

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Peter Steurer in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, über die Beschwerde vom 4. August 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 6. Juli 2022 betreffend Einkommensteuer 2021, ***Bf-StNr***, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO im Umfang der Beschwerdevorentscheidung teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind der Beschwerdevorentscheidung vom 27. Februar 2023 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Der zu 50 % an der in der Schweiz domizilierten ***H*** GmbH beteiligte Beschwerdeführer gab in der für das Jahr 2021 eingereichten Einkommensteuererklärung den Bezug von in einer Mitteilung gemäß § 109a EStG 1988 erfassten Betriebseinnahmen in Höhe von 7.631,61 € sowie unter Anschluss eines von der ***H*** GmbH ausgestellten Lohnausweises aus einer nichtselbständigen Tätigkeit resultierende Bezüge in Höhe von 42.861,30 € an. Als Werbungskosten wurden im Inland geleistete Krankenversicherungsbeiträge und das Pendlerpauschale geltend gemacht. Weiters wurde die Berücksichtigung des Pendlereuros und der ausländischen Steuer beantragt.
2. Im Einkommensteuerbescheid 2021 berücksichtigte das Finanzamt Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 32.135,06 € und Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 6.727,75 €, wobei jeweils ein anteiliger Gewinnfreibetrag gemäß § 10 EStG 1988 in Abzug gebracht wurde. Begründend wurde ausgeführt, die Einnahmen von der ***V*** AG seien entsprechend der

Mitteilung gemäß § 109a EStG 1988 in Ansatz gebracht worden, die von der ***H*** GmbH bezogenen Einkünfte seien infolge seiner 50%igen Beteiligung an der Gesellschaft als solche aus selbständiger Arbeit zu erfassen gewesen.

3. In der dagegen erhobenen Beschwerde wandte der Beschwerdeführer ein, dass bei den von der ***H*** GmbH bezogenen Einkünften die Versicherungsbeiträge (3.446,00 €), die ihm nicht vergüteten Fahrtspesen (7.576,80 €) sowie die Privateinlagen und der Verlust (die Gesellschaft führe seit Oktober 2021 keine Tätigkeit mehr aus und sei insolvent) nicht berücksichtigt worden seien. Es handle sich eigentlich nicht um Gewinnentnahmen, sondern um Privatentnahmen, da er Privateinlagen getätigt habe. Diese seien dem Einkommen nicht hinzuzurechnen.

4. Auf Vorhalt des Finanzamtes legte der Beschwerdeführer den Arbeitsvertrag mit der ***H*** GmbH sowie Auszüge des Verrechnungskontos vor.

5. Mit Beschwerdevorentscheidung gab das Finanzamt der Beschwerde insoweit teilweise Folge, als die Fahrtspesen (7.576,80 €) als Betriebsausgaben berücksichtigt wurden. Den Einkünften aus selbständiger Arbeit seien die von der ***H*** GmbH bezahlten, fälschlicherweise als Grenzgängereinkünfte erklärten Tätigkeitsvergütungen zugrunde gelegt worden, Gewinnentnahmen seien dabei nicht berücksichtigt worden. Die getätigten Privateinlagen in die ***H*** GmbH stellten keine Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten dar. Ein Veräußerungsverlust liege nicht vor, da die ***H*** GmbH zwar die betriebliche Tätigkeit eingestellt habe, die Gesellschaft selbst aber noch weiterbestanden habe. Darüber hinaus könne ein Verlust aus der Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen GmbH-Anteilen nur mit bestimmten Einkünften aus Kapitalvermögen ausgeglichen werden, ein Ausgleich mit anderen positiven Einkünften sei nicht möglich.

