

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri  
über die Beschwerden des Bf., Adresse,  
vertreten durch Erwin Huber, Stadtplatz 56, 5280 Braunau am Inn,  
vom 22. Dezember 2008, vom 14. Dezember 2009, vom 4. Mai 2010 und vom 7. Februar  
2012  
gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärding  
vom 11. Dezember 2008 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich  
Einkommensteuer für die Jahre 2004, 2005 und 2006 sowie betreffend Einkommensteuer  
für die Jahre 2004, 2005 und 2006,  
vom 10. Dezember 2009 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007  
vom 26. April 2010 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008  
und vom 20. Jänner 2012 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009  
zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt

Der Berufungswerber (nunmehriger Beschwerdeführer, im Folgenden kurz als Bf.  
bezeichnet) war bis zur Gründung der I GmbH am 15.3.2004 als Einzelunternehmer tätig.

Mit Schreiben vom 13.4.2004 ersuchte der Vertreter des Bf. das Finanzamt um Nullstellung der Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2004. Zur Begründung führte er aus, dass mit 15.3.2004 die I GmbH gegründet worden sei und der Bf. in Zukunft seine Geschäfte über diese GmbH abwickeln werde, sodass er als Einzelunternehmer nur mehr ein Einkommen beziehen werde, das unter der Besteuerungsgrenze liege.

Mit Bescheid vom 18.1.2006 erfolgte zunächst eine erklärungsgemäße Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 2004, wobei die Festsetzung der Einkommensteuer vorläufig in Höhe von € 5.869,14 erfolgte.

Gegen diesen Einkommensteuerbescheid für 2004 vom 18.1.2006 erhob der Bf. durch seinen Vertreter Berufung und brachte vor, dass er in der Einkommensteuererklärung 2004 irrtümlich die Auslandseinkünfte unter Kennzahl 440 eingegeben habe, obwohl diese im Jahreslohnzettel erfasst worden seien.

Mit Berufungsvorentscheidung für das Jahr 2004 vom 7.2.2006 änderte das Finanzamt den Bescheid vom 18.1.2006 ab. Es stellte die inländischen Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 13.954,74 fest. Die Einkommensteuer für diese Einkünfte wurde unter Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte von € 46.174,63 vorläufig in Höhe von € 5.039,62 festgesetzt.

Mit Bescheid vom 25.4.2007 wurde der vorläufige Bescheid vom 7.2.2006 (Berufungsvorentscheidung) für das Jahr 2004 gem. § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt. In der Höhe der festgesetzten Abgabe trat keine Änderung ein.

Mit vorläufigem Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 23.4.2007 erfolgte die Festsetzung der Einkommensteuer vorläufig zunächst mit € 0,00.

Mit Bescheid vom 22.5.2007 wurde der vorläufige Bescheid vom 23.4.2007 für das Jahr 2005 gem. § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt. In der Höhe der festgesetzten Abgabe trat keine Änderung ein.

Mit Einkommensteuerbescheid für 2006 vom 18.4.2008 stellte das Finanzamt die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 29.769,77 fest. Unter Berücksichtigung von ausländischen Einkünften von € 42.729,41 wurde die Einkommensteuer für 2006 in Höhe von € 10.981,40 festgesetzt.

Im Jahr 2008 wurde beim Bf. eine Außenprüfung durchgeführt.

Bei dieser Außenprüfung wurde der in Form eines Notariatsaktes abgeschlossene **Gesellschaftsvertrag vom 12.3.2004** vorgelegt. Mit diesem Gesellschaftsvertrag gründeten der Bf. und sein Sohn S die I GmbH. Das Stammkapital der Gesellschaft betrug € 35.000.-. Der Bf. übernahm eine Stammeinlage von € 8.750.- und sein Sohn übernahm eine Stammeinlage von € 26.250.-. Handelsrechtlicher Geschäftsführer war laut Firmenbuchauszug der Bf.

Vorgelegt wurde das ebenfalls in Form eines Notariatsaktes abgeschlossene **Anbot auf Abtretung vom 12.3.2004**. In diesem Anbot wurde zunächst festgestellt, dass

Herr S (Sohn des Bf.) Gesellschafter der Fa. I GmbH mit einer zur Gänze eingezahlten Stammeinlage von € 26.250.- ist.

