

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. Hans Blasina und die weiteren Senatsmitglieder Dr. Sebastian Pfeiffer, LL.M., Michael Fiala und Dr. Franz Kandlhofer in der Beschwerdesache Bf., Adr.\_Bf., vertreten durch stV, Adr.\_StV., über die Beschwerde vom

- 04.08.2010 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 02.07.2010 betreffend
  - Wiederaufnahme Einkommensteuer 2005,
  - Einkommensteuer 2005,
  - Wiederaufnahme Umsatzsteuer 2005,
  - Umsatzsteuer 2005,
  - Wiederaufnahme Einkommensteuer 2006,
  - Einkommensteuer 2006,
  - Wiederaufnahme Einkommensteuer 2008,
  - Einkommensteuer 2008,
  - Wiederaufnahme Umsatzsteuer 2008,
  - Umsatzsteuer 2008 und
  - Einkommensteuer-Vorauszahlung 2010 sowie
- 13.01.2012 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 07.12.2011 betreffend
  - Einkommensteuer 2009,
  - Umsatzsteuer 2009 sowie
  - Einkommensteuer-Vorauszahlung 2012

in der Sitzung am 10.09.2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung im Beisein der Schriftführerin SF zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde betreffend Wiederaufnahme Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2005, 2006 und 2008 sowie hinsichtlich Umsatzsteuer 2005, 2006, 2008 und 2009 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

2. Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2005, 2006, 2008 und 2009 sowie Einkommensteuervorauszahlungsbescheide 2010 und 2012 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben (Einkommensteuer 2005, 2006, 2008 und 2009) sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage

angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Die Einkommensteuervorauszahlung 2010 wird folgend festgesetzt:

Einkommensteuerschuld 2008	28.553,00 Euro
9% Zuschlag	2.569,77 Euro
<b>Einkommensteuervorauszahlung 2010</b>	<b>31.122,77 Euro</b>

Die Einkommensteuervorauszahlung 2012 wird folgend festgesetzt:

Einkommensteuerschuld 2009	26.960,18 Euro
14% Zuschlag	3.774,43 Euro
<b>Einkommensteuervorauszahlung 2012</b>	<b>30.734,61 Euro</b>

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer Bf. (in der Folge "Bf.") ist als einziger Gesellschafter an der GmbH beteiligt (in der Folge "GmbH"). Er ist zugleich Geschäftsführer. Für die Streitjahre 2005, 2006, 2008 und 2009 gab der Bf. elektronische Abgabenerklärungen ab, in denen er negative Einkünfte aus selbständiger Arbeit als wesentlich Beteiligter an der GmbH und positive Einkünfte aus Gewerbebetrieb auswies. Für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wandte der Bf. den Hälftesteuersatz gemäß § 11a EStG 1988 an.

Die belangte Behörde veranlagte die Jahre 2005, 2006 und 2008 zunächst erklärungskgemäß. Nach einer Außenprüfung nahm die belangte Behörde das Verfahren wieder auf und erließ abgeänderte Abgabenbescheide vom 02.07.2010. Für das Streitjahr 2009 erließ die belangte Behörde sofort von der Erklärung abweichende Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer am 07.12.2011.

Im Rahmen der Außenprüfung wurden – zusammengefasst – folgende Feststellungen getroffen:

- Der Bf. lege neben Geschäftsführereinkünften gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 auch jährliche Rechnungen über 800 Stunden geleistete Arbeit an die GmbH. Diese seien vom Bf. als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt und dem Hälftesteuersatz unterworfen worden. Da der Bf. jedoch der einzige Geschäftsführer der GmbH sei und diese seit jeher selbständig vertrete, sei von einer auf Dauer angelegten kontinuierlichen Leistung des Bf. für die

GmbH auszugehen. Der Bf. sei vollständig in den Betrieb eingegliedert, sodass jegliche bezogenen Vergütungen als Einkünfte gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 anzusehen seien.

- In den Jahren 2005 und 2008 seien Leistungen an die Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft von der GmbH bezahlt und bei der GmbH als Aufwand verbucht worden. Der Bf. habe diese als Einnahmen und in gleicher Höhe als Aufwand erfasst. Die Zahlung der SV-Beiträge durch die GmbH sei daher als sonstige Vergütung iSd § 22 Z 2 EStG zu qualifizieren. Die von der GmbH bezahlten SV-Beiträge seien ebenfalls der Umsatzsteuer (20%) zu unterziehen.
- Bei der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit wendete der Bf. das Betriebskostenpauschale iHv 6% an. Da die Ermittlung der Geschäftsführerbezüge jedoch anhand eines Betriebsvermögensvergleiches durchgeführt wurde, könne dieses nicht geltend gemacht werden.
- Der Hälftesteuersatz wurde dem Bf. nur für das Jahr 2008 gewährt.

In der Berufung, die nunmehr als Beschwerde zu behandeln ist, bringt der Bf. zusammengefasst vor:

- Die Wiederaufnahme sei rechtswidrig, weil keine neuen Tatsachen und Beweismittel hervorgekommen seien.
- Zu den Geschäftsführerbezügen: Vertraglich umfasse die Geschäftsführertätigkeit nicht die Erbringung operativer Leistungen. Bei der Festlegung des Werkvertrages für den Geschäftsführer sei von einem geschätzten monatlichen Zeitaufwand von ca. 20 Stunden für die durchschnittliche monatliche Geschäftsführungstätigkeit für die GmbH ausgegangen worden. Hierfür sei ein Stundensatz von 85 Euro vereinbart. Mehr- oder Minderzeiten seien nach Möglichkeit wieder laufend auszugleichen. Für die Jahre 2003 bis 2008 errechne sich ein Zeitaufwand für die Geschäftsführung von jährlich ca. 262 Stunden. In den Einkommensteuererklärungen seien im Rahmen einer Einnahmen-Ausgabenrechnung die jeweils jährlich erhaltenen selbständigen Geschäftsführerbezüge samt der jeweils von der GmbH bezahlten SV-Pflichtbeiträge als Einnahmen angesetzt und sogleich als Ausgaben zuzüglich Betriebsausgabenpauschale abgesetzt worden.
- Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb: Bei den jährlichen Rechnungen des Bf. von über 800 Stunden an die GmbH handele es sich zweifelsfrei um Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die Umqualifizierung zu Einkünften aus selbständiger Arbeit sei rechtlich unzulässig und verfehlt. Die Erbringung der gewerblichen Dienstleistungen sei fremdüblich erfolgt und hinsichtlich der Geschäftsführertätigkeit abgrenz- und unterscheidbar. Würden die gewerblichen Dienstleistungen als Geschäftsführerbezug gewertet, so entstünden 80.000 Euro zusätzlich pro Jahr an Geschäftsführerbezügen. Dies sei jedenfalls ungemessen hoch und würde bei der GmbH in gleicher Höhe zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führen. Die Feststellungen der Außenprüfung stünden auch im diametralen Gegensatz zur Rechtsmeinung der Außenprüfung bei der GmbH, die die vom Bf. vertretene Rechtsansicht teilte. Der Bf. habe bei der Ausführung seiner gewerblichen Tätigkeit spezielle EDV-Tools verwendet, die nur vom Bf. (zusammen mit einem früheren Geschäftspartner) verwendet werden dürften. Die Verwendung der EDV-

Tools sei daher nur im Rahmen selbständig ausgeführter gewerblicher Dienstleistungen zulässig. Aus den Rechnungen und Verträgen gehe eindeutig hervor, dass es sich bei den gegenüber der GmbH abgerechneten Leistungen um fremdüblich und selbständig erbrachte EDV-Leistungen handele, die nicht im Rahmen der Geschäftsführungsfunktion ausführt seien. Eine Eingliederung in das Unternehmen der GmbH sei nicht gegeben.

