

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Steuerberatung, Adresse Steuerberatung, über die Beschwerde vom 17. November 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See vom 20. Oktober 2014 betreffend Dienstgeberbeitrag 2009 - 2012 und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2009 - 2012, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheiden des Finanzamtes vom 20.10.2014 wurde für die Kalenderjahre 2009 - 2012 DB, DZ nachgefordert, sowie ein Säumniszuschlag erhoben.

In der Begründung wird auf einen Bericht vom 20.10.2014 verwiesen. In diesem wurde ausgeführt, dass DB und DZ nachzuerheben seien, weil Herr NR in das „betriebliche Geschehen eingegliedert sei“:

Im Einzelnen wurde ausgeführt:

„Im Prüfungszeitraum hat Hr. NR für die Rechtsvorgängerin_der_Bf. administrative Tätigkeiten ausgeführt und über die Firma Geräteverleih (Einzelfirma von Hrn. NR) in Rechnung gestellt. Diese Leistungen wurden pro Kalenderwoche und mit einem Stundensatz von € 25,00 abgerechnet. Da bis zum 11.1.2013 eine Beteiligung von 49 % an der Rechtsvorgängerin_der_Bf. bestanden hat (keine Sperrminorität) liegen jedenfalls Einkünfte aus selbständiger Arbeit vor. Diese wurden auch im Veranlagungswege erfasst. Nachversteuert

werden daher DB, DZ und KommSt da das Hauptkriterium, die Eingliederung innerhalb des betrieblichen Geschehens, gegeben ist.“

Und weiter: „Bei der GPLA Prüfung wurde festgestellt, dass Hr. NR bis zum 11.1.2013 an der Gesellschaft mit 49 % beteiligt war. Geschäftsführer war und ist Hr. Gf.. Während dieses Zeitraumes hatte Hr. NR keine Sperrminorität und konnte auf Beschlüsse der Gesellschaft keinen maßgeblichen Einfluss nehmen. Für die administrativen Tätigkeiten (gesamte kaufmännische Verwaltung) stellt Hr. NR über sein Einzelunternehmen Rechnungen an die Gesellschaft in der eine stundenweise Abrechnung der Arbeitszeit mit € 25,00 pro Stunde erfolgt. Da Hr. NR weder mit wesentlichen eigenen Betriebsmitteln arbeitet, weisungsgebunden ist und kein Unternehmerwagnis trägt, liegt eine Pflichtversicherung gem. § 4 Abs. 2 ASVG vor.“

In der dagegen eingebrachten Beschwerde für die Kalenderjahre 2009 bis 2013 wurde ausgeführt, dass auch ein Bericht der Salzburger Gebietskrankenkasse über den Prüfungszeitraum 01.01.2009 - 31.12.2013 vom 23.10.2014 an die Rechtsvorgängerin der Bf. übermittelt wurde. Hinsichtlich dieses Prüfberichtes sei am 30.10.2014 ein Antrag auf Erlassung eines Bescheides gem. § 410 Abs 1 Z 7 ASVG eingebracht worden.

Zum Sachverhalt führt die Bf aus:

„Herr NR ist seit x.x..2001 für die Rechtsvorgängerin der Bf. im Werkvertrag tätig. Im Zeitraum xx..2001 bis xx.2003 war er selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer. Im Zeitraum 22.09.2005 bis 11.01.2013 war er zusätzlich mit einer Stammeinlage von ATS 245.000,- (49 % am Stammkapital der Gesellschaft) beteiligt.

Herr NR betreibt seit 2002 ein selbständiges Handelsgewerbe und ist seit xx2002 im Gewerberegister eingetragen. Der Hauptzweck des Handelsgewerbes betrifft der Baumaschinenhandel und den Baumaschinenverleih. Herr NR ist demnach seit xx2002 bei der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft pflichtversichert.

Beweis: Email des RR (= Beilage der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 22.8.2014).

