

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Bf.Adr., vertreten durch EHC WT GmbH, Schulgasse 10, 2000 Stockerau, über die Beschwerde vom 11. April 2011 gegen den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt Wien 8/16/17, vom 14. März 2011, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## Entscheidungsgründe

Mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 setzte das Finanzamt betreffend den Beschwerdeführer (Bf.) Einkünfte aus selbständiger Arbeit und aus nichtselbständiger Arbeit fest.

In der Berufung (nunmehr: **Beschwerde**) brachte der Bf. vor, dass er als Gesellschafter an der A. GmbH (A. GmbH) mit 25% beteiligt sei. Der Gesellschaftsvertrag sei derart ausgestaltet, dass sämtliche Beschlüsse, also auch die ordentliche Geschäftsführung nur mit Zustimmung aller Gesellschafter zustande komme. Diese Einkünfte seien daher gemäß § 22 Z. 2 EStG 1988 als sonstige selbständige Einkünfte erklärt worden.

Im Rahmen einer GPLA-Prüfung bei der A. GmbH seien diese Einkünfte als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gewertet worden und gleichzeitig seien jedoch auch die Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Bescheid erhalten geblieben.

Im vorliegenden Fall sei davon auszugehen, dass § 25 Abs. 1 lit. 1b EStG 1988 nicht anwendbar sei, da die Vertragsgestaltung zu beachten sei. Der nicht wesentlich beteiligte Gesellschafter könne nämlich sämtliche Beschlüsse verhindern. Aufgrund dieser Vertragsgestaltung sei auch im Bereich der ordentlichen Geschäftsführung die

Zustimmung des Gesellschafters notwendig und könne er daher auch in die ordentliche Geschäftsführung eingreifen. Der Gesellschafter sei daher gesellschaftsrechtlich wesentlich stärker gestellt als ein normaler Gesellschafter mit 26%-Beteiligung und Gestaltung des GesmbH-Vertrages gemäß GesmbH-Gesetz. Die Norm des § 25 Abs. 1 lit. 1b EStG sei daher im konkreten Fall nicht anwendbar und die Subsumierung der Einkünfte unter nichtselbständiger Arbeit rechtswidrig.

Festzuhalten sei, dass bei Vorliegen von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nur der Dienstgeber zur Haftung heranzuziehen sei. Die Ausgestaltung der Lohnsteuer sehe nicht vor, direkt auf den Dienstnehmer zu greifen. Die Finanzbehörde habe sich daher im Rahmen eines Haftungsverfahren an den Dienstgeber zu wenden. Die entsprechende Manipulation von Lohnzetteln und die darin anschließende Neuerlassung von Bescheiden sei nicht dazu zu verwenden, gesetzliche Bestimmungen zu umgehen. Auch insoweit sei der Bescheid daher rechtswidrig.

Gehe man davon aus, dass Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorlägen, habe das Finanzamt wie bisher die Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß der seinerzeitigen Erklärung festgesetzt. Bei diesen Einkünften handle es sich jedoch genau um die oben beschriebenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Damit versteuere das Finanzamt die gleichen Einkünfte doppelt und dies sei jedenfalls rechtswidrig.

In der teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung (nunmehr: **Beschwerdevorentscheidung**) erfasste das Finanzamt die Bezüge aus der Tätigkeit bei der A. Bau GmbH ausschließlich als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von € 15.600,00 und beseitigte damit die Doppelberücksichtigung der Einkünfte.

Betreffend die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit führte das Finanzamt aus, dass der Beschwerdeführer Gesellschafter der A. Bau GmbH mit einem Anteil von 25% und bei dieser als Bauarbeiter beschäftigt sei. Die restlichen Anteile der A. Bau GmbH werden zu gleichen Teilen von drei weiteren Personen gehalten, sodass jeder der vier Gesellschafter über eine Sperrminorität verfüge.

Das Finanzamt stellte fest, dass keiner der Gesellschafter sei als Geschäftsführer tätig gewesen. Die im Beschwerdezeitraum im Firmenbuch als Geschäftsführerin eingetragene MR. habe in einem Lohnverhältnis zur A. Bau GmbH gestanden, jedoch selbst keine Bauleistungen erbracht. Die Geschäftsanschrift der A. Bau GmbH sei zugleich auch die Privatadresse der Geschäftsführerin gewesen.

Neben den vier Gesellschaftern habe es keine weiteren Dienstnehmer, die als Bauarbeiter tätig waren, gegeben.

Im Frühjahr 2010 sei im Zuge einer Betriebsprüfung (Betriebsprüfungsbericht vom 11. März 2010) bei der A. Bau GmbH festgestellt worden, dass bei den vier Gesellschaftern die rechtlichen Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses vorlägen. Das Betriebsstättenfinanzamt habe Lohnzettel ausgestellt und für den Bf. einen Bruttobezug für das Jahr 2009 in Höhe von € 15.600,00 festgestellt.

