

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Richterin Mag. Katharina Deutsch LL.M., den Richter Mag. Patric Flament sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Natascha Kummer und Johannes Steiner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 23. Dezember 2015 gegen den Bescheid des ***Bezeichnung Behörde*** vom 2. Dezember 2015 betreffend Kommunalsteuer für die Jahre 2010 bis 2012, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 14. November 2024 in Anwesenheit der Schriftführerin Nadine Preißl zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bei der ***Bf1*** („Bf.“) wurde eine GPLA/PLB-Prüfung betreffend die Jahre 2010 bis 2012 und 2013 durchgeführt und (unter anderem) festgestellt, dass für den wesentlich (zu 70% am Stammkapital der GmbH) beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer (GS-GF), ***Name GS-GF***, die Kommunalsteuer nicht (vollständig) entrichtet worden ist.

In Folge der Prüfung wurde der Bf. für den GS-GF mit Bescheid des ***Bezeichnung Behörde***, ***Bezeichnung Abteilung*** vom 02.12.2015, ***GZ der Behörde*** die Kommunalsteuern für 2010 bis 2012 vorgeschrieben.

Am 22.12.2015, eingelangt beim ***Bezeichnung Behörde*** am 24.12.2015, brachte die Bf. eine Beschwerde ein. In dieser Beschwerde führte die Bf. im Wesentlichen aus, dass der GS-GF auf Grundlage eines Werkvertrages im Rahmen des Einzelunternehmens des GS-GF für die Bf.

tätig geworden sei und dass die Tätigkeit des GS-GF für die Bf. für den GS-GF ein wirtschaftliches Risiko in sich berge. Dass der GS-GF (Zitat:) „in den betrieblichen Organismus der ***Bf1*** eingegliedert ist, ist für uns (= die Bf.) sachlogisch und wir haben dies auch nie in Abrede gestellt.“ Die Bf. bringt aber unter Bezugnahme auf das Erkenntnis des VfGH vom 01. März 2001, G 109/00, VfSlg. Nr. 16.098 vor, dass das Kriterium „Unternehmerwagnis“ nie ganz beiseite gelassen worden wäre und dass ein solches Unternehmerwagnis bestehe. Auch sei der GS-GF im Rahmen seines Einzelunternehmens als Steuerberater, Unternehmensberater, gerichtlich beeideter Sachverständiger und AQSG-Prüfer für die Bf. tätig gewesen und stehe diese Tätigkeit einer Kommunalsteuerpflicht der Bf. für ihren GS-GF entgegen.

In dieser Beschwerde beantragte die Bf. eine mündliche Verhandlung und eine Entscheidung durch den gesamten Senat.

Mit Bescheid vom 13. Jänner 2016 wurde das Beschwerdeverfahren gemäß § 271 BAO bis zur Entscheidung des BFG über die Beschwerde der Bf. vom 07. Juli 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes ***ehemalige Bezeichnung Finanzamt***, nunmehr Finanzamt Österreich, ***Bezeichnung Dienststelle*** vom 06. Mai 2014 betreffend Festsetzung der Kommunalsteuer für 2010 bis 2012 ausgesetzt.

Mit Erkenntnis vom 18. Dezember 2019, GZ RV/7104140/2015, hat das BFG die Beschwerde der Bf. (betreffend Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe 2010 bis 2012) als unbegründet abgewiesen und unter Bezugnahme auf das Erkenntnis eines verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. November 2004, 2003/13/0018, im Wesentlichen ausgeführt, dass das einzige verbliebene Kriterium für die Qualifikation der Einkünfte von wesentlich Beteiligten als solche aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 (sowohl der § 41 FLAG hinsichtlich Dienstgeberbeitrag als auch der § 5 KommStG verweisen auf die Bestimmung des § 22 Z 2 EStG 1988) jenes der organisatorischen Eingliederung in den Betrieb des Unternehmens ist.

Nach Ergehen des Erkenntnisses des BFG hat die ***Name Gebietskörperschaft*** das ausgesetzte Verfahren fortgesetzt und am 18. Juni 2020 eine abweisende Beschwerdevorentscheidung (BVE) betreffend Kommunalsteuer 2010 bis 2012 erlassen. Diese BVE wurde der Bf. am 03.07.2020 zugestellt.

Am 10. Juli 2020 brachte die Bf. einen Vorlageantrag ein, verwies lediglich – ohne ein weiteres Vorbringen zu erstatten- auf die eingebrachte Beschwerde und beantragte wiederum eine mündliche Verhandlung.

Mit Vorlagebericht vom 09.09.2020 legte die ***Name Gebietskörperschaft*** die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 01.02.2024 wurden die Beschwerden der Gerichtsabteilung 1005 zur Erledigung zugewiesen.

In der am 14.11.2024 durchgeführten mündlichen Verhandlung hat die Bf. zusätzlich zu ihrem bisherigen Vorbringen (zusammengefasst) das Folgende neue Vorbringen erstattet: Die Bf. verwies in der mündlichen Verhandlung auf die Rz 78 der Information des BMF vom 26.01.2023 zur GZ 2022-0.892.770. Diese Rz 78 enthält folgende Ausführungen:

„Wenn ein wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH neben seinem Gehalt als Gesellschafter-Geschäftsführer auch freiberufliche Honorare als Einzelunternehmer mit dieser GmbH abrechnet, sind auch diese Honorare in die Bemessungsgrundlage nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 einzubeziehen und unterliegen damit der Kommunalsteuerpflicht. § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 stellt nicht auf die Art der Tätigkeit ab (vgl. VwGH 07.07.2011, 2010/15/0048; UFS 27.12.2010, RV/0109-W/10).

