



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adresse, vertreten durch den Wirtschaftstreuhänder mit Adresse , gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 9. August 2004, vertreten durch HR Mag. Johann Lehner, betreffend Einkommensteuer 2003 nach der am 07. Oktober 2008 in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Strittig ist die Besteuerung einer Zahlung des ehemaligen Auftraggebers österreichischer Rundfunk (im Folgenden kurz ORF abgekürzt) an die Berufungswerberin (im Folgenden kurz Bw. genannt) in Höhe von € 61.804,59 .

Aus dem **Schriftsatz der steuerlichen Vertretung vom 8.11.2002** geht in lit. c Folgendes hervor:

Die Bw. habe im Kalenderjahr 2001 längere Zeit hindurch Sendungen für einen anderen ORF-Moderator übernommen, der aufgrund eines Betriebsunfalls für mehrere Monate arbeitsunfähig gewesen sei. Dazu komme, dass aufgrund ORF-interner Strukturmaßnahmen die Bw. einer Reduzierung ihrer Aufträge hinnehmen musste. So würden die vom ORF bezogenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit voraussichtlich zur Gänze entfallen und möglicherweise auch die Einkünfte aus selbständiger Arbeit gekürzt werden. Bei positiver Betrachtung der künftigen Entwicklung der Einkünfte rechne die Steuerpflichtige bestenfalls

mit Einkünften aus selbständiger Arbeit in Höhe von 80 bis 90 % dessen, was sie 2001 ins Verdienen bringen konnte. Für das Jahr 2003 werde deshalb mit folgenden Einkünften gerechnet:

<i>Einkünfte aus selbständiger Arbeit 90 % der Einkünfte aus 2001 ergibt</i>	<i>37.800,00 €</i>
<i>Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit</i>	<i>0,00 €</i>
<i>Summe der Einkünfte</i>	<i>37.800,00 €</i>

Für die zu erwartenden Einkünfte (noch vor Abzug der Sonderausgaben) seien deshalb Vorauszahlungen in Höhe von 11.600,00 € ausreichend.

In der **Einkommensteuererklärung für das Jahr 2003**, eingelangt am 29.06.2004 bei der Abgabenbehörde I. Instanz, wurden Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Ausmaß von 39.172,85 € erklärt. Die Bw. machte in der Steuererklärung 2003 von der Basispauschalierung gem. § 17 EStG 1988 Gebrauch.

Die **Beilage zur Steuerklärung 2003** (eingelangt bei der Abgabenbehörde I. Instanz am 29.06.2004), in der Betriebseinnahmen v. € 50.053,95 erklärt wurden, wurde lediglich von der Bw. unterschrieben.

Im **Aktenvermerk v. 6.8.2004** (Telefonat eines Veranlagungsmitarbeiters mit der steuerlichen Vertretung) wurde - im Vorfeld der Veranlagung 2003 - Folgendes festgehalten:

Es liege eine Einstellung der selbständigen Tätigkeit mit Dezember 2003 vor. Die Zahlung v. € 61.804,59 stelle einen Übergangsgewinn dar. Für diesen gebe es keine Begünstigung (kein Halftesteuersatz). Der Veräußerungsgewinn werde mit 0,00 angesetzt. Ein Ersuchen um Verlängerung der Rechtsmittelfrist werde allenfalls gestellt, da mit der Arbeiterkammer abgeklärt werden müsse, ob die Abfertigung mit 6 % zu versteuern sei (Bezug aus nichtselbständiger Tätigkeit).

Im **Einkommensteuerbescheid 2003 vom 9.8.2004** wurden **Einkünfte aus selbständiger Arbeit** im **Ausmaß von 100.977,44 €** veranlagt.

Basis dieser Veranlagung bildete **eine Bestätigung des ORF v. 30.03.2004** (Landesstudio OÖ., Europaplatz 3, 4021 Linz), in der für die Bw. insgesamt ein Betrag v. € 111.858,54 an nicht lohnversteuerten Honoraren (Entgelt iSd § 4 UStG 1994) ausgewiesen war. Für diese Honorare wurden zusätzlich € 22.371,71 an Umsatzsteuer bezahlt. Von diesen Honoraren wurden auch € 4.874,63 an Sozialversicherungsbeiträgen einbehalten.

In einer **zweiten Bestätigung** , ebenfalls datiert v. **30.03.2004** wurde vom ORF bestätigt, dass in der Bestätigung über nicht lohnversteuerte Honorare für das Jahr 2003 ein Betrag v. **€ 61.804,59 an Abfertigung nach § 32 ORF-Gesetz** enthalten sei.

In der **Begründung der Veranlagung 2003** wurde ausgeführt, dass hinsichtlich der Abweichung gegenüber den Steuererklärungen auf das Ergebnis auf das mit dem Abgabepflichtigen bzw. seinem Vertreter geführte Telefongespräch hingewiesen werde.

Im Rahmen der **Umsatzsteuererklärung 2003** (diesbezüglich liegt keine Berufung vor) wurden Entgelte im Ausmaß von 111.858,54 € erklärt. Von der Vorsteuerpauschalierung nach Durchschnittssätzen gem. § 14 Abs. 1 UStG 1994 wurde Gebrauch gemacht .

