



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 15. Juni 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 31. Mai 2010 betreffend Einkommensteuer 2008 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erklärte in seiner Einkommensteuererklärung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von € 153.869,94 und machte unter Punkt 9. *Tarifbegünstigungen, Sonderfälle*, geltend:

Einkünfte, für die ich den Hälftesteuersatz beanspruche (ausgenommen Einkünfte laut Kennzahlen 369, 756, 793, 802)	423	40.390,46 €
---	-----	-------------

Das Finanzamt ersuchte den Bw., „eine Bestätigung über die im Lohnzettel enthaltenen Einkünfte patentrechtlich geschützter Erfindungen nachzureichen.

Weiters ist darauf hinzuweisen, dass gem. § 38 der patentrechtliche Schutz für jenen Zeitraum gegeben sein muss, für den Lizenzzahlungen erfolgen oder in dem die Erfindung veräußert wird. Die Erfindung muss in jenem Gebiet patentrechtlich geschützt sein, in dem die im Sinne des Abs. 1 verwertet wird, erfolgt diese Verwertung im Ausland, so genügt es, wenn

die Erfindung in Österreich patentrechtlich geschützt ist. Der ermäßigte Steuersatz steht nur für Veranlagungszeiträume zu, für die der Patentschutz nach Abs. 2 aufrecht ist.

Dem Finanzamt sind die für die Überprüfung des ermäßigten Steuersatzes notwendigen Unterlagen (Kopie) vorzulegen." (Schreiben vom 21.12.2009)

Seitens der steuerlichen Vertretung des Bw. wurde „eine Aufgliederung des berichtigten Lohnzettels L 16 (übermittelt), aus der Sie die Höhe der Einkünfte aus dem geringfügigen Beschäftigungsverhältnis, der Auszahlung einer Lebensversicherungspolizze sowie der Einkünfte aus Patentverwertung im Sinne § 38 EStG, für welche der halbe Steuersatz geltend gemacht wurde, erkennen können." (Antwortschreiben vom 27.1.2010)

Der mit „Berichtigung“ überschriebene Lohnzettel für den Zeitraum vom 07.01. bis 31.12.2008 weist - abgesehen von den allgemeinen Daten (Name und Anschrift, Soziale Stellung (3), Versicherungsnummer und der Angabe: Teilzeitbeschäftigung - folgende Eintragungen aus:

Bruttobezüge gemäß § 25 (ohne § 26 und ohne Familienbeihilfe)	210	154.556,52
Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2, vor Abzug der Sozialversicherungsbeiträge	220	686,58
Steuerpflichtige Bezüge	245	153.869,94
Anrechenbare Lohnsteuer	260	0,00

Nach dem Tarif versteuerte sonstige Bezüge (§ 67 Abs. 2, 6, 10) – 109.349,53

Die beigelegte Aufstellung: Einkommen aus nichtselbständiger Arbeit 2008 aus der H... GmbH beinhaltet Folgendes:

	KZ 210	KZ 220	KZ 245
Dienstverhältnis 7.1.2008 bis 31.12.2008	4.816,53	686,58	4.129,95
Auszahlung Lebensversicherung Pol.Nr. L9...	109.349,53		109.349,53
Einkommen aus Patentverwertung § 38 EStG	40.390,46		40.390,46
Gesamteinkommen	154.556,52	686,58	
Zu versteuerndes Einkommen			153.869,94

Auf weiteres Ersuchen des Finanzamtes übermittelte die steuerliche Vertretung Unterlagen „zum Nachweis des aufrechten patentrechtlichen Schutzes der Erfindungen, für welche (der Bw.) im Jahr 2008 Vergütungen bezogen hat, für die der halbe Durchschnittssteuersatz gemäß § 38 EStG beantragt wurde." (Schreiben vom 10.2.2010)

Die beigelegte Aufstellung weist neben dem jeweiligen Anmelde-Aktenzeichen u.a. das Anmeldedatum und Beginn und Ende des Schutzrechtes aus und wurden Kopien der Patentschriften, Offenlegungsschriften usw. vorgelegt.