Diese Vergütungen sind nur dann nicht in die Bemessungsgrundlage nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 und somit nicht in die Kommunalsteuerbemessungsgrundlage einzubeziehen, wenn das Einzelunternehmen über eine eigene unternehmerische Struktur (wie beispielsweise Mitarbeiter) verfügt **und** nicht bloß die eigene Leistung des Gesellschafter-Geschäftsführers honoriert wird. Soweit die Leistungen von Arbeitnehmern des Einzelunternehmens erbracht werden, kommt eine Einbeziehung der vom Gesellschafter in Rechnung gestellten Beträge in die Bemessungsgrundlage für die KommSt nicht in Betracht (vgl. VwGH 01.06.2016, 2013/13/0061). Die Leistungskomponente in der Vergütung an das Einzelunternehmen, die dem Gesellschafter-Geschäftsführer zuzurechnen ist, ist aber jedenfalls in die Kommunalsteuerbemessungsgrundlage miteinzubeziehen.“

Auch verwies die Bf. auf das in der Information des BMF angeführte Erkenntnis (VwGH 01.06.2016, 2013/13/0061) und brachte vor, dass der GS-GF als Einzelunternehmer über eine unternehmerische Struktur verfüge, weswegen die in seinen pauschalen Honorarnoten enthaltenen Fixkosten für Miete, Computer, Versicherungen, Kfz, Lizenzen für Programme, Mitgliedsbeiträge, Ausbildung, Schulungen sowie die variablen Kosten aus der Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer herauszurechnen wären.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Name GS-GF war seit der Gründung der Bf. im Jahr 1996 und damit auch im beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2010 bis 2012 wesentlich beteiligter Gesellschafter-

Geschäftsführer der Bf. Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum war der GS-GF im Ausmaß von 70% an der Bf. beteiligt.

Der GS-GF war in dem beschwerdegegenständlichen Zeitraum in den betrieblichen Organismus der ***Bf1*** eingegliedert.

Name GS-GF ist neben seiner Tätigkeit als GS-GF der Bf. auch als Einzelunternehmer (als Steuerberater, Unternehmensberater, gerichtlich beeideter Sachverständiger und AQSG-Prüfer) tätig. Der GS-GF erbringt seine Leistungen an die Bf. auf der Grundlage eines Werkvertrages.

Der GS-GF rechnet seine Leistungen als Einzelunternehmer mit der Bf. mittels pauschaler Honorarnoten ab. In den fakturierten Honoraren sind sowohl die Stundensätze des Geschäftsführers als auch Fixkosten aus dem Steuerberatungsbetrieb des GS-GF enthalten.

Der Werkvertrag regelt die Abrechenbarkeit der Tätigkeiten des GS-GF für die Bf., wobei der Werklohn dem Grunde und der Höhe nach von Deckungsbeiträgen abhängig ist. Bei einem über längere Zeit negativen Deckungsbeitrag wäre der GS-GF als Einzelunternehmer (Steuerberater, Unternehmensberater, gerichtlich beeideter Sachverständiger und AQSG-Prüfer) verpflichtet gewesen, diesen negativen Deckungsbeitrag aus dem Vermögen der Einzelunternehmung abzudecken.

Die Entlohnung für seine der Bf. im operativen Bereich erbrachten Leistungen wurde im am 16. Februar 2009 zwischen der Bf. und dem Geschäftsführer abgeschlossenen Werkvertrag wie folgt geregelt:

Abgerechnet dürfen nur solche projektbezogene Leistungen werden, an denen der Geschäftsführer wesentlich mitgearbeitet hat, das heißt, dass auf die beschriebene Art und Weise **die Tätigkeit des Geschäftsführers** der Bf. abgerechnet worden ist. Vom jeweiligen projektbezogenen (und von der Bf. vereinnahmten) Entgelt werden sodann die Fixkosten der Bf. (= Deckungsbeitrag I) und die Einzelkosten des jeweiligen projektbezogenen Auftrages, wie beispielsweise Personalkosten der Mitarbeiter (der Bf.) oder Leistungen von fremden Steuerberatern, Rechtsanwälten udgl. (= Deckungsbeitrag II), in Abzug gebracht. Von dem sich so ergebenden Betrag darf der Geschäftsführer - wenn dieser Betrag positiv ist - der Bf. maximal 60% als Werkhonorar in Rechnung stellen. Ein allfälliger negativer Deckungsbeitrag II mindert die Bemessungsgrundlage für spätere positive Deckungsbeiträge II. Ein allfälliger negativer Saldo der Deckungsbeiträge II wäre innerhalb von zwei Wirtschaftsjahren vom Geschäftsführer abzudecken. Dazu ist es aber in den beschwerdegegenständlichen Jahren nicht gekommen, woraus sich ergibt, dass ein von der Bf. vorgebrachtes Unternehmerwagnis beim Geschäftsführer nicht realisiert worden ist. Selbst für den Fall, dass ein negativer Deckungsbeitrag vorgelegen hätte, wäre es dem Geschäftsführer auf Grund seiner 70%igen Beteiligung möglich gewesen, die vom Geschäftsführer mit der Bf. getroffenen

Abrechnungsmodalitäten jederzeit nach dessen Gutdünken zu ändern. Auch ohne Änderung der Abrechnungsmodalitäten ist ein negativer Deckungsbeitrag in den beschwerdegegenständlichen Jahren aber nicht realisiert worden.

Der Geschäftsführer führt auch ein Einzelunternehmen. Ca. 50% der vom Geschäftsführer (als Einzelunternehmer) der Bf. in Rechnung gestellten Leistungen betrafen vom Geschäftsführer höchstpersönlich zu erbringende Tätigkeiten als Steuerberater, als gerichtlich beeideter Sachverständiger, als AQSG-Prüfer und als Unternehmensberater. Die von der Bf. bezogenen Leistungsentgelte waren in den beschwerdegegenständlichen Kalenderjahren rückläufig.

In den Steuererklärungen des GS-GF betreffend die beschwerdegegenständlichen Jahre waren weder bei der Steuerberatertätigkeit noch bei der Unternehmensberatertätigkeit Aufwendungen für **eigenes** Personal enthalten. In den Jahren 2011 und 2012 waren lediglich **Fremdpersonalaufwendungen** von € 3.000,00 (2011) und € 1.000,00 (2012) erklärt worden. Aus dem Steuerkonto des GS-GF als Einzelunternehmer war ersichtlich, dass das Einzelunternehmen in den beschwerdegegenständlichen Jahren keine Lohnsteuern (L) für eigens Personal, keine Dienstgeberbeiträge für eigene Dienstnehmer (DB) und keine Zuschläge zu den Dienstgeberbeiträgen (DZ) einbehalten und abgeführt hat.

2. Beweiswürdigung

Der oben dargelegte Sachverhalt ergibt sich hinsichtlich der Stellung des GS-GF in der Bf. aus dem Firmenbuch, hinsichtlich der organisatorischen Eingliederung des GS-GF in den betrieblichen Organismus der Bf. aus der langjährigen Tätigkeit des GS-GF für die Bf. sowie dem Vorbringen der Bf. selbst und hinsichtlich der Art der Leistungserbringung des GS-GF als Einzelunternehmer für die Bf. aus dem Vorbringen der Bf. selbst und sind diese Sachverhaltselemente unstrittig.

