

# TE Vwgh Erkenntnis 2003/9/16 2000/14/0175

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 16.09.2003

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

EStG 1988 §2 Abs3 Z4;

EStG 1988 §22 Z2;

EStG 1988 §24 Abs2;

EStG 1988 §25;

EStG 1988 §32 Z1;

EStG 1988 §37 Abs2 Z2;

EStG 1988 §4 Abs1;

EStG 1988 §67 Abs3;

EStG 1988 §67;

## Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 2000/14/0176 2000/14/0177

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höß und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerden 1. des R B als Erbe nach O, 2. der S R und der D R als Erbinnen nach R und 3. der H R in O, alle vertreten durch Dr. Marcus Zinell, Wirtschaftsprüfer in 9900 Lienz, Fanny-Wibmer-Pedit Straße 3, gegen die Bescheide der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat I) vom 21. Juli 2000, Zlen. RV 185/1-T7/98 (erstbeschwerdeführende Partei), RV 184/1-T7/98 (zweitbeschwerdeführende Parteien) und RV183/1-T7/98 (drittbeschwerdeführende Partei), jeweils betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1994 sowie Einkommensteuer für 1994, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die erst-, die zweit- und die drittbeschwerdeführenden Parteien haben dem Bund jeweils Aufwendungen in der Höhe von 381,90 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die Rechtsvorgänger der erst- und der zweitbeschwerdeführenden Parteien und die Drittbeschwerdeführerin (im Folgenden als die Beschwerdeführer bezeichnet) sind Geschwister. Mit Gesellschaftsvertrag vom 17. Dezember 1976

errichteten sie die R GmbH, an deren Stammkapital sie zu jeweils einem Drittel beteiligt waren. Die R GmbH war Komplementärin und Geschäftsführerin der R GmbH & Co KG.

Im angeführten Gesellschaftsvertrag wurden die drei Beschwerdeführer zu Geschäftsführern bestellt. Am selben Tag schlossen sie nahezu gleich lautende "Angestellten-Dienstverträge" mit der neu gegründeten R GmbH. Am 20. Dezember 1977 wurde den Beschwerdeführern - wiederum in gesonderten, gleich lautenden Vereinbarungen - eine monatliche Pension in Höhe des im Jahr vor der Pensionierung bezogenen Monatsbruttogehaltes (fünfzehnmals jährlich) bei Erreichen des Pensionsalters von 60 (bzw. 65) Jahren zugesichert. Mit Vereinbarung vom 21. Dezember 1983 kam es zu einer Einschränkung der Pensionszusage insoweit, als eine Anrechnung der den Geschäftsführern aus der gesetzlichen Pensionsversicherung zustehenden Pension vorgesehen wurde.

Mit Notariatsakt vom 8. Jänner 1993 traten die Beschwerdeführer jeweils ein Zwölftel des Stammkapitals an Dr. Helmut R. ab, sodass die nunmehr vier Gesellschafter mit jeweils einem Viertel am Stammkapital der R GmbH beteiligt waren und die Beschwerdeführer aus der Geschäftsführertätigkeit demnach nunmehr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen.

Im Jahr 1995 ergingen an die Beschwerdeführer Einkommensteuerbescheide für das Jahr 1994, in denen die aus der Geschäftsführertätigkeit erzielten nichtselbständigen Einkünfte den Lohnzetteln der R GmbH gemäß Eingang fanden.

