



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch StbGmbH, vom 25. August 2009, 28. März 2011 und 27. September 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 4. August 2009 betreffend Einkommensteuer 2008, vom 16. März 2011 betreffend Einkommensteuer 2009 und vom 22. September 2011 betreffend Einkommensteuer 2010 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

#### **1 Verfahren vor dem Finanzamt (FA)**

Die Berufungswerberin (Bw.) brachte ihr Einzelunternehmen gemäß Art. III Umgründungssteuergesetz in die "A" GmbH ein und wurde mit Wirksamkeit vom 30. Oktober 2007 zur gewerberechtlichen Geschäftsführerin dieser GmbH bestellt.

Aus einem Firmenbuchauszug der „A“ GmbH geht hervor, dass die Bw. seit 11.09.2007 die GmbH auch als handelsrechtliche Geschäftsführerin selbständig vertritt. Sie hält zudem 100 % der Anteile an der GmbH.

Die Bw. erzielte in den Jahren 2008, 2009 und 2010 Einkünfte aus selbstständiger Arbeit als Gesellschafter-Geschäftsführerin der im Bereich des Beschlägehandels tätigen GmbH. Für

diese Jahre ermittelte sie pauschale Betriebsausgaben gemäß § 17 EStG 1988, wobei der geltend gemachte Prozentsatz für diese Jahre 12 % betrug.

### 1.1 Jahr 2008

Mit Schreiben vom 18. Oktober 2007 beantragte die Bw. die Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlung für das Jahr 2008. Als Begründung führte die Bw. an, dass sie ihr Einzelunternehmen rückwirkend zum 1. Jänner 2007 in eine GmbH eingebracht habe. Daher beziehe sie nur mehr Einkünfte, aus den Bezügen für ihre Geschäftsführertätigkeiten, die sich wie folgt berechnen:

#### Darstellung:

Text	Betrag (in Euro)
3.700 x 12	44.400
abzüglich 24% Sozialversicherung	-10.656
abzüglich 6% Betriebsausgabenpauschale	-2.025
ergibt Einkünfte gesamt	31.179

Aufgrund dieser Berechnung ersuchte sie um Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlung 2008 und Folgejahre von 30.950,49 € auf 8.500,00 €.

Die Bw. erklärte in der Einkommensteuererklärung für 2008 als Einnahmen monatlich ausbezahlte "Geschäftsführerbezüge" in Höhe von insgesamt 45.439,08 €, denen sie als Ausgaben GSVG-Zahlungen in Höhe von 10.298,42 € und ein Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 EStG 1988 von 12 % gegenüberstellte. Der erklärte Gewinn aus den Einkünften als Gesellschafterin betrug (unter Berücksichtigung der "Auflösung GSVG-Rückstellung aus 2006" iHv. -4.409,83 €) 34.097,80 €. Begründend wurde angeführt, dass das Betriebsausgabenpauschale mit 12 % angenommen wurde, da die Bw. überwiegend in der Produktion tätig sei.

Im Einkommensteuerbescheid 2008 vom 4. August 2009 wurde das Betriebsausgabenpauschale nur in einer Höhe von 6 % der Einnahmen anerkannt und darauf verwiesen, dass das Betriebsausgabenpauschale für Tätigkeiten iSd § 22 Z 2 EStG 1988 laut § 17 Abs 1 EStG 6 % beträgt.

In der dagegen eingebrachten Berufung vom 19. August 2009 beantragte die Bw. die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit iHv. 34.097,80 € mit einem Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 12 % der Einnahmen anzusetzen.

Als Begründung wurde ausgeführt:

*„Frau X Y führt allein die Firma "A " GmbH und hat kein zusätzliches Personal beschäftigt. Ihr Tätigkeitsbereich ist überwiegend in der Produktion, weshalb auch eine Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 12 % angesetzt wurde.“*

Weiters verwies die Bw. auf folgende Literaturstellen bzw. Judikatur:

*"Buch Besteuerung der Geschäftsführung Band 34, von Herrn Dr. Nikolaus Zorn, Seite 24/25, VwGH Urteil vom 15.01.1991, Nr. 90/14/0208, Rz 5275 EStR 2000; Buch Personenunternehmen versus Kapitalgesellschaft von Frau Dr. Sabine Kanduth-Kristen, Seite 92".*

