

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, AdresseBf, über die Beschwerde vom 07.12.2010 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt FA vom 03.11.2010, betreffend Einkommensteuer 2006 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

1. Übergangsbestimmung

Mit der Verwaltungsgerichtsbarkeitsnovelle 2012 wurde das Bundesfinanzgericht mit 1.1.2014 installiert. Der Unabhängige Finanzsenat wurde mit 31.12.2013 aufgelöst. Infolge Einrichtung des Bundesfinanzgerichtes ab 1.1.2014 sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

2. Verfahrensgang

1 Hinsichtlich der Einkommensteuer der Beschwerdeführerin (in der Folge kurz Bf) für die Jahre 2005 und 2006 führte die belangte Behörde (Finanzamt) bei dieser beginnend mit 12.03.2010 eine Außenprüfung durch. Über deren Ergebnisse erstattete die belangte Behörde anschließend am 26.03.2010 den Prüfungsbericht. Zu der im Anschluss daran angesetzten Schlussbesprechung erschien die Bf nicht, sodass diese entfiel. Hierbei fand es die belangte Behörde aufgrund der von ihr getroffenen Feststellungen bezüglich der bisher unberücksichtigten Einkünfte aus selbständiger Arbeit in der Höhe von € 80.250,14 für erforderlich, das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuerveranlagung des Jahres 2006 der Bf gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufzunehmen.

Die belangte Behörde stellte bei dieser Außenprüfung insbesondere fest, dass die Bf bis 11/2006 Gesellschafter-Geschäftsführerin der AGmbH (in der Folge kurz Pb) gewesen sei. Der Bf seien im Rahmen dieser Tätigkeit im Streitzeitraum Bezüge in Höhe von

€ 83.333,33 zugeflossen. Im Rahmen dieser Tätigkeit habe sie ein betriebliches KFZ für private Zwecke genutzt, weshalb mangels eines vorgelegten Fahrtenbuches der Privatanteil mit 20 % der Gesamtaufwendungen geschätzt worden sei. Hinsichtlich der Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 konstatierte die belangte Behörde, die von der Bf erzielten Einnahmen stünden mit ihrer Tätigkeit als Gesellschafter-Geschäftsführerin der Pb, Beteiligungshöhe 100 %, in Zusammenhang und sei daher ein Durchschnittssatz in Höhe von 6 % als Betriebsausgaben anzusetzen. Folglich habe die Bf im Streitzeitraum Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 in Höhe von € 80.250,14 erzielt.

2 Die belangte Behörde erließ daher am 30.03.2010 einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006. In diesem setzte sie den Gesamtbetrag der Einkünfte mit € 80.250,14 fest, sodass sie von der Bf € 17.325,93 an Abgaben für den betreffenden Zeitraum nachforderte. Da dieser Bescheid der Bf jedoch nicht rechtskräftig zugestellt wurde, entfaltete dieser auch keine rechtliche Wirkung.

3 Daraufhin wurde die Bf am 04.05.2010 von der belangten Behörde hinsichtlich ihrer im Streitzeitraum von der Pb erhaltenen Bezüge und ihrer für diesen Zeitraum nicht eingereichten Steuererklärung einvernommen. Die Ergebnisse dieser Einvernahme wurden in einer Niederschrift vom selben Tag festgehalten. Die Bf führte hierzu aus, dass sie aufgrund von Problemen und Rechtsstreitigkeiten mit der Pb es verabsäumt habe, Unterlagen bzw. Steuererklärungen einzureichen. Auch habe sie nicht rekonstruiert, welche Beträge tatsächlich anzusetzen seien.

Im Zusammenhang mit der Führung von Fahrtenbüchern könne sie sagen, dass sie alle Fahrten rekonstruieren könne. Nur benötige sie dazu noch etwas Zeit. Die übrigen Belege würde sie ehestmöglich, vermutlich Anfang Juni, nachreichen.

