



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Steuerberatung Hartberg GmbH NFG KG, Steuerberatungskanzlei, 8230 Hartberg, Ressavarstraße 28, vom 31. März 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, vertreten durch Hofrätin Mag. Anna Holper, vom 12. März 2009 betreffend Einkommensteuer 2006 im Beisein der Schriftführerinnen Petra Borgmann und Svende Peth nach der am 20. Oktober 2009 am Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart in Oberwart durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkünfte aus der Fahrschule A. in Höhe von 107.453,40 € zählen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. § 23 EStG 1988 und es steht die begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne (Halbsatzbesteuerung) gem. § 11a EStG 1988 für einen Betrag in Höhe von 85.459,18 € zu.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt

Der Berufungswerber (Bw.) betreibt einerseits eine Fahrschule in B., andererseits wurde ihm am 01.04.2006 von seinem Vater eine Fahrschule in A. unentgeltlich übertragen.

Mit ESt-Bescheid vom 12.10.2007 für das Jahr 2006 wurde gegenüber dem Bw. eine Einkommensteuer in Höhe von 50.741,84 € festgesetzt.

Hierbei wurden erklärungskgemäß Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 52.094,52 € (aus dem Fahrschulbetrieb B.) und Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 107.453,40 € (aus dem Fahrschulbetrieb A.) als Bemessungsgrundlage angesetzt und auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb die begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne (Halbsatzbesteuerung) gem. § 11a EStG 1988 angewendet.

Die Fahrschulbetriebe des Bw. wurden in weiterer Folge gem. § 147 BAO einer Außenprüfung unterzogen. Der hierüber erstattete Prüfungsbericht vom 10.03.2009 lag dem UFS vor.

Der Außenprüfung folgte ein im wieder aufgenommenen Verfahren geänderter ESt-Bescheid 2006 vom 12.03.2009, in dem die Einkommensteuer nunmehr mit 73.129,18 € festgesetzt wurde. Diesem Bescheid liegen (nur) Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 164.688,35 € zugrunde; Einkünfte aus Gewerbebetrieb weist dieser Bescheid nicht mehr aus.

Hiergegen hat der Bw. durch seinen Vertreter mit Schreiben vom 31.03.2009 Berufung eingelegt, wobei auch ein Antrag auf mündliche Berufungsverhandlung gem. § 284 BAO gestellt wurde.

Das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart hat mit Bescheid vom 01.07.2009 die Berufung abgewiesen.

Auf Grund des Vorlageantrages vom 15.07.2009 wurde die Berufung gem. § 276 Abs. 2 BAO dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

### Streitpunkt

Der Bw. betreibt eine Fahrschule in B. und erzielt hieraus unstreitig Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Ebenfalls unstrittig ist, dass der Bw. am 1.4.2006 unentgeltlich von seinem Vater eine Fahrschule in A. erworben hat und dass es sich bei den beiden Fahrschulen um zwei von einander getrennte Betriebe handelt.

Strittig ist, ob es sich bei den Einkünften aus der Fahrschule A. für das Jahr 2006 um Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder um Einkünfte aus selbständiger Arbeit handelt und sodann ersterenfalls die Halbsatzbesteuerung für nicht entnommene Gewinne angewendet werden kann.

### **Verfahrensablauf**

Der Bw. begründet die Berufung mit Schreiben seines steuerlichen Vertreters vom 31.03.2009, wie folgt:

*„Unser Klient, Herr Ing. Z. Y. betreibt seit Jahren eine Fahrschule in B.. Mit 1. April 2006 hat unser Klient einen weiteren Fahrschulbetrieb in A. von seinem Vater Ing. X. Y. unentgeltlich übertragen bekommen. Diese beiden Fahrschulbetriebe wurden schon seit je her organisatorisch und wirtschaftlich völlig unabhängig von einander geführt. Diese Trennung der beiden Fahrschulbetriebe wurde auch nach der Übernahme der Fahrschule A. durch den Sohn aufrechterhalten. Auch nach dem KFG (Kraftfahrgesetz) ist für jeden Standort eine gesonderte Fahrschulbewilligung erforderlich.*

*Im Zuge der Übergabe des Fahrschulbetriebes A. benötigte unser Klient einen Leiter der Fahrschule, da gem. § 109 KFG, als persönliche Voraussetzung eine Fahrschulbewilligung nur an natürliche Personen erteilt werden darf, die noch keine Fahrschulbewilligung besitzen (§ 109 Abs. 1 lit. j KFG). Im gegenständlichen Fall wurde der Vater unseres Klienten als Leiter der Fahrschule bestellt, sodass die Fahrschulbewilligung für den Betrieb in A. aufrechterhalten werden konnte.*

*Die Einkünfte der Fahrschule A. wurden für das Kalenderjahr 2006 aliquot (bis zum 31. März 2006) für den übergebenden Vater als Einkünfte aus selbständiger Arbeit sowie für den Zeitraum ab April 2006 für unseren Klienten als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt.*

*Weiters wurde in der Einkommensteuerklärung unseres Klienten für einen Betrag von € 85.459,18 gem. § 11a EStG 1988 die Versteuerung mit dem Hälftesteuersatz beantragt.*

*Im Zuge einer abgabenrechtlichen Betriebsprüfung gem. § 147 Abs. 1 BAO hat das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart diesem Antrag auf Halbsatzbesteuerung*

nicht stattgegeben und in Folge diesen Betrag der vollen Besteuerung unterworfen. Begründet wurde dies im BP-Bericht gem. § 150 BAO vom 10.03.2009 damit, dass Einkünfte aus selbständiger Arbeit vorliegen und somit die Begünstigung gem. § 11a EStG 1988 nicht in Anspruch genommen werden kann.