Anlässlich einer im Jahr 1996 bei der R GmbH durchgeführten, den Zeitraum von 1993 bis 1995 umfassenden Lohnsteuerprüfung stellte der Prüfer fest, dass die Dienstverhältnisse mit den Beschwerdeführern im Jahr 1994 einvernehmlich gegen Bezahlung von Abfertigungen und Pensionsabfindungen beendet worden seien, wobei die Drittbeschwerdeführerin im Jahr 1995 wiederum ein Dienstverhältnis allerdings zu einem wesentlich reduzierten Entgelt eingegangen sei. Die den Beschwerdeführern bezahlten Abfertigungen und Pensionsabfindungen seien von der R GmbH zu Unrecht der begünstigten Besteuerung nach § 67 Abs. 3 bzw. Abs. 8 lit. b EStG 1988 unterzogen worden. Der Prüfer führte aus, nach § 22 Z. 2 EStG 1988 würden Abfertigungen und Pensionsabfindungen nur dann zu den Lohnneinkünften gehören, wenn die Tätigkeit des Arbeitnehmers innerhalb der letzten zehn Jahre vor Beendigung des Dienstverhältnisses zu mehr als der Hälfte des Zeitraumes seiner Tätigkeit nichtselbständig gewesen sei. Im gegenständlichen Fall seien die Beschwerdeführer seit der Gründung der R GmbH im Jahr 1976 auf Grund ihrer Beteiligungshöhe nur in den Jahren 1993 und 1994 steuerrechtlich in einem Dienstverhältnis zur Gesellschaft gestanden. Die ausbezahlten Abfertigungen bzw. Pensionsabfindungen seien daher bei den nichtselbständigen Einkünften auszuscheiden und als Einkünfte aus selbständiger Arbeit anzusetzen. Eine begünstigte Besteuerung nach § 67 EStG sei somit nicht möglich.

Der Ansicht des Prüfers folgend, erließ das Finanzamt jeweils nach Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 1994 für die drei Beschwerdeführer neue Sachbescheide, in denen die Abfertigungszahlungen und die Pensionsabfindungen als steuerlich nicht begünstigte Einkünfte aus selbständiger Arbeit angesetzt wurden.

Die Beschwerdeführer erhoben im Wesentlichen gleich lautende Berufungen sowohl gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren als auch gegen die Einkommensteuerbescheide 1994. Neue Tatsachen oder Beweismittel seien nicht hervorgekommen. Die Auszahlung von Abfertigungen und Pensionsabfindungen sowie deren begünstigte Besteuerung sei aus dem Bilanzakt der R GmbH bzw. aus den dem Finanzamt rechtzeitig übermittelten Lohnzetteln und somit aus den Einkommensteuererklärungen 1994 ersichtlich. Der gesamte Sachverhalt sei daher offen gelegen und biete keinen Grund zur amtswegigen Wiederaufnahme der Verfahren. Überdies sei auch die rechtliche Beurteilung der Besteuerung der Abfertigungen und Pensionsabfindungen durch das Finanzamt unrichtig. Die Beschwerdeführer seien zum Zeitpunkt der jeweiligen Beendigung ihres Dienstverhältnisses an der R GmbH nicht wesentlich beteiligt gewesen. Der Tatbestand des § 22 Z. 2 EStG 1988 gelte "nicht nur für Gehälter und Vergütungen aus einer aktiven Tätigkeit und für laufend ausgezahlte Gehälter und Vergütungen, sondern auch für teilweise anfallende Bezüge, insbesondere auch Bezüge, die nach der Art ihrer Auszahlung unter den Tatbestand des § 67 Abs 1, Abs 7 und 8 EStG fallen". Die ausbezahlten Abfertigungen und Pensionsabfindungen seien zum Zeitpunkt der Beendigung der Dienstverhältnisse fällig gewesen. Es handle sich daher um keine Vergütungen für eine ehemalige Tätigkeit. "Vergütungen im Sinne des § 67 Abs 7 EStG, Nachzahlungen, Vergleichszahlungen und ähnliches gem. § 67 Abs. 8" seien nach den Verhältnissen jenes Zeitraumes zu beurteilen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen seien. Folge man der Beurteilung der Abgabenbehörde, wonach die streitgegenständlichen Zahlungen als Einkünfte aus