4 In der Folge erstattete die Bf am 28.09.2010 hinsichtlich ihrer Einkünfte der Jahre 2005 bis 2007 Anzeige gemäß § 139 BAO bei der belangten Behörde. Hierbei brachte sie insbesondere bezüglich ihrer Einkünfte im Streitjahr 2006 vor, dass sie in diesem Zeitraum Geschäftsführerbezüge in Höhe von € 83.333,33 erhalten habe. Des Weiteren habe sie im selben Jahr ihre Anteile an der Pb zu einem Preis von € 200.000,-- verkauft. Davon habe sie im Jahr 2006 zwei Raten zu je € 50.000,-- erhalten. Abzüglich der Anschaffungskosten von € 35.000,-- und der Rechtsanwaltskosten für den Verkauf ergebe das einen Veräußerungserlös in der Höhe von € 27.576,70, welcher im Streitjahr mit dem Hälftesteuersatz gemäß § 37 EStG zu besteuern sei.

Zudem seien ihr in den Jahren 2005 bis 2007 auch Ausgaben angefallen, deren Höhe aber noch im Zuge der laufenden Betriebsprüfung ermittelt werde und die deshalb bei der Berechnung der Einkommensteuer noch nicht berücksichtigt worden seien.

5 In der Folge prüfte die belangte Behörde die Einkommensteuer der Bf des Jahres 2006 abermals im Rahmen einer Außenprüfung. Diese Prüfung fand ab 31.08.2010 statt (Schlussbesprechung am 22.10.2010, Berichterstattung am 27.10.2010). Hierbei stellte die belangte Behörde für den Streitzeitraum fest, dass die Bf Einkünfte aus selbständiger

Arbeit in der Höhe von € 111.516,84 und sonstige Einkünfte aus Beteiligungsveräußerung, welche keine endbesteuerten Kapitalerträge darstellten, in der Höhe von € 36.766,79 bezog, sowie Sonderausgaben aus Personenversicherungen in Höhe von € 2.961,48 hatte.

Begründend führte die belangte Behörde hierzu aus, die Bf sei bis 29.09.2006 Geschäftsführerin der Pb gewesen und habe als solche 2006 Bezüge in Höhe von € 83.333,33 erzielt. Hinsichtlich der privaten Nutzung des betrieblichen KFZ und der Betriebsausgabenpauschale argumentierte die belangte Behörde gleich wie in ihrem Bericht vom 27.03.2010. Die Pb habe zudem im Streitzeitraum Aufwendungen für die Bf getragen bzw. seien diese als Forderung der Pb an die BGmbH, (kurz Db), deren Eigentümerin die Bf sei, verbucht worden. Der sich daraus ergebende Saldo habe nach Ansicht der Behörde einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dargestellt und seien diese deshalb als Einnahmen bei der Bf anzusetzen gewesen.

Bezüglich der Veräußerung der Beteiligung an der Pb führte die belangte Behörde aus, die Bf habe mit Vertrag vom 15.12.2005 die Anteile an der Pb per 31.12.2005 um € 250.000,-- an die CL (kurz S) veräußert. Mit Vergleich vom 20.11.2006 hätten sich die Bf und Herr S (kurz Herr S) darüber geeinigt, dass die Bf einen Vergleichsbetrag von insgesamt € 200.000,-- in vier Raten zu jeweils € 50.000,-- für die Anteilsveräußerung erhalte. Die Raten seien daraufhin auf ein Konto des Rechtsanwaltes überwiesen worden und hätte dieser nach Abzug diverser Honorarnoten den Rest der Bf gutgebucht. In den vorgelegten Honorarnoten seien die darin angeführten Leistungen nur teilweise bzw. nicht einwandfrei dem Anteilsverkauf zuzuordnen gewesen.

6 Als bald darauf erging durch die belangte Behörde am 03.11.2010 der **Einkommensteuerbescheid** für das Jahr 2006. Diese setzte dabei die Einkommensteuer in der Höhe von € 57.586,62 fest, sodass sie Abgaben in der Höhe von € 43.202,48 nachforderte. Sie berücksichtigte dabei die Einkünfte der Bf aus ihrer selbständigen Arbeit in der Höhe von € 111.516,84 sowie deren sonstige Einkünfte in Höhe von € 36.766,79. Sie ermittelte so einen Gesamtbetrag der Einkünfte in der Höhe von € 148.283,63 und zog davon keine Sonderausgaben ab. Begründend führte sie dazu aus, dieser Gesamtbetrag übersteige den Betrag von € 50.900,-- und können daher Topf-Sonderausgaben nicht (mehr) berücksichtigt werden.

