



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des AK gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 29. Juli 2004 betreffend Einkommensteuer sowie Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (im Folgenden auch Bw.) erklärte in der Beilage zur Einkommensteuererklärung für 2003 als Einnahmen „Gesellschafterbezüge“ von 21.000 Euro, denen er als Ausgaben an die Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft geleistete Beiträge sowie ein „Betriebsausgabenpauschale § 17 EStG 1988 (12% von € 21.000)“ gegenüberstellte. Der erklärte „Gewinn aus den Einkünften als Gesellschafter“ betrug 17.590,53 Euro. Weiters erzielte er im Jahr 2003 auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 615,74 Euro aus einem Dienstverhältnis zur Firma I-GmbH.

Im Einkommensteuerbescheid vom 29. Juli 2004 wurden die pauschalierten Aufwendungen nur in einer Höhe von 6% anerkannt und darauf verwiesen, dass für „Geschäftsführerbezüge“ nur dieser Prozentsatz zur Anwendung gelange.

In der dagegen eingebrochenen Berufung beantragte der Bw. die pauschalierten Aufwendungen in Höhe von 12% der Einnahmen anzusetzen. Er führte zur Begründung aus, dass er mit 26% an der I-GmbH beteiligt sei und er somit gemäß § 17 EStG 1988 als Unternehmer pauschale Werbungskosten ansetzen könne. Diese machten bei kaufmännischer

und technischer Beratung 6%, bei allen restlichen Tätigkeiten gemäß § 22 EStG 1988 oder § 23 EStG 1988 12% aus. In § 22 EStG 1988 seien die Bezüge, welche von einer Kapitalgesellschaft an wesentliche Beteiligte gewährt würden, angeführt. Da eine Beteiligung am Stammkapital von mehr als 25% als wesentliche Beteiligung gelte, sei er mit 26% wesentlich am Unternehmen beteiligt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 31. August 2004 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Zur Begründung gab es an, dass sich gemäß § 17 EStG 1988 der Durchschnittssatz bei Einkünften aus Tätigkeiten im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 (vermögensverwaltende Tätigkeiten, Gesellschafter-Geschäftsführer) auf 6% reduziere.

Im Vorlageantrag wiederholte der Bw. im Wesentlichen seine bereits in der Rechtsmittelschrift gemachten Argumente und verwies zusätzlich darauf, dass er nicht Geschäftsführer der GmbH sei.

Am 18. November 2005 richtete der zuständige Referent des Unabhängigen Finanzsenats folgenden Vorhalt an den Bw.:

1. *Sie bezogen im berufungsgegenständlichen Jahr 2003 von der Firma „I-GmbH“ einerseits Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (1.1. bis 28.2.), andererseits – von Ihnen so bezeichnete – „Einkünfte als Gesellschafter“ (ab 1.3.2003).*
 - a) *Für welche Tätigkeiten wurden die genannten Einkünfte bezogen?*
 - b) *allfällige schriftliche Vereinbarungen wären vorzulegen.*
2. *Gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 fallen unter Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit nur Einkünfte aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit (Teilstreich 1) sowie Gehälter und Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentliche Beteiligte (Beteiligungsausmaß von über 25%; trifft bei Ihnen zu) für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt werden.*
Gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 können – so wie auch in Ihrer Steuererklärung – bei Einkünften gemäß § 22 EStG 1988 Betriebsausgaben mit einem Durchschnittssatz berechnet werden. Dieser Satz beträgt bei freiberuflichen oder gewerblichen Einkünften aus einer kaufmännischen und technischen Beratung, einer Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 sowie aus einer schriftstellerischen, vortragenden, wissenschaftlichen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit 6%, sonst 12% der Umsätze.
Die erklärten „Einkünfte als Gesellschafter“ stehen offenbar mit einer für die Firma I-GmbH erbrachten Tätigkeit im Zusammenhang. Bloße Einkünfte als Gesellschafter ohne dahinter stehende Tätigkeit würden nämlich zu Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27 EStG 1988 führen, bei denen prinzipiell kein Werbungskostenabzug zulässig ist.
 - a) *Wurde die Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses oder auf Grund eines anderen*

Vertrages (z.B. Werkvertrag) erbracht?

- b) Welche konkrete Tätigkeit wurde für die genannte GmbH verrichtet?*
- c) Nach Lehre und Rechtsprechung (vgl. Doralt, EStG, 8. Aufl, § 22, Tz 144 ff) führt jede Weisung von einem Gesellschafter – auch in nicht leitender Funktion – erbrachte Tätigkeit (unabhängig vom entsprechenden Vertragsverhältnis) zu Einkünften gemäß § 22 Z 2 EStG 1988. Dies bedeutet weiters, dass die pauschalen Betriebsausgaben nur in einer Höhe von 6% geltend gemacht werden können.*

Unter diesem Aspekt wäre Ihre Berufung jedenfalls abzuweisen,

Mit Eingabe vom 12. Dezember 2005 gab der Bw. an, dass er in der Übergangszeit von Dienstnehmer auf Gesellschafter keine eigenen Entscheidungen hätte treffen können, sondern an Weisungen der übrigen Gesellschafter gebunden gewesen sei.

