

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Mag. A und die weiteren Senatsmitglieder Dr. W, Mag. T und Mag. M in der Beschwerdesache des Bf., Gde X, E-Straße-xx, vertreten durch Dr. XY, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, GDe Y, U-Straße-yy, über die Beschwerde vom 30. Jänner 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes X, Gde X, S-Straße-xy, vertreten durch Dr. R, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 vom 10. Jänner 2013 in der Sitzung am 20. Februar 2020 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) war im Beschwerdejahr ua. Gesellschaftergeschäftsführer (Bf. zu 24%, Ehegattin Fr. BF zu 76% beteiligt) der 2001 gegründeten und in der V und Bearbeitung von SH (ab 2012 auch im Handel und in der Immobilienverwaltung) tätigen "AS" V GmbH, Gde X, E-Straße-xx (mit Generalversammlungsbeschluss bzw. Vertrag vom 28.8.2013 Umwandlung gemäß § 5 UmwG unter gleichzeitiger Errichtung der Personengesellschaft Fr. und Bf OG zum Stichtag 31.12.2012; die gegenständliche GmbH wurde aufgelöst und gelöscht; vgl. entsprechenden

Firmenbucheintragung vom 7.9.2013), und außerdem auf der Grundlage des Geschäftsführervertrages vom 31. August 2007 (von 1.9.2007 bis 31.12.2009) Geschäftsführer (mit Einzelunterschrift) der 2006 gegründeten und lt. Handelsregister primär im Kauf und Verkauf sowie im nachhaltige Aufbau und der Nutzung von land- und forstwirtschaftlichen XYZ tätigen FS AG mit Sitz im schweizerischen NS (Domizil: GDE NS, H-Straße-ns). Der Bf. und seine Ehegattin hielten 10% der Aktien an dieser Gesellschaft (Anteil des Bf.: 3,5%; Anteil der Ehegattin: 6,5%).

Neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit aus seiner Geschäftsführertätigkeit bei der FS AG (lt. E-Mail der FS AG erhielt der Bf. ein monatliches Geschäftsführerhonorar iHv netto 2.500,00 €) bezog der Bf. im Beschwerdejahr auch (negative) Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus seiner Tätigkeit als selbständiger K in X, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und sonstige Einkünfte (Funktionsgebühren, Einkünfte aus Beteiligungsveräußerung).

Im Zuge die Jahre 2008 bis 2011 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfungen (samt Nachschau für 1/2012 - 10/2012) beim Bf. wie auch bei der "AS" V GmbH stellte die Betriebsprüferin in hier interessierender Hinsicht fest (vgl. Tz 2 "Exporterlöse" des BP-Berichtes betreffend "AS" V GmbH vom 5.12.2012 sowie Tz 9 "Grenzgängereinkünfte" des den Bf. betreffenden BP-Berichtes vom 7.1.2013), dass von der FS AG - für von der "AS" V GmbH in Rechnung gestellte Leistungen - vorgenommene Zahlungen in keinem Zusammenhang mit der Tätigkeit der genannten GmbH stünden, es sich dabei vielmehr um Geschäftsführerhonorar der FS AG an den Bf. für die Umsetzung eines Konzeptes in Ri und Do handle, diese Zahlungen daher beim Bf. persönlich zu erfassen (Verweis auf Lohnzettel 2009) und aus dem Einkommen der "AS" V GmbH auszuschneiden seien. Die diesbezüglichen (nichtselbständigen) Einkünfte würden sich wie folgt darstellen:

<i>Einnahmen Umsetzung Konzept</i>	<i>150.000,00</i>
<i>Einnahmen BN</i>	<i>15.236,50</i>
<i>Ausgaben Spesenvergütung Bf</i>	<i>-12.912,95</i>
<i>Ausgaben Zeitaufwand TD</i>	<i>-1.200,00</i>
<i>Summe</i>	<i>151.123,55</i>

Das Finanzamt schloss sich ua. diesen Feststellungen der Betriebsprüfung an, nahm ua. das Verfahren betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 wieder auf und erließ einen

entsprechenden neuen Einkommensteuerbescheid für dieses Jahr (Wiederaufnahme- und Sachbescheid jeweils datiert mit 10.1.2013).

