

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache des Bf., F-Straße-xx, Gde X, vertreten durch die XY Steuerberatungs GmbH, R-Straße-xy, GDe Y, über die Beschwerde vom 11. Dezember 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Z (nunmehr: Finanzamt Österreich), L-Straße-zz, Ge Z, vom 26. November 2019 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2017 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe betragen:

Die Einkommensteuer für das Jahr 2017 wird festgesetzt mit:	25.052,00 €
Das Einkommen im Jahr 2017 beträgt:	73.692,67 €
<i>Berechnung der Einkommensteuer:</i>	
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	64.388,88 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	- 662,85 €
Einkünfte aus Kapitalvermögen:	
Einkünfte aus Kapitalvermögen, auf die ein besonderer Steuersatz nicht anwendbar ist	5.079,69 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	5.501,95 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	74.307,67 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):	
Pauschbetrag für Sonderausgaben	- 60,00 €
Zuwendungen gem. § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988	- 155,00 €
Kirchenbeitrag	- 400,00 €
Einkommen	73.692,67 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:	
0% für die ersten 11.000,00	0,00 €
25% für die weiteren 7.000,00	1.750,00 €
35% für die weiteren 13.000,00	4.550,00 €
42% für die weiteren 29.000,00	12.180,00 €
48% für die restlichen 13.692,67	6.572,48 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	25.052,48 €

Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	25.052,48 €
Einkommensteuer	25.052,48 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	- 0,48 €
Festgesetzte Einkommensteuer	25.052,00 €

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) ist Rechtsanwalt und bezog im Beschwerdejahr ua. aus seiner Beschäftigung als wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer der AB Rechtsanwälte GmbH (vormals C Rechtsanwälte GmbH bzw. DEF Rechtsanwälte GmbH) mit Sitz in N (Geschäftsanschrift: T-Straße-nn, GDE N) Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Nach elektronischem Einlangen seiner Einkommensteuererklärung 2017 am 6. Dezember 2018 wurde der Bf. mit Bescheid vom 26. November 2019 für das Jahr 2017 veranlagt; dabei kürzte das Finanzamt die im Zusammenhang mit seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit iSd § 17 Abs. 1 EStG 1988 geltend gemachte Betriebsausgabenpauschale im Betrage von 10.295,37 € (= Bemessungsgrundlage iHv 85.794,76 € x 12%) mit der Begründung auf 5.147,68 € (= 85.794,76 € x 6%), dass als wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer lediglich ein Betriebsausgabenpauschale von 6% (statt 12%) zustehe. Dementsprechend ermittelte die Abgabenbehörde die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit 65.811,19 € (statt - wie vom Bf. geltend gemacht - mit 60.663,51 €).

Dagegen erhob der Bf. mit Schreiben vom 11. Dezember 2019 Beschwerde (eingelangt am 13.12.2019 via FinanzOnline). Im Beschwerdeschriftsatz beantragte die steuerliche Vertretung im Auftrag des Bf., den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2017 insofern abzuändern, als die geltend gemachte Betriebsausgabenpauschale iHv 10.295,37 € (12%) berücksichtigt werde, und begehrte außerdem eine Entscheidung durch den Senat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Begründend brachte sie Nachstehendes (wörtlich) vor:

“Die Behörde hat das beantragte Betriebsausgabenpauschale von 12% auf 6% gekürzt, mit der Begründung, dass als wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer gemäß § 17 Abs. 1 iVm § 22 Z 2 EStG nur ein Betriebsausgabenpauschale iHv 6% zusteht.

Grundsätzlich steht jedem, der Einkünfte iSd § 22 EStG (selbständige Arbeit) oder § 23 EStG (Gewerbebetrieb) erwirtschaftet und seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, bis zu einem Umsatz von 220.000,00 € das Betriebsausgabenpauschale iHv 12% zu.

§ 17 Abs. 1 TS 1 EStG schränkt diesen auf 6% ein, wenn ua. eine Tätigkeit iSd § 22 Z 2 vorliegt.