selbständiger Arbeit zu qualifizieren seien, erscheine dies auch verfassungsrechtlich bedenklich. Einkünfte aus derselben Quelle würden nach verschiedenen Gesichtspunkten einmal als solche aus nichtselbständiger Arbeit und einmal als solche aus sonstiger selbständiger Tätigkeit gemäß § 22 EStG 1988 qualifiziert. Betrachte man die Zahlungen wie die Abgabenbehörde als betriebliche Einkünfte, sei von einer "Betriebsaufgabe" auszugehen, sodass die Besteuerung der strittigen Zahlungen nach § 37 EStG 1988 erfolgen müsse, weil es sich so betrachtet um kumuliert im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe zufließende Zahlungen für eine ehemalige Tätigkeit handeln würde. Ein Antrag nach § 37 leg. cit. werde in eventu ebenso gestellt wie ein Antrag auf Berücksichtigung pauschaler Betriebsausgaben in Höhe von 12% gemäß § 17 leg. cit. Das Finanzamt erließ jeweils Berufungsvorentscheidungen, mit denen die Berufungen betreffend Wiederaufnahme der Verfahren als unbegründet abgewiesen wurden. Der tatsächliche Sachverhalt sei erst bei der Lohnsteuerprüfung hervorgekommen. Aus den Bilanzen der R GmbH und den Einkommensteuererklärungen allein, sei für die Abgabenbehörde die tatsächliche Sachlage nicht erkennbar gewesen. Den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 1994 gab das Finanzamt insoweit teilweise statt, als es antragsgemäß bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit das Betriebsausgabenpauschale nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 in Höhe von 12% der streitgegenständlichen Zahlungen in Abzug brachte.

In ihren Anträgen auf Entscheidung über die Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz brachten die Beschwerdeführer ergänzend vor, die strittigen Zahlungen seien als Entschädigung für eine mehr als siebenjährige Tätigkeit zu werten und wären im Falle der Verneinung des Berufungsbegehrens unter § 32 Z. 2 (gemeint wohl: Z. 1) lit. a und b in Verbindung mit § 37 EStG zu subsumieren.

Mit den angefochtenen Bescheiden wies die belangte Behörde die Berufungen betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren als unbegründet ab. Den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 1994 wurde teilweise stattgegeben.

Begründend führte die belangte Behörde zur Frage der Wiederaufnahme unter anderem aus, dem Finanzamt sei aus den Einkommensteuererklärungen 1994 und deren Beilagen nur bekannt gewesen, dass die Beschwerdeführer von der R GmbH Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen hätten. Den vom Arbeitgeber dem Finanzamt übermittelten Lohnzetteln habe lediglich die Höhe der Bezüge, die Bemessungsgrundlagen der mit festen Sätzen und der nach dem Einkommensteuertarif versteuerten Lohn Einkünfte, sowie die darauf entfallenden und einbehaltenen Beträge an Lohnsteuer entnommen werden können. Erst im Zuge der im Jahr 1996 bei der R GmbH durchgeführten Lohnsteuerprüfung sei festgestellt worden, dass die Dienstverhältnisse mit der Beschwerdeführern gelöst und Abfertigungen und Pensionsabfindungen gezahlt worden seien.