7 Hiergegen beschwerte sich die Bf innerhalb der Rechtsmittelfrist mittels **Beschwerde vom 07.12.2010**. Sie führte dazu begründend aus, die Forderungen der Pb an die Db, sie sei Gesellschafterin der Db, würden Serverlieferungen von Inland nach Land1 betreffen. Dabei hätte es zwei Lieferungen gegeben. Die erste Lieferung sei allerdings nie in Land1 angekommen, weshalb es zu einem Rechtsstreit zwischen der Pb und L (kurz O) gekommen sei (siehe Strafanzeige Anlage 1). Die Ausbuchung der Forderungen hätte daher allein betriebliche Gründe gehabt und ihren Ursprung im Grundsatz der kaufmännischen Vorsicht. Es sei absolut nicht zu erkennen, wo es sich hier um einen Vorteil aus einem Dienstverhältnis zu Gunsten der Bf gehandelt hätte, da die Forderungen eindeutig der Pb zuzuordnen seien und hier auch ein Rechtsstreit der Pb anhängig sei.

Zu den Gesellschaftsverhältnissen sei des Weiteren festzuhalten, dass die Bf bis Ende 2005 100%-Gesellschafterin der Pb mit Sitz in Ort1 gewesen sei. Im Dezember 2005 seien in einem Abtretungsvertrag alle Anteile an Herrn S verkauft worden. Dieser Tatbestand sei allerdings erst mit 17.11.2006 in das Firmenbuch eingetragen worden. Auch ihre Funktion als Geschäftsführerin sei erst mit 17.11.2006 gelöscht worden. Herr S vertrete die Pb laut Firmenbucheintragung seit 29.09.2006 selbstständig.

Selbst wenn die Ausbuchung der Forderungen als unberechtigte Entnahmen von ihr eingestuft würden, könnte es sich nur um einen ihr als Gesellschafterin verdeckt zugegangenen Vorteil handeln und nicht um einen Vorteil aus einem Dienstverhältnis, da sie zu diesem Zeitpunkt laut Firmenbuch Alleingesellschafterin gewesen sei.

Sogar wenn ein Alleingesellschafter-Geschäftsführer auf sein Gehalt verzichten würde und dabei Entnahmen ohne Rechtsgrund tätige, läge eine verdeckte Gewinnausschüttung und kein Vorteil aus einem Dienstverhältnis vor (VwGH 26.09.1985, 85/14/0079).

Die Einkommensteuer 2006 betrage daher ohne die Berücksichtigung der oben dargestellten Einnahmen € 38.825,87.

8 Daraufhin erging durch die belangte Behörde am 22.12.2011 die **Beschwerdevorentscheidung**, in welcher diese die Beschwerde vom 07.12.2010 gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 03.11.2010 als unbegründet abwies. Begründend führte die belangte Behörde dazu aus, die Bf sei bis 31.12.2005 alleinige Gesellschafter-Geschäftsführerin bei der Pb gewesen. Nach Abtretung der GmbH-Anteile zu 100 % an Herrn S sei die Bf bis 29.09.2006 als Geschäftsführerin der Pb tätig geblieben. Eine schriftliche Vereinbarung zur Geschäftsführertätigkeit gebe es nicht, weder für den Zeitraum vor Anteilsabtretung bzw. auch nicht für den Zeitraum danach. Die im Jahr 2006 erhaltenen Geschäftsführerbezüge iHv € 83.333,33 seien iZd BP der Besteuerung unterzogen worden.

In 2005, noch als 100%ige Gesellschafter-Geschäftsführerin der Pb bzw. ab 2006 als Geschäftsführerin habe die Bf Mittel der Pb für den Aufbau/die Gründung eigener Firmen in Land2 und Land1 (G in Land2, Pb/Db in Land1) verwendet. In beiden Firmen sei die Bf alleinige Gesellschafter-Geschäftsführerin gewesen.