Punkt Zweitens der Anbotes lautete:

*Im Falle der Annahme dieses Anbotes tritt Herr S diesen seinen Geschäftsanteil an der Fa. I GmbH um den Abtretungspreis von 1.- Euro an Herrn Bf. ab.*

Punkt Achtens der Anbotes lautete:

*Mit diesem Anbot bleibt Herr S Herrn Bf. auf unbeschränkte Zeit im Wort.*

Im Schreiben vom 24.11.2008 nahm der Vertreter des Bf. zur Gründung der I GmbH Stellung und führte aus:

*„Die Gründung der I GmbH erfolgte hauptsächlich aus Haftungsgründen. Zum Aufgabengebiet des Bf. als Elektromeister gehört die Montageüberwachung und Inbetriebnahme von Anlagen zur Spanplattenerzeugung mit einem Herstellungswert zwischen 5 und 10 Millionen Euro. So könnten eventuelle Fehlleistungen zu einer hohen und damit existenziellen Haftungsinanspruchnahme führen.*

*Das Beteiligungsausmaß des Bf. wurde im Hinblick auf die Begünstigungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 mit 25% gewählt. Sein Sohn, dessen aktiver Einstieg in das Unternehmen im kommenden Jahr vorgesehen ist, übernahm 75% der Gesellschaftsanteile.“*

Zum Anbot auf Abtretung vom 12.3.2004 führte er aus:

*„Der Bf. ist geschieden und er wollte mit dieser Vereinbarung lediglich erreichen, dass im Falle des Todes seines nicht verheirateten und kinderlosen Sohnes seine Exgattin diesen Gesellschaftsanteil als gesetzliche Erbin um einen Abtretungspreis von 1 Euro an den Bf. abtreten muss. Die Beweggründe für den Abschluss dieser Vereinbarung sind also außersteuerlicher Natur.“*

Zur Begünstigungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 führte er aus:

*„Ist ein Gesellschafter-Geschäftsführer an einer Kapitalgesellschaft zu nicht mehr als 25% beteiligt, liegen gem. § 25 Abs. 1 lit. b EStG Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit vor, und zwar 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. Nach RZ 670 der LStR steht u.a. auch eine Vereinbarung einer sogenannten Sperrminorität einem Dienstverhältnis nicht entgegen. Der Gesetzgeber stellt somit bei der Beurteilung, ob ein Dienstverhältnis vorliegt oder nicht, nur auf das Beteiligungsausmaß ab, und nicht darauf, ob in wirtschaftlicher Betrachtungsweise z.B. bei Vereinbarung einer Sperrminorität ein Dienstverhältnis gar nicht vorliegen kann. Ich interpretiere den Willen des Gesetzgebers daher so, dass man sich bei einem Beteiligungsausmaß bis 25% in jedem Fall die Diskussion darüber sparen möchte, ob in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein Dienstverhältnis vorliegt oder nicht. Damit ist auch das in Rede stehende Abtretungsangebot steuerlich betrachtet – irrelevant.“*

In der **Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 9.12.2008** wurde zu den Einkünften aus selbstständiger Arbeit ausgeführt:

„Durch den öffentlichen Notar Dr. N wurden am 12.3.2004 ein Gesellschaftsvertrag und ein Anbot verfasst.

