

GZ. RV/0614-L/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Wölflingseder & Partner, gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Zu versteuerndes Einkommen 2000: 4.165.647,00 S

Einkommensteuer: 1.377.143,90 S

Anrechenbare Lohnsteuer: - 83.754,00 S

Festgesetzte Einkommensteuer: 1.293.390,00 S = 93.994,32 €

Bisher festgesetzte Einkommensteuer: - 143.611,04 €

Abgabengutschrift: 49.616,72 €

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von

den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. war bis 1.1.2000 geschäftsführender Gesellschafter einer GmbH und bezog daraus Einkünfte aus selbstständiger Arbeit gemäß § 22 Z 2, 2. Unterstrich EStG 1988.

Mit Vereinbarung vom 5.9.1985 sagte ihm die GmbH eine Firmenpension unter der Bedingung zu, dass er sein 60. Lebensjahr im Dienste der GmbH vollende und in den Ruhestand trete. Am 7.1.1992 erfolgte ein Nachtrag zur Firmenpensionszusage, der vorsieht, dass, wenn die GmbH den Pensionsanspruch abfinden wolle, die einmalige Kapitalabfindung mit dem Wert vorzunehmen sei, der sich aus der zum Tag des Ausscheidens nach § 14 EStG gebildeten Pensionsrückstellung ergibt. Mit Abtretungsvertrag vom 22.12.1999, wirksam mit 1.1.2000, trat der Bw. seine gesamte Beteiligung an der GmbH an den nachfolgenden Geschäftsführer ab.

Am 11.7.2000 wurde eine Vereinbarung über die Pensionsabfindung abgeschlossen, wonach eine Abfindung der zugesagten Firmenpension per 1.9.2000 erfolgte; ausgegangen wurde dabei von einem Pensionsbezugszeitraum von mindestens 14 Jahren. Die Initiative zur Pensionsabfindung ging von der GmbH aus.

Der nunmehrige Bw. beantragte bei der Abgabenbehörde I. Instanz, anlässlich der Einkommensteuererklärung 2000 den Pensionsabfindungsbetrag dem Hälftesteuersatz "analog der Besteuerung des § 67 Abs. 8 lit. b (EStG 1988)" zu unterwerfen. In eventu möge eine Verteilung der Einkünfte aus der Pensionsabfindung auf 3 Jahre gemäß § 32 Z 1 lit. a iVm. § 37 Abs. 2 Z 2 EStG erfolgen.

Anlässlich der Veranlagung zur Einkommensteuer 2000 wurde diesen Anträgen nicht entsprochen, worauf rechtzeitig Berufung eingebbracht wurde. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass es gleichheitswidrig sei, die Regelung des § 67 Abs. 8 EStG idF vor dem Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I 2000/142, nicht auf Einkünfte aus selbstständiger Arbeit anzuwenden. In eventu wurde der Antrag wie anlässlich der Veranlagung zur

Einkommensteuer 2000 gestellt. Weiters wurde der Ansatz eines Betriebsausgabenpauschales iHv. 6 % gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 betreffend die Pensionsabfindung gestellt.

Mit Berufungsvorentscheidung wurde dem Berufungsbegehren insofern teilweise stattgegeben, als die beantragte Anwendung des § 67 Abs. 8 EStG nicht erfolgte, dem Eventalantrag jedoch entsprochen wurde. Dem Antrag hinsichtlich des Betriebsausgabenpauschales wurde nicht entsprochen.

In einem rechtzeitig gestellten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz wurde die Berufung insoweit eingeschränkt, als der Berufungspunkt "Betriebsausgabenpauschale" nicht mehr enthalten war.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Gemäß § 67 Abs. 8 lit. b 1. Unterstrich EStG 1988 (idF. BGBl. I 1999/106 ab 2000) sind zu versteuern mit der Hälfte des Steuersatzes, der sich bei gleichmäßiger Verteilung des Bezuges auf die Monate des Kalenderjahres als Lohnzahlungszeitraum ergibt, Zahlungen für Pensionsabfindungen, soweit sie nicht nach Abs. 6 mit dem Steuersatz des Abs. 1 zu versteuern sind (§ 67 Abs. 8 leg.cit. ist eingegliedert im 5. Teil des EStG, der betitelt ist mit "Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer)".)