- Zur SV der gewerblichen Wirtschaft: Der Bf. habe die von der GmbH bezahlten SV-Beiträge als Einnahmen angesetzt sowie zuzüglich dem Betriebsausgabenpauschale als Betriebsausgaben abgesetzt. Die von der GmbH übernommenen und im Namen und auf Rechnung des Bf. einbehaltenen und an die SVA weitergezahlten Pflichtbeiträge seien aus Sicht der GmbH ein Teil des ausbezahlten Geschäftsführungsbezuges. Beim Bf. seien diese Einnahmen als selbständige Einkünfte zu qualifizieren. Gleichermäßen seien die Pflichtbeiträge auf Ebene des Bf. Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 Z 1 lit. a EStG. Zudem habe die Außenprüfung die Geschäftsführerbezüge der 20%igen Umsatzsteuer unterzogen, obwohl die belangte Behörde diese Übung langjährig akzeptiert habe. Die belangte Behörde sei von den Umsatzsteuerrichtlinien abgegangen, wenn sie die Leistungen des Bf. als steuerbar behandle, obwohl die Voraussetzungen der UStR Rz 184 vorlägen. Dies sei ein Verstoß gegen Treu und Glauben.
- Zum Betriebskostenpauschale: Da der Bf. seine selbständigen Geschäftsführungseinkünfte im Rahmen einer Einnahmen-Ausgabenrechnung ermittle und nicht im Rahmen eines Betriebsvermögensvergleiches, sei die Aberkennung des Betriebsausgabenpauschales unbegründet und rechtswidrig.
- Zum Hälftesteuersatz: Da die Umdeutung von gewerblichen in selbständige Einkünfte unzulässig sei, stehe in den Streitjahren die Inanspruchnahme des Hälftesteuersatzes offen.

Im Rahmen einer Gegenstellungnahme wurde von Seiten der Prüferin zusammengefasst ausgeführt:

- Ein Bevollmächtigungsvertrag sei erst im Rahmen der Berufung vorgebracht worden. Dieser entfalte jedoch keine Auswirkung auf den vorliegenden Fall. Der Bf. sei in die GmbH vollständig eingegliedert, weil die erklärte gewerbliche Tätigkeit ausschließlich aus der Tätigkeit mit der GmbH stammen. Die GmbH sei eine Klein-GmbH ohne eigene Angestellte. Dass dies bei der Prüfung der GmbH nicht beanstandet wurde, hindere die Behörde nicht daran, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen. Der Grundsatz von Treu und Glauben schütze nicht das Vertrauen in die Rechtsbeständigkeit unrichtiger abgabenrechtlicher Beurteilungen der Vergangenheit. In der Berufung sei zudem erstmalig über die speziellen EDV-Tools gesprochen worden, die nicht an die GmbH weitergegeben werden dürften. Dies sei für die belangte Behörde unglaubwürdig, weil in den Unterlagen weder Aufwendungen für deren Entwicklung noch Zahlungen für die Nutzung ersichtlich seien. Durch die Einbringung seien auch die EDV-Tools in die GmbH übergegangen.

- Zur SVA: Die von der GmbH bezahlten SV-Beiträge seien als durchlaufender Posten anzusehen; Der Betriebskostenabzug sei möglich. Die Umsatzsteuer wäre zu korrigieren. Insgesamt müsse in diesem Punkt eine Stattgabe der Berufung erfolgen.
- Zum Betriebskostenpauschale und zum Hälftesteuersatz: Seien die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt worden, sei der Abzug des Betriebskostenpauschales zulässig, nicht jedoch der Ansatz des Hälftesteuersatzes für nicht entnommene Gewinne.
- Zur Wiederaufnahme: Es sei der belangten Behörde nicht bekannt gewesen, dass sämtliche Einnahmen als Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu qualifizieren seien. Dies rechtfertige die Wiederaufnahme.

Dagegen richtet sich die Gegenäußerung des Bf.:

Geschäftsführerbezüge: Der Bevollmächtigungsvertrag über die Geschäftsführerstellung des Bf. sei fremdüblich und schriftlich abgeschlossen. Seitdem seien Einkünfte aus selbständiger Arbeit ausgewiesen worden. Es müsse daher klar sein, dass die Geschäftsführertätigkeit selbständig erfolgt sei. Operative Tätigkeiten seien von diesem Vertrag nicht umfasst. Das Trennungsprinzip zwischen GmbH und Gesellschafter ermögliche es, Verträge zwischen Geschäftsführer und Gesellschaft abzuschließen. Der belangten Behörde seien diese Verträge im Rahmen der Außenprüfung der GmbH vorgelegen und seien unbeanstandet geblieben. Der Bf. habe seine Gewerbeberechtigung behalten, da er außerhalb der GmbH mit einem Geschäftspartner spezielle EDV-Tools entwickelt habe, die aus urheberrechtlichen Gründen nicht an Dritte weitergegeben werden dürfe. Die Einbringung dieser Tools in die GmbH sei daher unzulässig und gar nicht möglich gewesen, weil die Entwicklung erst nach Einbringung abgeschlossen wurde. Für selbsterstellte unkörperliche Wirtschaftsgüter bestünde ein Aktivierungsverbot. Aufwendungen und Zahlungen für die Entwicklung hätte es nicht gegeben, da diese im Rahmen des Einzelgewerbes des Bf. durch Arbeitskraft und Betriebsmittel außerhalb der GmbH entwickelt wurden.

Für das Streitjahr 2009 brachte der Bf. analoge Gründe für die Abweisung vor.

## **II. Erwägungen**

### **1. Sachverhalt**

Der Bf. ist der einzige und zu 100% beteiligte Gesellschafter und Geschäftsführer der GmbH.

Der Bf. hält eine Gewerbeberechtigung für Dienstleistungen in der automatischen Datenverarbeitung und Informationstechnik.

Mit Sacheinlage(Einbringungs-)vertrag vom 03.01.2003 brachte der Bf. sein nicht protokolliertes Einzelunternehmen mit dem Betriebsgegenstand Dienstleistungen in der automatischen Datenverarbeitung in die GmbH ein.

Die GmbH befindet sich (mittlerweile) in Liquidation.

Zwischen dem Bf. und der GmbH wurde ein Bevollmächtigungsvertrag abgeschlossen:“

### **BEVOLLMÄCHTIGUNGSVERTRAG**

*Die Firma **GmbH** (Vollmachtgeber) mit Sitz in Adr.\_GmbH, vertreten durch deren Geschäftsführer Hrn. Bf. einerseits, und Hrn. Bf. (Bevollmächtigter), Adr.\_Bf., andererseits, schließen einen Bevollmächtigungsvertrag (Par. 1002 ff. ABGB) wie folgt:*

*1) Der Bevollmächtigte verpflichtet sich zur selbständigen Tätigkeit als Geschäftsführer des Vollmachtgebers in dessen Namen und für dessen Rechnung in der Rechtsstellung eines handelsrechtlichen Geschäftsführers.*

*Die selbständige Geschäftsführertätigkeit umfasst die Leitung, Kontrolle und die nach außen vertretende Tätigkeit des Vollmachtgebers auf oberster Unternehmensebene mit einem derzeit geschätzten Zeitaufwand von ca. 240 Stunden jährlich.*

*Mehr- oder Minderzeiten sind nach Möglichkeit laufend auszugleichen.*

*Die Geschäftsführertätigkeit umfasst hingegen nicht die Erbringung von operativen Leistungen an den Vollmachtgeber auf mittlerer und unterer Unternehmensebene, wie zB die operative Mitarbeit bei der Leistungserstellung in den Geschäftsbereichen des Vollmachtgebers.*

*2) Der Bevollmächtigte hat zwar die Beschlüsse der Generalversammlung zu vollziehen, er ist jedoch in der Umsetzung der vorgegebenen Beschlüsse in seiner Tätigkeit an keine Weisungen gebunden und verrichtet seine Tätigkeit eigenverantwortlich, d.h. er steht in der Betätigung seines geschäftlichen Willens nicht unter der Leitung eines Arbeitgebers.*

