

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. A in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch die Stb-GmbH, über die Beschwerde vom 23.09.2015 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Kitzbühel Lienz vom 27.08.2015, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2009 bis 2012 nach der am 31.07.2018 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I) Verfahrensgang:

Der Beschwerdeführer (Bf) ist einer der drei Gesellschafter der im Jahr 2002 gegründete K-D C GmbH (kurz: KDC-GmbH) in der er seit der Gründung dieser Gesellschaft operativ tätig ist. Bis Anfang 2013 war er mit 32,67% und seit damals ist er mit 22,67% am Stammkapital der KDC-GmbH beteiligt. Seit 2002 bis 2007 war er Prokurist und seit 2007 wird er nach dem vorliegenden Lohnkonto als leitender Angestellter im Unternehmen der KDC-GmbH geführt.

In den elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2009 bis 2012 erklärte der Bf die von der KDC-GmbH bezogenen Gehälter (Vergütungen) von jährlich über 100.000 € als Einnahmen im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Als Betriebsausgaben machte er neben Pflichtbeiträgen zur gesetzlichen Sozialversicherung, den Gewinnfreibetrag (Grundfreibetrag) von 3.900 € (ab

2010) noch weitere Ausgaben unter der Kennzahl 9230 geltend. Die Veranlagung zur Einkommensteuer für die Jahre 2009 bis 2012 erfolgte erklärungsgemäß.

Anlässlich einer im Jahr 2015 bei der KDC-GmbH durchgeführten gemeinsame Prüfung der lohnabhängigen Abgaben (GPLA-Prüfung) stellte der Prüfer fest, dass es sich bei den vom Bf in den Beschwerdejahren unter der Kennzahl 9230 jeweils geltend gemachten Betriebsausgaben um ein Betriebsausgabenpauschale im Ausmaß von 12% der Einnahmen handelt und merkte dazu an, dass dem Bf nur ein Pauschale in Höhe von 6% der Einnahmen zustehe.

Im wiederaufgenommenen Verfahren erließ das Finanzamt mit Ausfertigungsdatum vom 27.08.2015 neue Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2009 bis 2012 in denen es die pauschalierten Aufwendungen auf 6% der Einnahmen herabsetzte. In der Begründung wies das Finanzamt sinngemäß darauf hin, dass die Tätigkeit des Bf zweifelslos als eine im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 anzusehen sei. Es könne daher gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 nur eine Betriebsausgabenpauschale im Ausmaß von 6% anerkannt werden.

In der gegen diese Bescheide am 23.09.2015 eingebrachten Beschwerde beantragte der Bf die pauschalierten Aufwendungen in Höhe von 12% der Einnahmen anzusetzen und wendete ein, das Finanzamt führe in ihrer Begründung zu den betreffenden Bescheiden aus, dass aufgrund seiner damaligen Beteiligung an der KDC-GmbH mit ca. 33% und damit aufgrund der Einordnung seiner Einkünfte unter § 22 Z 2 EStG ihm nur 6% Ausgabenpauschale, anstatt 12% zustehen würde. Dies betreffe aber seiner Meinung nach nur Personen, die auch in die Geschäftsführung involviert seien. Er sei aber nur aufgrund einer starren und verfassungsrechtlich nicht zu begründenden Ungleichbehandlung als "wesentlich Beteiligter" Gesellschafter eingestuft worden. Er sei in keiner Weise in die Geschäftsführung eingebunden. Er erledigt im Zuge seiner Tätigkeit bei der KDC-GmbH alle Aufgaben, von der Unternehmensplanung, über die Akquirierung von Kunden, dem Erstellen von BWA- Auswertungen, etc., vergleichbar einem Unternehmensberater, alles was im betrieblichen Bereich anfalle. Daher führe die Gewährung von nur 6% pauschaler Werbungskosten, im Vergleich zu einem Unternehmensberater, zu einer verfassungsmäßigen Ungleichbehandlung der gleichen Arbeit nur durch die Einordnung in eine bestimmte Einkunftsart, ohne sich mit der Art und dem Umfang seiner Arbeit auseinander gesetzt zu haben. Man müsse daher § 17 Abs. 1 EStG 1988 Gleichheitswidrigkeit unterstellen, da eine gleiche Tätigkeit nur durch eine unsachliche, willkürliche Zuordnung zu einer bestimmten Einkunftsart zu ungleichen pauschalen Werbungskostenprozentsätzen führe. Eine derartige Zuordnung von Einkünften nur aufgrund einer bestimmten Beteiligung, ohne andere Aspekte wie Weisungsgebundenheit, tatsächliche Tätigkeit etc. auch zu betrachten, führe zu einer Ungleichbehandlung.