Die im Zuge mit der Gründung aufgewendeten Beträge, welche dem Bp-Bericht bzw. auch der Beschwerde zu entnehmen sind, seien der Pb in Rechnung gestellt und von dieser bezahlt worden. Die Bf habe in ihrer Funktion als Geschäftsführerin der Pb die Aufträge erteilt und auf den Rechnungen vermerkt, dass die Rechnungsbeträge als Darlehensbeträge für Pb/Db zu verbuchen seien. Mit Bezahlung der Rechnungsbeträge seien diese schließlich am Forderungskonto der Db gebucht worden. Laut Bf gebe es zu den von der Pb bezahlten Rechnungen, die als Darlehen für die von der Bf beherrschten Unternehmen gedacht gewesen seien, auch schriftliche Vereinbarungen. Solche Vereinbarungen hätten jedoch nie vorlegt werden können.

Mit 26.09.2006 sei die Bf auch als Geschäftsführerin aus der Pb ausgeschieden. Per Ende 2006 seien durch Gegenverrechnung von Verbindlichkeiten gegenüber der Db

die bestehenden Forderungen der Pb an die Db saldiert und der offene Saldo als uneinbringliche Forderung ausgebucht worden.

Aufgrund des mit 20.11.2006 vereinbarten Vergleiches zwischen der Bf und dem neuen Gesellschafter der Pb, Herrn S, habe sich dieser in Zusammenhang mit Differenzen hinsichtlich gegenseitiger Forderungen und Verbindlichkeiten verpflichtet, € 200.000,-- zu zahlen. Nachvollziehbare Unterlagen, welche die gegenseitigen Forderungen und Verbindlichkeiten aus den Geschäftsbeziehungen dokumentieren würden, hätten nicht vorgelegt werden können.

Die belangte Behörde sei daher zu dem Schluss gekommen, dass die Bf aufgrund ihrer Funktion als Geschäftsführerin der Pb die Waren zwar auf Rechnung der Pb beauftragt habe. Die Lieferung der Waren bzw. die Leistungserbringung sei aber direkt an die von der Bf beherrschten Unternehmen erfolgt. Die Waren bzw. die Leistungen seien ausschließlich für die von der Bf neu gegründeten Unternehmen angeschafft bzw. erbracht worden. Dies sei von der Bf auch nicht bestritten worden. Dass die erste Lieferung auf dem Weg nach Land1 verloren gegangen sei, ändere nichts an der Tatsache, dass beide Lieferungen nicht für die Pb, sondern von vornherein für die von der Bf neu gegründeten Unternehmen vorgesehen gewesen seien. Rechnungen der Pb an die Db bzw. Darlehensvereinbarungen iZm den bezahlten Rechnungsbeträgen würden nicht existieren. Der o.a. Vergleich bzw. die Ausbuchung des Forderungssaldos würden nach Ansicht der Behörde für die Bf einen Vorteil darstellen, der aufgrund ihrer Tätigkeit als Geschäftsführerin ab 2006 den Einkünften gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 1 EStG 1988 zuzuordnen gewesen sei.

Die Bf sei nach Abtretung der GmbH-Anteile mit Ende 2005, wie schon oben angeführt, nicht mehr Gesellschafterin. Die Ansicht der Bf, dass die Gesellschaftsänderung erst mit Firmenbucheintragung wirksam geworden sei, könne seitens der Behörde nicht geteilt werden. Der aus dem bestehenden Dienstverhältnis erwachsene Vorteil stelle daher keine verdeckte Gewinnausschüttung sondern einen zuvor angeführten Vorteil iZm den Einkünften gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 1 EStG 1988 dar.

9 In der Folge brachte die Bf fristgerecht am 17.01.2012 einen Vorlageantrag bei der belangten Behörde ein, in welchem sie die Vorlage ihrer Beschwerde vom 07.12.2010 gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 03.11.2010 an das Bundesfinanzgericht begehrte.

