

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, Adresse1, vertreten durch Dr.S., Adresse2, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 08.01.2014, betreffend Einkommensteuer 2012 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf) reichte die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2012 am 2. April 2013 beim Finanzamt ein. Er erklärte neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit die in der folgenden Tabelle angeführten Einkünfte (alle Beträge in Euro):

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	1.410,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-14.733,93
endbesteuerungsfähige Einkünfte aus Kapitalvermögen	4.762,25
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	-2.653,04

Er beantragte, gemäß § 27a Abs. 5 EStG 1988 auf seine Einkünfte aus Kapitalvermögen anstelle des besonderen Steuersatzes von 25% den allgemeinen Steuertarif anzuwenden.

Im Zuge der Veranlagung der Einkommensteuer 2012 brachte das Finanzamt zusätzlich zu den erklärten Einkünften aus selbständiger Arbeit in Höhe von 1.410 Euro einen Betrag in Höhe von 50.000,00 Euro als Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Ansatz. Begründend wurde ausgeführt, durch die Beendigung des Dienstverhältnisses zur W-GmbH am 31. August 2012 sei das angesparte Kapital der Einkommensbesteuerung zu unterziehen. Da für die Jahre 2010 bis 2012 keine Abrechnung des Kontos der Mitarbeiterbeteiligung des Bf vorgelegt worden sei, seien die Beträge im Schätzungswege ermittelt worden.

In der fristgerecht dagegen erhobenen Beschwerde führte der Bf aus, er sei in den Jahren 2008 bis 2012 bei der Firma W-GmbH beschäftigt gewesen. In diesen Jahren sei von der Arbeitgeberin jährlich ein Betrag von 1.460,00 Euro auf eine als typische stille Gesellschaft gestaltete Mitarbeiterbeteiligung eingezahlt worden. Neben den Beteiligungserträgen habe er Anspruch auf eine Verzinsung gehabt. Die Höhe der Verzinsung sei abhängig von dem durch seine Tätigkeit für die Gesellschaft erzielten Deckungsbeitrag. Sowohl die Mitarbeiterbeteiligung als auch die Verzinsung wären grundsätzlich bei Auflösung des Dienstverhältnisses zur Auszahlung fällig gewesen. Noch im Jahr 2012 sei aber bei der damaligen Arbeitgeberin mit einer Prüfung der Sozialversicherungsbeiträge und der Lohnabgaben begonnen worden. Da das Ergebnis dieser Prüfung auf Grund der oben erwähnten Vertragsbedingungen zu einer Kürzung der Verzinsung der Mitarbeiterbeteiligung führen werde, habe er mit seiner ehemaligen Arbeitgeberin vereinbart, dass die tatsächliche Auszahlung erst nach Feststehen des Ergebnisses der erwähnten Prüfung stattfinde.

Dem Einkommensteuerbescheid 2012 liege eine fiktive Ausschüttung der Verzinsung zu Grunde, die unrichtigerweise den Einkünften aus selbständiger Arbeit zugerechnet worden sei. Es handle sich aber um Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Er ersuche nunmehr um Entscheidung, ob trotz Nichtfeststehens der Höhe der Verzinsung der Mitarbeiterbeteiligung und der darin begründeten Zurückhaltung der Auszahlung am fiktiven Zufließen im Jahr 2012 festgehalten werde. Für diesen Fall werde um eine vorläufige Veranlagung, um Ansatz des vermutlich zur Auszahlung gelangenden Betrages von 35.875,39 Euro bei den Einkünften aus Kapitalvermögen und um Endbesteuerung seiner endbesteuerungsfähigen Einkünfte aus Kapitalvermögen ersucht.

Andernfalls ersuche er um Veranlagung im Sinne der am 2. April 2013 eingereichten Einkommensteuererklärung.

In der als Ergänzung zur Beschwerde eingebrachten Einkommensteuererklärung führte er seine endbesteuerungsfähigen Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht mehr an und machte keinen Gebrauch von der Regelbesteuerungsoption gemäß § 27a Abs. 5 EStG 1988.

In Beantwortung eines Vorhaltes legte der Bf eine Zusammenfassung der Verzinsung seiner Mitarbeiterbeteiligung folgenden Inhalts vor (alle Beträge in Euro):

Verzinsung MA 2008	16.048,56
Verzinsung MA 2009	9.373,36
Verzinsung MA 2010	18.901,53
Verzinsung MA 2011	19.126,97
Verzinsung MA 2012	-10.965,29
Korrektur Lohnabgabenprüfung	-24.096,86
Zur Auszahlung gelangende Verzinsung der Mitarbeiterbeteiligung	28.388,27

Der Beschwerde wurde mit Beschwerdeverentscheidung teilweise stattgegeben und der angefochtene Einkommensteuerbescheid dahingehend abgeändert, als Gewinnanteile aus der stillen Beteiligung in Höhe von 33.647,59 Euro in Ansatz gebracht wurden.