Im Zuge der Betriebsprüfung bzw. der am 05.03.2009 stattgefundenen Schlussbesprechung wurden von unserem Klienten folgende Argumente – neben den oben beschriebenen fehlenden persönlichen Voraussetzungen gem. KFG – für das Vorliegen von Einkünften aus Gewerbebetrieb für die Fahrschule A. vorgebracht:

Das Finanzamt ist zwar der in der Literatur und Rechtsprechung vertretenen „eingeschränkten Vervielfältigungstheorie“ gefolgt, und in seinem BP-Bericht angeführt und auch festgestellt, dass daraus folge, dass „ein Fahrschulbesitzer, für dessen Fahrschule mangels persönlicher Eignung gem. § 113 KFG ein Fahrschulleiter bestellt werden muss, gewerblich tätig ist, wenn er nicht selbst Fahrschulunterricht erteilt, sondern sich auf die kaufmännischen und organisatorischen Belange beschränkt (VwGH 10.03.1981, 1727/80 und VwGH 30.09.1975, 0267/74)“.

In der weiteren Begründung wird dann ausgeführt, dass Herr. Ing. Z. Y. zwar die persönliche Eignung für die Erteilung von Fahrschulunterricht besitzt, jedoch nicht weiter auf die im Rahmen der Betriebsprüfung vorgebrachten Argumente eingegangen, dass unser Klient selbst keinen Fahrschulunterricht in seiner Fahrschule A. erteilt, sondern sich auf die kaufmännischen und organisatorischen Belange beschränkt. Die Erteilung von Unterricht in der Fahrschule A. ist schon deshalb nicht möglich, da er auch weiterhin, wie bis zur Übernahme der Fahrschule in A. , in seiner Fahrschule in B. in einem Ausmaß tätig ist, das einer Vollbeschäftigung entspricht, und deshalb für ihn schon aus zeitlichen Gründen die Erteilung von Fahrschulunterricht in A. – neben der Leitung der Fahrschule A. – nicht möglich ist.

Es gibt auch entsprechende Kursaufzeichnungen, aus denen hervorgeht, dass nur von der Fahrschule A. beschäftigte Fahrschullehrer unterrichtend tätig sind und Herr Ing. Z. Y. keinen Fahrschulunterricht erteilt. Diese Aufzeichnungen wurden von der Betriebsprüfung weder in die Entscheidungsfindung noch in die Bescheidbegründung mitein-bezogen.

Laut VwGH ist jedoch genau die Tatsache des Vorliegend einer eigenen Lehrtätigkeit für die Frage entscheiden, ob eine eigenverantwortliche unterrichtende Tätigkeit des Steuerpflichtigen ausgeübt wird und damit Einkünfte

*aus selbständiger Arbeit vorliegen (s. insbesondere VwGH 6.7.1982, 81/14/0129). Wenn diese eigene Lehrtätigkeit nur „einen kleinen Bruchteil der insgesamt an der Schule entfalteten Tätigkeit“ umfasst, „wenn also ... nicht mehr die eigene Leistung des Freiberuflers sondern die Bereitstellung von anderen Kräften in den Vordergrund tritt“, so liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.*

*Da sich die Tätigkeiten des Herrn Ing. Z. Y. in der Fahrschule A. auf die kaufmännische und organisatorischen Belange sowie auf die Bereitstellung der Fahrschullehrer samt entsprechenden Arbeitsmittel beschränkt und nachgewiesener Maßen keine eigene Lehrtätigkeit ausgeübt wird, liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 23 EStG 1988 vor. Daher kann auch die Begünstigung des § 11 a EStG 1988 in Anspruch genommen werden.“*

Das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart wies die Berufung im Rahmen einer Berufungs-vorentscheidung gem. § 276 BAO am 02.07.2009 als unbegründet ab und begründete dies durch eine „zusätzliche“ Begründung wie folgt:

*„Sie betreiben neben einer Fahrschule in B. seit April 2006 auch eine Fahrschule in A., welche Sie von Ihrem Vater unentgeltlich übernommen haben. Im Berufungsverfahren war nun die Frage zu klären, ob im Anlassfall nur im Fahrschulbetrieb in B. oder auch im Betrieb A. Einkünfte aus selbständiger Arbeit erwirtschaftet werden.*

*Dazu sind einerseits die in § 109 KFG normierten persönlichen Voraussetzungen (eine Fahrschulbewilligung darf nur an Personen erteilt werden die noch keine Fahrschulbewilligung besitzen) und andererseits die in § 113 KFG behandelten Regelungen zur Leitung der Fahrschule (ein Fahrschulleiter ist zu bestellen, wenn dem Fahrschulbesitzer die Leitung der Fahrschule von der Bezirksverwaltungsbehörde untersagt wurde) zu prüfen.*

*Gem. § 22 Abs. 1 lit a EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit auch Einkünfte aus einer unterrichtenden Tätigkeit und Doralt führt in Tz 97 zu § 22 EStG aus, dass eine selbständige Tätigkeit von der persönlichen Leistung geprägt ist, weshalb die Beschäftigung anderer gleich qualifizierter Mitarbeiter zu einer gewerblichen Tätigkeit führt (Vervielfältigungstheorie), allerdings bei den freien Berufen diese Vervielfältigungstheorie nur eingeschränkt gilt, weshalb die Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte unschädlich ist, wenn der Freiberufler auf Grund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig ist.*