Die festgelegte Entlohnung des GS-GF sowie das bislang nicht realisierte Unternehmerwagnis ergeben sich aus dem Akteninhalt und dem Vorbringen der Bf. Die Art der festgelegten Entlohnung ist unstrittig. Dass der Geschäftsführer der Bf. jederzeit nach freiem Gutdünken in der Lage gewesen wäre, die Abrechnungsmodalitäten einseitig zu ändern, ergibt sich aus der 70%igen Beteiligung des GS-GF an der Bf. und ist unstrittig.

Die fehlenden eigenen Personalaufwendungen und die fehlende Einbehaltung und Abfuhr von L, DB, DZ sowie die geringfügigen Fremdpersonalaufwendungen des GS-GF als Einzelunternehmer ergeben sich aus den Steuererklärungen des GS-GF.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

A.) Gesetzliche Bestimmungen

Die maßgeblichen Bestimmungen des Kommunalsteuergesetzes in der in den Jahren 2010 bis 2012 geltenden Fassung lauten:

§ 1. Der Kommunalsteuer unterliegen die Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im Inland (Bundesgebiet) gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind.

§ 2. Dienstnehmer sind:

a) 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. (...)

§ 5. (1) Bemessungsgrundlage ist die Summe der Arbeitslöhne, die an die Dienstnehmer der in der Gemeinde gelegenen Betriebsstätte gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer (Lohnsteuer) unterliegen. Arbeitslöhne sind

a) im Falle des § 2 lit. a 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,

§ 6. Steuerschuldner ist der Unternehmer, in dessen Unternehmen die Dienstnehmer beschäftigt werden. (...)

§ 7. (1) Das Unternehmen unterliegt der Kommunalsteuer in der Gemeinde, in der eine Betriebsstätte unterhalten wird. (...)

§ 9. Die Steuer beträgt 3% der Bemessungsgrundlage. Übersteigt bei einem Unternehmen die Bemessungsgrundlage im Kalendermonat nicht 1 460 Euro, wird von ihr 1 095 Euro abgezogen.

Gemäß § 22 Z 2 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) sind Einkünfte aus selbständiger Arbeit:

2. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit. Darunter fallen nur: (...)

– 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. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt war. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind weiters Zuwendungen von Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11, soweit sie als Bezüge und Vorteile aus einer bestehenden oder früheren Beschäftigung (Tätigkeit) anzusehen sind.

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

Gemäß § 183 Abs. 3 BAO sind von den Parteien beantragte Beweise aufzunehmen, soweit nicht eine Beweiserhebung gemäß § 167 Abs. 1 zu entfallen hat. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist abzugehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind, wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, es sei denn, dass die Partei sich zur Tragung der Kosten bereit erklärt und für diese Sicherheit leistet, oder wenn aus den Umständen erhellt, dass die Beweise in der offenbaren Absicht, das Verfahren zu verschleppen, angeboten worden sind, im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht überdies dann, wenn das Beweisanbot der Parteien der Verfahrensförderungspflicht (§ 270 Abs. 2) widerspricht. Von der Aufnahme eines im Vorlageantrag gestellten Beweisantrages darf das Verwaltungsgericht nicht mit der Begründung absehen, dass der Beweisantrag der Verfahrensförderungspflicht (§ 270 Abs. 2) widerspricht. Gegen die Ablehnung der von den Parteien angebotenen Beweise ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.

B.) Ad Unternehmerwagnis

Die Bestimmung des § 22 Z. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988, auf welche in § 2 lit. a und § 5 Abs. 1 lit. a KommStG 1993 verwiesen wird, hat in der Stammfassung des Gesetzes folgenden Wortlaut:

"§ 22. Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind: (...)

2. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit.

Darunter fallen nur:

- Einkünfte aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit (z.B. für die Tätigkeit als Hausverwalter oder als Aufsichtsratsmitglied).

- 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. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt war."

Mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. Nr. 201/1996, wurde dem Text des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ein letzter Satz mit dem Wortlaut angefügt:

"Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind weiters Zuwendungen von Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11, soweit sie als Bezüge und Vorteile aus einer bestehenden oder früheren Beschäftigung (Tätigkeit) anzusehen sind."

Die Bestimmung des § 47 Abs. 2 EStG 1988, auf welche die Vorschrift des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 leg. cit. zur Umschreibung der Merkmale eines Dienstverhältnisses verweist, normiert in ihrem ersten Satz, dass ein Dienstverhältnis vorliegt, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Der zweite Satz des § 47 Abs. 2 EStG 1988 umschreibt die Tatbestandsvoraussetzung des ersten Satzes dahin, dass der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft dann schuldet, 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 der Novelle BGBl. Nr. 680/1994 wurde dem Text des § 47 Abs. 2 EStG 1988 ein weiterer Satz angefügt, welcher lautet:

"Ein Dienstverhältnis ist weiters dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z. 2 beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. b vorliegen."

Nachdem der Verfassungsgerichtshof den Antrag des Verwaltungsgerichtshofes auf Aufhebung der auf die Bestimmung des § 22 Z. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 verweisenden Wortfolgen in den §§ 2 sowie 5 Abs. 1 KommStG 1993 abgewiesen hat (VfGH vom 1. März 2001, G 109/00, VfSlg. Nr. 16.098) hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018 folgende Aussagen getroffen:

„Zusammenfassend kann somit festgestellt werden, dass das in § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit vor allem auf folgende Kriterien abstellt: die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses. Von Bedeutung ist noch das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung. (...)

3. 3. All diesen Entscheidungen legte der Verwaltungsgerichtshof die Rechtsanschauung zu Grunde, dass Einkünfte nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vom wesentlich beteiligten Geschäftsführer einer GmbH dann erzielt werden, wenn - bezogen auf die tatsächlich vorzufindenden Verhältnisse - feststeht,

.) dass der Gesellschafter-Geschäftsführer zufolge kontinuierlicher und über einen längeren Zeitraum andauernder Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den Organismus des Betriebes seiner Gesellschaft eingegliedert ist,

.) dass ihn weder das Wagnis ins Gewicht fallender Einnahmenschwankungen noch jenes der Schwankungen ins Gewicht fallender nicht überwälzbarer Ausgaben trifft und

.) dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält. (...)