Der erste Notariatsakt mit der „Geschäftszahl 1“ ist der Gesellschaftsvertrag. Der Firmenname lautet „I GmbH“. Der Sitz ist in Braunau am Inn, Stadtplatz. Der Bf. ist laut Vertrag zu 25% an der GmbH beteiligt. Sein Sohn hält eine Beteiligung von 75% am Unternehmen. In diesem Vertrag wurde nur dem Bf. die Geschäftsführung übertragen. Mit gleichem Datum wurde als weiterer Notariatsakt mit der „Geschäftszahl 2“ ein Anbot auf Abtretung errichtet. In diesem Anbot verpflichtet sich der Sohn des Bf. seinen Anteil (75%) im Falle der Anbotsannahme an seinen Vater um einen Euro zu übertragen. Der Preis von einem Euro für einen Anteil von 75% an einer seit Anfang wirtschaftlich gut gehenden GmbH ist völlig realitätsfremd. Dass das Unternehmen erfolgreich sein wird, war bereits bei Gründung zu erwarten, da der Bf. schon vorher als Einzelunternehmer in diesem Bereich tätig war. Mit dem Anbot bleibt der Sohn des Bf. dem Bf. auf unbeschränkte Zeit im Wort. Der Bf. kann entscheiden, ob und wann er den Anteil erwirbt. Aufgrund der vertraglichen Vereinbarungen (Gesellschaftsvertrag und Anbot), die seit Beginn des Unternehmens gültig sind, verfügt der Sohn des Bf. praktisch über keine wirklichen Instrumente, um Einfluss auf die Geschäftsführung zu nehmen. Ihm bieten sich auch keine Möglichkeiten, über seinen Anteil frei zu verfügen.“

Als weitere Umstände wurden in der Sachverhaltsdarstellung festgehalten:

„Im Prüfungszeitraum entfaltete ausschließlich der Geschäftsführer die Unternehmensinitiative und trug auch wirtschaftlich das Unternehmerrisiko. Der Sohn des Bf. hatte seinen Wohnsitz in Deutschland und war in die Geschäfte der GmbH nicht eingebunden. Der Bf. erklärte bisher aus seiner Geschäftsführertätigkeit Einkünfte aus nichtselsbstständiger Arbeit, da die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft lt. Firmenbuch und Gesellschaftsvertrag nicht mehr als 25% umfasst. Die Lohneinkünfte waren gemäß § 3 EStG als Auslandsbezüge befreit.“

Zur rechtlichen Beurteilung wurde ausgeführt:

„Liegt eine wesentliche Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 vor, so handelt es sich um Einkünfte aus selbstständiger Arbeit. Eine wesentliche Beteiligung liegt vor, wenn der Anteil am Grund- oder Stammkapital mehr als 25% beträgt.“

Für Fälle der Divergenz zwischen rechtlicher Gestaltung und tatsächlicher Sachlage sieht § 21 Abs. 1 BAO vor, dass der „wahre wirtschaftliche Gehalt“ und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend ist.

Schon aufgrund der vertraglichen Bestimmungen, die in den beiden Notariatsakten enthalten sind, kommt deutlich zum Ausdruck, dass der Bf. wirtschaftlich betrachtet alleiniger Eigentümer und Geschäftsführer des Unternehmens ist. Der Sohn des Bf. ist weder vertraglich noch wirtschaftlich ins Unternehmen eingebunden. Auch kann er nicht über seine Anteile verfügen. Die Umstände, dass der Bf. das Unternehmen tatsächlich führt und dass er wirtschaftlich alleine das Unternehmerrisiko trägt, bekräftigen, dass er zu 100% wirtschaftlicher Eigentümer der Gesellschaft ist. Es hat den Anschein, dass die beiden Verträge von vornherein im Interesse des Anbotsempfängers errichtet

wurden. Sicherlich wurde die GmbH auch aus haftungsrechtlichen Aspekten gegründet. Doch der dargestellte Sachverhalt lässt eindeutig darauf schließen, dass das bisherige Beteiligungsverhältnis nicht den tatsächlichen und wahren Verhältnissen entspricht. Bei den Geschäftsführerbezügen, die der Bf. erhielt, handelt es sich daher um Einkünfte aus selbständiger Arbeit und nicht, wie erklärt wurde, um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Die Befreiung von Einkünften gem. § 3 EStG ist daher nicht möglich.“

Als Folge dieser von der Betriebsprüfung vorgenommenen rechtlichen Beurteilung wurden die bisher als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und gemäß § 3 EStG als steuerfrei anerkannten Einkünfte (im Jahr 2004 i.H.v. € 46.174,63, im Jahr 2005 i.H.v. € 28.243,33 und im Jahr 2006 i.H.v. € 43.798,66) nunmehr als Einkünfte aus selbständiger Arbeit angesehen. Abzüglich von 6% pauschalen Betriebsausgaben errechnete der Prüfer die Einkünfte aus selbständiger Arbeit für das Jahr 2004 in Höhe von € 43.404,15, für das Jahr 2005 in Höhe von € 26.548,73 und für das Jahr 2006 in Höhe von € 40.101,49.