*Lt. Doralt Tz 50 kann auch der Betrieb einer Schule zu Einkünften aus unterrichtender Tätigkeit führen. Der Schulleiter ist dann noch freiberuflich tätig, wenn er über das nötige Fachwissen verfügt und auf die Gestaltung des Lehrplanes Einfluss nimmt, auch wenn er selbst kaum unterrichtet.*

*In Tz 51 äußert sich Doralt zu dem von Ihnen in der Berufungsschrift zitierten VwGH-Judikat betreffend Bestellung eines Fahrschulleiter wie folgt: Ist der Betrieb einer Schule als unterrichtende Tätigkeit einzustufen, so ändert sich an dieser Qualifikation auch dann nichts, wenn aus verwaltungsrechtlichen Gründen ein Dritter als Schulleiter bestellt werden muss. In Ihrem Berufungsvorbringen legen Sie dar, dass sie bereits seit Jahren eine Fahrschule in B. und ab 4/2006 eine weitere Fahrschule in A. betreiben und dass die Leitung beider Fahrschulen ausschließlich Ihnen obliegt während sich Ihre unterrichtende Tätigkeit auf den Standort B. beschränkt, weshalb für den Standort A. nicht von einer selbständigen Tätigkeit ausgegangen werden kann.*

*Dem ist, wie oben bereits aufgeführt, zu entgegnen, dass die Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte unschädlich ist, wenn ein Freiberufler auf Grund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig wird.*

*Weiters führen Sie unter Verweis auf die verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung aus, dass für die Frage der Einkünftequalifikationen das Vorliegen einer eigenen Lehrtätigkeit entscheidend ist und wenn diese nur einen Bruchteil der insgesamt an der Schule entfaltenden Tätigkeiten umfasst, so liegen gewerbliche Einkünfte vor.*

*Diesem Vorbringen ist lt. Doralt damit zu begegnen, dass es auf das nötige Fachwissen und die maßgebliche Einflussnahme auf den Lehrplan ankomme, um erwirtschaftete Einkünfte als solche aus freiberuflicher Tätigkeit einzustufen.*

*Im Berufsbegehren bringen Sie weiters vor, dass beide Betriebe unabhängig von einander geführt werden, was nach den Bestimmungen des KFG zwingend erforderlich ist, da von der Bezirksverwaltungsbehörde für jeden Standort eine eigene Fahrschulbewilligung erteilt werden muss und führen unter Verweis auf § 109 KFG ergänzend dazu aus, dass eine solche nur an natürlichen Personen erteilt werden darf, die noch keine Fahrschulbewilligung besitzen, was Ihre an diesem Standort erwirtschafteten Einkünfte als gewerbliche Einkünfte qualifiziert. Auch dieser Berufungseinwand ist unter dem Verweis auf Doralt – die Bestellung eines*

*Schulleiters aus lediglich verwaltungsrechtlichen Gründen ändert nichts an der Qualifikation der Tätigkeit - abschlägig zu beurteilen.*

*Als Ergebnis zu obigen Ausführungen war Ihr Berufungsbegehren abweisend zu erledigen.“*

Der Bw. stellte daraufhin einen Vorlageantrag gem. § 276 Abs. 2 BAO und begründete diesen durch seinen Vertreter wie folgt:

*„Die Berufungsvorentscheidung geht auf den zentralen Punkt unserer Berufung, nämlich das Erfordernis einer eigenen tatsächlichen Lehrtätigkeit, für das Vorliegen von Einkünften aus selbstständiger Arbeit, wie Sie in dem in der Berufung von uns vorgebrachten VwGH-Erkenntnis vom 06.7.1982, 81/14/0129, ausdrücklich gefordert wird, nicht ein. Dieses Erfordernis wird auch in den EStR Rz. 5921 explizit angeführt.*

*Der Fahrschulunterricht setzt sich in Hinblick auf das Zwei-Stufen-System der Prüfung (theoretischer Teil mit Standardfragen sowie praktischen Teil) ebenfalls aus zwei Bereichen zusammen: 1. Der Theoriekurs, der durch die gesetzlich vorgegebenen Standardfragen vorgegeben ist und 2. der praktische Fahrunterricht mit dem Fahrzeug.*

*All diese Aufgaben übernehmen in der Fahrschule A. fachlich ausgebildete und geprüfte Fahrschullehrer, da es unserem Klienten – wie bereits mehrmals dargelegt – nicht möglich ist, neben dem Betrieb der Fahrschule in B. sowie der kaufmännischen und organisatorischen Leitung der Fahrschule in A. auch noch unterrichtend in A. tätig zu sein. Dies lässt sich auch aus den entsprechenden Kursaufzeichnungen, die für jeden Fahrschüler erforderlich sind, herauslesen. Auch auf die Art und Weise, wie jeder Fahrschullehrer seinen Unterricht fachlich gestaltet, insbesondere auf die mit den Fahrschülern individuell absolvierten Fahrstunden hat unser Klient keinen Einfluss. Es wäre ihm dies, wie bereits erwähnt, aufgrund der Tatsache, dass es sich in jeder Fahrschule um hunderte von Schülern handelt, die jährlich die Kurse absolvieren, schon zeitlich überhaupt nicht möglich.*

*Im Übrigen wurde auf unsere Ausführungen in der Berufung vom 31.03.2009 sowie auf unseren in der Berufung vorgebrachten Antrag auf mündliche Prüfungsverhandlung hingewiesen.“*

Der Referent ersuchte am 10.9.2009 das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart um Übersendung des Außenprüfungsberichtes und den Vertreter des Bw. um

Übersendung eines entsprechenden Nachweises, dass der Bw. in der Fahrschule A. im betreffenden Zeitraum keiner Lehrtätigkeit nachgegangen ist.