3. 5. Des Weiteren hat der Verwaltungsgerichtshof in den genannten Erkenntnissen auch die Rechtsanschauung ausgedrückt, dass die zivilrechtliche Form, in welche die Leistungsbeziehung zwischen dem wesentlich Beteiligten und der Gesellschaft gekleidet ist, für die Beurteilung der steuerrechtlichen Qualifikation der Einkünfte aus den gewährten Vergütungen ohne Aussagekraft ist, und dass es entscheidend jeweils nur auf die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit und die tatsächlich gewährte Vergütung, somit auf die nach außen in Erscheinung tretende tatsächliche Abwicklung der Leistungsbeziehung ohne Bedachtnahme auf entgegenstehende vertragliche Vereinbarungen ankommt. (...)

4. 1. Die Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft hat der Verwaltungsgerichtshof 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 angesehen.

Das Überwiegen der Tätigkeit im operativen Bereich der Gesellschaft über die Aufgaben der Geschäftsführung hat der Verwaltungsgerichtshof mit der Begründung als bedeutungslos beurteilt, dass 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 (...). (...)

4. 3. 4. Demgegenüber wurde in den hg. Erkenntnissen vom 29. Jänner 2002, 2001/14/0067, vom 20. März 2002, 2001/15/0059, vom 23. April 2002, 2001/14/0060, vom 24. September

2002, 2001/14/0106, vom 25. November 2002, 2002/14/0080, und vom 22. April 2004, 2002/15/0148, dem Beschwerdeeinwand des Vorliegens einer Entlohnungsvereinbarung, die auch zu einer empfindlichen Kürzung der Bezüge samt daraus allenfalls entstehender Rückzahlungsverpflichtung führen könne, vom Verwaltungsgerichtshof (auch) das Argument entgegengesetzt, dass es dem Gesellschafter-Geschäftsführer kraft seiner Gesellschafterstellung - anders eben als einem Angestellten - in die Hand gegeben sei, im Falle verschlechterter Wirtschaftsdaten eine "einvernehmliche" Abänderung der Entlohnungsvereinbarung herbeizuführen. (...)

5. Eine Überprüfung der Rechtsanschauungen, die der Verwaltungsgerichtshof zu den Voraussetzungen einer Erzielung von Einkünften nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 in der referierten Judikatur geäußert hat, gibt - auch im Lichte der daraus gewonnenen Erfahrungen - dazu Anlass, die bisher vertretene Rechtsauffassung dahin zu revidieren, dass in Abkehr von der Annahme einer Gleichwertigkeit der zu Punkt 3.3. genannten Merkmale die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung in den Hintergrund zu treten haben und entscheidende Bedeutung vielmehr dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. (...)

5. 2. Die Legaldefinition des § 47 Abs. 2 EStG 1988 beschreibt das steuerrechtliche Dienstverhältnis allerdings mit zwei Merkmalen, nämlich der Weisungsgebundenheit einerseits und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers andererseits. Diese beiden Merkmale gehen nach der vom Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 1. März 2001 zum Ausdruck gebrachten Sichtweise, der sich der Verwaltungsgerichtshof anschließt, nicht in einem Oberbegriff der Weisungsunterworfenheit auf. In den hg. Erkenntnissen vom 17. Mai 1989, 85/13/0110, Slg. NF. Nr. 6.403/F (zitiert im genannten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes), vom 31. Juli 1996, 95/13/0220, Slg. NF. Nr. 7.111/F, vom 9. Juli 1997, 95/13/0289, vom 23. Mai 2000, 97/14/0167, vom 20. Dezember 2000, 99/13/0223, Slg. NF. Nr. 7.569/F, vom 25. Jänner 2001, 95/15/0074, und zuletzt vom 24. Juni 2004, 2001/15/0113, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass (nur) in Fällen, in denen die im Gesetz festgeschriebenen Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes des Arbeitgebers noch keine klare Abgrenzung zwischen einer selbständig und einer nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ermöglichen, auf weitere Abgrenzungskriterien (wie etwa auf das Fehlen eines Unternehmerrisikos) Bedacht zu nehmen ist.

Wird das in § 47 Abs. 2 EStG 1988 normierte Tatbestandselement der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck "sonst" in § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigt (oder im Verständnis des oben referierten hg. Erkenntnisses vom 23. April 2001, 2001/14/0054, "hinzugedacht"), dann kann sich der Ausdruck "alle" in derselben - auf die

gesetzliche Definition des steuerrechtlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 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, kann 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 Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht klar zu erkennen wäre.

Hievon wird in aller Regel aber nicht auszugehen sein, weil die Frage nach der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft weiterhin nach jenem zu Punkt 4.1. referierten Verständnis von diesem Tatbestandsmerkmal zu beantworten ist, zu dem der Verwaltungsgerichtshof in seiner bisherigen Rechtsprechung gefunden hat. Nach diesem Verständnis wird dieses für die Erfüllung des Tatbestandes der Einkünfteerzielung nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 notwendige Merkmal 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. Mit der Erzielung von Einkünften aus Vergütungen im Sinne des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 werden zufolge der Qualität dieser Vorschrift als *lex specialis* gegenüber anderen Einkünfteerzielungen diese nämlich - wie dies der Verwaltungsgerichtshof schon in seinem bereits zitierten Erkenntnis vom 26. November 2003, 2001/13/0219, so entschieden hat - durch eine solche Tätigkeit rechtlich verdrängt, welche durch einen Steuerpflichtigen in seiner Eigenschaft als Gesellschafter jener Gesellschaft gegenüber erbracht wird, an der er im Sinne des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 wesentlich beteiligt ist.

5. 3. Dass dem von der Rechtsprechung als zusätzlichem Hilfskriterium entwickelten Abgrenzungselement des Bestehens oder Fehlens eines Unternehmerrisikos bei der Betrachtung der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft auch in der praktischen Rechtsanwendung keine Bedeutung zukommt, zeigt übrigens die vom Verwaltungsgerichtshof aus seiner reichhaltigen Rechtsprechung gewonnene Erfahrung, nach der ein dem Gesellschafter-Geschäftsführer aus der Geschäftsführungstätigkeit erwachsenes und rechtlich dieser Tätigkeit zuzuordnendes Unternehmerrisiko bislang so gut wie nie erwiesen werden konnte, zumal in den wenigen Beschwerdefällen, in denen der angefochtene Bescheid aufzuheben war, der Aufhebungsgrund regelmäßig in Unzulänglichkeiten der Bescheidebegründung wurzelte.