Der Baumaschinenhandel und -verleih verfügt über eine größere Kundenanzahl und erlaubt Herrn NR unabhängig von seiner Tätigkeit für die Rechtsvorgängerin der Bf. ein entsprechendes Einkommen zu erzielen. Bis zur Bekanntgabe der Prüfungsfeststellungen war Herr NR - wie die Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft - der korrekten Auffassung, dass die von ihm ausgeübten Tätigkeiten im Rahmen des Werkvertrages durch die Gewerbeberechtigung des Handelsgewerbes vollinhaltlich gedeckt waren. Herr NR ist im Rahmen der o. g. selbständigen Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei Finanzamt KK unter der Steuernummer xxxx erfasst und hat für diese Einkünfte laufend die

Einkommensteuerzahlungen geleistet hat. Herr NR betreibt seine Gewerbe am Standort Standorte.

Für die Frage der Abgrenzung zwischen Dienstverhältnis und Werkvertrag mag die frühere steuerliche Behandlung nicht die alles entscheidende Grundlage sein. Dennoch ist die von den Parteien gewollte und beabsichtigte Vertragsgestaltung die von der Finanzbehörde vorrangig zu beachtende Steuergrundlage. Eine Abweichung ist erst dann zulässig, wenn die Finanzbehörde einen nicht den Vereinbarungen entsprechenden Sachverhalt somit einen anderen Sachverhalt oder ein Scheinverhältnis feststellt. Eine derartige Feststellung oder ein Beweis für Abweichungen vom vereinbarten Vertragsinhalt wurde im Zuge des gegenständlichen GPLA-Verfahrens aber nicht erbracht.“

Die Bf führt dazu aus, dass sich der Prüfer mit der Abgrenzung zwischen Dienstverhältnis und Werkvertrag kaum auseinandergesetzt habe. Der Inhalt und Umfang des Werkvertrages sei anlässlich bereits früher durchgeführter Betriebsprüfungen von derselben Finanzbehörde dagegen genauestens geprüft und beurteilt worden, sodass dieser Aspekt im Hinblick auf Aussagen und verlässliche Meinungen der Behörden von größter Relevanz sei (betreffend den Zeitraum bis 31.12.2003). Die Bf. verweist auf ein Schreiben des Betriebsprüfers, in dem dieser ausführt: „[...] Gerade die Punkte Dienstzeit, Urlaub und Weisungsgebundenheit sprechen diesfalls gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Für eine ev. künftige GPLA Prüfung (durch GKK oder Finanzamt) kann diese Stellungnahme auch verwendet werden, weil da dies auch ein Thema sein könnte.“ Die Bf. verweist auf dieses Schreiben und betont, dass sich daran nichts geändert haben könne; es bleibe ein Verhältnis aufgrund eines Werkvertrags.

Zum tatsächlichen Umfang und Inhalt der Werkleistungen führte die Bf. aus:

„Herr NR und der Gf. haben sich durch ihre jeweiligen Aktivitäten im Baugewerbe kennen und schätzen gelernt. Der Gf. verfügt über bautechnisches Spezialwissen, das ihm erlaubt, sehr qualifizierte Bauleistungen im Bereich Tiefbau abzuwickeln (Auftragsreferenzliste). Herr NR dagegen verkauft und vermietet u.a. an die Firma Rechtsvorgängerin der Bf. regelmäßig Baumaschinen und Baugeräte und verfügt über ausgezeichnete kaufmännische Kenntnisse. Diese erlauben ihm zb, neben der Betreuung und Verwaltung der von ihm an die Baufirma verliehenen Geräte, die Lohnverrechnung, die Buchführung, die Personalaquisition und die Baustellenabrechnungen mit großer Genauigkeit und Sorgfalt abzuwickeln“. Beide Herren haben somit, wie die Bf. ausführt, sich bestens ergänzt.

