

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Gf. über die Beschwerde vom 16. Jänner 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 16. Dezember 2019, Steuernummer ***BF1StNr1***, betreffend Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für das Jahr 2018 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die ***Bf1*** (im Folgenden kurz Beschwerdeführerin=Bf.) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom Dat1 in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft gegründet. Unbeschränkt haftende Gesellschafterin ist Gf., die die Bf. seit Dat2 selbständig vertritt. Kommanditist mit einer Haftsumme von € 1.000,00 ist A.

Im Zuge der Bearbeitung des Aktes des Kommanditisten durch das Finanzamt wurde festgestellt, dass dieser bei der Bf. auch regelmäßig in einem geringfügigen Beschäftigungsverhältnis stand. Durch Pfändungen beim Kommanditisten war ein Rückstand nicht einbringlich und wurde festgestellt, dass er keine Bankverbindung besitzt.

Mit Bescheid vom 16.12.2019 über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2018 stellte das für die Bf. zuständige Finanzamt die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € 13.454,64 fest. Davon wurden der Komplementärin € 4.546,42 und dem Kommanditisten € 8.908,22 zugewiesen.

Begründend führte das Finanzamt aus, dass für den Kommanditisten, da eine Beteiligung vorläge, die Ausstellung von Lohnzettel aufgrund einer Anstellung nicht zulässig wäre. Die Lohnzettel wären von amtswegen korrigiert worden und die Einkünfte, die auf dem Lohnzettel ausgewiesen worden wären, als Sonderbetriebseinnahmen (Bruttobezüge abzüglich SV-Beiträge) beim Kommanditisten angesetzt.

Dagegen erhob die Bf. mit Schriftsatz vom 16.01.2020 Beschwerde und führte begründend aus, dass die Begründung des Finanzamtes nicht rechtmäßig wäre, da der Bescheid keine genauen Angaben betreffend entsprechende Gesetzesbestimmungen, die die Anstellung eines Kommanditisten ausdrücklich verbieten, enthalten würden. Während einer persönlichen Anfrage im Finanzamt wäre die Geschäftsführerin aber von Referenten im Infocenter informiert worden, dass die Gesellschaft den Kommanditisten sehr wohl anstellen dürfe. Seit der Anstellung des Kommanditisten wären alle Abgaben an das Finanzamt, WGKK, BUAK, MAGISTRAT usw. jeden Monat abgeführt worden. Das Finanzamt Wien 4/5/10 (und andere Behörden) hätten nie die Anstellung des Kommanditisten in Frage gestellt. Die Bf. beantragte die Richtigstellung, wie in der Erklärung der Einkünfte Personengesellschaften 2018 eingegeben wurde.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 20.01.2020 wurde die Beschwerde vom 16.01.2020 gegen den Bescheid vom 16.12.2019 über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 2018 als unbegründet abgewiesen. Begründend führte das Finanzamt aus, dass der angestellte Gesellschafter laut Firmenbuch seit der Gründung der Bf. (im Jahr 2017) als Kommanditist beteiligt wäre. Die Vergütungen der Gesellschaft für Leistungen des Gesellschafters als Privatperson (Arbeits- bzw. Werkverträge, Darlehensgewährungen, Mietverträge, so genannte Tätigkeitsvergütungen) wären gemäß §§ 21 Abs. 2 Z 2, 22 Z 3 und 23 Z 2 EStG 1988 dem einzelnen Gesellschafter auf der zweiten Ebene der Gewinnermittlung zuzurechnen. Die Bf. wurde hingewiesen, dass die auf dem Lohnzettel angeführte Lohnsteuer im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung auf die Einkommensteuer angerechnet würde.

Dagegen brachte die Bf. einen Vorlageantrag vom 19.02.2020, am Finanzamt einlangend am 21.02.2020, ein und begründete diesen zunächst wie in der Beschwerde. Ergänzend führte sie aus, dass § 21 die Bf. überhaupt nicht betreffen würde, da die Bf. eine Baufirma wäre und nicht wie in § 21 die Landwirtschaft bzw. § 22 Freiberufler (wie Ärzte und Anwälte) beträfe. § 23 würde Gewinnanteile des Gesellschafters betreffen.