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 07.10.2015 wies das Finanzamt darauf hin, dass in der Beschwerde, neben verfassungsrechtlichen, auch andere Bedenken geäußert worden seien und das Finanzamt daher verpflichtet sei, eine Beschwerdevorentscheidung zu erlassen. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt,

der ständigen Rechtsprechung (z.B. VwGH vom 25.6.2007, 2002/14/0100 oder VwGH vom 25.11.2009, 2007/15/0181) zufolge, komme es im Anwendungsbereich des § 22 Z 2 EStG 1988 nicht auf die Art der Tätigkeit des wesentlich beteiligten Gesellschafters an. Auch der Umstand, ob der wesentlich beteiligte Gesellschafter in die Geschäftsführung eingebunden sei, spielt hinsichtlich der Einordnung unter § 22 Z 2 EStG 1988 keine Rolle, spreche doch das Gesetz ganz klar von „an einer Kapitalgesellschaft wesentlich Beteiligten“ und nicht von wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern.

Da aus Sicht des Finanzamtes zweifellos Einkünfte gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 vorlägen, stehe im Sinne des § 17 Abs. 1 EStG 1988 die Betriebsausgabenpauschale lediglich im Ausmaß von 6% zu. Im Übrigen sei noch erwähnt, dass es dem Bf ohnehin frei stünde seine tatsächlichen Aufwendungen geltend zu machen, sollten diese mehr als das 6%ige Betriebsausgabenpauschale betragen.

Zu den in der Beschwerde aufgeworfenen verfassungsrechtlichen Bedenken sei zu sagen, dass dem Finanzamt die Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit der Bestimmung des § 17 Abs. 1 EStG 1988 nicht zustehe.

Mit Eingabe vom 15.10.2015 beantragte der Bf, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Einzelrichter.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die Tätigkeit des Bf unter dem Tatbestand des § 22 Z 2 EStG zu subsumieren ist und er ein Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 6% oder 12% in Anspruch nehmen kann.

II) Sachverhalt:

1) Der Bf war in den Beschwerdejahren mit 32,67% am Stammkapital der KDC-GmbH beteiligt. Er war zwar nicht Geschäftsführer dieser GmbH ist aber seit der Gründung dieser GmbH im Unternehmen operativ tätig. Die zivilrechtliche Grundlage für die vom Bf für die KDC-GmbH ausgeübte Tätigkeit ist zwar nicht zweifelsfrei geklärt, die vorliegenden Lohnkonten, in denen der Bf als leitender Angestellter mit einer 40 Stunden-Woche und fersten monatlichen Bezügen mit einem 13. und 14. Monatsgehalt geführt wird, sprechen zivilrechtlich für ein Dienstverhältnis.

Erklärt hat der Bf die aus dieser Tätigkeit erzielten Vergütungen, entsprechend der Bestimmung nach § 22 Z 2 EStG, als sonstige Einkünfte aus selbständiger Arbeit, wobei er die Basispauschalierung nach § 17 EStG in Anspruch nahm und von seinen Einnahmen 12% als pauschale Betriebsausgaben in Abzug brachte.

2) Der festgestellte Sachverhalt basiert auf dem vom Finanzamt übermittelten Verwaltungsakt, der Einsichtnahme in das Firmenbuch und den Angeben des Bf in der Beschwerde.

III) Rechtliche Würdigung:

1) Gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 können bei den Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne 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 €, - sonst 12%, höchstens jedoch 26.400 €, der Umsätze im Sinn des § 125 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung. Daneben dürfen gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 ua. Beiträge im Sinn des § 4 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 als Betriebsausgaben abgesetzt werden.

2) Gemäß § 22 Z 2 zweiter 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.