Die Merkmale eines Dienstverhältnisses (ausgenommen die persönliche Weisungsgebundenheit) seien gegeben gewesen. Es komme nicht auf die Erfüllung einer Funktion als Organ der Gesellschaft an (VwGH vom 28. November 2002, 98/13/0041).

Bei einer geringeren Beteiligung würden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs. 1 lit. b EStG 1988 vorliegen, wenn die allgemeinen Merkmale eines Dienstverhältnisses mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit erfüllt seien. Der durch Gesellschaftsvertrag weisungsfrei gestellte Arbeitnehmer mit einer Beteiligung bis zu 25% bleibe Arbeitnehmer.

Durch die Betriebsprüfung bei der A. Bau GmbH sei zweifelsfrei erkannt worden, dass die Tätigkeiten der Gesellschafter die Merkmale von Dienstverhältnissen erfüllen würden.

Da alle Gesellschafter (so auch der Bf.) als unwesentlich Beteiligte einzustufen seien und eine gesellschaftsrechtlich eingeräumte Sperrminorität an der Beurteilung der Unwesentlichkeit und der Qualifizierung eines Dienstverhältnisses nichts zu ändern vermöge, würden die Gesellschafter Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit beziehen.

Die vorliegende gesellschaftsrechtliche Konstruktion sei ausschließlich deshalb gewählt worden, um die bis 30. April 2011 geltenden Beschränkungen der Arbeitnehmerfreizügigkeit im Ausländerbeschäftigungsgesetz zu umgehen.

Der Bf. und die anderen Gesellschafter seien polnische Staatsbürger. Aufgrund von Übergangsbestimmungen in den Beitrittsverträgen zur Europäischen Union war bis 30. April 2011 die Beschäftigung von Staatsbürgern der Mitgliedsstaaten u.a. Polen, in Österreich nach dem Ausländerbeschäftigungsgesetz bewilligungspflichtig.

Eine Tätigkeit als selbständiger Bauunternehmer sei bereits vor dem 1. Mai 2011 möglich gewesen, eine Anstellung als Bauarbeiter jedoch nicht.

Durch den Bf. und die weiteren Gesellschafter sei als Zugangsinstrument zum Österreichischen Arbeitsmarkt eine bestehende Bau GmbH übernommen worden, alle Anteilseigner sowie die Geschäftsführung seien durch polnische Staatsbürger ersetzt worden. Die Geschäftsanschrift der A. Bau GmbH sei von Langenzersdorf auf die Privatadresse der Geschäftsführerin geändert worden. Der Bf. habe am 19. März 2008 erstmals einen Wohnsitz in Österreich bei der Meldebehörde angemeldet.

Betreffend die Inanspruchnahme des Dienstnehmers als Steuerschuldner der Lohnsteuer führte das Finanzamt aus, dass gemäß § 82 EStG 1988 der Arbeitgeber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer hafte. Der Arbeitnehmer sei Steuerschuldner und werde nur ausnahmsweise für die Lohnsteuer in Anspruch genommen (vgl. § 83 EStG 1988). Die Inanspruchnahme des Arbeitgebers zur Haftung stehe im Ermessen der Behörde.

Eine direkte Inanspruchnahme des Arbeitnehmers sei jedoch nicht ausgeschlossen; wenn nämlich der Arbeitnehmer zur Einkommensteuer veranlagt worden sei (im gegenständlichen Fall habe der Bf. eigenständig eine Einkommensteuererklärung abgegeben), komme es zu einer Nachholwirkung der Veranlagung. Ein zu niedriger oder

nicht durchgeföhrter Lohnsteuerabzug sei zu korrigieren. Dies gelte selbst dann, wenn der Arbeitgeber zur Haftung herangezogen worden sei. Wenn ein Arbeitnehmer zur Einkommensteuer veranlagt worden sei, dann treffe ihn als Steuerschuldner auch eine zu niedrig oder nicht abgeföhrte Lohnsteuer.

Durch eine Gesamtbetrachtung der Tätigkeit des Bf. und der rechtlichen Konstruktion der A. Bau GmbH schließe das Finanzamt eindeutig auf das Vorliegen eines Dienstverhältnisses, sodass das Beschwerdebegehren in diesem Punkt abzuweisen sei.

Auch die Inanspruchnahme des Bf. als Dienstnehmer, als Steuerschuldner der Lohnsteuer sei zu Recht erfolgt.

Im rechtzeitig eingebrachten **Vorlageantrag** wurde lediglich um Vorlage der Beschwerde an die zweite Instanz, Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den ganzen Senat ersucht.

Mit **Vorhalt** vom 27. September 2017 ersuchte das Bundesfinanzgericht (vormals Unabhängiger Finanzsenat) um Vorlage des in den Beschwerden angesprochenen Gesellschaftsvertrages. Diesem Ersuchen kam der Bf. prompt nach und zog desweiteren die Anträge auf mündliche Verhandlung und Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Folgender Sachverhalt ist erwiesen:

Der Beschwerdeföhrer (Bf.) ist an der A. GmbH (A. GmbH) mit 25 % am Grund- oder Stammkapital beteiligt.