§ 22 Z 2 TS 2 besagt, " ... die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt."

Um Gesellschafter-Geschäftsführer zu sein, müssten somit alle Merkmale eines Dienstverhältnisses iSd § 47 Abs. 2 EStG vorliegen. Hierunter fallen ua. die organisatorische Eingliederung in das Unternehmen, das fehlende Unternehmerwagnis und die Weisungsgebundenheit.

Im Fall eines Rechtsanwaltes besteht sowohl ein Unternehmerwagnis und es fehlt aufgrund des Standesrechts an der Weisungsgebundenheit.

Denn bei der Leistungserbringung eines Rechtsanwaltes muss beachtet werden, dass es sich hierbei um eine höchstpersönliche Leistung handelt. Vor allem bei kleineren Kanzleien mit zwei bis drei Rechtsanwälten wird eine vertragliche Beziehung zu einem Rechtsanwalt direkt gesucht und es wird auch erwartet, dass dieser die Leistung tatsächlich erbringt. Aus diesem Grund, hängt sowohl die Höhe des Entgelts als auch das Risiko eines Entfalls der Leistung direkt an der Person und der Leistung des Rechtsanwaltes. Auch unterliegt der Rechtsanwalt bei der Annahme eines solchen Mandates keiner Bindung.

Aus diesem Grund kann ein grundsätzliches Unternehmerwagnis bei einem Rechtsanwalt angenommen werden.

Entscheidend ist jedoch das Fehlen einer Weisungsgebundenheit. Sowohl die Rsp als auch die Literatur erklären jedoch, dass die Weisungsgebundenheit dazu gedacht werden kann, wenn diese nur auf Grund der Gesellschafterstellung nicht vorliegt (ua. Kovacs in Doralt (Hrsg), EStG^{8 Lfg}, Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit (Z 2) Rz 135 ff).

Die Weisungsgebundenheit als Kriterium muss jedoch beachtet werden, wenn sich die Weisungsfreiheit nicht aus der Stellung als Gesellschafter ergibt, sondern aus anderen Rechtsquellen oder aus sonstigen Vereinbarungen (vgl. Kovacs in Doralt (Hrsg), EStG^{8 Lfg}, Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit (Z 2) Rz 138 2. Absatz).

Für die Beurteilung der Weisungsgebundenheit in diesem Fall können somit die VwGH-Entscheidungen (ua. VwGH 24.11.2016, 2013/13/0046, und VwGH 31.01.2018, 2016/15/0014), welche die Dienstgeberabgaben bei Rechtsanwalts GmbH betreffen, herangezogen werden. Diese Entscheidungen sind für die einkommensteuerrechtliche Beurteilung relevant, da

§ 41 Abs. 2 FLAG erklärt, dass für sämtliche Personen, welche unter die § 22 Z 2 bzw. § 47 Abs. 2 EStG zu subsumieren sind, Dienstgeberbeiträge gezahlt werden müssen.

In den angeführten Entscheidungen (Anm: die Entscheidung vom 31.01.2018 hat die AB GmbH selbst betroffen) hat der VwGH entschieden, dass kein Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG vorliegt, wenn ein Rechtsanwalt aufgrund des Standesrechts oder des Gesellschaftsvertrages weisungsfrei ist.

Da der VwGH erklärt hat, dass das Rechtsverhältnis von Bf nicht unter § 47 Abs. 2 EStG und auch nicht unter § 22 Z 2 TS 2 EStG zu subsumieren ist, erschließt sich uns nicht, weshalb für die

Beurteilung der Betriebsausgabenpauschale die Tätigkeit des Bf wiederum als Tätigkeit iSd § 22 Z 2 TS 2 EStG angesehen wird.

Denn die Weisungsgebundenheit stellt ein Kriterium des Dienstverhältnisses nach § 47 Abs. 2 EStG dar und ein wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer fällt nur unter § 22 Z 2 TS 2 EStG, wenn er sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses nach § 47 Abs. 2 EStG aufweist.