Mit Schriftsatz vom 30. Jänner 2013 erhob der Bf. gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2009 vom 10. Jänner 2013 Berufung (Beschwerde), wandte sich gegen die abweichende Zurechnung dieser Einkünfte und stellte den Antrag, der Berufung (Beschwerde) stattzugeben und diese Einkünfte bei der "AS" V GmbH zu erfassen. Begründend brachte der steuerliche Vertreter des Bf. dazu aus sachverhaltsbezogener und rechtlicher Hinsicht Folgendes vor:

*""Der **Sachverhalt** ist - soweit ersichtlich - unstrittig:*

Bf hat mit Geschäftsführungsvertrag vom 31.08.2007 ein Angestelltenverhältnis mit der FS AG (Lf) begründet; die dafür ausbezahlten Geschäftsführerhonorare hat er regelmäßig erfasst und versteuert.

Bf war zu diesem Zeitpunkt Alleingeschäftsführer der "AS" V GmbH und mit 24% an deren Stammkapital beteiligt; die restliche Stammeinlage (76%) wurde bis 07.02.2012 von seiner Gattin Fr. BF gehalten; die AS hatte per 31.12.2006 ein negatives Eigenkapital von 172.816,91 €, zum 31.12.2007 von 191.300,91 €, die von Fr. BF eingebrachten Mittel von 186.000,00 € waren verbraucht und die Gesellschaft konnte nur durch Privatbürgschaften (von) ihrer Seite eine Überschuldung und Insolvenz vermeiden.

Die wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Gesellschaft und der drohende finanzielle Ruin der Hauptgesellschafterin sind Hintergrund des Schreibens der AS an die Lf vom 17.08.2007 betreffend "Arbeitsaufnahme als Geschäftsführer ..." mit folgendem Wortlaut:

"Es besteht zwischen den Hauptgesellschaftern und dem Geschäftsführer und Minderheitsgesellschafter Bf. eine Vereinbarung aus dem Jahr 2002, in welcher eine Verpflichtung zur Weiterentwicklung von Patenten für die Gesellschaft As V GmbH besteht. Weil eine Einschränkung dieser eingegangenen Verpflichtung ein Vertragsbruch wäre, ist eine Annahme der Arbeit als Geschäftsführer der FS AG mit Bedingungen verbunden.

- 1. Die Möglichkeit, die Geschäftsführertätigkeit bei der As weiterzuführen, in eingeschränktem Maße.*
- 2. Ein Abwerbepremie an die As zu bezahlen, welche sich berechnet aus 10% des Aktienwertes FS AG, zum Zeitpunkt der Aktionärsversammlung im April 2009.*
- 3. Als Gegenleistung werden dafür von der As auch Leistungen erbracht und in Rechnung gestellt. Bei Überschreiten der von ihnen ausgelagerten Leistungen werden diese auch in Rechnung gestellt."*

Im Protokoll der ao. Generalversammlung der AS vom 21.08.2007 heißt es, dass wegen der nur noch sehr eingeschränkt möglichen Tätigkeit für die AS an die Lf für die persönliche Überlassung des Geschäftsführers eine Abwehrprämie in Rechnung gestellt wird, und zwar beim Austritt oder spätestens nach 2 Jahren in einer der wirtschaftlichen Entwicklung der Lf im Arbeitszeitraum angepassten Höhe. Zudem "werden dafür ausgelagerte Leistungen erbracht, um der AS wenig Schaden zuzufügen. Diese Zusagen wurden von den Aktionären der [Lf] durch

den Verwaltungsrat ausgesprochen."

Mit Schreiben vom 12.11.2012 bestätigt der Geschäftsführer/CEO der Lf, TG, die Vereinbarung einer Abwehrprämie in der Größenordnung von 100.000,00 €, die aber mit Bezahlung der Rechnung der AS im Juni 2009 über 150.000,00 € hinfällig geworden sei.

Mit Rechnung vom 23.06.2009 fakturierte die AS an die Lf in "Umsetzung des Konzeptes des neuen Geschäftsführers Bf. vor Ort in Ri und Do eingeschlossen aller damit verbundener Arbeiten für die Tätigkeit vom 01.09.2007 bis 30.06.2009 nach erfolgter erfolgreicher Durchführung" Computerarbeiten, Vorbereitung und Nachbereitung, Administration und Organisation sowie die Abgeltung von Werberechten bei Zahlung bis zum 30.06.2009 das streitgegenständliche Honorar von 150.000,00 €.