Die belangte Behörde hätte durch die vollständige Außerachtlassung der Einwendung der Bf. ihre Begründungspflicht verletzt. Der angefochtene Bescheid wäre somit inhaltlich rechtswidrig und gemäß § 42 Abs. 2 VwGG aufzuheben.

Die Bf. stellte die Anträge, den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts und Außerachtlassung ihrer Einwände aufzuheben.

In einem Nachtrag vom 11.03.2020 zum Vorlageantrag erklärte die Geschäftsführerin der Bf. dass Hr. A in der Bf. als Facharbeiter seit 2017 beschäftigt wäre und keine Zuteilung sondern einen Arbeitslohn bekäme. Die letzte Lohn - Gehaltsabrechnung wurde in Kopie beigelegt.

Die belangte Behörde legte am 16.03.2020 die Beschwerde dem BFG vor und führte dazu aus, dass gem. [§ 23 Z 2 EStG 1988](#) Einkünfte aus Gewerbebetrieb Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften wären, bei denen die Mitgesellschafter als Mitunternehmer anzusehen wären (wie insbesondere OGs und KGs) sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der

Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft bezogen hätten. Überdies wäre der Zahlungsfluss an den Kommanditisten für die geringfügige Beschäftigung trotz Naheverhältnis zur Geschäftsführerin nicht nachgewiesen. Die belangte Behörde beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Mit Schriftsatz vom 30.03.2020 replizierte die Bf. auf die Stellungnahme der belangten Behörde und widersprach darin deren Vorbringen. Sie führte aus, dass der Kommanditist mit 35 - 40 Stunden pro Woche vollbeschäftigt gewesen wäre. Es hätte keine Zahlungsflüsse an Hr. A als Kommanditist gegeben, weil er als Facharbeiter in der Bf. angestellt gewesen wäre und er immer einen Monatslohn bekommen hätte und keine Zuteilung als Kommanditist. Hr. A hätte kein Bankkonto, weil ihm keine Bank wegen einer Eintragung in KSV 1870 ein Konto eröffnen wollte. Hr. A hätte jeden Monat seinen Lohn (laut Lohnzettel) bekommen und dies mit Unterschrift bestätigt. Die Bf. hätte jeden Monat alle gesetzlichen Abgaben bezahlt: Lohnsteuer, WGKK Sozialversicherungsbeiträge, BUAK Beiträge, Arbeitsgeberabgabe und Kommunalsteuer. Die Bf. ersuchte um Berücksichtigung ihrer Stellungnahme und um Stattgabe ihrer Beschwerde.

In der Stellungnahme des Finanzamtes vom 14.04.2020 führte dieses aus: „Es wird behauptet, dass die Geschäftsführerin, die auch die Gattin des Arbeitnehmers und Kommanditisten ist, ihren Gatten nicht geringfügig angestellt, sondern 35-40 Stunden die Woche beschäftigt habe. Dem widerspricht ganz klar die Meldung der Lohnzettel der Firma für den Beschäftigten. Laut diesen im DB2 unter der Steuernummer 123 ersichtlichen gemeldeten Lohnzetteln war er nicht durchgängig beschäftigt, sondern vom 1.1.-29.2.2018 mit einem Nettobezug (nach Abzug der SV) von € 2.101, vom 6.4.-30.4.2018 mit einem Nettobezug von € 1.109,67, vom 14.5.-31.05. Gehalt € 581,08, vom 25.6.-31.08. Nettogehalt € 1.648,43 und in der Zeit vom 8.10. bis 18.12.2018 mit netto € 2.312,61.