Mit **Bescheiden vom 11.12.2008** nahm das Finanzamt Braunau Ried Schärding das Verfahren betreffend Einkommen steuer für die Jahre 2004, 2005 und 2006 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf.

In den Bescheidbegründungen wurde ausgeführt, dass die **Wiederaufnahme des Verfahrens** aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgte, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus sei auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitssgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.

Entsprechend den Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht erließ das Finanzamt am 11.12.2008 Einkommenbescheide für die Jahre 2004, 2005 und 2006.

Im **Einkommensteuerbescheid für 2004** vom 11.12.2008 stellte das Finanzamt die Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 43.404,15 fest. Die zuvor bei der Berechnung berücksichtigten ausländischen Einkünfte wurden nicht mehr angesetzt. Die Einkommensteuer wurde in Höhe von € 20.429,75 festgesetzt und eine Abgabennachforderung von € 15.390,13 vorgeschrieben.

Im **Einkommensteuerbescheid für 2005** vom 11.12.2008 stellte das Finanzamt die Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 26.548,73 fest. Die Einkommensteuer wurde in Höhe von € 6.399,03 festgesetzt.

Im **Einkommensteuerbescheid für 2006** vom 11.12.2008 stellte das Finanzamt die Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 40.101,49 fest. Die Einkommensteuer wurde in Höhe von € 26.031,78 festgesetzt und eine Abgabennachforderung von € 15.050,38 vorgeschrieben.

In den Bescheidbegründungen zu den Einkommensteuerbescheiden für 2004, 2005 und 2006 vom 11.12.2008 wurde jeweils ausgeführt, dass anlässlich einer nachträglichen

Prüfung der Erklärungsangaben Tatsachen und/oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machten.

Gegen diese Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004, 2005 und 2006 vom 11.12.2008 sowie gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2004, 2005 und 2006 erhob der Bf. durch seinen Vertreter am 22.12.2008 **Berufung** und beantragte die Aufhebung der angefochtenen Einkommensteuerbescheide.

Zur **Begründung** führte der Vertreter aus, dass anlässlich der Schlussbesprechung am 9.12.2008 die Berufungsentscheidung des UFS Wien vom 10.11.2006, GZ RV/4597-W/02 vorgelegt worden sei. In dem dieser Entscheidung zugrundeliegenden Sacherhalt sei strittig gewesen sei, ob ein Treuhandverhältnis oder ein Anbot auf Abtretung eines Gesellschaftsanteiles vorgelegen sei. Der UFS Wien sei von einer Treuhandschaft ausgegangen, weshalb die beim Bf. gegebene Konstellation nicht vergleichbar sei. Den in dieser Berufungsentscheidung zitierten VwGH Erkenntnissen vom 9.11.1994, 91/13/0068, und vom 9.5.1989, 89/14/0033, sei zu entnehmen, dass ein Anbot auf Abtretung der Gesellschaftsanteile nicht zur Folge habe, dass die Gesellschaftsanteile steuerlich bereits dem Annahmeberechtigten zuzurechnen wären. Angesichts dieser Rechtsprechung könne der vom Sohn des Bf. gehaltene Anteil von 75% des Stammkapitals nicht dem Bf. zugerechnet werden.

Mit **Vorlagebericht vom 16.2.2009** legte das Finanzamt Braunau Ried Schärding die Berufung vom 22.12.2008 gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004, 2005 und 2006 und die entsprechenden Wiederaufnahmbescheide dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Mit **Einkommensteuerbescheid für 2007** vom 18.4.2008 stellte das Finanzamt die Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 44.133,42 fest. Die Einkommensteuer wurde in Höhe von € 14.030,57 festgesetzt.