Zu den Abfertigungszahlungen erläuterte die belangte Behörde, Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit seien auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt würden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt gewesen sei. Dazu gehörten auch Abfertigungszahlungen an wesentlich beteiligte Gesellschafter. Der Umstand, dass der Abfertigungsanspruch erst mit Auflösung des Dienstverhältnisses fällig werde, ändere nichts daran, dass es sich um eine (zusätzliche) Vergütung für die in der Vergangenheit ausgeübte Tätigkeit handle. Dies ergebe sich daraus, dass ein Abfertigungsanspruch ein mindestens dreijähriges Dienstverhältnis zum selben Dienstgeber voraussetze und die Höhe der Abfertigung von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängig sei. Hinsichtlich der Zuordnung von Vergütungen aus einer ehemaligen Tätigkeit eines Gesellschafters zu den Einkünften aus selbständiger oder unselbständiger Arbeit stelle das Gesetz ausschließlich darauf ab, ob in den letzten zehn Jahren überwiegend eine mehr als 25%ige Beteiligung an der Gesellschaft bestanden habe oder nicht. Der Umstand, dass die Beschwerdeführer zum Zeitpunkt der Beendigung ihrer arbeitsrechtlichen Dienstverhältnisse nicht mehr wesentlich beteiligt gewesen und somit auch steuerrechtlich in einem Dienstverhältnis zur GmbH gestanden seien, sei demnach nicht entscheidungswesentlich. Eine Zuordnung der Abfertigung zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und damit eine Anwendung der Bestimmung des § 67 Abs. 3 EStG käme somit nur dann in Betracht, wenn die Beschwerdeführer in den letzten zehn Jahren vor Auflösung ihrer arbeitsrechtlichen Dienstverhältnisse zu mehr als der Hälfte dieses Zeitraumes nicht wesentlich beteiligt und damit steuerlich überwiegend nichtselbständig tätig gewesen wären.

Auch die Tarifbegünstigung für außerordentliche Einkünfte nach § 37 Abs. 2 Z. 2 EStG 1988 komme nicht zur Anwendung. Der Begriff der Entschädigung setze einen Schaden voraus, der unmittelbar durch den Ausfall von Einnahmen verursacht werde und werde zum Schadensausgleich gewährt. Für die Qualifizierung der

streitgegenständlichen Abfertigungen als Entschädigung im Sinne des § 32 Z. 1 lit. a EStG 1988 fehle bereits das wesentliche Merkmal eines Schadens der durch ein außerplanmäßiges Ereignis oder gegen den Willen des Entschädigten eingetreten sei. Die Auflösung eines Dienstvertrages sei kein ungewöhnliches, außerhalb des Geschäftsbetriebes liegendes Ereignis, sondern Teil der normalen Vertragsabwicklung. Den Beschwerdeführern sei somit lediglich die im Falle der Auflösung der Dienstverhältnisse von vornherein vorgesehenen gesetzlichen Abfertigungen zugeflossen. Es handle sich folglich um einen Erfüllungsanspruch und nicht um einen Ersatzanspruch. Zahlungen in Erfüllung eines Anspruches des Empfängers seien aber vom Tatbestand des § 32 Z. 1 lit. a EStG 1988 nicht erfasst. Eine gesetzliche Abfertigung sei auch nicht als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen anzusehen. Die Beschwerdeführer hätten nach Auflösung der Dienstverhältnisse keinen Anspruch auf weitere fortlaufende Gehaltszahlungen, dementsprechend sei die gesetzliche Abfertigung auch nicht als Ersatz für das Gehalt, sondern als eine Versorgungs- und Überbrückungshilfe nach Ende des Dienstverhältnisses bzw. als eine Anerkennung für die langjährige Tätigkeit anzusehen. Dies werde auch dadurch deutlich, dass sich die Höhe der Abfertigung nach der Dauer des Dienstverhältnisses gerichtet habe und nicht nach dem Gehalt, das den Beschwerdeführern zugeflossen wäre, wenn die Dienstverhältnisse fortgesetzt worden wären.