Zu den – durch die Finanzverwaltung – in den Fokus gesetzten administrativen Leistungen des Herrn NR führt die Bf. aus, dass sich die Tätigkeiten zwingend vermischen würden: „Die dem GPLA-Prüfer mehrfach erläuterte und durch Unterlagen nachgewiesene Vermischung und Verschränkung der beiden Tätigkeiten (einerseits Betreuung und Verwaltung der eigenen Geräte und Maschinen, andererseits kaufmännische Betreuung) oftmals auf derselben Baustelle verunmöglicht eine genaue Trennung der Tätigkeitsbereiche des Herrn NR. Wie

jedermann leicht erkennen kann, ist es unmöglich die Kosten für die Anfahrt zu einer Baustelle zu trennen, wenn dort einerseits der Einsatz und der Reparaturbedarf der eigenen Geräte ebenso wie die Abrechnungsgrundlagen für die Löhne und die Leistungen abgearbeitet werden. Gleiches gilt ebenfalls für die genaue Trennung des eigenen Zeitaufwandes und des Aufwandes als Werkauftragnehmer.“

Und weiter: „Zwischen der Rechtsvorgängerin_der_Bf. und Herrn NR besteht daher seit 2002 die grundsätzliche Übereinstimmung, dass Herr NR im Rahmen seiner besonderen Qualifikationen die Lohnverrechnung, die Buchführung, die Abrechnung div. Bauvorhaben und sonstige administrative Leistungen je nach gesetzlichen Vorgaben für die Baufirma und je nach Möglichkeiten seiner Kapazitäten des Herrn NR im Rahmen eines Werkvertrages bereitstellt. Es gilt als vereinbart, dass für die administrativen Leistungen nur angemessene, fremdübliche Kosten (vergleichbar einem selbständigen, gewerblichen Buchhalter gem. § 3 Bilanzbuchhaltergesetz) in Rechnung gestellt werden. Weiters ist vereinbart, dass Herr NR am gleichen Standort wie die Baufirma nämlich in der Betriebssitz ein eigenes Büro mietet, eigene Computer, Telefone, Faxe, Kopiergeräte etc. dort unterhält, aufstellt und für seine eigenen gewerblichen Aktivitäten sowie für die Rechtsvorgängerin_der_Bf. nutzt. Herr NR ist im Sinne der Werkvertragsvereinbarung verpflichtet, die Buchhaltung, die Lohnverrechnung und spezifizierte Baustellenabrechnungen jeweils im Rahmen der vom Gesetzgeber oder den Bauherren vorgegebenen Fristen zu erledigen. Er hat keinerlei Weisungsbindung. Gegenüber dem Auftraggeber haftet der Werkvertragsnehmer Vorname NR für die fristgerechte und ordnungsgemäße Erstellung der von Dritten verlangten Leistungen. Die Fristen und Vorgaben sind ausschließlich gesetzliche oder rechtliche Vorgaben, z.B. Zahlungsfristen der Löhne, Zahlungsfristen der Abgaben und Sozialversicherungsbeiträge oder Abrechnungsfristen in Werkverträgen. Ein Vertretungsrecht durch einen Rechtsanwalt oder Steuerberater ist in Notfällen vereinbart. Ein bestimmter Arbeitsort, oder eine bestimmte Arbeitszeit sind weder vereinbart noch muss sich der Werkvertragsnehmer an derartige Vorgaben halten. “Was das Unternehmerrisiko betrifft, hat Herr NR wesentliche Betriebsmittel selbst beschafft, finanziert und deren Kosten übernommen.“

Konkret wurde dargelegt:

Beweis 1: Stellungnahme der SVA

Beweis 2: Kosten für Miete des Büros/Kontoauszug

Beweis 3: Bsp: Rechnung für Miete v. 28.2.2013

Beweis 4: Kosten für Strom, Rechnung v. 15.3.2013 (vvv)

Beweis 5: 2 Rechnungen über den Kauf von EDV-Geräten v 2.3.2011 und 31.11.2011

Beweis 6a, 6b, 6c: Rechnungen über den Kauf von Smartphones

Beweis 7: Umfangreiches Anlagenverzeichnis mit Fahrzeugen (ZB Ford, Chevrolet)

Beweis 8: vvv (eigener Internetzugang).