Dieses Einkommen entspricht wohl kaum dem Entgelt für eine 35-40 Stunden Woche irgendeiner fremden Fachkraft, wenn z.B. für einen Zeitraum (8.10-18.12.2018) von zwei Monaten und einer Woche ein Gehalt von € 2.312,61 ausgezahlt wird. Es kam auch nie zu einem Abzug von Lohnsteuer, weil die bezahlten Beträge die entsprechenden Grenzen nie erreichten.

Dazwischen bezog der Kommanditist Arbeitslosengeld von 4.6-24.6 € 586,11 und vom 5.6.-7.10. € 921,03. Es entsteht hier der Eindruck, dass der Gatte billigst in der SV versichert werden sollte und da kein Konto vorhanden war, auch keine Exekutionsmaßnahmen möglich sein sollten. Unbestritten wurden für diese äußerst niedrigen gemeldeten Löhne Lohnabgaben entrichtet. Es liegen dem Finanzamt aber bis dato keinerlei Unterlagen für irgendeinen Geldfluss an den angeblichen Arbeitnehmer vor.

Im Anhang wird auch ein Auszug aus dem Hauptverband der SV mitgesendet aus dem ersichtlich ist, wie lange und mit welchem Betrag der Gatte gemeldet war.

Gemäß § 23 EStG ist grundsätzlich kein Arbeitsverhältnis anzunehmen und bei den gezahlten Beträgen wären die geleisteten Stunden unter Bedachtnahme auf das familiäre Naheverhältnis auch als eheliche Beistandspflicht zu werten. Jedenfalls wäre das "Arbeitsverhältnis" nicht anzuerkennen."

Mit Schreiben vom 19.05.2020 replizierte die Geschäftsführerin zunächst kritisch auf die Stellungnahme des Finanzamtes vom 14.04.2020. Sie hätte in ihrer letzten Stellungnahme versehentlich ein Wort „bis“ in Punkt 1 vergessen, wobei es richtig gewesen wäre, dass der Gesellschafter in ihrer Firma nicht als gering- sondern vollbeschäftigt bis 35-40 Stunden die Woche beschäftigt gewesen wäre. Sie hätte eine kleine Firma, würde auch nur kleine Aufträge bekommen und müsse oft wochenlang pausieren. Darum wäre sie im Gegensatz zu großen Firmen oder Konzernen gezwungen, Arbeiter zu entlassen oder einen nur kurz oder bei AMS Kurzarbeit anzumelden. So wäre es auch bei dem Gesellschafter gewesen und wäre sie sonst in einem Jahr konkursreif. Der Vorwurf, dass es keinerlei Unterlagen für irgendeinen Geldfluss an angebliche Arbeitnehmer gäbe, wäre völlig grundlos. Das Finanzamt hätte bis heute nie Beweise für irgendeinen Geldfluss verlangt. Auf schriftliche, persönliche und telefonische Anfrage, ob ich Beweise vorlegen sollte, wäre dies immer vom Finanzamt abgelehnt worden. Erst jetzt, bei Gerichtshoheit, spreche das Finanzamt von fehlenden Beweisen. Sie würde daher jetzt elf Lohnzetteln, alle vom Gesellschafter unterschrieben, in Kopie vorlegen. Der Gesellschafter hätte € 8.829,80 Lohn für tatsächlich geleistete Arbeitsleistung bekommen, für Stehzeiten hätte er keinen Lohn bekommen. Es wären auch keine äußerst niedrigen Löhne, die Stundenlöhne, wie in der Baubranche üblich, wären korrekt nach Kollektivvertrag abgerechnet worden.

Sie hätte sich schon vor der Firmengründung während ihrer Tätigkeit und auch jetzt beim Finanzamt Wien (Infocenter), bei der WKÖ Wien und auch bei zwei Steuerberatern (telefonisch) informiert. Alle hätten ihr bestätigt, dass ihre Tätigkeiten und Firmenführung laut Vorschriften völlig korrekt wären, sie jeden Arbeiter beschäftigen dürfe, auch eigene Kinder, Ehepartner oder Eltern, sie müsse nicht das Firmeneinkommen mit Angestellten teilen oder zuteilen, sie dürfe Arbeiter je nach Auftragslage an und abmelden, sie müsse sich an den Kollektivvertrag halten und sie müsse alle Abgaben entrichten.

