

GZ. RV/2193-L/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Europa Treuhand Ernst & Young GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Rohrbach betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die festgesetzte Abgabe stellen sich wie folgt dar:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe in Euro
2000	zu versteuerndes Einkommen	922.500,00 S	Einkommensteuer	25.427,62 €

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind auch den dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit der Abgabe erfährt keine Änderung.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von

den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Die Bw. bezog im Berufungsjahr Einkünfte als Gesellschafterin einer GmbH und Einkünfte aus Kapitalvermögen und sonstige Einkünfte gemäß § 29 Z 1 EStG 1988.

Strittig ist die Einstufung der Tätigkeit als Gesellschafterin der GmbH als nichtselbständige Arbeit.

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 wurden von der Bw. Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 1.295.845,00 S erklärt.

In der beigelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung wurden diese wie folgt berechnet:

Einnahmen	
Gehalt Jänner bis Dezember 2000 als wesentlich Beteiligte an der Firma Sch.	1.481.700,00 S
Sachbezug	9.500,00 S
	1.491.200,00 S
Ausgaben	
Sozialversicherung	105.883,21 S
6% pauschale Betriebsausgaben gemäß § 17 EStG 1988	89.472,00 S
Gewinn:	1.295.884,79 S

Mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 vom 20. Juli 2001 wurde die obige Tätigkeit wie erklärt eingestuft. Im Hinblick auf die sonstigen Einkünfte wurden Änderungen vorgenommen.

Binnen offener Frist wurde gegen obigen Bescheid Berufung eingebracht. Diese erfolgte vorerst auf Grund der durch die Abgabenbehörde erster Instanz erfolgte Einstufung der sonstigen Einkünfte.

Mit Schreiben vom 18. April 2002 wurde ergänzend folgender Berufungsantrag eingebracht: Es werde beantragt, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit 0,00 S und die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit laut beigelegtem Lohnzettel für 2000 festzusetzen.

Die Bw. sei laut Firmenbuch zu 49% an der Sch. beteiligt. Die Bw. hätte diese Beteiligung im Dezember 1993 durch Schenkung erworben, die Schenkung wäre unter Zurückbehaltung eines Fruchtgenussrechtes von 60% erfolgt. Laut Fruchtgenussvereinbarung würden dem Geschenkgeber "die den Geschäftsanteil betreffenden Verwaltungsbefugnisse zustehen", so dass insoweit das wirtschaftliche Eigentum beim Geschenkgeber bleibe. Im Gesellschaftsvertrag sei außerdem geregelt, dass Herr S. für je 1.000,00 S Stammeinlage ein 20-faches Stimmrecht habe. Auf Grund der Fruchtgenussvereinbarung und der Stimmrechtsregelung sei die Bw. wirtschaftlich nur im Ausmaß von 19,6% an der Sch. beteiligt. Es würden daher nicht wie erklärt Einkünfte aus selbständiger Arbeit, sondern Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorliegen, da das wirtschaftliche Eigentum maßgeblich für die Beteiligungshöhe sei.

Beigelegt würde der Schenkungsvertrag und ein Auszug aus dem Gesellschaftsvertrag (Stimmrechtsregelung) werden.

Der eingereichte Schenkungsvertrag vom 22. Dezember 1993 enthält unter Anderem folgende Vereinbarungen:

I.

Herr S. sei Gesellschafter bei der Firma Sch. mit einer zur Gänze aufgebrachten Stammeinlage von 2.500.000,00 S.

II.

Herr S. trete einen Teil dieser Einlage an der Firma Sch. von 1,225.000,00 S schenkungsweise an die Bw. ab.

III.

Der Geschenkgeber (S.) behalte sich an dem geschenkten Geschäftsanteil im Ausmaß von 60% der mit diesem geschenkten Geschäftsanteil verbundenen Früchte, Erträge und auch Lasten das ihm von der Bw. vertragsgemäß eingeräumte lebenslängliche und unentgeltliche Fruchtgenussrecht iSd § 509 ABGB vor. Dem Geschenkgeber würden auf Grund des eingeräumten Fruchtgenussrechtes die den Geschäftsanteil betreffenden Verwaltungsbefugnisse zustehen.

