



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vom 25. August 2005 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 19. Juli 2005 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 2000 bis 2004 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben stellte die Prüferin fest, dass die Bezüge der Gesellschafter-Geschäftsführerin HT (Beteiligung 26 %) und PS (Beteiligung 10 %) der DB- und DZ-Pflicht unterliegen würden. Es handle sich um vertraglich vereinbarte pauschalierte Jahreshonorare, die jedoch vierteljährlich bzw. monatlich zur Auszahlung gelangen würden. Darüber hinaus seien jährliche Gewinnbeteiligungen vereinbart und ausbezahlt worden.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Prüferin und erließ die nunmehr angefochtenen Bescheide.

In den dagegen erhobenen Berufungen wird vorgebracht, dass die mit 26 % beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführerin über keine Sperrminorität verfügen würde. Sie habe mit der Gesellschaft einen Freien Dienstvertrag abgeschlossen auf Grund dessen sie ihre Tätigkeit frei von persönlicher Abhängigkeit ausüben würde. Insbesondere unterliege sie (mit Ausnahme gesellschaftsrechtlicher) keinen Weisungen, sei an keinen Arbeitsort, an keine Arbeitszeit und

an kein bestimmtes Arbeitsverhalten welcher Art auch immer gebunden, unterliege keinem Wettbewerbsverbot, habe keinerlei arbeitsrechtliche Ansprüche, insbesondere keinen Urlaubs- oder Entgeltfortzahlungsanspruch im Krankheitsfall und habe das Recht sich vertreten zu lassen.

Der mit 10 % beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer verfüge über keine Sperrminorität und habe mit der Gesellschaft am 19.11.1999 einen Werkvertrag abgeschlossen. Unbestritten sei, dass es sich dabei um einen Freien Dienstvertrag handeln würde. Er übe seine Tätigkeit im Rahmen seines Gewerbes als selbständiger Unternehmensberater aus, sei frei von persönlicher Abhängigkeit, insbesondere unterliege er (mit Ausnahme gesellschaftsrechtlicher) keinen Weisungen, sei an keinen Arbeitsort, an keine Arbeitszeit und an kein bestimmtes Arbeitsverhalten welcher Art auch immer gebunden, unterliege keinem Wettbewerbsverbot, habe keinerlei arbeitsrechtliche Ansprüche, insbesondere keinen Urlaubs- oder Entgeltfortzahlungsanspruch im Krankheitsfall und habe das Recht sich vertreten zu lassen.

Die aktuelle Judikatur und Literatur zu § 47 Abs. 2 EStG, insbesondere zur Wortfolge „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“, sei nur noch auf Gesellschafter-Geschäftsführer mit einer Beteiligung ab 50 % und mehr anzuwenden. Bei Gesellschafter-Geschäftsführern mit einer Beteiligung von weniger als 50 % und ohne Sperrminorität sei, genauso wie bei Geschäftsführern ohne Beteiligung – einzig und alleine das Vertragsverhältnis und seine tatsächliche Ausgestaltung ausschlaggebend. Dabei dürfe die gesellschaftsrechtliche Weisungsgebundenheit nicht verwechselt werden mit einer möglichen Weisungsgebundenheit oder Weisungsfreiheit aus dem Vertragsverhältnis. Werde die Tätigkeit frei von persönlicher Abhängigkeit ausgeübt, liege kein Dienstverhältnis gemäß § 47 Abs. 2 EStG und somit keine Abgabenpflicht vor (VwGH 23.2.2005, 2001/14/0015; VwGH 7.6.2005, 2003/14/0039). Im vorliegenden Fall sei sowohl auf Grund der Vertragsgestaltung als auch auf Grund der tatsächlichen Verhältnisse keine persönliche Abhängigkeit der Geschäftsführer gegeben. Die Weisungsbefugnis der Generalversammlung sowie alle jene Merkmale, die bei Gesellschafter-Geschäftsführern mit einer Beteiligung von 50 % und mehr zu untersuchen seien, seien zur Beurteilung einer Abgabenpflicht im gegenständlichen Fall irrelevant. Die bekämpften Bescheide seien daher in Verkennung der Rechtslage erlassen worden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20.9.2006 weist das Finanzamt die Berufungen zusammengefasst unter Hinweis auf § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG und die hiezu ergangene Judikatur als unbegründet ab.