Folgende Lohnzettel bzw. Pensionsbezug sind aktenkundig:

Österreichischer Rundfunk 1.4. - 30.4.2003 Bruttobezug	93,60 €
Sozialversicherungsbeiträge für lfd. Bezüge	11,40 €
Steuerpflichtige Bezüge	82,20 €
Österreichischer Rundfunk 1.9. - 30.9.2003 Bruttobezug	62,40 €
Sozialversicherungsbeiträge für lfd. Bezüge	9,00 €
Steuerpflichtige Bezüge	53,40 €
Österreichischer Rundfunk 1.11. - 30.11.2003 Bruttobezug	3.840,80 €
Mit festen Sätzen versteuerte Bezüge	3.840,80 €
Übrige Abzüge	3.840,80 €
Einbehaltene Lohnsteuer	230,45
Lohnsteuer mit festen Sätzen	230,45
Pensionsversicherungsanstalt 1.12. – 31.12.2003 (Pension)	1.543,82 €
Sozialversicherungsbeiträge für lfd. Bezüge	57,89 €
Steuerpflichtige Bezüge	1.485,93 €

Einbehaltene Lohnsteuer	250,15 €
Anrechenbare Lohnsteuer	250,15 €

Gegen den **Einkommensteuerbescheid 2003 vom 9.8.2004** wurde **Berufung** innerhalb offener Frist im Wesentlichen mit folgender Begründung erhoben:

A) *Der Bescheid werde hinsichtlich der Feststellung des zu versteuernden Einkommens mit 102.306,22 € und der dafür festgesetzten Einkommensteuer von 42.594,58 € (vor Abzug der anrechenbaren Lohnsteuer) angefochten.*

B) *Es werde beantragt, das zu steuernde Einkommen mit 40.444,63 € und die Einkommensteuer mit 12.384,55 € festzusetzen.*

C) *Begründung:*

Die Veranlagung weiche von der eingereichten Erklärung deshalb ab, weil die Einkünfte aus selbständiger Arbeit um 61.804,59 € höher angesetzt worden seien als erklärt. Bei diesem Betrag handle es sich um eine Zahlung des ORF an Frau Bw. unter dem Titel „Abfertigung“ wobei dieser Betrag erst im Jänner 2004 zugeflossen sei.

Die steuerliche Beurteilung der unter dem Titel „Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärten Einkünfte“ sei von einer Vorfrage abhängig, nämlich der Klärung, ob hinsichtlich dieser Einkünfte tatsächlich Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Form eines freien Dienstvertrages vorliegen würden, oder ob diese Einkünfte nicht als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu qualifizieren seien. Für eine Subsumierung dieser Einkünfte „Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit“ spreche unter anderem, dass jedem Teil der Einkünfte, der nun dieses Rechtsmittel auslöse grundsätzlich nur in jenen Fällen zustehe, in denen arbeitsrechtlich von einem Dienstverhältnis auszugehen sei. Aus Gründen der Arbeitsvereinfachung werde ersucht, uns bis 31.12.2004 Zeit zu geben, um diese Vorfrage mit dem ORF zu klären. Diese Zeit werde deshalb benötigt, weil nicht auszuschließen sei, dass die Klärung dieser Vorfrage nur unter Zuhilfenahme eines Rechtsbeistandes geklärt werden könne.

Gleichzeitig wurde mit Schriftsatz vom 1.9.2004 der Aussetzungsantrag gem. § 212a BAO beantragt

<i>Einkommensteuer 2003 lt. Bescheid</i>	<i>42.594,58 €</i>
<i>Einkommensteuer 2003 lt. Berufsbegehren</i>	<i>12.384,55 €</i>
<i>Aussetzungsbetrag</i>	<i>30.210,03 €</i>

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 7.10.2004** wurde die Berufung gegen den Bescheid vom 9.8.2004 als unbegründet abgewiesen.

In der Begründung wurde ausgeführt:

Die Rechtsgrundlagen, die den Anspruch auf eine einmalige Entschädigung (Abfertigung) vermitteln, seien im § 67 Abs. 3 EStG 1988 erschöpfend aufgezählt. Der Anspruch auf steuerliche Begünstigung sei zwingend an die Auflösung des nichtselbständigen Dienstverhältnisses geknüpft. Die Berufungswerberin (Bw.) habe mit dem ORF einen freien Mitarbeitervertrag und erziele folglich Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Sinne des § 22 Z 1 lit. b EStG 1988. Die Besteuerung einer Abfertigung mit dem festen Steuersatz von 6 % gem. § 67 Abs. 1 EStG 1988 setze jedoch das Vorliegen von nichtselbständigen Einkünften voraus. Die Berufung sei daher als unbegründet abzuweisen.

Mit Schreiben vom 4.11.2004 wurde **der Vorlageantrag an den Unabhängigen Finanzsenat** gestellt.

„Es werde beantragt, die Berufung vom 8.9.2004 gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 vom 9.8.2004 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorzulegen“. Gleichzeitig werde eine mündliche Berufungsverhandlung gem. § 284 Abs. 1 Z 1 BAO beantragt.

Im **Ergänzungsersuchen des Unabhängigen Finanzsenates v. 15.07.2008** wurde die Bw. aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten:

1. Um Vorlage der jeweiligen vertraglichen Beschäftigungsverhältnisse (freier Dienstvertrag, Werkvertrag ? etc.) bzw. Honorarabrechnungen für das Jahr 2003 zwecks Überprüfung wird ersucht.