6. Mit als Vorlageantrag zu wertendem Schreiben vom 5. April 2023 ersuchte der Beschwerdeführer um Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2021, weil das Pendlerpauschale samt Pendlereuro sowie die Krankenversicherungsbeiträge nicht berücksichtigt worden seien. Die GmbH befinde sich in Liquidation. Aufgrund des eingetretenen Verlustes könne er sich das tägliche Leben nicht mehr leisten.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer bezog im Jahr 2021 von der ***V*** AG der nach § 109a EStG 1988 erstatteten Meldung zufolge Einnahmen in Höhe von 7.733,16 €. Weiters hat er von der schweizerischen ***H*** GmbH, deren Geschäftsführer und mit 50 % beteiligter Gesellschafter er war, dem der Einkommensteuererklärung angeschlossenen Lohnausweis zufolge im Zeitraum vom 22. Jänner bis 30. September 2021 Gehälter in Höhe von 42.861,30 €

erhalten. Laut Arbeitsvertrag vom 22. Jänner 2021 war ein monatlicher Bezug in Höhe von 5.150,00 CHF zuzüglich von zwei Sonderzahlungen vereinbart. Vom 1. bis 21. Jänner 2021 und vom 6. Oktober bis 31. Dezember 2021 bezog er vom Arbeitsmarktservice Österreich Arbeitslosengeld.

Die ***H*** GmbH wurde am 7. Jänner 2021 im schweizerischen Handelsregister eingetragen. Mit Entscheid des Regionalgerichts ***G*** vom 26. Oktober 2022 wurde das im August 2022 eröffnete Konkursverfahren mangels Aktiven eingestellt und die Gesellschaft im November 2024 von Amts wegen gelöscht.

2. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 22 Z 2 Teilstrich 2 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 EStG 1988) 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 Beurteilung der von der ***H*** GmbH bezogenen Einkünfte als solche aus selbständiger Arbeit und deren steuerliche Erfassung in Österreich steht im Einklang mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zur Frage der Subsumierung der Bezüge eines wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers unter den Tatbestand des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 vgl. ua. VwGH 27.4.2022, Ra 2022/15/0025, und VwGH 4.6.2020, Ra 2020/15/0002, mwN; zur Frage der bezüglich der Einkünfte eines wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers nach dem Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen zur Anwendung kommenden Zuteilungsregelung des Art. 15 und des sich daraus bei einer Konstellation wie im Beschwerdefall ergebenden Besteuerungsrechtes des Ansässigkeitsstaates vgl. VwGH 20.9.2001, 2000/15/0116, mwN) und wurde vom Beschwerdeführer auch nicht bekämpft.

In Streit steht einzig die Höhe der der Besteuerung unterzogenen Einkünfte. Den in Ansatz gebrachten Einkünften aus selbständiger Arbeit hat das Finanzamt im angefochtenen Bescheid die im vorgelegten Lohnausweis angeführten Bruttobezüge (42.861,30 €) zugrunde gelegt. Davon wurden die im Lohnausweis angegebenen Sozialversicherungsbeiträge und die im Inland geleisteten Krankenversicherungsbeiträge (insgesamt ein Betrag von 7.831,55 €) in Abzug gebracht. Nach Berücksichtigung des anteiligen Gewinnfreibetrages gemäß § 10 EStG 1988 in Höhe von 2.894,69 € ergibt sich somit der im angefochtenen Bescheid als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erfasste Betrag von 32.135,06 €. In der Beschwerdeentscheidung hat das Finanzamt weiters die in der Beschwerde mit 7.576,80 € bezifferten Fahrtkosten in Abzug gebracht und die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit 24.558,26 € in Ansatz gebracht.

Der Einwand die Krankenversicherungsbeiträge seien nicht berücksichtigt worden, ist somit nicht berechtigt, wurden diese doch bereits bei der Ermittlung der Einkünfte in voller Höhe in Abzug gebracht.

Die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales und eines Pendlereuros kommt bei der gegebenen Sachlage, wie das Finanzamt bereits zutreffend ausgeführt hat, nicht in Betracht. Nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte unter den dort näher geregelten Voraussetzungen als Werbungskosten abzugsfähig. Ein Pendlereuro in Höhe von jährlich zwei Euro pro Kilometer der einfachen Fahrstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte steht nach § 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis zu, wenn der Arbeitnehmer Anspruch auf ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 hat.