IV.

Auf Grund dieser Schenkung würde Herr S. eine Stammeinlage von 1,275.000,00 S und die Bw. eine solche von 1,225.000,00 S halten.

V.

Alle mit dem gemäß diesem Vertrag schenkungshalber übertragenen Geschäftsanteil zusammenhängenden Rechte und Verbindlichkeiten würden am Tag der Übertragung auf die Bw. übergehen, soweit diese Rechte nicht durch den Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes eingeschränkt seien.

VII.

Dem Geschenkgeber werde von der Bw. die unwiderrufliche Option eingeräumt, von ihr hinsichtlich des auf Grund dieses Vertrages schenkungsweise übertragenen Geschäftsanteiles bis längstens 31. Dezember 2020 die Abtretung und Übergabe dieses Geschäftsanteiles, und zwar gegen Zahlung eines Abtretungspreises in der Höhe der Hälfte des wahren Wertes des Geschäftsanteiles, zu verlangen.

Der eingereichte Auszug aus dem Gesellschaftsvertrag enthält unter Anderem Folgendes:

4.

Zur Beschlussfassung der Generalversammlung sei erforderlich, dass mindestens 50% des Stammkapital anwesend seien.

5.

Bei Gesellschafterbeschlüssen würden vorbehaltlich der nachstehend vereinbarten Vorrechte je 1.000,00 S einer übernommenen Stammeinlage eine Stimme gewähren, wobei jedoch jedem Gesellschafter mindestens eine Stimme zustehen müsse.

Dem Gesellschafter S. stehe auf seine Lebzeiten ein zwanzigfaches Stimmrecht dergestalt zu, dass er für je 1.000,00 S zwanzig Stimmen habe.

Die Beschlüsse würden, soweit der Gesellschaftsvertrag oder das Gesetz nichts anders bestimmten, mit einfacher Mehrheit der abgegebenen Stimmen gefasst.

Eingereicht wurde weiters folgender Lohnzettel:

Kennzahl	Betrag
210	1.481.700,00 S
220	158.580,00 S
225	14.386,00 S
230	91.497,00 S
243	5.280,00 S
245	1.226.343,00 S

Mit Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO vom 10. Juli 2002 wurde obiger Bescheid abgeändert.

Die obige Tätigkeit wurde als selbständige Arbeit qualifiziert, die daraus erzielten Einkünfte mit 1.295.845,00 S festgesetzt.

Dies mit folgender Begründung:

Bei den Einkünften der Bw. von der Sch. handle es sich um Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 EStG 1988, da die Bw. laut Firmenbuch mit 49% beteiligt sei.

Mit Schreiben vom 26. Juli 2002 wurde der Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz eingereicht.

Darin wird im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Maßgeblich für die Beteiligungshöhe und damit die Besteuerung sei das wirtschaftliche Eigentum (vergleiche Doralt, Einkommensteuergesetz 3.Auflage, § 22 Tz 149). Nach der Rechtsprechung des VwGH liege wirtschaftliches Eigentum vor, wenn die Herrschaftssituation auf Grund der tatsächlichen Verhältnisse so geartet sei, dass dem Betreffenden die Ausübung der wesentlichen Eigentümerfunktion zustehe (VwGH vom 9.5.1989, 89/14/0033).

Der Bw. würden auf Grund des Schenkungsvertrages nur 40% der Erträge (vom Anteil 49%) zustehen, außerdem würden S. als Fruchtgenussberechtigten auch die Verwaltungsbefugnisse zustehen. Der Bezug der Früchte werde vom VwGH als eine der wesentlichsten Eigentümerfunktionen bezeichnet. Im vorgelegten Schenkungsvertrag sei überdies eine Option auf Rückabtretung vereinbart.

S. stehe auf Grund des Gesellschaftsvertrages ein 20-faches Stimmrecht je 1.000,00 S Stammeinlage zu. In Punkt 10. des Gesellschaftsvertrages sei bestimmt, dass die Übertragung von Geschäftsanteilen an eine andere Person als an Mitgesellschafter der Zustimmung der Generalversammlung bedürfe, sodass sich zusätzlich eine eingeschränkte Verfügungsberechtigung für die Bw. ergebe.

