



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

Außenstelle Wien
Senat 2

GZ. RV/1391-W/02
RV/2395-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998-2000 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 und 1999 bleiben unverändert.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2000 wird endgültig festgesetzt.

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 Berufungswerber (Bw.) erzielte bis zum Jahre 1997 Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit als Rechtsanwalt ua. für die WS.

Mit Schreiben vom 5. Juli 1998 teilte der Bw. mit, dass er mit 30. Juni 1998 in Ruhestand getreten sei und ab 1. Juli desselben Jahres Pensionszahlungen der Rechtsanwaltskammer Wien und Zahlungen – vertraglich auch als "Eigenrente" bezeichnet – der WS erwarte.

Im Zuge der Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1998 bis 2000 beantragte der Bw., die in der Folge strittigen Zahlungen der WS bzw. ihrer Rechtsnachfolgerin, die WS Holding AG, als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen. Das Finanzamt setzte die diesbezüglichen Zahlungen jedoch als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit an.

In den rechtzeitig eingebrachten **Berufungen** brachte der Bw. vor, dass die Pension der WS Holding AG zwölf mal als laufender Bezug und zwei mal als Sonderzahlung ausbezahlt worden sei. Die als Sonderzahlung ausgewiesenen Zahlungen seien daher mit dem festen Steuersatz zu besteuern.

Mit Vorhalt vom 28. März 2000 wurde der Bw. aufgefordert, die Rechtsgrundlagen für den Bezug der Pensionszahlungen der WS vorzulegen.

In Beantwortung dieses Vorhaltes legte der Bw. einen Auszug aus dem Übereinkommen zwischen den WS und ihm betreffend seine rechtsanwaltliche Vertretung für die WS und einen Brief der WS Holding AG an ihn vom 17. April 2000 vor. In diesem Brief wurde seitens der WS Holding AG ua. bekannt gegeben, dass als Bemessungsgrundlage der sog. "Eigenrente" der Gehalt eines Beamten der Bundeshauptstadt Wien Schema II/A/VIII/8 zuzüglich der allgemeinen Dienstzulage herangezogen worden sei, der Vertrag zwischen dem Bw. und den WS jedoch keine ausdrückliche Regelung hinsichtlich Sonderzahlungen enthalte. Im Hinblick darauf, dass während der aktiven Ausübung der Tätigkeit des Bw. als Anwalt der WS sein monatliches Pauschalhonorar durch Sonderzahlungen ergänzt worden sei, werde seitens der WS bzw. WS Holding AG auch für die "Eigenrente" vergleichbare Sonderzahlungen – ohne ausdrückliche vertragliche Regelung – gewährt.

In einer weiteren Eingabe führte der Bw. aus, dass er mit einer Fixbesoldung als Anwalt der WS gleich einem Angestellten (ähnlich den derzeit üblichen freien Dienstverträgen) tätig gewesen sei und anlässlich der Pensionierung diese Besoldung weiterhin mit 12 Monatsbezügen und 2 Sonderzahlungen als Pension weiter erhalten habe. Durch diese Regelung und die Anbindung an das Gehaltsschema der WS seien diese Bezüge zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu zählen. Im Übrigen gelte die gleiche Vorgangs-

weise auch bei Dienstnehmern, die einkommensteuerpflichtig seien, auch wenn der Dienstgeber keine Niederlassung in Österreich unterhalte. In diesen Fällen seien aus dem jährlichen Gesamtbezug der 13. und 14. Gehalt herauszurechnen.