Zudem beteiligten sich die Gesellschafter der AS im Jahr 2007 mit gesamt 10.000,00 € an der Lf.

Alle zitierten Schreiben, Urkunden und Unterlagen sind in den Akten der BP.

In **rechtlicher** Hinsicht ist zur Frage der Zurechnung des Honorars auszuführen:

§ 24 GmbHG normiert das Wettbewerbsverbot für Geschäftsführer und sanktioniert Verstöße dagegen; die Bestimmung ist als positive Teilausprägung der Treuepflicht der Geschäftsführer gegenüber der Gesellschaft aufzufassen (Koppensteiner, GmbH-Gesetz, Rz 2 zu § 24).

Demnach ist es Geschäftsführern untersagt, ohne Einwilligung der Gesellschaft Geschäfte in deren Geschäftszweig für eigene oder fremde Rechnung zu machen oder bei einer Gesellschaft des gleichen Geschäftszweiges eine Stelle als Geschäftsführer zu bekleiden. Wird dieses Verbot übertreten, kann die Gesellschaft Schadenersatz fordern oder stattdessen verlangen, das die für Rechnung des Geschäftsführers gemachten Geschäfte als für ihre Rechnung geschlossen angesehen werden. Bezüglich der für fremde Rechnung geschlossenen Geschäfte kann sie die Herausgabe der hierfür bezogenen Vergütung oder Abtretung des Anspruches auf die Vergütung begehren.

Der Begriff "Geschäftszweig" ist weder eng noch nach formalen Gesichtspunkten, sondern nur in wirtschaftlicher Sicht entsprechend der Verkehrsauffassung auszulegen (Reich-Rohrwig, Das österreichische GmbH-Recht, Rz 2/290) und umfasst auch Tätigkeiten, die aufzunehmen sich die Gesellschaft erst entschließt (Koppensteiner, Rz 4 zu § 24; Reich-Rohrwig, Rz 2/292).

Die Treuepflicht umfasst auch das Verbot der eigennützigen Ausnützung der Organstellung. Die Geschäftsführer dürfen nicht günstige Geschäftsgelegenheiten, die ihnen nur mit Rücksicht auf ihre Stellung in der Gesellschaft angetragen werden, ohne Unterrichtung anderer Gesellschaftsorgane abschließen; dies gilt auch dann, wenn sie vom Wettbewerbsverbot ausgenommen sind oder einem Unternehmen zukommen lassen, an dessen Gewinn sie beteiligt sind (Reich-Rohrwig, Rz 2/289).

Darüber hinaus ist in der Literatur auch unbestritten, dass § 24 GmbHG auch die

Sicherung der Arbeitskraft des Geschäftsführers zum Gegenstand hat.

Gesamthaft gesehen hat sohin die AS durch Gesellschafterbeschluss, Entbindung vom Wettbewerbsverbot und Eintritt in die für die relevanten Bereiche der Geschäftsbeziehung

zur Lf - alles rechtzeitig und formal korrekt festgehalten - von ihren Rechten nach § 24 GmbHG Gebrauch gemacht und ihre Leistungen fakturiert.

Die Zahlung von 150.000,00 € wurde zu Recht steuerlich bei ihr erfasst.

Den Unterlagen der BP und auch dem BP-Bericht selbst ist auch nicht ansatzweise eine Auseinandersetzung mit den bereits anlässlich der Schlussbesprechung vorgebrachten Argumenten zu entnehmen; die veränderte persönliche Zurechnung dieser Einkünfte erfolgt unbegründet und begründungslos. ""

Nach Einholung einer entsprechenden Stellungnahme der Betriebsprüferin zum Beschwerdebegehren (auf die diesbezüglichen Überlegungen der Betriebsprüferin vom 3.10.2014 wird verwiesen) und nach Ergehen der abweisenden Beschwerdeverentscheidung (Verf40) betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 vom 14. Jänner 2014 (auf die umfangreichen Ausführungen in der Bescheidbegründung wird an dieser Stelle verwiesen) stellte der Bf. am 11. Februar 2014 den Antrag, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. Gleichzeitig begehrte er eine Entscheidung durch den Senat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Im Vorlageantrag wiederholte die steuerliche Vertretung des Bf. das Beschwerdebegehren und brachte in Erwiderung auf die Ausführungen der Abgabenbehörde in der Beschwerdeverentscheidung noch Nachstehendes vor:

""Dankenswerterweise enthält die Beschwerdeverentscheidung erstmals eine Begründung für die Vorgehensweise der BP.

