

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Kay Wrulich in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch SKP Schüßling, Kofler & Partner GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Südbahnstraße 1, 6020 Innsbruck, über die Beschwerde vom 20. Juli 2020 gegen den Bescheid des ***FA*** (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 29. Juni 2020 betreffend Einkommensteuer 2018, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach öffentlicher mündlicher Verhandlung am 15.7.2024 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Im Fokus der gegenständlichen Entscheidung steht die Rechtsfrage, ob eine Kapitalabfindung, die ein wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer anlässlich seiner Pensionierung von der GmbH erhält, die aber in einem Teilbetrag bereits vor Entstehen des Anspruches (vor Betriebsaufgabe) ausbezahlt wird, als außerordentliche Einkünfte anzusehen und gegebenenfalls mit dem Hälftesteuersatz zu versteuern ist.

I. Verfahrensgang

In der am 15.7.2019 eingebrachten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2018 erklärte der Beschwerdeführer (in Folge kurz: Bf) Halbsatzeinkünfte aus einer Kapitalabfindung iHv € 168.000,-.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 29.6.2020 hat die Abgabenbehörde von den beantragten € 168.000,- € 68.000,- als Übergangsgewinn anerkannt. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass der Bf anlässlich der Beendigung seiner Geschäftsführertätigkeit einen Abfertigungsanspruch iHv € 168.000,- geltend gemacht habe. Die Auszahlung sei in zwei

Teilbeträgen erfolgt, wobei der erste Teilbetrag iHv € 100.000,- am 4.10.2018 und der zweite Teilbetrag iHv € 68.000,- am 3.12.2018 ausbezahlt worden sei. Da der Bf seine Geschäftsführertätigkeit jedoch mit 31.10.2018 beendet habe, sei zu diesem Stichtag nur mehr ein Betrag iHv € 68.000,- als Vergütungsanspruch offen gewesen und nur dieser Betrag sei in die Ermittlung des Übergangsgewinnes einzubeziehen. Ferner seien die pauschalen Betriebsausgaben mit 6%, höchstens jedoch mit € 13.200,- begrenzt, die erklärten pauschalen Betriebsausgaben iHv € 13.754,75 seien daher zu kürzen.

Mit rechtzeitig am 21.7.2020 eingebrachter Beschwerde brachte die steuerliche Vertreterin des Bf vor, der Gesamtbetrag iHv € 168.000,- sei mit dem Hälftesteuersatz zu besteuern. Die Begünstigung stehe für eine Zahlung bzw Abfertigung zu, wenn die Einnahme kausal durch die Betriebsaufgabe veranlasst sei. Auf den bloßen Zahlungsfluss komme es nicht an. Der Anspruch auf die Abfertigung sei rechtlich erst im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe entstanden, sodass der gesamte Abfertigungsbetrag in die Übergangsbilanz bzw als Forderung in den Übergangsgewinn einzustellen sei. Unerheblich sei, dass der Bf einen ersten Abschlag erhalten habe. Dies sei im Übrigen wie eine Darlehensvereinbarung zu werten.

Nach einem Erkenntnis des UFS vom 4.4.2006, RV/2637-W/02, seien Abfertigungen eines Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit beziehenden Arbeitnehmers unter die Begünstigung zu subsumieren, wenn die sonstigen Voraussetzungen (Erreichen der Altersgrenze und Einstellung der Erwerbstätigkeit) erfüllt seien. Die sonstigen Voraussetzungen seien im gegenständlichen Fall erfüllt, weshalb die Abfertigung mit dem Hälftesteuersatz zu besteuern sei. In keiner relevanten Gesetzesstelle oder Kommentierung werde eine zahlungsflussbezogene Betrachtung angestellt.