Beweis 9: Bankschreiben (Haftung) vom 25.4.2013

Beweis 10: Nachlässe für Werkvertragsleistungen

Sohin müsse, so die Bf, im Gesamten von einer unternehmerischen Struktur ausgegangen werden. Nachdem eine für Dienstverhältnisse erforderliche Kontrollunterworfenheit oder wirtschaftliche Abhängigkeit nicht gegeben und die Weisungsgebundenheit auf Grund des vereinbarten und gelebten Vertragsverhältnisses nicht gegeben sei, diese sogar explizit ausgeschlossen ist, könne ein Dienstverhältnis im Sinne des EStG keinesfalls vorliegen, so die Bf.

Und weiter: „Der GPLA-Prüfer und die Finanzbehörde gehen davon aus, dass während der oben genannten Zeit, in welcher Herr NR auch als Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen war, dessen Bezüge zwingend als solche gem. § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG anzusehen seien. Die Finanzbehörde übersieht dabei die gesetzliche Einschränkung, dass dies nur dann gilt, wenn die Vergütungen an wesentlich Beteiligte Gesellschafter „...für eine sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. In ständiger Rechtsprechung ist der VwGH zur Ansicht gelangt, dass die entscheidende Bedeutung bei der Abgrenzung ob ein steuerliches Dienstverhältnis vorliegt dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter-Geschäftsführer bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus eingegliedert ist. (z.B. VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018). Die Eingliederung in den betrieblichen Organismus wird von der Rechtsprechung für wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer auf Grund Ihrer Geschäftsführerfunktion u.a. dann angenommen, wenn die Weisungsunterworfenheit nicht im Anstellungsvertrag ausgeschlossen ist. Im konkreten Fall sind aber - wie oben dargestellt - das persönliche und sachliche Weisungsrecht des Auftraggebers vertraglich ausgeschlossen und ergeben auch die faktischen Verhältnisse dasselbe Bild.“ Überdies wäre - mangels Fachkenntnisse - der selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführer als Bautechniker auch gar nicht in der Lage, dem Herrn NR fachliche Weisungen zu erteilen.

Unklar bleibe überdies für den Abgabepflichtigen und seine Vertreter die vom GPLA-Prüfer angesetzte Lohnsteuerbemessungsgrundlage für den Zeitraum 12.1.2013-31.12.2013. Aus dem Prüfungsbericht ist kein Hinweis auf Art und Form der Berechnung zu entnehmen. Überdies seien auch die gesamten Stellungnahmen, die im Zuge der Schlussbesprechung abgegeben worden sind, nicht in die Niederschrift aufgenommen worden (Stellungnahmen von NR, GF der Steuerberatung, weitere_Personen).

In der Folge werden auch Verfahrensmängel geltend gemacht, wie zB dass in der Niederschrift die Protokollierung oder Darlegung der geäußerten Rechtsmeinungen des Werkvertragsnehmers oder des steuerlichen Vertreters fehlen würden. Überdies sei der in der Begründung der angefochtenen Bescheide angeführte „Bericht vom 20.10.2014“ der abgabepflichtigen Gesellschaft nicht zugestellt worden. Überdies seien auch gravierende Begründungsmängel zu erkennen; so sei auf die Darlegungen/Beweismittel nicht eingegangen worden und die Behörde habe sich im Widerspruch zur bereits geäußerten Rechtsmeinung gesetzt, dass ein Werkvertragsverhältnis anzunehmen sei.