Demnach sei die (strittige) Erfassung der gegenständlichen Einkünfte bei der AS GmbH einzig und allein aus Gründen der Steuervermeidung erfolgt. Die AS GmbH verfüge über hohe Verlustvorträge und die Erfassung der Einkünfte bei ihr zöge nur eine geringe bis gar keine höhere Steuerbelastung nach sich. So gesehen müsse von einer unzulässigen Steueroptimierung gesprochen werden. Dass die Behörde derart missbräuchlichen Steuergestaltungen entgegentrete, könne ihr nicht vorgeworfen werden.

Würde man der in der Beschwerde vertretenen Ansicht zum Konkurrenzverbot folgen, könnte kein Geschäftsführer einer GmbH ohne Einwilligung bei einer anderen in einem gänzlich anderen Geschäftszweig tätigen Gesellschaft jemals eine Geschäftsführertätigkeit ausüben.

Um auf diese überspitzte Formulierung genauso überspitzt zu antworten:

Genau das ist der Fall!

Auf die Auslegung des Begriffs "Geschäftszweig" in der einschlägigen Literatur wurde bereits in der Beschwerde verwiesen.

Dürfte jeder Geschäftsführer frei entscheiden, entweder für die Gesellschaft oder für sich tätig zu werden, stünden Gläubiger, Investoren und Gesellschafter einer GmbH rasch vor einem Scherbenhaufen. Die Regeln des § 24 GmbHG beugen dem vor, sichern die Arbeitskraft des Geschäftsführers für die Gesellschaft, sanktionieren Verstöße und normieren den auch steuerlich beachtlichen Interessensausgleich.

Die Wahrnehmung der Rechte aus § 24 GmbHG (im Falle der AS: durch das zuständige Organ, rechtzeitig, schriftlich, inhaltlich klar und eindeutig, mit der erforderlichen Publizität,

ausgewogen, sowie jedem Fremdvergleich standhaltend) als missbräuchlich zu bezeichnen, ist nicht nachvollziehbar.

Trotz gesetzlicher Regelung von einer "Vorausverfügung" zu sprechen, scheint absurd. Dann wäre letztlich jede Leistung von Arbeitnehmern (und das war Bf iV zur AS) zugunsten der sie Beschäftigenden "vorausverfügt".

Im Übrigen wird auf das Beschwerdevorbringen verwiesen.""

Mit Vorlagebericht vom 3. März 2014 legte das Finanzamt X unter Verweis auf die oben bezeichnete Beschwerdevorentscheidung - wie auch dem Bf. mitgeteilt wurde - die im Spruch genannte Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

In der am 20. Februar 2020 abgehaltenen mündlichen Verhandlung erläuterten die Parteien des finanzgerichtlichen Verfahrens ihre Standpunkte; diesbezüglich wird auf die entsprechende Verhandlungsniederschrift verwiesen. Soweit die Ausführungen der Parteien in der mündlichen Verhandlung ausschlaggebendes Gewicht für die getroffene Entscheidung haben und über die in der Folge dargelegten Standpunkte in rechtlicher oder sachverhaltsmäßiger Hinsicht hinausgehen, finden sie Eingang in die nachfolgenden Überlegungen.

Das Bundesfinanzgericht (Senat) hat über die Beschwerde erwogen:

Streit besteht gegenständlich allein über die steuerliche Zurechnung von Einkünften iHv 151.123,55 €. Im Konkreten ist strittig, ob die von der FS AG - für von der "AS" V GmbH in Rechnung gestellte Leistungen - im Beschwerdejahr vorgenommenen Zahlungen iHv 150.000,00 € bzw. von 15.236,50 € tatsächlich in Kausalzusammenhang mit der Tätigkeit der genannten GmbH standen und damit ihr zuzurechnen waren oder ob es sich dabei um dem Bf. persönlich zuzurechnendes Geschäftsführerhonorar handelte.