Aus dem Gesetzeswortlaut ("Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte") ergibt sich, dass § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 nur bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit iSd § 25 Abs. 1 Z 1 und Z 4 sowie Z 5 EStG 1988 zur Anwendung kommen kann, und zwar auch nur insoweit, als es sich um Einkünfte aus einem bestehenden Dienstverhältnis handelt (vgl. Pfalz/Sutter in Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petritz/Sutter, Die Einkommensteuer, 58. Lfg., § 16 Abs. 1 Z 6 Rz 3).

Selbständig Erwerbstätige können demgegenüber die tatsächlichen Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte als Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG 1988 geltend machen; eine § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 entsprechende Pauschalierungsregelung zur Berücksichtigung der Aufwendungen für solche Fahrten sieht das Gesetz für die betrieblichen Einkunftsarten nicht vor (vgl. Pfalz/Sutter in Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petritz/Sutter, Die Einkommensteuer, 58. Lfg., § 16 Abs. 1 Z 6 Rz 2).

Ein Wahlrecht, die Fahrtkosten an Stelle der tatsächlichen Aufwendungen durch den Ansatz der amtlichen Kilometergelder zu berücksichtigen, besteht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht (vgl. VwGH 27.8.2008, 2008/15/0196, mwN); müssen die Aufwendungen jedoch aufgrund fehlender Kenntnis ihrer exakten Höhe bzw. entsprechender Nachweise im Schätzungswege ermittelt werden, kann auch die Schätzung mit dem amtlichen Kilometergeld eine geeignete Methode zu deren Ermittlung darstellen (vgl. VwGH 28.10.2010, 2007/15/0040, und VwGH 27.8.2008, 2008/15/0196, mwN), wobei im Einzelfall, wie bei jeder Schätzung, jener Methode der Vorzug zu geben ist, die zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint.

Das Finanzamt hat in der Beschwerdeentscheidung die vom Beschwerdeführer mit dem Kilometergeld ermittelten Fahrtkosten in Höhe von 7.576,80 € als Betriebsausgaben berücksichtigt und kann sich der Beschwerdeführer insoweit daher nicht als beschwert erachten. Dass dabei die Fahrten zwischen der Wohnung des Beschwerdeführers und der Betriebsstätte in der Schweiz nicht erfasst worden wären, kann aus der Aktenlage nicht abgeleitet werden und

waren die Fahrtkosten daher in dem in der Beschwerdeverentscheidung in Abzug gebrachten Ausmaß zu berücksichtigen.

Inwieweit die nicht näher konkretisierten Ausführungen in der Beschwerde betreffend den von der schweizerischen GmbH erzielten Verlust und getätigte Privatentnahmen Einfluss auf die Höhe der unter Zugrundelegung des vorgelegten Lohnausweises für das Streitjahr ermittelten Einkünfte haben sollten, ist nicht einsichtig. Auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Beschwerdeverentscheidung, denen der Beschwerdeführer im Vorlageantrag im Übrigen nicht entgegengetreten ist, wird verwiesen.

Gesamthaft gesehen war der Beschwerde somit im Umfang der Beschwerdeverentscheidung teilweise Folge zu geben. Im Übrigen war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Hinsichtlich der Ausführungen im Vorlageantrag betreffend seine finanzielle Situation wird ergänzend darauf hingewiesen, dass derartige die Abgabeneinhebung betreffende Umstände nicht im Rahmen der Abgabenfestsetzung Berücksichtigung finden können (vgl. VwGH 23.9.2010, 2010/15/0135). Eine allfällige Gewährung einer Zahlungserleichterung fällt indes nicht in die Zuständigkeit des Bundesfinanzgerichtes, sondern obliegt dem Finanzamt.

3. 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.

Die im Beschwerdefall strittige Frage der Höhe der in Ansatz gebrachten Einkünfte wurde auf Grundlage der im Erkenntnis angeführten höchstgerichtlichen Rechtsprechung sowie von nicht über den Einzelfall hinaus bedeutsamen Sachverhaltsfeststellungen beurteilt. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG wird durch das vorliegende Erkenntnis somit nicht berührt und ist eine (ordentliche) Revision daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 6. März 2025