Das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart übermittelte den Arbeitsbogen (ABNr. 126053/08), aus welchem sich für das gegenständliche Berufungsverfahren keine weiteren Erkenntnisse gewinnen lassen.

Zur Anfrage des UFS, einen entsprechenden Nachweis zu erbringen, aus dem hervorgeht, dass Herr Ing. Y. in der Fahrschule A. im betreffendem Zeitraum keiner Lehrtätigkeit nachgegangen ist, wurden von der steuerlichen Vertretung folgende Unterlagen übersendet:

- *„Überprüfung gem. § 114 Abs. 7 KFG durch die BH A. (Überprüfung der erforderlichen gesetzlichen Aufzeichnungsverpflichtungen über den Fahrschulunterricht). Diese Überprüfung betrifft die weiteren vorgelegten Unterlagen (Pkt.2 bis 4).*
- *Stundenübersicht aller in der Fahrschule A. im Jahr 2006 absolvierten praktischen Fahrschulunterrichtsstunden*
- *Kalender der abgehaltenen theoretischen Unterrichtsstunden der Fahrschule A. für alle Kurse 2006. Diese Unterrichtseinheiten hat alle Herr Fahrschullehrer J. H. abgehalten.*
- *Beispiel Anwesenheitsliste: pro Kurs ist eine Anwesenheitskontrolle vom jeweiligen Fahrschullehrer pro Fahrschüler zu führen. Beispielhaft haben wir Ihnen diese Liste für den Kurs XX mit Beginn 21.12.2006 beigelegt.“*

Die Nachweise bezüglich Pkt. 1,2 und 4 wurden vom UFS an die Vertreterin des Finanzamtes weitergeleitet. Die Anlage 3 konnte von der Vertreterin des Finanzamtes in der mündlichen Verhandlung eingesehen werden.

In der am 20.10.2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung hielten zunächst beide Parteien fest, dass es sich ihrer Ansicht nach bei dem Betrieb in B. und bei dem Betrieb in A. um jeweils einen eigenen Betrieb handelt.

Der Bw. erläuterte, dass nach der Schenkung der Fahrschule A. durch seinen Vater die bisherigen Fahrschullehrer und sonstigen Angestellten von ihm nahtlos übernommen worden seien. In B. arbeiten etwa 6 Angestellte und in A. 11. Der Vater des Bw. arbeite seit der Schenkung nicht mehr aktiv in der Fahrschule, nehme jedoch noch die vom KFG vorgesehenen Leitungsaufgaben wahr.



Der Bw. erteile monatlich etwa 30-50 Stunden Unterricht und sei dabei an die gesetzlichen Vorgaben gebunden, so dass kein großer Raum für Eigeninitiative bestehe.

Der Bw. brachte erneut vor, nicht selbst in der Fahrschule A. unterrichtend tätig zu sein. Auch bei krankheits- oder urlaubsbedingter Abwesenheit der Mitarbeiter springe der Bw. in A. nicht ein, der Unterricht werde entsprechend durch andere Fahrschullehrer erbracht. Sein Zeitaufwand verteile sich in etwa zu gleichen Teilen in der Fahrschule A. und in der Fahrschule B. , in A. nehme er allerdings nur organisatorische Tätigkeiten wahr. Außerdem arbeite er teilweise von zu Hause aus.

Der Bw. brachte vor, dass die Fahrschulberechtigung immer auf eine Fahrschule ausgestellt sei und nur in Ausnahmefällen ein Austausch der Fahrlehrer, die eine entsprechende Genehmigung vorweisen können, zwischen den Fahrschulen in A. und B. erfolge. Die Genehmigung eines Fahrschullehrers sei standortbezogen. Ein Fahrschullehrer könne mehrere Fahrlehrerausweise haben, wenn dieser von einem ehemaligen Arbeitgeber nicht einbehalten wurde. Der Arbeitgeber sei jeweils für die Genehmigung verantwortlich, deshalb achte der Bw. genau darauf, bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses mit einem seiner Fahrlehrer die Genehmigung einzubehalten.

Die Vertreterin des Finanzamts beantragte abschließend, die Berufung wie in der Berufungs-vorentscheidung näher ausgeführt als unbegründet abzuweisen.

Der steuerliche Vertreter beantragte dagegen die Stattgabe der Berufung. Der Bw. habe die Fahrschule B. aufgebaut und präge durch seinen Unterricht das Bild der Fahrschule in B. . Dagegen werde in A. die Fahrschule einerseits vom Vater des Bw. als Fahrschulleiter und andererseits von den unterrichtenden Fahrlehrern geprägt.

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

#### **Sachverhalt**

Der Bw. war im Berufszeitraum Eigentümer zweier Fahrschulen, einer in B. und einer in A.. Bei diesen Fahrschulen handelt es sich jeweils um eigenständige Betriebe.

Der Bw. hat die Fahrschule in B. aufgebaut, unterrichtet selbst an dieser Fahrschule, legt den Lehrplan fest und prägt mit seiner Initiative und seiner

Fachkenntnis sowie durch seinen Unterricht das Bild der Fahrschule in B.. Der Bw. verfügt auch über die nach § 109 KFG erforderlichen Qualifikationen.