*Er ist überdies nicht in den Betrieb des Vollmachtgebers eingebunden, und unterliegt keinerlei Kontrolle und disziplinären Anweisungen seitens des Vollmachtgebers.*

*Die Verrichtung seiner Tätigkeit erfolgt- soweit dies technisch möglich und sachgerecht ist – mit eigenen Betriebsmitteln.*

*3) Weiter besteht keine Bindung an eine bestimmte Arbeitszeit, und kann sich der Bevollmächtigte ohne Angabe von Gründen durch dritte Personen zeitweilig vertreten lassen, bzw. sich in Ausführung seiner Tätigkeit der Unterstützung dritter Personen bedienen. Der Bevollmächtigte haftet diesfalls für Schäden durch das Verschulden seiner Gehilfen wie für sein eigenes und er hat diese auch selbst ohne weiteren Rückforderungsanspruch an den Vollmachtgeber zu entlohn.*

*4) Der Bevollmächtigte erhält für seine selbständige Geschäftsführertätigkeit aufgrund des derzeit geschätzten Zeitaufwandes von ca. 240 Stunden jährlich, ein am Jahresende fällig werdendes Pauschalhonorar von EUR 20.400,-- exklusive der gesetzlichen Umsatzsteuer pro Jahr. Eine allfällige freiwillige Pensionszusage des Vollmachtgebers an den Bevollmächtigten ist hinsichtlich der jährlichen Dotierung einer Pensionsrückstellung für den Bevollmächtigten in dieses Pauschalhonorar einzurechnen.*

*Die Höhe dieses Bezuges gilt bis zum Ende des Kalenderjahres und kann dieser nach Vorliegen des Bilanzergebnisses der Ertragssituation des Vollmachtgebers einvernehmlich nach oben und untenhin hin angepasst werden.*

*In Verlustperioden beim Vollmachtgeber kann der Honoraranspruch bis auf Null reduziert werden.*

*5) Der Bevollmächtigte nimmt zur Kenntnis, dass er für die ordnungsgemäße Versteuerung seiner empfangenden Entgelte selbst zu sorgen hat und den Vollmachtgeber außer der vertragsgemäßen Auszahlung des oben angeführten Entgeltes zuzüglich den anfallenden Pflichtversicherungsbeiträgen keinerlei sonstigen Verpflichtungen treffen.*

*6) Dieser Vertrag beginnt mit 01.01.2003 und ist auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Er kann von beiden Seiten jeweils unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist jeweils zum Monatsletzten aufgekündigt werden.*

*Soweit dieser Vertrag keine gesonderten Regelungen enthält, gelten die Bestimmungen des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches sowie des Gesetzes über die Gesellschaft mit beschränkter Haftung in der jeweils gültigen Fassung sinngemäß, insoweit nicht zwingend andere gesetzliche Bestimmungen zur Anwendung gelangen.*

*7) Bei Streitigkeiten aus diesem Vertrag richtet sich der Gerichtsstand nach dem Sitz des Vollmachtgebers. “*

In den Streitjahren lukrierte der Bf. folgende Entgelte aus dem Titel der Geschäftsführerbezüge:

<b>Streitjahr</b>	<b>Geschäftsführerbezug</b>
2005	12.441,36 Euro
2006	0 Euro
2008	9.199,87 Euro
2009	14.280,79 Euro

Am 01.01.2004 wurde zwischen der GmbH und dem Bf. eine Pensionszusage im Sinne des BPG geschlossen. Demnach gebührt dem Bf. nach Vollendung des 60. Lebensjahres eine monatliche Alterspension von 1.500 Euro, 14 mal jährlich. Die GmbH dotierte in den Streitjahren folgende Pensionsrückstellungen:

<b>Streitjahr</b>	<b>Dotierung Pensionsrückstellung</b>
2005	12.208,76 Euro
2006	12.925,98 Euro
2008	14.520,54 Euro
2009	15.402,19 Euro

In den Streitjahren fanden aus dem Titel der Pensionszusage keine Zuflüsse an den Bf. statt.

Der Bf. wird als Auftragnehmer der GmbH in den Leistungszeiträumen Jänner bis Dezember 2005 sowie Jänner bis Dezember 2006 für die GmbH am Standort der X, Adr.\_X, sowie am Standort der Y, Adr.\_Y hinsichtlich Wartung der EDV-Hardware und Standortbetreuung, Netzwerkbetreuung der X sowie Wartung und Erstellung von Software tätig. Für die Erbringung der Leistungen gebührt dem Bf. ein Stundensatz von 100,00 Euro zuzüglich gesetzlicher Mehrwertsteuer. Das Volumen der Tätigkeiten wird mit maximal 800 Stunden beschränkt. Darüber hinausgehende Leistungen werden nicht anerkannt.

Der Bf. wird als Auftragnehmer der GmbH im Leistungszeitraum Jänner bis Dezember 2008 sowie Jänner bis Dezember 2009 am Standort der XY, Adr.\_X hinsichtlich Wartung der EDV-Hardware und Standortbetreuung sowie Wartung und Erstellung von Software tätig. Für die Erbringung der Leistungen gebührt dem Bf. ein Stundensatz von 100,00 Euro zuzüglich gesetzlicher Mehrwertsteuer. Das Volumen der Tätigkeiten wird mit maximal 800 Stunden beschränkt. Darüber hinausgehende Leistungen werden nicht anerkannt bzw. verrechnet.

In den Streitzeiträumen 2005, 2006, 2008 und 2009 verrechnet der Bf. der GmbH auf Basis der Werkverträge Honorare in Höhe von 80.000 Euro zuzüglich 16.000 Euro Umsatzsteuer, gesamt also 96.000 Euro.

Der Bf. schloss mit ehemaliger\_Geschäftspartner, Adr.\_ehemaliger\_Geschäftspartner am 11.01.2002 einen Vertrag zur Nutzung und Verwertung der Programmierertools „RFTools“ ab:

***Vertrag zu Nutzung und Verwertung der Programmierertools „RFTools“***

*Gegenstand dieses Vertrages ist die Vereinbarung zur Nutzung und Verwertung der Programmierertools „RFTools“ zwischen der*

*Firma*

*ehemaliger\_Geschäftspartner*

*[...]*

*nachfolgend kurz „ehemaliger\_Geschäftspartner“ genannt, und der*

*Firma*

*Bf.*

*[...]*

*Nachfolgend kurz „Bf.“ genannt.*

*Hiermit wird vereinbart, dass die im Zuge eines Kundenauftrags der Firma Bf. gemeinschaftlich von den beiden Firmen ehemaliger\_Geschäftspartner und Bf. entwickelten allgemeinen Programmierertools – in Kurzform „RFTools“ genannt – ausschließlich von den beiden Firmen für Ihre jeweiligen Kundenaufträge genutzt und*



*vertrieben werden dürfen. Dies umfasst Vertrieb, Wartung und Weiterentwicklungen gleichermaßen.*

*Eine Weitergabe der lauffähigen Programmteile an Dritte ist nur im Rahmen eines Auftrages einer der beiden Firmen und nur innerhalb der Laufzeitumgebung des damit erstellten Programmsystems gestattet. Der Quellcode ist und bleibt geistiges Eigentum der Firmen „ehemaliger\_Geschäftspartner“ und „Bf.“ und darf in keiner Art und Weise an Dritte weitergegeben werden.*

*Die erforderlichen Datensicherungen der Quellcodes erfolgen durch die beiden Firmen und werden durch wechselseitigen Austausch zusätzlich abgesichert.*

*Jede allfällige Ausnahme dieser Übereinkunft bedarf einer ausdrücklichen schriftlichen Vereinbarung zwischen den beiden Firmen “*

In den Beilagen zu den Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen der Streitjahre weist der Bf. hinsichtlich Einkünften aus selbständiger Arbeit auf Leistungserlöse exkl. 0% USt als handelsrechtlicher Geschäftsführer der GmbH hin. Im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb verweist der Bf. auf nicht entnommene Gewinne lt. beiliegender Bilanz.

