

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerde des Bf., Adresse1, PLZ-Ort, vertreten durch AUDITREU Steuerberatungs GmbH, Gonzagagasse 17, 1010 Wien, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 9. September 2013, betreffend Einkommensteuerbescheid 2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (im Folgenden mit Bf. bezeichnet) ist lt. vorliegendem Auszug aus dem Firmenbuch Alleingesellschafter und Geschäftsführer der S-GmbH mit einem Stammkapital in Höhe von EUR 35.000,00.

Bei der Einreichung der Einkommensteuer-Erklärung 2012 machte der Bf. sonstige Werbungskosten iHv EUR 3.207,32 geltend. In weiterer Folge ersuchte das Finanzamt den Bf. mittels Vorhalt vom 20. März 2013 um detaillierte Darstellung der geltend gemachten Werbungskosten iHv EUR 3.207,32 nach Bezeichnung, Gegenstand, Datum und Betrag.

Mit weiterem Vorhalt vom 28. Mai 2013 ersuchte das Finanzamt den Bf. um Vorlage der Einkommensteuer-Erklärung 2012 (Formular E1 samt erforderlicher Beilage E1a), da der Bf. nach der Aktenlage zur Gänze am Stammkapital der S-GmbH beteiligt sei.

Da zu den dem Bf. übermittelten Bedenkenvorhalt keine stichhaltige Gegenäußerung abgegeben und die betreffenden Steuererklärungen 2012 nicht eingereicht worden seien,

ermittelte das Finanzamt im Zuge der Veranlagung des Bf. die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege gemäß § 184 BAO.

Dabei wurden mit Einkommensteuerbescheid 2012 vom 9. September 2013 die Einkünfte des Bf. aus seiner Geschäftsführungstätigkeit bei der S-GmbH einerseits als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iHv EUR 18.347,74 berücksichtigt und andererseits diese als Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv EUR 9.187,20 angesetzt, die wie folgt ermittelt worden seien:

| Bezeichnung: | Betrag: |
|-------------------------------------|-----------------|
| Einnahmen: | 12.000,00 |
| Betriebsausgaben: | - 1.440,00 |
| Einkünfte: | 10.560,00 |
| Gewinnfreibetrag: | - 1.372,80 |
| Einkünfte GW-Betrieb lt. EB: | 9.187,20 |

Darüber hinaus wurden die beantragten Werbungskosten iHv EUR 3.207,32 mangels entsprechender Nachweise nicht zum Abzug zugelassen.

Das steuerpflichtige Einkommen wurde für das Jahr 2012 mit EUR 27.342,94 ermittelt und die Einkommensteuer iHv EUR 5.889,55 festgesetzt. Das Finanzamt begründete diese Abgabenfestsetzung wie folgt:

Wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen seien die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege gemäß § 184 BAO ermittelt worden. Die Veranlagung sei im Sinne des Vorhaltes vorgenommen worden, da der Bf. zum übermittelten Bedenkenvorhalt keine stichhaltige Gegenäußerung abgegeben habe. Da im vorliegenden Fall weiters kein Gewinnfreibetrag in einer bestimmten Höhe beantragt worden sei, noch auf dessen Geltendmachung verzichtet worden sei, sei bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb ein Gewinnfreibetrag iHv EUR 1.372,80 gemäß § 10 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 berücksichtigt worden.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 9. September 2013 wurde mit Eingabe vom 9. Oktober 2013 das Rechtsmittel der Beschwerde erhoben und geltend gemacht, dass der Bf. für das Jahr 2012 **nur** Einkünfte aus **nichtselbständiger Tätigkeit** erzielt habe.

Im vorliegenden Fall sei der Bf. lt. vorliegendem Firmenbuchauszug zu 100% am Stammkapital der S-GmbH beteiligt gewesen, aufgrund von Treuhandverträgen betrage dessen tatsächliche Beteiligung jedoch nur 10%. Der Bf. habe somit Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit erzielt. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb würden daher EUR 0,00 betragen. Die Treuhandverträge würden nachgereicht.