In der Folge wurde eine Kopie der Provisionsvereinbarung zwischen der ... KG und dem Bw., (techn. Leiter) mit der Datierung: 1.07.1999 übermittelt:

„Es wird folgendes vereinbart:

(Der Bw.) erhält für die von ihm entwickelten Produkte ... und ... eine Provision in Höhe von 2% des Artikelumsatzes, rückwirkend ab 01.01.99.

Ferner wurde vereinbart: Für künftige Erfindungen, die zum Erfolg führen, liegt es im Ermessen der Geschäftsführung eine Erfinderprämie gem. § 8 Abs. 1 des Patentgesetzes in Höhe bis zu 1/6 des Jahresbezuges auszuschütten.“

Im Jänner 2008 (7. bis 31. Jänner) bezog der Bw. ein Gehalt in Höhe von € 290,84, in den Monaten Februar bis Dezember 2008 in Höhe von € 349,01 (Gehaltskonto, 16.2.2010).

In weiterer Folge wurde der berichtigte Lohnzettel abermals berichtigt (vgl. unten).

Das Finanzamt erließ den berufungsgegenständlichen Einkommensteuerbescheid vom 31. Mai 2010. In der Begründung wurde darauf verwiesen, dass sich die Abweichungen zur Erklärung auf Grund der GPLA-Prüfung beim ehem. Dienstgeber des Bw. ergeben.

Das Rechtsmittel der Berufung wurde wie folgt erstattet:

„In den Einkünften von der Firma H... sind € 40.390,46 aus der Verwertung patentrechtlich geschützter (Dienst)Erfindungen enthalten.

Die Versteuerung gemäß § 67 Abs. 10 EStG wurde verwehrt, da der Steuerpflichtige zum Zeitpunkt der Auszahlung bereits pensioniert war.

Gemäß LStR Rz 1099 iVm § 38 EStG ermäßigt sich im konkret vorliegenden Fall daher der Steuersatz für die Erfinderprämie von € 40.390,46 auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen anzuwendenden Durchschnittssteuersatzes.

Ich beantrage daher für den Betrag von € 40.390,46 die Besteuerung mit dem Hälftesteuersatz gemäß § 38 EStG.

Weiters ist in den Einkünften der Firma H... eine Pensionsabfindung aus einer dem Pensionskassengesetz gleichgestellten betrieblichen Kollektivversicherung (Pensions-Rückdeckungsversicherung) im Betrag von € 109.349,53 enthalten.

Die Versteuerung im Rahmen der Veranlagung erfolgte zum Normaltarif. Derartige Abfindungszahlungen zum Zeitpunkt des Pensionsantritts sind gemäß § 67 Abs. 8 lit e mit der Hälfte des Steuersatzes zu versteuern, der sich bei gleichmäßiger Verteilung des Bezuges auf die Monate des Kalenderjahres als Lohnzahlungszeitraum ergibt.

In diesem Zusammenhang beantrage ich die Anwendung des Hälftesteuersatzes gemäß § 67 (8) lit e EStG für den Bezug von € 109.349,53.“

Bezugnehmend auf die Berufung ersuchte das Finanzamt den Bw. für das Jahr 2008 um Vorlage der „Vereinbarung/Dienstvertrag oder einer Stellungnahme des Dienstgebers, ob und

wie Ihr Dienstverhältnis nach Ihrer Pensionierung Ende 2007 weitergelaufen ist und geben Sie an, nach welchem Modus abgerechnet wurde. Der tatsächlichen Beendigung des Dienstverhältnisses kommt eine große Bedeutung zu.

Die Beantwortung lautet wie folgt:

„Das ordentliche Dienstverhältnis (des Bw.) hat mit 31.12.2007 wegen Pensionierung geendet (siehe beiliegende Abmeldebestätigung).

Am 7.1.2008 erfolgte eine Anmeldung bei der GKK iZm einer tageweisen geringfügigen Beschäftigung (6 Stunden pro Woche) bei der Fa. H... . Diese dauerte bis 18.12.2008. (Der Bw.) erhielt einen Monatsbezug von € 349,01 (für 6 Std. pro Woche). (Der Bw.) erhielt keine laufenden Bezüge aus dem früheren Dienstverhältnis.