Sachverhaltsbezogen wird Folgendes festgestellt:

Der Bf. war im Beschwerdejahr - neben seiner Haupttätigkeit als selbständiger K in X - Gesellschaftergeschäftsführer (der Bf. war zu 24%, seine Ehegattin Fr. BF zu 76% beteiligt) der mit Gesellschaftsvertrag vom 18. Juni 2001 gegründeten und in der V und Bearbeitung von SH (ab 2012 auch im Handel und in der Immobilienverwaltung) tätigen "AS" V GmbH, Gde X, E-Straße-xx (mit Generalversammlungsbeschluss bzw. Vertrag vom 28.8.2013 Umwandlung gemäß § 5 UmwG unter gleichzeitiger Errichtung der Personengesellschaft Fr. und Bf OG zum

Stichtag 31.12.2012; die gegenständliche GmbH wurde aufgelöst und gelöscht; in der Folge kurz: AS-GmbH).

Die genannte GmbH erzielte mit Ausnahme des Jahres 2006 (Einkünfte aus Gewerbebetrieb: 34.901,99 €) nur Verluste; sie beschäftigte keine Dienstnehmer; ein Geschäftsführerhonorar wurde nicht verrechnet bzw. bezahlt.

Der Bf. war außerdem auf der Grundlage des Geschäftsführervertrages vom 31. August 2007 vom 1. September 2007 bis 31. Dezember 2009 (das Dienstverhältnis wurde bereits mit E-Mail vom 30.6.2009 gekündigt) Geschäftsführer (mit Einzelunterschrift) der 2006 gegründeten und lt. Handelsregister primär im Kauf und Verkauf sowie im nachhaltigen Aufbau und der Nutzung von land- und forstwirtschaftlichen XYZ tätigen FS AG (in der Folge kurz: FS-AG) mit Sitz im schweizerischen NS (Domizil: GDE NS, H-Straße-ns). Gleichzeitig hielten der Bf. und seine Ehegattin 10% der Aktien an der FS-AG (Anteil des Bf.: 3,5%; Anteil der Ehegattin: 6,5%).

Die FS-AG ist ein Forstwirtschafts- und Dienstleistungsunternehmen, das über das Internet die Direktinvestition bzw. eine langfristige Geldanlage in YZ auf XYZ in Ri und Do bewirbt; sie ist Ansprechpartner für die Anleger (die Investoren erhalten zusammen mit dem Kaufvertrag eine BU), hält den Kontakt zu den Ländergesellschaften und bildet die Bewirtschaftungsrücklagen in der Stiftung.

Der Bf. stand als Geschäftsführer an der Spitze der FS-AG und unternahm zahlreiche Rundreisen durch Ri und Do auf der Suche nach Ländereien mit hohem Erfolgspotential bzw. Möglichkeiten für weitergehendes Engagement in dieser für Investitionen günstigen Region; es wurden vor Ort ua. auch regelmäßige Inspektionen der XYZ vorgenommen (vgl. diesbezüglichen Newsletter der FS-AG vom Februar 2008).

Aus seiner Geschäftsführertätigkeit bei der FS-AG bezog der Bf. unstrittig Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit [lt. entsprechender Einkommensteuerbescheide erzielte der Bf. aus seiner Geschäftsführertätigkeit bei der FS-AG Einkünfte iHv jährlich 10.526,36 € (2007), 35.886,37 € (2008) und - ohne Berücksichtigung der hier strittigen Einkünfte - 37.190,61 € (2009); lt. E-Mail der FS-AG vom 30.6.2009 bezog der Bf. ein monatliches Geschäftsführerhonorar iHv netto 2.500,00 €].

Mit E-Mail der FS-AG vom 30. Juni 2009 wurde ua. ausgeführt, dass sämtliche zusätzlichen (zusätzlich zum laufenden Geschäftsführerhonorar anfallenden) Boni, Entschädigungen, Umsatzbeteiligungen, usw. des Bf. mit der erfolgten Zahlung von 150.000,00 € an die AS-GmbH abgegolten seien (vgl. auch entsprechenden Kontoauszug bzw. Überweisungsbeleg der Bank der Stadt X).