Der für 2012 bekanntgegebene Betrag sowie die Position "Korrektur Lohnabgaben" wurden dahingehend abgeändert, als lediglich 85% davon berücksichtigt wurden. Die endbesteuerungsfähigen Einkünfte aus Kapitalvermögen wurden mit dem allgemeinen Tarif versteuert und Kapitalertragsteuer in Höhe von 1.157,80 Euro wurde angerechnet.

In der Begründung wurde ausgeführt, Einnahmen würden in dem Zeitpunkt als zugeflossen gelten, in dem der Steuerpflichtige die volle Verfügungsmacht darüber erhalte. Erträge als echter stiller Gesellschafter unterlägen als Einkünfte aus Kapitalvermögen der Besteuerung zum laufenden Tarif. Da der Bf laut Vertrag vom 1. Oktober 2008 nur zu 85% an der W-GmbH beteiligt gewesen sei, sei von den Positionen "Verzinsung Mitarbeiterbeteiligung 2012" und "Korrektur Lohnabgaben" nur 85% anzusetzen gewesen, woraus sich ein Betrag von 33.647,59 Euro errechnet habe.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag führte der Bf aus, er habe in seiner am 2. April 2013 eingebrachten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2012 endbesteuerungsfähige Kapitaleinkünfte in Höhe von 4.762,64 Euro erklärt und auf Grund des Gesamteinkommens von 13.086,62 Euro dafür die Regelbesteuerung beantragt. Im Rahmen der teilweise stattgebenden Beschwerdeverentscheidung seien Einkünfte aus der Beteiligung als stiller Gesellschafter in Höhe von 33.647,59 Euro in Ansatz gebracht worden, dem Begehren, die endbesteuerungsfähigen Einkünfte aus Kapitalvermögen entgegen der ursprünglichen Erklärung als endbesteuert zu betrachten, sei jedoch nicht gefolgt worden. Er ersuche daher das Bundesfinanzgericht festzustellen, ob die Annahme des fiktiven Zuflusses tatsächlich gerechtfertigt sei. Bejahendenfalls anerkenne er die Höhe des vom Finanzamt festgestellten Zuflusses, begehre jedoch, die erwähnten Kapitalerträge als endbesteuert zu betrachten und die Summe der Einkünfte mit 41.812,30 Euro festzusetzen.

Im Ermittlungsverfahren vor dem Bundesfinanzgericht gab der steuerliche Vertreter des Bf bekannt, als Verzinsung sei vom Bf mit der W-GmbH ein Betrag von 85% des vom Bf erwirtschafteten Deckungsbeitrages vereinbart worden. Mit der Korrektur der in der

Beschwerdevorentscheidung ausgewiesenen Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 1.067,23 Euro auf 1.226,70 Euro sei er einverstanden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhalt

Der Bf war in den Jahren 2008 bis 2012 Arbeitnehmer der W-GmbH. Mit Vertrag vom 1. Oktober 2008 trat er als stiller Gesellschafter in die W-GmbH ein. Der Bf ging die vertragliche Verpflichtung ein, sich mit dem Betrag von 1.460,00 Euro am Unternehmen des Geschäftsherrn zu beteiligen. Diesen Betrag erhielt er als Arbeitnehmer der W-GmbH steuerfrei gemäß § 3 Abs. 1 Z 15b EStG 1988 von der W-GmbH mit dem Dezembergehalt ausbezahlt.

Neben den Beteiligungsbeträgen hatte der Bf Anspruch auf eine Verzinsung dieser Beträge in Höhe von 85% des durch seine Tätigkeit für die W-GmbH erzielten Deckungsbeitrages. Der Beteiligungsbetrag und die Verzinsung wurden dem für den Bf geführten Verrechnungskonto jährlich gutgeschrieben.

Mit 31. August 2012 endete das Dienstverhältnis des Bf zur W-GmbH.

Auf Grund einer im Jahr 2011 begonnenen und 2014 abgeschlossenen Prüfung der Lohnabgaben ergaben sich Änderungen in der Höhe der dem Verrechnungskonto des Bf gutgeschriebenen Verzinsung, die Höhe des vom Finanzamt ermittelten Auszahlungsbetrages von 33.647,59 Euro wurde vom Bf außer Streit gestellt.

Der Bf. vereinbarte mit der W-GmbH, die infolge der Beendigung des Dienstverhältnisses fällige Auszahlung des Gesellschaftskapitals und der Verzinsung erst nach dem Feststehen des Ergebnisses der Prüfung vorzunehmen.

Der Bf erzielte im Jahr 2012 endbesteuerungsfähige Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 4.762,25 Euro; im Zuge der Einreichung der Einkommensteuererklärung am 2. April 2012 stellte er den Antrag, diese Einkünfte nach dem allgemeinen Steuertarif zu versteuern. Im weiteren Verfahrenslauf zog er diesen Antrag unter der Bedingung zurück, dass am fiktiven Zufluss der Verzinsung der Mitarbeiterbeteiligung festgehalten wird.