2. Zur Klärung der arbeitsrechtlichen Vorfrage (Dienstverhältnis oder selbständige Tätigkeit) wurde Ihrerseits angekündigt, diese Vorfrage bei der Arbeiterkammer abklären zu lassen.

a) Wurde dieses Verfahren bereits beendet?

b) Wenn ja, wie ist die arbeitsrechtliche Frage (freie Mitarbeiterin oder nichtselbständige Tätigkeit) vom Arbeitsgericht (Gerichtsurteil) gelöst worden?

c) Die Bezeichnung Abfertigung in der Bestätigung des ORF möge näher aufgeklärt werden.

- Handelt es sich dabei um eine Abfertigung Neu im Sinne der betrieblichen Mitarbeitervorsorgegesetzes (BGBl. I 100 Nr. 100/2002) ?

- Liegt eine gesetzliche Abfertigung vor?

- Liegt eine freiwillige Zahlung des Auftraggebers vor?

Handelt es sich dabei um eine Gehaltsabläse oder um eine bloße Nachzahlung bzw. um eine bloße Abgeltung einer Verzichtleistung für künftige Entgeltsansprüche?

Anmerkung:

Steuerlich sind selbständige Einkünfte dann gegeben, wenn die persönliche Abhängigkeit (Eingliederung in den Betriebsablauf (Nutzung der Infrastruktur des Auftraggebers), Kontrolle (Berichtspflicht) an den Auftraggeber fehlt. In diesem Fall liegt entweder ein freier Dienstvertrag oder ein Werkvertrag vor. In der Sozialversicherung gelten seit 1.1.2000 alle freiberuflichen Mitarbeiter als neue Selbständige (vgl. auch Abrechnung durch den ORF).

3. Weiters wurde in der Berufung behauptet, dass es beim ehemaligen Auftraggeber (ORF) Umstrukturierungsmaßnahmen gegeben habe und deswegen eine Reduktion der Aufträge die Folge gewesen sei. Wurden Zahlungen vom Unternehmen auch anderen Auftragnehmern gewährt (etwa im Rahmen eines Sozialplanes)?

4. Warum erfolgte die Auszahlung erst am 14.01.2004? Handelt es sich dabei um Nachzahlungen? Wann wurde das „Dienstverhältnis“ beendet, welches Ursache für gegenständliche Zahlung war.

5. Im Vorlageantrag wurde ein Antrag auf mündliche Berufungsverhandlung gestellt. Sie werden ersucht bekanntzugeben, ob Sie diese weiterhin aufrecht halten.

6. Um Stellungnahme innerhalb einer Frist von drei Wochen – gerechnet von der Zustellung dieses Schreibens - wird ersucht!

In der **mündlichen Verhandlung v.7.10.2008** wurde von der steuerlichen Vertretung zusammengefasst Folgendes ausgeführt (vgl. auch Schriftsatz v. 06.10.2008 (Vorhaltsbeantwortung), der zu Beginn der mündlichen Verhandlung dem Verhandlungsleiter übergeben wurde):

Die Bw. sei im Rahmen eines Dienstverhältnisses seit jeher beim ORF beschäftigt gewesen. Ein schriftlicher Dienstvertrag existiere nicht. Keinesfalls sei sie aufgrund eines freien Dienstverhältnisses beim ORF als Radio -und Fernsehmoderatorin beschäftigt gewesen. Für diese Ansicht würden folgende Umstände sprechen: Die Bw. sei in der Beitragsgruppe D1 bzw. D2 (ab ihrem 56. Lebensjahr), d.h. in der Angestellten-Beitragsgruppe für Zwecke der Sozialversicherung abgerechnet worden. Sie hätte im Falle z.B. eines Krankenstandes bzw. Urlaubes weiterhin eine Entgeltsfortzahlung gehabt. Sie wäre wie eine Dienstnehmerin zeitlich und örtlich an ihren Arbeitgeber gebunden gewesen. Die Arbeiterkammer Wien hätte ab dem Stichtag 1.1.2004 für die beim ORF beschäftigten Arbeitnehmer erreicht, dass sie als Angestellte abgerechnet werden und daher auch steuerlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehen. Dies war eine arbeitsrechtliche Systemumstellung. Ein Spezialist in Sachen Arbeitsrecht von der Arbeiterkammer könnte in einem weiteren Verfahren noch Stellung nehmen. Für die mündliche Verhandlung habe er den Arbeiterkammer-Fachexperten nicht gewinnen können. Die Vorhaltsbeantwortung v. 6.10.2008 zum Ergänzungsersuchen v. 15.07.2008 wurde anlässlich der mündlichen Verhandlung am 7.10.2008 vorgelegt. Die

Argumente dieses Schriftsatzes wurden in der mündlichen Verhandlung erörtert. Wesentlich sei, dass die Abrechnungen des ORF falsch seien. Es wurde unrichtigerweise keine Lohnsteuer einbehalten. Nur weil Bestätigungen vom ORF über „Honorare“ ausgestellt worden seien, hieße das nicht, dass diese Abrechnungen richtig seien.