In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt:

*„Der Bf. ist tatsächlich zu mehr als 25% an der „I GmbH“ beteiligt. Dies wurde im Zug der Betriebsprüfung (Zeitraum 2004 bis 2006) festgestellt. Der Bf. bezieht daher als Geschäftsführer Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Die Befreiung gem. § 3 EStG (Steuerfreiheit für Auslandstätigkeit von nichtselbständigen Einkünften) ist daher nicht möglich. Im übrigen wird auf die Feststellungen und Begründungen der Prüfung, die im Bp-Bericht vom 9.12.2008 und in der dazugehörenden Niederschrift dargestellt sind, verwiesen. Bei der Ermittlung der selbständigen Einkünfte wurden die SV-Beiträge und 6% Betriebsausgaben (Pauschale) berücksichtigt.“*

Gegen diesen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 vom 18.4.2008 erhob der Bf. durch seinen Vertreter am 14.12.2009 **Berufung** und wandte sich gegen die Festsetzung der Einkommensteuer.

Zur Begründung wiederholte er im Wesentlichen seine Ausführungen, welche er bereits in der Berufung vom 22.12.2008 (betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004, 2005 und 2006) vorgebracht hatte.

Mit **Vorlagebericht vom 26.1.2010** legte das Finanzamt Braunau Ried Schärding die Berufung vom 14.12.2009 gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Mit **Einkommensteuerbescheid für 2008** vom 26.4.2010 stellte das Finanzamt die Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 63.437,13 fest. Die Einkommensteuer wurde in Höhe von € 23.146,97 festgesetzt.

In der Bescheidbegründung wurde im Wesentlichen die Bescheidbegründung des Einkommensteuerbescheides für 2007 vom 18.4.2008 wiederholt.

Gegen diesen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 vom 26.4.2010 erhob der Bf. durch seinen Vertreter am 4.5.2010 **Berufung** und wandte sich gegen die Festsetzung der Einkommensteuer.

Zur Begründung wiederholte er im Wesentlichen seine Ausführungen, welche er bereits in der Berufung vom 22.12.2008 (betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004, 2005 und 2006) vorgebracht hatte.

Mit **Vorlagebericht vom 7.7.2010** legte das Finanzamt Braunau Ried Schärding die Berufung vom 4.5.2010 gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Mit **Einkommensteuerbescheid für 2009** vom 20.1.2012 stellte das Finanzamt die Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 46.503,92 fest. Die Einkommensteuer wurde in Höhe von € 12.529,30 festgesetzt.

In der Bescheidbegründung wurde im Wesentlichen die Bescheidbegründung des Einkommensteuerbescheides für 2007 vom 18.4.2008 wiederholt.

Gegen diesen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 vom 20.1.2012 erhob der Bf. durch seinen Vertreter am 7.2.2012 **Berufung** und wandte sich gegen die Festsetzung der Einkommensteuer.

Zur Begründung wiederholte er im Wesentlichen seine Ausführungen, welche er bereits in der Berufung vom 22.12.2008 (betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004, 2005 und 2006) vorgebracht hatte.

Mit **Vorlagebericht vom 15.2.2012** legte das Finanzamt Braunau Ried Schärding die Berufung vom 7.2.2012 gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Da die **Berufungen vom 22.12.2008, vom 14.12.2009, vom 4.5.2010 und vom 7.2.2012** am 31.12.2013 noch unerledigt waren, waren sie vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

## **Beweiswürdigung**

Die Beweiswürdigung erfolgte aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung des Finanzamtes Braunau Ried Schärding und dem Vorbringen des Bf. sowie insbesondere dem Gesellschaftsvertrag vom 12.3.2004 und dem Anbot auf Abtretung vom 12.3.2004. Zur Würdigung des Gesellschaftsvertrages und des Anbotes auf Abtretung vom 12.3.2004 wird auf die Ausführungen in den Erwägungen verweisen.

## **Rechtslage**

Nach § 303 Abs. 4 BAO (Bundesabgabenordnung in der zum Zeitpunkt der Wieder-aufnahme geltenden Fassung vor dem FVwGG 2012, BGBI. I 2013/14) ist eine Wieder-aufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervor-kommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

§ 3 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988) hatte in den beschwerde-gegenständlichen Jahren folgenden Wortlaut:

Von der Einkommensteuer sind befreit:

Einkünfte, die Arbeitnehmer inländischer Betriebe (lit. a) für eine begünstigte Auslands-tätigkeit (lit. b) von ihren Arbeitgebern beziehen, wenn die Auslandstätigkeit jeweils ununterbrochen über einen Zeitraum von einem Monat hinausgeht.

