



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der X, vertreten durch Steirische Wirtschaftstreuhand GmbH & Co KG, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 8010 Graz, Leonhardstraße 109, vom 11. September 2007 und vom 16. November 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag, vertreten durch Mag. Helga Breuer, vom 13. August 2007 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004 und vom 23. Oktober 2007 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 und 2003 nach der am 14. Oktober 2010 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) war von 1997 bis zum 17. Juli 2001 zu 50% an der Y Ziviltechniker GmbH beteiligt und ist seit 1997 als Ziviltechnikerin auf Werkvertragsbasis für die GmbH tätig. Seit 18. Juli 2001 ist sie Geschäftsführerin und zu 100% beteiligte Gesellschafterin der genannten GmbH.

Für die Streitjahre erklärte die Bw. neben Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft und Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Ziviltechnikerin und machte bei der Ermittlung dieser Einkünfte das

Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 in Höhe von 12% der Umsätze geltend.

Die Veranlagungen für die Jahre 2002 und 2003 erfolgten erklärungsgemäß mit Bescheiden vom 28. November 2003 bzw. vom 24. Mai 2005. Mit Vorhalt vom 9. Februar 2006 wurde der Bw. bekannt gegeben, auf Grund von Ermittlungen des Finanzamtes im Rahmen des Veranlagungsverfahrens 2004 sei festgestellt worden, dass die Bw. seit dem Jahr 2001 Geschäftsführerin und 100%ige Gesellschafterin der Y Ziviltechniker GmbH sei. Die Einkünfte eines Gesellschaftergeschäftsführers mit Mehrheitsbeteiligung fallen in den meisten Fällen unter § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988, weil der Geschäftsführer in den Organismus der Gesellschaft eingegliedert sei, auch wenn der wesentliche Teil des Einsatzes der Arbeitskraft den Tätigkeitsbereich der Gesellschaft betreffe. Die Bw. werde daher ersucht, die folgenden Unterlagen vorzulegen, damit überprüft werden könne, ob der Bw. das 12%ige oder das 6%ige Betriebsausgabenpauschale zustehe:

- den Werkvertrag der Bw. mit der GmbH
- die Werkverträge der weiteren Ziviltechniker, die für die GmbH tätig sind
- die Fremdleistungskonten bzw. Verbindlichkeitskonten der GmbH, auf denen die Honorare der im Werkvertrag Tätigen verbucht worden sind
- die Honorarnoten der Bw. gegenüber der GmbH
- die Honorarnoten eines anderen Ziviltechnikers, der auf Werkvertragsbasis für die GmbH tätig gewesen ist
- den Vertrag betreffend die Pensionszusage der GmbH an die Bw.
- eine Aufstellung der von der Bw. getragenen Aufwendungen im Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit als Ziviltechnikerin
- die Stundenabrechnungen der Bw. gegenüber der GmbH betreffend ihre Ziviltechnikertätigkeit.

Anlässlich einer persönlichen Vorsprache des steuerlichen Vertreters der Bw. beim Finanzamt hatte dieser bereits bekannt gegeben, dass die Bw. für ihre Geschäftsführertätigkeit lediglich eine Pensionszusage in Höhe von 4.000 Euro pro Jahr erhalten habe. Die Tätigkeit der Bw. als Ziviltechnikerin werde mit der GmbH stundenweise abgerechnet. Für die GmbH arbeiten auch andere Ziviltechniker, die ebenfalls Werkverträge mit der GmbH abgeschlossen hätten.

In der schriftlichen Vorhaltsbeantwortung vom 30. März 2006 wurde ausgeführt, die Einkünfte der Bw. aus dem Werkvertrag seien Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit gemäß § 22 Z 1 EStG 1988. Die auf Grund des Werkvertrages ausgeführten Tätigkeiten der Bw. umfassen Forstgutachten, Forstoperate, Forstbewertungen und Forstverwaltungen. Die Abrechnung dieser Tätigkeiten erfolge einmal jährlich. Mit anderen Ziviltechnikern (wie zB mit Herrn DI Z)

und technischen Büros gäbe es nur mündliche Vereinbarungen, wobei jeweils in Honorarform abgerechnet werde. Für die Bw. gäbe es auch eine Pensionszusage, die jährlich bilanziert werde. Die Y Ziviltechniker GmbH sei praktisch eine „Ein-Frau-GmbH“. Zusätzliche Leistungen werden im Werkvertrag zugekauft. Alle Tätigkeiten der Bw. werden direkt den einzelnen Aufträgen zugeordnet, wobei die Bw. für ihre auf Grund des Werkvertrages erbrachten Beratungsleistungen Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit im Sinn des § 22 Z 1 EStG 1988 erziele. Es werde daher um erklärungskonforme Veranlagung der Einkommensteuer 2004 ersucht. Der Vorhaltsbeantwortung wurden die folgenden Unterlagen angeschlossen:

- der zwischen der Bw. und der Y Ziviltechniker GmbH am 7. Jänner 2002 abgeschlossene Werkvertrag
- die Honorarabrechnung der Bw. mit der Y Ziviltechniker GmbH für das Jahr 2004 in Höhe von 30.000 Euro
- die Honorarabrechnung des DI Z mit der Y Ziviltechniker GmbH für das Jahr 2005 in Höhe von 11.000 Euro
- die Honorarabrechnung eines technischen Büros mit der Y Ziviltechniker GmbH für Dezember 2004 in Höhe von 393,60 Euro
- die Übersicht über die Zurechnung der Projekte an die Bw. im Jahr 2004 und die Stundenabrechnung der Bw.
- die Pensionsvereinbarung zwischen der Bw. und der Y Ziviltechniker GmbH vom 7. Dezember 2002 und
- das versicherungsmathematische Gutachten für die Pensionsrückstellungen der Y Ziviltechniker GmbH.

Bei der Veranlagung der Einkommensteuer 2004 berücksichtigte das Finanzamt anstelle des 12%igen Betriebsausgabenpauschales nur ein Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 6% mit der Begründung, dass die Bw. – wie nunmehr festgestellt worden sei – seit dem Jahr 2001 Geschäftsführerin der Y Ziviltechniker GmbH sei. Als solche sei sie in den Organismus des Betriebes der GmbH eingegliedert, sei es durch die Führung der Geschäfte, sei es durch ihr operatives Wirken durch das der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht werde. Vergütungen für die Geschäftsführertätigkeit seien Einkünfte gemäß § 22 Z 2 EStG 1988, für die nur ein Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 6% der Umsätze zustehe.

Die Verfahren betreffend Veranlagung der Einkommensteuer für die Jahre 2002 und 2003 wurden vom Finanzamt mit Bescheiden vom 13. August 2007 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und neue Einkommensteuerbescheide mit demselben Datum für diese Jahre erlassen, wobei ebenfalls nur Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 6% der Umsätze berücksichtigt wurden.

In der Berufung vom 11. September 2007 gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren (Einkommensteuer 2002 und 2003) und gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 wurde ausgeführt, dass der Bw. ein Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 12% des Umsatzes zustehen. Die Wiederaufnahme der Verfahren sei nicht zu Recht erfolgt, weil keine neuen Tatsachen hervorgekommen seien. Es sei immer alles offen gelegt worden. In der Vorhaltsbeantwortung vom 30. März 2006 sei im Detail erörtert worden, warum es sich bei den Einkünften der Bw. aus dem Werkvertrag um Einkünfte gemäß § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 und nicht um Einkünfte gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 handle. Die Bw. erbringe selbständige Leistungen für Forstgutachten, Forstoperatore, Forstbewertungen und Forstverwaltungen und rechne die Honorare für diese Leistungen, die sie auf Grund einzelner Aufträge erbringe, mit der Y Ziviltechniker GmbH ab. Die gleichen Tätigkeiten erbringen auch andere Personen auf Werkvertragsbasis für die Z Ziviltechniker GmbH, die aus diesen Tätigkeiten ebenfalls Einkünfte gemäß § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 erzielen und entsprechend versteuern. Es werde in diesem Zusammenhang nochmals auf die EStR 2000 Rz 5275 verwiesen. In der Begründung der angefochtenen Bescheide sei auf die Ausführungen in dem genannten Vorhalt überhaupt nicht eingegangen und damit das Parteiengehör verletzt worden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 22. Oktober 2007 wurde der Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens (Einkommensteuer 2002 und 2003) stattgegeben, weil die angefochtenen Bescheide nicht hinreichend begründet worden seien. Mit Bescheiden vom 23. Oktober 2007 wurden die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2002 und 2003 neuerlich wiederaufgenommen, wobei in der Begründung dieser Bescheide (neben der Begründung des Ermessens) auch auf die Begründungen der mit gleichem Datum erlassenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 und 2003 verwiesen wurde. In den am 23. Oktober 2007 erlassenen Einkommensteuerbescheiden 2002 und 2003 wurde ausgeführt, auf Grund amtswegiger Ermittlungen sei festgestellt worden, dass die Bw. seit dem Jahr 2001 Geschäftsführerin und 100%ige Gesellschafterin der Y Ziviltechniker GmbH sei. Als solche sei die Bw. in den Organismus der GmbH eingegliedert, sei es durch die Führung der Geschäfte oder durch ihr operatives Wirken, durch welches der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht werde. Da die Bw. somit Einkünfte gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 erziele, stehe ihr nur ein Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 6% der Umsätze zu.