Die Bestätigung aus dem elektronischen Datensammelsystem der Sozialversicherungsträger für die ...GKK beinhaltet nachstehende Daten:

Ende Entgeltanspruch: 31.12.2007

Ende Beschäftigung: 31.12.2007

Abmeldegrund:	PENSIONIERUNG
---------------	---------------

Geldbezüge ...

Am 11. März 2008 teilte die Pensionsversicherungsanstalt der Firma H. GmbH mit, „dass die Einkünfte, welche (der Bw.) auf Grund seiner Erfindung im Rahmen der Tätigkeit in Ihrem Unternehmen erzielt, keine Auswirkung auf den Pensionsanspruch haben, da der Zeitpunkt der Erfindung vor dem Pensionsantritt liegt, und des weiteren (der Bw.) die Erfindung nicht selbst nutzt bzw. Ihrem Unternehmen die Verwertungsrechte überlassen hat.“

Am 11. Juni 2008 wurde der Bw. seitens der H. GmbH darauf hingewiesen, „dass die bis Mai 2008 ausbezahlte Patentprovision zuzüglich der noch ausstehenden mit dem Halbesteuersatz am Jahresende versteuert werden muss.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Jahr 2007 hatte der Bw. von der H. GmbH vom 1. Jänner bis 31. Dezember nachstehende Bezüge bezogen (Abgabeninformationsabfrage):

Bruttobezüge	KZ 210	280.285,44 €
Feste Sätze § 67 Abs. 3-8	KZ 243	133.943,07 €
Steuerpflichtige Bezüge	KZ 245	127.457,78 €
Anrechenbare Lohnsteuer	KZ 260	55.456,31 €

Mit 31. Dezember 2007 kam es zur Pensionierung des Bw.

Ab 1. Jänner 2008 bezog der Bw. von der Pensionsversicherungsanstalt Pensionsbezüge, die Bruttobezüge des Jahres 2008 betrugen € 38.832,74.

Vom 7. Jänner bis 31. Dezember 2008 war der Bw. bei der H. GmbH geringfügig beschäftigt; er war 6 Stunden pro Woche tätig.

Für diese geringfügige Beschäftigung bezog der Bw. im Jänner 2008 ein Gehalt in Höhe von € 290,84, in den Monaten Februar bis Dezember 2008 in Höhe von jeweils € 349,01.

Im April 2008 erfolgte die Auszahlung der Lebensversicherung Pol.Nr. L9... (Pensions-Rückdeckungsversicherung) im Betrag von € 109.349,53 (Aktenvermerk 50/08).

Die Pensions-Rückdeckungsversicherung der ... Lebensversicherungs-AG mit der Versicherungs-Urkunde Nr.L9... vom 1. Oktober 1997 wurde abgeschlossen wie folgt:

Versicherungsnehmer: Firma H... KG

Versicherte Person: (Name des Bw.)

Versicherungsdauer

Beginn der Versicherung: 01.10.1997, 0:00 Uhr	Versicherungsdauer: 13 Jahre
Ablauf der Versicherung: 01.10.2010, 0:00 Uhr	Prämienzahlungsdauer: 13 Jahre

Tarif

... Kapitalversicherung mit Gewinnbeteiligung

Versicherungssumme	ATS	1.664.359,00
--------------------	-----	--------------

...

Prämie

Jahresprämie ohne Versicherungssteuer	ATS	108.849,00
---------------------------------------	-----	------------

Basiswerte zur Ermittlung der Rückkaufswerte und prämienfreien Versicherungssummen

Zum		Rückkaufswert
01.10.2000	ATS	265.174,00
...		
01.10.2008	ATS	1.300.594,00
01.10.2010	ATS	1.664.359,00

Das Schreiben der Lebensversicherungs-AG vom 29. Oktober 1997 weist mit der Datumsangabe 29.10.1997 die Erstprämie von 01.10.1997 bis 30.09.1998, einschließlich 4,00 % Versicherungssteuer, in Höhe von S 113.203,00 aus.

Am 25. Juni und 16. Dezember 2008 zahlte die H. GmbH Dienstfindungsvergütungen in Höhe von € 20.650,66 bzw. € 19.739,80 an den Bw.