Mit Berufungsvorentscheidung vom 10. September 2009 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Als Begründung führte das Finanzamt aus:

*„Gem. § 17 Abs 1 EStG 1988 können bei den Einkünften aus einer Tätigkeit iSd § 22 oder § 23 die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs 3 mit einem Durchschnittssatz ermittelt werden (Basispauschalierung). Der Durchschnittssatz beträgt bei freiberuflichen oder gewerblichen Einkünften aus einer kaufmännischen oder technischen Beratung, einer Tätigkeit im Sinne 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 iSd § 125 Abs 1 der BAO.*

*In § 22 Z 2 EStG 1988 werden bei den sonstigen selbständigen Einkünften unter anderem die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt werden, genannt.*

*Im VwGH-Erkenntnis 2002/14/0100 vom 25.6.2007 hat dieser festgehalten, dass die Einkünfte, hinsichtlich derer das Ausmaß der anzuerkennenden pauschalierten Betriebsausgaben strittig war, aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 EStG resultierten. Er meinte damit jedoch keinen unterschiedlichen Sinngehalt der Begriffe Einkünfte bzw. Tätigkeit, weil er weiter ausführte, dass es im Anwendungsbereich des § 22 Z 2 auf die Art der Tätigkeit des wesentlich beteiligten Geschäftsführers nicht ankommt. Dieser Aussage ist eindeutig der Inhalt zu unterstellen, dass die handelsrechtliche bzw. unternehmensrechtliche Funktion des Geschäftsführers einer Kapitalgesellschaft in Verbindung mit einer wesentlichen Beteiligung einerseits zu Einkünften iSd § 22 Z 2 EStG 1988 und damit logischerweise verknüpft andererseits zur Anwendung des Betriebsausgabenpauschales in Höhe von 6 % führt.“*

Mit Schriftsatz vom 5. Oktober 2009 stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz mit folgender Begründung:

*„In Ihrer Bescheidbegründung vom 09.09.2009, eingelangt am 15.09.2009, nehmen Sie in keiner Weise zu den von uns im Rahmen der Begründung angeführten Literaturstellen Stellung. Diesbezüglich möchten wir nochmals auf die Randziffer 5275 der ESt-Richtlinien hinweisen, aus welcher hervorgeht, dass beispielsweise die Rechtsvertretung eines an der Kapitalgesellschaft wesentlich beteiligten Rechtsanwaltes oder die eigenständige wirtschaftstreuhandnerische Leistung eines beteiligten Steuerberaters unter die Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 1 EStG und nicht gemäß § 22 Z 2 EStG fallen. Sinngemäß muss gleiches auch für die produktive Tätigkeit von Frau X gelten. Dazu kommt, dass Frau X*

*eine gewerbliche Tätigkeit ausübt und deshalb das Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 12 % zusteht. Weiters anmerken möchten wir die Randziffer 4114 der ESt-Richtlinien aus welcher ersichtlich ist, dass für Tätigkeiten, die über die Beratung hinausgehen das Betriebsausgabenpauschale von 12 % zusteht, was bei Frau X der Fall ist. Das von Ihnen zitierte Erkenntnis kann nicht für unseren Fall herangezogen werden, die Unterscheidung zwischen § 22 Z 1 EStG und § 22 Z 2 EStG auf Grund der dort vorliegenden Tätigkeit (Steuerberater) ist von untergeordneter Bedeutung, zumal in beiden Varianten das Betriebsausgabenpauschale von 6 % zustünde, wie das die belangte Behörde feststellte.*

*Durch die Einbringung des Einzelunternehmens gemäß Artikel III UmgrStG in die GmbH erbringt Frau X weiterhin handwerkliche Leistungen und zusätzliche Leistungen als Geschäftsführer. Diese beiden Funktionen sind nicht trennbar. Wäre eine Trennung möglich, fielen für die Geschäftsführung Einkünfte gemäß § 22 Z 2 EStG und für die handwerkliche Tätigkeit Einkünfte gemäß § 23 Z 1 EStG an. Durch die Unmöglichkeit der Trennung muss von einer Gesamttätigkeit ausgegangen werden. Es ist darauf abzustellen, welche Tätigkeit in den Vordergrund tritt, das bestimmt sich in der Regel nach dem Überwiegen der Merkmale einer Tätigkeit (VwGH vom 15.1.91, 90/14/0208). Als einzige in ihrem Unternehmen tätige Person ist Frau X fast ausschließlich produktiv tätig."*