Dieser Zahlung der FS-AG lag eine Rechnung der AS-GmbH vom 23. Juni 2009 zugrunde, mit welcher der FS-AG von der AS-GmbH Leistungen des Bf. in Umsetzung des Konzeptes als Geschäftsführer der FS-AG vor Ort in Ri und Do eingeschlossen aller damit verbundenen Arbeiten (Computerarbeit für Entwicklung und Vermessung, Foto- und Filmdokumentationen, Personalbereitstellung samt Gefahrenzuschläge, Vor- und Nachbereitung, Administration, Organisation, Abgeltung der Werberechte, u.a.m.) im Zeitraum vom 1. September 2007 bis

30. Juni 2009 ein Betrag von 150.000,00 € verrechnet wurde.

Außerdem verrechnete die AS-GmbH der FS-AG mit Rechnung vom 21. November 2009 für eine durchgeführte BN auf der XYZ VT 15.236,50 €.

Diesbezügliche vom Bf. über sein Privatkonto vorfinanzierte Spesen wie auch ein entsprechender Zeitaufwand von TD wurden der AS-GmbH in Rechnung gestellt (vgl. entsprechende Rechnungen vom 9. bzw. 21.11.2009).

Neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit aus seiner Geschäftsführertätigkeit bei der FS AG bezog der Bf. im Beschwerdejahr auch (negative) Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus seiner Tätigkeit als selbständiger K in X, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und sonstige Einkünfte (Funktionsgebühren, Einkünfte aus Beteiligungsveräußerung).

Rechtlich ergibt sich daraus Folgendes:

Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist als Träger der Erwerbstätigkeit bzw. als Zurechnungssubjekt der Einkünfte derjenige anzusehen, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, also Leistungen zu erbringen oder deren Erbringung zu verweigern (zB VwGH 24.2.2004, 2000/14/0186; VwGH 27.8.2008, 2006/15/0013, 0014; VwGH 2.2.2010, 2007/15/0194). Weiters kommt es für die Zurechnung der Einkünfte entscheidend darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Art der Erzielung der Einkünfte und damit über die Einkünfte disponieren kann (vgl. VwGH 2.2.2010, 2007/15/0194). Die rechtliche Gestaltung ist in solchen Fällen nur dann maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt.

Bei der Einkünftezurechnung kommt es also auf die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis über die Einkünfte und nicht auf eine allenfalls nach § 24 BAO zu lösende Zurechnung von Wirtschaftsgütern, aber auch nicht wie etwa im Bereich des § 22 BAO auf das Vorliegen eventueller "außersteuerlicher" Gründe für eine vorgenommene Gestaltung an.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit alle Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet.

Gemäß § 25 Abs. 2 EStG 1988 ist es bei den Einkünften im Sinne des Abs. 1 unmaßgeblich, ob es sich um laufende Einnahmen handelt, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht oder ob sie dem zunächst Bezugsberechtigten oder seinem Rechtsnachfolger zufließen.

Voraussetzung für die Einordnung von Einkünften unter die Bestimmung des § 25 EStG 1988 ist, dass der Bezug oder Vorteil ohne Rücksicht auf die äußere Form, in die er gekleidet ist, dem Empfänger wegen eines Dienstverhältnisses zukommt. Verfügt der Dienstnehmer über seinen Arbeitslohn, ergibt sich daraus keine Änderung der Zurechnung; der Arbeitslohn ist ihm auch dann zuzurechnen, wenn er den Anspruch einem Dritten abtritt. Zur Herstellung des

Veranlassungszusammenhanges mit nichtselbständigen Einkünften genügt es sohin, wenn die Einnahmen ihre Wurzel im Dienstverhältnis haben. Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählen nicht nur die im Dienstvertrag vereinbarten Entgelte, sondern auch alle anderen Vorteile, zu denen ua. auch solche gehören, die zu Unrecht bezogen wurden (vgl. zB Jakom/Lenneis EStG, 2019, § 25 Rz 1; Doralt, EStG12, § 25 Tzen 12 und 14).

Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes findet dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann. In solchen Fällen besteht die Pflicht der Behörde darin, bei indizierter Aufklärungsbedürftigkeit den Steuerpflichtigen zu aufklärendem Vorbringen und allfälliger Beweisführung aufzufordern. Gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie deren Richtigkeit zu beweisen bzw. glaubhaft zu machen. § 138 Abs. 1 BAO betrifft vor allem die Feststellung solcher Verhältnisse, die für die Abgabenbehörde nur unter Mithilfe des Abgabepflichtigen aufklärbar sind, also Umstände, denen der Abgabepflichtige hinsichtlich der Beweisführung näher steht als die Abgabenbehörde, oder auch Sachverhaltselemente, deren Wurzeln im Ausland liegen. Es liegt vornehmlich am Abgabepflichtigen, Beweise für die Aufhellung derartiger Tatsachen bzw. Sachverhaltselemente beizuschaffen. Er hat durch konkrete und vollständige Aufklärung der Tatsachen den Anschein zu widerlegen, der sich für die Abgabenbehörde auf Grund der ihr zur Kenntnis gelangten Umstände bietet; es besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht, eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht.

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht, wobei es genügt, hiebei von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Die Abgabenbehörde muss, wenn die Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand dieser Tatsache nicht "im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn" nachweisen (vgl. dazu Ritz, BAO⁶, § 167 Rz 8, und die dort zitierte VwGH-Judikatur).

Das Finanzamt hat in der ausführlich gehaltenen Beschwerdeentscheidung vom 14. Jänner 2014 den Sachverhalt umfassend dargelegt und daraus die für den gegenständlichen Beschwerdefall richtigen rechtlichen Schlüsse gezogen. Der Senat schließt sich diesen Ausführungen, auf welche an dieser Stelle nochmals verwiesen wird, vollinhaltlich an.

Für eine Zurechnung der in Rede stehenden Zahlungen bzw. Einkünfte beim Bf. sprachen folgende Überlegungen:

- Der Bf. war im fraglichen Zeitraum (1.9.2007 bis 30.6.2009) tatsächlich für die FS-AG als angestellter Geschäftsführer tätig.
- Die in Rechnung gestellten Leistungen betrafen ausschließlich Leistungen, welche der Bf. persönlich während aufrechem Dienstverhältnis zur FS-AG erbrachte. Wie von der Abgabenbehörde zu Recht ausgeführt wurde, haften die der FS-AG erbrachten Leistungen an der Person des Bf. und nicht an der AS-GmbH.
Die Tätigkeit der AS-GmbH war schon seit deren Gründung stark eingeschränkt; es wurden keine nennenswerten Umsätze und - mit Ausnahme im Jahr 2006 - ausschließlich Verluste erzielt. Sie beschäftigte keine Dienstnehmer.
- Den strittigen Zahlungen lag keine zweiseitig verbindliche (schriftliche) Vereinbarung zwischen der FS-AG und der AS-GmbH zugrunde bzw. wurde eines solche jedenfalls auch nicht vorgelegt (in diesem Zusammenhang wird auch auf die erhöhte Mitwirkungspflicht des Bf. hingewiesen; siehe dazu auch die Ausführungen weiter unten).
- Für die Geschäftsführung bei der AS-GmbH wurde dem Bf. kein Honorar ausbezahlt bzw. wurde vom Bf. kein Honorar verrechnet.
- Mit E-Mail vom 30. Juni 2009 wurde von Seiten der FS-AG ausdrücklich erklärt, dass sämtliche zusätzlichen (zusätzlich zum laufenden Geschäftsführerhonorar anfallenden) Boni, Entschädigungen, Umsatzbeteiligungen, usw. des Bf. mit der erfolgten Zahlung von 150.000,00 € per 25. Juni 2009 an die AS-GmbH abgegolten waren. In diesem Zusammenhang war auch zu berücksichtigen, dass die im konkreten Fall für einen in verantwortlicher Leitungsposition bzw. Schlüsselfunktion agierenden (Allein-)Geschäftsführer laufend bezahlten Gehälter mit 2.500,00 € netto pro Monat - gerade auch im Verhältnis zu Schweizer Managergehälter - sehr nieder bemessen waren und damit für die Qualifizierung der in Rede stehenden Zahlungen als (zusätzliches) Geschäftsführerhonorar auch der Höhe nach durchaus Spielraum bot.
- Auf Grund seiner Spitzenpositionen in beiden Unternehmungen (FS-AG, AS-GmbH) lag die Dispositionsbefugnis hinsichtlich der strittigen Einkünfte jedenfalls beim Bf.