Es ist nun grundsätzlich zu klären, ob § 67 Abs. 8 lit. b 1. Unterstrich leg.cit. (idF. BGBl. I 1999/106 ab 2000) auf den berufungsgegenständlichen Sachverhalt anzuwenden ist. Weder aus dem Akteninhalt noch aus dem Berufungsvorbringen geht hervor, dass die Einkünfte des Bw. aus seiner ehemaligen Geschäftsführertätigkeit sowie in der Folge die Einkünfte aus der Pensionsabfindung nach dieser Geschäftsführertätigkeit solche aus nichtselbstständiger Arbeit wären; es bleibt vielmehr nicht in Frage gestellt, dass es sich bei beiden um Einkünfte aus selbstständiger Arbeit handelt. Der Bw. begeht lediglich, dass die Einkünfte aus der Pensionsabfindung "analog" dem oben angeführten § 67 Abs. 8 lit. b 1. Unterstrich leg.cit. besteuert werden. Daraus ist zu entnehmen, dass er beantragt, Einkünfte aus selbstständiger Arbeit (zumindest hinsichtlich der Pensionsabfindung) wie Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit zu besteuern, da ein anderes Vorgehen gleichheitswidrig wäre. Es ist nun zu untersuchen, ob diese willkürliche Behandlung von Einkünften aus selbstständiger Arbeit als solche aus nichtselbstständiger Arbeit im Wege der Analogie zu Steuerschonungszwecken legitim ist. Wie sich aus der Diktion des § 67 Abs. 8 lit. b 1. Unterstrich leg.cit. ergibt, sind mit der Hälfte des Steuersatzes, der sich bei gleichmäßiger Verteilung des Bezuges auf die Monate des Kalenderjahres als

Lohnzahlungszeitraum ergibt, Zahlungen für Pensionsabfindungen zu versteuern. Daraus ist eindeutig zu entnehmen, dass der Gesetzgeber diese Möglichkeit der Versteuerung nur für Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit zur Anwendung kommen lassen wollte, andernfalls er zum einem nicht die eindeutigen Diktioen "Verteilung des Bezuges, Lohnzahlungszeitraum" verwendet hätte und zum anderen diese Besteuerungsmöglichkeit nicht nur im 5. Teil des EStG, der den Steuerabzug vom Arbeitslohn behandelt, sondern (auch) in einem entsprechend anderen Teil des EStG erfasst hätte.

Wie nun aus dem Erkenntnis des VfGH vom 18.6.2001, B 1437/00 zu ersehen, besteht keinerlei Anhaltspunkt für die Annahme, dass die auf Einkünfte aus selbstständiger Arbeit bezogenen Regelungen des EStG unvollständig wären, somit eine Lücke enthielten. Dies wäre aber unabdingbare Voraussetzung für die Anwendung des § 67 Abs. 1 EStG auf die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit im Weg eines Ähnlichkeitsschlusses (Gesetzesanalogie). – Diese Aussage des VfGH ist direkt auf den berufungsgegenständlichen Sachverhalt anzuwenden: Da kein Anhaltspunkt für die Annahme besteht, dass die auf die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit bezogenen Regelungen des EStG unvollständig wären, was eine unabdingbare Voraussetzung für die Anwendung des § 67 (im berufungsgegenständlichen Fall: Abs. 8) EStG auf die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit im Weg der Gesetzesanalogie wäre, kann § 67 Abs. 8 lit. b 1. Unterstrich leg.cit. auf den berufungsgegenständlichen Sachverhalt nicht angewendet werden. Dass das o.a. Erkenntnis des VfGH § 67 Abs. 1 leg.cit. behandelt, während im berufungsgegenständlichen Fall § 67 Abs. 8 leg.cit. zu untersuchen ist, ist für die Anwendbarkeit des o.a. VfGH-Erkenntnisses auf den berufungsgegenständlichen Sachverhalt nicht schädlich, da beide Absätze des § 67 leg.cit. Tarifbestimmungen betreffend Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit beinhalten. Was das Berufungsvorbringen zur Gleichheitswidrigkeit der Vorgangsweise der Abgabenbehörde I. Instanz betrifft, so ist diesbezüglich auf das angeführte VfGH-Erkenntnis zu verweisen, das im Wesentlichen ausführt, dass dem österreichischen Einkommensteuergesetz ein einheitlicher, grundsätzlich synthetischer Einkommensbegriff zugrunde liegt. Das Konzept einer homogenen Gestaltung sei jedoch durchbrochen durch die den verschiedenen Einkunftsarten typischerweise im unterschiedlichen Maße offen stehenden Möglichkeiten, wie etwa die Wahl entsprechender Rechtsformen und Gestaltungen. Insgesamt biete sich das Bild einer gewissen sozialen Symmetrie der Begünstigungen, weshalb der VfGH der Auffassung ist, dass im Rahmen der differenzierten Behandlung der Einkunftsarten dem auf Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit bezogenen § 67 (im Erkenntnis: Abs. 1) EStG bei einer gebotenen Durchschnittsbetrachtung die Funktion eines Ausgleiches der für andere Einkunftsarten