Beigefügt wurden folgende Literaturauszüge in Kopie:

Besteuerung der Geschäftsführung Band 34, Zorn, Seite 24/25,

Personenunternehmen versus Kapitalgesellschaft, Kanduth-Kristen, Seite 92.

## **1.2 Jahr 2009**

Die Bw. erklärte in der Einkommensteuererklärung für 2009 als Einnahmen monatlich ausbezahlte "Geschäftsführerbezüge" in Höhe von insgesamt 46.250,76 €, denen sie als Ausgaben GSVG-Zahlungen in Höhe von 15.646,19 € und ein Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 EStG 1988 in Höhe von 12 % gegenüberstellte. Der erklärte Gewinn aus den Einkünften als Geschäftsführerin betrug 25.054,48 €. Begründend wurde angeführt, dass das Betriebsausgabenpauschale mit 12 % angenommen wurde, da die Bw. überwiegend in der Produktion tätig sei.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 16. März 2011 wurde das Betriebsausgabenpauschale nur in einer Höhe von 6 % der Einnahmen anerkannt und darauf verwiesen, dass das Betriebsausgabenpauschale für Tätigkeiten iSd § 22 Z 2 EStG 1988 laut § 17 Abs 1 EStG 6 % beträgt.

Mit dagegen eingebrachter Berufung vom 28. März 2011 beantragte die Bw., das Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 12% der Einnahmen anzusetzen.

Die Begründung ist im Wesentlichen identisch mit jener des Vorlageantrages vom 5. Oktober 2009 betreffend Einkommensteuer 2008.

## **1.3 Jahr 2010**

Mit Einkommensteuererklärung 2010 erklärte die Bw. monatlich ausbezahlte Geschäftsführerbezüge in Höhe von insgesamt 46.552,80 €, Ausgaben (GSVG-Zahlungen) in Höhe von 5.087,29 € und ein Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 EStG 1988 in Höhe von 12 % wie in den Vorjahren. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit wurden mit 35.879,17 € ermittelt. Begründend wurde angeführt, dass das Betriebsausgabenpauschale mit 12 % angenommen wurde, da die Bw. überwiegend in der Produktion tätig sei.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 22. September 2011 wurde das Betriebsausgabenpauschale nur in einer Höhe von 6 % der Einnahmen anerkannt, mit der Begründung der Vorjahre.

Mit dagegen eingebrachter Berufung vom 27. September 2011 beantragte die Bw., das Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 12% der Einnahmen anzusetzen.

Die Begründung ist im Wesentlichen identisch mit jener gegen den Einkommensteuerbescheid des Vorjahres.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

## **2 Sachverhalt**

Der Berufungsentscheidung wird der aus dem oben dargestellten Ablauf des Verfahrens ersichtliche, **unstrittige Sachverhalt** zu Grunde gelegt.

Die von der Bw. in den einzelnen Jahren eingereichten Gewinnermittlungen und hierbei geltend gemachten Betriebsausgaben-Pauschalbeträge sowie die den Einkommensteuerbescheiden für diese Jahre zugrunde gelegten Ausgabenbeträge werden wie folgt zusammengefasst:

### **Jahre 2008 und 2009**

	<b>Erklärung</b>	<b>FA</b>	<b>Erklärung</b>	<b>FA</b>
Jahr	2008		2009	
Geschäftsführerbezug	45.439,08	45.439,08	46.250,76	46.250,76
GSVG Zahlungen	10.298,42	10.298,42	15.646,19	15.646,19
Auflös_GSVG Rückstellung aus 2006	4.409,83	4.409,83		
BA-Pauschale (12% bzw. 6%)	5.452,69	2.726,34	5.550,09	2.775,05
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	34.097,80	<b>36.824,15</b>	25.054,48	<b>27.829,52</b>

