

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Adr.Bf., vertreten durch EHC WT GmbH, Schulgasse 10, 2000 Stockerau, über die Beschwerden vom 22. November 2010 und 11. April 2011 gegen die Bescheide der belangten Behörde, Finanzamt Wien 8/16/17, vom 20. Oktober 2010 und 23. März 2011, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2008 und 2009 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO teilweise stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

Mit den Bescheiden betreffend Einkommensteuer 2008 und 2009 setzte das Finanzamt für den Beschwerdeführer (Bf.) Einkommensteuer fest. Die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer bildeten Einkünfte aus selbständiger Arbeit und nichtselbständiger Arbeit.

In den im wesentlich gleichlautenden Berufungen (nunmehr: **Beschwerden**) gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2008 und 2009 brachte der Bf. vor, dass er als Gesellschafter mit 25 % an der A. GmbH (A.GmbH) beteiligt sei. Der Gesellschaftsvertrag sei derart ausgestaltet, dass sämtliche Beschlüsse, also auch die ordentliche Geschäftsführung nur mit Zustimmung aller Gesellschafter zustande komme. Diese Einkünfte seien daher gemäß § 22 Z. 2 EStG 1988 als sonstige selbständige Einkünfte erklärt worden.

Im Rahmen einer GPLA-Prüfung bei der A.GmbH seien diese Einkünfte als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gewertet worden. Gleichzeitig seien jedoch auch die Einkünfte aus selbständiger Arbeit in den Bescheiden erhalten geblieben.

Im vorliegenden Fall sei davon auszugehen, dass § 25 Abs 1 lit 1b EStG 1988 nicht anwendbar sei, da die Vertragsgestaltung zu beachten sei. Der nicht wesentlich beteiligte Gesellschafter könne nämlich sämtliche Beschlüsse verhindern. Aufgrund dieser Vertragsgestaltung sei auch im Bereich der ordentlichen Geschäftsführung die Zustimmung des Gesellschafters notwendig und könne daher auch in die ordentliche Geschäftsführung eingreifen. Der Gesellschafter sei daher gesellschaftsrechtlich wesentlich stärker gestellt als ein normaler Gesellschafter mit einer 26%-Beteiligung und Gestaltung des GesmbH-Vertrages gemäß GesmbH-Gesetz. Die Norm des § 25 Abs 1 lit. 1b EStG 1988 sei daher im konkreten Fall nicht anwendbar und die Subsumierung der Einkünfte unter nichtselbständiger Arbeit rechtswidrig.

Festzuhalten sei, dass bei Vorliegen von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nur der Dienstgeber zur Haftung heranzuziehen sei. Die Ausgestaltung der Lohnsteuer sehe nicht vor, direkt auf den Dienstnehmer zuzugreifen.

Die Finanzbehörde habe sich daher im Rahmen eines Haftungsverfahrens an den Dienstgeber zu wenden. Die entsprechende Manipulation von Lohnzetteln und die darin anschließende Neuerlassung von Bescheiden sei nicht dazu zu verwenden, gesetzliche Bestimmungen zu umgehen. Auch insoweit seien die Bescheide daher rechtswidrig.

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

In den teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidungen (nunmehr: **Beschwerdevorentscheidungen**) für die Jahre 2008 und 2009 erfasste das Finanzamt die Bezüge aus der Tätigkeit bei der A.GmbH ausschließlich als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Eine in der Beschwerde gerügte Doppelberücksichtigung sei daher beseitigt worden.

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

Keiner der Gesellschafter sei als Geschäftsführer tätig gewesen.

Die im Beschwerdezeitraum im Firmenbuch als Geschäftsführerin eingetragene MR. habe in einem Lohnverhältnis zur A.GmbH gestanden, jedoch selbst keine Bauleistungen erbracht. Die Geschäftsanschrift der A.GmbH sei zugleich auch die Privatadresse der Geschäftsführerin gewesen.

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

Im Frühjahr 2010 sei im Zuge einer Betriebsprüfung (Betriebsprüfungsbericht vom 11. März 2010) bei der A.GmbH festgestellt worden, dass alle vier Gesellschafter Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit bezogen hätten, jedoch in allen Fällen die rechtlichen Voraussetzungen eines Dienstverhältnisses vorgelegen seien. Das Betriebsstättenfinanzamt habe Lohnzettel ausgestellt und für den Bf. einen Bruttobezug in Höhe von € 13.500,00 angenommen.

Mit Einreichung der Einkommensteuererklärungen 2008 und 2009 erklärte der Bf. Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit in Höhe von € 7.353,96 (für das Jahr 2008) und € 12.835,32 (für das Jahr 2009). Durch ein technisches Versehen sei bei der Veranlagung und Einkommensberechnung eine Doppelverwertung der Einkünfte aus ein und derselben Tätigkeit erfolgt.