10 Schließlich legte die belangte Behörde am 02.02.2012 die Beschwerde vom 07.12.2010 gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 03.11.2010 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor (samt Vorlagebericht).

3. Sachverhalt

Die Bf war bis 17.11.2006 als alleinige Gesellschafter-Geschäftsführerin der Pb im Firmenbuch, Firmenbuchnummer XXXXX, eingetragen (Löschantrag vom 04.10.2006). Dieses Unternehmen wurde am 20.02.2004 unter der Firma „VS“ mit Sitz

in Ort1 gegründet und hatte dieses ihren Geschäftszweig in der Annahme und Vermittlung von Sport- und Pferdewetten sowie im Handel mit Waren aller Art.

Hinsichtlich der Beteiligung der Bf an der Pb schloss diese am 15.12.2005 mit Herrn S einen Vertrag über den Verkauf und die Abtretung von Gesellschaftsanteilen. Nach Punkt 1.1 dieses Vertrages beabsichtigte die Bf als Verkäuferin, ihren Anteil an der Pb an Herrn S als Käufer zu verkaufen und abzutreten. Punkt 2.2 folgend verkaufte die Bf mit wirtschaftlicher Wirkung zum **31. Dezember 2005**, 23:50 Uhr (nachfolgend der „**Stichtag**“). Aus diesem Vertragspunkt geht ebenfalls hervor, dass das Gewinnbezugsrecht für diesen Pb-Anteil, auch für etwaige bis zum Stichtag nicht ausgeschüttete Gewinne, ab dem Stichtag der Käuferin zusteht.

Als Kaufpreis für diesen Pb-Anteil vereinbarten die Vertragsparteien einen Betrag in Höhe von € 250.000,-- (Vertragspunkt 4). Dieser Kaufpreis sollte zum Stichtag auf ein von der Bf bekanntgegebenes Konto überwiesen werden.

Jedoch kam es, wie sich einem E-Mail der Bf vom 16.09.2010 entnehmen lässt, in der Folge zwischen der Bf und Herrn S zu Rechtsstreitigkeiten. Als Ausfluss dessen verglichen sich diese am 20.11.2006 insbesondere hinsichtlich der Kaufpreiszahlung anlässlich der Beteiligungsübertragung vertraglich auf einen Betrag in Höhe von € 200.000,--. Diesen Vergleichsbetrag sollte Herr S in vier aufeinander folgenden monatlichen Raten von je € 50.000,-- auf das von der Bf genannte Treuhandkonto überweisen. Von diesem Betrag zog sich sodann der in die Vergleichsabwicklung eingebundene Rechtsanwalt zuerst seine Kosten ab, bevor er den Restbetrag der Bf übertrug. Als Ratenplan wurde vereinbart, dass die erste Rate bis längstens 22.11.2006 und die übrigen Raten jeweils zum Monatsersten der Monate Dezember 2006 sowie Jänner und Februar 2007 gezahlt werden. Zusätzlich vereinbarten die Vertragsparteien einen fünftägigen Respiro (siehe Abtretungsvertrag und die Niederschrift über die Einvernahme der Bf vom 04.05.2010).

Tatsächlich überwiesen wurde die erste Rate am 24.11.2006, wovon sich aber der Rechtsanwalt ein Teilhonorar in der Höhe von € 13.179,59 einbehält und der Bf somit ein Betrag von € 36.820,41 übermittelt wurde. Die zweite Ratenzahlung innerhalb des Streitzeitraums erfolgte vereinbarungsgemäß Anfang Dezember 2006. Von dieser Rate erhielt die Bf nach Abzug restlichen Rechtsanwaltshonorars von € 13.000,-- einen Betrag von € 34.946,38 auf ihr Konto gutgeschrieben (siehe Schriftsätze des Rechtsanwalts vom 24.11.2006 und 6.12.2006).

Des Weiteren erteilte Herr S als Geschäftsführer der Pb der Bf, welche bis 29.09.2006 als Geschäftsführerin dieses Unternehmens tätig war, im Rahmen des gegenständlichen Vergleiches die vollständige Entlastung.