Aussagen der Bw. (vgl. im einzelnen Verhandlungsniederschrift v. 7.10.2008): Vom Unternehmen seien ihr mündlich Zusicherungen gemacht worden, dass sie bis zu ihrem 60. Lebensjahr (im Oktober 2004) arbeiten hätte können. Anlässlich der dann doch früher [(Kündigung zum 1.9.2003 unter Einhaltung einer 3-monatigen Kündigungsfrist (Ende November 2003)] eingetretenen Beendigung ihres Arbeitsverhältnisses hätte sie eine Vereinbarung über die einvernehmliche Auflösung des Arbeitsverhältnisses unterschreiben müssen. Als Gegenleistung hätte sie eine Bonuszahlung v. ca. € 3.840,80 erhalten. Obwohl auf der Honorarabrechnung für Dezember 2003 „Abfertigung“ (Anm. der Abgabenbehörde: Diese Honorarabrechnung 12/2003 wurde anlässlich der mündlichen Verhandlung vorgelegt und entspricht betraglich dem aktenkundigen Lohnzettel für November 2003) stünde, sei diese Zahlung aber keine Abfertigung gewesen. Hingegen sei die Zahlung v. € 61.804,59 sehr wohl eine Abfertigungszahlung gewesen. Andere Personen (eine Person wurde in der Verhandlung namentlich erwähnt) hätten auch eine begünstigte Abfertigungszahlung bekommen. Bei ihr hätten die Verantwortlichen dann diese zunächst zugesagte Begünstigung in einem Gespräch an ihrem letzten Arbeitstag Ende November 2003 verweigert.

*Der Anspruch (die Zusage) auf die streitgegenständliche Zahlung habe bereits Ende 2003 bestanden. Deswegen sei auch alles im Jahre 2003 (vgl. Umsatzsteuererklärung 2003) abgehandelt worden (und nicht im Zuflusszeitpunkt 14.01.2004). Dies sei nicht Berufungsthema. Die steuerliche Vertretung sei sich der Zuflussproblematik sehr wohl bewusst, sie meine aber, dieselbe Problematik würde sich wiederum eben ein Jahr später bei der Veranlagung 2004 stellen (Zahlung als **Ausfluss eines Dienstverhältnisses**). Auch das während der mündlichen Verhandlung v. 7.10.2008 übermittelte Fax weise klar den streitgegenständlichen Betrag **als Abfertigungszahlung** aus. Insgesamt würden alle klassischen Merkmale eines Dienstverhältnisses bei der Bw. vorliegen.*

Die Amtspartei führte in der mündlichen Verhandlung zusammengefasst aus:

Es seien alle Jahre hindurch Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd§ 22 EStG 1988 erklärt und auch veranlagt worden, und dies sei von der Bw. auch niemals bekämpft worden. Die Aktenlage sei eindeutig. Die Abrechnungen des ORF bezogen sich immer auf Honorare für die Leistungen der Bw. beim ORF. Von Gehaltsabrechnungen sei da niemals die Rede gewesen. Die –wenn auch falsche Abrechnung durch den ORF– könne nicht nachträglich saniert werden. Den Begriff des freien Dienstnehmers gebe es auch in anderen Bereichen (z.B. Vortragende

bei WIFI). Auch dort handle es sich um Honorare für erbrachte Leistungen, die nach dem ASVG abgerechnet würden. Im übrigen werde auf eine Entscheidung des UFS- Graz hingewiesen, wonach eine ähnliche steuerliche Problematik abgehandelt worden wäre.

Die Verhandlungsniederschrift v. 07.10.2008 wurde den Parteien gemeinsam mit dieser Berufungsentscheidung zugestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 22 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit als Einkünfte aus selbständiger Arbeit einzustufen.

Gem. § 67 Abs. 1 EStG 1988 beträgt die Lohnsteuer, soweit die sonstigen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres 620,00 € übersteigen, 6 %. Dies gilt für sonstige Bezüge, also Bezüge, die der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn vom selben Arbeitgeber, insbesondere einmalige Bezüge (z.B. 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen) erhält.

Gem. § 67 Abs. 3 EStG 1988 ist die Lohnsteuer von Abfertigungen, deren Höhe sich nach einem von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängigen Mehrfachen des laufenden Arbeitslohnes bestimme, so berechnet, dass die auf den laufenden Arbeitslohn entfallende tarifmäßige Lohnsteuer mit der gleichen Zahl vervielfacht werde, die dem bei der Berechnung des Abfertigungsbetrages angewendeten mehrfachen entspreche. Ist die Lohnsteuer bei Anwendung des „Steuersatzes des Abs. 1“ niedriger, so erfolge die Besteuerungen der Abfertigungen nach dieser Bestimmung.

Unter Abfertigung ist die einmalige Entschädigung durch den Arbeitgeber zu verstehen, die an einen Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses aufgrund

- gesetzlicher Vorschriften,
- Dienstordnungen von Gebietskörperschaften,
- Aufsichtsbehördlich genehmigter Dienstbesoldungsordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechtes,
- eines Kollektivvertrages oder
- der für die Bedienstete des österreichischen Gewerkschaftsbundes geltenden Arbeitsordnung zu leisten ist.