In der Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 und 2003 wurde neuerlich begehrt, die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben. In der Begründung wurde ausgeführt, die Bw. habe in den Jahren 2002 und 2003 Einkünfte als Ziviltechnikerin erzielt, bei deren Ermittlung sie ein 12%iges Betriebsausgabenpauschale berücksichtigt habe. Da die Y Ziviltechniker GmbH ein „Ein-Frau-

Betrieb" sei, sei die Bw. für die GmbH praktisch ausschließlich als Ziviltechnikerin tätig. Ihre Einnahmen habe sie daher ausschließlich in Form von Honoraren von der Y Ziviltechniker GmbH für ihre Tätigkeit als Ziviltechnikerin (Bewertung von Forsten, Erstellung von Waldwirtschaftsplänen, Betreuung von Forsten und dergleichen) erhalten. Für die Geschäftsführertätigkeit habe sie kein Entgelt, sondern nur eine Firmenpensionszusage erhalten. Bei den Honoraren der Bw. handle es sich daher nicht um Einnahmen im Sinn des § 22 Z 2 EStG 1988. Hinsichtlich der Details der Abrechnungen werde auf das Vorhalteverfahren verwiesen. Da dieser Sachverhalt in den Abgabenerklärungen offen gelegt worden sei, sei die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO nicht zu Recht erfolgt.

In der am 14. Oktober 2010 abgehaltenen Berufungsverhandlung brachte der steuerliche Vertreter der Bw. ergänzend vor, dass er auf Grund der Ausführungen im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 25.06.2007, 2002/14/0100, nunmehr ebenfalls die Ansicht vertrete, dass der Bw. nur ein Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 6% des Umsatzes zustehe. Diese Rechtsansicht sei jedoch erst ab dem Jahr 2004 der Veranlagung der Einkommensteuer zugrunde zu legen. Die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer der Jahre 2002 und 2003 sei hingegen nicht zu Recht erfolgt, weil dem Finanzamt in den Einkommensteuererklärungen der Jahre 2002 und 2003 alle aus damaliger Sicht entscheidungsrelevanten Tatsachen offen gelegt worden seien (Erzielung von Einkünften der Bw. aus einer Tätigkeit für die GmbH als Ziviltechnikerin und Berücksichtigung eines Betriebsausgabenpauschales in Höhe von 12%). Erst auf Grund der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Jahr 2007 (VwGH 25.06.2007, 2002/14/0100) sei auch bei freiberuflich für die eigene GmbH tätigen Beratern zwischen Einkünften gemäß § 22 Z 1 EStG 1988 und Einkünften gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 zu unterscheiden. Die weiteren Tatsachen, nämlich dass die Bw. zu 100% beteiligte Gesellschafterin und Geschäftsführerin ist, seien dem Finanzamt bereits in einer Vorhaltsbeantwortung betreffend Umsatzsteuer 2001 bekannt gegeben worden. (Der steuerliche Vertreter bezieht sich dabei auf eine Vorhaltsbeantwortung vom 12. Dezember 2005). Der zwischen der Bw. und der GmbH abgeschlossene Werkvertrag und die Pensionsvereinbarung seien dem Finanzamt erstmals im Jahr 2006 im Zuge einer Vorhaltsbeantwortung betreffend Einkommensteuer 2004 vorgelegt worden.

Die steuerliche Vertreterin des Finanzamtes führte zur Frage der Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2002 und 2003 aus, der Erstbescheid betreffend Einkommensteuer 2002 sei am 28. November 2003 und der Erstbescheid betreffend Einkommensteuer 2003 sei am 24. Mai 2005 ergangen. Die entscheidungsrelevanten Tatsachen seien dem Finanzamt daher erst nach Erlassung dieser Bescheide bekannt

geworden. Darüber hinaus betreffen die genannten Vorhaltsbeantwortungen andere Verfahren (Umsatzsteuer bzw. Einkommensteuer anderer Jahre).

Diesen Ausführungen hielt der steuerliche Vertreter der Bw. entgegen, dass für das Finanzamt bereits aus den Umsatzsteuererklärungen der Jahre 2001 bis 2003 erkennbar gewesen wäre, dass es sich bei den erklärten Umsätzen um „Innenumsätze“ einer geschäftsführenden Gesellschafterin handle. In der Frage der Qualifizierung der Einkünfte der Bw. wies der steuerliche Vertreter – wie schon in seinem bisherigen Vorbringen – nochmals auf die EStR 2000 Rz 5275 hin, worin ausgeführt werde, dass Einkünfte aus der Rechtsvertretung eines an einer Kapitalgesellschaft wesentlich beteiligten Rechtsanwaltes oder die eigenständige wirtschaftstreuherischer Leistung eines beteiligten Steuerberaters nicht Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 darstellen, sondern unter § 22 Z 1 EStG 1988 fallen. Das müsse für die Bw. umso mehr gelten als sie für die GmbH stets nur einzelne Projekte abwickle und auch nur für die Abwicklung dieser Projekte (und somit für ihre Tätigkeit als Ziviltechnikerin) bezahlt werde. Für die Tätigkeit als Geschäftsführerin habe sie keine Einnahmen von der GmbH erhalten.