Mittels Vorhalt des Finanzamtes vom 8. November 2013 wurde der Bf. ersucht, die in der Beschwerde angekündigten *Treuhandverträge* nachzureichen, die belegen sollen, dass der Bf. nur im Besitz von 10% der strittigen Firmenbeteiligung sei. Der Bf. werde ersucht

diese nachzureichen, damit eine Würdigung im Berufungsverfahren erfolgen könne. Dieser Vorhalt sei unbeantwortet geblieben.

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 6. Februar 2014 als unbegründet abgewiesen und der Einkommensteuerbescheid 2012 abgeändert. Dabei wurden die im Lohnzettel der S-GmbH für das Jahr 2012 ausgewiesenen Brutto-Einkünfte iHv EUR 25.000,00 zur Gänze als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit qualifiziert und ein Betriebskostenpauschale im Ausmaß von 6% der Einnahmen sowie ein Gewinnfreibetrag iHv EUR 3.900,00 in Abzug gebracht. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit wurden daher wie folgt ermittelt:

| Betriebseinnahmen: | Betrag: |
|--|------------------|
| lt. LZ: | 25.000,00 |
| lt. Beilage E1a: | 12.000,00 |
| Summe Einnahmen: | 37.000,00 |
| 6% Betriebskosten-Pauschale: | - 2.220,00 |
| Differenz: | 34.780,00 |
| Gewinnfreibetrag: | - 3.900,00 |
| Einkünfte selbständiger Arbeit: | 30.880,00 |

Das steuerpflichtige Einkommen wurde daher mit EUR 30.820,00 ermittelt und die Einkommensteuer iHv EUR 7.625,07 festgesetzt. Die Abweisung und Abänderung der Beschwerde wurde durch das Finanzamt wie folgt begründet:

Gemäß dem VwGH-Erkenntnis vom 22.12.1988, Zl. 84/17/0069, stoße das Finanzamt bei der Ermittlung von Treuhandverhältnissen an die Grenzen der Möglichkeiten. Es entstehe daher eine erhöhte Mitwirkungspflicht. Da entgegen der Ankündigung in der Beschwerde keine Treuhandverträge übermittelt worden seien und auch das Ergänzungsersuchen vom 8. November 2013 (zugestellt am 12.11.2013) nicht beantwortet worden sei, haben die vorhandenen Beweismittel gewertet werden müssen.

Nach dem vorliegenden Firmenbuchauszug würde der Bf. 100% der Anteile der S-GmbH besitzen und deshalb Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielen. Der übermittelte Lohnzettel sei deshalb storniert worden und die Bruttoeinkünfte den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit zugerechnet worden. Die gemäß § 184 BAO auf dem Schätzungswege ermittelte Besteuerungsgrundlage sei anhand des übermittelten Lohnzettels und der im Erstbescheid zugerechneten betrieblichen Einkünfte abzüglich der 6%igen Betriebskostenpauschale festgelegt worden. Die Beschwerde sei daher zu verbösern.

Mit Eingabe vom 11. März 2014 stellte der Bf. den Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Dabei wurde eine Festsetzung der Einkommensteuer auf Grundlage der lt. Lohnverrechnung zugeflossenen Einkünfte sowie die Berücksichtigung

der abgeführten Lohnsteuer von EUR 2.557,34 aufgrund der Stornierung des Lohnzettels für das Jahr 2012 beantragt.

Die Abrechnung des Bf. sei im Jahre 2012 auf Basis einer nicht selbständigen Tätigkeit erfolgt. Unter Berücksichtigung der 6% Betriebsausgabenpauschale, der Dienstnehmer-Sozialversicherungsbeiträge sowie des Grundfreibetrages von 13% würden die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit wie folgt ermittelt werden:

| Bezeichnung: | Betrag: |
|--|------------------|
| Bezüge lt. Lohnverrechnung: | 25.000,00 |
| DNER-Sozialversicherungsbeträge: | - 4.154,36 |
| Betriebsausgabenpauschale 6%: | - 1.500,00 |
| Einkünfte vor Gewinn(grund)freibetrag: | 19.345,64 |
| Grundfreibetrag 13%: | - 2.514,93 |
| Einkünfte selbständiger Arbeit: | 16.830,71 |

Mit Eingabe vom 19. November 2015 wird vom steuerlichen Vertreter des Bf. festgehalten, dass ihm keine Treuhandverträge vorliegen würden. Die seinerzeitige Bekanntgabe, dass Treuhandverträge vorliegen würden, sei daher irrtümlich erfolgt.