3) Der Bf vertritt die Ansicht, unter die oben angeführte Bestimmung des § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 würden nur Personen fallen, die auch in die Geschäftsführung involviert seien.

4) Diese Ansicht erachtet das Bundesfinanzgericht nicht für zutreffend. Es mag zwar durchaus sein, dass der Hauptanwendungsfall des § 22 Z 2 EStG der wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer ist, diese Bestimmung erfasst aber auch den in anderer Weise für die Gesellschaft tätigen, wesentlich beteiligen Gesellschafter, unabhängig vom Inhalt seiner Tätigkeit, also auch dann, wenn er – wie der Bf – im Unternehmen nicht leitend tätig ist. Auf die Erfüllung einer Funktion als Organ der Gesellschaft kommt es nicht an (vgl. *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁹, § 22 Tz 144; *Jakom/Vock* EStG, 2017, § 22 Rz 106; UFS 15.12.2005, RV/1054-L/04; u.v. VwGH 04.02.2009, 2008/15/0260). Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Grundsatzerkennnis (verstärkter Senat) vom 10.11.2004, 2003/13/0018, ausgesprochen hat, kommt für die Subsumption der Einkünfte unter § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 von entscheidender Bedeutung dem Umstand zu, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft, an der er beteiligt ist, eingegliedert ist. Die Eingliederung des Gesellschafters in den Organismus des Betriebes der Gesellschaft wird durch jede nach außen hin als auf Dauer hin angelegte erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit der der

Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird, ohne dass dabei von Bedeutung wäre, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde (Jakom/Vock EStG, 2017, § 22 Rz 113). Diese Eingliederung in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft gilt gleichermaßen für Tätigkeiten, die ihrem Inhalt nach im operativen Bereich der Gesellschaft angesiedelt sind wie für die kontinuierliche Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung (VwGH 01.06.2016, 2013/13/0064).

- 5) Im gegenständlichen Fall ist unzweifelhaft, dass der Bf, der seit der Gründung der KDC-GmbH für diese operativ tätig ist, in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft eingegliedert ist. Der Bf selbst führt in der Beschwerde aus, dass er im Zuge seiner Tätigkeit bei der KDC-GmbH alle Aufgaben, von der Unternehmensplanung, über der Akquirierung von Kunden, dem Erstellen von betriebswirtschaftlichen Auswertungen, kurzum alles, was im betrieblichen Bereich anfalle, erledige. Ebenso ist unstrittig, dass es sich im Sinne des Gesetzeswortlauts um „Gehälter oder sonstige Vergütung“ handelt, die dem Bf für seine „Beschäftigung“ bei der KDC-GmbH gewährt werden.
- 6) Aus den angeführten Gründen sind die dem Bf von der KDC-GmbH gewährten Gehälter und Vergütungen zweifelsfrei – wie vom Bf selbst erklärt – den Einkünften gemäß § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 zuzuordnen.
- 7) Wie bereits oben unter Pkt. III/1 ausgeführt, können nach § 17 Abs. 1 erster Teilstrich EStG 1988 bei einer Tätigkeit im Sinn des § 22 Z 2 EStG nur 6%, höchstens jedoch 13.200 € der Umsätze (Einnahmen) als Betriebsausgaben geltend gemacht werden. Das vom Bf beantragten 12%ige Betriebsausgabenpauschale findet keine gesetzliche Deckung.
- 8) Hätte der Bf tatsächlich höhere Betriebsausgaben zu tragen gehabt als durch das 6%ige Betriebsausgabenpauschale abgedeckt sind, wäre es ihm – wie das Finanzamt bereits in Beschwerdevorentscheidung darauf hingewiesen hat – unbenommen gewesen, von der Pauschalierung nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 abzugehen und die tatsächlichen Betriebsausgaben in Ansatz zu bringen. Davon hat der Bf nicht Gebrauch gemacht; vielmehr sieht der in den unterschiedlichen Prozentsätzen für die pauschalen Betriebsausgaben eine Ungleichbehandlung.
- 9) Die vom Bf dabei geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken vermag das Bundesverwaltungsgericht nicht zu teilen.
Der Bf unterstellt der Bestimmung in § 17 Abs. 1 EStG, die für Einkünfte nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 ein Betriebsausgabenpauschale von nur 6% vorsieht, Gleichheitswidrigkeit und damit Verfassungswidrigkeit. Er begründet dies damit, seine Tätigkeit bei der KDC-GmbH sei vergleichbar einem Unternehmensberater, daher führe die Gewährung von nur 6% pauschaler Werbungskosten (Anmerkung: gemeint sind wohl Betriebsausgaben) im Vergleich zu einem Unternehmensberater zu einer verfassungsmäßigen Ungleichbehandlung, da eine gleiche Tätigkeit nur