Die belangte Behörde setzte mit Bescheid vom 02.07.2010 die Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2010 und Folgejahre mit 21.524,29 Euro fest. Begründend führt die belangte Behörde aus, dass die für die Festsetzung der Vorauszahlungen maßgebliche Veranlagung das Jahr 2008 betrifft. Die 2008 maßgebliche Abgabenschuld wurde gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 um 9% erhöht.

Die belangte Behörde setzte mit Bescheid vom 07.12.2011 die Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2012 und Folgejahre mit 24.267,00 Euro fest. Begründend führt die belangte Behörde aus, dass die für die Festsetzung der Vorauszahlung maßgebliche Veranlagung das Jahr 2009 betrifft. Die 2009 maßgebliche Abgabenschuld wurde gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 um 14% erhöht.

## **2. Beweiswürdigung**

Die Stellung des Bf. als Gesellschafter und Geschäftsführer der GmbH ergibt sich aus der Firmenbuchabfrage vom 13.05.2019. Aus dieser Abfrage ergibt sich ebenfalls, dass die GmbH sich (mittlerweile) in Liquidation befindet.

Die Gewerbeberechtigung des Bf. ergibt sich aus einer Abfrage bei der Wirtschaftskammer Österreich.

Der Sacheinlage(Einbringungs-)vertrag vom 03.01.2003 ist aktenkundig und unstrittig.

Der Inhalt des Bevollmächtigungsvertrages ergibt sich aus einer Kopie dessen, unterfertigt am 01.01.2003 vom Bf. sowie der GmbH und ist aktenkundig.

Die Höhe der Geschäftsführerbezüge, die der Bf. von der GmbH bezog, ergibt sich aus der vom Bf. am 20.09.2010 übersendeten Übersicht und ist unstrittig. Für das Streitjahr 2009 ergibt sich der Geschäftsführerbezug ua. aus der Berufung des Bf. vom 12.01.2012.

Der Vertrag über die Pensionszusage ist aktenkundig und unstrittig. Die Dotierungen der Pensionsrückstellungen der GmbH ergeben sich aus der am 20.09.2010 übersendeten Übersicht (Streitjahre 2005, 2006 und 2008) sowie aus der Berufung des Bf. vom 12.01.2012 für das Streitjahr 2009. Diese sind unstrittig.

Die Werkverträge hinsichtlich Hardware- und Netzwerkbetreuung sowie Softwarewartung zwischen der GmbH und dem Bf. für die Zeiträume 2005 (Vertrag vom 31.01.2005), 2006 (Vertrag vom 31.01.2006) sind aktenkundig.

Die Werkverträge hinsichtlich Hardware- und Netzwerkbetreuung sowie Softwarewartung zwischen der GmbH und dem Bf. für die Zeiträume 2008 (Vertrag vom 31.01.2008) und 2009 (Vertrag vom 02.01.2009) sind aktenkundig.

Die Verrechnung von Honoraren an die GmbH in Höhe von netto 80.000 Euro ergibt sich aus den aktenkundigen Honorarnoten und ist unstrittig.

Der Vertrag zu Nutzung und Verwertung der Programmierertools „RFTools“ wurde durch den Bf. nachgewiesen und ist aktenkundig.

Die Erklärungen zu selbständiger Arbeit bzw. zu Einkünften aus Gewerbebetrieb sind aktenkundig und unstrittig.

Die Festsetzung der Einkommensteuervorauszahlung für das Jahr 2010 und Folgejahre sowie für das Jahr 2012 und Folgejahre ergibt sich aus den Vorauszahlungsbescheiden vom 02.07.2010 und 07.12.2011.

### **3. Rechtliche Würdigung**

#### **3.1. Zu Spruchpunkt 1: Abweisung**

##### **3.1.1 Wiederaufnahme**

Die Abgabenbescheide für die Jahre 2005, 2006 und 2008 hinsichtlich Einkommensteuer sowie für die Jahre 2005 und 2008 hinsichtlich Umsatzsteuer ergingen nach einer Wiederaufnahme des Verfahrens.

Da erst rechtskonforme Wiederaufnahmebescheide die notwendige Grundlage für geänderte (Sach)Bescheide betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer bilden, ist zuerst über die Wiederaufnahmebescheide abzusprechen.

§ 303 BAO in der hier anzuwendenden Fassung vor dem 01.01.2014 lautet:

*„(1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und*

*a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder*

*b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder*  
*c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde*

*und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.*

*(2) Der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 ist binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.*

*(3) Wenn die Zuständigkeit zur Abgabenerhebung auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen ist, kann der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens auch bei der Abgabenbehörde erster Instanz eingebracht werden, die im Zeitpunkt der Antragstellung zur Abgabenerhebung zuständig ist.*

*(4) 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. “*

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (vgl. VwGH 26.01.1999, 98/14/0038; 26.07.2000, 95/14/0094); also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (vgl. VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; 26.07.2000, 95/14/0094; 21.11.2007, 2006/13/0107; 26.02.2013, 2010/15/0064; Ritz, BAO<sup>6</sup> (2017) § 303 Rn 21).

Maßgebend für die Zulässigkeit der Wiederaufnahme ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (vgl. VwGH 23.02.2010, 2006/15/0314; 29.07.2010, 2006/15/0006; 31.05.2011, 2009/15/0135; 19.09.2013, 2011/15/0157).

Der Bf. gab in den Beilagen zu den Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen der Streitjahre an, dass er Einkünfte aus selbständiger Arbeit bezog, die aus Leistungserlösen exkl. 0% USt als handelsrechtlicher Geschäftsführer der GmbH bestehen. Hinsichtlich Einkünften aus Gewerbebetrieb wurde auf nicht entnommene Gewinne lt. Bilanz verwiesen.

Der Bf. verwies weder in den Umsatzsteuer- und Einkommensteuererklärungen, noch in den zusammen mit den Abgabenerklärungen vorgelegten Bilanzen, Gewinn- und Verlustrechnungen oder in anderen Beilagen darauf, dass er die als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärten Beträge in Höhe von 80.000 Euro jährlich von der GmbH bezog. Dieser Umstand wurde der belangten Behörde erst nach Erlassung der Einkommensteuerbescheide 2005, 2006 und 2008 im Zuge der verfahrensgegenständlichen Außenprüfung durch entsprechendes Vorbringen der steuerlichen Vertretung und erstmalige Vorlage der jährlichen Verträge/ Rahmenvereinbarungen Hardware- und Netzwerkbetreuung sowie Softwarewartung bekannt.

Die somit erst später erlangte Kenntnis vom Tätigwerden für die GmbH, bei der der Bf. Gesellschafter-Geschäftsführer ist, ist eine nach Bescheiderlassung neu hervorgekommene Tatsache, die zu den im Spruch anders lautenden Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheiden 2005, 2006 und 2008 führte.

Die belangte Behörde verweist in den Wiederaufnahmebescheiden zur Einkommensteuer 2005, 2006 und 2008 auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht. Derartige Verweise sind nach ständiger Rechtsprechung des VwGH zulässig (vgl. VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0058, Rn 28 mit weiteren Nachweisen).

Die Wiederaufnahme war daher rechtsrichtig. Die Beschwerde war in diesem Punkt abzuweisen.

