition des § 47 Abs 2 EStG wird abgeleitet, dass das Vorliegen eines steuerlichen Dienstverhältnisses grundsätzlich eine Weisungsgebundenheit oder eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers voraussetzt.<sup>2</sup> Der Dienstverhältnisbegriff wird aber durch § 47 Abs 2 EStG nicht abschließend definiert,<sup>3</sup> sondern handelt es sich vielmehr um einen Typusbegriff,<sup>4</sup> dessen Merkmale unterschiedlich stark ausgeprägt vorliegen können. Letztlich ist für die Beurteilung, ob ein Dienstverhältnis vorliegt, das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der Tätigkeit entscheidend.<sup>5</sup> Für den Fall, dass anhand der Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus keine klare Einstufung möglich ist, muss anhand weiterer Kriterien, insbesondere des Fehlens bzw Vorliegens von Unternehmerisiko, beurteilt werden, ob die Merkmale einer Nichtselbständigkeit oder jene einer Selbständigkeit überwiegen.<sup>6</sup> Im Einzelnen stellen sich die für die Beurteilung des Vorliegens eines Dienstverhältnisses im Wesentlichen herangezogenen Kriterien wie folgt dar:

- Weisungsgebundenheit: Eine solche wird durch eine Unterordnung der Arbeitskraft gekennzeichnet und führt zu einer weitreichenden Ausschaltung der eigenen Bestimmungsfreiheit.<sup>7</sup> Entscheidend ist das Vorliegen einer persönlichen und nicht bloß einer auf das zu erbringende Werk gerichteten sachlichen Weisungsgebundenheit.<sup>8</sup> Eine sachliche Weisungsgebundenheit kann nämlich auch bei selbständigen Tätigkeiten (zB bei einem Werkvertrag) vorliegen.<sup>9</sup> Persönliche Weisungen sind auf den zweckgemäßen Einsatz der Arbeitskraft gerichtet und charakteristisch dafür, dass eine Person ihre Arbeitskraft schuldet.<sup>10</sup> Eine persönliche Weisungsgebundenheit kommt etwa in einer Verpflichtung, die jeweils zugewiesenen Arbeiten zu übernehmen bzw der Unzulässigkeit der Annahmeverweigerung weiterer Arbeiten,<sup>11</sup> in einer Unterwerfung unter betriebliche Ordnungsvorschriften (zB Regelung von Arbeitspausen)<sup>12</sup> oder in einer Verpflichtung zur persönlichen Leistungserbringung (keine Möglichkeit, sich vertreten zu lassen)<sup>13</sup> zum Ausdruck. Bei organschaftlichen Vertretern ist im Zusammenhang mit der Frage des Vorliegens eines einschlägigen Weisungsrechts ausschließlich das schuldrechtliche Anstellungsverhältnis und nicht etwa die gesellschaftsrechtlichen Rahmenbedingungen (gesellschaftsrechtliches Weisungsrecht) von Relevanz.<sup>14</sup>

2 Vgl VwGH 9. 7. 1997, 95/13/0289; 31. 7. 1996, 95/13/0220; LStR 2002 Rz 935; *Fellner* in *Hofstätter/Reichel*, EStG<sup>59</sup> § 47 Rz 4.3; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>6</sup> § 47 Tz 22 und 56; *Lenneis* in *Jakom*, EStG<sup>9</sup> (2016) § 47 Rz 5.

3 Vgl *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>6</sup> § 47 Tz 19.

4 Vgl *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>6</sup> § 47 Tz 19.

5 Vgl VwGH 20. 2. 2008, 2008/15/0072; 19. 9. 2007, 2007/13/0071; 23. 5. 2000, 97/14/0167; 24. 2. 1999, 98/13/0118; 26. 11. 1997, 93/13/0309; LStR 2002 Rz 931; *Lenneis* in *Jakom*, EStG<sup>9</sup> § 47 Rz 5; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>6</sup> § 47 Tz 25.