### **Jahr 2010**

	Erklärung	FA
Jahr	2010	
Geschäftsführerbezug	46.552,80	46.552,80
GSVG Zahlungen	5.087,29	5.087,29
Gewinn-FB (Grundfreibetrag) § 10 EStG		3.900,00
BA-Pauschale (12% bzw. 6%)	5.586,34	2.793,17
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	35.879,17	<b>34.772,34</b>

Den Gewinnfreibetrag (Grundfreibetrag) gemäß § 10 EStG 1988 in der Fassung des Steuerreformgesetzes 2009 in Höhe von 3.900,00 € hat das FA bei der Veranlagung 2010 von Amts wegen zuerkannt.

Festzuhalten ist auch, dass die Bw. im Berufszeitraum sowohl gewerberechtliche, als auch handelsrechtliche, im Firmenbuch eingetragene Alleingeschäftsführerin und Alleingesellschafterin, somit zu 100 % beteiligte Gesellschafterin der Firma „A“ GmbH war.

**Strittig** ist lediglich, ob das geltend gemachte Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 12 % (Ansicht der Bw.) oder in Höhe von 6 % (Ansicht des FA) anzuerkennen ist.

### 3 Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

#### 3.1 Rechtsgrundlagen

Gemäß § 17 Abs 1 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006, 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 (*Basispauschalierung; Anmerkung*). Der Durchschnittssatz beträgt

- bei freiberuflichen oder gewerblichen Einkünften aus einer kaufmännischen oder technischen Beratung, **einer Tätigkeit im Sinne 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 Sinne des § 125 Abs 1 der Bundesabgabenordnung.

In § 22 Z 2, zweiter Teilstrich EStG 1988 werden bei den **Einkünften aus sonstiger selbstständiger 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“, genannt.

Die erwähnte 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. Nach dem zweiten Satz des § 47 Abs. 2 EStG 1988 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.

### 3.2 Rechtliche Würdigung

Eine "**wesentliche Beteiligung**" liegt dann vor, wenn der Anteil einer Person am Grund- oder Stammkapital mehr als 25% beträgt. Die Bw. hält 100 % der Anteile an der GmbH, womit die Erfüllung dieses Tatbestandsmerkmals außer Streit steht.

Unter einer "**sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisenden Beschäftigung**" versteht das EStG eine Beschäftigung, die mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist (VwGH 23.4.2001, 2001/14/0054).

Die Ursache für das Fehlen der Weisungsgebundenheit liegt dabei nicht in den tatsächlichen Verhältnissen, sondern in der dominierenden Gesellschafterstellung. Für derartige Vertragsverhältnisse ist zwar an sich der Gesellschafter-Geschäftsführer der typische Anwendungsfall, doch erfasst § 22 Z 2 EStG 1988 jeden Dienstnehmer unabhängig vom Inhalt seiner Tätigkeit, also auch dann, wenn er im Unternehmen nicht leitend tätig ist (UFSL, GZ RV 1054-L/04 vom 15.12.2005; *Doralt*, EStG<sup>8</sup>, Tz 144 zu § 22 mit Verweis auf die Erläuternden Bemerkungen zum AbgÄG 1981, BGBl 1981/620; siehe weiters *Kuprian*, UFSaktuell 2005, 352 ff).

§ 22 Z 2 zweiter Teilstrich hat damit teils klarstellende Bedeutung (soweit sie den aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses weisungsfreien Gesellschafter betrifft), zum anderen Teil konstitutive Bedeutung, soweit sie den wesentlich beteiligten Dienstnehmer erfasst. Auch ein Gesellschafter-Geschäftsführer, der Alleingesellschafter ist, kann von § 22 Z 2 zweiter Teilstrich erfasst werden (*Doralt*, EStG<sup>8</sup>, Tz 139 zu § 22 mit Hinweis auf E 18.9.1996, 96/15/0121, ÖStZB 1997, 367 ; anders Heidinger, SWK 1994, A 683 und 733).