Zum Thema "Betriebsaufgabe" führte die belangte Behörde aus, dass nach der Rechtsprechung der Wechsel der Einkunftsart von Einkünften aus selbständiger Arbeit zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zwar einer Betriebsaufgabe gleichzuhalten sei, aber die streitgegenständlichen Abfertigungen und Pensionsabfindungen keinen Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn im Sinne des § 24 EStG darstellten. Aufgabegewinne seien nur solche Gewinne, die anlässlich der Betriebsaufgabe durch aufgedeckte stille Reserven des Betriebsvermögens entstünden. Der Anspruch auf Auszahlung der Abfertigung und Pensionsabfindung sei aber nicht durch den Wechsel der Einkunftsart, sondern durch die Auflösung der arbeitsrechtlichen Dienstverhältnisse bzw. durch die getroffenen Abfindungsvereinbarungen entstanden. Ein ursächlicher Zusammenhang zwischen der durch den Wechsel der Einkunftsart bedingten Betriebsaufgabe und den im Jahr 1994 erfolgten Abfertigungen und Pensionsabfindungen sei nicht gegeben. Im Übrigen seien mit den strittigen Zahlungen keine stillen Reserven im Sinne des § 24 EStG abgegolten worden, sodass schon aus diesem Grund der ermäßigte Steuersatz nach § 37 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 2 Z. 1 EStG 1988 nicht zur Anwendung komme. Zudem könne die unzweifelhaft im Jahr 1993 durch den Wechsel der Einkunftsart erfolgte Betriebsaufgabe nach dem im Steuerrecht geltenden Grundsatz der periodengerechten Gewinnermittlung nicht im Jahr 1994 nachgeholt werden.

Zu den Pensionsabfindungen führte die belangte Behörde aus, dass mit einer Pensionszusage Leistungen von Arbeitnehmern, die seit ihrem Eintritt in das Unternehmen bzw. seit Zusage der Pension bis zur Auflösung des Dienstverhältnisses geleistet würden, ab dem Zeitpunkt des Pensionsantrittes zusätzlich entlohnt würden. Bei einer Betriebspension handle es sich somit um Vergütungen für eine ehemalige Tätigkeit. Gesellschafterpensionen an wesentlich Beteiligte und dementsprechend auch die an deren Stelle bezahlten Pensionsabfindungen zählten daher zu den sonstigen Vergütungen für eine ehemalige Tätigkeit im Sinne des § 22 Z. 2 letzter Satz EStG 1988. Da die Beschwerdeführer innerhalb der letzten zehn Jahre vor Beendigung ihrer Tätigkeit im Jahr 1994 zu mehr als der Hälfte dieses Zeitraumes an der R GmbH wesentlich beteiligt gewesen seien, seien die Pensionsabfindungen den Einkünften aus selbständiger Arbeit zuzuordnen, für welche eine begünstigte Besteuerung gemäß § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 nicht vorgesehen sei. Nach der Rechtsprechung seien Kapitalzahlungen zur Abfindung von Pensionsansprüchen grundsätzlich als begünstigte Entschädigungen im Sinne des § 32 Z. 1 lit. a EStG 1988 anzusehen. Entschädigungen im Sinne des § 32 EStG 1988 dürften jedoch nicht freiwillig herbeigeführt worden sein - ein Tatbestandsmerkmal, das von der Judikatur dahingehend konkretisiert worden sei, dass die Initiative zum Abschluss der Abfindungsvereinbarung nicht vom Pensionsberechtigten ausgegangen sein dürfe. Nach dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters in der Vorhaltsbeantwortung vom 26. Juni 2000 habe die "Pächter-GmbH" (ab 1. April 1992 wurden die wesentlichen Geschäftsbereiche der R GmbH & Co KG verpachtet) stets die hohen Pachtzahlungen moniert und Übernahmewünsche geäußert. Die Pensionsverpflichtungen der Beschwerdeführer hätten zukünftige Verhandlungen und Dispositionen über die Gesellschaftsanteile belastet, sodass letztendlich den Interessen der Gesellschaft entsprochen worden sei und die Gesellschafter-Geschäftsführer im Interesse des kontinuierlichen Fortbestandes der Gesellschaft gegen eine pauschale Pensionsabfindung auf ihre Pensionsansprüche verzichtet hätten. Dieses Vorbringen lasse erkennen, dass die Gründe für die Pensionsabfindung schwerpunktmäßig der wirtschaftlichen Interessensphäre der R GmbH zuzurechnen seien. Gegenständlich sei daher von Entschädigungen im Sinne des § 32 Abs. 1 lit. a EStG 1988 auszugehen. Wie in den angefochtenen Bescheiden für jeden der Beschwerdeführer im

Einzelnen dargestellt, betrage der Abfindungszeitraum in jedem Fall mehr als die nach § 37 Abs. 2 Z. 2 leg. cit. geforderten sieben Jahre. In Ansehung der Pensionsabfindungen von jeweils 200.000 S seien somit die Voraussetzungen für die Anwendung des Hälftesteuersatzes gemäß § 37 Abs. 2 Z. 2 EStG 1988 gegeben und den Berufungen insoweit stattzugeben.