1.

Pensions-Rückdeckungsversicherungen sind Versicherungen, die dem Unternehmer (Versicherungsnehmer) die Mittel zur Erfüllung seiner Abfertigungs- oder Pensionsverpflichtungen sichern sollen.

Regelungen bezüglich der begünstigten Besteuerung von Pensionsabfindungen sind erstmals mit Wirksamkeit ab 1986 in den § 67 des EStG 1972 eingefügt worden. Die Besteuerung erfolgte damals mit dem sog. "Belastungsprozentsatz". Das vom steuerlichen Vertreter zitierte Erkenntnis des VwGH 25.10.1977, 1173/77, in dem Pensionsabfindungen als grundsätzlich der Begünstigung des § 37 iVm § 32 Z 1 EStG zugänglich erachtet wurden, ist somit zu einem Zeitpunkt ergangen, als § 67 noch keinerlei Regelungen bezüglich der Pensionsabfindung enthalten hat.

Ab 1.7.1987 trat an die Stelle des Belastungsprozentsatzes auf Basis des letzten laufenden Bezuges der Durchschnitt der drei letzten vollen Kalenderjahre.

In § 67 Abs. 8 zweiter Teilstrich EStG 1988 wurde normiert, dass Zahlungen für Pensionsabfindungen, soweit sie nicht nach Abs. 6 mit den Steuersätzen des Abs. 1 zu versteuern sind, mit dem Steuersatz, der tarifmäßig dem Arbeitslohn des letzten vollen Kalenderjahres entspricht, zu versteuern sind.

Mit Wirksamkeit ab 1989 wurde durch BGBl 660/1989 für Pensionsabfindungen generell der Hälftesteuersatz eingeräumt.

Durch BGBl. I 142/2000 hat der Gesetzgeber die Begünstigung eingeschränkt; § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 lautet nunmehr wie folgt:

"Zahlungen für Pensionsabfindungen, deren Barwert den Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 des Pensionskassengesetzes nicht übersteigt, sind mit der Hälfte des Steuersatzes zu versteuern, der sich bei gleichmäßiger Verteilung des Bezuges auf die Monate des Kalenderjahres als Lohnzahlungszeitraum ergibt."

Gleichzeitig wurde in § 124b Z 53 EStG 1988 normiert:

"Zahlungen für Pensionsabfindungen, deren Barwert den Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 des Pensionskassengesetzes übersteigt, sind gemäß § 67 Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Dabei ist bei Pensionsabfindungen, die im Jahre 2001 zufließen, nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Viertel steuerfrei zu belassen."

Mit BGBl. I 54/2002 wurde diese Bestimmung, § 124b Z 53 EStG 1988, ergänzt:

Zahlungen für Pensionsabfindungen von Pensionskassen auf Grund gesetzlicher oder

statutenmäßiger Regelungen sind nach Abzug der darauf entfallenden Pflichtbeiträge ab dem Jahr 2001 und in den folgenden Jahren zu einem Drittel steuerfrei zu belassen.

Die erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage führen hierzu aus:

"Zahlungen für Pensionsabfindungen sind nur mehr dann mit der Hälfte des Steuersatzes, der sich bei gleichmäßiger Verteilung des Bezuges auf die Monate des Kalenderjahres als Lohnzahlungszeitraum ergibt, zu versteuern, wenn der Barwert nicht den Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 des Pensionskassengesetzes (derzeit 120 000 S) übersteigt. Diesfalls kommt § 67 Abs. 6 nicht in Betracht.

Pensionsabfindungen, für die diese begünstigte Besteuerung nicht zusteht, können anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses gemäß § 67 Abs. 6 versteuert werden.

Zur weiteren Förderung der Altersvorsorge wird im Pensionskassengesetz die Überbindung von Pensionsabfindungen an Pensionskassen vorgesehen. Diese Überbindung geht gemäß § 26 Z 7 steuerneutral vor sich.