a) inländische Betriebe sind Betriebe von inländischen Arbeitgebern oder inländische Betriebsstätten von im Ausland ansässigen Arbeitgebern.

b) (*vor dem AbgÄG 2005, BGBI I 2005/161 bis zur Veranlagung 2005*)

Begünstigte Auslandstätigkeiten sind die Bauausführung, die Montage, Montageüber-wachung, Inbetriebnahme, Instandsetzung und Wartung von Anlagen, die Personal-gestellung anlässlich der Errichtung von Anlagen durch andere Unternehmungen sowie die Planung Beratung und Schulung, soweit sich alle diese Tätigkeiten auf die Errichtung von Anlagen im Ausland beziehen, weiters das Aufsuchen und die Gewinnung von Boden-schätzten im Ausland.

b) (*vor dem AbgÄG 2012, BGBI I 2012/112, Veranlagungen 2006 bis 2012*)

Begünstigte Auslandstätigkeiten sind die Bauausführung, die Montage, Montageüber-wachung, Inbetriebnahme, Instandsetzung und Wartung von Anlagen, die Personal-gestellung anlässlich der Errichtung von Anlagen durch andere inländische Betriebe sowie die Planung Beratung und Schulung, soweit sich alle diese Tätigkeiten auf die Errichtung von Anlagen im Ausland beziehen, weiters das Aufsuchen und die Gewinnung von Boden-schätzten im Ausland.

Nach § 22 Z 2 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988) fallen unter die Einkünfte aus selbständiger Arbeit auch 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. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich.

Nach § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) auch die 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.

Nach § 47 Abs. 2 EStG liegt ein Dienstverhältnis 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. Ein Dienstverhältnis ist weiters bei Personen anzunehmen, die Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 4 und 5 beziehen.

Nach § 21 Abs. 1 BAO (Bundesabgabenordnung) ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Nach § 24 Abs. 1 BAO gelten für die Zurechnung der Wirtschaftsgüter bei der Erhebung von Abgaben, soweit in den Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist, folgende Vorschriften:

- a) Wirtschaftsgüter, die zum Zweck der Sicherung übereignet worden sind, werden demjenigen zugerechnet, der die Sicherung einräumt.
- b) Wirtschaftsgüter, die zu treuen Händen übereignet worden sind, werden dem Treugeber zugerechnet.
- c) Wirtschaftsgüter, die zu treuen Händen für einen Treugeber erworben worden sind, werden dem Treugeber zugerechnet.
- d) Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, werden diesem zugerechnet.

## **Erwägungen**

### **Wiederaufnahme des Verfahrens**

Für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen müssen nach § 303 Abs. 4 BAO im Wesentlichen zwei Voraussetzungen gegeben sein:

1. Es müssen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind.
2. Diese Tatsachen oder Beweismittel müssen geeignet sein, allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen.

Die Betriebsprüfung stützt ihre rechtliche Beurteilung auf den in Form eines Notariatsaktes abgeschlossenen Gesellschaftsvertrag vom 12.3.2004 und das ebenfalls in Form eines Notariatsaktes abgeschlossene Anbot auf Abtretung vom gleichen Tag.

Der Bf. beschränkt sich in der Berufung vom 11.12.2008 (betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2004, 2005 und 2006) darauf, inhaltlich darzulegen, warum seiner Ansicht nach Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (wie in den von der Wiederaufnahme des Verfahrens betroffenen Bescheiden festgestellt wurde) und nicht Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Ansicht der Abgabenbehörde) vorliegen. Der Bf. behauptet jedenfalls nicht, dass beide Verträge (Gesellschaftsvertrag und Anbot auf Abtretung vom 12.3.2004) dem Finanzamt bei Erlassung der Erstbescheide bereits bekannt gewesen seien.

Aus diesem Vorbringen des Bf. ergibt sich, dass der Bf. nicht bestreitet, dass Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, sondern er sich ausschließlich dagegen wendet, dass diese neuen Beweismittel geeignet sind, anders lautende Bescheide herbeizuführen.

Ob also die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2004, 2005 und 2006 rechtlich zulässig war, hängt somit davon ab, ob das Bundesfinanzgericht die Ansicht der Abgabenbehörde teilt, wonach Einkünfte aus selbständiger Arbeit vorliegen oder die Ansicht des Bf. teilt, wonach Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorliegen.