Gem. § 67 Abs. 6 leg.cit. sind sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen „wie z.B. freiwillige Abfertigungen und Abfindungen, ausgenommen von Mitarbeitervorsorgekassen ausbezahlte Abfertigungen, mit dem Steuersatz des Abs. 1 zu versteuern, soweit sie insgesamt $\frac{1}{4}$ der lfd. Bezüge der letzten 12 Monate nicht übersteigen;

Gem. § 32 des ORF Gesetzes BGBl-Nr. 379/1984, geändert durch BGBl I Nr. 100/2002, haben

der österreichische Rundfunk und seine Tochtergesellschaften die Unabhängigkeit und Eigenverantwortlichkeit aller programmgestaltenden Mitarbeiter sowie die Freiheit der journalistischen Berufsausbildung aller journalistischen Mitarbeiter bei Besorgung aller ihnen übertragenen Aufgaben im Rahmen dieses Bundesgesetzes zu beachten.

Abs. 2: Programmgestaltende Mitarbeiter im Sinne dieses Bundesgesetzes sind alle Personen, die an der inhaltlichen Gestaltung von Hörfunk- und Fernsehsendungen mitwirken.

Abs. 3: Journalistische Mitarbeiter im Sinne dieses Bundesgesetzes sind alle Personen, die an der journalistischen Gestaltung von Programmen im Hörfunk- und Fernsehen mitwirken, insbesondere Redakteure, Reporter, Korrespondenten und Gestalter.

Abs. 4: Programmgestaltende und journalistische Mitarbeiter im Sinne dieses Bundesgesetzes sind entweder Arbeitnehmer oder freie Mitarbeiter des österreichischen Rundfunks oder seiner Tochtergesellschaften.

Abs. 5: Für journalistische und programmgestaltende Mitarbeiter des österreichischen Rundfunks gelten auch dann, wenn sie in einem Arbeitsverhältnis zum österreichischen Rundfunk stehen, soweit die vereinbarte oder tatsächlich geleistete Arbeitszeit während eines Zeitraumes von 6 Monaten im Monatsdurchschnitt nicht mehr als $\frac{4}{5}$ des 4,3 fachen der durch Gesetz oder Kollektivvertrag vorgesehenen wöchentlichen Normalarbeitszeit beträgt, folgende Bestimmungen:

Z 1: Befristete Arbeitsverhältnisse können ohne zahlenmäßige Begrenzung und auch unmittelbar hintereinander abgeschlossen werden, ohne dass hier durch ein Arbeitsverhältnis auf unbestimmte Zeit entsteht.

Z 2. Beabsichtigt das Unternehmen ein weiteres befristetes Arbeitsverhältnis nicht mehr abzuschließen, so ist der Arbeitnehmer von dieser Absicht schriftlich zu verständigen. Die Verständigung hat, wenn ab Beginn des ersten Arbeitsverhältnisses mit oder ohne Unterbrechungen ein Zeitraum von nicht mehr als 3 Jahren verstrichen ist, 4 Wochen vor Ende des laufenden Arbeitsverhältnisses zu erfolgen.

Abs. 6: Erstrecken sich befristete Arbeitsverhältnisse im Sinne des Abs. 5 ab Beginn des ersten Arbeitsverhältnisses mit oder ohne Unterbrechungen über einen Zeitraum von 5 Jahren, so gebührt bei einer gem. Abs. 5 Z 2 vorgenommenen Beendigung des Arbeitsverhältnisses eine Abfertigung. Diese gebührt auch dann, wenn das Unternehmen die Verständigung unterlasse, jedoch kein weiteres befristetes Arbeitsverhältnis abschließen, oder das Arbeitsverhältnis durch berechtigten vorzeitigen Austritt oder unverschuldete Entlassung des Arbeitnehmers ende. Die Abfertigung betrage bei einer Dauer von mehr als 5 Jahren ab Beginn des ersten Arbeitsverhältnisses $\frac{1}{12}$, bei einer Dauer von mehr als 10 Jahren $\frac{1}{9}$, bei mehr als 15 Jahren $\frac{1}{6}$, bei mehr als 20 Jahren $\frac{2}{9}$ und bei mehr als 25 Jahren $\frac{1}{3}$ jenes Entgeltes, das der Arbeitnehmer in den letzten 3 Jahren vor Beendigung des

Arbeitsverhältnisses erhalten habe. Auf diese Abfertigung ist eine nach anderen Bestimmungen allenfalls gebührende Abfertigung anzurechnen.

Abs.7: Die Bestimmungen des Abs. 6 sind auf befristete Arbeitsverhältnisse gem. Abs. 5 nicht anzuwenden, wenn zwischen den journalistischen oder programmgestaltenden Arbeitnehmer im Sinne des Abs. 4 und dem österreichischen Rundfunk erstmals ein befristetes Arbeitsverhältnis nach dem 31.12.2002 begonnen hat, soweit nicht durch Verordnung gem. § 46 Abs. 1 letzter Satz des betrieblichen Mitarbeiter-Vorsorgegesetzes, BGBl. Nr. 100/2002, etwas anderes angeordnet wird.

Beurteilung des konkreten Falles

Die steuerrechtliche Beurteilung der gegenständlichen Zahlung des ORF an die Bw. im Ausmaß v. € 61.804, 59 bildete den Streitpunkt im Verfahren .