6. Liegt bei der Tätigkeit eines Gesellschafters für seine Gesellschaft eine auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführende Weisungsungebundenheit vor, wie sie der Ausdruck "sonst" in der in Rede stehenden Vorschrift unterstellt, dann sind im Falle der klar erkennbaren Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft alle weiteren Merkmale, die vor dem Hintergrund einer weisungsgebundenen Tätigkeit (im Zweifelsfall zusätzlich heranziehbare) Indizien für ein Dienstverhältnis wären, für das Vorliegen des Tatbestandes nach § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ebenso irrelevant wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaft und tätigem Gesellschafter. Die gesetzlich begründeten Unterschiede zwischen der Rechtsstellung eines Gesellschafters-Geschäftsführers (oder in anderer Weise für die Gesellschaft Tätigen) zu der eines Arbeitnehmers haben ihren Grund in den Anknüpfungen der arbeits-, sozial- und haftungsrechtlichen Schutzgesetze an das Vorliegen eines Rechtsverhältnisses im Sinne des Arbeitsrechtes, das zufolge der Eigenart der hier untersuchten Leistungsbeziehung häufig nicht vorliegt.

7. Im vorliegenden Beschwerdefall übt der über 90 % des Stammkapitals verfügende Geschäftsführer der beschwerdeführenden Gesellschaft seine Geschäftsführungstätigkeit unstrittig seit vielen Jahren aus. Das Merkmal seiner Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft ist zweifelsfrei gegeben. Die von der beschwerdeführenden Gesellschaft vorgetragenen Argumente (Unternehmerrisiko, jährliche Auszahlung der Vergütung, Weisungsfreiheit, örtliche und zeitliche Ungebundenheit, Vertretungsbefugnis, Fehlen eines Urlaubsanspruches, wirtschaftliche Unabhängigkeit des Gesellschafters-Geschäftsführers wegen Vorhandenseins weiterer Einkunftsquellen) gehen mangels rechtlicher Relevanz der vorgetragenen Sachverhalte ins Leere. (...)"

Unstrittig ist, dass der Geschäftsführer der Bf. seit dem Jahre 1996, sohin "kontinuierlich über einen längeren Zeitraum", die Aufgaben der Geschäftsführung der Bf. wahrgenommen hat (und wahrnimmt). Dadurch ist im Sinne des zitierten Erkenntnisses des verstärkten Senates für den wesentlich beteiligten Geschäftsführer das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Bf. bereits zweifelsfrei gegeben. Auf die Frage, ob der GS-GF der Bf. ein Unternehmerwagnis getragen hat, war daher - ebenfalls im Sinne des Erkenntnisses des verstärkten Senates - nicht mehr einzugehen (so auch beispielsweise VwGH vom 23. Mai 2007, Zl. 2004/13/0073, und vom 29. Mai 2018, Ra 2017/15/0108). Unabhängig davon, dass auf den Einwand des Unternehmerwagnisses nicht mehr einzugehen war, ist an dieser Stelle festzuhalten, dass sich im gegenständlichen Beschwerdefall ein Unternehmerwagnis in Ansehung des Geschäftsführers nicht verwirklicht hat. Selbst für den Fall, dass ein negativer Deckungsbeitrag vorgelegen hätte, wäre es dem Geschäftsführer auf Grund seiner 70%igen Beteiligung jederzeit möglich gewesen, die vom Geschäftsführer mit der Bf. getroffenen Abrechnungsmodalitäten nach dessen Gutdünken zu ändern. Auch ohne Änderung der Abrechnungsmodalitäten ist ein negativer Deckungsbeitrag in den beschwerdegegenständlichen Jahren aber nicht realisiert worden.

Zum Einwand der Bf., dass ihr Geschäftsführer die von ihr ausbezahlten Entgelte nicht für die (handelsrechtliche) Geschäftsführung, sondern für Tätigkeiten im operativen Bereich (überwiegend: höchstpersönlich zu erbringende Sachverständigenleistungen) erhalten habe und daher Einkünfte nach § 22 Z 1 EStG 1988 vorliegen würden, wird entgegengehalten: Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes steht der Umstand, dass ein Geschäftsführer nicht nur Aufgaben der (handelsrechtlichen) Geschäftsführung wahrnimmt, sondern auch Tätigkeiten im operativen Bereich ausübt, die "fachlich einer Tätigkeit eines Wirtschaftsprüfers entsprechen", einer Übernahme der in der Judikatur erarbeiteten Grundsätze, unter welchen von der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ausgegangen werden kann, nicht entgegen, weil die Bestimmung des § 41 Abs. 1 FLAG 1967 und die Vorschrift des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten abstellen. Einer Beurteilung der Einkünfte als solche nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 steht daher nicht entgegen, wenn die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft erbracht werden, sonst eine andere Qualifikation der daraus erzielten Einkünfte, etwa solcher nach § 22 Z 1 EStG 1988 gebieten würde (VwGH vom 19. März 2008, Zl. 2008/15/0083, und vom 23. Mai 2007, Zl. 2004/13/0073, jeweils mwN). Dass der Geschäftsführer seine von der Bf. bezogenen Entgelte für eine im operativen Bereich ausgeübte Tätigkeit erhalten hat, steht daher der Beurteilung, dass Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vorliegen, sohin nicht entgegen.

§ 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 regelt einen Fall der Einkünfte aus selbständiger Arbeit und somit grundsätzlich persönlicher Arbeitsleistung (vgl. dazu etwa Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 1 zu § 22). Auch der Ausdruck "Beschäftigung" in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 deutet in diese Richtung (VwGH vom 1. Juni 2016, Zl. 2013/13/0061). Die Bf. und der Geschäftsführer der Bf. hatten vereinbart, dass der Geschäftsführer nicht für sämtliche, sondern nur für solche (projektbezogenen) Leistungen ein Honorar erhält, an denen er "wesentlich operativ mitgearbeitet" hat. Darüber hinaus betraf ca. die Hälfte der vom Geschäftsführer der Bf. erbrachten Leistungen Sachverständigentätigkeiten als gerichtlich beeideter Sachverständiger, als Steuerberater, als AQSG-Prüfer und als Unternehmensberater, deren höchstpersönliche Erbringung die Bf. in der mündlichen Verhandlung wiederholt hervorgehoben hat. Der Beurteilung, dass Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vorliegen, steht daher auch nicht entgegen, dass der Geschäftsführer der Bf. seine Leistungen im Rahmen seines Einzelunternehmens erbracht hat (in diesem Sinn auch: VwGH vom 1. Juni 2016, Zl. 2013/13/0061). Der Beschwerde war in Ansehung des Beschwerdepunktes „Unternehmerwagnis“ somit der gewünschte Erfolg zu versagen.