In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag wird erläutert, dass die Berufungsvorentscheidung die Berufungsbegründung in keinem einzigen Punkt entkräften oder widerlegen hätte können. Es gehe nicht um die Abgrenzung zwischen selbständiger und

nichtselbständiger Tätigkeit, sondern darum, ob ein Arbeitsvertrag vorliegen würde. Dem fachkundigen Leser sei bekannt, dass es sich bei diesen Merkmalen um jene handeln würde, die bei Gesellschafter-Geschäftsführern mit einer Beteiligung ab 50 % zur Feststellung, ob „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ vorliegen würden, herangezogen werden würden. Dies treffe im vorliegenden Fall nicht zu. Auf Grund der tatsächlichen Ausgestaltung der Verträge sei eine Gesamtbetrachtung anhand der von der Judikatur geprägten folgenden Merkmale vorzunehmen: persönliche Abhängigkeit (Freiheit persönlicher Weisungen), arbeitsrechtliche Pflichten, disziplinäre Verantwortung, Tragen eines wirtschaftlichen Risikos, Beistellung der Arbeitsgeräte. Da von falschen Merkmalen ausgegangen worden sei, seien die Ausführungen der Berufungsvorentscheidung verfehlt. Die Ausgaben der Geschäftsführer seien aus den Veranlagungsakten beim Finanzamt ersichtlich. Die Geschäftsführer seien in keinen betrieblichen Sozialplan eingebunden. Tatsächlich sei die Gesellschaft Begünstigte im Falle des Ablebens der Geschäftsführer. Diese Lebensversicherungen würden in erster Linie der Absicherung des Unternehmens dienen. Daraus eine Fürsorgepflicht abzuleiten hieße, Ursache mit Wirkung zu verwechseln. Der Bescheid der Wiener GKK vom 16.3.2006, mit dem rechtskräftig festgestellt worden sei, dass für PS keine Versicherungspflicht als Arbeitnehmer gem. § 4 Abs. 2 ASVG vorliegen würde, sei nicht gewürdigt worden. Es bestehe zwar keine Bindungswirkung, allerdings werde übersehen, dass es um genau dieselbe Rechtsfrage gehe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Bezüglich der mit 26 % an der Berufungswerberin beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführerin ist Folgendes auszuführen:

Gem. § 41 Abs. 1 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 gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd § 22 Z 2 EStG 1988.

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.

Nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 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.

Die Verpflichtung den DZ abzuführen gründet sich ab dem Jahr 1999 auf § 122 Abs. 7 und 8 WKG 98.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. hiezu die im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 1. März 2001, G 109/00, zitierte hg. Judikatur) stellt das steuerliche Dienstverhältnis auf die Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sowie das des Fehlens des Unternehmerwagnisses ab.

Der VwGH hat seine Rechtsauffassung, wonach 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 das Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses, weiters noch auf das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung abstellt, mit Erkenntnis vom 10.11.2004, 2003/13/0018, dahingehend revidiert, als in Abkehr von der Annahme einer Gleichwertigkeit der oben genannten Kriterien 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.

Bezüglich der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft ist auf das vom VwGH zu dieser Frage gefundene Verständnis zu verweisen, wonach dieses Merkmal durch jede nach außen hin auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsgebiet, 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. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 21. Dezember 1999, 99/14/0255, vom 27. Jänner 2000, 98/15/0200, und vom 26. April 2000, 99/14/0339).

Nach den Angaben in der Berufung ist die Gesellschafter-Geschäftsführerin, Frau HT, an der Gesellschaft mit 26 % beteiligt. Laut Firmenbuch hat sie die Berufungswerberin seit 17.2.1999 selbständig vertreten. Nach der oben dargestellten Rechtsprechung ist sie auf Grund dieser kontinuierlichen und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung in den betrieblichen Organismus der Berufungswerber eingegliedert, unabhängig davon, ob durch die Führung des Unternehmens oder durch operatives Wirken.

Bezüglich des Vorbringens der Leistungserbringung der Gesellschafter-Geschäftsführerin im Rahmen eines Freien Dienstvertrages ist darauf hinzuweisen, dass es auf die zivilrechtliche Einstufung des Leistungsverhältnisses zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter-Geschäftsführer nicht ankommt (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 25. April 2002, 2001/15/0067). Die Ausführungen in der Berufung über die Erbringung der Leistungen dieser Geschäftsführerin für die Berufungswerberin nicht im Rahmen eines sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisenden Beschäftigungsverhältnisses sondern im Rahmen eines Freien Dienstvertrages sind für die Zuordnung der Bezüge der Geschäftsführerin zu den Einkünften nach § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 nicht von Bedeutung.

Der Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 23.2.2005, 2001/14/0015, kann der Berufung ebenfalls nicht zum Erfolg verhelfen, da den Ausführungen des VwGH nicht konkret entnommen werden kann, dass keine DB- bzw. DZ-Pflicht eintritt, wenn ein zwischen 25 und 50 % wesentlich an der Gesellschaft beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer auf gesellschaftsrechtlicher Ebene der Generalsversammlung gegenüber weisungsgebunden ist, so wie nicht beteiligte GmbH-Geschäftsführer auch. Vielmehr wurde der darin angefochtene Bescheid infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Nach den Ausführungen des VwGH geht die belangte Behörde erkennbar davon aus, dass hinsichtlich der Gesellschafter und Gesellschafter-Geschäftsführer die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit b EStG 1988 vorliegen, somit unter anderem auch die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehlt.