Dagegen unterrichtet der Bw. in der Fahrschule in A. nicht selbst, auch nicht bloß vertretungsweise. Diese Fahrschule wurde dem Bw. am 1.4.2006 von seinem Vater unentgeltlich übertragen. Das Bild dieses Betriebes prägt weiterhin der Vater des Bw. als früherer Eigentümer, der auch zum Fahrschulleiter gem. § 113 Abs. 2 KFG bestellt wurde, sowie die dort unterrichtenden Fahrlehrer. Der Bw. unterrichtet an dieser Fahrschule nicht selbst. An der Fahrschule in A. ist der Bw. ausschließlich für die kaufmännische und organisatorische Leitung verantwortlich.

### **Beweiswürdigung**

Die vorstehenden Feststellungen stützen sich zum einen auf den Inhalt der Verwaltungsakten, zum anderen auf das Vorbringen in der mündlichen Berufungsverhandlung.

Sie sind nicht strittig.

### **Rechtsgrundlagen**

§ 11a EStG 1988 lautet in der für den Berufszeitraum maßgebenden Fassung des BGBl. I Nr. 101/2006:

#### *„Begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne*

*§ 11a. (1) Natürliche Personen, die den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, können den Gewinn, ausgenommen Übergangsgewinne (§ 4 Abs. 10) und Veräußerungsgewinne (§ 24), bis zu dem in einem Wirtschaftsjahr eingetretenen Anstieg des Eigenkapitals, höchstens jedoch 100.000 €, mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 37 Abs. 1 versteuern (begünstigte Besteuerung). Der Höchstbetrag von 100.000 Euro steht jedem Steuerpflichtigen im Veranlagungszeitraum nur einmal zu. Der Anstieg des Eigenkapitals ergibt sich aus jenem Betrag, um den der Gewinn, ausgenommen Übergangsgewinne und Veräußerungsgewinne, die Entnahmen (§ 4 Abs. 1) übersteigt. Einlagen (§ 4 Abs. 1) sind nur insoweit zu berücksichtigen, als sie betriebsnotwendig sind.*

*(2) Bei Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind und die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, können nur die Gesellschafter die begünstigte Besteuerung im Sinne*

des Abs. 1 in Anspruch nehmen. Der Betrag von 100.000 € (Abs. 1) ist bei den Mitunternehmern mit einem der Gewinnbeteiligung entsprechenden Teilbetrag anzusetzen. Die begünstigte Besteuerung ist nicht zulässig, wenn der Mitunternehmer die Beteiligung in einem Betriebsvermögen eines Betriebes hält, für den der laufende Gewinn ganz oder teilweise unter Anwendung des Abs. 1 begünstigt besteuert werden kann, oder dem ein Gewinnanteil zugeht, der gemäß § 4 Abs. 3 ermittelt wurde.

(3) Sinkt in einem folgenden Wirtschaftsjahr in sinngemäßer Anwendung des Abs. 1 unter Außerachtlassung eines Verlustes das Eigenkapital, ist insoweit eine Nachversteuerung unter Anwendung des Steuersatzes nach § 37 Abs. 1 vorzunehmen. Nachzuversteuern ist höchstens jener Betrag, der in den vorangegangenen sieben Wirtschaftsjahren nach Abs. 1 begünstigt besteuert worden ist. Die Nachversteuerung ist zunächst für den begünstigten Betrag des zeitlich am weitest zurückliegenden Wirtschaftsjahres vorzunehmen.

(4) Sind in einem Wirtschaftsjahr, in dem aus diesem Betrieb ein Verlust entsteht, die Voraussetzungen für eine Nachversteuerung gegeben, kann der nachzuversteuernde Betrag wahlweise mit dem Verlust ausgeglichen oder nachversteuert werden. Im Falle einer Nachversteuerung ist der Nachversteuerungsbetrag gleichmäßig auf das laufende und das folgende Wirtschaftsjahr zu verteilen.

(5) Im Falle der Übertragung eines Betriebes ist die Nachversteuerung insoweit beim Rechtsnachfolger vorzunehmen, als es zu einer Buchwertfortführung kommt.

(6) Wechselt der Steuerpflichtige von der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich auf eine andere Gewinnermittlung, ist eine Nachversteuerung gemäß Abs. 3 bis 5 vorzunehmen. Die Nachversteuerung unterbleibt, soweit und solange für jedes Wirtschaftsjahr innerhalb des Nachversteuerungszeitraums durch geeignete Aufzeichnungen nachgewiesen wird, dass kein Sinken des Eigenkapitals eingetreten ist. Erfolgt kein Nachweis, ist die Nachversteuerung in jenem Wirtschaftsjahr vorzunehmen, für das kein Nachweis erbracht wird.