Im zuletzt zitierten Artikel (SWK 34/1994, A 733) vertritt Heidinger anlässlich der Einführung des Kommunalsteuergesetzes 1993 den Standpunkt, dass der Ausschluss von einer Weisungsbindung bei einer Beteiligung über 50% jedenfalls und auch ohne

gesellschaftsvertragliche Sonderbestimmungen gegeben ist, sodass ein Geschäftsführer mit einer Beteiligung über 50% keinesfalls der Kommunalsteuerpflicht unterliegen könne.

Nach der Rechtsprechung hingegen (vgl. VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018; VwGH 26.11.2003, 2001/13/0219) ist von entscheidender Bedeutung, ob der Gesellschafter in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft, an der er beteiligt ist, eingegliedert ist, wobei sich der Gerichtshof an der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 orientiert. Liegt demnach eine Weisungsungebundenheit nur auf Grund einer gesellschaftsrechtlichen Beziehung (qualifizierte Beteiligung) vor, sind im Falle einer klar erkennbaren Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes alle weiteren Merkmale, die Indizien für ein Dienstverhältnis wären, für das Vorliegen des Tatbestandes des § 22 Z 2 EStG 1988 ebenso irrelevant, wie die zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung (UFSL, GZ RV/1054-L/04 vom 15.12.2005; vgl. Wiesner-Atzmüller-Grabner-Leitner-Wanke, EStG4, Anm. 141c zu § 22).

Im oben angeführten Erkenntnis vom 26.11.2003, 2001/13/0219, hat der Gerichtshof unter Hinweis auf seine ständige Judikatur darauf hingewiesen, 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 unter Bedachtnahme auf die Einnahmen- bzw. Ausgabenschwankungen kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis trifft und*

*- dass er eine laufende, wenn auch nicht notwendig monatliche Entlohnung erhält.*

*Dass der im Beschwerdefall betroffene Alleingesellschafter nicht nur Aufgaben der (handelsrechtlichen) Geschäftsführung wahrgenommen, sondern überwiegend im operativen Bereich der GmbH Tätigkeiten ausgeübt hat, die "fachlich einer Tätigkeit eines Wirtschaftsprüfers entsprechen", steht einer Übernahme der in der oben genannten Judikatur erarbeiteten Grundsätze im Beschwerdefall nicht entgegen, weil die Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG und die Vorschrift des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 **auf die Art der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten nicht abstellen**. Entscheidend für die Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ist das Vorliegen einer Beschäftigung des wesentlich Beteiligten für die Gesellschaft, welche die oben wiedergegebenen, von der Judikatur der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechtes entwickelten Kriterien erfüllt (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. Dezember 2001, 2001/13/0151). **Die im Mittelpunkt des Beschwerdevorbringens stehenden Ausführungen zur Trennbarkeit der verschiedenen Tätigkeitsbereiche des Geschäftsführers vermögen der Beschwerde daher von vornherein nicht zum Erfolg zu verhelfen.**"*



Ähnlich auch Kuprian in PV-Info 4/2011, 21, zur Entscheidung des UFS vom 27.12.2010, RV/0109-W/10 betreffend die Dienstgeberbeitragspflicht von Vergütungen an einen als Einzelunternehmer fakturierenden Gesellschafter-Geschäftsführer:

*Nach vielen Jahren der Rechtsunsicherheit hat der VwGH mit seinem Erkenntnis vom 10. 11. 2004, 2003/13/0018 (verstärkter Senat, Anm.) insoweit Klarheit geschaffen, als er ausführte, dass für die Beurteilung des Vorliegens von Einkünften nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG von entscheidender Bedeutung ist, dass der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Eine Eingliederung im hier entscheidenden Sinn ist gegeben, wenn der wesentlich Beteiligte eine Tätigkeit für die Gesellschaft ausübt, die nach außen hin auf Dauer angelegt ist und der Verwirklichung des Unternehmenszwecks dient (in diesem Sinne zB VwGH 28. 5. 2008, 2006/15/0280). Die Eingliederung ist in einem funktionalen Verständnis dieses Begriffs mit einer auf Dauer angelegten kontinuierlichen Leistung des Gesellschafters entweder in der Geschäftsführung oder im operativen Bereich der Gesellschaft verwirklicht (vgl VwGH 25. 11. 2009, 2007/15/0181).....*