Darüber hinaus stamme der Betrag iHv EUR 12.000,00, der bei der Erlassung des Erstbescheides vom 9. September 2013 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit dem Differenzbetrag von EUR 9.187,20 erfasst worden sei, nicht aus einer eingereichten Erklärung, sondern aus einer Schätzung des Finanzamtes. Aufgrund der 100%igen Beteiligung des Bf. an der S-GmbH und des Fehlens von Einkünften aus selbständiger Tätigkeit habe das Finanzamt einen Betrag iHv EUR 12.000,00 hinzugeschätzt. Nachdem jedoch Lohnzettel der S-GmbH vorhanden gewesen seien, sei eine Schätzung nicht notwendig gewesen.

So in der Beschwerdeentscheidung vom 6. Februar 2014 die Einkünfte aus dem Lohnzettel der S-GmbH mit EUR 25.000,00 und eine Schätzung des Finanzamtes mit EUR 12.000,00 enthalten seien, sei damit die Geschäftsführertätigkeit des Bf. doppelt erfasst worden.

Nach den weiteren Ausführungen des steuerlichen Vertreters seien seitens des Finanzamtes auch die Betriebsausgaben im Schätzungswege mit EUR 1.440,00 (d.s. 12% der geschätzten Einnahmen von EUR 12.000,00) ermittelt worden.

Da in der eingereichten Steuererklärung 2012 bei den Werbungskosten auch nicht abzugsfähige Aufwendungen iHv EUR 3.207,32 erfasst und diese Ausgaben irrtümlich in die Steuererklärung eingetragen worden seien, werde mit Eingabe vom 10. November 2015 von deren Berücksichtigung Abstand genommen.

Mit Eingabe vom 24. November 2015 wird seitens des Finanzamtes festgehalten, dass gegen die im Vorlageantrag dargestellte Ermittlung der Einkünfte iHv EUR 16.830,71 keine

Bedenken bestehen. Nachdem vom Finanzamt übermittelten Berechnungsblatt sei die Steuer für das Jahr 2012 iHv EUR 2.106,31 festzusetzen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 22 Z 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) 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 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.

Gemäß § 10 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 kann bei natürlichen Personen bei der Gewinnermittlung eines Betriebes ein Gewinnfreibetrag nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen gewinnmindernd geltend gemacht werden: Bemessungsgrundlage für den Gewinnfreibetrag ist der Gewinn, ausgenommen

- Veräußerungsgewinne (§ 24),
- Einkünfte im Sinne des § 27 Abs. 2 Z 1 und 2, auf die der besondere Steuersatz des § 27a Abs. 1 angewendet wird.

Der Gewinnfreibetrag beträgt nach § 10 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 für die ersten 175.000 EUR 13% der Bemessungsgrundlage.

Nach § 10 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 steht bis zu einer Bemessungsgrundlage von 30.000 Euro, höchstens daher mit 3.900 Euro, der Gewinnfreibetrag dem Steuerpflichtigen für jedes Veranlagungsjahr einmal ohne Investitionserfordernis zu (Grundfreibetrag).

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 Sinne des § 22 Z 2 sowie aus einer schriftstellerischen, vortragenden, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit 6%, höchstens jedoch EUR 13.200, sonst 12%, höchstens jedoch EUR 26.400.

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildete im bisherigen Verfahren vor dem Finanzamt die Frage, ob hinsichtlich der gänzlichen Beteiligung des Bf. am Stammkapital der S-GmbH Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit oder aus nichtselbständiger Tätigkeit vorliegen, da der Bf. aufgrund von Treuhandverträgen nur zu 10% am Stammkapital dieser Gesellschaft beteiligt sei. Von diesem Begehren wurde im Zuge des zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahrens mit Eingabe vom 10. November 2015 Abstand genommen.

