



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dr. Peter Wilhelm, Rechtsanwalt, 3500 Krems, Ringstr. 9, als Masseverwalters der A GmbH in XY, vom 6. Dezember 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Waldviertel vom 30. November 2006 betreffend Haftungs- und Abgabenbescheide für den Zeitraum 2001 bis 2005 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Berufungswerber ist der Masseverwalter einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

Der Gegenstand der Gesellschaft ist im Gesellschaftsvertrag wie folgt dargestellt:

- 1. der Verkauf, Vermarktung und Vertrieb von Fleisch und Wurstwaren*
- 2. alle Tätigkeiten im Rahmen des Fleischergewerbes*
- 3. alle Tätigkeiten im Rahmen des Einzel- und Großhandels mit Waren aller Art*
- 4. die Beteiligung und Übernahme der Geschäftsführung bei anderen Unternehmen und Gesellschaften mit gleichem oder ähnlichem Unternehmensgegenstand sowie der Erwerb und die Pachtung von solchen Unternehmen*
- 5. der Betrieb aller zur Förderung des Unternehmensgegenstandes notwendigen und nützlichen Geschäften oder Geschäftszweigen ...*

Als wesentlich beteiligte Geschäftsführer fungierten im Zeitraum vom 27.2.2001 bis 31. Dezember 2003 Frau B und ab 1. Jänner 2004 bis zur Eröffnung des Konkurses Herr A. Im

Zuge der Insolvenzprüfung wurden folgende Feststellungen getroffen:

*Die in den Jahren 2001 und 2002 teilweise nicht berechneten Lohnabgaben betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag wegen behaupteter Firmenneugründung wurden, wie aus den Beilagen zum Prüfungsbericht ersichtlich ist, nachversteuert.*

*Im Prüfungszeitraum wurden für an wesentlich beteiligten Geschäftsführer B und A gezahlten Geschäftsführervergütungen keine Lohnabgaben betr. DB und DZ berechnet.*

*Herrn A standen während dessen Tätigkeit als Angestellter bzw. Geschäftsführer Firmenfahrzeuge sowohl für Dienstfahrten als auch für private Fahrten zur Verfügung. Im Prüfungszeitraum wurden nur für die Monate Mai bis Juni 2001 Sachbezüge dem Gehalt hinzugerechnet und versteuert.*

Mit Schriftsätzen vom 6. Dezember 2006 legte der Masseverwalter das Rechtsmittel der Berufung ein und beeinspruchte die Bescheide für die Jahre 2001 bis 2005 im gesamten Umfang.

Das Finanzamt erließ am 2. Mai 2007 eine abweisende Berufungsvorentscheidung.

Am 5. Juni 2006 stellte der Masseverwalter den Antrag auf Entscheidung durch die zweite Instanz.

Mit Bericht vom 15. Juni 2007 legte das Finanzamt Waldviertel die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zu Entscheidung vor.

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

Gemäß § 1 Z 7 NeuFÖG werden zur Förderung der Neugründung von Betrieben nach Maßgabe der § 2 bis § 6 leg. cit. im Kalendermonat der Neugründung sowie in den darauf folgenden elf Kalendermonaten für beschäftigte Arbeitnehmer (Dienstnehmer) anfallenden Dienstgeberbeiträge zum Familienlastenausgleichsfonds (§§ 41 ff des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967), Wohnbauförderungsbeiträge des Dienstgebers oder Auftraggebers (§ 3 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Einhebung eines Wohnbauförderungsbeitrages), Beiträge zur gesetzlichen Unfallversicherung (§ 51 Abs. 1 Z 2, § 52 und § 53a des Allgemeinen Sozialversicherungsgesetzes) unbeschadet des Bestandes der Pflichtversicherung in der gesetzlichen Unfallversicherung sowie die in diesem Zeitraum für beschäftigte Arbeitnehmer anfallende Kammerumlage nach § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 nicht erhoben.