Diesen Ausführungen hält die steuerliche Vertreterin des Finanzamtes entgegen, dass der Verwaltungsgerichtshof bereits mit Erkenntnis des verstärkten Senates VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018, entschieden habe, dass für die Qualifikation der Einkünfte als solche gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 die Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft das entscheidende Merkmal sei. Für die Eingliederung in den Organismus des Betriebes genüge eine auf Dauer angelegte Tätigkeit des Gesellschafters, sei es als Geschäftsführer, sei es im operativen Bereich der Gesellschaft. Aus dem zwischen der Bw. und der GmbH abgeschlossenen Werkvertrag sei zu erkennen, dass die Tätigkeit der Bw. als Ziviltechnikerin für die GmbH auf Dauer angelegt sei. Damit sei die Stellung der Bw. einer Dienstnehmerin ähnlich bzw. entspreche das Rechtsverhältnis einem freien Dienstverhältnis. Der vorliegende Fall sei daher mit jenem Fall, der dem Erkenntnis VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018, zugrunde liege, nicht hingegen mit jenen Fällen, auf die sich die EStR 2000 Rz 5275 beziehen, vergleichbar.

Diesen Ausführungen widerspricht der steuerliche Vertreter der Bw. insoweit als er meint, der zwischen der Bw. und der GmbH abgeschlossene Werkvertrag habe mit einem Dienstverhältnis überhaupt nichts zu tun. Es liege vielmehr geradezu das Gegenteil eines Dienstverhältnisses vor. Die Bw. sei an keine feste Arbeitszeit und an keinen bestimmten Arbeitsort gebunden, der Werklohn werde projektbezogen geleistet und stehe der Bw. erst nach Erfüllung des vereinbarten Auftrages zu, sie habe keinen Anspruch auf bezahlten Urlaub oder auf Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall. Der steuerliche Vertreter der Bw. beantragte

daher nochmals, der Berufung betreffend Wiederaufnahme der Verfahrens stattzugeben, weil in den Jahren 2002 und 2003 (bzw. bis zum Ergehen der Entscheidung VwGH 25.06.2007, 2002/14/0100) alle für die „eigene“ Kapitalgesellschaft freiberuflich Tätigen das 12%ige Betriebsausgabenpauschale erhalten hätten und aus damaliger Sicht alle entscheidungsrelevanten Daten offen gelegt worden seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Als erwiesen festgestellter Sachverhalt:

Die Bw. ist seit dem Jahr 1997 als Ziviltechnikerin und seit 18. Juli 2001 auch als Geschäftsführerin für die Y Ziviltechniker GmbH tätig. Zunächst war die Bw. zu 50%, seit 18. Juli 2001 ist sie zu 100% an der genannten GmbH beteiligt.

Mit Datum vom 7. Jänner 2002 wurde zwischen der Bw. und der Y Ziviltechniker GmbH ein Werkvertrag mit folgendem Inhalt abgeschlossen:

Dieser Vertrag ist ein Rahmenvertrag, welcher auf die Zeit der Zusammenarbeit der Vertragspartner geschlossen wird und in welchem die laufend geschlossenen Werkverträge ihre Deckung finden.

Der Abschluss dieser Subwerkverträge erfolgt entweder mündlich durch Zuteilung von zu erbringenden Leistungen oder stillschweigend innerhalb der laufenden Kundenbetreuung.

§ 1 Werkleistung

(1) Der Auftragnehmer verpflichtet sich, für den Auftraggeber forstwirtschaftliche Fachgutachten zu erstellen, Forstoperate, Forstbewertungen und -verwaltungen durchzuführen.

(2) ...

(3) Beide Vertragsparteien halten fest, dass es sich bei diesem Vertrag weder um einen echten Dienstvertrag noch um einen freien Dienstvertrag, sondern um einen Werkvertrag handelt (ein Dienstvertrag wird ausdrücklich beidseitig nicht gewollt). ...

§ 2 Vertragsdauer

(1) Das Werkvertragsverhältnis wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

(2) ...

(3) ...

§ 3 Stellung des Auftragnehmers

(1) Der Auftragnehmer ist an keine feste Arbeitszeit gebunden, es steht ihm frei, wann bzw. zu welchen Zeiten er die Leistungen durchführt. Der Auftragnehmer ist somit in keiner Weise

in die betriebliche Organisation des Auftraggebers integriert und an Weisungen des Auftraggebers nicht gebunden.

(2) Der Auftragnehmer ist auch an keinen Dienstort und an keine organisatorischen Weisungen des Auftraggebers gebunden und arbeitet teils mit eigenen Betriebsmitteln. Der Ort der Leistungserbringung bestimmt sich darüber hinaus nach den Erfordernissen des jeweiligen Auftrages.

(3) Der Auftragnehmer ist berechtigt, sich bei der Vertragserfüllung jederzeit auf eigenes Risiko und eigene Kosten von geeigneten Dritten vertreten zu lassen, welche jedoch eine dem Auftragnehmer vergleichbare Qualifikation aufweisen müssen.

(4) Leistungen des Auftragnehmers werden selbständig und in voller Eigenverantwortung erbracht.