Bezüglich der von der Berufungswerberin vertretenen Rechtsmeinung, wonach die aktuelle Judikatur und Literatur zu § 47 Abs. 2 EStG, insbesondere zur Wortfolge „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ nur noch auf Gesellschafter-Geschäftsführer mit einer Beteiligung ab 50 % und mehr anzuwenden sei und dass bei Gesellschafter-Geschäftsführern mit einer Beteiligung von weniger als 50 % und ohne Sperrminorität, genauso wie bei Geschäftsführern ohne Beteiligung – einzige und alleine das Vertragsverhältnis und seine tatsächliche Ausgestaltung ausschlaggebend sei, hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 4.2.2009, 2008/15/0260, eindeutig klargestellt, dass auch in Ansehung der wesentlich beteiligten Geschäftsführer, deren Beteiligung 50 % nicht erreicht und die auch nicht über eine

Sperrminorität verfügen, - von seltenen Ausnahmen abgesehen - entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Geschäftsführer bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Weiteren Elementen kann eine Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nur 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 ist (vgl E 27. 2. 2008, 2006/13/0113). Hat ein Gesellschafter-Geschäftsführer kontinuierlich über einen längeren Zeitraum die Aufgaben der Geschäftsführung wahrgenommen, ist dadurch das Merkmal der Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft zweifelsfrei gegeben.

Somit ist auch bei der gegenständlichen mit 26 % an der Berufungswerberin wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführerin davon auszugehen, dass entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob sie bei ihrer Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist, was sich auf Grund ihrer mehrjährigen Geschäftsführertätigkeit eindeutig ableiten lässt. Die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerrisikos und der laufenden Entlohnung treten entsprechend der oben zitierten Judikatur auf Grund der eindeutigen Erkennbarkeit der Eingliederung des Geschäftsführers in den geschäftlichen Organismus der Gesellschaft in den Hintergrund.

Im Ergebnis wird die Auffassung vertreten, dass die Beschäftigung der mit 26 % an der Berufungswerberin beteiligten Geschäftsführerin ungeachtet ihrer gleichzeitigen Eigenschaft als wesentlich beteiligte Gesellschafterin sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufgewiesen hat. Die Gesellschafter-Geschäftsführerin erzielte aus der Geschäftsführertätigkeit für die Berufungswerberin demnach Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, weshalb sie iSd Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG in der ab dem Jahr 1994 anzuwendenden Fassung als Dienstnehmerin anzusehen war. Dies löste die Pflicht aus, von den durch die Prüferin festgestellten an die Geschäftsführerin vergüteten Bezügen den DB und den DZ abzuführen.

Bezüglich des mit 10 % an der Berufungswerberin beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers ist Folgendes auszuführen:

Gem. § 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. 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.

Gem. § 22 Z 2 Teilstich 2 2. Satz EStG 1988 ist eine Person dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

Gem. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn): Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt sind, auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehlt.

In dem oben zitierten § 47 Abs. 2 EStG 1988 werden die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers und die Weisungsgebundenheit als Voraussetzungen für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses genannt. Den von der Berufungswerberin in ihrer Begründung dargelegten Ausführungen, wonach beide Merkmale nicht vorliegen würden, kann sich der UFS aus folgenden Gründen nicht anschließen:

Nach dem Erkenntnis des VwGH 2007/15/0095, 26.6.2007, ist davon auszugehen, dass nicht nur im Falle des zu 50% an einer Gesellschaft beteiligten Geschäftsführers, sondern auch in Ansehung eines nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 Teilstich 2 2. Satz EStG 1988 mit 25% an der Gesellschaft beteiligten Geschäftsführer entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Geschäftsführer bei seiner Tätigkeit im betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist. Der VwGH geht bei der Eingliederung von Geschäftsführern in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers von einem funktionalen Verständnis aus. Demnach wird die Eingliederung durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit der 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 (z.B. VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018).

Durch die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung ist das Merkmal der Eingliederung des gegenständlichen Gesellschafter-Geschäftsführers zweifelsfrei erkennbar (VwGH 26.1.2006, 2005/15/0152), zumal er die Berufungswerberin seit 20.1.1999 selbständig vertreten hat.