Die Schwierigkeit dieser Beurteilung ergab sich vor allem deswegen, weil der ORF im Jahre 2003, mit Wirksamkeit 1.1.2004, eine arbeitsrechtliche Systemumstellung der Mitarbeiter durchführte. Bisherige - als freie Mitarbeiter eingestufte - Beschäftigte wurden - so die Ausführungen der Bw. in der mündlichen Verhandlung (S. 4 ff bzw .S. 8 der Verhandlungsniederschrift) - ab 1.1.2004 als Angestellte eingestuft.

Die ertragsteuerrechtliche Beurteilung war in diesem Kontext für die steuerliche Vertretung somit nicht geklärt. Die steuerliche Vertretung wies auch darauf hin, dass es sich dabei um eine Vorfrage handle, nämlich der Prüfung, ob hinsichtlich der vorliegenden Einkünfte tatsächliche Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Form eines freien Dienstvertrages vorliegen, oder ob diese Einkünfte nicht doch als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu qualifizieren sind. Letztere Auffassung hätte für die Bw. den Vorteil gehabt, dass bestimmte Einkommensteile begünstigt besteuert hätten werden können. Dies alles war vermutlich auch der Grund, warum sie zunächst die Zahlung ertragsteuerlich als steuerfreie Zahlung wertete.

Im Wege der Veranlagung wurde diese Zahlung unter die Einkunftsart selbständige Arbeit eingereiht. Eine steuerliche Begünstigung (Hälftesteuersatz) wurde nicht anerkannt, weil die Bw. die Altersgrenze von 60 Jahren zum Stichtag ihres Ausscheidens aus dem Beschäftigungsverhältnis nicht erreichte. Sie war zu diesem Zeitpunkt (November 2003) erst 59 Jahre.

Folgende Umstände sprechen nach Auffassung des Referenten - in freier Beweiswürdigung - für die Stellung der Bw. als freier Mitarbeiterin des ORF in einem überwiegenden Ausmaß :

Der Abgabenbehörde II. Instanz sind Aktenteile ab dem Jahr 1998 zur Entscheidungsfindung vorgelegen, in denen ertragsteuerlich überwiegend immer von Einkünften aus selbständiger

Arbeit ausgegangen wurde. Die Bw. war 25 Jahre lang beim ORF beschäftigt (vgl. Verhandlungsniederschrift v. 7.10.2008, Seite 11 unten).

Nunmehr habe sich – so die steuerliche Vertretung anlässlich des Ausscheidens der Bw. aus dem ORF mit Ende November 2003 - diese Praxis als falsch herausgestellt.

Selbst wenn es zutrefte, dass ab dem Stichtag 1.1.2004 von einer Umstellung des Systems für sämtliche Mitarbeiter des ORF auszugehen sei, ist dadurch für die Bw. als programmgestaltender Mitarbeiterin des ORF nichts gewonnen, da das Beschäftigungs- bzw. Auftragsverhältnis Ende November 2003 aufgelöst wurde.

Berücksichtigt man die im Verhältnis der Honorareinnahmen als geringfügig zu wertenden nichtselbständigen Bezüge, ist die Behauptung, die Zahlung im Ausmaß v. € 61.804,59 stelle eine „Abfertigungszahlung“ dar, unglaublich:

Jahr	Einkünfte aus selbständiger Arbeit in ATS	Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in ATS
1998	467.862	75.357
1999	505.079	70.745
2000	506.399	72.261
2001	575.736	119.962
2002	€ 55.709,11 (erstmalig als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt)	€ 870,54
2003 (Berufungsjahr)	€ 39.172,85 (ohne € 61.804,59)	

Dies gilt nach Ansicht des Referenten auch vor dem Hintergrund der zweiten Bestätigung des ORF v. 30.03.2004.

So wird aus dem Schriftsatz der steuerlichen Vertretung v. 30.01.2001 (Berufung gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2001) in diesem Zusammenhang zitiert:

*Frau Bw. beziehe neben ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, welche 2001 etwa die Höhe des Jahres 1999 erreichen würden, Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Bei diesen Einkünften aus selbständiger Arbeit handle es sich um Honorare, welche sie als **freie Mitarbeiterin des ORF** beziehe. Seine Mandantin habe für 2001 keinen Vertrag mit dem*

Auftraggeber, der ihr bestimmte Einkünfte oder eine Beschäftigung überhaupt zusichern würde. Dazu komme, dass der ORF aufgrund struktureller Änderungen des ORF verstärkt auf jüngere Moderatorinnen setzte, was zu einem unvermittelt eintretenden Absinken der Einkünfte führen könne. Frau Bw. gehe bei Kenntnis der derzeitigen Situation im ORF davon aus, dass sie im Jahre 2001 Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Ausmaß von höchstens ATS 400.000 erzielen werde.

In den Beilagen zu den jeweiligen Steuerklärungen wurden die Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Wege einer Einnahmen/Ausgabenrechnung ermittelt.

Nur ein geringfügiger Teil wurde im Rahmen von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit erklärt (Lohnzettel).

Es ist nach Meinung des Referenten auch nicht maßgeblich, wie die Abrechnung in der Sozialversicherung (ob in der Beitragsgruppe als Angestellte oder in jener der Beitragsgruppe der freien Mitarbeiter) erfolgte.

Auch unterliegen freie Mitarbeiter einer gewissen zeitlichen und örtlichen Bindung, ohne deswegen die Kriterien eines Dienstnehmers iSd § 47 EStG 1988 zu erfüllen.