Der Abfertigungsanspruch sei untrennbar mit der Betriebsaufgabe verbunden. Hätte sich der Bf entschieden, die Betriebsaufgabe aufzuschieben, hätte er den Betrag von € 100.000,- zurückzahlen oder alternativ ein Darlehen in dieser Höhe vereinbaren müssen. Rechtlich sei der Abfertigungsanspruch nicht im Zeitpunkt der Vorauszahlung, sondern mit der Betriebsaufgabe entstanden. Wäre eine „Cash-Betrachtung“ anzustellen, käme der Hälftesteuersatz nie zur Anwendung, wenn der Betriebsaufgeber alle Zahlungen bereits vor der Betriebsaufgabe vereinnahmt hätte. Auch könne es in wirtschaftlicher Betrachtungsweise keinen Unterschied machen, ob der Bf explizit ein Darlehen erhalten hätte, welches mit der Abfertigung nach der Betriebsaufgabe aufgerechnet werde. Weiters widerspreche eine unterschiedliche Behandlung zwischen § 4 Abs 3 EStG 1988 und § 4 Abs 1 EStG 1988 dem Grundsatz der steuerlichen Gleichbehandlung über die Dauer der Tätigkeit bzw. der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (Steuerbelastung) bei den Gewinneinkunftsarten. Ein Bilanzierender könne unstrittig eine Abfertigung zur Gänze mit dem Hälftesteuersatz versteuern, ein Einnahmen-Ausgaben-Rechner hingegen nicht. Systematisch könne es nur zu einer Periodenverschiebung, nicht aber zu einer grundsätzlichen Ungleichbehandlung kommen.

In der Beschwerde wurde beantragt, keine Beschwerdeverentscheidung zu erlassen und die Beschwerde binnen drei Monaten dem Bundesfinanzgericht vorzulegen. Ferner wurde die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Die Beschwerde wurde am 4.8.2020 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der am ***x.x.1947*** geborene Beschwerdeführer war von 10.8.1979 – 30.11.2018 Geschäftsführer der ***GmbH*** mit Sitz in ***Ort, Adresse***. Der Bf war zugleich mit 50% am Stammkapital der GmbH beteiligt. Ein weiterer Gesellschafter und Geschäftsführer der GmbH war ***x*** (Auszug Firmenbuch zu FN ***12345a***).

Aus dieser Tätigkeit als Geschäftsführer bezog der Bf Einkünfte aus selbständiger Arbeit gem § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988. Die Einkünfte wurden gem § 17 EStG 1988 im Wege der Basispauschalierung auf Grundlage einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt (Abgabenakt).

Die Gesellschafter beschlossen im Rahmen einer Gesellschafterversammlung am 20.4.2007, den Geschäftsführern bei Ausscheiden aus der GmbH einen Abfertigungsanspruch analog zur „Abfertigung alt“ zu gewähren (Umlaufbeschluss vom ***x.x.xxxx***).

Mit Gesellschafterbeschluss vom 29.11.2018 wurde der Bf als Geschäftsführer abberufen. Gleichzeitig beendete er – im Alter von 71 Jahren - seine Erwerbstätigkeit vollständig und bezog seither Pensionseinkünfte von der Sozialversicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft (Abgabenakt).

Die Abfertigung betrug insgesamt € 168.000,- und wurde in zwei Teilbeträgen ausbezahlt: Eine erste Anzahlung in Höhe von € 100.000,- wurde dem Bf am 4.10.2018, der zweite Teilbetrag in Höhe von € 68.000,- am 3.12.2018 ausbezahlt (unstrittig).

Ein Darlehen über diese € 100.000,- wurde nicht vereinbart.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich widerspruchsfrei aus den zu den einzelnen Feststellungen angeführten Beweismitteln. An der Echtheit und Richtigkeit der angeführten Urkunden hat das erkennende Gericht keine Zweifel.

Die Feststellung, dass kein Darlehen vereinbart wurde, ergibt sich daraus, dass keine Beweisergebnisse diese Annahme stützen. Außerdem wurde nur hypothetisch vorgebracht, was der Fall wäre, wenn es sich um ein Darlehen handeln würde.

Im Übrigen ist der Sachverhalt zwischen den Verfahrensparteien unstrittig, weshalb sich das Bundesfinanzgericht dieser Auffassung anschließen konnte und die Feststellungen daher bedenkenlos zu treffen waren.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

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

Gemäß § 22 Z 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 fallen unter Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit 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.

Gemäß § 24 Abs 1 Z 2 EStG 1988 sind Veräußerungsgewinne Gewinne, die erzielt werden bei der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes).

Nach Abs 2 leg cit ist ein Veräußerungsgewinn im Sinne des Abs 1 der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens oder den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt. Dieser Gewinn ist für den Zeitpunkt der Veräußerung oder der Aufgabe nach § 4 Abs 1 oder § 5 zu ermitteln. [...]

Gemäß § 37 Abs 1 EStG 1988 ermäßigt sich der Steuersatz für außerordentliche Einkünfte (Abs 5) auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes.

Nach Abs 5 leg cit sind außerordentliche Einkünfte Veräußerungs- und Übergangsgewinne, wenn die Betriebsveräußerung oder -aufgabe aus folgenden Gründen erfolgt:

[...]