Im Hinblick auf die weitreichenden Auswirkungen der vollen Besteuerung von Pensionsabfindungen tritt die Tarifbesteuerung für Pensionsabfindungen über 120 000 S erst mit 1. Jänner 2002 in Kraft. Nach der Übergangsbestimmung im § 124b ist eine begünstigte Besteuerung (von der Pensionsabfindung bleibt ein Viertel steuerfrei) im Jahre 2001 vorgesehen."

Als Regelung zur interpretativen Behebung von Gesetzeswidersprüchen dient u.a. der Grundsatz, dass die speziellere Bestimmung der allgemeinen Bestimmung vorgeht ("lex specialis derogat legi generali"). Im Verhältnis zu § 32 Z 1 lit. a EStG 1988 ist § 67 EStG als die speziellere Bestimmung anzusehen. Dies bedeutet, dass zwar der Hälftesteuersatz dann zusteht, wenn der Betrag iSd § 1 Abs. 2 Z 1 des Pensionskassengesetzes nicht überschritten ist, was in aller Regel eine günstigere Besteuerung als die Dreijahresverteilung bewirkt; ist der Betrag aber überschritten, steht nach der spezielleren Bestimmung des § 67 Abs. 8 lit. e EStG 1988 keinerlei Begünstigung zu. Dies ergibt sich schon daraus, dass nach § 124b Z 53 EStG 1988 Zahlungen für Pensionsabfindungen, deren Barwert den Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 des Pensionskassengesetzes übersteigt, gemäß § 67 Abs. 10 EStG 1988 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen sind, also wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens mit dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen sind. Diese Auslegung wird auch durch die erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage unterstützt, die ebenfalls von einer vollen Besteuerung von Pensionsabfindungen ausgehen. Auch Doralt, EStG, § 32 Tz 27, vertritt diese Rechtsansicht; die Judikatur des VwGH, wonach auf Pensionsabfindungen § 32 Z 1 EStG 1988 anwendbar sein kann, ist durch § 67 Abs. 8

EStG 1988 überholt und nur mehr auf Pensionsabfindungen für den selbständig tätigen Gesellschafter-Geschäftsführer weiterhin anwendbar.

Aus der Formulierung kann auf eine Freigrenze geschlossen werden: Übersteigt der Abfindungsbetrag den im Pensionskassengesetz angegebenen Wert, dann geht die Begünstigung verloren; die Besteuerung der gesamten Abfindung hat gemäß § 67 Abs. 10 im Kalenderjahr der Bezahlung zu erfolgen (§ 124b Z 53). Dennoch muss der nach dem Gesetz maßgebliche Abfertigungsbetrag in verfassungskonformer Auslegung als Freibetrag gelesen werden, ansonsten bestehen verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Annahme einer Freigrenze: Beträgt die Abfertigung z.B. nicht 9.900 €, sondern 10.000 €, dann bleiben dem Steuerpflichtigen in der höchsten Progressionsstufe 50%, das sind 5.000 €. Beträgt dagegen die Abfindung nur 9.800 €, dann bleiben dem Steuerpflichtigen 75%, das sind 7.450 €. Das bedeutet: Bei einer geringeren Abfertigung bleibt dem Steuerpflichtigen nach Abzug der Steuern mehr als bei einem höheren Abfindungsbetrag.

Der in Höhe von 109.349,53 € ausbezahlte Betrag vermindert sich um 9.900 € auf 99.449,53 €.

Die steuerpflichtigen Bezüge des Lohnzettels der H. GmbH, in denen der Auszahlungsbetrag in Höhe von 109.349,53 € erfasst wurde, vermindern sich demgemäß auf 143.969,94 €.

Der Berufung konnte daher in diesem Punkt teilweise stattgegeben werden.

2.

Gemäß § 67 Abs. 7 EStG 1988 sind auf Grund lohngestaltender Vorschriften im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 7 gewährte Prämien für Verbesserungsvorschläge im Betrieb sowie Vergütungen an Arbeitnehmer für Dienstleistungen im Ausmaß eines um 15% erhöhten Sechstels der bereits zugeflossenen, auf das Kalenderjahr umgerechneten laufenden Bezüge mit dem Steuersatz des Abs. 1 zu versteuern (zusätzliches Sechstel); Abs. 2 zweiter und dritter Satz ist anzuwenden.