Die Beschwerde wurde in der BVE vom 25.1.2017 im Wesentlichen mit der Begründung abgewiesen, dass der Bf. zu 49% beteiligt und in den geschäftlichen Organismus eingegliedert sei. Die Behörde verweist auf die Rsp des VwGH: Nachdem durch den VwGH vertretenen funktionalen Verständnis wird das Merkmal der Eingliederung in den Organismus durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld verwirklicht wird, ohne dass dabei von Bedeutung wäre, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde (VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018).

Daraus ergebe sich, dass mit einer auf einen bestimmten Zeitraum angelegten kontinuierlichen Tätigkeit im Rahmen des Betriebes des Arbeitgebers, mit welcher der Unternehmenszweck verwirklicht wird, eine organisatorische Eingliederung gegeben ist (vgl. VwGH 1.6.2006, 2006/15/0029). Weiteren Elementen, wie etwa einem Unternehmerrisiko, kommt nur noch dann Bedeutung zu, wenn die Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen ist. Die Tätigkeit des Herrn NR sei, so die Behörde, eindeutig eine Dienstleistung. Das Fehlen von festen Arbeitszeiten sei für Personen mit einer wesentlichen Beteiligung (qualifizierte Gesellschafterstellung) nicht als außergewöhnlich zu erkennen und spreche daher nach Ansicht des Finanzamtes nicht gegen die organisatorische Eingliederung.

Die Tätigkeit erfolge nach der Aktenlage auch am Betriebsstandort. Etwaige Kostentragungen des Herrn NR aus dem Titel Büromiete und Stromkosten können an der organisatorischen Eingliederung nichts ändern und seien im Übrigen mangels aktenkundiger vertraglicher Regelungen nicht nachvollziehbar. Es sei jedoch Aufgabe einer abgabepflichtigen Person, Vertragsinhalte mit einem wesentlich beteiligten Gesellschafter in einer solchen Form zu dokumentieren, dass die Behörde die behaupteten Vereinbarungen auch ohne größeren Aufwand überprüfen kann. Überdies betonte das Finanzamt: „Die durch die BF zitierte Lohnsteuerprüfung fand für den Zeitraum 1.1.1999 - 31.12.2003, somit für einen Zeitraum statt, in dem Herr NR keine wesentliche Beteiligung an der BF gehalten hat“.

Im Vorlagebericht werden durch die Bf. im Wesentlichen die bereits vorgebrachten Argumente wiederholt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den vom Finanzamt vorgelegten Verwaltungsakten sowie aus den Angaben und Vorbringen der beschwerdeführenden Partei. Ausgehend von den Ermittlungsergebnissen sieht das Bundesfinanzgericht den maßgeblichen Sachverhalt als ausreichend geklärt an. Die Beweiserhebung seitens des Bundesfinanzgerichtes erfolgte durch Einsichtnahme in den vorgelegten Verwaltungsakt. Als Beweismittel zu würdigen waren: Beweis 1: Stellungnahme der SVA, Beweis 2: Kosten für Miete des Büros/Kontoauszug, Beweis 3: Bsp: Rechnung für Miete v. 28.2.2013, Beweis 4: Kosten für Strom, Rechnung v. 15.3.2013 (vvv), Beweis 5: 2 Rechnungen über den Kauf von EDV-Geräten v 2.3.2011 und 31.11.2011, Beweis 6a, 6b, 6c: Rechnungen über den Kauf von Smartphones, Beweis 7: Umfangreiches Anlagenverzeichnis mit Fahrzeugen (ZB Ford, Chevrolet), Beweis 8: vvv (eigener Internetzugang), Beweis 9: Bankschreiben (Haftung) vom 25.4.2013, Beweis 10: Nachlässe für Werkvertragsleistungen sowie ein Urteil des BVwG. Weiteres betreffend Stellungnahmen von NR, GF der Steuerberatung, Mg. Z und eines Vertreters der Gebietskrankenkasse.