3. Der Steuerpflichtige hat das 60. Lebensjahr vollendet und stellt seine Erwerbstätigkeit ein. Eine Erwerbstätigkeit liegt nicht vor, wenn der Gesamtumsatz aus den ausgeübten Tätigkeiten 22.000 Euro und die gesamten Einkünfte aus den ausgeübten Tätigkeiten 730 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen.

Für Veräußerungs- und Übergangsgewinne steht der ermäßigte Steuersatz nur über Antrag und nur dann zu, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.

Zunächst ist festzuhalten, dass Abfertigungen eines Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit beziehenden Gesellschafter-Geschäftsführers idR unter § 37 Abs 1 iVm Abs 5 EStG 1988 fallen können, wenn die Voraussetzungen erfüllt sind (vgl. *Kanduth-Kristen in Jakom EStG*¹⁷, § 37, II. Hälftesteuersatz [Rz 11 – 51]).

Im vorliegenden Fall hat der Bf im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe das 60. Lebensjahr vollendet, seine Erwerbstätigkeit aufgegeben und die 7-Jahresfrist im Zusammenhang mit der Geschäftsführertätigkeit eingehalten. Außerdem hat er das Antragsprinzip beachtet, indem er den Abfindungsbetrag in seiner Einkommensteuererklärung angegeben hat. Insofern sind die allgemeinen Voraussetzungen zunächst erfüllt.

§ 37 Abs 5 EStG 1988 normiert weiter, dass außerordentliche Einkünfte Veräußerungs- oder Übergangsgewinne sind. Nach § 24 Abs 1 Z 2 EStG 1988 ist dieser Gewinn für den Zeitpunkt der Veräußerung oder der Aufgabe nach § 4 Abs 1 oder § 5 zu ermitteln.

Gemäß § 4 Abs 1 EStG 1988 ist Gewinn der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres.

Wird demzufolge der Gewinn nach § 4 Abs 3 EStG 1988 ermittelt, ist - um zu einem Veräußerungsgewinn im Sinne des § 24 leg cit zu gelangen - zunächst die Gewinnermittlungsart zu wechseln und beim Wechsel der Gewinnermittlung auf Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG 1988 ein Übergangsgewinn oder Übergangsverlust zu ermitteln (VwGH 21.1.2004, 2001/13/0008).

Beim Wechsel der Gewinnermittlungsart ist nach § 4 Abs 10 EStG 1988 durch Zu- und Abschläge auszuschließen, dass Veränderungen des Betriebsvermögens (Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben) nicht oder doppelt berücksichtigt werden. [...]

Diese Zu- und Abschläge resultieren insbesondere aus der unterschiedlichen zeitlichen Erfassung von Veränderungen und treten beim Übergang vom Zu- und Abflussprinzip auf das Realisationsprinzip auf. Als Zuschläge sind bei Wechsel von § 4 Abs 3 EStG 1988 auf Betriebsvermögensvergleich bisher nicht erfasste Besitzposten zu erfassen; darunter fallen insbesondere Forderungen, die im Rahmen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung mangels

Zufluss noch nicht zu erfassen waren, bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich aber ebenfalls nicht erfasst würden, weil beim Betriebsvermögensvergleich das Entstehen einer Forderung, nicht aber deren tatsächlichen Bezahlung relevant ist (VwGH 27.11.14, 2011/15/0101; VwGH 07.08.01, 96/14/0130). Ohne Zu- bzw Abschlüsse sind die Geldkonten zu erfassen.

Erhaltene An- oder Vorauszahlungen führen bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach dem Zufluss-Abfluss-Prinzip zu gewinnerhöhenden Betriebseinnahmen (VwGH 7.6.2021, 95/15/0112). Beim Betriebsvermögensvergleich hingegen wird der Zahlungsvorgang durch Passivierung der empfangenen Anzahlungen neutralisiert. Diese Neutralisierung empfangener Anzahlungen führt dazu, dass sich beim Betriebsvermögensvergleich die spätere Aktivierung der Forderung aus der Lieferung oder Leistung im Zeitpunkt der Gewinnrealisierung zur Gänze gewinnerhöhend auswirkt; die Anzahlung und die Restzahlung werden erfolgsneutral mit der Forderung verrechnet.

Beim Wechsel von der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zum Betriebsvermögensvergleich führen die in der Übergangsbilanz passivierten, erhaltenen Anzahlungen zu einem Abschlag, da sie sowohl bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung als auch beim Betriebsvermögensvergleich gewinnerhöhend wirken.