Neben ihrer Tätigkeit bei der Pb war die Bf im Streitzeitraum auch Geschäftsführerin der G GmbH mit Sitz an der Adresse AdresseLand2/Land2. Dieses Unternehmen wurde am 21.09.2005 unter der Firma AGmbH neugegründet. Gegenstand dieser Gesellschaft waren allgemeine Vermittlungstätigkeiten und Onlinedienste für Sportwetten im In- und Ausland. Zudem beriet dieses Unternehmen hinsichtlich der kaufmännischen und

technischen Einrichtung und Ausstattung von Sportwettvermittlungsbüros. Auch schulte es Kassenpersonal im Sportwettbereich und betrieb Einzelhandel mit technischen Geräten (siehe Abfrageergebnisse der Webseiten www.northdata.de vom 14.08.2018 sowie www.kompany.com vom 26.07.2018).

Neben diesen Tätigkeiten war die Bf auch einzige Gesellschafter-Geschäftsführerin der Db mit Sitz an der Adresse AdresseLand1/Land1. Diese Gesellschaft wurde laut Internetseite unter dem Punkt „Wissenswertes über Db“ am 22.08.2005 als Wettunternehmen in Land1 gegründet. Db stellt eine interaktive Plattform für alle Arten von internationalen Sport-Wetten dar (siehe Abfrageergebnisse auf der Webseite vom 26.07.2018 sowie Niederschrift über die Einvernahme der Bf vom 04.05.2010).

Im Rahmen ihrer Anstellung bei der Pb erhielt die Bf im Streitzeitraum Bezüge von € 83.333,33. Zudem stellte die Pb der Bf ein Kfz zur Verfügung. Dieses Fahrzeug nutzte die Bf auch für private Zwecke, da auf diese entsprechend einem EKIS-Abfrageergebnis vom 06.09.2010 kein Kfz in Inland gemeldet war. Als Folge davon schätzte die belangte Behörde den Privatanteil des betrieblichen PKW mit 20 % und rechnete den Einkünften der Bf einen Betrag von € 1.634,-- zu.

Zudem beauftragte die Pb die L mit Sitz in Ort1 aufgrund des von dieser am 10.01.2006 abgegebenen Angebotes mit dem Transport von Hardware samt installierter und konfigurierter Software, welche zum Einsatz in Sportwettbüros in Land1 dienen sollten und Geschäftsgeheimnisse enthielten, auf zwei Paletten nach Land1. Als Abholadresse vereinbarte die Bf den Unternehmenssitz der Pb in Ort1. Von dort wurde das Frachtgut am 18.01.2006 übernommen (siehe Angebot L vom 10.01.2006, Auftragsbestätigung Pb vom 12.01.2006, Bekanntgabe der Abholadresse durch Pb vom 12.01.2006, Liste der beförderten Güter, Lichtbilder der verpackten Güter).

In der Folge wurde die Ware jedoch an der Lieferadresse abgeliefert. Im Anschluss an die Abholung tätigte das Unternehmen L mehrmals widersprüchliche Angaben gegenüber der Bf. Am 27.01.2006 teilte die L der Bf schließlich mit, dass das Frachtgut unauffindbar ist. Die Bf erstatte daraufhin am 30.01.2006 ein Aufforderungsschreiben an diese Gesellschaft hinsichtlich des Aufenthaltsortes der betreffenden Waren. Dieses Schreiben blieb jedoch erfolglos, sodass der Bf folgender Schaden entstand:

- Wert der übernommenen Waren € 19.101,80
- frustrierte Aufwendungen aufgrund zugesicherter Lieferung € 1.830,--
- Kosten Rechtsanwalt € 344,64

Schließlich erstattete die Bf am 24.02.2006 diesbezüglich gegen unbekannte Täter hinsichtlich des Verdachtes auf Veruntreuung und Diebstahl Strafanzeige bei der Staatsanwaltschaft.