Abs. 1 der genannten Bestimmung lautet: Erhält der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen), so beträgt die Lohnsteuer, soweit die sonstigen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres 620 Euro übersteigen, 6%. Die Besteuerung der sonstigen Bezüge mit dem festen Steuersatz unterbleibt, wenn das Jahressechstel gemäß Abs. 2 höchstens 2.000 Euro beträgt. Der Freibetrag von 620 Euro und die Freigrenze von 2.000 Euro sind bei Bezügen gemäß Abs. 3 bis 8 und Abs. 10 nicht zu berücksichtigen.

Nach Abs. 10 dieser Bestimmung sind sonstige Bezüge, die nicht unter Abs. 1 bis 8 fallen, wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen

Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen. Diese Bezüge erhöhen nicht das Jahressechstel gemäß Abs. 2.

§ 37 EStG 1988 bestimmt:

Abs. 1: Der Steuersatz ermäßigt sich für

- Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen (§ 38) auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes.

Abs. 7 2. Satz EStG 1988: Für Einkünfte, die zum Teil mit dem festen Steuersatz des § 67 versteuert werden, steht keine Progressionsermäßigung zu.

Doralt führt im EStG-Kommentar unter Tz. 65f zu § 67 aus: Prämien für ... Diensterfindungen sind neben dem Jahressechstel für sonstige Bezüge (§ 67 Abs. 1 und 2) in Höhe eines eigenen um 15% erhöhten zusätzlichen Jahressechstels mit einem Steuersatz von 6% zu versteuern. Die Berechnung dieses zusätzlichen Sechstels erfolgt wie das Jahressechstel für sonstige Bezüge (letzter Halbsatz). Das um 15% erhöhte zusätzliche Jahressechstel kann jedoch nicht für sonstige Bezüge, die keine ... Diensterfindungen abgelten, in Anspruch genommen werden. Wird eine Prämie in einem Kalenderjahr vor Fälligkeit des ersten laufenden Bezuges ausbezahlt, so ist der erste laufende Bezug in seiner voraussichtlichen Höhe auf das Kalenderjahr umzurechnen. Eine das Jahressechstel übersteigende Prämie ist nicht nach § 38 mit dem halben Durchschnittssteuersatz zu versteuern (§ 37 Abs. 7, 2. Satz), sondern nach dem laufenden Tarif (§ 67 Abs. 10). Fließen aus dem Dienstverhältnis keine laufenden Bezüge mehr zu (z.B. nach der Pensionierung), kann der ermäßigte Steuersatz nach § 37 Abs. 1 iVm § 38 geltend gemacht werden.

Eine wertvolle Diensterfindung mit einer entsprechend hohen Prämie ist damit gegebenenfalls nur mit einem Bagatellbetrag begünstigt, wenn der Dienstnehmer nur einen niedrigen laufenden Bezug hat, die Begünstigung steht damit nur in Relation zur Höhe des laufenden Bezuges und nicht in Relation zur Höhe der Erfindungsvergütung (in sich unschlüssig und wohl auch im Vergleich zu § 38 verfassungsrechtlich problematisch).

Bezieht der Arbeitnehmer im Zeitpunkt der Auszahlung z.B. infolge Arbeitgeberwechsels oder Pensionsantrittes aus dem früheren Dienstverhältnis keinen laufenden Bezug, dann hat der Dienstgeber die Vergütung für die Diensterfindung nach Abs. 10 zum Tarif zu versteuern, da jedoch in diesem Fall die Vergütung nicht einmal zum Teil mit dem festen Steuersatz versteuert wird, kann im Rahmen der Veranlagung unter den Voraussetzungen des § 38 der begünstigte Steuersatz des § 37 Abs. 1 beantragt werden (§ 37 Abs. 7, Satz 2).

Gemäß diesen Ausführungen erwog der unabhängige Finanzsenat in der Entscheidung vom 18.4.2003, RV/0460-G/02:

Ist eine Diensterfindungsvergütung zur Gänze nach dem Tarif zu versteuern, weil dem Arbeitnehmer zum Zeitpunkt der Auszahlung keine laufenden Bezüge aus dem früheren

Dienstverhältnis mehr zugeflossen sind, kann im Zuge der Einkommensteuerveranlagung der ermäßigte Steuersatz gemäß § 37 Abs. 1 für derartige Diensterfindungsvergütungen angewendet werden, wenn die Voraussetzungen des § 38 EStG 1988 vorliegen).