### **3.1.2. Umsatzsteuer**

Die belangte Behörde unterwarf die vom Bf. bislang als nicht steuerbare Umsätze behandelten Geschäftsführungsleistungen der Umsatzsteuer. Dies betrifft für die Streitjahre folgende Umsätze:

<b>Streitjahr</b>	<b>Geschäftsführerbezug</b>
2005	12.441,36 Euro
2006	0 Euro
2008	9.199,87 Euro
2009	14.280,79 Euro

Der Bf. wendet in seiner Beschwerde ein, dass dies entgegen der langjährigen Duldung des Finanzamtes geschehe, dass die Umsatzsteuerrichtlinien etwas anders vorsehen würden und dass das Abweichen von der Verwaltungspraxis einen Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben darstelle.

Im vorliegenden Fall ist für die Streitjahre 2005 und 2006 noch die Richtlinie 77/388/EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage anzuwenden (in der Folge Sechste Richtlinie) anwendbar. Für die Streitjahre 2008 und 2009 findet die Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (in der Folge MwSt-RL) Anwendung. Im Lichte der unionsrechtlichen Grundlage ist zu untersuchen, ob der Bf. hinsichtlich der Geschäftsführerleistungen wirtschaftliche Tätigkeiten iSd Art. 4 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie bzw. Art. 9 Abs. 1 MwSt-RL ausführt oder ob der Bf. gemäß Art. 4 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie bzw. Art 10 MwSt-RL kein Steuerpflichtiger ist.

Vorauszuschicken ist, dass die ertragsteuerliche Einordnung der Einkünfte des Bf. für die Frage, ob der Bf. aus umsatzsteuerlicher Sicht unternehmerisch handelt, irrelevant ist. Denn durch die unionsrechtliche Harmonisierung der Umsatzsteuer spielen im vorliegenden Fall ertragsteuerliche Gesichtspunkte für die Beurteilung der Unternehmereigenschaft keine Rolle.

Art. 10 MwSt-RL normiert:

*„Die selbstständige Ausübung der wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne des Artikels 9 Absatz 1 schließt Lohn- und Gehaltsempfänger und sonstige Personen von der Besteuerung aus, soweit sie an ihren Arbeitgeber durch einen Arbeitsvertrag oder ein sonstiges Rechtsverhältnis gebunden sind, das hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schafft“.*

Analog normiert Art. 4 Abs. 4 UAbs. 1 der Sechsten Richtlinie:

*„Der in Absatz 1 verwendete Begriff „selbständig“ schließt die Lohn- und Gehaltsempfänger und sonstige Personen von der Besteuerung aus, soweit sie an ihren Arbeitgeber durch einen Arbeitsvertrag oder ein sonstiges Rechtsverhältnis gebunden sind, das hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schafft“.*

In der Rs *van der Steen* (vgl. EuGH 18.10.2007, Rs C-355/06, *van der Steen*) kam der EuGH zum Ergebnis, dass ein Geschäftsführer kein Steuerpflichtiger ist. Entscheidungsgrundlage des Gerichtshofes war dabei, dass der Geschäftsführer im dortigen Fall der Gesellschaft untergeordnet war. Denn der Geschäftsführer bezog ein festes Monatsgehalt und ein jährliches Urlaubsgehalt von der Gesellschaft und war somit von der Bestimmung seines Arbeitsentgeltes von der Gesellschaft abhängig (vgl. EuGH 18.10.2007, Rs C-355/06, *van der Steen*, Rn 22). Zudem handelte der Geschäftsführer im dortigen Fall nicht im eigenen Namen, für eigene Rechnung und auf eigene Verantwortung, sondern für Rechnung und Verantwortung der Gesellschaft (vgl. EuGH 18.10.2007, Rs C-355/06, *van der Steen*, Rn 23). Weiters trug der Geschäftsführer im dortigen Fall nicht das wirtschaftliche Risiko der Tätigkeit (vgl. EuGH 18.10.2007, Rs C-355/06, *van der Steen*, Rn 25).

Im Rahmen der Rechtsprechung des VwGH, unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des EuGH, ist für die Frage, ob ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH als Unternehmer iSd § 2 UStG 1994 zu beurteilen ist, entscheidend, ob zwischen der GmbH und dem Gesellschafter-Geschäftsführer ein Rechtsverhältnis besteht, das hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schafft (vgl. VwGH 26.01.2017, Ro 2016/15/0003 mit Verweis auf EuGH 25.07.1991, Rs C-202/90, *Ayuntamiento de Sevilla*, Rn 10; 29.09.2015, Rs C-276/14, *Gmina Wroclaw*, Rn 34; 12.10.2016, Rs C-340/15, *Christine Nigl u.a.*, Rn 28).

Im Lichte der Rs *IO* (vgl. EuGH 13.06.2019, Rs C-420/18, *IO*) muss - zur Prüfung der Selbständigkeit - in einem ersten Schritt geprüft werden, ob eine Person als Lohn- oder Gehaltsempfänger oder als sonstige Person, die an ihren Arbeitgeber durch einen Arbeitsvertrag oder ein sonstiges Rechtsverhältnis gebunden ist, das hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schafft, von der Besteuerung ausgeschlossen ist (vgl. EuGH 13.06.2019, Rs C-420/18, *IO*, Rn 32).

Im vorliegenden Fall liegt hinsichtlich der Geschäftsführung ein Bevollmächtigungsvertrag vor, der bei der Beurteilung heranzuziehen ist, ob eine unternehmerische Tätigkeit vorliegt (vgl. idS EuGH 20.06.2013, Rs C-653/11, *Newey*, Rn 43). Gemäß Punkt 2 des Bevollmächtigungsvertrages, ist der Bf. an keine Weisungen gebunden und verrichtet seine Tätigkeit eigenverantwortlich. Der Bf. unterliegt keinerlei Kontrolle und disziplinarischen Anweisungen. Gemäß Punkt 3 des Bevollmächtigungsvertrages besteht für den Bf. keine Bindung an eine bestimmte Arbeitszeit. Der Bf. kann sich vertreten lassen. Diese Umstände sprechen - im Lichte der Rechtsprechung des EuGH - grundsätzlich gegen das Vorliegen eines Unterordnungsverhältnisses hinsichtlich der Arbeitsbedingungen: Der Bf. ist kein Lohn- und Gehaltsempfänger, sondern erhält seine Vergütung im Rahmen des Bevollmächtigungsvertrages (vgl. EuGH 13.06.2019, Rs C-420/18, *IO*, Rn 34); Der Bf. ist an keine Weisungen gebunden und übt seine Tätigkeit eigenverantwortlich aus. Der Bf. unterliegt keinerlei Kontrolle und disziplinarischen Maßnahmen (vgl. EuGH 13.06.2019, Rs C-420/18, *IO*, Rn 35 f).

Fehlt es jedoch an einem Unterordnungsverhältnis hinsichtlich der Arbeitsbedingungen, steht der Bf. in keinem anderen Rechtsverhältnis, das im Sinne des Art. 10 MwSt-RL ein Verhältnis der Unterordnung schafft. Damit sind - auch im Lichte der Rechtsprechung des VwGH (vgl. VwGH 26.01.2017, Ro 2016/15/0003) - die Leistungen des Bf. unternehmerisch und unterliegen daher der Umsatzsteuer. Der Bf. führt seine Tätigkeiten in eigenem Namen, auf eigene Rechnung und in eigener Verantwortung aus. Er trägt das wirtschaftliche Risiko aus dieser Tätigkeit, hängt doch gemäß Punkt 4 des Bevollmächtigungsvertrages die Entlohnung der Geschäftsführertätigkeit von der Ertragssituation der GmbH ab und kann nach oben und unten hin angepasst, bzw. in Verlustperioden bis auf Null reduziert werden.