Zur Entscheidung über Frage, ob die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2004, 2005 und 2006 zulässig war, wird daher auf die Ausführungen darüber verwiesen, ob Einkünfte aus selbständiger Arbeit oder aus nichtselbständiger Arbeit vorliegen.

### **Einkünfte aus selbständiger Arbeit oder Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit**

Strittig ist, ob der Bf. in den berufungsgegenständlichen Jahren als Gesellschafter-Geschäftsführer der I GmbH Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Ansicht der Abgabenbehörde) oder aus nichtselbständiger Arbeit (Ansicht des Bf.) erzielt hat.

Unbestritten ist, dass die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG (für Auslandsmontagen) nur Arbeitnehmern inländischer Betriebe zusteht.

Nach § 47 Abs. 2 EStG ist ein Dienstverhältnis (welches Voraussetzung für die Anwendung der Arbeitnehmerbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 10 EStG ist) auch dann anzunehmen, wenn bei einer Person, die an einer Kapitalgesellschaft nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 EStG beteiligt ist, die Voraussetzungen des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. b EStG vorliegen.

Nach § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG fallen die Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 EStG beteiligt sind, auch dann unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn), wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG) aufweisenden

Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehlt.

Unter die Einkünfte aus selbständiger Arbeit fallen nach § 22 Z 2 EStG 1988 die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG) aufweisende Beschäftigung gewährt werden dann, wenn der Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich.

Für die Besteuerung im Inland ist bei Einkünften aus selbständiger Arbeit die Ausübung oder Verwertung der selbständigen Arbeit im Inland maßgeblich (vgl. EStR 2000 RZ 7914). Die Tätigkeit eines Vorstandes bzw. eines Geschäftsführers einer Kapitalgesellschaft, die ihren Sitz im Inland hat, stellt stets eine Verwertung im Inland dar (vgl. EStR 2000 RZ 7920).

Daraus folgt, dass die Steuerfreiheit nach § 3 Abs. 1 Z 10 EStG (für Auslandsmontagen) davon abhängt, ob die Einkünfte als Gesellschafter-Geschäftsführer unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit fallen. Bei Qualifizierung der Einkünfte als solche aus selbständiger Arbeit hingegen sind die Einkünfte als Gesellschafter-Geschäftsführer zur Gänze in Österreich steuerpflichtig.

Die beiden jeweils in Form eines Notariatsaktes abgeschlossenen Verträge vom 12.3.2004 (Gesellschaftsvertrag und Anbot auf Abtretung) sind als zusammenhängende Verträge zu betrachten, denn sie wurden zwischen den gleichen Personen abgeschlossen und es ist davon auszugehen, dass der Abschluss des Gesellschaftsvertrages durch das gleichzeitig vereinbarte Anbot auf Abtretung bedingt war. Da beide beteiligten natürlichen Personen in einem engen Verwandtschaftsverhältnis zueinander stehen (Vater und Sohn), ist jedenfalls die Judikatur des VwGH zu den Verträgen zwischen nahen Angehörigen zu beachten.

Nach den vom Verwaltungsgerichtshof festgelegten Grundsätzen über Verträge zwischen nahen Angehörigen müssen die folgende Voraussetzungen vorliegen, damit diese (zivilrechtlich gültigen) Verträge auch steuerlich anerkannt werden:

- Die Verträge müssen nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommen.
- Sie müssen einen eindeutigen und klaren Inhalt haben.
- Sie müssen einem Fremdvergleich standhalten, d.h. auch Familienfremde wären bereit, die betreffenden Verträge unter den gleichen Bedingungen abzuschließen.

Das Anbot auf Abtretung vom 12.3.2004 hält jedenfalls einem Fremdvergleich nicht stand. Kein Fremder würde das Anbot auf Abtretung vom 12.3.2004 vereinbaren. Kein Fremder würde für einen Gesellschaftsanteil, für dessen Erwerb er eben noch € 26.250.- bezahlt hat, ein auf unbeschränkte Zeit geltendes Anbot stellen, mit welchem er diesen Gesellschaftsanteil um 1 Euro seinem einzigen Mitgesellschafter anbietet. Die einzige Erklärung für eine solche einem Fremdvergleich standhaltende Vorgehensweise ist die Annahme, dass der Fremde Dritte die zur Gänze eingezahlten Stammeinlage gar

nicht selbst bezahlt hat, sondern als Treuhänder für den aus dem Anbot auf Abtretung Begünstigten aufgetreten ist.