Das Bundesfinanzgericht hat Einsicht genommen in die Datenbanken des Finanzamtes und des Hauptverbandes der Sozialversicherungen sowie in das Firmenbuch.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Im gegenständlichen Beschwerdefall ist unbestritten, dass A Kommanditist der Bf. ist, Arbeitsleistungen für die Bf. erbrachte und dafür entlohnt wurde und alle für einen unselbständig Beschäftigten damit im Zusammenhang stehenden Steuern und Abgaben von

der Geschäftsführerin der Bf. entrichtet wurden. Die Bf. beantragte die Richtigstellung, wie in der Erklärung der Einkünfte Personengesellschaften 2018 eingegeben wurde.

Für den Mitunternehmer (wie insbesondere Gesellschafter von "offenen" Gesellschaften und Kommanditgesellschaften) normiert § 23 Z 2 EStG 1988:

„Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind:

1. Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.
2. Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Gesellschaften und Kommanditgesellschaften), sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben.“
3. Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24.“

A ist Kommanditist der Bf.. Somit sind die Vergütungen, die der Kommanditist der Bf. von der KG für seine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft erhalten hat, unter § 23 Z 2 EStG und somit unter die Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu subsumieren. Die „Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft ... bezogen hat“ iSd § 23 Z 2 EStG sind ein Spezialfall gegenüber dem allgemeinen Fall der „Bezüge ... aus einem ... Dienstverhältnis“ iSd § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG, wo iVm § 47 Abs. 2 EStG die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit definiert werden. Da die speziellere Vorschrift der allgemeineren Vorschrift vorgeht, ist die Subsumierung der Bezüge des Gesellschafters unter § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG bzw. unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht möglich.

Die rechtliche Stellung des Kommanditisten, einer nur beschränkten Haftung und ohne Geschäftsführungsbefugnisse entspricht der regelmäßigen, in § 161 Abs. 1 und § 164 UGB vorgesehenen Stellung eines Kommanditisten. Da gemäß § 164 UGB „die Kommanditisten ... von der Führung der Geschäfte der Gesellschaft ausgeschlossen“ sind, entspricht es auch dem Regelfall, dass ein für die KG tätiger Kommanditist sozialversicherungsrechtlich Dienstnehmer ist.

Im vorliegenden Fall wird daher nicht vom Regelstatut des UGB (früher: HGB) für die KG abgewichen, sodass das BFG ebenso wie der VwGH im Erkenntnis vom 11.9.1997, 97/15/0128 davon ausgeht, dass die strittigen Einkünfte, die im Lohnzettel enthalten sind, keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind. Zum selben Ergebnis kommt man im Umkehrschluss aus der Entscheidung des VwGH vom 21.2.1990, 89/13/0060. Die mangelnde Betriebsausgabeneigenschaft der Gehaltszahlungen an den Kommanditisten bedeutet, dass die Gehaltszahlungen ein Teil des Gewinnes aus Gewerbebetrieb sind.

Auch wenn das Rechtsverhältnis, aufgrund dessen der Kommanditist gegenüber der KG tätig wird, zivilrechtlich (oder sozialversicherungsrechtlich) als Arbeitsverhältnis anzusehen ist, führen die Arbeitsvergütungen nicht zu Einkünften aus einem Dienstverhältnis i. S. d. § 25 Abs.1 iVm § 47 EStG 1988 sondern sind als solche aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren (VwGH 21.02.1990, 89/13/0060).

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im Beschwerdefall wurde keine Rechtsfrage aufgeworfen, sondern die bestehende Judikatur des VwGH u.a. v. 21.02.1990, 89/13/0060 auf den verwirklichten Sachverhalt angewendet.

Wien, am 25. Juni 2020