6 Vgl VwGH 29. 4. 2010, 2008/15/0103; 31. 3. 2005, 2000/15/0127; 9. 7. 1997, 95/13/0289; 21. 12. 1993, 90/14/0103; LStR 2002 Rz 937; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>6</sup> § 47 Tz 56; *Lenneis* in *Jakom*, EStG<sup>9</sup> § 47 Rz 5; *Braunsteiner/Lattner* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 47 Anm 19; *Fellner* in *Hofstätter/Reichel*, EStG<sup>59</sup> § 47 Rz 4.3.

7 Vgl VwGH 29. 7. 2010, 2007/15/0223; 13. 9. 1988, 88/14/0089; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>6</sup> § 47 Tz 37; *Lenneis* in *Jakom*, EStG<sup>9</sup> § 47 Rz 6; *Fellner* in *Hofstätter/Reichel*, EStG<sup>59</sup> § 47 Rz 4.3.

8 Vgl LStR 2002 Rz 935; *Lenneis* in *Jakom*, EStG<sup>9</sup> § 47 Rz 6; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>6</sup> § 47 Tz 35; *Fellner* in *Hofstätter/Reichel*, EStG<sup>59</sup> § 47 Rz 4.3; *Braunsteiner/Lattner* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 47 Anm 18.

9 Vgl LStR 2002 Rz 935; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>6</sup> § 47 Tz 35 f; *Braunsteiner/Lattner* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 47 Anm 18; *Fellner* in *Hofstätter/Reichel*, EStG<sup>59</sup> § 47 Rz 4.3.

10 Vgl VwGH 28. 10. 2010, 2007/15/0177; 28. 5. 2009, 2007/15/0163; 25. 1. 2001, 95/15/0074; 20. 12. 2000, 99/13/0223; 9. 7. 1997, 95/13/0289; 21. 12. 1993, 90/14/0103; LStR 2002 Rz 935; *Fellner* in *Hofstätter/Reichel*, EStG<sup>59</sup> § 47 Rz 4.3; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>6</sup> § 47 Tz 37; *Lenneis* in *Jakom*, EStG<sup>9</sup> § 47 Rz 6.

11 Vgl VwGH 28. 9. 2004, 2000/14/0094; 21. 2. 1984, 83/14/0102; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>6</sup> § 47 Tz 39 f; *Lenneis* in *Jakom*, EStG<sup>9</sup> § 47 Rz 6.

12 Vgl *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>6</sup> § 47 Tz 37.

13 Vgl *Lenneis* in *Jakom*, EStG<sup>9</sup> § 47 Rz 6. Nach aA wird die Unzulässigkeit einer Vertretung als eigenständiges Merkmal einer Nichtselbständigkeit angesehen (vgl *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>6</sup> § 47 Tz 69 ff), was aber bei Beurteilung des Vorliegens eines Dienstverhältnisses zu keinen anderen Ergebnissen führen dürfte.

14 Vgl VwGH 25. 6. 2008, 2008/15/0090; 3. 8. 2004, 2000/13/0046; 19. 1. 2005, 2000/13/0162, 0165; 24. 2. 1999, 97/13/0234; *Lenneis* in *Jakom*, EStG<sup>9</sup> § 47 Rz 9.

- Eingliederung in den geschäftlichen Organismus: Von einer solchen ist insbesondere dann auszugehen, wenn die Arbeitskraft an einen bestimmten Arbeitsort gebunden ist,<sup>15</sup> wenn die Arbeitskraft (sowohl hinsichtlich Ausmaß als auch Arbeitsbeginn und -ende) zur Einhaltung bestimmter Arbeitsstunden verpflichtet ist<sup>16</sup> und wenn der Arbeitgeber die Planung und Kontrolle der Tätigkeit vornimmt bzw. vornehmen lässt<sup>17</sup>. Im Detail lässt sich das Merkmal der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus nicht eindeutig von jenem der Weisungsgebundenheit abgrenzen,<sup>18</sup> zumal sich die beiden Merkmale teilweise gegenseitig bedingen.<sup>19</sup>
- Fehlen von Unternehmerrisiko: Gegen das Vorliegen von Unternehmerrisiko spricht eine erfolgsunabhängige Entgeltsabrechnung

nach Arbeitsstunden anstatt nach tatsächlich erbrachter Leistung,<sup>20</sup> eine Entgeltfortzahlung bei entschuldigter Abwesenheit (zB bei Krankheit oder Urlaub)<sup>21</sup> oder ein Anspruch auf Entgelt bei unverschuldeter Unmöglichkeit der Leistung<sup>22</sup>.