Zum geltend gemachten Betriebsausgabenpauschale führte die belangte Behörde aus, dass die gesetzliche Pauschalierung von Betriebsausgaben nur für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG vorgesehen sei und zudem einen bestehenden Betrieb voraussetze. Da der Wechsel der Einkunftsart durch die Anteilsabtretungen an Dr. Helmut R. bereits am 8. Jänner 1993 erfolgt sei, hätten im Streitjahr 1994 keine "Betriebe" mehr existiert, für welche pauschale Betriebsausgaben nach § 17 EStG hätten geltend gemacht werden können. Auch wenn man die ausbezahlten Abfertigungen und Pensionsabfindungen als nachträgliche betriebliche Einnahmen ansehe, komme die Berücksichtigung von pauschalen Betriebsausgaben nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 nicht in Betracht. Nachträgliche betriebliche Einkünfte seien aufgrund der Anknüpfung an die Bilanz zum Veräußerungs- bzw. Aufgabezeitpunkt nämlich immer auf Basis eines Betriebsvermögensvergleiches zu ermitteln, was der Geltendmachung von pauschalierten Betriebsausgaben entgegenstehe. Dass den Beschwerdeführern im Zusammenhang mit der Auszahlung von Abfertigung und Pensionsabfindung tatsächlich abzugsfähige Aufwendungen entstanden wären, sei weder behauptet worden noch ergäben sich aus der Aktenlage dafür Anhaltspunkte.

Der Verfassungsgerichtshof lehnte die Behandlung der gegen diese Bescheide erhobenen Beschwerden mit seinen Beschlüssen vom 11. Oktober 2000, B 1511/00 (zu 1), B 1512/00 (zu 2) und B 1513/00 (zu 3), ab und trat die Beschwerden dem Verwaltungsgerichtshof zur Behandlung ab.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die wegen ihres persönlichen und sachlichen Zusammenhanges zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung verbundenen Beschwerden erwogen:

#### I. Wiederaufnahme der Verfahren:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter anderem in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen ist, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO bezieht sich auf den Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 24. Juni 2003, 99/14/0015).

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage ist die Frage des Neuhervorkommens rechtlich erheblicher Sachverhaltselemente anlässlich der bei der R GmbH vorgenommenen Lohnsteuerprüfung allein an Hand des, der abgabenfestsetzenden Stelle im wieder aufgenommenen Verfahren tatsächlich bekannt gewesenen Sachverhaltes zu messen. Ins Leere gehen somit jene Beschwerdeausführungen, die aufzeigen sollen, dass bereits im Zuge einer im Jahr 1996 bei der R GmbH & Co KG stattgefundenen abgabenbehördlichen Prüfung alle relevanten Tatsachen festgestellt werden konnten oder in Befolgung einer näher bezeichneten Dienstanweisung hätten festgestellt werden müssen. Da die wieder aufgenommenen Einkommensteuerverfahren jeweils im Jahr 1995 abgeschlossen worden waren, konnten allfällige danach an die abgabenfestsetzenden Stellen herangetragenen Informationen (von welchem Prüfer auch immer) der Wiederaufnahme der Verfahren von vornherein nicht entgegen stehen.