Im Ergänzungsersuchen v. 15.07.2008 wurde von der Bw. verlangt, Einzelhonorarabrechnungen bzw. die rechtlichen Grundlagen ihres /ihrer Beschäftigungsverhältnisse offen zu legen. Erst zu Beginn der mündlichen Verhandlung wurde die Vorhaltsbeantwortung v. 6.10.2008 vorgelegt. Einzelhonorarabrechnungen wurden abermals nicht vorgelegt.

In der Verhandlung wurde von der Bw. ausgeführt, dass sie – wäre sie beim ORF geblieben – angestellt hätte werden müssen. Dies wird nicht bestritten. Im Umkehrschluss bestätigt sie aber damit, dass sie im Jahre 2003 (und natürlich auch in den Jahren davor) als programmgestaltende Mitarbeiterin und damit als freie Mitarbeiterin beim ORF überwiegend tätig war. Dies deckt sich sowohl mit der Aktenlage als auch mit den Eingaben der steuerlichen Vertretung (z.B. jene v. 30.01.2001).

Schriftliche Dienstverträge, die eine Abfertigungszahlung von besagter Höhe beim Ausscheiden aus dem Auftrags- bzw. Arbeitsverhältnis verbriefen hätten, wurden nicht vorgelegt. Dienstanweisungen seien nur mündlich erfolgt, es habe auch Berichtspflichten an den/die Vorgesetzten gegeben (diesbezüglich wurden abermals keine schriftlichen Nachweise vorgelegt). Bei der Beendigung des Arbeitsverhältnisses habe sie eine Unterschrift leisten müssen, um die Auszahlung zu bekommen (abermals kein Nachweis), einmal spricht die Bw. von einer zum 1.9.2003 erfolgten Kündigung (legt aber kein schriftliches Kündigungsschreiben vor, sondern behauptet die einvernehmliche Auflösung des Arbeitsverhältnisses).

Bemerkenswert ist, dass Bestätigungen des ehemaligen Auftraggebers ORF immer dann gelten sollen, wenn es der Bw. zum Vorteil gereicht (zweite Bestätigung des ORF v. 30.03.2004 über erhaltene „Abfertigungszahlung“). Diese Widersprüchlichkeit zeigt sich gerade bei der Aussage der Bw. hinsichtlich Abfertigung v. € 3.840 (Fax v. 07.10.2008), denn dies sei als eine Bonuszahlung und somit als Gegenleistung für die geleitete Unterschrift anlässlich der Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu werten.

Die unterschiedliche Auslegung von Begriffen der Abfertigung, einmal als Bonuszahlung (S.10 der Verhandlungsniederschrift) und das andere Mal als Abfertigung mit begünstigter Besteuerung, je nachdem wie hoch diese Bezüge sind, ist offenkundig. Diese Ausführungen trugen letztlich dazu bei, dass letzte Gewissheit darüber, wie sich die Beendigung des Auftrags- bzw. Arbeitsverhältnisses der Bw. im Detail gestaltete, der Abgabenbehörde verborgen geblieben ist. Daran ändert auch die Darstellung in der schriftlichen Vorhaltsbeantwortung v. 06.10.2008 bzw. im Fax v. 7.10.2008 nichts.

Die Frage der begünstigten Besteuerung dieser Zahlung war offenbar auch Gegenstand von Besprechungen des Betriebsrates mit dem ORF. Letztlich – so auch die Bw. in der mündlichen Verhandlung v. 7.10.2008 – hätten ihr der Betriebsrat bzw. die im ORF Verantwortlichen mitgeteilt, dass die begünstigte Besteuerung von 6 % nicht zur Anwendung gelangen könne (S.7 der Verhandlungsniederschrift v. 7.10.2008).

Das erstmals in der mündlichen Verhandlung vorgebrachte Argument (S. 14 der Verhandlungsniederschrift), es habe auch Entgeltsfortzahlung im Krankheitsfall gegeben, erweist sich mangels Nachweises als nicht geeignet, eine steuerrechtlich begünstigte Abfertigungszahlung anzunehmen.

Die Tatsache, dass die Arbeiterkammer Wien letztlich für die weiter laufenden Beschäftigungsverhältnisse eine andere arbeitsrechtliche Stellung bewirken konnte (Angestelltenstatus, vgl. S. 9 der Verhandlungsniederschrift), kann auch für die Bw. – nach Meinung des Referenten - keinen positiven Verfahrensausgang bringen. Denn diese geänderte arbeitsrechtliche Stellung ab 1.1.2004 kann rückwirkend für die Bw. nicht angewendet werden. Würde man dieser Ansicht folgen, wäre diese eine der Wirklichkeit widersprechende Betrachtungsweise. Betrachtet man die Eingaben der steuerlichen Vertretung, geht sie selbst vom überwiegenden Vorliegen von selbständigen Einkünften aus.

Wenn die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses notwendigen Voraussetzungen wie Dienstvertrag, Lohnsteuerabfuhr durch den Dienstgeber etc. fehlen, ist es ausgeschlossen, dass die Abgabenbehörde II. Instanz der gegenständlichen Zahlung den Charakter einer Abfertigungszahlung mit steuerlicher Begünstigung beimisst. Vielmehr lag nach Ansicht des Referenten eine nicht begünstigte Abfindungszahlung im Zusammenhang mit der Beendigung

des Auftragsverhältnisses im gegenständlichen Fall vor. Diese sollte nach Meinung des Referenten alle noch offenen Honoraransprüche der Bw. gegenüber dem ORF abdecken.