durch eine unsachliche, willkürliche Zuordnung zu einer bestimmten Einkunftsart zu ungleichen, pauschalen Werbungskostenprozentsätzen (Anmerkung: gemeint sind wohl Betriebskosten) führe.

10) Dafür, dass die Tätigkeit des Bf bei der KDC-GmbH als Unternehmensberater anzusehen ist, gibt es keine Anhaltspunkte, zumal der Bf – wie oben ausgeführt – im operativen Bereich der KDC-GmbH tätig ist. Aber selbst wenn man die Tätigkeit des Bf als Unternehmensberatung ansehen würde, wäre nicht erkennbar inwieweit die Bestimmung in § 17 Abs. 1 EStG diesbezüglich gleichheitswidrig sein sollte.

11) Nach § 17 Abs. 1 erster Teilstrich EStG 1988 ist das für Einkünfte aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 normierte Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 6% ua auch bei freiberuflichen oder gewerblichen Einkünften aus einer kaufmännischen oder technischen Beratung vorgesehen. Zur kaufmännischen Beratung gehört insbesondere die Unternehmensberatung (vgl. (vgl. *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁹, § 17 Tz 9)).

12) Da somit sowohl für eine Tätigkeit nach § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 als auch für die gewerbliche Unternehmensberatung ein Betriebsausgabenpauschale von 6% vorgesehen ist, bleibt es für das Bundesfinanzgericht unerfindlich, warum die Bestimmung in § 17 Abs. 1 EStG 1988 diesbezüglich zu einem verfassungsrechtlich bedenklichen, gleichheitswidrigen Ergebnis führen sollte.

13) Nur der Vollständigkeit halber sei erwähnt, das Betriebsausgabenpauschale, für die mit dem Steuerreformgesetz 1993, BGBl. Nr. 818/1993, in § 17 EStG 1988 eingeführte, sogenannte Basispauschalierung, hat zunächst generell 12 % der Umsätze im Sinne des § 125 Abs. 1 BAO betragen. Mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. Nr. 201/1996, wurde das Betriebsausgabenpauschale u.a. bei Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 auf die Hälfte reduziert. Den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (72 BlgNR 20. GP 263 f) zufolge wurde damit der Tatsache Rechnung getragen, dass die dort genannten Tätigkeiten regelmäßig nur geringe Aufwendungen mit sich bringen, sodass tatsächlich Betriebsausgaben in einem Umfang anfallen, der einen Pauschalsatz in Höhe von 12 % nicht rechtfertigt.

14) Es ist evident, dass bei einer Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988, bei der der Gesellschafter in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist, nach allgemeiner Erfahrung die wesentlichen Betriebsmittel und Aufwendungen von der Gesellschaft getragen werden, der Gesellschafter geringere Betriebsausgaben zu tragen hat als z.B. ein Einzelunternehmer, der die Kosten für sämtliche Betriebsmittel und Aufwendungen des Unternehmens selbst zu tragen hat. Die unterschiedlichen Prozentsätze für die Höhe der pauschalen Betriebsausgaben sind daher jedenfalls sachlich gerechtfertigt. Das Bundesfinanzgericht sieht daher keine Veranlassung für eine Antragstellung eines Normprüfungsverfahrens durch den VfGH nach Art 140 Abs. 1 Z 1 lit. a B-VG.

Zulässigkeit einer Revision

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

Diese Entscheidung basiert auf den oben angeführten Judikaten des Verwaltungsgerichtshofes. Eine höchstgerichtlich nicht ausjudizierte Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist nicht angesprochen. Für die Zulässigkeit der ordentlichen Revision besteht daher kein Anlass

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 1. August 2018