Dadurch dass in der Berufung angegeben wird, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer seine Tätigkeit bei der Berufungswerberin im Rahmen seines Gewerbes als selbständiger

Unternehmensberater und frei von persönlicher Abhängigkeit ausübt, insbesondere (mit Ausnahme gesellschaftsrechtlicher) keinen Weisungen unterliegen würde, an keine Arbeitszeit und an kein bestimmtes Arbeitsverhalten gebunden sei, keinem Wettbewerbsverbot unterliegen würde, keinerlei arbeitsrechtliche Ansprüche, insbesondere keinen Urlaubs- oder Entgeltsfortzahlungsanspruch im Krankheitsfall habe, und das Recht habe, sich vertreten zu lassen, wird nicht aufgezeigt, dass gegenständlich einer der im Erkenntnis des VwGH 2007/15/0095, 26.6.2007, angesprochenen seltenen Ausnahmefälle vorläge, in denen der Gesellschafter-Geschäftsführer nicht als Dienstnehmer seiner Gesellschaft anzusehen wäre. Zudem ist dem Gesellschaftsvertrag vom 21.12.1998 im Zusammenhang mit der behaupteten Weisungsgebundenheit unter Punkt 7 a bis f zu entnehmen, dass die Geschäftsführer verpflichtet sind, die Zustimmung der Generalversammlung einzuholen betreffend Entscheidungen hinsichtlich Liegenschaften, Zweigniederlassungen, neue Geschäftszweige, Beteiligungen und Setzung von Maßnahmen, deren Auswirkungen über den Umfang des laufenden Geschäftsbetriebes hinausgehen. Nach Ansicht des UFS kann daher nicht von einer Weisungsgebundenheit des gegenständlich betroffenen Geschäftsführers gesprochen werden

Bezüglich des behaupteten Unternehmerrisikos des Gesellschafter-Geschäftsführers ist dem „Werkvertrag“ vom 19.11.1999 zu entnehmen, dass er für die Dauer dieses Vertrages jährlich ein Pauschalhonorar von ATS 340.000,- zuzüglich der gesetzlichen Mehrwertsteuer erhält. Dieses Honorar wird vierteljährlich ausbezahlt. Zuzüglich hat er unter bestimmten Voraussetzungen Anspruch auf eine Gewinnbeteiligung in der Höhe von 5 % des ausgewiesenen EGT. Sonstige Aufwendungen wie etwa Büroaufwand, Reise- oder Repräsentationsspesen, die mit der Geschäftsführer-Tätigkeit verbunden sind, werden nicht vergütet.

Demnach ist davon auszugehen, dass der Geschäftsführer ein Gehalt mit einer (geringen) Erfolgskomponente erhält, so wie das bei nicht selbständig tätigen leitenden Angestellten ebenso der Fall sein kann. In diesem Zusammenhang genügt es auf die ständige Rechtsprechung des VwGH, z. B. VwGH 4. 2. 2009, 2006/15/0381, zu verweisen, wonach selbst Schwankungen der Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers entsprechend der Ertragslage der Gesellschaft keinen Rückschluss auf eine tatsächliche Erfolgsabhängigkeit der Honorierung des Geschäftsführers zulassen (vgl mwN E 28. 11. 2002, 2001/13/0117, und 21. 1. 2004, 2003/13/0135).

Wenn dem Gesellschafter-Geschäftsführer laut „Werkvertrag“ vom 19.11.1999 sonstige Aufwendungen wie etwa Büroaufwand, Reise- oder Repräsentationsspesen, die mit der Geschäftsführertätigkeit verbunden sind, nicht vergütet werden, wird damit nicht aufgezeigt,

dass seine Tätigkeit im Rahmen eines Werkvertrages durchgeführt wird, da auch nichtselbständig Tätige berufliche Aufwendungen zu tragen haben und als Werbungskosten geltend machen können.

Bezüglich des Einwandes, dass der Bescheid der Wiener Gebietskrankenkasse vom 16.3.2006, mit dem festgestellt wurde, dass für den mit 10 % beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer keine Versicherungspflicht als Arbeitnehmer gemäß § 4 Abs. 2 ASVG vorliegt, nicht gewürdigt worden sei, ist der Berufungswerberin darin Recht zu geben, dass keine Bindungswirkung besteht und weiters darauf hinzuweisen, dass in der Begründung dieses Bescheides zusammengefasst, für das gegenständliche Verfahren wenig aussagekräftig, lediglich festgestellt wurde, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer im Besitz eines Gewerbescheines als Unternehmensberater einschließlich der Unternehmensorganisation und bei der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft dort laufend pflichtversichert sei.

Da bereits nach diesen Ausführungen zusammengefasst von einer nichtselbständigen Tätigkeit ausgegangen werden muss, erübrigt es sich, auf die weiteren Argumentationen der Berufungswerberin einzugehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 21. August 2009