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates ist – auch vor dem Prüfungsmaßstab des § 32 ORF-Gesetzes - im Ergebnis die Norm des § 67 EStG 1988 bei der gegebenen Sachlage (Einkünfte aus selbständiger Arbeit im überwiegenden Ausmaß) für die Bw. nicht anzuwenden (vgl. VwGH vom 28.5.1998, 98/15/0021).

Im übrigen deckt sich diese Ansicht mit der ersten Bestätigung des ORF v. 30.03.2004 (nicht lohnversteuerte Honorarzahungen von insgesamt € 111.858,54) .

Der Vollständigkeit halber wird erwähnt:

Wenn man allerdings diese Einkünfte als Einkünfte aus selbständiger Arbeit behandelt, ist zu prüfen, ob die gegenständliche Zahlung nicht einen Aufgabegewinn gem. § 24 EStG 1988 darstelle, für welchen der Freibetrag gem. § 24 Abs. 4 EStG zustehe. Auf die diesbezüglichen Bestimmungen § 24 Abs. 1, Abs. 2 und Abs. 3 bzw. Abs. 4 wird hingewiesen. Der Zweck dieser Regelungen des § 24 EStG 1988 iVm § 37 EStG 1988 besteht laut herrschender Rechtsauffassung im Wesentlichen darin, die im Rahmen einer Betriebsveräußerung (Betriebsaufgabe) massiv anfallenden außerordentlichen Gewinne zu begünstigen. Die „Finalbesteuerung“ des § 24 EStG 1988 (Doralt Einkommensteuergesetzkommentar § 24Tz. 4), aufgrund welcher alle bisher unversteuert gebliebenen Vermögensvermehrungen erfasst werden sollen, führe nämlich in der Regel zu einer kumulierten Erfassung angestauter stiller Reserven. Gerade dieser Effekt der schlagartigen Realisation über Jahre oder Jahrzehnte angesammelter stiller Reserven soll also durch die oben angeführte Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinnbegünstigung gemildert werden. Nicht jedoch geht es im Rahmen des § 24 bzw. § 37 EStG 1988 um eine Begünstigung solcher Geschäftsfälle, die zur normalen Geschäftstätigkeit der Steuerpflichtigen zählen, mögen sie auch im engen zeitlichen Zusammenhang mit einer Betriebsveräußerung (Betriebsaufgabe) stehen (vgl. Quantschnigg / Schuch, Einkommensteuerhandbuch § 24 Tz. 3; VwGH 23.5.1990, 89/13/0193). Nach Prüfung ergibt sich für den Unabhängigen Finanzsenat , dass im gegenständlichen Fall gar keine Betriebsaufgabe stattgefunden hat.

Es ist auch von keiner Teilbetriebsaufgabe auszugehen, existiert hier doch gar kein Teilbetrieb. Ein Teilbetrieb liegt nach herrschender Rechtsauffassung ja nur dann vor, wenn es sich um einen organisch in sich geschlossenen Betriebsteil handelt, der mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattet ist und es durch seine organisatorische Geschlossenheit ermöglicht, die gleiche Erwerbstätigkeit ohne weiteres fortzusetzen (vgl. Quantschnigg – Schuch § 24 Tz. 36). Diese Voraussetzungen sind aber bei einem bloßen Vertragsverhältnis gegenüber einem bestimmten Auftraggeber, wie im vorliegenden Fall, sicherlich nicht erfüllt

(vgl. VwGH 28.5.1998, 98/15/0021).

Dazu kommt noch, dass im vorliegenden Fall eine Überführung von Betriebsvermögen (Anlagevermögen) in das Privatvermögen offenbar gar nicht stattgefunden hat.

Dementsprechend ist es hier auch zu keiner Aufdeckung von stillen Reserven gekommen.

Mangels Überführung von Wirtschaftsgütern in das Privatvermögen fehlt es damit aber schon an den Grundvoraussetzungen für das Entstehen eines Aufgabegewinnes (vgl. VwGH 28.5.1998, 98/15/0021). Außerdem hat die Bw. auch den, im Falle einer Teilbetriebsaufgabe gem. § 24 Abs. 2 EStG 1988 zwingenden Übergang von der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG auf den Betriebsvermögensvergleich gem. § 4 Abs. 1 EStG nicht vorgenommen – wie sie ja selbst offensichtlich gar nicht von einer Teilbetriebsaufgabe ausgegangen ist (vgl. AV v. 6.8.2004).

Die Zahlung stellt jedenfalls einen Teil des laufenden, nicht gem. § 24 EStG 1988 begünstigten Gewinnes dar (vgl. VwGH vom 4.6.2003 97/13/0195).

Im Übrigen hat der VwGH ausdrücklich festgestellt, dass Zahlungen, die ein freiberuflich tätiger Abgabepflichtiger von seinem Auftraggeber im Zusammenhang mit der Beendigung des Auftragsverhältnisses erhalte, einem Aufgabegewinn nicht gleichgesetzt werden können (vgl. VwGH 28.5.1988, 98/15/0021).

Aus den angeführten Gründen war daher die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 29. Oktober 2008