*Der UFS hat, an die zitierte Rechtsprechung anschließend, nunmehr klar zum Ausdruck gebracht, dass die DB-Pflicht auch nicht dadurch vermieden werden kann, dass der gegenständlich zu 90 % und somit wesentlich beteiligte Gesellschafter seine Leistungen gegenüber der Gesellschaft im Rahmen eines Einzelbetriebs erbringt.*

*Diese Entscheidung bedeutet im Wesentlichen eine Fortsetzung der Judikaturlinie des UFS. Bereits in der Entscheidung vom 3. 3. 2007, RV/0253-I/05, hat der UFS ausgeführt, dass es letztlich ohne Bedeutung ist, ob von den Geschäftsführern gegenüber der Gesellschaft ausschließlich Geschäftsführungstätigkeiten erbracht und finanziell abgegolten werden oder mit den Bezügen (auch) Tätigkeiten im operativen Bereich entlohnt werden. **Nach dem Wortlaut des § 22 Z 2 EStG ist nämlich offensichtlich, dass nicht nur Geschäftsführungstätigkeiten von dieser Bestimmung umfasst sind, sondern jede Art von Betätigung im Rahmen des Unternehmenszwecks.***

Im zitierten Erkenntnis vom 25.11.2009, 2007/15/0181 führt der Gerichtshof zur Eingliederung des Gesellschafters bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft wörtlich aus:

*"Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage zeigt die Beschwerde mit diesem Vorbringen keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Ausgehend vom maßgeblichen funktionalen Verständnis der Eingliederung kann im Beschwerdefall auch hinsichtlich der Tätigkeit der beiden Geschäftsführer kein Zweifel an der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Beschwerdeführerin bestehen.*

*Eine solche Eingliederung wird nämlich durch jede nach außen als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, wobei es unerheblich ist, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich (im Beschwerdefall etwa im Rahmen der Steuerberatertätigkeit) der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist. Dass es der Eingliederung nicht entgegensteht, wenn der Geschäftsführer seine Arbeitszeit zu einem hohen Ausmaß auch einem anderen Unternehmen widmet oder auch Geschäftsführerfunktionen für andere Unternehmen ausübt, hat der Verwaltungsgerichtshof ebenfalls wiederholt klar gestellt (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 27. März 2008, 2006/13/0127, m. w.N.)."*

Die Berufungswerberin (Bw.) wurde mit Wirksamkeit vom 30. Oktober 2007 zur gewerberechtlichen Geschäftsführerin der "A" GmbH bestellt. Aus dem Firmenbuchauszug

geht hervor, dass sie die GmbH schon seit 11.09.2007 als Geschäftsführerin selbständig vertritt. Die Bw. nimmt also bereits über einen längeren Zeitraum kontinuierlich, somit auf Dauer angelegt und mit Außenwirkung, die Aufgaben der GmbH wahr und ist somit in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft voll eingegliedert. Die Geschäftsführerbezüge wurden in den Berufungsjahren monatlich an die Bw. ausbezahlt und beliefen sich zwischen insgesamt ca. 45.500,00 € und 46.500,00 €. Bei den als Ausgaben geltend gemachten GSVG-Zahlungen sind zwar beträchtliche Schwankungen ausgewiesen (siehe Darstellung oben). Die GSVG-Beitragsgrundlage wird aus den durchschnittlichen monatlichen Einkünften aus der versicherten Erwerbstätigkeit ermittelt, wie sie im Einkommensteuerbescheid aufscheinen. Im Hinblick auf die oben dargestellte Einnahmenentwicklung ist eine tendenzielle außergewöhnliche Erhöhung dieser Ausgabenposition nicht erkennbar.

Von einem ins Gewicht fallenden Unternehmerwagnis kann somit im gegenständlichen Fall keine Rede sein.

Der UFS schließt sich daher der oben angeführten, mittlerweile ständigen Judikatur des VwGH bzw. des UFS an und geht auch im gegenständlichen Fall davon aus, dass die Bw. als wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführerin einer Kapitalgesellschaft in den Berufungsjahren Einkünfte iSd § 22 Z 2 EStG erzielt hat.