Dass in den Einkommensteuererklärungen der Erhalt von Abfertigungszahlungen und Pensionsabfindungen im Zusammenhang mit den im Jahr 1976 zur R GmbH eingegangenen arbeitsrechtlichen Dienstverhältnissen offen gelegt worden wäre, behaupten die Beschwerdeführer nach der Aktenlage zu Recht nicht. Den von der

R GmbH übermittelten Lohnzetteln war zwar die Höhe der mit den festen Steuersätzen gemäß "§ 67 Abs. 3 - 8" versteuerten Bezüge zu entnehmen, nicht aber der Grund, warum diese Bezüge gewährt und einem der genannten Steuertatbestände subsumiert worden waren. Erst die Kenntnis dieser Umstände erlaubte die im wieder

aufgenommenen Verfahren getroffene rechtliche Beurteilung, sodass die belangte Behörde das Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes bejahen durfte.

## II. Abfertigung:

Gemäß § 22 Z. 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit 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.

Die Beschwerdeführer bringen vor, bei ihren Abfertigungen habe es sich - da die Zahlungen erst zum Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses fällig geworden seien - um keine Vergütungen für eine ehemalige Tätigkeit gehandelt. Dieses Vorbringen ist nicht zielführend. § 22 Z. 2 EStG 1988 fordert lediglich eine kausale Verknüpfung zwischen der Vergütung und der "ehemaligen Tätigkeit" und stellt auf den Zeitpunkt der Fälligkeit der Vergütung nicht ab. Da Abfertigungen anlässlich der Auflösung eines Dienstverhältnisses gewährt werden und die vorherige Beendigung des Dienstverhältnisses Voraussetzung des Anspruchs ist, handelt es sich dabei jedenfalls um Vergütungen für eine ehemalige Tätigkeit (vgl. Lang in Runggaldier, Abfertigungsrecht, S. 450).

Auch mit dem Vorbringen, die belangte Behörde hätte eine Aliquotierung der Abfertigung für den Zeitraum des Bezugs von selbständigen und von nichtselbständigen Einkünften vornehmen müssen, zeigen die Beschwerdeführer keine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide auf. Einer Aliquotierung steht die klare gesetzliche Regelung des § 22 Z. 2 EStG entgegen, welche auf das Überwiegen im dort genannten Zeitraum abstellt. Diese Bestimmung hat beim Verfassungsgerichtshof keine verfassungsrechtlichen Bedenken hervorgerufen, weil sie der Vereinfachung der Steuererhebung diene und deshalb eine Durchschnittsbetrachtung zuließen und Härtefälle hinzunehmen seien (vgl. die oben zitierten Beschlüsse vom 11. Oktober 2000).

Da die Beschwerdeführer in den letzten zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit als Geschäftsführer unbestritten mehr als fünf Jahre wesentlich beteiligt waren, hat die belangte Behörde demnach zu Recht die Abfertigungen zur Gänze als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit behandelt.

Mit dem Einwand, die Abfertigungen stellten einen Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen dar und unterlägen folglich dem Hälftesteuersatz gemäß § 37 EStG können die Beschwerdeführer gleichfalls nichts für sich gewinnen. Wie der Verwaltungsgerichtshof schon im Erkenntnis vom 22. Jänner 1992, 91/13/0139, dargelegt hat, sind Entschädigungen Beträge zur Beseitigung einer bereits eingetretenen oder zur Verhinderung einer sonst drohenden Vermögensminderung. Demgegenüber wird eine Abfertigung anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses gewährt, wobei sich die Höhe der Abfertigung nach der Dauer des Dienstverhältnisses richtet. Wie von der belangten Behörde zutreffend erkannt, fehlt es im Beschwerdefall schon am Merkmal einer bereits eingetretenen oder drohenden Vermögensminderung, die durch den strittigen Betrag ausgeglichen werden könnte. Die strittigen Abfindungsbeträge sind damit von vornherein nicht als Entschädigung im Sinne der angeführten gesetzlichen Bestimmungen zu betrachten.