(7) Der Anstieg des Eigenkapitals ist insoweit zu kürzen, als das Eigenkapital im Kalenderjahr 2003 außerhalb eines bei der Veranlagung 2004 zu erfassenden Wirtschaftsjahres sinkt. Dabei ist auf Entnahmen (§ 4 Abs. 1) und betriebsnotwendige Einlagen (§ 4 Abs. 1) des Kalenderjahres 2003, die außerhalb eines bei der Veranlagung 2004 zu erfassenden Wirtschaftsjahres anfallen, sowie den anteiligen Gewinn des Kalenderjahres 2003 abzustellen. Einlagen (§ 4 Abs. 1)

*sind nur insoweit zu berücksichtigen, als sie betriebsnotwendig sind. Der anteilige Gewinn des Kalenderjahres 2003 ist wie folgt zu ermitteln: Der bei der Veranlagung 2003 zu erfassende Gewinn ist durch die Anzahl der Monate, für die dieser Gewinn ermittelt wurde, zu teilen (anteiliger Monatsgewinn). Der anteilige Monatsgewinn ist mit der Anzahl der Monate des Kalenderjahres 2003, die nicht einem bei der Veranlagung 2004 zu erfassenden Wirtschaftsjahr zuzurechnen sind, zu multiplizieren. Angefangene Monate gelten dabei als ganze Monate.“*

§ 22 EStG 1988 lautet i. d. F. BGBl. Nr. 201/1996:

*„Selbständige Arbeit (§ 2 Abs. 3 Z 2)*

*§ 22. Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind:*

*1. Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit. Zu diesen Einkünften gehören nur*

*a) Einkünfte aus einer wissenschaftlichen, künstlerischen, schriftstellerischen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit.*

*b) Einkünfte aus der Berufstätigkeit der*

*- staatlich befugten und beeideten Ziviltechniker oder aus einer unmittelbar ähnlichen Tätigkeit sowie aus der Berufstätigkeit der*

*- Ärzte, Tierärzte und Dentisten,*

*- Rechtsanwälte, Patentanwälte, Notare und Wirtschaftstreuhänder,*

*- Unternehmensberater, Versicherungsmathematiker, Schiedsrichter im Schiedsgerichtsverfahren,*

*- Bildberichterstatter und Journalisten,*

*- Dolmetscher und Übersetzer.*

*Zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit zählen auch die Entgelte der Ärzte für die Behandlung von Pfleglingen der Sonderklasse (einschließlich ambulatorischer Behandlung), soweit diese Entgelte nicht von einer Krankenanstalt im eigenen Namen vereinnahmt werden.*

*c) Einkünfte aus*

- der therapeutischen psychologischen Tätigkeit von Personen, die die geistes- oder naturwissenschaftlichen Universitätsstudien mit dem Hauptfach Psychologie abgeschlossen haben

- der Tätigkeit als Hebamme

- der Tätigkeit im medizinischen Dienst im Sinne des § 52 Abs. 4 des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 102/1961

Eine freiberufliche Tätigkeit liegt auch dann vor, wenn ein Angehöriger eines freien Berufes in seinem Beruf

- im Rahmen von Veranstaltungen tätig wird, denen die für das Vorliegen einer freiberuflichen Tätigkeit erforderlichen Eigenschaften fehlen

- sich der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte bedient. Abgesehen vom Fall einer vorübergehenden Verhinderung muß er selbst auf Grund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig werden.

2. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit. Darunter fallen nur:

- Einkünfte aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit (zB für die Tätigkeit als Hausverwalter oder als Aufsichtsratsmitglied).

- 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. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind 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. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind weiters Zuwendungen von Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11, soweit sie als Bezüge und Vorteile aus einer bestehenden oder früheren Beschäftigung (Tätigkeit) anzusehen sind.

3. Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft

oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben. Voraussetzung ist jedoch, daß

- die Tätigkeit der Gesellschaft ausschließlich als selbständige Arbeit anzusehen ist und

- jeder einzelne Gesellschafter im Rahmen der Gesellschaft selbständig im Sinne der Z 1 oder 2 tätig wird. Dies ist aber nicht erforderlich, wenn berufsrechtliche Vorschriften Gesellschaften mit berufsfremden Personen ausdrücklich zulassen.

4. Bezüge und Vorteile aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, soweit sie nicht unter § 25 fallen.

5. Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24.“

§ 23 EStG 1988 lautet in der für den Berufszeitraum maßgebenden Stammfassung:

„Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 3 Z 3)

§ 23. Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind:

1. Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

2. Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften), sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben.

3. Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24.“

Vorweg ist zu bemerken, dass der VfGH mit Erkenntnis vom 6.12.2006, G 151/96, vom Bundeskanzler kundgemacht mit am 26.1.2007 ausgegebenem BGBl. I Nr. 3/2007, die Worte „aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb“ in § 11a Abs. 1 EStG 1988 i. d. F. BGBl. I Nr. 180/2004, als verfassungswidrig aufgehoben hat.

Zufolge Art. 140 Abs. 7 B VG ist jedoch das aufgehobene Gesetz – mit Ausnahme der Anlassfälle – auf vor der Aufhebung verwirklichte Tatbestände weiter anzuwenden, es sei denn, der VfGH spricht – hier nicht der Fall – anderes aus.

Da der Abgabensanspruch für die veranlagte Einkommensteuer 2006 gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 1 BAO mit Ablauf des Jahres 2006 entstanden ist, ist § 11a EStG 1988 in der vor der am 26.1.2007 kundgemachten Aufhebung bestanden habenden Fassung anzuwenden und steht die Erzielung selbständiger Einkünfte der Begünstigung für nicht entnommene Gewinne erst ab der Veranlagung 2007 nicht mehr entgegen (siehe auch Punkt III des aufhebenden Erkenntnisses).

Es kommt somit für den Streitfall darauf an, ob der Bw. im Jahr 2006 aus dem Betrieb der Fahrschule in A. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 EStG 1988) oder solche aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG 1988) erzielt hat. Das Erzielen von Einkünften aus selbständiger Arbeit hinsichtlich der Fahrschule in B. ist nicht strittig.