Da der VwGH in der Entscheidung vom 31.01.2018, 2016/15/0014, die Tätigkeit von Bf nicht unter § 22 Z 2 TS 2 EStG, sondern unter § 22 Z 1 EStG subsumiert hat, steht ihm gemäß § 17 EStG somit das Betriebsausgabenpauschale von 12% zu.““

In weiterer Folge wies die Abgabenbehörde mit Einkommensteuerbescheid 2017 (Beschwerdevorentscheidung gemäß § 262 BAO) vom 2. Juli 2020 die Beschwerde als unbegründet ab; auf die begründenden Ausführungen des Finanzamtes in der diesbezüglichen (zusätzlichen) Bescheidsbegründung (Verf 67) wird an dieser Stelle verwiesen.

Mit Anbringen (FinanzOnline) vom 5. August 2020 wurde daraufhin ein entsprechender Vorlageantrag gemäß § 264 BAO übermittelt. Im diesbezüglichen Schreiben vom 29. Juli 2020 beantragte die steuerliche Vertretung des Bf. unter Vorlage einer geänderten Beilage zur Einkommensteuererklärung 2017 (Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit 64.388,88 €), sofern das Betriebsausgabenpauschale nicht iHv 12% gewährt werde, dass der Gewinn mit Hilfe einer Einnahmen-Ausgabenrechnung ermittelt werde und statt der Betriebsausgabenpauschale von 6% die tatsächlichen Betriebsausgaben iHv 22.871,68 € angesetzt würden, und führte unter Verweis auf das oben dargestellte Beschwerdevorbringen ergänzend Folgendes (wörtlich) aus:

- **““Subsumtion der Tätigkeit unter § 22 Z 1 EStG**

Die Behörde ist in der Bescheidsbegründung ausschließlich auf die allgemeine Rechtsprechung des VwGH zum § 17 iVm § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG eingegangen, welche in dieser Form auch nicht bestritten wurde. Gemäß den Erkenntnissen des VwGH 24.11.2016, 2013/13/0046, bzw. VwGH 31.01.2018, 2016/15/0014 (richtig wohl: Ra 2016/15/0014), ist bei Gesellschafter-Geschäftsführern grundsätzlich zu prüfen, ob die Kriterien eines Dienstverhältnisses iSd § 47 Abs. 2 EStG vorliegen. Somit ist nicht (nur) auf die Stellung als Gesellschafter abzustellen. Im Fall der AB Rechtsanwälte GmbH hat der VwGH in dem Erkenntnis vom 31.01.2018, 2016/15/0014, entschieden, dass aufgrund des Geschäftsführungsvertrages bereits erkennbar ist, dass keine Weisungsgebundenheit vorliegt (in diesem Erkenntnis hat der VwGH geprüft, ob für einen nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer bei der AB GmbH eine Weisungsfreiheit besteht).

Der dem VwGH-Erkenntnis vom 31.01.2018, 2016/15/0014, zugrunde liegende Geschäftsführungsvertrag ist nach wie vor in Kraft. Aus den folgenden Punkten ist eindeutig die Weisungsfreiheit erkennbar.

I. Aufgabengebiet

....

3. Vornehmste Berufspflicht des Rechtsanwaltes ist die Treue zu seiner Partei.

Interessen des Rechtsanwaltes und Rücksichten auf Kollegen und Mitgesellschafter haben im Widerstreit zurückzutreten (§ 10 RL-BA). Der GESCHÄFTSFÜHRER ist sohin bei der Vertretung seiner Klienten vollkommen weisungsfrei und steht es in seinem Belieben, Mandate anzunehmen oder abzulehnen (§ 10 Abs. 1 u. § 21 cZ 10 RAO).

III. ZEITEINTEILUNG, WEISUNGSFREIHEIT, WETTBEWERBSVERBOT

1. Der GESCHÄFTSFÜHRER kann seinen Arbeitsablauf frei einteilen und jederzeit abändern. Er ist an keine fixen Arbeitsstunden gebunden.