Eine Neugründung eines Betriebes liegt nach § 2 NeuFÖG unter folgenden Voraussetzungen vor:

1. Es wird durch Schaffung einer bisher nicht vorhandenen betrieblichen Struktur ein Betrieb neu eröffnet, der der Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 dient.
2. Die Betriebsführung beherrschende Person (Betriebsinhaber) hat sich bisher nicht in vergleichbarer Art beherrschend betrieblich betätigt.
3. Es liegt keine bloße Änderung der Rechtsform in Bezug auf einen bereits vorhandenen Betrieb vor.
4. Es liegt kein bloßer Wechsel in der Person des Betriebsinhabers in Bezug auf einen bereits vorhandenen Betrieb durch eine entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung des Betriebes vor.
5. Es wird im Kalendermonat der Neugründung und in den folgenden elf Kalendermonaten die geschaffene betriebliche Struktur nicht durch Erweiterung um bereits bestehende andere Betriebe oder Teilbetriebe verändert.

Die Verordnung zum Bundesgesetz, mit dem die Neugründung von Betrieben gefördert wird (Neugründungs-Förderungsgesetz - NEUFÖG) BGBl. II Nr. 278/1999 legt in § 2 Abs. 1 fest, dass unter einem Betrieb im Sinne des § 2 Z 1 NEUFÖG die Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft und sachlicher Betriebsmittel in einer organisatorischen Einheit zu verstehen ist. Ein Betrieb wird neu eröffnet, wenn die für den konkreten Betrieb wesentlichen Betriebsgrundlagen neu geschaffen werden. Der Betrieb muß der Erzielung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Einkünften aus selbständiger Arbeit (einschließlich Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit) oder von Einkünften aus Gewerbebetrieb dienen. Keine Neugründung eines Betriebes liegt bei Aufnahme einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993, vor.

Der bloße Erwerb eines Betriebes, auch aus einer Konkursmasse oder unmittelbar vor Konkurseröffnung stellt keine Neugründung dar. Ein bloßer Wechsel der Person des Betriebsinhabers in Bezug auf einen bereits existierenden Betrieb kann dann angenommen werden, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen auf den Erwerber übergehen. Der Erwerb eines Betriebes liegt immer dann vor, wenn die erworbenen Wirtschaftsgüter die wesentliche Grundlage des bisherigen Betriebes gebildet haben und an sich geeignet waren, dem Erwerber die Fortführung des übernommenen Betriebes zu ermöglichen. Es muss ein in seinen wesentlichen Grundlagen vollständiger Organismus des Wirtschaftslebens übertragen

werden, wobei es nicht entscheidend ist, ob der Erwerber tatsächlich willens ist, den erworbenen Betrieb unverändert weiter zu führen. Es genügt, dass die insgesamt übernommenen Wirtschaftsgüter objektiv die Fortführung des Betriebes ermöglichen. Dabei ist der zivilrechtliche Titel, der den Erwerber zur Nutzung bestimmter Teile des Betriebsvermögens ermächtigt, nicht ausschlaggebend. Entscheidend ist die tatsächliche Einräumung der Verfügungsberechtigung in einer Weise, die es ermöglicht, den Betrieb im Wesentlichen unverändert weiterzuführen. Bei ortsgebundenen Tätigkeiten stellen Grundstück, Gebäude und Einrichtung die wesentlichen Betriebsgrundlagen dar (Hofstätter/Reichel Einkommensteuervermerk, Tz 4.5. zu § 10, VwGH 15.2.1994, 91/14/0248; 23.4.1998, 96/15/0211, 23.3.1999, 98/14/0141; 31.1.2001, 95/13/0284; 29.1.2004, 2000/15/0144; 22.11.2006, 2006/15/0033).

Einen tauglichen Maßstab für die vorzunehmende Wertung, ob ein ganzer Betrieb übertragen wird, gibt die Beschreibung der bisherigen in der Hauptsache vorstatten gehenden betrieblichen Tätigkeit. Für die Frage, ob ein Betrieb im Ganzen erworben wurde, kommt es auf die Verhältnisse beim Übereignenden an, weil in Bezug auf dessen Verhältnisse zu überprüfen ist, ob der Erwerber durch die Übernahme der wesentlichen Betriebsmittel in die Lage versetzt wird, den Betrieb fortzuführen. Es ist für das Vorliegen eines Betriebserwerbes somit nicht entscheidend, ob der Erwerber des Betriebes unverändert weiterführt (VwGH 23.3.1999, 98/14/0141).