Zunächst ist festzuhalten, dass nach herrschender Meinung – entgegen *Doralt*, EStG, 8. Auflage, Tz. 48 - auch die Vermittlung praktischer, technischer oder sportlicher Fähigkeiten – wie die Eignung zum Lenken von Kraftfahrzeugen – grundsätzlich eine unterrichtende Tätigkeit darstellt (vgl. *Wanke* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1.11.2007] § 22 Anm 49).

Der Betrieb einer Schule führt dann zu Einkünften aus unterrichtender Tätigkeit, wenn der Schulleiter über die notwendige fachliche Qualifikation verfügt und er auf die Gestaltung des Lehrplanes Einfluss nimmt, soweit ihm noch eine Betreuung der einzelnen Schüler möglich ist (vgl. *Wanke* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1.11.2007] § 22 Anm 50 m. w. N.).

Der letzte Teilstrich der Z 1 des § 22 EStG 1988 folgt der eingeschränkten Vervielfältigungstheorie. Der Freiberufler darf sich zwar fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte bedienen (darf also seine Arbeitskraft grundsätzlich „vervielfachen“), er muss aber auf Grund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig sein. Dies ist der Fall, wenn er durch seine Initiative und Fachkenntnis das Bild des Betriebes prägt und selbst eine Tätigkeit entfaltet, deren Folgen er unmittelbar selbst verantwortet. Die Ausführung jedes einzelnen Auftrages muss dem Freiberufler selbst und nicht seinen Mitarbeitern oder dem Unternehmen als Ganzem zuzurechnen sein (vgl. *Wanke* in

Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG [1.11.2007] § 22 Anm 104).

Eine eigenverantwortliche unterrichtende Tätigkeit setzt eine eigene Lehrtätigkeit voraus. Dieser Voraussetzung wird nicht entsprochen, wenn die eigene Lehrtätigkeit nur einen kleinen Bruchteil der insgesamt an der Schule entfalteten Tätigkeit umfasst, wenn also nicht mehr die eigene Leistung des Freiberuflers, sondern die Bereitstellung von anderen Kräften im Vordergrund steht (vgl. *Wanke* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1.11.2007] § 22 Anm 106 m. w. N.).

Der steuerliche Vertreter des Bw. hat als zentralen Punkt der Berufung das Erfordernis einer eigenen tatsächlichen Lehrtätigkeit für das Vorliegen von Einkünften aus selbständiger Arbeit vorgebracht, dies würde sich auch aus dem VwGH-Erkenntnis vom 06.07.1982, 81/14/0129 explizit ergeben. Dieses Erkenntnis wird in Rz. 5921 EStR 2000 ebenfalls erwähnt. Darin heißt es, dass eine eigenverantwortliche unterrichtende Tätigkeit eine eigene Lehrtätigkeit voraussetzt. Dieser Voraussetzung werde nicht entsprochen, wenn die eigene Lehrtätigkeit nur einen kleinen Bruchteil der insgesamt an der Schule entfaltenden Tätigkeit umfasst, wenn also nicht mehr die eigene Leistung des Freiberuflers, sondern die Bereitstellung von anderen Kräften im Vordergrund steht.

Das Finanzamt führt hierzu aus, dass es laut. *Doralt* auf das nötige Fachwissen und die maßgebliche Einflussnahme auf den Lehrplan ankommt, um erwirtschaftete Einkünfte als solche aus freiberuflicher Tätigkeit einzustufen.

*Doralt* schreibt in seinem Einkommensteuerkommentar zu § 22 in Tz. 50 f. sowie in Tz. 100 f:

*„Eine unterrichtende Tätigkeit setzt eine persönliche Lehrtätigkeit voraus (E 11.8.1993, 91/13/0201, ÖStZB 1994, 172); die Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte ist allerdings unschädlich, wenn der Stpfl - abgesehen vom Fall der Verhinderung - auf Grund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig ist (siehe dazu unten Tz 97ff). Daher kann auch der Betrieb einer Schule zu Einkünften aus unterrichtender Tätigkeit führen. Der Schulleiter ist dann noch freiberuflich tätig, wenn er über das nötige Fachwissen verfügt und auf die Gestaltung des Lehrplanes Einfluss nimmt, auch wenn er selbst kaum unterrichtet (E 21.6.1994, 94/14/0026f, ÖStZB 1995, 93 zu einem Schischulleiter); eine persönliche Lehrtätigkeit ist nicht mehr gegeben, wenn die Bereitstellung von*



anderen Lehrkräften im Vordergrund steht (E 6.7.1982, 81/14/0129, ÖStZB 1983, 150).

*Ist es dem Stpfl auf Grund der Teilnehmeranzahl unmöglich, selbst oder mit Hilfskräften auf den einzelnen Teilnehmer einzuwirken, dann liegt allerdings Gewerbebetrieb vor (E 21.3.1952, 979/50, Originalentscheidung zu Tanzschulperfektionskursen mit bis zu 200 Teilnehmern bei zwei Lehrpersonen). Die Betreuung im Rahmen von Fernschulen, auch mit dem Schwerpunkt der Verbesserung standardisierter Aufgaben, wird noch als unterrichtende Tätigkeit zu werten sein, wenn auf die einzelnen Schüler eingegangen wird (EStR 2000 Rz 5262; anders Quantschnigg/Schuch, § 22 Tz 13 und Jirkuff, ÖStZ 1982, 70).“*