2. Die in Vertragspunkt I. normierte Weisungsfreiheit ist wesentliche Grundlage dieses Vertrages und kann von der GMBH bzw. der Generalversammlung durch konkrete Anordnungen weder unterlaufen, abgeändert oder beseitigt werden. Solchen Anordnungen muss der GESCHÄFTSFÜHRER keinerlei Folge leisten.

3. Der GESCHÄFTSFÜHRER unterliegt keinem Wettbewerbsverbot.

Die Abgabenbehörde hat sich in ihrem Antwortschreiben auf Doralt, Einkommensteuer-Kommentar EStG 1988, § 22 Rz 135, gestützt und somit die Weisungsgebundenheit als Kriterium ausgeschlossen. Wie bereits in der Bescheidbegründung erklärt, findet sich jedoch in Doralt, Einkommensteuer Kommentar EStG 1988 § 22 Rz 138, auch der Hinweis, dass die Weisungsfreiheit relevant ist, wenn diese nicht nur aufgrund der Gesellschafterstellung gegeben ist, sondern sich aus anderen Vereinbarungen ergibt.

- **Gewinnermittlung mittels Vollständiger Einnahmen-Ausgabenrechnung**

Sollte das Betriebsausgabenpauschal von 12% nicht anerkannt werden, sollen die tatsächlichen Betriebsausgaben iHv 22.871,68 € angesetzt werden (Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3). Denn Bf hätte bereits früher zur Ermittlung des Gewinns zu einer EAR gewechselt, wenn er nur das BAP iHv 6% geltend machen darf, da er durch die tatsächlichen Betriebsausgaben besser aussteigt.““

Mit Vorlagebericht vom 30. September 2020 legte das Finanzamt - wie dem Bf. mitgeteilt wurde - die in Rede stehende Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Dabei erklärte die Abgabenbehörde kurz, dass als zugleich wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer das Betriebsausgabenpauschale mit 6% der "Umsätze iSd § 125 Abs. 1 BAO" limitiert sei.

Nach entsprechender Ladung der Parteien des gegenständlichen finanzgerichtlichen Verfahrens zur mündlichen Verhandlung hat die steuerliche Vertretung im Auftrag des Bf. fernmündlich wie auch mit Schreiben vom 13. Juni 2023 die Anträge auf eine Entscheidung durch den Senat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerde erwogen:

Im konkreten Fall war von nachstehendem in den Akten der Abgabenbehörde sowie des Finanzgerichtes abgebildetem (unstrittigem) **Sachverhalt** auszugehen:

Der Bf. ist Rechtsanwalt und bezog im Beschwerdejahr ua. aus seiner Beschäftigung als wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer der AB Rechtsanwälte GmbH (vormals C Rechtsanwälte GmbH bzw. DEF Rechtsanwälte GmbH; in der Folge kurz: GmbH) mit Sitz in N (Geschäftsanschrift: T-Straße-nn, GDE N) Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Er war im Beschwerdejahr mit 33,33% am Stammkapital der GmbH beteiligt und ist seit Gesellschaftsgründung (2005) auch selbständig vertretender (handelsrechtlicher) Geschäftsführer der GmbH (vgl. dazu auch den entsprechenden Firmenbuchauszug).