§ 4

Mängelbehebung/Haftung

Der Auftragnehmer verpflichtet sich, innerhalb eines Jahres nach Übergabe der erarbeiteten Unterlagen geltend gemachte Mängel ohne Entschädigung sogleich zu beheben.

§ 5

Verrechnung des Honorars und Werkabnahme

Der Werklohn wird projektbezogen berechnet und steht dem Auftragnehmer nach erfolgreicher Erfüllung des vereinbarten Auftrages zu.

Das vereinbarte Honorar setzt die ordnungsgemäße Tätigkeit bzw. Leistungserbringung voraus. Erfolgt diese – aus welchem Grund auch immer – nicht, sei es auch durch Krankheit, gebührt insoweit keinerlei Entgelt. Auch bezahlter Urlaub gebührt nicht.

§ 6

Abgaben und Sozialversicherung

(1) Der Auftragnehmer führt die übernommenen Leistungen als selbständige Tätigkeit durch und hat daher für die Versteuerung des Honorars selbst Sorge zu tragen. ...

(2) ...

§ 7

Geheimhaltungspflichten

Der Auftragnehmer ist zur Geheimhaltung aller ihm aus seiner Tätigkeit für den Auftraggeber bekannt werdenden Geschäftsvorgänge, internen Betriebsverhältnisse oder Betriebsergebnisse verpflichtet. Diese Verpflichtung bleibt auch nach Beendigung dieses Vertrages aufrecht.

§ 8

Konkurrenzverbot, Konkurrenzklausel

Der Auftragnehmer unterliegt keinem wie immer gearteten Konkurrenzverbot. Er ist berechtigt, ähnlich geartete Tätigkeiten auch für andere Auftragnehmer durchzuführen.

Mit Datum vom 7. Dezember 2002 wurde zwischen der Bw. und der Y Ziviltechniker GmbH eine Pensionsvereinbarung abgeschlossen, in der zunächst ausgeführt wurde, dass die Bw. Geschäftsführerin der Y Ziviltechniker GmbH sei und die Geschäftsführung bisher unentgeltlich ausgeübt habe. Vereinbart wurde, dass die Bw. bei Erreichung des gesetzlichen Pensionsalters

von 60 Jahren von der Y Ziviltechniker GmbH eine wertgesicherte monatliche Pension von 1.200 Euro, zwölf mal jährlich, erhalten soll. Es handle sich dabei um eine rechtsverbindliche, unwiderrufliche Pensionszusage. Zur Auszahlung der Pension komme es nach Beendigung des Werkvertrages unter der Voraussetzung, dass dieser mindestens sieben Jahre bestanden habe. Für den Fall des Eintritts einer Erwerbsunfähigkeit vor Erreichen des 60. Lebensjahres erhalte die Bw. bis zum Erreichen des 60. Lebensjahres eine Invaliditätspension in Höhe der vereinbarten Alterspension. Abschließend wurde festgehalten, unter welchen Voraussetzungen die Y Ziviltechniker GmbH berechtigt sei, die zugesagte Pension zu kürzen oder einzustellen bzw. die Auszahlung der Pension vorübergehend auszusetzen.

Die Bw. machte bei der Ermittlung ihrer Einkünfte aus der Tätigkeit als Ziviltechnikerin für die GmbH in den Streitjahren jeweils ein 12%iges Betriebsausgabenpauschale geltend. Die Tatsachen, dass die Bw. seit 18. Juli 2001 auch Geschäftsführerin und an der Y Ziviltechniker GmbH zu 100% beteiligt ist, wurden dem Finanzamt erstmals mit Vorhaltsbeantwortung vom 12. Dezember 2005 betreffend das Verfahren zur Veranlagung der Umsatzsteuer 2001 bekannt gegeben. Der Werkvertrag und die Pensionsvereinbarung wurden dem Finanzamt erstmals als Beilagen zu einer Vorhaltsbeantwortung vom 9. Februar 2006 betreffend das Verfahren zur Veranlagung der Einkommensteuer 2004 übermittelt.

Strittig ist, ob die in den Streitjahren erzielten Einkünfte der Bw. aus ihrer Tätigkeit für die Y Ziviltechniker GmbH als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zu qualifizieren waren, der Bw. daher gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 nur ein Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 6% (anstelle von 12%) zustand und die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Einkommensteuer 2002 und 2003 zu Recht erfolgte.

2) Rechtliche Grundlagen:

§ 17 Abs. 1 EStG 1988

Bei den Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 oder des § 23 können die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 mit einem Durchschnittssatz ermittelt werden. Der Durchschnittssatz beträgt

- bei freiberuflichen oder gewerblichen Einkünften aus einer kaufmännischen oder technischen Beratung, einer Tätigkeit im Sinn des § 22 Z 2 sowie aus einer schriftstellerischen, vortragenden, wissenschaftlichen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit 6%, höchstens jedoch 13.200 €,
- sonst 12%, höchstens jedoch 26.400 €,

der Umsätze im Sinn des § 125 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung. ...