Insgesamt ergebe sich bei der zwingend anzuwendenden wirtschaftlichen Betrachtung eine Beteiligung von 19,6 % (40% von 49%) und damit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Beigelegt wurde eine Kopie des gesamten Gesellschaftsvertrages.

In 10. wird Folgendes ausgeführt:

1.

Die Geschäftsanteile seien grundsätzlich teilbar und übertragbar.

2.

Sofern jedoch eine solche Übertragung von Geschäftsanteilen insgesamt oder teilweise an eine andere Person als an Gesellschafter erfolgen solle, bedürfe sie der Zustimmung der Generalversammlung.

Am 17. Dezember 2002 wurde die obige Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 21. August 2003 wurde die Bw. durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen einzureichen.

Der Senat erwäge, die berufungsgegenständlichen Einkünfte als solche aus nichtselbständiger Arbeit einzustufen.

Dabei würden jedoch noch Fragen im Hinblick auf den eingereichten Lohnzettel zu klären sein:

1.

In der eingereichten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung in Bezug auf die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit sei ein Sachbezug von 9.500,00 S angesetzt worden. Worum handle es sich hierbei und inwieweit finde dieser im eingereichten Lohnzettel seinen Niederschlag?

2.

Eine Begünstigung für sonstige Bezüge iSd § 67 EStG 1988 könne nur dann gewährt werden, wenn die laufenden Bezüge tatsächlich im Hinblick auf die Auszahlung von den sonstigen Bezügen zu unterscheiden seien und regelmäßig ausbezahlt worden seien.

Die Bw. würde daher aufgefordert werden nachzuweisen, in welcher Form sämtliche Beträge im Jahr 2000 zur Auszahlung gekommen seien.

3.

Sei Lohnsteuer abgeführt worden?

Zusammen mit der Beantwortung obiger Fragen sei eventuell ein korrigierter Lohnzettel einzureichen.

Mit Schreiben vom 1. September 2003 wurde wie folgt geantwortet:

Der Sachbezug von 9.500,00 S für kostenlose Bekleidung sei irrtümlich im Lohnzettel nicht berücksichtigt worden, ein berichtigter Lohnzettel würde beigelegt.

In der Anlage würde das Lohnkonto 2000 sowie ein Auszug aus dem Verrechnungskonto Löhne und Gehälter übermittelt werden, woraus ersichtlich sei, dass die Sonderzahlungen von den laufenden Bezügen zu unterscheiden seien.

Lohnsteuer sei nicht abgeführt worden, da im Jahr 2000 noch davon ausgegangen worden sei, dass Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit vorliegen würden.

Beigelegt wurde ein korrigierter Lohnzettel mit folgenden Kennzahlen:

Kennzahl	Betrag
210	1.491.200,00 S
220	158.580,00 S
225	14.386,00 S
230	91.497,00 S
243	5.280,00 S
245	1.235.843,00 S

Des Weiteren wurde eine Aufstellung über die erfolgten Gehaltszahlungen beigelegt. Aus dieser geht hervor, dass das monatliche Gehalt auch tatsächlich monatlich überwiesen wurde und die Sonderzahlungen jeweils im April und im November des Berufungsjahres.

Mit Schreiben vom 5. September 2003 wurden die Ergebnisse der Sachverhaltsermittlung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz der Abgabenbehörde erster Instanz übermittelt.

Mit Schreiben vom 15. September 2003 wurde durch die Amtspartei einer Stattgabe der Berufung zugestimmt, jedoch die Erlassung einer Berufungsentscheidung beantragt.

#### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit b EStG 1988 liegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor bei Bezügen und Vorteilen von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich iSd § 22 Z 2 EStG 1988 beteiligt sind, auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung den Weisungen eines Anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehlt.