Nach Pkt. F 14 des Gesellschaftsvertrages sind die Geschäftsführer der Gesellschaft gegenüber verpflichtet, bei der Ausübung ihrer Vertretungsbefugnis und der Geschäftsführung alle Rechte und Pflichten einzuhalten, die im Gesetz, Gesellschaftervertrag, insbesondere aber im Geschäftsführervertrag oder allfälliger Geschäftsordnung für die Geschäftsführung (näher) festgelegt werden. Grundsätzlich dürfen die beteiligten Rechtsanwälte die Rechtsanwaltschaft auch außerhalb der Gesellschaft ausüben, sofern die Gesellschafter nichts Anderes beschließen. Bei der Ausübung eines Mandats sind die Geschäftsführer nach § 21c Z 10 RAO nicht an eine Weisung oder Zustimmung der Gesellschafter (Generalversammlung) gebunden. Gemäß Pkt. G 22 des Gesellschaftsvertrages werden die Gesellschafterbeschlüsse mit $\frac{3}{4}$ Mehrheit (75%) der abgegebenen Stimmen gefasst, soweit nicht zwingend durch Gesetz oder Gesellschaftsvertrag eine andere Mehrheit verlangt wird.

Bestimmte im Gesellschaftsvertrag ausdrücklich unter Pkt. G 23 genannte Beschlussgegenstände bedürfen zudem für die Dauer ihrer Gesellschaftereigenschaft der Zustimmung der unter Pkt. C 6 genannten Gesellschafter (ua. auch jener des Bf.).

Laut Pkt. I 3 des Geschäftsführervertrages ist der Geschäftsführer bei der Vertretung seiner Klienten vollkommen weisungsfrei und steht es in seinem Belieben, Mandate anzunehmen oder abzulehnen (§ 10 Abs. 1 und § 21c Z 10 RAO).

Nach Pkt. III 1 bis 3 des Geschäftsführervertrages kann der Geschäftsführer seinen Arbeitsablauf frei einteilen und jederzeit abändern. Er ist an keine fixen Arbeitsstunden gebunden.

Die in Vertragspunkt I. normierte Weisungsfreiheit ist wesentliche Grundlage dieses Vertrages und kann von der GmbH bzw. der Generalversammlung durch konkrete Anordnungen weder unterlaufen, abgeändert oder beseitigt werden. Solchen Anordnungen muss der Geschäftsführer keinerlei Folge leisten. Der Geschäftsführer unterliegt keinem Wettbewerbsverbot.

Beide Parteien des finanzgerichtlichen Verfahrens gehen unstrittig davon aus, dass der Bf. im Beschwerdejahr als wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer einer

Kapitalgesellschaft Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielte, weder Buchführungspflicht bestand noch freiwillig Bücher geführt wurden, die eine Gewinnermittlung durch Betriebsvermögenvergleich iSd § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermöglicht hätten (an dieser Stelle sei erwähnt, dass eine vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung die Inanspruchnahme der Pauschalierung nicht ausschließt, vgl. Mayr/G. Brameshuber in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹, § 17 Tz 40), und die Umsätze des Betriebs iSd § 125 Abs. 1 BAO des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr als 220.000,00 € (netto) betragen haben. Im Übrigen geht aus der vorgelegten Einkommensteuererklärung 2017 samt Beilagen klar hervor, dass der Bf. von der strittigen Pauschalierung Gebrauch macht bzw. diese in Anspruch nehmen will.

Strittig ist ausschließlich, ob dem Bf. in Verbindung mit seiner Tätigkeit als wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer der obgenannten GmbH gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 ein Betriebsausgabenpauschale iHv 6% (Ansicht der Abgabenbehörde) oder von 12% (Ansicht des Bf.) seiner Umsätze zustand. Streit besteht in diesem Zusammenhang darüber, ob seine diesbezüglichen Einkünfte aus einer Tätigkeit iSd § 22 Z 2 EStG 1988 resultierten bzw. im Konkreten, ob die Tatbestandsvoraussetzung "*sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung*" erfüllt war oder nicht.

Rechtlich ergibt sich Folgendes:

Gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016, können bei den Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 oder des § 23 die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 mit einem Durchschnittssatz ermittelt werden. Der Durchschnittssatz beträgt

- bei freiberuflichen oder gewerblichen Einkünften aus einer kaufmännischen oder technischen Beratung, einer **Tätigkeit im Sinn des § 22 Z 2** sowie aus einer schriftstellerischen, vortragenden, wissenschaftlichen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit **6%**, höchstens jedoch 13.200 €,
- sonst **12%**, höchstens jedoch 26.400 €,

der Umsätze im Sinn des § 125 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung.