Die Aufwendungen für diese Lieferung sowie im Betriebsprüfungsbericht vom 27.10.2010 angeführte Aufwendungen trug die Pb bzw wurden diese als Forderung der Pb an die Db, deren Eigentümerin die Bf ist, verbucht. Allerdings bestehen hierzu keine Vereinbarungen bzw. buchte die Pb die offenen Forderungen mit Ende 2006 aufwandswirksam aus. Die Bf erzielte so einen Vorteil aus ihrem Dienstverhältnis in der

Höhe von € 38.226,--, welcher ihren Einnahmen des Jahres 2006 hinzugerechnet wurde (siehe Strafanzeige an die StA vom 24.02.2006 sowie BP-Bericht vom 27.10.2010).

An Betriebsausgaben hat die Bf für den Streitzeitraum Anspruch auf einen Betrag von € 7.391,63. Dies entspricht 6 % ihrer Jahresgesamteinnahmen. Auch gewährte die belangte Behörde der Bf trotz eindeutiger Zuordenbarkeit zum Streitjahr einen Abzug von Aufwendungen für die Sozialversicherung von € 4.285,29. Die Bf erwirtschaftete so im Streitzeitraum Einkünfte aus selbständiger Arbeit in der Höhe von gesamt € 111.516,84.

Neben diesen Einkünften erzielte die Bf durch ihre Beteiligungsveräußerung an der Pb Einkünfte in der Höhe von € 36.766,79 und hatte Sonderausgaben in der Höhe von € 2.961,48.

4. Rechtsgrundlagen

Gemäß § 22 EStG 1988, idF BGBI. Nr. 201/1996, sind Einkünfte aus selbständiger Arbeit:

Z 1: ...

Z 2: Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit. Darunter fallen nur:

Z 2 Teilstreich 1: ...

Z 2 Teilstreich 2: Die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt war. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind weiters Zuwendungen von Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11, soweit sie als Bezüge und Vorteile aus einer bestehenden oder früheren Beschäftigung (Tätigkeit) anzusehen sind.

Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988, idF BGBI. I Nr. 8/2005, 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. Ein Dienstverhältnis ist weiters bei Personen anzunehmen, die Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 und 5 beziehen.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit b EStG 1988, idF BGBI. I Nr. 34/2005, 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.

4. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf die Angaben der Bf, auf die dem Gericht vorgelegten Unterlagen sowie auf die Ergebnisse der vom Gericht durchgeführten Ermittlungen.

5. Dazu wird rechtlich erwogen

Es steht unbestritten fest, dass die Bf bis einschließlich 31.12.2005 alleinige Gesellschafter-Geschäftsführerin der Pb war. Ihre Stellung als Gesellschafterin der Pb verlor die Bf am 31.12.2005, um 23:50, indem diese zu diesem Zeitpunkt ihre gänzlichen Anteile an dieser Gesellschaft an Herrn S übertrug. Jedoch geht aus dem in Punkt 3 dargestellten Sachverhalt hervor, dass die Bf bis einschließlich 29.09.2006 Geschäftsführerin der Pb blieb und als solche ein Geschäftsführergehalt bezog und ein der Pb zuordenbares Kfz sowohl betrieblich als auch privat nutzte.

Als strittig verbleibt daher nur die Rechtsfrage, ob die von der Pb geleisteten Zahlungen an die Db Vergütungen aus selbständiger Tätigkeit gemäß § 22 Abs. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 an die Bf darstellen. Voraussetzung für die Qualifikation als selbständige Einkünfte ist nämlich einerseits das Bestehen einer wesentlichen Beteiligung im Sinne des § 22 Abs. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 und andererseits das Vorliegen einer, abgesehen von der Weisungsgebundenheit, an sich alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisenden Beschäftigung bei einer Kapitalgesellschaften, wie bspw. AG und GmbH, an der die Steuerpflichtige wesentlich beteiligt ist (Wanke in *Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG²² 2. Band, § 22 Rz 136).