Angesichts dieser Überlegungen war es somit nicht rechtswidrig, wenn das Finanzamt in freier Beweiswürdigung die in Rede stehenden Zahlungen der FS-AG dem Bf. zugerechnet bzw. als ihm zugeflossen gewertet (gleichzeitig die gegenständlichen Zahlungen an die AS-GmbH als

steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendungen bzw. als gewinn- bzw. steuerneutrale Einlagen des Bf. eingestuft) und als Vorteil aus seinem Dienstverhältnis zur FS-AG als nichtselbständige Einkünfte der Besteuerung unterzogen hat. Die in Rede stehende Zahlungen bzw. Leistungen der FS-AG haben ihre Wurzel im Dienstverhältnis des Bf. zur FS-AG und sind als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Bf. einzustufen (objektiver Veranlassungszusammenhang).

Wenn sich die steuerliche Vertretung des Bf. unter Verweis auf das Wettbewerbsverbot für Geschäftsführer (§ 24 GmbHG) auf eine diesbezügliche Entbindung des Bf. durch die AS-GmbH und damit auf eine damit mögliche Geschäftsbeziehung mit der FS-AG beruft, die gegenständlichen Leistungen daher als durch die AS-GmbH erbracht ansieht und sich - entsprechend dem vorgelegten Protokoll der außerordentlichen Gesellschafterversammlung der AS-GmbH vom 21. August 2007 - auf eine von der FS-AG zu bezahlende Abwerbprämie für die Überlassung des AS-GmbH-Geschäftsführers (Bf.) bezieht, so ist damit nach Ansicht des Senates für die Beschwerde nichts gewonnen, zumal dieses Vorbringen nichts an der obigen Einschätzung der in Rede stehenden Zahlungen als Geschäftsführerhonorar und an der damit verbundenen Zurechnung an den Bf. ändert. Von einer Abwerbprämie konnte im konkreten Fall schon auf Grund des gegenständlichen Rechnungswortlautes bzw. der konkret abgerechneten Leistungen nicht ausgegangen werden; abgesehen, dass die entsprechende Vereinbarung der AS-GmbH vom 17. August 2007 von Seiten der FS-AG auch nicht unterzeichnet wurde, sohin der in Rede stehenden Zahlungen - wie bereits oben angeführt - keine zweiseitig verbindliche (schriftliche) Vereinbarung zugrunde lag bzw. jedenfalls auch nicht beigebracht wurde, sprach zudem gegen eine tatsächlich mit der FS-AG vereinbarte Abwerbprämie die Bestätigung bzw. Erklärung seitens der FS-AG vom 12. November 2012, wonach zwar über eine Abwerbprämie mit dem damaligen Verwaltungsrat Gespräche geführt worden seien, diese aber mit Bezahlung der Rechnung der AS-GmbH hinfällig geworden sei.

Zum angesprochenen Wettbewerbsverbot ist - in wirtschaftlicher Betrachtungsweise - zu sagen, dass ein solches angesichts der Verschiedenheit der Geschäftszweige bzw. der für den jeweiligen Geschäftszweig charakteristischen Geschäfte der in Rede stehenden Gesellschaften nach Ansicht des Senates nicht bestanden hat, die AS-GmbH nicht vor schädlichem Wettbewerb durch mögliche (konkurrenzierende) Verwertung von Insiderwissen zu schützen war. Dazu sei noch erwähnt, dass der Zweck des Wettbewerbsverbotes *nicht* darin besteht, der Gesellschaft die ungeschmälerte Arbeitskraft des Geschäftsführers, sondern eben die Geheimhaltung ihrer Interna zu sichern (vgl. dazu auch Koppensteiner/Rüffler, GmbHG³, Kommentar, § 24 Rzn 1 ff).

Gesamthaft gesehen waren die gegenständlichen Zahlungen an die AS-GmbH nur durch die Gesellschafterstellung der Ehegatten BF erklärbar bzw. begründet. Verfügt der Bf. über sein Geschäftsführerhonorar, ergibt sich daraus aber keine Änderung der Zurechnung; es ist ihm

auch dann zuzurechnen, wenn er den Anspruch darauf der unter dem Einfluss der Ehegatten BF stehenden AS-GmbH abtritt.

Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 5. März 2020