Der Bf. erbringt daher unternehmerische Leistungen im Bereich der Geschäftsführung. Diese Leistungen sind steuerbar, weil ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen erbrachter Leistung und Gegenleistung besteht (vgl. dazu EuGH 8. 3. 1988, Rs 102/86, *Apple and Pear Development Council* , Rn 12; 29. 10. 2009, Rs C-246/08, *Kommission/Finnland* , Rn 45; 21. 3. 2002, Rs C-174/00, *Kennemer Golf* , Rn 39; 16. 10. 1997, Rs C-258/95, *Fillibeck*, Rn 12; 12. 9. 2000, Rs C-358/97, *Kommission/Irland* , Rn 32; 16. 12. 2010, Rs C-270/09, *Macdonald Resorts Limited* , Rn 26; 19. 6. 2003, Rs C-149/01, *First Choice Holidays* , Rn 30; 3. 9. 2009, Rs C-37/08, *RCI Europe* , Rn 30; 3. 9. 2010, Rs C-463/14, *Asparuhovo Lake Investment Company* , Rn 35; 29. 10. 2015, Rs C-174/14, *Saudağor* , Rn 32) . Mangels Steuerbefreiung, sind die Leistungen umsatzsteuerpflichtig. Da keine Steuersatzermäßigung gemäß § 10 Abs. 2 1994 greift, unterliegen die Leistungen dem Normalsteuersatz.

Der Bf. verweist jedoch darauf, dass die Umsatzsteuerrichtlinien aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung die Möglichkeit böten, die Tätigkeiten eines Gesellschafter-Geschäftsführers als nichtunternehmerisch zu behandeln (vgl. UStR 2000 Rz 184). Dadurch, dass die belangte Behörde die Geschäftsführerbezüge der Umsatzsteuer unterwarf, habe diese gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstoßen.

Treu und Glauben ist eine allgemeine, ungeschriebene Rechtsmaxime, die auch im öffentlichen Recht, somit auch im Steuerrecht zu beachten ist. Dies bedeutet, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben (vgl. VwGH 08.09.1992, 87/14/0091).

Allgemeinen Verwaltungsanweisungen, wie z.B. Richtlinien oder Erlässen, kann unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben aber nicht die gleiche Wirkung beigemessen werden, wie einer verbindlichen Zusage oder Auskunft für den Einzelfall, weil der Grundsatz von Treu und Glauben ein konkretes Verhältnis zwischen dem Abgabepflichtigen und dem Finanzamt voraussetzt, bei dem sich allein eine Vertrauenssituation bilden kann (vgl. VwGH 08.09.1992, 87/14/0091). Weicht daher die belangte Behörde von den Umsatzsteuerrichtlinien ab, so kann darin kein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben erblickt werden. Die dem BMF nachgeordneten Abgabenbehörden sind nicht an die Richtlinien gebunden. Denn die Richtlinien des BMF sind weder Rechtsquellen, Rechtsverordnungen noch generelle Weisungen (vgl. *Tanzer/Unger*, BAO<sup>6</sup> (2018) 6 mwN).

Da die belangte Behörde die Geschäftsführungsleistungen zu Recht der Umsatzsteuer unterwarf und kein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben vorliegt, war die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen.

### **3.2. Zu Spruchpunkt 2: Änderung der Bescheide**

#### **3.2.1. Einkommensteuer**

##### **3.2.1.1. Qualifikation der Einkünfte**

Strittig ist, ob die Einkünfte des Bf. gesamt als Einkünfte aus selbständiger Arbeit, oder aber als solche aus selbständiger Arbeit und aus einem Gewerbebetrieb zu qualifizieren sind.

Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 fallen unter Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit 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.

Fest steht, dass der Bf., der 100% der Anteile der GmbH hält, „wesentlich beteiligt“ iSd § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 ist.

§ 47 Abs. 2 EStG 1988 normiert auszugsweise: *„Ein Dienstverhältnis liegt 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.“*

Im Lichte der Rechtsprechung des VwGH (vgl. insb. VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018) ist die Wendung „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses“ gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 maßgeblich daran zu messen, ob eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Betriebs des Arbeitgebers vorliegt. Die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung haben in den Hintergrund zu treten. Auf diese Elemente ist lediglich in jenen Fällen Bedacht zu nehmen, in denen eine Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebs der Gesellschaft nicht klar zu erkennen ist (vgl. *Peyerl*, in *Jakom*<sup>12</sup> (2019) § 22 Rn 111).

Die Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebs der Gesellschaft wird durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit der 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 (vgl. wiederum VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018). Durch eine kontinuierlich und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung ist das Merkmal der Eingliederung des Gesellschafter-Geschäftsführers zweifelsfrei hergestellt (vgl. VwGH 26.01.2006, 2005/15/0152). Das Überwiegen der Tätigkeit des Geschäftsführers im operativen Bereich der Gesellschaft über die Aufgaben der Geschäftsführung ist bedeutungslos (vgl. VwGH 22.12.2004, 2002/15/0140). Der Umstand, dass die Gesellschaft mit ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer Werkverträge jeweils nur für ein Jahr und jährlich neu abgeschlossen hat (vgl. VwGH 07.06.2005, 2004/14/0130) steht einer Eingliederung nicht entgegen.



Im vorliegenden Fall erbrachte der Bf. kontinuierliche Leistungen an die GmbH im operativen Bereich. Der Bf. war als einziger Gesellschafter und Geschäftsführer sowohl als EDV-Fachmann bei der Leistungserbringung der GmbH gegenüber ihren Kunden (Wartung der EDV-Hardware, Standortbetreuung, Netzwerkbetreuung) als auch als Geschäftsführer der GmbH tätig. Weder steht der Eingliederung des Bf. in den Organismus des Betriebs der Gesellschaft das Überwiegen der Tätigkeit im operativen Bereich der Gesellschaft über die Aufgaben der Geschäftsführung, noch die jeweils für ein Jahr und jährlich neu abgeschlossenen Werkverträge entgegen (vgl. VwGH 22.12.2004, 2002/15/0140; 07.06.2005, 2004/14/0130).

Wenn der Bf. in seiner Beschwerde vorbringt, ein selbständiger Geschäftsführerbezug von 80.000 Euro pro Jahr zusätzlich sei jedenfalls als unangemessen hoch zu werten, ändert dies nichts daran, dass die Einkünfte im Lichte der Rechtsprechung als solche gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 zu subsumieren sind. Dass die Vergütung für die operative Tätigkeit fremdunüblich sein sollte, wird nicht behauptet. Die Qualifikation der Einkunftsart hat auf die Fremdüblichkeit der Vergütung keine Auswirkung.

Dass eine derartige Subsumtion der Einkünfte unter § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 im Widerspruch zu den Prüfungsfeststellungen der GmbH für die betreffenden Zeiträume liegt, ist für die Beurteilung der Beschwerde des Bf. nicht relevant. Überdies besteht keine Bindung des Bundesfinanzgerichts an die Prüfungsfeststellung auf Ebene der GmbH (im Detail siehe unten 3.2.1.3.).

Der Bf. verweist sodann darauf, dass die EDV-Tools, die gemeinsam mit ehemaliger\_Geschäftspartner entwickelt wurden, aus urheberrechtlichen Gründen nicht weitergegeben werden durften. Die notwendige Verwendung dieser Tools war daher ausschließlich durch die Erbringung fremdüblicher selbständiger gewerblicher EDV-Dienstleistungen des Bf. an die GmbH aus urheberrechtlicher Sicht zulässig. Dieses Vorbringen vermag nichts an der Eingliederung in den Organismus der Gesellschaft zu ändern, weil diese durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt wird, mit der der Unternehmenszweck der Gesellschaft verwirklicht wird. Ob der Bf. dafür Betriebsmittel verwendet, die er in die GmbH nicht einbringen konnte, steht einer derartigen Einordnung der Einkünfte nicht entgegen.

Soweit der Bf. auf die Einkommensteuerrichtlinien rekurriert (vgl. EStR 2000 Rz 5275, wonach Tätigkeiten im Rahmen von Werkverträgen oder anderen nicht dem Charakter eines Dienstverhältnisses entsprechenden Rechtsbeziehungen nicht Einkünfte gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG darstellen), kann von Seiten des Bundesfinanzgericht darauf verwiesen werden, dass die EStR für das Bundesfinanzgericht nicht bindend sind (vgl. VwGH 31.01.2018, Ra 2017/15/0038, Rn 23).