Diese Rechtsansicht wird auch von Kanduth-Kristen im Jakom, Rz. 14 zu § 38, vertreten.

Fellner führt im Kommentar: Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, III C, unter Tz. 5 zu § 67 Abs. 7 aus:

Bekommt ein Arbeitnehmer in dem Jahr, in dem ihm eine Diensterfindung ausbezahlt wird, keine laufenden Bezüge, weil er entweder den Arbeitgeber gewechselt hat oder in Pension gegangen ist, so ist eine begünstigte Besteuerung nicht möglich, weil das Jahressechstel Null beträgt. Eine derartige Diensterfindungsvergütung konnte aber nach § 37 Abs. 1 Z 4 mit dem ermäßigten Steuersatz besteuert werden, wenn die Voraussetzungen des § 38 vorlagen.

Dem Bw. flossen im Jahr 2008 aus dem Dienstverhältnis, auf Grund dessen ihm im Juni und Dezember 2008 Diensterfindungsvergütungen ausbezahlt wurden, keine laufenden Bezüge mehr zu, es war mit 31. Dezember 2007 zur Pensionierung gekommen; dementsprechend bezog der Bw. ab 1. Jänner 2008 von der Pensionsversicherungsanstalt Pensionsbezüge.

Dass es sich bei den laufenden Bezügen für die mit der H. GmbH ab 7. Jänner 2008 eingegangene geringfügige Beschäftigung gemäß den obigen Rechtsausführungen nicht um aus dem früheren Dienstverhältnis zugeflossene laufende Bezüge handelt, ergibt sich aus folgenden Umständen: Zwischen dem Bw. und der H. GmbH, die bis 31. Dezember 2007 sein Dienstgeber war, wurde – wie im Vorlagebericht zutreffend ausgeführt – mit 7. Jänner 2008 erneut ein Dienstverhältnis begründet. War es mit Jahresende 2007 tatsächlich zur Pensionierung des vollbeschäftigten und die oben angeführten Beträge beziehenden Bw. und sämtlichen hiermit verbundenen (arbeits- und pensionsrechtlichen) Folgen gekommen, kann bei Aufnahme der geringfügigen Beschäftigung (mit gegenüber den Vorjahren verschwindend niedrigen Bezügen) mit 7. Jänner 2008 von einem eingeschränkt weitergelaufenen Dienstverhältnis nicht gesprochen werden.

Der Berufung konnte daher in diesem Punkt stattgegeben werden.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Berechnungen in €:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		
H. GmbH	103.579,48	
Pensionsversicherungsanstalt	31.619,26	
Pauschbetrag für Werbungskosten	-132,00	135.066,74
Einkünfte aus ehem. nichtselbständiger Tätigkeit		40.390,46
Gesamtbetrag der Einkünfte		175.457,20
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)		0,00
Kirchenbeitrag		-100,00
Einkommen		175.357,20
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 beträgt:		
Die Einkommensteuer für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes gem. § 33 Abs. 1 beträgt: $(175.357,00 - 51.000) \times 0,5 + 17.085$		79.263,60
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		79.263,60
Verkehrsabsetzbetrag		-291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag		-54,00
Steuer für den Durchschnittssteuersatz		78.918,60
Durchschnittssteuersatz: $78.918,60 / 175.367,20 \times 100$		45,00 %
Durchschnittssteuersatz 45,00 % von	134.966,74	60.735,03
Hälftesteuersatz 22,50 % von	40.390,46	9.087,85
Steuer sonstige Bezüge wie z.B. 13. und 14. Bezug nach Abzug der darauf entfallenden SV-Beiträge und des Freibetrages von 620 € mit 6 %		318,13
Einkommensteuer		70.141,01
Anrechenbare Lohnsteuer		-83.413,10
Festgesetzte Einkommensteuer		-13.272,09

Wien, am 10. Oktober 2011