Die Beschwerdeführer bringen weiters vor, beim Übergang von Einkünften aus selbständiger Tätigkeit zu Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit im Jahr 1993 seien aktivierungsfähige Vermögensansprüche in Höhe der angesammelten Anwartschaften auf Abfertigung und Pension vorhanden gewesen, welche schon 1993 als steuerpflichtiger Übergangsgewinn mit dem Hälftesteuersatz zu versteuern gewesen wären. Dieses Vorbringen kann den Beschwerden schon deswegen nicht zum Erfolg verhelfen, weil in einer Bilanz nur bereits entstandene Forderungen auszuweisen sind, was in den Beschwerdefällen weder für die Abfertigungsansprüche der Beschwerdeführer noch für ihre Ansprüche auf Pensionsabfindung zutrifft. Der Anspruch auf gesetzliche Abfertigung wird (nach der Rechtslage vor dem BMVG, BGBl. I Nr. 100/2002) erst bei und nur in bestimmten Fällen der Auflösung des Arbeitsverhältnisses existent. Der Anspruch auf Abfindung der ab dem Erreichen des Pensionsalters von 60 bzw. 65 Jahren zugesagten laufenden Pensionsbezüge entstand erst auf Grund der im Jahr 1994 getroffenen Vereinbarungen. Solcherart kann keine Rede davon sein, dass die (oder ein Teil der) strittigen Zahlungen schon im Jahr der Anteilsabtretungen zu versteuern gewesen wären.

## III. Pensionsabfindung:

Die Beschwerdeführer halten auch vor dem Verwaltungsgerichtshof daran fest, dass die Pensionsabfindungen gemäß

§ 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 zu versteuern seien, ohne auf die Begründung der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid einzugehen. Da die Bestimmung des § 67 nicht für die Besteuerung von Einkünften aus selbständiger Arbeit, sondern nur für die Steuererhebung bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gilt (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz. 3 zu § 67, und die dort zitierte Judikatur), kann auf die unter Punkt II gemachten Ausführungen verwiesen werden.

#### IV. Betriebsausgabenpauschale:

Nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 (in der für das Streitjahr 1994 geltenden Fassung) 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 von 12 % der Umsätze (§ 125 Abs. 1 lit. a der Bundesabgabenordnung) einschließlich der Umsätze aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 ermittelt werden.

Die Beschwerdeführer wenden sich gegen die Versagung des Betriebsausgabenpauschales gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 und bringen dazu vor, Tätigkeitsvergütungen iSd § 22 Z. 2 EStG 1988 stellen - wiewohl kein Betrieb im klassischen Sinne vorliege - betriebliche Einkünfte dar. Aufgrund dieser Fiktion betrieblicher Einnahmen, würden auch nachträgliche Einnahmen einen "Betrieb schaffen", weshalb das Betriebsausgabenpauschale nach der angeführten Bestimmung zu Unrecht versagt worden sei.

Mit diesen Ausführungen gelingt es den Beschwerdeführern nicht, eine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide aufzuzeigen. Die belangte Behörde hat die Betriebsausgabenpauschalierung nach § 17 Abs. 1 EStG 1988 nicht nur mit der in den Beschwerden in Frage gestellten Begründung versagt, sondern auch zutreffend erkannt, dass nachträgliche betriebliche Einkünfte aufgrund der Anknüpfung an die Bilanz auf den Veräußerungs- bzw. Aufgabezeitpunkt stets auf Basis eines Betriebsvermögensvergleiches zu ermitteln sind (vgl. das hg. Erkenntnis vom 22. Oktober 1996, 95/14/0018). Da die Betriebsausgabenpauschalierung gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 leg. cit. voraussetzt, hat die belangte Behörde die Geltendmachung von pauschalierten Betriebsausgaben zu Recht nicht zugestanden.

Die Beschwerden erweisen sich somit insgesamt als unbegründet und waren daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Der Ausspruch über den Kostenersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 16. September 2003

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2003:2000140175.X00

#### **Im RIS seit**

09.10.2003

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2024 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)