Das weiter vorgebrachte Argument des Bf., wonach eine im Rahmen einer aufrechten Gewerbeberechtigung erbrachte Tätigkeit nicht gleichzeitig eine Tätigkeit sein kann, die in Dienstnehmereigenschaft erbracht wird, ist im Lichte der Rechtsprechung des VwGH unmaßgeblich. Es genügt darauf zu verweisen, dass es der Qualifikation von

Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 nicht entgegen steht, wenn die Art der Tätigkeit, würde diese nicht der Gesellschaft gegenüber erbracht, eine andere Beurteilung der daraus erzielten Einkünfte zur Folge hätte (vgl. VwGH 07.07.2011, 2010/15/0048; 04.02.2009, 2008/15/0260; 26.11.2003, 2001/13/0219).

Ebenso ist unmaßgeblich, dass im Rahmen des Bevollmächtigungsvertrages die Geschäftsführertätigkeit nicht die Erbringung operativer Leistungen an die GmbH erfasst, wie zB die operative Mitarbeit bei der Leistungserstellung in den Geschäftsbereichen der GmbH. Ausschlaggebend für die Eingliederung in den betrieblichen Organismus der GmbH ist lediglich eine nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit, mit der 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 (vgl. wiederum VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018).

Ebenfalls nicht durchschlagen kann das Vorbringen des Bf., wonach die Werkverträge den Bf. als Einzelunternehmer betreffen und der Bf. in diesem Zusammenhang nicht als Gesellschafter-Geschäftsführer gegenüber der GmbH auftritt. Denn weder ist es bei der Einordnung der Einkünfte unter § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1994 auf die Erfüllung einer Funktion als Organ der Gesellschaft (vgl. VwGH 28.11.2002, 98/13/0041), noch auf die Art der Tätigkeit abzustellen (vgl. VwGH 25.06.2007, 2002/14/0100). Der Qualifikation von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 steht es nicht entgegen, wenn die Art der Tätigkeit, würde diese nicht der Gesellschaft gegenüber erbracht, eine andere Beurteilung der daraus erzielten Einkünfte zur Folge hätte (vgl. VwGH 07.07.2011, 2010/15/0048; 04.02.2009, 2008/15/0260; 26.11.2003, 2001/13/0219).

Im Lichte der Rechtsprechung des VwGH liegen daher gesamt Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG vor.

### **3.2.1.2. Art der Gewinnermittlung**

Der Bf. gibt in den Erklärungen an, seine Einkünfte aus selbständiger Arbeit mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG und aus Gewerbebetrieb mittels Bilanzierung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln.

Auf Basis der unter 3.2.1.1. getroffenen Feststellungen, lukriert der Bf. insgesamt Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Da die vom Bf. vorgelegten Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen daher eine nicht vorhandene Einkunftsquelle aus Gewerbebetrieb zum Gegenstand haben, ist im vorliegenden Fall kein „freiwilliges Führen von Büchern“ im Sinne des § 4 Abs. 3 erster Satz EStG 1988 gegeben.

Die gesamten Einkünfte des Bf. aus selbständiger Arbeit sind daher nur durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 zu ermitteln.

Da in den Streitjahren die Tatbestandsvoraussetzung der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nicht erfüllt ist, scheidet die Anwendung des § 11a EStG

1988 aus. Eine begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne steht daher nicht zu.

Die Bezahlung der den Bf. treffenden laufenden SV-Beiträge durch die GmbH als Teil seiner Einkünfte aus § 22 EStG 1988, ist ein steuerliches Nullsummenspiel, da den Bf. in gleicher Höhe Betriebsausgaben treffen (§ 4 Abs. 4 Z 1 lit. a EStG 1988). Diese sind neben einer etwaigen Pauschalierung anzusetzen.

Im vorliegenden Fall sind die gesetzlichen Voraussetzungen des § 17 Abs. 2 Z 1 bis Z 3 EStG 1988 erfüllt.

Mangels Zuflüssen aus dem Titel der Pensionsvereinbarung, sind diese für die Berechnung der Einkünfte auch nicht zu berücksichtigen.

Damit ergibt sich für die Streitjahre die folgende Einkünfteberechnung des Bf.:

	2005	2006	2008	2009
SV-Beiträge (Geschäftsführerentgelt)	12.441,36	0,00	9.199,87	14.280,79
Operativer Bereich	80.000,00	80.000,00	80.000,00	80.000,00
Zwischensumme	92.441,38	80.000,00	89.199,87	94.280,79
BA-Pauschale 6%	-5.546,48	-4.800,00	-5.352,00	-5.656,85
SV-Beiträge	-12.441,36	0,00	-9.199,87	-14.280,79
<b>§ 22 Z 2 EStG</b>	<b>74.453,52</b>	<b>75.200,00</b>	<b>74.648,00</b>	<b>74.343,15</b>
lt. Belangter Behörde	92.441,36	80.000,00	89.199,87	94.280,79
<i>Differenz</i>	<i>17.987,84</i>	<i>4.800,00</i>	<i>14.551,87</i>	<i>19.937,64</i>

**Beilage:** 4 Berechnungsblätter

### **3.2.1.3. Treu und Glauben durch Prüfung bei der GmbH**

Der Bf. vermeint einen Bruch des Grundsatzes von Treu und Glauben dadurch, dass im Rahmen der abgabenrechtlichen Prüfung der GmbH die vom Bf. vertretene Ansicht unbeanstandet blieb.

Treu und Glauben ist eine allgemeine, ungeschriebene Rechtsmaxime, die auch im öffentlichen Recht, somit auch im Steuerrecht zu beachten ist. Dies bedeutet, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben (vgl. VwGH 08.09.1992, 87/14/0091).

Wie eine andere Abgabenbehörde bei einer Außenprüfung eines anderen Steuersubjekts (nämlich der GmbH) vorgegangen ist, entfaltet für das Bundesfinanzgericht keine Bindungswirkung. Der Grundsatz von Treu und Glauben schützt nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls auch

unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit (vgl. VwGH 27.04.2017, Ra 2015/15/0007; 27.06.2018, Ra 2016/15/0075). Der Umstand, dass eine in der Vergangenheit erfolgte Überprüfung durch die Behörde eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen hat, hindert die Behörde nicht, diese Vorgangsweise als rechtswidrig zu beurteilen (vgl. VwGH 21.12.2005, 2002/14/0148, mwN; VwGH 15.06.2005, 2002/13/0104).

Ein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben durch die abweichende rechtliche Beurteilung der belangten Behörde im Vergleich zur rechtlichen Beurteilung bei der GmbH liegt nicht vor.

### **3.2.2. Einkommensteuer-Vorauszahlungen**

#### **3.2.2.1. Allgemeines**

Der Bf. erhebt weiters Beschwerde hinsichtlich des Einkommensteuervorauszahlungsbescheides 2010 vom 02.07.2010 und Folgejahre. In seiner Beschwerde vom 12.01.2012 bekämpft der Bf. des Weiteren den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2012 vom 07.12.2011 und Folgejahre.