Dem Tatbestandsmerkmal „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ ist jenes Verständnis beizulegen, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses gegeben sein müssen. Dabei ist allerdings vom Vorliegen einer aufgrund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses fehlenden Weisungsgebundenheit auszugehen. Sodann ist darüber zu entscheiden, ob die Merkmale einer unselbständigen oder selbständigen Beschäftigung überwiegen (VwGH 28.11.2001, 2001/13/0186; VwGH 10.05.2001, 2001/15/0061; Wanke in *Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG²² 2. Band, § 22 Rz 139).

Das steuerliche Dienstverhältnis stellt auf die Kriterien der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers sowie auf das Fehlen des Unternehmerwagnisses ab. Nach Ansicht des VwGH ist in Zweifelsfällen zudem auf weitere Kriterien (wie beispielsweise laufenden Arbeitslohn, Pflicht zur persönlichen Arbeitsleistung, fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, feste Urlaubseinteilung) abzustellen. Der Begriff des steuerlichen Dienstverhältnisses ist somit ein durch mehrere Merkmale

gekennzeichneter Typusbegriff. Einem solchen Begriff sind die realen Erscheinungen an Hand einer Mehrzahl von Merkmalen zuzuordnen, wobei nicht stets alle Merkmale in gleicher Intensität ausgebildet sein müssen und die Entscheidung letztlich nach dem Gesamtbild zu erfolgen hat (vgl. VfGH 01.03.2001, G 109/00 sowie insbesondere VwGH 10.05.2001, 2001/15/0061).

Der VfGH wies im zitierten Erkenntnis G 109/00 darauf hin, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit stehen, Indizien für ein Dienstverhältnis wären. Diese Merkmale verlieren jedoch im Falle der auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden Weisungsgebundenheit ihre Unterscheidungskraft und sind daher für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen, nicht brauchbar.

Ebenso zeigte der Verfassungsgerichtshof auf, dass dies insbesondere für die Merkmale der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens und des Fehlens des Unternehmerwagnisses nicht zutrifft. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsgebundenheit ihre Indizwirkung verlieren, gehören nach der Rechtsprechung des VwGH vor allem Folgende: fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typisch arbeitsrechtlicher Vorschriften, wie Abfertigungs- und Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegierung von bestimmten Arbeiten.

Zusammenfassend kann somit festgestellt werden, dass das in § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses abgesehen vom hinzuzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit vor allem auf folgende Kriterien abstellt: die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses. Von Bedeutung ist noch das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung (vgl. VwGH 23.04.2001, 2001/14/0054).

Bei der Anwendung des § 22 Z 2 Teilstich 2 EStG 1988 ist ausgehend (vor allem) von den im letzten Absatz genannten Kriterien zu beurteilen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die für ein Dienstverhältnis sprechenden Kriterien im Vordergrund stehen (vgl. VwGH 23.04.2001, 2001/14/0054).

Erhält der Gesellschafter anlässlich oder nach der Beendigung seiner Tätigkeit Vergütungen für eine mehrjährige teils selbständige, teils nichtselbständige Tätigkeit in der Gesellschaft, dann stellt das Gesetz in diesem Fall darauf ab, welche Tätigkeit in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung der Tätigkeit überwog (Doralt in Doralt/Kirchmair/Mayr/Zorn, EStG16, § 22 Rz 159).

Da die Bf bis 31.12.2005 Alleingesellschafter-Geschäftsführerin der Pb war und bis 29.09.2006 Geschäftsführerin dieser Gesellschaft war, liegt eine ausreichende Eingliederung dieser in das gegenständliche Unternehmen vor. Zudem war die Bf,

wie im Punkt 3 Sachverhalt dargestellt, im Streitzeitraum alleinige Gesellschafter-Geschäftsführerin der Db. Die Bf hatte dieses Unternehmen nämlich im Jahr 2005 errichtet und danach kontinuierlich selbst aufgebaut.

Die von der Pb an die Db gewährten und anschließend aufwandswirksam ausgebuchten Zahlungen sind so als Vergütungen an die Bf zu betrachten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klarenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch die im Erkenntnis zitierte höchstgerichtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt, nicht von grundsätzlicher Bedeutung oder die Auslegung des Gesetzes ist unstrittig. Damit liegt kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Salzburg-Aigen, am 4. September 2018