Laut Punkt sieben des Gesellschaftsvertrages vom 17. Jänner 2008 werden die nach dem Gesetz und nach dem Gesellschaftsvertrag den Gesellschaftern vorbehaltenden Beschlüsse in Generalversammlungen gefasst.

.....

Zur Beschlussfähigkeit einer Generalversammlung ist zwingend erforderlich, dass - soweit im Gesetz oder Gesellschaftsvertrag zwingend nichts anderes bestimmt ist- mindestens achtzig (80) Prozent des Stammkapitals vertreten sind.

.....

Die Beschlüsse werden - soweit Gesetz oder Gesellschaftsvertrag nicht zwingend etwas anderes bestimmen - durch eine Kapitalmehrheit von achtzig Prozent (80%) des Stammkapitals gefasst.

Ein schriftlicher Arbeitsvertrag zwischen Bf. und A. GmbH wurde nicht abgeschlossen.

Die A. GmbH ist steuerlich beim Finanzamt Wien 8/16/17 unter der St.Nr. xxx/xxxx erfasst und wurde bei ihr eine Außenprüfung durchgeführt. Mit Bericht vom 21. Mai 2010 stellte

das Finanzamt fest, dass der Bf. im Jahr 2009 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielte, weil seine Tätigkeit bei der A. GmbH die Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisen.

Gegen die den Prüfungsfeststellungen folgenden Bescheide hat die A. GmbH zwar Beschwerde eingebracht, die jedoch mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes (BFG) vom 27. März 2018, RV/710308/2010 als unbegründet abgewiesen wurde. Das BFG hat die Beurteilung des Finanzamtes, auch wenn keine Verpflichtung bestand den Weisungen eines anderen Gesellschafters zu folgen, dass die vier Gesellschafter der A. GmbH Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielen, bestätigt.

Im Jahr 2009 sind die Bezüge des Bf. in Höhe von € 15.600,00 auf das Verrechnungskonto des Bf. bei der A. GmbH gebucht worden.

Nachfolgende gesetzliche Bestimmungen gelangen zur Anwendung:

Gemäß § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. b EStG 1988 sind 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, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn).

§ 22 Z. 2 Teilstreich 2 EStG 1988 lautet auszugsweise: Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind nur, 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.

Im vorliegenden Fall ist der Bf. unstrittig mit 25 % am Grund- oder Stammkapital der A. GmbH beteiligt. Ebenso unstrittig ist, dass der Bf. in der A. GmbH beschäftigt war.

Wenn der Bf. nun vorbringt, der Gesellschaftsvertrag sei derart ausgestaltet, dass sämtliche Beschlüsse, also auch die ordentliche Geschäftsführung nur mit Zustimmung aller Gesellschafter zustande komme und deshalb habe er sonstige selbständige Einkünfte iSd § 22 Z. 2 EStG 1988, ist darauf hinzuweisen, dass der Gesetzeswortlaut des § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. b EStG 1988 unmissverständlich ist. Ein Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, der gesellschaftsvertraglich weisungsfrei gestellt ist, gilt als Dienstnehmer, wenn er nicht mit mehr als 25 % an der Gesellschaft beteiligt ist (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 25, Rz. 27 ff.).

Im vorliegenden Fall ist der Bf. eben nicht mit mehr als 25 % an der A. GmbH beteiligt, sodass seine Bezüge zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. b EStG 1988 zählen.

Soweit der Bf. ausführt, § 25 Abs. 1 lit. 1 b EStG 1988 sei nicht anwendbar, da die Vertragsgestaltung zu beachten sei, ist entgegen zu halten, dass das österreichische Steuerrecht zwingendes Recht darstellt und nicht durch autonome anderslautende Vertragsinhalte umgangen werden kann.

Betreffend das Vorbringen des Bf., bei Vorliegen von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit sei nur der Dienstgeber zur Haftung heranzuziehen, trifft dies bei Haftungsbescheiden zu. Der Bf. hat aber im vorliegenden Fall eine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 eingereicht. Diese Erklärung mündete im nunmehr angefochtenen Bescheid. Auch wenn das Finanzamt die Einkünfte des Bf. im Jahr 2009 im Erstbescheid nicht richtig ansetzte, so wurde dies in der Beschwerdevorentscheidung abgeändert. Der Vorlageantrag beinhaltete keinen neuen Sachverhalt, sodass das Gericht unter Verweis auf die sehr ausführlich begründete Beschwerdevorentscheidung zur Ansicht gelangt, dass die Einkünfte des Bf. im Jahr 2009 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit darstellen und die im angefochtenen Bescheid angesetzten Einkünfte aus selbständiger Arbeit nicht vorliegen. Der Beschwerde ist daher in diesem Punkt teilweise stattzugeben.

#### 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. Dass der Bf. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. b EStG 1988 erzielt, ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetz. Eine Revision ist demnach nicht zulässig.

Es war demnach spruchgemäß zu entscheiden.

**Beilage:** 1 Berechnungsblatt

Wien, am 19. April 2018