§ 45 EStG 1988 in der damals geltenden Fassung lautet:

*§ 45 (1) Der Steuerpflichtige hat auf die Einkommensteuer einschließlich jener gemäß § 37 Abs. 8 Vorauszahlungen zu entrichten. Für Lohnsteuerpflichtige sind Vorauszahlungen nur in den Fällen des § 41 Abs. 1 Z 1 und 2 festzusetzen. Die Vorauszahlung für ein Kalenderjahr wird wie folgt berechnet:*

- *Einkommensteuerschuld für das letztveranlagte Kalenderjahr abzüglich der einbehaltenen Beträge im Sinne des § 46 Abs. 1 Z 2.*
- *Der so ermittelte Betrag wird, wenn die Vorauszahlung erstmals für das dem Veranlagungszeitraum folgende Kalenderjahr wirkt, um 4%, wenn sie erstmals für ein späteres Kalenderjahr wirkt, um weitere 5% für jedes weitere Jahr erhöht. Scheiden Einkünfte, die der Veranlagung zugrunde gelegt wurden, für den Vorauszahlungszeitraum infolge gesetzlicher Maßnahmen aus der Besteuerung aus, so kann die Vorauszahlung pauschal mit einem entsprechend niedrigeren Betrag festgesetzt werden. Vorauszahlungen, deren Jahresbetrag 300 Euro nicht übersteigen würde, sind mit Null festzusetzen.*

*(2) Die Vorauszahlungen sind zu je einem Viertel am 15. Februar, 15. Mai, 15. August und 15. November zu leisten.*

*(3) Bereits fällig gewordene oder innerhalb eines Monates ab Bekanntgabe einer Erhöhung der Vorauszahlungen fällig werdende Vorauszahlungsteilbeträge werden durch eine Änderung in der Höhe der Vorauszahlung (Abs. 1) nicht berührt. Der Unterschiedsbetrag ist, sofern er nicht eine Gutschrift ergibt, erst bei Fälligkeit des*

*nächsten Vorauszahlungsteilbetrages auszugleichen (Ausgleichsviertel). Nach dem 30. September darf das Finanzamt Bescheide über die Änderung der Vorauszahlung für das laufende Kalenderjahr nicht mehr erlassen; dies gilt nicht für Bescheide auf Grund eines Antrages, den der Steuerpflichtige bis zum 30. September gestellt hat, sowie für eine Änderung in einem Rechtsmittelverfahren. Erfolgt die Bekanntgabe von Bescheiden über die Erhöhung oder die erstmalige Festsetzung der Vorauszahlung nach dem 15. Oktober, dann ist der Unterschiedsbetrag (der Jahresbetrag der Vorauszahlung) innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Bescheides zu entrichten.*

*(4) Das Finanzamt kann die Vorauszahlung der Steuer anpassen, die sich für das laufende Kalenderjahr voraussichtlich ergeben wird. Dabei ist Abs. 3 anzuwenden. Scheiden Einkünfte, die der Veranlagung zugrunde gelegt wurden, für den Vorauszahlungszeitraum infolge gesetzlicher Maßnahmen aus der Besteuerung aus, so kann die Vorauszahlung pauschal entsprechend angepaßt werden. Dabei sind Abs. 1 und Abs. 3 anzuwenden.*

§ 45 Abs. 1 EStG 1988 regelt damit den durch die Abgabenbehörde EDV-unterstützt automatisierten Regelfall, in dem die Vorauszahlungen jeweils auf Basis der letzten Vorjahresveranlagung pauschal neu bemessen werden.

Bei einem Einkommensteuer **vorauszahlungs** bescheid handelt es sich um einen vom **Einkommensteuer** bescheid rechtlich zu trennenden Bescheid. Ersterer schafft eine eigenständige Verpflichtung zur Entrichtung der Vorauszahlung. Weder er noch diese Verpflichtung fallen durch die nachfolgende Veranlagung weg. Beide bleiben weiterhin aufrecht. Der Anspruch der Abgabenbehörde auf die Vorauszahlung erlischt erst mit deren Entrichtung, die allerdings durch die Verrechnung mit einer allfälligen Gutschrift aus der Veranlagung erfolgen kann.

Der Verwaltungsgerichtshof kam deshalb 1997 in Änderung seiner früheren Rechtsprechung zum Schluss, dass mit dem Ergehen des Einkommensteuerbescheides keine Beseitigung des Vorauszahlungsbescheides verbunden ist (vgl. VwGH 29.7.1997, 95/14/0117 mit weiteren Nachweisen). Gegen Vorauszahlungsbescheide gerichtete Bescheidbeschwerden werden durch Erlassung des Jahresbescheides weder unzulässig noch gegenstandlos (vgl. auch *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 253 Tz 5 und § 260 Tz 18).

### **3.2.2.2. Anpassung des Vorauszahlungsbescheides 2010 und 2012**

Der Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2010 leitet sich im Anwendungsbereich der pauschalen Bemessung iSd § 45 Abs. 1 EStG 1988 ausschließlich von seinem Basiseinkommensteuerbescheid 2008 (Grundlagenbescheid) ab, indem er die darin vorgeschriebene „Einkommensteuerschuld abzüglich der einbehaltenen Beträge im Sinne des § 46 Abs. 1 Z 2 EStG 1988“ um einen bestimmten Prozentsatz erhöht, der davon abhängt, wie weit das Basisjahr (hier 2008 und 2009) vom Vorauszahlungsjahr (hier 2010 und 2012) entfernt liegt. Er stellt damit einen von diesem Abgabenbescheid abgeleiteten Bescheid dar.

Ändert sich der Grundlagenbescheid aber später (etwa im Zuge eines ihn betreffenden Rechtsmittelverfahrens) und ist der Vorauszahlungsbescheid rechtskräftig, ist dieser auf Basis des § 295 Abs. 2 BAO zu ändern (vgl. *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 260 Rn 18). War der Vorauszahlungsbescheid – wie hier – bekämpft und erwuchs deshalb noch nicht in formelle Rechtskraft, ist die Änderung im Zuge des Rechtsmittelverfahrens durch das Bundesfinanzgericht zu berücksichtigen, das bei seiner Entscheidung an die darin getroffenen Festsetzungen gebunden ist (VwGH 23.11.2004, 2001/15/0143). Die Aufgabe des Verwaltungsgerichtes ist es nämlich, in der Sache selbst zu entscheiden. Die Beschränkung der Änderungsbefugnis mit 30. September des Vorauszahlungsjahres gilt hier nicht (§ 45 Abs. 3 BAO vorletzter Satz).

### 3.2.2.3. Neuberechnung Einkommensteuervorauszahlung 2010 und 2012

Die Einkommensteuervorauszahlung 2010 berechnet sich daher wie folgt:

Einkommensteuerschuld 2008 gemäß Erkenntnis	28.553,00 Euro*
9% Zuschlag	2.569,77 Euro
<b>Einkommensteuervorauszahlung 2010</b>	<b>31.122,77 Euro</b>

\* vgl. dazu das als Beilage angehängte Berechnungsblatt für Einkommensteuer 2008.

Die Einkommensteuervorauszahlung 2012 berechnet sich daher wie folgt:

Einkommensteuerschuld 2009 gemäß Erkenntnis	26.960,18 Euro*
14% Zuschlag	3.774,43 Euro
<b>Einkommensteuervorauszahlung 2012</b>	<b>30.734,61 Euro</b>

\* vgl. dazu das als Beilage angehängte Berechnungsblatt für Einkommensteuer 2009.

### 3.2. Zu Spruchpunkt 3: Unzulässigkeit der Revision

Gemäß § 25a Abs. 2 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

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.

Hinsichtlich Spruchpunkt 1 (Wiederaufnahme, Umsatzsteuer) folgt das Bundesfinanzgericht der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zur Wiederaufnahme: VwGH 23.02.2010, 2006/15/0314; 29.07.2010, 2006/15/0006;

31.05.2011, 2009/15/0135; 19.09.2013, 2011/15/0157; zur Umsatzsteuer: VwGH 26.01.2017, Ro 2016/15/0003).

Hinsichtlich Spruchpunkt 2 (Einkommensteuer, Einkommensteuervorauszahlung) folgt das Bundesfinanzgericht ebenfalls der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zur Einkommensteuer: vgl. ua VwGH 10.11.2004, 2003/13/0018; zur Einkommensteuervorauszahlung: VwGH 23.11.2004, 2001/15/0143 ).

Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor. Die Revision ist daher unzulässig.

Wien, am 12. September 2019