Daneben dürfen gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 ua. Beiträge im Sinn des § 4 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 (Sozialversicherungsbeiträge) und Reise- und Fahrtkosten, soweit ihnen ein Kostenersatz in gleicher Höhe gegenübersteht, als Betriebsausgaben abgesetzt werden.

Das Betriebsausgabenpauschale, für die mit dem Steuerreformgesetz 1993, BGBl. Nr. 818/1993, in § 17 EStG 1988 eingeführte, sogenannte Basispauschalierung, hat zunächst generell 12% der Umsätze im Sinne des § 125 Abs. 1 BAO betragen. Mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. Nr. 201/1996, wurde das Betriebsausgabenpauschale ua. bei Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 auf die Hälfte reduziert. Den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (72 BlgNR 20. GP 263 f) zufolge wurde damit der Tatsache Rechnung getragen, dass die dort genannten Tätigkeiten regelmäßig nur geringe

Aufwendungen mit sich bringen, sodass tatsächlich Betriebsausgaben in einem Umfang anfallen, der einen Pauschalsatz in Höhe von 12% nicht rechtfertigt [siehe dazu Fellner in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar § 17 Tz 1; Böck in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 17 Anm 9 (Stand 1.10.2019, rdb.at)].

Nach § 22 Z 1 lit. b dritter Teilstrich EStG 1988 gehören ua. zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit Einkünfte aus der Berufstätigkeit der Rechtsanwälte.

Gemäß § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 sind die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden, Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

Nach § 47 Abs. 2 erster Satz EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis dann vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Nach dem zweiten Satz der genannten Gesetzesstelle ist dies 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.

Mit Erkenntnis eines verstärkten Senates (vgl. VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018) hat der Verwaltungsgerichtshof die rechtlichen Voraussetzungen der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 klargestellt. Das Höchstgericht orientiert sich dabei an der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 und beschreibt das steuerrechtliche Dienstverhältnis mit zwei Merkmalen, nämlich der **Weisungsgebundenheit** und der **Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers**, und stellt dazu außerdem fest, dass der Gesetzgeber mit dem in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 verwendeten Wort *„sonst“* den Umstand der gesellschaftsvertraglich begründeten Freiheit des Geschäftsführers (oder in anderer Weise für die Gesellschaft tätigen Gesellschafter) von jeder Fremdbestimmung ansprechen und damit das Merkmal der Weisungsgebundenheit als Tatbestandsvoraussetzung der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigen habe wollen. Werde das in § 47 Abs. 2 EStG 1988 normierte Tatbestandselement der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck *„sonst“* in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigt bzw. hinzugedacht, dann könne sich der Ausdruck *„alle“* in derselben - auf die gesetzliche Definition des steuerlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 verweisenden - Vorschrift damit (primär) nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers beziehen. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als *„laufend“* zu erkennenden Lohnzahlung, könne in einer dem Gesetzeswortlaut verpflichteten Auslegung Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nur noch in solchen Fällen zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafter

in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre.

Davon wird in aller Regel aber nicht auszugehen sein, weil das für die Erfüllung des Tatbestandes der Einkünfteerzielung nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 notwendige Merkmal der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft - nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes - bereits durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt werde, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht werde, ohne dass dabei von Bedeutung wäre, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde. Die Eingliederung in den Organismus eines Betriebes sieht der Verwaltungsgerichtshof somit in einem funktionalen Verständnis dieses Begriffes mit einer auf Dauer angelegten kontinuierlichen Leistung des Gesellschafters entweder in der Geschäftsführung oder im operativen Bereich der Gesellschaft als verwirklicht an. Das Überwiegen der Tätigkeit im operativen Bereich der Gesellschaft über die Aufgaben der Geschäftsführung beurteilt der Verwaltungsgerichtshof ebenfalls als bedeutungslos, weil die Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 an den Inhalt der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten und an seine handelsrechtliche Stellung nicht anknüpft [siehe dazu auch VwGH 29.5.2018, Ra 2017/15/0108; VwGH 27.4.2022, Ra 2022/15/0025; BFG 30.4.2014, RV/2100002/2011; Peyerl/Jakom EStG, 2023, § 22 Rzen 109, 111; Sedlacek, Nochmals: 6% oder 12% Betriebsausgabenpauschale?, SWK 2/2005, S 45; Wanke in Wiesner/Grabner/Knechtel/Wanke, EStG § 22 Anm 139 f sowie 141c (Stand 1.3.2018, rdb.at); Büsser in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar § 22 Tzen 134 ff].