Welche Betriebsmittel zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören bestimmt der jeweilige Betriebstypus.

Wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt erkennen lässt, hat die Bw. das Geschäftslokal, die EDV-Ausstattung und die sonstigen Maschinen von der in Konkurs gegangenen Vorgängerin übernommen. Die Ausführungen der Bw., dass auch neue Maschinen angeschafft werden hätten können, aber aufgrund der Preisgestaltung auf die gebrauchten Geräte der Verkäuferin zurückgegriffen wurden, gehen daher ins Leere. Die Motivation der Anschaffung von Wirtschaftsgütern ist für die Beurteilung der Frage, ob ein Betriebserwerb vorliegt oder nicht, nicht ausschlaggebend.

Dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen durch die Bw. von der S-GmbH erworben wurden ist aus dem Akteninhalt deutlich erkennbar und wird von der Bw. auch nicht bestritten. Das Anlagevermögen, des Geschäftslokal und das Warenlager der Verkäuferin wurden durch die Bw. übernommen. Die Erweiterung des Warenangebotes sowie die behauptete Änderung des Unternehmensschwerpunktes weg vom klassischen Fleischereibetrieb hin zu einem Feinkosthandelsunternehmen vermag im Lichte der obigen Ausführungen ebenfalls nicht den Umstand des Erwerbes eines Unternehmens im Ganzen zu verändern. Aus den tatsächlichen Verhältnissen ist erkennbar, dass der Betrieb nach außen im Wesentlichen unverändert, mit

einer breiteren Warenpalette, fortgeführt wurde.

Die Bw. selbst ist bemüht in der Öffentlichkeit die Kontinuität mit dem Vorgängerunternehmen darzustellen, indem sie in bezahlten Werbeanzeigen selbst darauf verweist, dass keine Änderung sondern eine Verbesserung des bisher bekannten Unternehmens vorliegt. Durch die Übernahme des Verkaufslokals ist auch nach den Erfahrungen des täglichen Lebens davon auszugehen, dass der Kundenstock im Einzelhandel unverändert übernommen wurde. Verstärkt wird dieses Bild durch den Umstand, dass auch das Personal des Vorgängerunternehmens übernommen wurde und die Firma der Bw. so geringfügig von der Firma der Verkäuferin abweicht, dass die Änderung des Betriebsinhabers nach außen kaum erkennbar ist.

Der Hinweis der Bw., dass der Verkäufer der erworbenen Vermögensgegenstände der Masseverwalter gewesen sei, dessen Betriebsgegenstand die Verwertung von Vermögen und nicht der Betrieb eines Fleischergewerbes war geht ins Leere, da der Masseverwalter als gesetzlicher Vertreter der Gemeinschuldnerin vor Veräußerung des Betriebsvermögens keine Änderung des Betriebsgegenstandes herbeiführte sondern lediglich, wie im Geschäftsleben auch sonst üblich, einen Betrieb bzw. dessen Betriebsvermögen bestmöglich zu verkaufen suchte.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse kam es daher nicht zur Schaffung neuer Betriebsstrukturen durch die Bw., weshalb die Begünstigungen des NeuFÖG im Allgemeinen und auch die Abstandnahme von der Festsetzung des DB und DZ gem. § 1 Z 7 NeuFÖG im Besonderen nicht zur Anwendung gelangen können.

### **Geschäftsführerbezüge:**

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG 1967 (kurz FLAG) haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gem. § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818, sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Gem. § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

Die Regelung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag, der von der in § 41 FLAG festgelegten Bemessungsgrundlage zu erheben ist, findet sich in § 57 Abs. 4 und 5 HKG idF BGBl. 958/1993 bzw. § 57 Abs. 7 und 8 HKG idF BGBl. 661/1994.

Nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 fallen unter die Einkünfte aus 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 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung erkennt, ergibt sich aus der Entstehungsgeschichte des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 und aus dem Zusammenhang mit der Bestimmung des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988, dass der Formulierung "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" in § 22 Z 2 das Verständnis beizulegen ist, dass es auf die Weisungsgebundenheit nicht ankommt, wenn diese wegen der Beteiligung an der Gesellschaft nicht gegeben ist, im Übrigen aber nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssen. Dabei ist die auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlende Weisungsgebundenheit hinzuzudenken und dann zu beurteilen, ob die Merkmale der Unselbstständigkeit oder jene der Selbstständigkeit im Vordergrund stehen. Dem Vorliegen bzw. dem Fehlen des Unternehmerwagnisses kommt in diesem Zusammenhang wesentliche Bedeutung zu (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 27. Juli 1999, 99/14/0136). Es kommt daher nicht darauf an, dass die gegenständlich zu 50 % beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer auf Grund ihrer Beteiligung weisungsungebunden sind (vgl. weiters VwGH vom 28.10.1997, 97/14/0132).

Ein Dienstverhältnis liegt nach § 47 Abs. 2 EStG 1988 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. Dabei ist für die Beurteilung einer Leistungsbeziehung als Dienstverhältnis das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild der vereinbarten Tätigkeit maßgebend (VwGH 25.10.1994, 90/14/0184). Nach Lehre und Rechtsprechung sind für die Abgrenzung zwischen selbstständiger und nichtselbstständiger Tätigkeit das Vorliegen eines Unternehmerwagnisses, die (gegenständlich nicht relevante) Weisungsgebundenheit und die organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Arbeitgebers wesentliche Merkmale. Unter diesen Gesichtspunkten ist das Gesamtbild einer Tätigkeit darauf zu untersuchen, ob die Merkmale der Selbstständigkeit oder jene der Unselbstständigkeit überwiegen (vgl. VwGH vom 22.2.1996, 94/15/0123, und die dort zitierte Judikatur).

In dem neuen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10.11.2004, Zl. 2003/13/0018, welches in einem nach § 13 Abs. 1 Z 1 VwGG gebildeten Senat getroffen wurde, ist der Verwaltungsgerichtshof hinsichtlich der Auslegung der Bestimmung des § 22 Z. 2 Teilstrich 2

EStG 1988 im Hinblick auf § 47 Abs. 2 EStG 1988 in Abkehr von der bisher vertretenen Rechtsauffassung in Punkt 5.2. zu folgender Ansicht gelangt:

*"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 Einkünfteerzielungsbeständen 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."*

In Punkt 4.1. des zitierten Erkenntnisses wird hinsichtlich des Kriteriums der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes folgende Ansicht wiedergegeben:

*"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, weshalb der Annahme einer Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft auch der Umstand nicht entgegen steht, dass der Gesellschafter nicht handelsrechtlicher Geschäftsführer der Gesellschaft ist. Im hg. Erkenntnis vom 26. November 2003, 2001/13/0219, hat der Verwaltungsgerichtshof entschieden, dass es der Beurteilung der Einkünfte als solcher nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht entgegensteht, wenn die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft erbracht werden, sonst eine andere Qualifizierung der daraus erzielten Einkünfte, etwa als solcher nach § 22 Z 1 EStG 1988, geböte.*

*Vor dem Hintergrund des funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft wurden in der genannten Judikatur den Sachverhaltskomponenten der Anwesenheit des Gesellschafters in den Betriebsräumlichkeiten der Gesellschaft, der Vorgabe eines festen Arbeitsplatzes und einer festen Arbeitszeit und des*



*Unterworfenseins unter betriebliche Ordnungsvorschriften keine Bedeutung zugebilligt und wurde ausgesprochen, dass es der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft nicht entgegensteht, wenn dem Geschäftsführer in den Räumlichkeiten der Gesellschaft kein Büro eingeräumt ist, wenn er die Tätigkeit für das Unternehmen nicht in dessen Räumlichkeiten verrichtet und Geschäftsführungsfunktionen auch für andere Kapitalgesellschaften übernommen hat. Auch eine größere Entfernung des Wohnsitzes oder des Ortes einer weiteren Betätigung des Geschäftsführers vom Sitz der Gesellschaft hat der Gerichtshof der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft als nicht hinderlich beurteilt."*