*„Ist der Betrieb einer Schule als unterrichtende Tätigkeit einzustufen, so ändert sich an dieser Qualifikation auch dann nichts, wenn aus verwaltungsrechtlichen Gründen ein Dritter als Schulleiter bestellt werden muss (E 10.3.1981, 1727, 2503f/80, ÖStZB 1982, 59 zum Inhaber einer Fahrschule).“*

*„Ein Stpfl ist dann iS von § 22 leitend tätig, wenn er die Grundzüge für die Organisation des Tätigkeitsbereiches und für die Durchführung der Tätigkeiten festlegt, den festgelegten Arbeitsablauf überwacht und grundsätzliche Fragen entscheidet (BFH, BStBl 1989 II 727).“*

*„Der Stpfl ist eigenverantwortlich tätig, wenn die persönliche Teilnahme des Berufsträgers an der praktischen Arbeit in ausreichendem Umfang gewährleistet ist (BFH, BStBl 1997 II 681) und wenn die Leistungen seiner Mitarbeiter den "Stempel seiner Eigenpersönlichkeit" tragen (vgl E 6.7.1982, 81/14/0129, 0137, ÖStZB 1983, 150 und BFH, BStBl 1968 II 820; BFH, BStBl 1995 II 732); die Tätigkeit der Mitarbeiter muss als Tätigkeit des Berufsträgers erkennbar sein (vgl BFH, BStBl 1990 II 507).“*

## **Qualifikation der Einkünfte**

Nach den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen ergibt sich, dass der Bw. keinerlei eigener tatsächlichen Lehrtätigkeit in der Fahrschule A. nachgeht.

Damit ist nach der Rechtsprechung (etwa VwGH 06.07.1982, 81/14/0129, RIS-Rechtssatznummer 2) und der vorzitierten Lehre der Fall schon entschieden: Wenn der Bw. in A. keinerlei eigene Lehrtätigkeit entfaltet und die Leitung der Schule in A. durch einen eigenen Fahrschulleiter erfolgt, der auch – so ebenfalls die getroffenen Sachverhaltsfeststellungen – das Bild der Fahrschule in A. prägt,

dann erzielt der Bw. aus der Fahrschule A. keine Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Zu den weiteren im Verfahren vorgebrachten Argumenten ist zu sagen:

Nach *Doralt* zu § 22 Tz. 50 ist der Schulleiter auch dann noch freiberuflich tätig, wenn er über das nötige Fachwissen verfügt und auf die Gestaltung des Lehrplanes Einfluss nimmt, auch wenn er selbst kaum unterrichtet. Insoweit ist dem Finanzamt beizupflichten, allerdings folgt bei *Doralt* der Halbsatz, dass eine persönliche Lehrtätigkeit nicht mehr gegeben ist, wenn die Bereitstellung von anderen Lehrkräften im Vordergrund steht.

Das Finanzamt führt hierzu aus, dass die Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte unschädlich ist, wenn der Freiberufler auf Grund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig wird sowie, dass es auf das nötige Fachwissen und die maßgebliche Einflussnahme auf den Lehrplan ankommt, um erwirtschaftete Einkünfte als solche aus freiberuflicher Tätigkeit einzustufen. Sachverhaltsfeststellungen dazu hat das Finanzamt freilich nicht getroffen.

Der Bw. leitet zwar die Fahrschule A. organisatorisch. Die Gestaltung des Lehrplanes ist allerdings durch die gesetzlichen und behördlichen Anforderungen, insbesondere auch durch das Training der Multiple-Choice-Fragen am Computer, weitgehend vorgegeben. Der Bw. unterrichtet in A. überhaupt nicht. Dass die Bereitstellung von anderen Lehrkräften in der Fahrschule A. im Vordergrund steht, liegt somit auf der Hand.

Im vorliegenden Fall unterrichten in A. ausschließlich andere Fahrschullehrer, der Bw. ist in A. lediglich in kaufmännischer und organisatorischer Weise leitend tätig.

Gem. § 22 Abs. 1 lit. c EStG 1988 liegt auch dann eine freiberufliche Tätigkeit vor, wenn ein Angehöriger eines freien Berufes in seinem Beruf sich der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte bedient und er selbst, abgesehen vom Fall einer vorübergehenden Verhinderung, auf Grund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig ist.

Auch aus Rz 5290 EStR 2000 geht hervor, dass ein Fahrschulbesitzer, für dessen Fahrschule mangels persönlicher Eignung gem. § 113 KFG ein Fahrschulleiter bestellt werden muss, gewerblich tätig ist, wenn er nicht selbst Fahrschulunterricht erteilt (VwGH 10.03.1981, 1727/80), sondern sich auf die kaufmännischen und organisatorischen Belange beschränkt (VwGH 30.09.1975, 0267/74).

Dies ist vorliegend, wie bereits mehrfach ausgeführt, der Fall.

Somit erzielt der Bw. aus der Fahrschule in A. Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb war nach der für den Berufszeitraum maßgebenden Rechtslage die begünstigte Besteuerung eines nicht entnommenen Gewinns nach § 11a EStG 1988 zulässig.

Gegen die Höhe des begünstigt zu steuernden Gewinns aus Gewerbebetrieb wurde vom Finanzamt nichts vorgebracht.

Der UFS folgt dem Vorbringen des Bw. in der Berufung hinsichtlich der Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie des begünstigt zu steuernden Gewinns aus Gewerbebetrieb. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit werden gem. dem angefochtenen Bescheid, abzüglich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Fahrschule A. ermittelt.

Aus den vorgenannten Gründen war der Berufung stattzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 5. Jänner 2010