C.) Ad „unternehmerische Struktur“

Zu der von der Bf. vorgelegten Information des BMF ist seitens des Bundesfinanzgerichts vorweg festzuhalten, dass eine Information des BMF keine für das Bundesfinanzgericht maßgebliche Rechtsquelle darstellt.

Das seitens der Bf. ins Treffen geführte Erkenntnis des VwGH 01.06.2016, 2013/13/0061 enthält die folgenden maßgeblichen Ausführungen:

„12 Die belangte Behörde hat jedoch Bescheide bestätigt, die mit der Einbeziehung der "GF-Fremdleistungen" darüber weit hinausgingen, und eine diesbezügliche Begründung - in Beantwortung des Berufungsvorbringens zur Trennbarkeit der Funktionen des Gesellschafter-Geschäftsführers als Geschäftsführer und als Einzelunternehmer - nicht für erforderlich gehalten. Auch auf das Argument, es handle sich um den Aufwand für Leistungen, die der Gesellschafter nicht persönlich erbringe, glaubte sie nicht eingehen zu müssen.

13 Der Verwaltungsgerichtshof vertritt - auch im Sinne der von der beschwerdeführenden Partei in der Berufung auf Entscheidungen zum ASVG gestützten Argumentation - zum Einkommensteuerrecht in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, ein und dieselbe Person könne ein und derselben anderen Person im gleichen Zeitraum sowohl als Arbeitnehmer als auch als selbständig Erwerbstätiger gegenüber treten. Voraussetzung dafür ist, dass sich die als selbständig zu beurteilende Tätigkeit des Arbeitnehmers deutlich von seinen gegenüber dem Arbeitgeber sonst erbrachten Leistungen abhebt und für sich allein zumindest überwiegend die Merkmale einer selbständigen Tätigkeit aufweist (vgl. dazu mit Hinweis auf Vorjudikatur das Erkenntnis vom 28. Oktober 2010, 2007/15/0177, und daran anschließend die Erkenntnisse vom 29. Februar 2012, 2008/13/0087, VwSlg 8702/F, und vom 26. Februar 2013, 2010/15/0049). (...)

14 Für die Beurteilung der Frage, ob die Beschäftigung eines wesentlich beteiligten Gesellschafters im Sinne des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" aufweist, wurde ausgesprochen, für die Anwendung dieser lex specialis gegenüber anderen Einkünftebestandteilen sei es ohne Bedeutung, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde. Mit den Ausführungen darüber in Punkt 5.2. der Entscheidungsgründe des erwähnten Erkenntnisses vom 10. November 2004 bezog sich der verstärkte Senat auf von ihm aufrecht erhaltene Erwägungen im Erkenntnis vom 26. November 2003, 2001/13/0219, zu Honoraren, die ein geschäftsführender Alleingesellschafter seiner Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-GmbH für im Rahmen der GmbH ausgeübte Tätigkeiten als Wirtschaftsprüfer in Rechnung gestellt hatte. Der Argumentation, die fachliche Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer und die administrative Tätigkeit als Geschäftsführer würden gesondert erfasst und verrechnet, hielt der Verwaltungsgerichtshof entgegen, § 41 Abs. 2 FLAG und § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 stellten nicht auf die Art der Tätigkeit ab, sodass die Ausführungen zur Trennbarkeit der Tätigkeiten der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen könnten. Bei der Prüfung der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft durch die für sie entfalteten Tätigkeiten gelte für Leistungen, die ihrem Inhalt nach im operativen Bereich der

Gesellschaft angesiedelt seien, das Gleiche wie für die kontinuierliche Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung (vgl. zu diesem Fragenkreis nach dem Erkenntnis vom 10. November 2004 noch die - zum Teil zur Kommunalsteuer und zur Einkommensteuer ergangenen - Erkenntnisse vom 23. September 2005, 2005/15/0056, vom 26. Jänner 2006, 2005/15/0152, vom 23. Mai 2007, 2004/13/0073, VwSlg 8234/F, vom 24. Mai 2007, 2006/15/0031, vom 25. Juni 2007, 2002/14/0100, VwSlg 8242/F, vom 19. März 2008, 2008/15/0083, vom 27. März 2008, 2006/13/0127, vom 25. Juni 2008, 2008/15/0014, VwSlg 8348/F, vom 4. Februar 2009, 2008/15/0260, VwSlg 8411/F, vom 2. September 2009, 2005/15/0143, vom 25. November 2009, 2007/15/0181, vom 23. September 2010, 2010/15/0121, vom 7. Juli 2011, 2010/15/0048, vom 15. September 2011, 2011/15/0083, und vom 26. März 2014, 2012/13/0052 und 2013/13/0123, sowie zuletzt den Beschluss VwGH vom 25. März 2015, Ra 2014/13/0027). Die nicht in der Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung bestehenden Tätigkeiten waren in Fällen dieser Art in der Regel die von Wirtschaftsprüfern, Versicherungsmaklern, Programmierern, Ärzten oder Ziviltechnikern und zuletzt künstlerische Leistungen.

15 Dabei ging es stets um Tätigkeiten der Gesellschafter selbst, die nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes geeignet waren, ihre Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft zu begründen. Dies gilt auch für den Fall eines **Ziviltechnikers mit "selbständiger betrieblicher Organisation"**, der im Erkenntnis vom 7. Juli 2011, 2010/15/0048, zu behandeln war. Die im Erkenntnis vom 23. September 2010, 2010/15/0121, erwähnte Frage, welche Konsequenzen aus Personalaufwendungen für allfällige Dienstnehmer von Gesellschafter-Geschäftsführern in den von ihnen verrechneten Honoraren zu ziehen wären, musste in diesem Erkenntnis, das Programmierleistungen betraf, nicht beantwortet werden, weil sie in der Beschwerde nur hypothetisch aufgeworfen worden war. **Betriebsausgaben des Gesellschafters schmälern die Bemessungsgrundlage grundsätzlich nicht** (vgl. das Erkenntnis vom 4. Februar 2009, 2008/15/0260, VwSlg 8411/F).