Mit Vorlageantrag vom 5. Oktober 2009 stellte die Bw. in Abrede, dass diese Einkünfte aus einer Tätigkeit iSd § 22 Z 2 EStG resultieren. Sie begründete dies damit, dass jener Sachverhalt, welcher dem in der Berufungsvorentscheidung angeführten VwGH-Erkenntnis zugrunde lag und in dessen Würdigung der Gerichtshof auch von einer Tätigkeit iSd § 22 Z 2 EStG ausging mit dem hier zu beurteilenden nicht vergleichbar sei. Im vom VwGH entschiedenen Fall sei die Unterscheidung zwischen § 22 Z 1 EStG und § 22 Z 2 EStG auf Grund der dort vorliegenden Tätigkeit (Steuerberater) von untergeordneter Bedeutung, zumal in beiden Varianten das Betriebsausgabenpauschale von 6 % zustünde.

Dieser Argumentation der Bw. kann sich der Unabhängige Finanzsenat aus folgenden Gründen nicht anschließen.

Wie bereits das FA in Begründung der Berufungsvorentscheidung vom 10. September 2009 ausgeführt hat, hat der VwGH im angeführten Erkenntnis zwar tatsächlich festgehalten, dass die *„Einkünfte, hinsichtlich derer das Ausmaß der anzuerkennenden pauschalierten Betriebsausgaben strittig ist, aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 resultieren“*, meint damit aber offenbar keinen unterschiedlichen Sinngehalt der Begriffe *„Einkünfte“* bzw. *„Tätigkeit“*, führt er doch weiter an, dass *„es im Anwendungsbereich des § 22 Z 2 EStG 1988 auf die Art der Tätigkeit des wesentlich beteiligten Geschäftsführers nicht ankommt“*. Dieser

Aussage ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates eindeutig der Inhalt zu unterstellen, dass die handels- bzw. unternehmensrechtliche Funktion des Geschäftsführers einer Kapitalgesellschaft in Verbindung mit einer wesentlichen Beteiligung einerseits zu Einkünften iSd § 22 Z 2 EStG 1988 und damit logischerweise verknüpft andererseits zur Anwendung des Betriebsausgabenpauschales in Höhe von lediglich 6 % führt (siehe VwGH vom 25.11.2009, 2007/15/0181). In diesem Erkenntnis führt der Gerichtshof zu diesem Thema wörtlich aus:

*"Eine solche Eingliederung wird nämlich durch jede nach außen als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, wobei es unerheblich ist, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich (im Beschwerdefall etwa im Rahmen der Steuerberatertätigkeit) der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist. Dass es der Eingliederung nicht entgegensteht, wenn der Geschäftsführer seine Arbeitszeit zu einem hohen Ausmaß auch einem anderen Unternehmen widmet oder auch Geschäftsführerfunktionen für andere Unternehmen ausübt, hat der Verwaltungsgerichtshof ebenfalls wiederholt klar gestellt (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 27. März 2008, 2006/13/0127, m. w.N.)."*

Dass die Bw. ihren Darstellungen nach *"fast ausschließlich produktiv tätig ist"*, hat somit für die Höhe des Prozentsatzes der Basispauschalierung keine Relevanz.

Überdies besteht nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates zwischen der Tätigkeit eines Steuerberaters bzw. Rechtsanwaltes, deren Einkünfte als freiberuflich iSd § 22 Z 1 EStG zu qualifizieren sind und einer Tätigkeit, die das EStG 1988 offenbar in bewusster Abgrenzung hiezu als *„Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit“* (§ 22 Z 2 EStG 1988) bezeichnet, keinerlei Kongruenz. Die einzige Gemeinsamkeit besteht darin, dass beide unter den – im Einzelnen verschiedene Subtatbestände aufweisenden – Grundtatbestand des § 22 EStG 1988 fallen.