Herr NR erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb, ist zu 49% an der Bf. beteiligt und ist im Rahmen seiner besonderen Qualifikationen für die Lohnverrechnung, die Buchführung, die Abrechnung div. Bauvorhaben und sonstige administrative Leistungen je nach gesetzlichen Vorgaben für die Baufirma und je nach Möglichkeiten seiner Kapazitäten tätig. Am Sitz des Unternehmens hat er Büroräumlichkeiten auf eigene Kosten gemietet und auch ebenso eine eigene Büroausstattung angeschafft. Er trägt auch die Kosten für Strom, Internet etc.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

§ 41 FLAG 1967 in der einschl. Fassung lautete:

(1) Den Dienstgeberbeitrag haben alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist.

(2) Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG,

sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

(3) Der Beitrag des Dienstgebers ist von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG.

Der Zuschlag zum Dienstgebebeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, wird durch § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz (WKG) normiert.

Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG sind Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit, „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“.

„Unter „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ versteht das Gesetz insbesondere die organisatorische Eingliederung und das fehlende Unternehmerwagnis; sie reichen aus, um eine Tätigkeit unter die Z 2 zweiter Teilstrich zu subsumieren (siehe VfGH 1.3.2001, G 109/00, 2001, 361). Ergibt sich dagegen die Weisungsfreiheit nicht aufgrund der Gesellschafterstellung, sondern aufgrund sonstiger Vereinbarung, dann liegt kein Fall der Z 2 zweiter Teilstrich vor, sondern ein Werkvertrag, der je nach Inhalt der Tätigkeit unter § 22 oder § 23 fällt“; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹ § 22 Rn 138 (Stand 1.1.2020, rdb.at). Es kommt sohin darauf an, ob Vorname NR eingegliedert ist und ob er ein Unternehmerwagnis trägt. Ist ein Gesellschafter im Werkvertrag für die Gesellschaft tätig, dann wird diese Tätigkeit nicht von § 22 Z 2 zweiter Teilstrich erfasst, weil eine sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnis aufweisende Beschäftigung nicht vorliegt.

Zusammenfassend kann somit festgestellt werden, dass das in § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses (Ausnahme: Weisungsgebundenheit) vor allem auf folgende Kriterien abstellt: die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses, wenn die Eingliederung zweifelhaft ist. Der VfGH hat dazu in E 10.11.2004, 2003/13/0018 betont, wie die belangte Behörde zu Recht ausgeführt hat, dass die gesonderte Prüfung des in § 47 Abs. 2 EStG 1988 normierten Tatbestandselements der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck „sonst“ in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigt werde; es komme auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus an.

Weitere Elementen, wie dem Fehlen eines Unternehmerrisikos und einer als „laufend“ zu erkennenden Lohnzahlung, könne - in Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung 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 Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre (Hinweise in ständiger Rechtsprechung VwGH 22.12.2004, 2003/15/0056; VwGH 26.7.2007, 2007/15/0095; VwGH 23.1.2013, 2010/15/0187; VwGH 29.5.2018, Ra 2017/15/0108; VwGH 4.6.2020, Ra 2020/15/0002). So hat zB zuletzt der VwGH eine Eingliederung schon erkennen lassen, wenn bloße beratende Tätigkeit ausgeübt wird; s VwGH 3.1.2023, Ra 2021/15/0107; selbst ein „verstärktes Unternehmerrisiko“ schadet nicht; VwGH 27.4.2022, Ra 2022/15/0025. Ein solches ist ohnehin nicht mehr zu prüfen; wenn bei gegebener organisatorischer Eingliederung in den Betrieb der Gesellschaft aufgrund der kontinuierlich über einen längeren Zeitraum andauernden Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung bzw. anderer Tätigkeiten des Geschäftsführers („operative“ Tätigkeiten) das Vorliegen von Einkünften iSd § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 zu bejahen sei; VwGH 25.1.2012, 2008/13/0135; 20.12.2012, 2010/15/0109; 23.1.2013, 2010/15/0187; und 4.6.2020, Ra 2020/15/0002).