Weiters legte er eine mit 3. März 2003 datierte "Verbindliche Vereinbarung Einstiegsregelung - Gesellschafterprovision" vor, aus der u.a. hervorgeht, dass der Bw. "aufgrund seiner Stellung im Unternehmen weisungsgebunden" war und "während der Dienstzeiten anwesend" sein musste; seine Entlohnung richtete sich "nach Provision/Beratungstätigkeit (Pkt. 1. der Vereinbarung).

Aus einem Firmenbuchauszug der I-GmbH geht hervor, dass der Bw. seit 14. März 2003 deren Prokurist mit Einzelzeichnung ist. Handelsrechtliche Geschäftsführer ist ein weiterer im selben Ausmaß wie der Bw. beteiligter Gesellschafter.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unstrittig ist, dass der Bw. im berufungsgegenständlichen Jahr für die I-GmbH , an der er in einem Ausmaß von 26% beteiligt ist, Tätigkeiten verrichtet hat. Dass Abgabenverfahren (Firmenbuchauszug, vorgelegte vertragliche Vereinbarung) hat weiters eindeutig ergeben, dass der Bw. im berufungsgegenständlichen Jahr nicht handelsrechtlicher Geschäftsführer, sondern Prokurist dieser Gesellschaft gewesen ist. Zu klären ist, unter welchen konkreten Einkunftstatbestand des EStG die Tätigkeit des Bw. zu subsumieren ist, um in weiterer Folge die Frage zu lösen, in welcher Höhe pauschale Betriebsausgaben Berücksichtigung finden können.

Auf Grund der vorgelegten Vereinbarung ist der (zivilrechtliche) Charakter der dahinter stehenden Vereinbarung zwar nicht eindeutig zuordenbar, die Weisungsgebundenheit sowie die Anwesenheitspflicht während der Dienstzeiten spricht aber für einen Dienstvertrag. Auch der Bw. selbst wies in seiner Eingabe vom 12. Dezember 2005 auf eben diese Weisungsgebundenheit hin.

Aus steuerrechtlicher Sicht bestimmt § 47 Abs 2 EStG 1988 in diesem Zusammenhang

zunächst, dass ein Dienstverhältnis dann vorliegt, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist nach der genannten Bestimmung dann 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.

Gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 können bei Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 oder § 23 Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs 3 mit einem Durchschnittssatz ermittelt werden. Dieser Satz beträgt u.a. bei freiberuflichen oder gewerblichen Einkünften aus einer kaufmännischen oder technischen Beratung oder einer Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 6% (§ 17 Abs. 1 EStG 1988, 1. Teilstrich), sonst 12 (§ 17 Abs. 1 EStG 1988, 2. Teilstrich) der Umsätze.

Gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 fallen unter Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit nur vermögensverwaltende Tätigkeiten (z.B. Aufsichtsratsmitglied; 1. Teilstrich) sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentliche Beteiligte für ihre "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses" (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung (1. Teilstrich) gewährt werden. Eine "wesentliche Beteiligung" liegt dann vor, wenn der Anteil einer Person am Grund- oder Stammkapital mehr als 25% beträgt.

Unter einer "sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisenden Beschäftigung" versteht das EStG eine Beschäftigung, die mit Ausnahme der Weisungsgebundenheit alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist (VwGH 23.4.2001, 2001/14/0054).

Das Fehlen der Weisungsgebundenheit liegt dabei nicht in den tatsächlichen Verhältnissen, sondern auf Grund der dominierenden Gesellschafterstellung. Für derartige Vertragsverhältnisse ist zwar an sich der Gesellschafter-Geschäftsführer der typische Anwendungsfall, doch erfasst - wie dem Bw. auch bereits mit Vorhalt vom 18. November 2005 mitgeteilt - § 22 Z 2 EStG 1988 jeden Dienstnehmer unabhängig vom Inhalt seiner Tätigkeit, also auch dann, wenn er im Unternehmen nicht leitend tätig ist (*Doralt*, EStG⁸, Tz 144 zu § 22 mit Verweis auf die Erläuternden Bemerkungen zum AbgÄG 1981, BGBl 1981/620; siehe weiters *Kuprian*, UFSaktuell 2005, 352 ff.).

Nach der jüngsten Rechtsprechung (vgl. VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018) ist weiters von entscheidender Bedeutung, ob der Gesellschafter in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft, an der er beteiligt ist, eingegliedert ist, wobei sich der Gerichtshof an der Legaldefinition des § 47 Abs. 2 orientiert. Liegt demnach eine Weisungsgebundenheit nur auf Grund einer gesellschaftsrechtlichen Beziehung (qualifizierte Beteiligung) vor, sind im Falle einer klar erkennbaren Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes alle weiteren Merkmale, die Indizien für ein Dienstverhältnis wären, für das Vorliegen des Tatbestandes des § 22 Z 2 EStG 1988 ebenso irrelevant, wie die

zivilrechtliche Gestaltung der Leistungsbeziehung (vgl. *Wiesner-Atzmüller-Grabner-Leitner-Wanke*, EstG⁴, Anm. 141c zu § 22).

Aus den angeführten Gründen war daher vom Vorliegen von Einkünften gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 auszugehen und die Berufung abzuweisen.

Linz, am 15. Dezember 2005