§ 22 EStG 1988

Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind:

1. Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit. Zu diesen Einkünften gehören nur

- a) ...
- b) Einkünfte aus der Berufstätigkeit der
 - staatlich befugten und beeideten Ziviltechniker oder aus einer unmittelbar ähnlichen Tätigkeit sowie ...
- c) ...
- 2. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit.
 Darunter fallen nur:
 - Einkünfte aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit ...
 - 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. ...

§ 303 Abs. 4 BAO

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

3) Rechtliche Würdigung:

Im Erkenntnis eines verstärkten Senates (VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018) hat der Verwaltungsgerichtshof die rechtlichen Voraussetzungen der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 klargestellt. Nach den Ausführungen in diesem Erkenntnis hat der Gesetzgeber mit dem in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 verwendeten Wort „sonst“ den Umstand der gesellschaftsvertraglich begründeten Freiheit des Geschäftsführers (oder in anderer Weise für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters) von jeder Fremdbestimmung ansprechen und damit das Merkmal der Weisungsgebundenheit als Tatbestandsvoraussetzung der Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigen wollen. Wird das in § 47 Abs. 2 EStG 1988 normierte Tatbestandselement der Weisungsgebundenheit durch den Ausdruck „sonst“ in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 beseitigt, dann kann sich der Ausdruck „alle“ in derselben – auf die gesetzliche Definition des steuerlichen Dienstverhältnisses in § 47 Abs. 2 EStG 1988 verweisenden – Vorschrift damit (primär) nur auf das verbleibende gesetzliche Kriterium der **Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes** des Arbeitgebers beziehen. Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen eines Unternehmerrisikos oder einer als „laufend“ zu erkennenden Lohnzahlung, kann in einer dem Gesetzeswortlaut verpflichteten Auslegung Bedeutung für die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nur noch 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 wäre. Wie der Verwaltungsgerichtshof in dem genannten Erkenntnis weiters ausgeführt hat, wird das für die Erfüllung des

Tatbestandes der Einkünfteerzielung nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 notwendige Merkmal der Eingliederung des tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft durch **jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit** hergestellt, mit welcher 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. Mit der Erzielung von Einkünften aus Vergütungen im Sinn des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 werden zufolge der Qualität dieser Bestimmung als *lex specialis* gegenüber anderen Einkünftebestandteilen diese nämlich – wie der Verwaltungsgerichtshof schon im Erkenntnis VwGH 26.11.2003, 2001/13/0219, entschieden hat – durch eine solche Tätigkeit rechtlich verdrängt, welche durch einen Steuerpflichtigen in seiner Eigenschaft als Gesellschafter jener Gesellschaft gegenüber erbracht wird, an der er im Sinn des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 wesentlich beteiligt ist.

Die Eingliederung in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft sieht der Verwaltungsgerichtshof nach den Ausführungen im Erkenntnis VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018, somit in einem funktionalen Verständnis dieses Begriffes mit einer auf Dauer angelegten kontinuierlichen Leistung des Gesellschafters entweder in der Geschäftsführung oder im operativen Bereich der Gesellschaft als verwirklicht an. Vor dem Hintergrund des funktionalen Verständnisses dieses Begriffes werden den Sachverhaltskomponenten der Anwesenheit des Gesellschafters in den Betriebsräumlichkeiten der Gesellschaft, der Vorgabe eines festen Arbeitsplatzes und einer festen Arbeitszeit und des Unterworfenenseins unter betriebliche Ordnungsvorschriften vom Verwaltungsgerichtshof keine Bedeutung zugebilligt. Das Überwiegen der Tätigkeit im operativen Bereich der Gesellschaft über die Aufgaben der Geschäftsführung beurteilt der Verwaltungsgerichtshof ebenfalls als bedeutungslos, weil die Bestimmung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 an den Inhalt der Tätigkeit des an der Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten und an seine handelsrechtliche Stellung nicht anknüpft. Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits im Erkenntnis VwGH 26.11.2003, 2001/13/0219, entschieden hat, steht es der Beurteilung der Einkünfte als solcher nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht entgegen, wenn die Art der Tätigkeit, würde sie nicht der Gesellschaft erbracht werden, sonst eine andere Qualifizierung der daraus erzielten Einkünfte, etwa als solche nach § 22 Z 1 EStG 1988, geböte.

Für den vorliegenden Fall bedeutet das Folgendes:

Mit Datum vom 7. Jänner 2002 wurde zwischen der Bw. und der Y Ziviltechniker GmbH ein Werkvertrag abgeschlossen, der als „Rahmenvertrag“ bezeichnet wurde. Dieser Rahmenvertrag gilt für die Zeit der Zusammenarbeit der Bw. mit der GmbH und in diesem Vertrag sollen die laufend mit der Bw. abgeschlossenen Werkverträge ihre Deckung finden. Unter dem Punkt „Vertragsdauer“ wurde weiters vereinbart, dass das Vertragsverhältnis auf unbestimmte Zeit abgeschlossen wurde. Aus dieser Vereinbarung ist daher eindeutig ersichtlich (und wird von der Bw. auch nicht in Abrede gestellt), dass die Tätigkeit der Bw. im operativen Bereich der Gesellschaft auf Dauer angelegt ist.