Übertragen auf den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass der Bf im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe stichtagsbezogen einen Wechsel der Gewinnermittlungsart von § 4 Abs 3 EStG 1988 auf § 4 Abs 1 EStG 1988 vorzunehmen hatte, indem er eine Bilanz mit anschließender Ermittlung eines Übergangsgewinnes durch Zu- und Abschlüsse aufzustellen hatte.

Aufgrund des Beschlusses vom 20.4.2007 erhielt der Bf eine Zusage auf eine freiwillige Kapitalabfertigung analog zu den Bestimmungen der „Abfertigung alt“. Nach § 23 AngG steht dem Angestellten bei Auflösung des Dienstverhältnisses eine Abfertigung zu, die mit der Beendigung des Dienstverhältnisses fällig wird (Abs 4).

Gemäß dem Prinzip der Gewinnrealisierung müssen Forderungen im Betriebsvermögensvergleich als Wirtschaftsgut bilanziert werden, sobald sie entstanden sind. Daher ist die Forderung auf Kapitalabfindung in voller Höhe in der Übergangsbilanz auszuweisen (VwGH 27.11.2014, 2011/15/0101).

Nicht übersehen werden darf, dass der Bf vor der Betriebsaufgabe eine Anzahlung in Höhe von 100.000 € erhalten hat, die nach dem Zuflussprinzip als Betriebseinnahme verbucht werden musste. Diese Vorauszahlung muss in der Übergangsbilanz als „Verbindlichkeit/erhaltene Anzahlung“ erfasst werden.

Der Übergangsgewinn wird gemäß den vorstehenden Erläuterungen berechnet, indem die Forderung um eine Zuschlag iHv € 168.000 € und die „Verbindlichkeit/erhaltene Anzahlung“ um einen Abschlag iHv 100.000 € anzusetzen war. Der Übergangsgewinn beträgt daher € 68.000,-.

Die Übergangsbilanz stellt sich *vereinfacht* wie folgt dar:

Aktiva		Passiva		Zu- /Abschläge
Forderungen	168.000,-			+ 168.000,-
Kassa/Bank	100.000,-			
		Verbindlichkeiten/ Erhaltene Anzahlungen	100.000,-	- 100.000,-
			Übergangs- gewinn	68.000,-

(Beträge in Euro)

Im Rahmen der Übergangsgewinnermittlung wird gerade durch Zu- und Abschläge eine vollständige Totalgewinngleichheit hergestellt. Daher kann das Argument des steuerlichen Vertreters, dass eine unterschiedliche Behandlung zwischen § 4 Abs 3 EStG 1988 und § 4 Abs 1 EStG 1988 dem Grundsatz der steuerlichen Gleichbehandlung widerspreche, nicht überzeugen. Die Unterscheidung zwischen einem Einnahmen-Ausgaben-Rechner und einem Bilanzierenden beruht auf den jeweiligen Rechnungslegungsmethoden und führt zu keiner sachlichen Ungleichbehandlung oder Diskriminierung.

Insbesondere ist in diesem Zusammenhang anzumerken, dass es gerade in der Sphäre des Bf als Geschäftsführer der GmbH gelegen ist, sich eine Vorauszahlung auf die Abfertigung auszahlen zu lassen. Bei einer üblichen Auszahlung nach Fälligkeit der Forderung, wäre es auch nicht zur unterschiedlichen Besteuerung gekommen.

Auch das Argument, dass der Bf im Falle der Entscheidung, die Betriebsaufgabe aufzuschieben, verpflichtet gewesen wäre, den Betrag von 100.000 € zurückzuzahlen oder alternativ ein Darlehen in dieser Höhe zu vereinbaren, überzeugt nicht. Insbesondere da der Bf durch Gesellschafterbeschluss abberufen wurde und somit nicht mehr aus eigenem Antrieb als Geschäftsführer tätig sein konnte. Darüber hinaus ist es nicht erforderlich, dass sich das erkennende Gericht mit hypothetischen Fragen befasst.

Im Ergebnis konnte daher ein Betrag von € 68.000,- als außerordentliche Einkünfte angesetzt werden, die mit dem Hälftesteuersatz zu besteuern sind. Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Vielmehr folgte das Erkenntnis der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und im Übrigen war die Rechtsfolge aus den gesetzlichen Bestimmungen ableitbar. Die Revision ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 15. Juli 2024