Es war daher im weiteren Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht lediglich abzuklären, in welchem Ausmaß der Bf. im Jahre 2012 Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit aus seiner Geschäftsführungstätigkeit - unter Berücksichtigung des Betriebsausgabenpauschales von 6% sowie des Gewinnfreibetrages von 13% erzielt hat.

Seit dem Jahre 1997 beträgt das Betriebsausgabenpauschale 6% für Tätigkeiten iSd § 22 Z 2, bei Einkünften aus einer kaufmännischen oder technischen Beratung, bei Einkünften aus einer schriftstellerischen, vortragenden, wissenschaftlichen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit. Die Halbierung des Betriebsausgabenpauschales auf 6% bei den genannten Tätigkeiten ab 1997 trägt dem Umstand Rechnung, dass diese Tätigkeiten erfahrungsgemäß regelmäßig nur geringe Aufwendungen mit sich bringen und die tatsächlich anfallenden Betriebsausgaben einen Pauschalsatz von 12% nicht rechtfertigen (vgl. Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 17, Rz. 9).

Mit dem Betriebsausgabenpauschale sind insbesondere u.a. Aufwendungen Miete und Pacht, Post und Telefon, Rechts- und Beratungskosten, Büromaterial, Betriebssteuern, etc. abgedeckt (vgl. Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 17, Rz. 10).

Tätigkeiten iSd § 22 Z 2 EStG 1988 betreffen die Vermögensverwaltung (zB Aufsichtsräte, Hausverwalter) sowie die Gehälter wesentlich Beteiligter, insbesondere wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer.

Bemessungsgrundlage für den Pauschalierungssatz bzw. das Betriebsausgabenpauschale sind nur die Umsätze des § 125 Abs. 1 BAO, daneben abzugsfähig sind Ausgaben für Löhne inkl. Lohnnebenkosten (vgl. Jakom, EStG 1988, § 17 Rz. 18).

Der in § 10 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 geregelte Gewinnfreibetrag steht ausschließlich unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen zu und ist bis zu einer Bemessungsgrundlage von EUR 30.000,00 von Amts wegen zu berücksichtigen. Der GFB steht allen betrieblichen Einkunftsarten offen und ist sowohl bei Bilanzierung als auch bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung möglich (vgl. *Peth* in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 10, Rz. 5).

Im vorliegenden Fall ergibt sich aufgrund der Aktenlage, dass der Bf. als Gesellschafter-Geschäftsführer der S-GmbH, an deren Stammkapital er zur Gänze beteiligt ist, Bezüge aus selbständiger Arbeit im Bruttobetrag von EUR 25.000,00 bezogen hat.

Vom ursprünglichen Beschwerdebegehren, dass aufgrund von Treuhandverträgen die tatsächliche Beteiligung des Bf. nur 10% betrage und der Bf. daher nur Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit erzielt habe, wurde mit Eingabe vom 19. November 2015 Abstand genommen.

Ebenso wird mit Eingabe vom 19. November 2015 ausgeführt, dass in der eingereichten Steuererklärung 2012 die erklärten Werbungskosten iHv EUR 3.207,32 Aufwendungen für nicht abzugsfähige Aufwendungen betreffen. Von deren Berücksichtigung wird daher ebenso Abstand genommen.

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 werden für das Jahr 2012 daher wie folgt ermittelt:

| Bezeichnung: | lt. VA: |
|--|------------------|
| Bezüge lt. Lohnverrechnung: | 25.000,00 |
| DNer-Sozialversicherungsbeträge: | - 4.154,36 |
| Betriebsausgabenpauschale 6%: | - 1.500,00 |
| Einkünfte vor Gewinn(grund)freibetrag: | 19.345,64 |
| Gewinnfreibetrag 13%: | - 2.514,93 |
| Einkünfte selbständiger Arbeit: | 16.830,71 |

Zulässigkeit einer Revision:

Eine Revision ist im vorliegenden Fall nicht zulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da hinsichtlich des Vorliegens einer Treuhandschaft vom Bf. Abstand genommen wurde und sich die Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens aus der Gesetzesanwendung ergibt.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: Berechnungsblatt Einkommensteuer 2012

Wien, am 24. November 2015