Für die Tätigkeit als Geschäftsführerin der Y Ziviltechniker GmbH erhält die Bw. keine laufende Entlohnung, sondern wurde ihr lediglich eine Pension ab Erreichen des gesetzlichen Pensionsalters zugesichert. In der zwischen der GmbH und der Bw. abgeschlossenen Pensionsvereinbarung wurde ua. ausgeführt, dass der Pensionsanspruch der Bw. ab Beendigung des Werkvertrages entsteht, wenn dieser zumindest mehr als sieben Jahre gedauert habe. Auch daraus ist ersichtlich, dass die Tätigkeit der Bw. für die GmbH auf Dauer angelegt ist.

Auf Grund der auf Dauer angelegten Tätigkeit der Bw. für die GmbH ist – nach den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes in den oa. Erkenntnissen – das Kriterium der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebes der GmbH erfüllt. Da es bei Erfüllung dieses Kriteriums auf weitere Sachverhaltselemente wie die Vereinbarung einer festen Arbeitszeit, eines festen Arbeitsortes, einer laufenden Entlohnung usw. nicht mehr ankommt, ist hinreichend klargestellt, dass die Bw. aus ihrer Tätigkeit für die GmbH Einkünfte gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt. Auch der Einwand der Bw., dass sie jeweils einzelne Projekte für die GmbH abwickle, ausschließlich für die Erfüllung der einzelnen Projekte von der GmbH bezahlt werde und ihre Tätigkeit insgesamt der einer freiberuflich tätigen Ziviltechnikerin entspreche, ändert an der genannten Qualifizierung der Einkünfte als solcher gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nichts, weil – wie der Verwaltungsgerichtshof bereits im Erkenntnis VwGH 26.11.2003, 2001/13/0219, und danach in ständiger Rechtsprechung, vgl. zB VwGH 25.06.2007, 2002/14/0100, oder VwGH 04.02.2009, 2008/15/0260, ausgesprochen hat – es im Anwendungsbereich des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 auf die Art der Tätigkeit des wesentlich beteiligten Gesellschafters nicht ankommt.

Bei der Ermittlung der von der Bw. für ihre Tätigkeit für die GmbH erzielten Einkünfte ist daher gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 nur ein Betriebsausgabenpauschale von 6% zu berücksichtigen.

Zur Frage der **Wiederaufnahme der Verfahren** betreffend Einkommensteuer 2002 und 2003 ist Folgendes auszuführen:

Der Erstbescheid betreffend Einkommensteuer 2002 wurde am 28. November 2003, der Erstbescheid betreffend Einkommensteuer 2003 am 24. Mai 2005 erlassen. Bei der Erlassung dieser Bescheide wurden die Angaben der Bw. in den Einkommensteuererklärungen (einschließlich der Geltendmachung eines Betriebsausgabenpauschales in Höhe von 12% des Umsatzes) übernommen. Ermittlungsverfahren wurden vom Finanzamt nicht durchgeführt. Mit Bescheiden vom 13. August 2007 wurden die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2002 und 2003 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und mit gleichem Datum neue Einkommensteuerbescheide erlassen. Die Wiederaufnahmebescheide wurden lediglich damit begründet, dass Tatsachen neu hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Die Erlassung der neuen Einkommensteuerbescheide wurde damit begründet, dass auf Grund amtswegiger Ermittlungen festgestellt worden sei, dass die Bw. ab 2001 Geschäftsführerin und 100%ige Gesellschafterin der Y Ziviltechniker GmbH sei. Vergütungen für die Geschäftsführertätigkeit seien Einkünfte gemäß § 22 Z 2 EStG 1988. Da die Bw. seit 2001 die Geschäfte der Gesellschaft führe, sei sie in den Organismus des Betriebes eingegliedert, sei es durch die Führung der Geschäfte oder durch ihr operatives Wirken mit welchem der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht werde. Es stehe daher nur ein Betriebsausgabenpauschale von 6% der Umsätze zu. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgrundsätzen verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das öffentliche Interesse an der Rechtsrichtigkeit und die steuerlichen Auswirkungen seien nicht als geringfügig anzusehen.