Die oben dargestellte VwGH-Rechtsprechung ist zunächst zum wesentlich beteiligten, *gesellschaftsrechtlich* nicht weisungsgebundenen Gesellschafter [keine Weisungsgebundenheit, wenn Gesellschafterbeschlüsse auf Grund der Höhe der Beteiligung (ab 50%) oder aber auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmungen (sog. Sperrminorität) nicht gegen den Willen des Gesellschafters zustande kommen können] ergangen.

Zur Frage, wie Vergütungen des über 25%, aber unter 50% beteiligten Gesellschafter (ohne Sperrminorität) zu beurteilen sind, bzw. ob die Unterworfenheit unter den Willen der Generalversammlung durch vertragliche Vereinbarungen mit der Gesellschaft im Einzelfall beseitigt werden kann, hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 26. Juli 2007, 2007/15/0095, ausgesprochen (in diesem Sinne auch VwGH 24.9.2007, 2004/15/0041; VwGH 27.2.2008, 2006/13/0113; VwGH 28.5.2008, 2006/15/0141), dass auch in diesem Falle *“von seltenen Ausnahmen abgesehen“* (zB bei kurzfristiger Bestellung eines Geschäftsführers zur Sanierung der Gesellschaft) beim Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft die allgemeinen Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben seien, entscheidende Bedeutung dem Umstand zukomme, ob der Geschäftsführer in den betrieblichen Organismus des Unternehmens eingegliedert sei, und weiteren Elementen eine Bedeutung für die

Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nur in solchen Fällen zukommen könne, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre.

Mit dem Vorbringen, der Gesellschaftergeschäftsführer sei zwar nicht auf Grund seiner Beteiligung weisungsungebunden, er übe seine Tätigkeit für die Gesellschaft [in dem dem VwGH-Erkenntnis vom 27.2.2008, 2006/13/0113, zugrundeliegenden Fall: kraft einzelvertraglicher Regelung (Werkvertrag)] aber sehr wohl weisungsfrei aus, wird noch keine der *„seltenen“* Ausnahmen aufgezeigt (vgl. dazu Peyerl/Jakom EStG, 2023, § 22 Rz 114; Büsser in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar § 22 Tz 141).

Abgesehen davon, dass der Bf. im Beschwerdejahr - wie oben im festgestellten Sachverhalt aufgezeigt - sehr wohl auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmungen (Pkte. G 22 sowie G 23 des Gesellschaftsvertrages, Verfügen einer gesellschaftsvertraglichen Sperrminorität bzw. Erfordernis der ausdrücklichen Zustimmung für bestimmte Beschlussgegenstände der Generalversammlung) sohin auf Grund seiner Beteiligung weisungsungebunden war, zumal Gesellschafterbeschlüsse nicht gegen seinen Willen zustande kommen konnten, ist entsprechend den obigen höchstgerichtlichen Ausführungen auch mit dem Bf. Vorbringen, dass der Bf. seine Tätigkeit für die Gesellschaft kraft einzelvertraglicher Regelung (Geschäftsführungsvertrag) weisungsfrei ausüb(t)e, nichts gewonnen.