Dadurch, dass Herr NR im gesamten administrativen Bereich für die Bf. tätig war, weil der zweite Geschäftsführer einen anderen fachliche Schwerpunkt hatte, zeigt sich die Bedeutung der erbrachten Leistungen für das Unternehmen; eine fachliche Verschränkung, die über die Tätigkeiten eines – nach Art eines selbst. Buchhalters zugeordneten Agenden - weit hinausgeht, weil er ja nicht nur in Buchhaltungsfragen tätig war, sondern auch Bauabrechnungen, Besprechungen mit Dienstnehmern etc vornahm; vgl BVwG 14.2.2019, L510 2110736-1/8E. Er inspizierte Baustellen, auch wenn dies durchaus auch im Interesse seines Gewerbes ausgeübt wurde. Überdies war er, wie das BvWG betonte, auch zuständig für Personaleinstellungen, Bewerbungsgespräche und Entlassungen von Dienstnehmern. Seine Tätigkeit war sohin essentiell, ja gerade unverzicht- und unabdingbar für die Verwirklichung des Unternehmenszwecks der Bf. Damit war und ist eine Eingliederung freilich nicht zu verhindern gewesen; immerhin ist es für den VwGH sogar schon ausreichend, wenn ein wesentlich beteiligter Gesellschafter nur beratend tätig ist; s VwGH 3.1.2023, Ra 2021/15/0107. Soweit der Bf. darauf verweist, dass Herr NR Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt bzw bei der SVA pflichtversichert sei, mag zwar richtig sein, ist aber bedeutungslos: Aufgrund des funktionalen Verständnisses des Begriffes der Eingliederung gemäß der zitierten Judikatur des VwGH ist es ohne Bedeutung, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären; s auch BFG 5.2.2020, RV/4100340/2016. Die Art und Form der Berechnung ist durch die Behörde in der Tat offengelegt worden und auch aktenkundig. Soweit der Bf. Verfahrensmängel geltend macht, sind diese nach stRsp im Rechtsmittelverfahren (BVE) sanierbar. Ansonsten wurde dem Bf. im finanzgerichtlichen Verfahren das Recht eingeräumt, Stellungnahmen jeglicher Art abzugeben bzw. waren diese schon im Verfahren vor dem Finanzamt aktenkundig und wurden auch gewürdigt.

Es steht sohin fest: Für die Bf. war die Tätigkeit des Herrn NR von zentraler Bedeutung; sie war auf sein Wirken angewiesen; er war (auf Dauer) entsprechend eingegliedert, daran besteht überhaupt kein Zweifel. Soweit der Bf auf die Miete des Büros, Stromkosten, Fahrzeuge etc verwies, fehlt jegliche verdichtete Beweiskraft (nur!) für die Tätigkeit des Bf. etwa durch Offenlegung des Miet- und Strombezugsvertrags etc. bzw. führte die Bf ja selbst aus, dass eine Vermischung zum Gewerbe nicht vermeidbar wäre. Diese Beweismittel sind sohin nicht geeignet, an der Würdigung, dass Herr NR eingegliedert war, Zweifel zu wecken, weil dieser Tätigkeiten verrichtete, die untrennbar mit dem Unternehmenszweck verwoben waren; die operative Tätigkeit war auf Dauer angelegt und es ist auch die zeitraumbezogene Erbringung von Leistungen zu bejahen; s dazu auch BFG 18.9.2019, RV/2100757/2016. Überdies fehlte auch das zentrale Element, auf das der Bf. verwies; ein Vertrag. Für die angefochtenen Kalenderjahre existierte nicht einmal ein schriftlicher Werkvertrag.

Aus den oa Sach- und Rechtsgründen war der Beschwerde kein Erfolg beschieden.

2.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die 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 nicht einheitlich beantwortet wird. Die Rechtsprechung des VwGH zur Eingliederung ist umfassend, wie der Begründung zu entnehmen ist. Aus diesem Grunde wird die Revision nicht zugelassen.

Salzburg, am 20. September 2023