Eine wesentliche Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft liegt gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 vor, wenn der Anteil am Grund- und Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

Auf Grund der in § 21 BAO angeordneten wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist dabei vom wirtschaftlichen Eigentum iSd § 24 BAO auszugehen (siehe auch das Erkenntnis des VwGH vom 11.11.1975, 434/75).

Wie auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 9.5.1989, 89/14/0033, ausführt, ist derjenige als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen, dessen Herrschaftssituation auf Grund der tatsächlichen Verhältnisse so geartet ist, dass ihm die Ausübung der wesentlichen Eigentümerfunktionen zusteht.

Im Erkenntnis des VwGH vom 24.11.1982, 81/13/0021, wird diese mit der Ausübung von positiven Befugnissen, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind – Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Veräußerung – und dem negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, dem Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache definiert.

Laut Firmenbuch hält die Bw. 49% der Geschäftsanteile an der Sch., was auch dem gemäß Punkt II des eingereichten Schenkungsvertrages übertragenen Anteil entspricht.

Gemäß Punkt III dieses Vertrages stehen Herrn S., der 51% der Anteile zivilrechtlich hält, im Hinblick auf 60% des geschenkten Anteiles von 49% die mit diesem verbundenen Früchte, Erträge und auch Lasten, somit das Fruchtgenussrecht, zu. Weiters obliegen diesem auch die auf diesen Anteil entfallenden Verwaltungsbefugnisse.

Gebrauch und Verbrauch in Bezug auf 60% der 49%, somit von 29,4%, der Geschäftsanteile werden somit nicht von der Bw., sondern von S. ausgeübt. der Bw. verbleiben lediglich 19,6%.

Des Weiteren wird unter Punkt VII des Vertrages Herrn S. die unwiderrufliche Option eingeräumt, bezogen auf den schenkungsweise übertragenen Geschäftsanteil, bis längstens 31. Dezember 2020 von der Bw. die Abtretung und Übergabe dieses Geschäftsanteiles gegen Zahlung eines Abtretungspreises in der Höhe der Hälfte dessen wahren Wertes zu verlangen.

Zusätzlich ist die Bw. in ihrer Verfügungsgewalt über diesen Anteil von 60% auch gemäß Punkt 10 des Gesellschaftsvertrages eingeschränkt, wonach es bei einer Übertragung von Geschäftsanteilen an eine andere Person als an Gesellschafter der Zustimmung der Generalversammlung bedarf.

Wesentlich ist diesbezüglich nicht nur die Ausübung der Verwaltungsbefugnisse, und somit

des Stimmrechtes in der Generalversammlung, durch den Gesellschafter S. im Rahmen von 80,4%, sondern auch die Regelung in Punkt 5 des Gesellschaftsvertrages.

Dieser besagt, dass grundsätzlich 1.000,00 S übernommene Stammeinlage eine Stimme gewähren.

Dem Gesellschafter S. steht jedoch auf Lebzeiten das zwanzigfache Stimmrecht, somit 20 Stimmen pro 1.000,00 S zu.

Dem Gesellschafter S. steht es somit frei, jegliche Übertragung der Anteile der Bw. zu blockieren.

Im Gegenteil steht es ihm zu, diese an sich zu ziehen und eventuell selbst an einen Dritten zu übertragen.

S. hat folglich die Befugnis, sowohl die Bw., als auch jeden Dritten von der Einwirkung auf die Sache auszuschließen.

Im Falle der Ausübung der Option ist es ihm zusätzlich möglich, die Anteile zu veräußern.

Im Hinblick auf 60% des Anteiles von 49%, somit 29,4% ist die Bw. zwar als zivilrechtliche Eigentümerin anzusehen, jedoch aus den oben angeführten Gründen nicht als wirtschaftliche Eigentümerin.

Ihr zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum ist daher jedenfalls mit 19,6% beschränkt. Ein solches Beteiligungsausmaß wird gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 als nicht wesentlich eingestuft, weshalb es sich bei den gegenständlichen Einkünften um solche aus nichtselbständiger Arbeit handelt.

Der Berufung war daher Folge zu geben.

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit waren gemäß dem korrigierten Lohnzettel vom 28. August 2003 festzusetzen.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Linz, 25. September 2003