Auf Grund der vorliegenden Sach- und Rechtslage (die Frage der Weisungsgebundenheit ist bei bestimmten Beschäftigungsverhältnissen, wie eben auch bei jenem des Bf. ob seiner dominierenden Gesellschafterstellung, auszublenden bzw. fiktiv hinzuzudenken) ist daher allein entscheidend, ob der Bf. im Streitjahr in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der in Rede stehenden GmbH eingegliedert war.

Allein auf Grund der Tatsache, dass der Bf. die Tätigkeit als Geschäftsführer der gegenständlichen GmbH bereits seit vielen Jahren kontinuierlich ausübte, war das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft im konkreten Fall zweifelsfrei gegeben.

Vollständigkeitshalber sei an dieser Stelle noch erwähnt, dass im konkreten Fall davon auszugehen war, dass der Bf. im Rahmen seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der gegenständlichen Rechtsanwälte GmbH wohl laufend entlohnt wurde und von einem ins Gewicht fallenden (auf die Geschäftsführertätigkeit zu beziehenden) Unternehmerwagnis im gegenständlichen Fall wohl keine Rede sein kann (den Bf. treffen diesbezüglich weder ins Gewicht fallende Einkommensschwankungen noch ein Risiko ins Gewicht fallender Schwankungen der Ausgaben). In diesem Zusammenhang war zu berücksichtigen, dass den diesbezüglichen Feststellungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorentscheidung - wie der VwGH mehrfach betont hat - Vorhaltswirkung zukommt, sodass diese unbedenklich der gegenständlichen Entscheidung zugrunde gelegt werden können. Es wäre Aufgabe des Bf.

gewesen, diese bis dato unwidersprochenen Feststellungen des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung zu entkräften.

Aus den angeführten Gründen war daher im Beschwerdefall vom Vorliegen von Einkünften gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 auszugehen und war sohin dem Beschwerdebegehren *“Ansatz einer 12%igen Basispauschalierung”* ein Erfolg zu versagen. Bei einer Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988, bei welcher der Gesellschafter - wie im konkreten Fall - in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist, werden nach allgemeiner Erfahrung die wesentlichen Betriebsmittel und Aufwendungen von der Gesellschaft getragen; der Gesellschafter hat geringere Betriebsausgaben zu tragen als beispielsweise ein Einzelunternehmer, der die Kosten für sämtliche Betriebsmittel und Aufwendungen des Unternehmens selbst zu tragen hat. Der niedrigere Prozentsatz für die Höhe der pauschalen Betriebsausgaben ist daher gegenständlich jedenfalls sachlich gerechtfertigt.

Zum Eventualantrag des Bf., sofern das Betriebsausgabenpauschale nicht mit 12% gewährt werde, statt der Betriebsausgabenpauschale von 6% den Gewinn mit Hilfe einer Einnahmen-Ausgabenrechnung zu ermitteln und die tatsächlichen Betriebsausgaben iHv 22.871,68 € anzusetzen, ist zu sagen, dass die Pauschalierung bis zur Rechtskraft des Bescheides in Anspruch genommen bzw. widerrufen werden kann; der Steuerpflichtige kann sohin im Laufe des Verfahrens jederzeit eine neue Wahl treffen [vgl. dazu Jakom/Peyerl EStG, 2023, § 17 Rz 11, mwN; Böck in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 17 Anm 39 (Stand 1.3.2022, rdb.at); Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG^{21a}, Tz 43].

Angesichts dieser Überlegungen waren entsprechend der mit Vorlageantrag vorgelegten geänderten Beilage zur Einkommensteuererklärung 2017 - dem Eventualantrag des Bf. folgend - seine **Einkünfte aus selbständiger Arbeit** mit **64.388,88 €** anzusetzen; von Seiten der Abgabenbehörde wurden dagegen im Übrigen keine Einwendungen erhoben.

Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die ordentliche Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes uneinheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lagen keine Rechtsfragen vor, denen grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen obzitierten VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall

hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Gesamthaft war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 26. Juni 2023