16 Trugen die strittigen Tätigkeiten in den entschiedenen Fällen jeweils zur Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft bei, so kam auch eine Ausscheidung der auf sie entfallenden Entgeltsteile aus der Bemessungsgrundlage nicht in Frage (vgl. auch dazu etwa das zuletzt zitierte Erkenntnis). Das bedeutet aber nicht die Einbeziehung jeder Zahlung der Gesellschaft an eine die Voraussetzungen des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 erfüllende Person. Es muss sich nach dem insoweit klaren Gesetzeswort um Gehälter oder sonstige Vergütungen handeln, die **"für" die "Beschäftigung"** des Gesellschafters gewährt werden. (...)

17 Für Fälle der vorliegenden Art muss es vor diesem Hintergrund darauf ankommen, inwieweit der Gesellschafter selbst bei der Ausführung der von der Gesellschaft lukrierten Aufträge tätig wird. § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 **stellt nicht auf die Art der Tätigkeit ab**, regelt aber einen Fall der Einkünfte aus selbständiger Arbeit und somit

grundsätzlich persönlicher Arbeitsleistung (vgl. dazu etwa Doralt, EStG8, § 22 Tz 1). Auch der Ausdruck "Beschäftigung" in § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 deutet in diese Richtung. Hätte der Alleingesellschafter der beschwerdeführenden Partei als Transportunternehmer mit angestellten Fahrern auch selbst Fahrten für Kunden der Gesellschaft durchgeführt und wären diese Fahrten der Gesellschaft in Rechnung gestellt worden, so lägen insoweit Bezüge im Sinne des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 vor. Dass die Tätigkeit "im Rahmen des Einzelunternehmens" ausgeübt werde und die Aufträge nur aus Haftungsgründen über die GmbH abgewickelt würden, würde daran nichts ändern (vgl. dazu etwa die schon zitierten Erkenntnisse vom 23. September 2010, 2010/15/0121, und vom 7. Juli 2011, 2010/15/0048). Soweit die Leistungen hingegen, wie von der beschwerdeführenden Partei im Berufungsverfahren behauptet, **von der "Belegschaft" des Einzelunternehmens erbracht wurden, kam eine Einbeziehung der vom Gesellschafter in Rechnung gestellten Beträge in die Bemessungsgrundlage für den ihn betreffenden Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag nicht in Betracht** (vgl. ähnlich auch Rz 78 der in der Beschwerde zitierten Information des Bundesministeriums für Finanzen zum Kommunalsteuergesetz 1993 vom 28. Dezember 2011, BMF-010222/0260- VI/7/2011).“

Der Verwaltungsgerichtshof hat in dem von der Bf. ins Treffen geführten Erkenntnis sohin insbesondere festgehalten, dass Beträge dann nicht in die Bemessungsgrundlage eines GS-GF einzubeziehen sind, wenn Tätigkeiten von einer „eigenen Belegschaft“ erbracht werden, dass Betriebsausgaben des Gesellschafters die Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer nicht schmälern, dass eine Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft selbst bei einem Ziviltechniker mit "selbständiger betrieblicher Organisation" vorliegt und dass das Kommunalsteuergesetz nicht auf die Art der durch den Geschäftsführer persönlich zu erbringen Tätigkeit abstellt.

Für die Rechtsansicht der Bf. ist durch dieses, seitens der Bf. ins Treffen geführte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 01.06.2016, 2013/13/0061) nichts zu gewinnen, weil - wie in der Folge noch zu zeigen sein wird – der GS-GF über keine eigene „Belegschaft“ verfügt, weil Betriebsausgaben des Gesellschafters (wie Miete, Computer, Versicherungen, Kfz, Lizenzen für Programme, Mitgliedsbeiträge, Ausbildung, Schulungen) die Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer eben nicht schmälern, weil eine Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft selbst bei Vorhandensein einer "selbständigen betrieblichen Organisation" vorliegt und weil das Kommunalsteuergesetz nicht auf die Art der durch den Geschäftsführer persönlich zu erbringen Tätigkeit abstellt, sodass die Ausführungen der Bf. zur Trennbarkeit der Tätigkeiten des Geschäftsführers auch in solche als Steuerberater, als gerichtlich beeideter Sachverständiger, als AQSG-Prüfer und als Unternehmensberater der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen konnten.

Entgegen dem Vorbringen der Bf. sind sämtliche Tätigkeiten, die der GS-GF gegenüber der Bf. erbringt, in die Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer einzubeziehen. Wenn sohin im

vorliegenden Fall der GS-GF freiberufliche Honorare als Einzelunternehmer mit der Bf. abrechnet, sind auch diese Honorare in die Bemessungsgrundlage nach § 22 Z 2 zweiter Teilstich EStG 1988 einzubeziehen und unterliegen damit der Kommunalsteuerpflicht. § 22 Z 2 zweiter Teilstich EStG 1988 stellt nicht auf die Art der Tätigkeit ab (vgl. VwGH 07.07.2011, 2010/15/0048; UFS 27.12.2010, RV/0109-W/10).

Im vorliegenden Fall hatte der GS-GF als Einzelunternehmer keine „Belegschaft“ die einen Auftrag, den die Bf. den GS-GF erteilt hat, hätte erledigen können, **was sich daraus erhellt, dass der GS-GF in den beschwerdegegenständlichen Jahren über gar keine eigene Belegschaft verfügt hat** (in den Steuererklärungen des GS-GF als Einzelunternehmer sind nämlich keine eigenen Personalaufwendungen enthalten und ist auch aus dem Steuerkonto des GS-GF als Einzelunternehmer keine Zahlungen an L, DB und DZ ersichtlich). Dass der GS-GF in der mündlichen Verhandlung wiederholt hervorgehoben hat, seine Leistungen höchstpersönliche an die Bf. erbracht zu haben, wird an dieser Stelle lediglich der Vollständigkeit halber festgehalten.

Aufträge, die der GS-GF (im geringfügigen Ausmaß) an andere Personen erteilt hätte, führen nicht zu einer Reduktion der Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer, weil diese Auftragsweitergaben an Personen außerhalb des Einzelunternehmens des GS-GF und damit nicht durch die „eigene Belegschaft“ des GS-GF als Einzelunternehmen (gemäß dem Erkenntnis VwGH 01.06.2016, 2013/13/0061) erbracht worden ist. Betriebsausgaben führen – wie oben ausgeführt – nicht zu einer Verminderung der Bemessungsgrundlage (vgl. das Erkenntnis vom 4. Februar 2009, 2008/15/0260, VwSlg 8411/F).