Entsprechend diesen, im zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes, getroffenen Ausführungen ist es vollkommen unerheblich, welche Leistungen durch die Gesellschafter-Geschäftsführer für die Bw. erbracht wurden. Da die Gesellschafter-Geschäftsführer sowohl mit der Führung der Geschäfte der Bw. (Vertretung der Gesellschaft nach außen, alle Maßnahmen und Vorkehrungen organisatorischer, finanzieller, wirtschaftlicher und personeller Art, die im Interesse der Gesellschaft liegen) als auch mit diversen Tätigkeiten im Verkauf und in der Vermarktung und Vertrieb von Fleisch und Wurstwaren betraut sind, ist von einer auf Dauer angelegten kontinuierlichen Leistung der Gesellschafter-Geschäftsführer für die Bw. auszugehen.

Nach dem Erkenntnis des VwGH 23.4.2001, 2001/14/0054, ist die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss (vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer 21, § 19 Anm. 72 f). Die Judikatur des VwGH ist von einem funktionalen Verständnis des Begriffes der Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der GmbH geprägt. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. VwGH 21.12.1999, 99/14/0255, 27.1.2000, 98/15/0200 und 26.4.2000, 99/14/0339).

Fest steht, dass für das Unternehmen der persönliche Arbeitseinsatz der Geschäftsführer erforderlich war. Es ist daher nach der Aktenlage eine faktische Eingliederung der Geschäftsführer bei Erfüllung der von ihnen persönlich übernommenen Tätigkeitsbereiche in den betrieblichen Ablauf der Bw. gegeben, und zwar sowohl in zeitlicher und örtlicher als auch in organisatorischer Hinsicht.

Beim vorliegenden Arbeitsverhältnis der Geschäftsführer überwiegen demnach aus steuerrechtlicher Sicht die Merkmale von nicht selbständig Tätigen im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988.

### **Kfz-Sachbezug:**

Gemäß § 15 Abs. 1 EStG 1988 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 zufließen. Ein geldwerter Vorteil eines Arbeitnehmers ist unter anderem gegeben, wenn ihm ein Kraftfahrzeug vom Arbeitgeber unentgeltlich zur Privatnutzung überlassen wird. Nach § 15 Abs. 2 leg. cit. sind geldwerte Vorteile mit den üblichen Mittelpreisen des Verbraucherortes anzusetzen.

Zu § 15 Abs. 2 EStG 1988 erging eine Verordnung des BM für Finanzen über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, verlautbart im BGBl II 2001/416, die in § 4 die Bewertung der Privatnutzung firmeneigener Kraftfahrzeuge folgendermaßen regelt:

Abs. 1: Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen, dann ist ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges, maximal 510 € monatlich anzusetzen. Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten der Sonderausstattungen.

Abs. 2: Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinn des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist ein Sachbezugswert im halben Betrag, maximal 255 € monatlich anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind unbeachtlich.

Der geforderte Nachweis, dass das firmeneigene Kraftfahrzeug im Jahresdurchschnitt nicht für mehr als 500 km monatlich genutzt wird, ist üblicherweise durch ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch zu erbringen. Ein solches liegt vor, wenn jede einzelne Fahrt unter Anführung der Kilometerstände, der Anfangs- und Endpunkte sowie der Zwischenziele so ausgewiesen ist, dass die Anzahl der gefahrenen Kilometer zweifelsfrei nachvollzogen werden kann. Alleine die Behauptung, dass alle privaten Kilometer mit dem Auto der Gattin gefahren wurden kann für den vorliegenden Fall keine Berücksichtigung finden, da diesbezüglich kein geeigneter Beweis erbracht worden ist.

Die Berufung war daher, wie im Spruch angeführt, vollinhaltlich abzuweisen.

Graz, am 12. Dezember 2007