Der Berufung vom 11. September 2007 gegen die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2002 und 2003 wurde vom Finanzamt stattgegeben, weil die Wiederaufnahmebescheide nicht hinreichend begründet worden seien. Mit Bescheiden vom 23. Oktober 2007 wurden die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2002 und 2003 neuerlich wiederaufgenommen und wurden mit selbem Datum neue Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 und 2003 erlassen, wobei wiederum nur ein Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 6% des Umsatzes gewährt wurde. Die neuerlich erlassenen Wiederaufnahmebescheide wurden damit begründet, dass anlässlich einer nachträglichen Prüfung der Erklärungsangaben der Bw. die in der Begründung zu den (den Wiederaufnahmebescheiden) beiliegenden Einkommensteuerbescheiden angeführten Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervorgekommen seien, die eine Wiederaufnahme des

Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen könnten nicht als geringfügig angesehen werden. Auch gegen diese Wiederaufnahmebescheide wurde (mit Schriftsatz vom 16. November 2007) Berufung erhoben mit der Begründung, die Wiederaufnahme der Verfahren sei nicht zu Recht erfolgt, weil der Sachverhalt bereits in den Einkommensteuererklärungen 2002 und 2003 offen gelegt worden sei.

Das Finanzamt verfügte die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO, weil Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervorgekommen sind. Laut Begründung der Wiederaufnahme- bzw. der neuen Einkommensteuerbescheide sei erst anlässlich einer nachträglichen Prüfung der Erklärungsangaben der Bw. festgestellt worden, dass die Bw. seit dem Jahr 2001 Geschäftsführerin und 100%ige Gesellschafterin der Y Ziviltechniker GmbH und als solche – sei es durch die Führung der Geschäfte oder durch ihr operatives Wirken für die Gesellschaft – in den Organismus des Betriebes eingegliedert gewesen sei. Auf Grund der Eingliederung der Bw. in den Organismus der GmbH seien die Einkünfte der Bw. als solche gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 qualifiziert und der Bw. nur ein Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 6% gewährt worden.

Das Finanzamt stützte sich bei der Wiederaufnahme der Verfahren somit auf jenes Kriterium, welches der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis des verstärkten Senates VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018, als entscheidend für die Qualifizierung von Einkünften eines an einer Kapitalgesellschaft wesentlich beteiligten Gesellschafters als solche gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nannte. Die Eingliederung der Bw. in den Organismus der GmbH ergibt sich aus der wesentlichen Beteiligung der Bw. an der GmbH, ihrer auf Dauer angelegten Tätigkeit als Geschäftsführerin der GmbH sowie ihrer (nach den Vereinbarungen in dem am 7. Jänner 2002 abgeschlossenen Werkvertrag) ebenfalls auf Dauer angelegten Tätigkeit als Ziviltechnikerin für die GmbH. Die Tatsachen, dass die Bw. seit dem Jahr 2001 Geschäftsführerin und 100%ige Gesellschafterin der Y Ziviltechniker GmbH ist, wurden dem Finanzamt unbestrittenermaßen erstmals in der Vorhaltsbeantwortung vom 12. Dezember 2005 (betreffend Umsatzsteuer 2001 sowie Einkommensteuer 2003 und 2004) ausdrücklich bekannt gegeben. Aus der am 22. August 2002 beim Finanzamt eingereichten Umsatzsteuererklärung 2001 wären diese Tatsachen – entgegen dem Vorbringen der Bw. – wohl erst nach weiteren Ermittlungen für das Finanzamt eindeutig erkennbar gewesen. Darüber hinaus ist für die Beurteilung der Frage der Zulässigkeit der Wiederaufnahme eines Verfahren auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen und/oder Beweismittel entscheidend,

ob der Behörde die Tatsachen und/oder Beweismittel **in dem Verfahren**, das wiederaufgenommen werden soll, bereits bekannt waren (vgl. Ritz, BAO³, § 303 Tz 14, und die dort zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes). Bei der Veranlagung der Umsatzsteuer 2001 und der Einkommensteuer 2004 handelt es sich nicht um dasselbe Verfahren wie bei der Veranlagung der Einkommensteuer 2002 und 2003. Die für die Beurteilung der Eingliederung der Bw. in den Organismus der GmbH wesentlichen Tatsachen wurden dem Finanzamt somit erst mit den Vorhaltsbeantwortungen vom 12. Dezember 2005 und vom 9. Februar 2006 bekannt gegeben. Erst zum letztgenannten Zeitpunkt – und damit erst nach Erlassung der Erstbescheide betreffend Einkommensteuer 2002 und 2003 am 28. November 2003 bzw. am 24. Mai 2005 – waren dem Finanzamt somit **alle** für die Qualifizierung der Einkünfte der Bw. entscheidungsrelevanten Tatsachen bekannt. Die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2002 und 2003 auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen gemäß § 303 Abs. 4 BAO erfolgte daher zu Recht. Der Umstand, dass die Bw. im Zeitpunkt der Abgabe der Einkommensteuererklärungen 2002 und 2003 alle aus ihrer Sicht wesentlichen Tatsachen offen legte und die Abgabenbehörde zunächst keine weiteren Ermittlungen anstellte, steht einer Wiederaufnahme der Verfahren im Jahr 2007 nicht entgegen. Das Ermessen, das für die Durchbrechung der Rechtsbeständigkeit zugunsten der Rechtsrichtigkeit spricht, wurde vom Finanzamt schlüssig begründet.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 22. Oktober 2010