Darüber hinaus hat die Bf. Aufträge an den GS-GF an diesen in seiner Eigenschaft als Steuerberater, Unternehmensberater, AQS-Prüfer oder gerichtlich beeideten Sachverständigen weitergegeben. In dem Sachverhalt, der dem Erkenntnis VwGH 01.06.2016, 2013/13/0061 zu Grunde lag, konnten die Leistungen (Fahrten) auch durch die Arbeitnehmer des Einzelunternehmens in gleichwertiger Art und Weise erbracht werden, wohingegen im beschwerdegegenständlichen Fall der GS-GF auf Grund seiner berufsrechtlichen Vorschriften die ihm erteilten Aufträge nicht so einfach an eine – im vorliegenden Fall sowieso nicht vorhandene – „eigene Belegschaft“ hätte weitergeben können. Dass der GS-GF in der mündlichen Verhandlung wiederholt hervorgehoben hat, seine Leistungen höchstpersönliche an die Bf. erbracht zu haben, wird auch an dieser Stelle der Vollständigkeit halber festgehalten.

Zu dem Vorbringen der Bf. dahingehend, dass diverse Aufwendungen (für Miete, Computer, Versicherungen, Kfz, Lizenzen für Programme, Mitgliedsbeiträge, Ausbildung, Schulungen, ...) von der Bemessungsgrundlage in Abzug zu bringen wären, ist seitens des Bundesfinanzgerichts festzuhalten, dass Betriebsausgaben des Gesellschafters die Bemessungsgrundlage grundsätzlich nicht schmälern (vgl. das Erkenntnis vom 4. Februar 2009, 2008/15/0260, VwSlg 8411/F) und dass auch ein Ziviltechniker mit "selbständiger betrieblicher Organisation" als in

den Organismus des Betriebes der Gesellschaft eingegliedert gilt (Erkenntnis vom 7. Juli 2011, 2010/15/0048).

Zusammenfassend ist daher festzuhalten,

- dass im beschwerdegegenständlichen Fall eine eigene "Belegschaft" (iSd Erkenntnisses VwGH 01.06.2016, 2013/13/0061) des GS-GF als Einzelunternehmer, die Aufträge der Bf. an den GS-GF hätte erledigen können, **nicht** vorhanden war,
- dass der GS-GF seine Leistungen als Steuerberater, als gerichtlich beeideter Sachverständiger, als AQSG-Prüfer und als Unternehmensberater **höchstpersönliche** an die Bf. erbracht
- dass auch ein Ziviltechniker mit "selbständiger betrieblicher Organisation" als in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft eingegliedert gilt (Erkenntnis vom 7. Juli 2011, 2010/15/0048) und
- dass die übrigen Betriebsausgaben des GS-GF **nicht** zu einem Abzug von der Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer führen (VwGH 4. Februar 2009, 2008/15/0260).

Darüber hinaus ist der vom Verwaltungsgerichtshof entschiedene Fall eines Transportunternehmens (VwGH 01.06.2016, 2013/13/0061) mit dem beschwerdegegenständlichen Fall wegen der auf den GS-GF als Steuerberater, als gerichtlich beeideter Sachverständiger, als AQSG-Prüfer und als Unternehmensberater anzuwendenden berufsrechtlichen Vorschriften nicht vergleichbar und daher für den vorliegenden beschwerdegegenständlichen Fall nicht einschlägig.

Der Beschwerde war daher auch in Ansehung des Beschwerdepunktes „unternehmerische Struktur“ der gewünschte Erfolg zu versagen.

D.) Ablehnung des Beweisantrages der Bf.

Die Bf. hat in der mündlichen Verhandlung vom 14.11.2023 beantragt, die Fixkosten (z.B. Miete, Computer, Versicherungen, Kfz, Lizenzen für Programme, Mitgliedsbeiträge, Ausbildung, Schulungen) und die variablen Kosten aus der Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer herauszurechnen.

Wie unter dem Punkt C.) Ad „unternehmerische Struktur“ dargelegt, verfügte das Einzelunternehmen des GS-GF in den beschwerdegegenständlichen Jahren über keine eigene „Belegschaft“ (iSd Erkenntnisses VwGH 01.06.2016, 2013/13/0061), die einen von der Bf. an den GS-GF erteilten Auftrag hätten erledigen können.

Wie ebenfalls unter dem Punkt C.) Ad „unternehmerische Struktur“ ausgeführt, gilt auch ein Ziviltechniker mit "selbständiger betrieblicher Organisation" als in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft eingegliedert (Erkenntnis vom 7. Juli 2011, 2010/15/0048) und

führen die übrigen Betriebsausgaben des GS-GF nicht zu einem Abzug von der Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer (VwGH 4. Februar 2009, 2008/15/0260).

Aus all diesen Gründen war ein Herausrechnen von fixen und variablen Kosten aus der Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer nicht zulässig und ist daher der Beweisantrag der Bf. auf Herausrechnung dieser Kosten aus der Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer nicht relevant, weswegen der Beweisantrag der Bf. mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts abgewiesen worden ist.

3.2. 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.

Zur Auslegung der Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gibt es eine umfangreiche und ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und ist das Bundesfinanzgericht von dieser Judikatur nicht abgewichen.

Zu den unter dem Punkt C.) Ad „unternehmerische Struktur“ angeführten Punkten ist festzuhalten, dass im beschwerdegegenständlichen Fall eine eigene "Belegschaft" (iSd Erkenntnisses VwGH 01.06.2016, 2013/13/0061) des GS-GF als Einzelunternehmer, die Aufträge der Bf. an den GS-GF hätte erledigen können, nicht vorhanden war, dass auch ein Ziviltechniker mit "selbständiger betrieblicher Organisation" als in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft eingegliedert gilt (Erkenntnis vom 7. Juli 2011, 2010/15/0048) und dass die übrigen Betriebsausgaben des GS-GF nicht zu einem Abzug von der Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer führen (VwGH 4. Februar 2009, 2008/15/0260).

Das Nicht-Vorhandensein einer eigenen Belegschaft ist eine auf der Ebene des Sachverhaltes zu lösende Tatsachenfrage und stellt eine solche Tatsachenfrage keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung dar.

Zu den Punkten, dass auch ein Selbständiger mit "selbständiger betrieblicher Organisation" als in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft eingegliedert gilt und dass die übrigen Betriebsausgaben des GS-GF nicht zu einem Abzug von der Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer führen, existiert jeweils eine einschlägige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und ist das Bundesfinanzgericht auch von dieser Judikatur nicht abgewichen, weswegen auszusprechen war, dass eine ordentliche Revision nicht zulässig ist.

Wien, am 15. Jänner 2025