Würde ein Gesellschafter-Geschäftsführer, ein Vorstandsmitglied einer AG oder ein anderer Arbeitnehmer an einer Kapitalgesellschaft zu mehr als 25% beteiligt sein, so seien selbst bei Vorliegen der entsprechenden Merkmale für ein Dienstverhältnis keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gegeben, sondern es würden kraft gesetzlicher Anordnung gemäß § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 Einkünfte aus selbständiger Arbeit vorliegen.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Eine direkte Inanspruchnahme des Arbeitnehmers sei nicht ausgeschlossen. Wenn nämlich der Arbeitnehmer zur Einkommensteuer veranlagt werde (im gegenständlichen Fall habe der Bf. eigenständig eine Einkommensteuererklärung abgegeben), komme es zu einer Nachholwirkung der Veranlagung. Ein zu niedriger oder nicht durchgeführter Lohnsteuerabzug sei zu korrigieren. Dies gelte selbst dann, wenn der Arbeitgeber zur Haftung herangezogen worden sei. Wenn ein Arbeitnehmer zur Einkommensteuer veranlagt worden sei, dann treffe ihn als Steuerschuldner auch eine zu niedrig oder nicht abgeführte Lohnsteuer.

Aufgrund einer Gesamtbetrachtung der Tätigkeit des Bf. und der rechtlichen Konstruktion der A.GmbH sei das Finanzamt zur Ansicht gelangt, dass ein Dienstverhältnis zwischen der A.GmbH und dem Bf. vorliege.

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

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

Mit **Vorhalt** vom 27. September 2017 ersuchte das **Bundesfinanzgericht** (vormals: Unabhängiger Finanzsenat) um Vorlage des in den Beschwerden angesprochenen Gesellschaftsvertrages.

Mit **Vorhaltsbeantwortung** vom 18. Oktober 2017 legte der Bf. den Gesellschaftsvertrag vor, woraus ersichtlich sei, dass jeder Gesellschafterbeschluss nur mit einer Kapitalmehrheit von mindestens 80 % erfolgen könne. Damit habe jeder einzelne Gesellschafter maßgeblichen Einfluss auf die Willensbildung in der Gesellschaft.

Desweiteren wies der Bf. auf den Umstand hin, dass die WGKK noch nicht entschieden habe, ob ein Dienstverhältnis gem. § 4 Abs. 2 ASVG vorliege.

Schließlich wurden die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Senat zurückgezogen.

Mit **Vorhalt** vom 27. März 2018 wurde der Bf. ersucht innerhalb von vier Wochen seine diesbezüglichen Werbungskosten in den streitgegenständlichen Jahren bekanntzugeben und nachzuweisen.

Der Vorhalt wurde nachweislich bei zuständigen Postamt am 29. März 2018 hinterlegt und blieb jedoch unbeantwortet.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt ist erwiesen:

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

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

.....

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

.....

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

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

Die A. GmbH ist steuerlich beim Finanzamt Wien 8/16/17 unter der St.Nr. xxx/xxxx erfasst und wurde bei ihr eine Außenprüfung durchgeführt. Mit Bp-Bericht vom 21. Mai 2010 stellte das Finanzamt fest, dass die Tätigkeit des Bf. bei der A.GmbH die Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisen. Aus diesem Dienstverhältnis bezog der Bf. im Jahr 2008 € 13.500,00 und im Jahr 2009 € 15.600,00.

Gegen die den Prüfungsfeststellungen folgenden Bescheide hat die A. GmbH Beschwerde eingebracht, die jedoch mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 27. März 2018, zu RV/710308/2010 als unbegründet abgewiesen wurde. Das Bundesfinanzgericht hatte festgestellt, dass für alle vier Gesellschafter der A. GmbH (darunter auch der Bf.) keine Verpflichtung bestand, den Weisungen eines anderen Gesellschafters zu folgen, und dass die Bezüge der Gesellschafter mit deren Fälligkeit im Jahr 2008 zugeflossen sind.

Betreffend das Jahr 2009 wurden die Bezüge jeweils auf die Verrechnungskonten der vier Gesellschafter gebucht.

Nachfolgende gesetzliche Bestimmungen gelangen zur Anwendung:

Gemäß § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. b EStG 1988 sind Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z. 2 beteiligt sind, auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehlt, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn).

§ 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 lautet auszugsweise: Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind nur, die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 % beträgt.

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

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

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

Betreffend das Vorbringen des Bf., bei Vorliegen von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit sei nur der Dienstgeber zur Haftung heranzuziehen, trifft dies bei Haftungsbescheiden zu. Der Bf. hat aber im vorliegenden Fall sowohl im Jahr 2008 als auch im Jahr 2009 Einkommensteuererklärungen eingereicht. Diese Erklärungen mündeten in den nunmehr angefochtenen Bescheiden. Auch wenn das Finanzamt die Einkünfte des Bf. in den Jahren 2008 und 2009 im Erstbescheid nicht richtig ansetzte, so wurde dies in den Beschwerdeentscheidungen abgeändert. Der Vorlageantrag beinhaltete keinen neuen Sachverhalt, sodass das Gericht unter Verweis auf die sehr

ausführlich begründete Beschwerde vorentscheidung zur Ansicht gelangt, dass die Einkünfte des Bf. in den streitgegenständlichen Jahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit darstellen und die im angefochtenen Bescheid angesetzten Einkünfte aus selbständiger Arbeit nicht vorliegen.

Die Höhe der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit werden aufgrund der Feststellungen bei der ehemaligen Dienstgeberin (A.GmbH) angesetzt, da der Bf. zum Vorhalt vom 27. März 2018 keine diesbezüglichen Äußerungen getätigt hatte.

Insgesamt ist der Beschwerde somit teilweise stattzugeben.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Dass der Bf. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. b EStG 1988 erzielt, ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetz. Eine Revision ist demnach nicht zulässig.

Es war demnach spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 17. Mai 2018