

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache X, vertreten durch Agitas Steuerberater und Wirtschaftsprüfer GmbH, Apostelgasse 23, 1030 Wien, gegen die Bescheide des Finanzamts Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 9. November 2010 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2008 zu Recht erkannt:

1) Der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2002 bis 2007 wird Folge gegeben.

Das Einkommen des Jahres 2002 beträgt 92.929,06 Euro.

Die für das Jahr **2002** festgesetzte Einkommensteuer beträgt **3.964,87 Euro**.

Das Einkommen des Jahres 2003 beträgt 92.731,48 Euro.

Die für das Jahr **2003** festgesetzte Einkommensteuer beträgt **2.298,70 Euro**.

Das Einkommen des Jahres 2004 beträgt 97.161,96 Euro.

Die für das Jahr **2004** festgesetzte Einkommensteuer beträgt **3.752,76 Euro**.

Das Einkommen des Jahres 2005 beträgt 112.377,86 Euro.

Die für das Jahr **2005** festgesetzte Einkommensteuer beträgt **2.794,04 Euro**.

Das Einkommen des Jahres 2006 beträgt 147.209,21 Euro.

Die für das Jahr **2006** festgesetzte Einkommensteuer beträgt **9.952,99 Euro**.

Das Einkommen des Jahres 2007 beträgt 158.200,32 Euro.

Die für das Jahr **2007** festgesetzte Einkommensteuer beträgt **12.424,93 Euro**.

Die weiteren Bemessungsgrundlagen und die Berechnung der Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen.

Die Höhe und die Fälligkeit der zu entrichtenden Abgaben sind den Buchungsmitteilungen des Finanzamts zu entnehmen.

2) Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2008 wird teilweise Folge gegeben.

Das Einkommen des Jahres 2008 beträgt 307.472,40 Euro.

Die für das Jahr **2008** festgesetzte Einkommensteuer beträgt **84.519,38 Euro**.

Die weiteren Bemessungsgrundlagen und die Berechnung der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen.

Die Höhe und die Fälligkeit der zu entrichtenden Abgabe sind der Buchungsmitteilung des Finanzamts zu entnehmen.

3) Eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der (mittlerweile verstorbene) Beschwerdeführer (Bf.) erklärte für die Streitjahre Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Dienstnehmer der A GmbH. Die Veranlagung der Einkommensteuer der Jahre 2002 bis 2008 erfolgte erklärungskonform.

Mit Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG vom 10. Februar 2010 gab der Bf. dem Finanzamt ua. bekannt, dass er am 15. November 1991 50% der Geschäftsanteile der A GmbH übernommen habe und seither als geschäftsführender Gesellschafter dieser GmbH tätig sei. Seither habe er daher nicht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, sondern Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 erzielt.

Das Finanzamt nahm die Einkommensterverfahren der Jahre 2002 bis 2008 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ mit Datum 9. November 2010 neue Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2008. Die bisher unter Berücksichtigung von sonstigen Bezügen im Sinn des § 67 EStG 1988 erfassten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wurden nunmehr als Einkünfte aus selbständiger Arbeit veranlagt.

Gegen diese Einkommensteuerbescheide wurde Berufung (Beschwerde) erhoben mit der Begründung, die Einkünfte des Bf. aus selbständiger Arbeit seien nicht nur um die Beiträge zur Sozialversicherung im Sinn des § 4 Abs. 4 Z 1 EStG 1988, sondern gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 auch jeweils um ein Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 6% des Umsatzes im Sinn des § 125 Abs. 1 BAO zu vermindern. Weiters

habe der Bf. im Jahr 2008 von der A GmbH anlässlich der Beendigung seiner Tätigkeit für die Gesellschaft eine Abfertigungszahlung in Höhe von 145.212,00 Euro erhalten. Der Bf. sei in den Jahren 1970 bis 1991 als Dienstnehmer und ab dem Jahr 1991 bis zu seiner Pensionierung im Jahr 2008 als geschäftsführender Gesellschafter der A GmbH tätig gewesen. Da der Bf. somit mehr als die Hälfte der Zeit seiner Tätigkeit für die A GmbH nichtselbständig beschäftigt gewesen sei, sei die im Jahr 2008 erhaltene Abfertigungszahlung begünstigt gemäß § 67 EStG 1988 zu versteuern. Die Bestimmung des § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988, die in diesem Zusammenhang nicht auf die gesamte Dauer, sondern nur auf die letzten zehn Jahre der Tätigkeit abstelle, sei gleichheits- und damit verfassungswidrig.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

A) Als erwiesen festgestellter Sachverhalt

Der Bf. war in der Zeit von 1970 bis zum 15. November 1991 nichtselbständig für die A GmbH tätig. Danach war er bis zu seiner Pensionierung im Jahr 2008 als deren geschäftsführender Gesellschafter tätig. In dieser Zeit war der Bf. zu 50% am Stammkapital der GmbH beteiligt. Aus der Tätigkeit als geschäftsführender Gesellschafter erzielte der Bf. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit im Sinn des § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988. Anlässlich der Beendigung seiner Tätigkeit für die A GmbH im Jahr 2008 erhielt der Bf. eine Abfertigung in Höhe von 145.212,00 Euro.

B) Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

1) Betriebsausgabenpauschale

Gemäß § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 sind 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, Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

Die Tatsache, dass es sich bei der Beschäftigung des Bf. um eine „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung“ (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) handelte, ist unbestritten. Da der Bf. in den Streitjahren zu 50% am Stammkapital der A GmbH beteiligt war, erzielte er in dieser Zeit Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit im Sinn des § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988.

Gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 können bei den Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinn des § 22 oder des § 23 die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 mit einem Durchschnittssatz ermittelt werden. Der Durchschnittssatz beträgt bei freiberuflichen oder gewerblichen Einkünften aus einer kaufmännischen oder technischen Beratung, einer Tätigkeit im Sinn des § 22 Z 2 sowie aus einer schriftstellerischen, vortragenden, wissenschaftlichen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit 6%,

höchstens jedoch 13.200,00 Euro, sonst 12%, höchstens jedoch 26.400,00 Euro, der Umsätze im Sinn des § 125 Abs. 1 BAO. Daneben dürfen gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 ua. Beiträge im Sinn des § 4 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 als Betriebsausgaben abgesetzt werden.

Von den Einkünften des Bf. aus selbständiger Arbeit kann daher neben den bereits berücksichtigten Beiträgen zur Sozialversicherung jährlich auch ein Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 6% des Umsatzes, höchstens jedoch von 13.200,00 Euro, abgezogen werden. Die Einkünfte des Bf. aus selbständiger Arbeit betragen daher:

	Umsätze im Sinn des § 125 Abs. 1 BAO	Sozial- versicherungs- beiträge (§ 4 Abs. 4 Z 1 EStG 1988)	Betriebsausgaben- pauschale gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988	Einkünfte gemäß § 22 Z 2 EStG 1988
2002	107.003,31	7.230,03	6.420,20	93.353,08
2003	109.311,07	6.622,56	6.558,66	96.129,85
2004	111.455,88	6.944,91	6.687,35	97.823,62
2005	130.047,69	7.352,60	7.802,86	114.892,23
2006	137.591,87	7.595,00	8.255,51	121.741,36
2007	143.410,33	7.776,80	8.604,62	127.028,91
2008	294.078,55	8.027,68	13.200,00	272.850,87

2) Besteuerung der Abfertigung

Gemäß § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 sind Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt war.

§ 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 stellt nicht auf den gesamten Zeitraum der Beschäftigung eines Abgabepflichtigen, sondern nur auf den Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung der Tätigkeit ab. Der Bf. war in den zehn Jahren vor Beendigung seiner Tätigkeit für die A GmbH zu 50% (und damit wesentlich) beteiligt. Gemäß § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 handelte es sich daher auch bei der Abfertigung, die der Bf. im Jahr 2008 erhielt, um Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit. Eine begünstigte Besteuerung

von Einkünften aus (sonstiger) selbständiger Arbeit – vergleichbar mit der begünstigten Besteuerung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 67 EStG 1988 – ist im Einkommensteuergesetz nicht vorgesehen. Die an den Bf. im Jahr 2008 geleistete Abfertigung war daher nach dem allgemeinen Tarif zu besteuern.

Dem Einwand des Bf., die Bestimmung des § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 sei gleichheits- und damit verfassungswidrig, ist entgegenzuhalten, dass der Verfassungsgerichtshof die Behandlung einer Beschwerde, bei der es um die Frage ging, ob die Abfertigung an einen Gesellschafter-Geschäftsführer, der einige Jahre wesentlich und einige Jahre nicht wesentlich beteiligt war, gemäß § 67 EStG 1988 begünstigt zu besteuern sei, bereits mit Beschlüssen vom 11. Oktober 2000, B 1511/00, B 1512/00 und B 15/13 wegen nicht hinreichender Aussicht auf Erfolg ablehnte. Der Verfassungsgerichtshof hegte gegen die genannte Bestimmung keine verfassungsrechtlichen Bedenken, weil sie der Vereinfachung der Steuererhebung diene, deshalb eine Durchschnittsbetrachtung zulässig sei und Härtefälle hinzunehmen seien (vgl. dazu die im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 16.09.2003, 2000/14/0175, zitierten oa. Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofes).

C) Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist im vorliegenden Fall nicht zulässig, weil sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.