Daneben erzielte der Bf im Jahr 2012 Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 1.226,70 Euro.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die im Akt befindlichen Unterlagen, die Feststellungen im Rahmen der Prüfung der Lohnabgaben, die Ausführungen des Bf und ist insoweit unstrittig.

Rechtliche Würdigung:

1. Zuflusszeitpunkt des Gesellschaftskapitals und der Verzinsung

Gemäß § 15 Abs. 1 EStG 1988 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 EStG 1988 zufließen. Für den Zeitpunkt des Zufließens sind die allgemeinen Regeln des § 19 EStG 1988 maßgeblich. Nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Zugeflossen ist eine Einnahme nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes dann, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich bzw. tatsächlich verfügen kann (vgl. etwa die Erkenntnisse vom 29. Jänner 2014, 2009/13/0209, vom 6. Juli 2006, 2003/15/0128, vom 29. April 2010, 2007/15/0293, und vom 26. Februar 2013, 2010/15/0061), sich der Zufluss also wirtschaftlich in einer Vermehrung des Vermögens des Steuerpflichtigen auswirkt (vgl. Erkenntnis vom 7. Juli 2011, 2007/15/0156, mwN). Die Einnahme muss tatsächlich in das Vermögen des Steuerpflichtigen übergegangen sein und muss der Steuerpflichtige über die Einnahme "frei verfügen" können (Doralt, EStG¹⁰, § 19 Tz 8).

Entsprechend Pkt VI des Vertrages über die Errichtung einer echten stillen Gesellschaft vom 1. Oktober 2008 werden das Gesellschaftskapital und die gutgeschriebene Verzinsung dem Verrechnungskonto des Bf gutgeschrieben und abzüglich Kapitalertragsteuer ein Monat nach Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses ausbezahlt.

Mit dem Ende des Dienstverhältnisses am 31. August 2012 endete auch das Gesellschaftsverhältnis (siehe Pkt. VIII des Vertrages). Das bedeutet, dass am 30. September 2012 der Anspruch auf Auszahlung des Gesellschaftskapitals sowie der gutgeschriebenen Zinsen bestand. Dass die Arbeitgeberin den Anspruch des Bf nicht befriedigen hätte können, wird vom Bf nicht vorgebracht und finden sich auch keine Anzeichen dafür im Akt.

Im vorliegenden Fall hat der Bf als Gläubiger die Auszahlung des ihm zustehenden Geldbetrages einvernehmlich mit seiner Arbeitgeberin auf die Zeit nach Beendigung der GPLA-Prüfung verschoben. Darin liegt aber eine Verfügung über einen bereits als zugeflossen geltenden Betrag. Wann die Auszahlung an den Bf tatsächlich erfolgte, ist für den Zufluss im Sinne des § 19 Abs. 1 EStG 1988 nicht entscheidend.

2. Zurücknahme der Regelbesteuerungsoption

Der Steuerpflichtige kann gemäß § 27a Abs. 5 EStG 1988 die Veranlagung seiner endbesteuerungsfähigen Kapitaleinkünfte zum progressiven Einkommensteuertarif verlangen. Die Regelbesteuerungsoption wird durch das Ankreuzen im Formular E1 und durch Angabe der Kapitaleinkünfte in der Steuererklärung ausgeübt (Jakom/*Marschner* EStG 2014, § 27a Tz 46). Der Antrag kann auch im

Rechtsmittelverfahren noch zurückgezogen werden (aaO, § 27a Tz 48; Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁶, Rz 174).

Im vorliegenden Fall hat der Bf im Vorlageantrag unter der Bedingung, dass seiner Beschwerde hinsichtlich des Zuflusses des Gesellschaftskapitals und der Verzinsung nicht Folge gegeben wird, den Antrag auf Regelbesteuerung seiner endbesteuerungsfähigen Kapitaleinkünfte ausdrücklich zurückgezogen.

Die endbesteuerungsfähigen Kapitaleinkünfte in Höhe von 4.762,25 Euro waren daher nicht in die Ermittlung des Einkommens einzubeziehen.

3. Höhe der Einkünfte aus selbständiger Arbeit

Die in der Beschwerdevorentscheidung ausgewiesenen Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 1.067,23 Euro waren zu korrigieren und richtigerweise der Betrag von 1.226,70 Euro in Ansatz zu bringen.

Zulässigkeit einer Revision

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 und Abs. 9 des Bundes-Verfassungsgesetzes (B-VG) iVm § 280 Abs. 1 lit d BAO nicht zulässig, weil in der vorliegenden Beschwerde keine Rechtsfragen aufgeworfen wurden, denen grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Wien, am 29. Juli 2014