geltenden begünstigenden Regelungen und Dispositionsmöglichkeiten zugeschrieben werden kann und er insoweit auch eine sachliche Rechtfertigung findet. Es dürfe auch nicht übersehen werden, dass die in Rede stehende Tarifbegünstigung auf eine Einkunftsart bezogen ist, bei der die Höhe des Einkommens typischerweise heteronom bestimmt wird. – Auch diese Aussagen des VfGH sind auf den berufungsgegenständlichen Sachverhalt anwendbar, zumal § 67 Abs. 8 ebenfalls (wie o.a.) eine Tarifbegünstigung enthält; ein Ausschluss der Anwendbarkeit des VfGH-Erkenntnisses aus dem Grund, weil der VfGH über § 67 Abs. 1 leg.cit. abspricht, während im berufungsgegenständlichen Fall § 67 Abs. 8 leg.cit. in Berufung gezogen ist, demnach nicht gegeben ist. Abschließend führt der VfGH im bezogenen Erkenntnis aus, dass er nicht finden könne, dass die differenzierende Behandlung der Einkunftsarten im Lauf der Jahrzehnte außerhalb der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit zu Gunsten einer gleichmäßigeren, homogenen Erfassung des Einkommens soweit abgebaut worden sei, dass auch die Rechtfertigung für eine generelle Begünstigung lohnsteuerpflichtiger Einkünfte in Frage gestellt werden könne: daraus ist eindeutig zu entnehmen, dass der VfGH diese Begünstigungsbestimmungen des § 67 leg.cit. für Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit als nicht gleichheitswidrig sondern den wirtschaftlichen Gegebenheiten entsprechend und erforderlich erachtet. Dies wird auch bestätigt durch seine Ausführungen im bezogenen Erkenntnis, wonach er nicht bezweifelt, dass die verschiedenen Sonderregelungen und Dispositionsmöglichkeiten "nur im Gesamtkontext ein einigermaßen ausgewogenes Bild bieten, es hingegen aus der Sicht eines einzelnen Steuerpflichtigen zu Härten kommen kann": dies ändere jedoch angesichts der gebotenen Durchschnittsbetrachtung nichts am Ergebnis. Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass lt. Interpretation der Judikatur des VfGH eine analoge Anwendung des § 67 Abs. 8 leg.cit. auf Einkünfte aus selbstständiger Arbeit nicht gesetzeskonform ist: mit dieser Regelung ist keine sachlich ungerechtfertigte Behandlung der Einkünfte aus selbstständiger Arbeit und Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit bewirkt.

In einem zu § 67 Abs. 8 leg.cit. ergangenen Erkenntnis vom 17.10.2001, 2001/13/0009 hat der VwGH grundsätzlich unter Verweis auf seine ständige Rechtsprechung (Erkenntnisse vom 20.2.1997, 95/15/0079; 23.10.1997, 96/15/0244; 28.5.1998, 98/15/0021) ausgeführt, dass er die Auffassung vertrete, dass die Bestimmung des § 67 EStG 1988 sowohl wegen ihrer Stellung in dem mit "Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer)" überschriebenen 5. Teil des EStG als auch wegen ihrer auf Lohnzahlung abststellenden Formulierungen nur auf Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit Anwendung finden könne. Weiters führt der VwGH aus, dass er "schon angesichts der von der belangten Behörde vorgenommenen Subsumtion der

Pensionsabfindung unter die Bestimmung des § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988" nicht erkennen könne, dass das Fehlen einer gesetzlichen Bestimmung über eine begünstigte Besteuerung solcher Pensionsabfindungen, die nicht aus einer nichtselbstständigen Tätigkeit resultieren, eine der Schließung durch Analogie im Wege verfassungskonformer Interpretation bedürftige planwidrige Lücke des Gesetzes darstelle.

- Im berufungsgegenständlichen Fall ist ein durchaus vergleichbarer Sachverhalt gegeben, wenn der Eventalantrag auf Anwendung des § 32 Z 1 lit. a iVm. § 37 Abs. 2 Z 2 leg.cit. lautet und dem von der Abgabenbehörde I. Instanz auch entsprochen wurde. Es ist in diesem Zusammenhang bei Beachtung der o.a. Rechtsprechung des VfGH und der zitierten Rechtsprechung des VwGH eine Anwendung des § 67 Abs. 8 lit. b 1. Unterstrich leg.cit. auf den berufungsgegenständlichen Sachverhalt als nicht gesetzeskonform zu sehen und ist die Berufung in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

B) Unter Beachtung des § 32 Z 1 lit. a leg.cit. (zu den Einkünften iSd § 2 Abs. 3 (Aufzählung der der Einkommensteuer unterliegenden Einkünften) gehören auch: Entschädigungen, die gewährt werden als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen einschließlich eines Krankengeldes und vergleichbarer Leistungen) iVm. § 37 Abs. 2 Z 2 leg.cit. (über Antrag sind nachstehende Einkünfte beginnend mit dem Veranlagungsjahr, dem der Vorgang zuzurechnen ist, gleichmäßig verteilt auf 3 Jahre anzusetzen: Entschädigungen iSd § 32 Z 1, wenn überdies im Falle der lit. a oder b der Zeitraum, für den die Entschädigung gewährt werden, mindestens 7 Jahre beträgt) ist dem Eventalantrag zu entsprechen und schließt sich der UFS in der Folge der Begründung der Abgabenbehörde I. Instanz in der Berufungsvorentscheidung an.

Über den Berufungspunkt "Betriebsausgabenpauschale" braucht mangels weiterer Berufungsanhängigkeit nicht abgesprochen werden.

Es war aus den angeführten Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, 21. Jänner 2004