Soweit in den Berufungen auf die Rz 5275 der ESt-Richtlinien hingewiesen wurde, wonach beispielsweise die Rechtsvertretung eines an der Kapitalgesellschaft wesentlich beteiligten Rechtsanwaltes oder die eigenständige wirtschaftstreuhanderische Leistung eines beteiligten Steuerberaters unter die Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 1 EStG und nicht gemäß § 22 Z 2 EStG fallen, ist Folgendes anzumerken:

Die Randziffern 5274 und 5275 EStR 2000 lauten:

#### 5274

*Ein gegen die Eingliederung und damit gegen Einkünfte nach § 22 Abs. 1 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 sprechender Werkvertrag kann nur angenommen werden, wenn die Verpflichtung zur Herbeiführung eines bestimmten Erfolges, etwa in Form eines durch die Geschäftsführung abzuwickelnden konkreten Projektes, vereinbart ist (VwGH 30.11.1999, 99/14/0270). Hingegen ist Eingliederung gegeben, wenn die Tätigkeit des Gesellschafters in der Geschäftsführung oder im operativen Bereich auf Dauer angelegt ist und damit die zeitraumbezogene Erbringung von Leistungen betrifft (zB VwGH 18.12.2002, 2001/13/0208).*

5275

*Tätigkeiten im Rahmen von Werkverträgen oder anderen nicht dem Charakter eines Dienstverhältnisses entsprechenden Rechtsbeziehungen stellen nicht Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 dar. Bspw. fällt die Rechtsvertretung durch einen an der Kapitalgesellschaft wesentlich beteiligten Rechtsanwalt oder die eigenständige wirtschaftstreuherische Leistung eines beteiligten Steuerberaters unter die Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 1 EStG 1988.*

In den angeführten Randziffern äußern sich die Richtlinien zur Beurteilung von Tätigkeiten, die im Rahmen eines **Werkvertrages** ausgeführt werden. Dass die Bw. im Rahmen eines Werkvertrages für die GmbH tätig geworden sei, behauptet sie jedoch selbst nicht. Daher treffen die in diesen Randziffern getroffenen Aussagen auf den Berufungsfall nicht zu.

Darüber hinaus ist festzuhalten, dass der Verwaltungsgerichtshof etwa in seiner Entscheidung vom 28. Jänner 2003, 2002/14/0139 ausgesprochen hat, dass Erlässe, aber auch Richtlinien des BMF dem Steuerpflichtigen keine Rechte einräumen. Richtlinien erklären sich (ihrem klaren Wortlaut nach) als unverbindlich.

In diesem Zusammenhang ist auch auf den Beschluss des Verfassungsgerichtshofes vom 26. November 1996, V 46/95) zu verweisen, worin zum Ausdruck gebracht wird, dass in den vom Gerichtshof konkret zu beurteilenden Richtlinien, wie sich aus deren Einleitungssatz ergebe, bloß die Rechtsauffassung des BMF mitgeteilt werde; derartigen Erledigungen komme normative Bedeutung nicht zu.

Gleiches gilt für die – ebenso in der Berufung angeführte – Rz 4114 der ESt-Richtlinien, davon abgesehen, dass diese Randziffer im Zusammenhang mit der Randziffer 4113b zu lesen gewesen wäre, worin darauf hingewiesen wird, dass bei Einkünften gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 (insbesondere wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer) das Pauschale 6% beträgt, wobei es auf die Art der Tätigkeit nicht ankommt (VwGH 25.06.2007, 2002/14/0100, betreffend einen wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer).

Eben so wenig können die von der Bw. angeführten Literaturstellen (*Zorn*, Besteuerung der Geschäftsführung Band 34, Seite 24/25 und *Kanduth-Kristen*, Personenunternehmen versus Kapitalgesellschaft, Seite 92) der Berufung zum Erfolg verhelfen. Der von der Berufung unter Hinweis auf diese Literaturstellen gezogene Schluss, auf Grund der überwiegenden Tätigkeit der Bw. in der Produktion und der Untrennbarkeit der Gesamttätigkeit sei das Betriebsausgabenpauschale iHv. 12 % anzuwenden, ist mit dem Gesetzestext und der oben angeführten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (beispielsweise VwGH vom 25.11.2009, 2007/15/0181) nicht in Einklang zu bringen.

Aus den angeführten Gründen war vom Vorliegen von Einkünften gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 auszugehen und die Berufungen daher abzuweisen.

Linz, am 7. Februar 2012