Genau diese Annahme, nämlich dass der Bf. in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auch die nach dem Gesellschaftsvertrag seinem Sohn gehörenden Gesellschaftsanteile besessen hat, hat der Betriebsprüfer getroffen. Die Abgabenbehörde ist dieser Beurteilung gefolgt.

Nach § 24 Abs. 1 BAO werden Wirtschaftsgüter, die zu treuen Handen für einen Treugeber erworben worden sind, dem Treugeber zugerechnet.

Die Annahme, dass der Sohn des Bf. die mit Gesellschaftsvertrag vom 12.3.2004 erworbenen Gesellschaftsanteile zunächst nur treuhändig für seinen Vater übernommen hat, konnte der Bf. in der Berufung nicht widerlegen.

Es ist zwar richtig, dass ein Anbot auf Abtretung der Gesellschaftsanteile noch nicht zur Folge hat, dass die Gesellschaftsanteile steuerlich bereits dem Annahmeberechtigten zuzurechnen sind (vgl. die vom Bf. zitierten Erkenntnisse des VwGH vom 9.11.1994, 91/13/0068, und vom 9.5.1989, 89/14/0033). Die Gesellschaftsanteile sind dem Annahmeberechtigten aber sehr wohl dann steuerlich zuzurechnen, wenn der Abtretungspreis und die Gültigkeitsdauer des gleichzeitig mit dem Gesellschaftsvertrag abgeschlossenen Anbotes nur durch ein Treuhandverhältnis erklärt werden können.

Ein weiterer Hinweis dafür, dass der Sohn des Bf. die ihm zivilrechtlich gehörenden Gesellschaftsanteile zunächst nur treuhändig für seinen Vater besessen hat, findet sich im Schreiben des Vertreters vom 24.11.2008. Dort wird ausgeführt, dass der geschiedene Bf. mit dieser Vereinbarung lediglich erreichen wollte, dass im Falle des Todes seines nicht verheirateten und kinderlosen Sohnes seine Exgattin diesen Gesellschaftsanteil als gesetzliche Erbin um einen Abtretungspreis von 1 Euro an den Bf. abtreten muss. Diese Ausführung lässt darauf schließen, dass der Bf. eine vorweggenommene Erbschaftsfolge bzw. den späteren Einstieg des Sohnes in die Geschäftsführung der GmbH regeln wollte, sich aber vor allem gegen unerwünschte oder unerwartete Ereignissen die Kontrolle und seinen Einfluss auf die GmbH bewahren wollte.

Die vom Vertreter vorgebrachten Beweggründe für den Abschluss des Anbotes vom 12.3.2004 sind damit zwar außersteuerlicher Natur und schließen damit einen Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes im Sinne des § 22 BAO aus. Außersteuerliche Beweggründe bedeuten aber keineswegs, dass die Bestimmung des § 24 Abs. 1 BAO damit unanwendbar geworden ist. Die Annahme, wonach der Sohn des Bf. die ihm zivilrechtlich gehörenden Gesellschaftsanteile nur treuhändig für seinen Vater besessen hat, ist damit steuerrechtlich zulässig.

Aus den angeführten Gründen waren daher die nunmehr als Beschwerden geltenden Berufungen als unbegründet abzuweisen.

### **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.

Strittig war, ob der Sohn des Bf. die mit Gesellschaftsvertrag vom 12.3.2004 erworbenen Gesellschaftsanteile zunächst nur (in wirtschaftlicher Betrachtungsweise) treuhändig für seinen Vater übernommen hat. Zur Frage der steuerlichen Anerkennung von zivilrechtlich gültigen Verträge für den Bereich des Steuerrechtes gibt es eine umfangreiche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Deshalb war zu entscheiden, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig ist.

Linz, am 31. Jänner 2017