Unmaßgeblich ist aus steuerlicher Sicht, ob aus arbeits- oder sozialversicherungsrechtlicher Sicht ein Dienstverhältnis vorliegt,<sup>23</sup> sowie die von den Vertragsparteien gewählte Vertragsbezeichnung.<sup>24</sup>

Im Hinblick auf die vorgenannten steuerlichen Dienstverhältniskriterien ist die gegenständliche VwGH-Entscheidung überzeugend. Für die steuer- und beitragsrechtliche Behandlung von berufsmäßigen Parteienvertretern (vor allem Rechtsanwälte und Steuerberater), die für ihre Mandanten Geschäftsführungsgagenden wahrnehmen, wird die Entscheidung mitunter zu mehr Rechtssicherheit führen.

15 Vgl VwGH 20. 12. 2000, 99/13/0223; 8. 4. 1960, 0900/59; LStR 2002 Rz 936; *Lenneis* in *Jakom*, EStG<sup>9</sup> § 47 Rz 7; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>6</sup> § 47 Tz 44; *Fellner* in *Hofstätter/Reichel*, EStG<sup>59</sup> § 47 Rz 4.3.

16 Vgl VwGH 21. 12. 1993, 90/14/0103; 13. 9. 1989, 88/13/0122; 25. 5. 1982, 82/14/0142; 26. 3. 1969, 0771/67; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>6</sup> § 47 Tz 44 und 48; *Lenneis* in *Jakom*, EStG<sup>9</sup> § 47 Rz 7.

17 Vgl VwGH 4. 3. 1986, 84/14/0063; 19. 11. 1979, 3508/78; 19. 10. 1967, 0742/67; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>6</sup> § 47 Tz 48; *Lenneis* in *Jakom*, EStG<sup>9</sup> § 47 Rz 7.

18 Vgl *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>6</sup> § 47 Tz 23.

19 Vgl VwGH 19. 11. 1979, 3508/78; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>6</sup> § 47 Tz 23.

20 Vgl VwGH 29. 7. 2010, 2007/15/0223; 28. 9. 2004, 2000/14/0094; 30. 11. 1999, 99/14/0264; 11. 8. 1993, 92/13/0022; *Lenneis* in *Jakom*, EStG<sup>9</sup> § 47 Rz 5 und 8; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>6</sup> § 47 Tz 63; *Fellner* in *Hofstätter/Reichel*, EStG<sup>59</sup> § 47 Rz 4.3.

21 Vgl *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>6</sup> § 47 Tz 64; *Braunsteiner/Lattner* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 47 Anm 19; *Lenneis* in *Jakom*, EStG<sup>9</sup> § 47 Rz 8.

22 Vgl *Lenneis* in *Jakom*, EStG<sup>9</sup> § 47 Rz 8.

23 Vgl VwGH 27. 10. 1987, 85/14/0010; *Fellner* in *Hofstätter/Reichel*, EStG<sup>59</sup> § 47 Rz 4.3; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>6</sup> § 47 Tz 16; *Lenneis* in *Jakom*, EStG<sup>9</sup> § 47 Rz 5.

24 Vgl VwGH 20. 12. 2000, 99/13/0223; 9. 11. 1994, 93/13/0310; 4. 3. 1986, 84/14/0063; LStR 2002 Rz 932; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>6</sup> § 47 Tz 26; *Lenneis* in *Jakom*, EStG<sup>9</sup> § 47 Rz 5.