Mittels **Berufungsvorentscheidung** wurde dem Begehrten auf begünstigte Besteuerung der Sonderzahlungen nach § 67 Abs. 1 EStG 1988 mit der Begründung nicht stattgegeben, dass Voraussetzung für die Anwendung dieser Bestimmung das Vorliegen von Arbeitslohn sei, der von einem Arbeitnehmer bezogen werde. Der Bw. sei bis zu seiner Pensionierung unter anderem als Rechtsanwalt für die WS tätig gewesen. Die Entlohnung seiner Tätigkeit für die WS sei aufgrund einer Pauschalhonorarvereinbarung erfolgt, wobei ausschlaggebend sei, dass nie ein Dienstverhältnis vorgelegen habe. Zu keinem Zeitpunkt sei ein Lohnsteuerabzug vorgenommen worden oder habe eine ASVG-Pflichtversicherung bestanden. Hingegen habe seitens des Bw ein massives, ausgabenseitiges Unternehmerrisiko bestanden. Außerdem sei schon vor Beendigung der aktiven Tätigkeit kein Dienstverhältnis vorgelegen, sodass die strittigen Zahlungen nicht unter "Bezüge und Vorteile aus einem früheren Dienstverhältnis" zu subsumieren seien, auch wenn sich die Höhe der Zahlungen am Gehaltsschema eines Beamten der Bundesstadt Wien orientierten. Diese Einkünfte seien daher als nachträgliche Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu qualifizieren.

Im Zuge eines zeitgerechten Vorlageantrages ersuchte der Bw. um Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung, anlässlich dieser er (der Bw.) seine Gründe, die für eine Beurteilung der Zahlungen der WS bzw. WS Holding AG als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit sprechen, darlegen werde.

Am 27. September 2001 ist der Bw. verstorben.

Im weiteren durch den unabhängigen Finanzsenat durchgeföhrten Ermittlungsverfahren legte die WS Holding AG sämtliche mit dem Bw. geschlossenen Vereinbarungen bzw. Änderungen zu den Vereinbarungen in Fotokopie vor; und zwar das Übereinkommen mit den WS inklusive ihrer Teilunternehmungen EW, GW, VB und SB vom 1. Oktober 1974 (Grundlagenvertrag) und fünf sich auf dieses Übereinkommen beziehende Änderungen.

Der Grundlagenvertrag regelte die rechtsanwaltliche Vertretung der WS mit ihren Teilunternehmungen EW, GW, VB und SB in Bezug auf den Umfang der rechtsanwaltlichen Tätigkeit des Bw. für die oben erwähnten Unternehmungen, die Zusammensetzung und Zahlung eines monatlich fälligen Pauschalhonorars, die für die Tätigkeit als Rechtsanwalt erforderlichen Räumlichkeiten, deren Beheizung, Beleuchtung, Reinhaltung und Instandhaltung, sowie anteilige Telefonkosten. Weiters waren Regelungen betreffend Änderung bzw. Kündigung des

Vertrages, Beendigung der rechtsanwaltlichen Tätigkeit für die WS, Verpflichtung der WS zu Rentenleistungen an den Bw. (lebenslängliche Eigenrente), Erlöschen des Anspruches auf Zahlung eines Pauschalhonorars, Höhe des Jahresurlaubes, Erkrankung des Bw., Kostentragung und Wirksamkeit dieses Vertrages enthalten. Die in der Folge vorgenommenen einvernehmlichen Änderungen des Übereinkommens beinhalteten im Wesentlichen Änderungen bezüglich der Höhe des Pauschalhonorars, Änderungen bzw. Herabsetzung des Vertretungsumfanges des Bw. gegenüber den WS und Hinzufügung einer Bestimmung, die den Bw. verpflichten, ab einem bestimmten Zeitpunkt einen Pensionsbeitrag in dem für Beamte der Stadt Wien jeweils geltenden Prozentsatzmaß zu leisten.

Weiterführende Ermittlungen ergaben, dass der Bw. gemäß § 8a des Übereinkommens mit den WS in der Zeit vom 1. Jänner 1991 bis 30. Juni 1998 einen monatlichen Pensionsbeitrag in dem für Beamte der Stadt Wien jeweils geltenden Prozentsatzmaß an die WS geleistet habe und nach Beendigung der rechtsanwaltlichen Tätigkeit für die WS, ab 1. Juli 1998, seitens der WS bzw. WS Holding AG keine Sozialversicherungsbeiträge abgezogen worden seien.

Die WS Holding AG vertrat ferner im Schreiben vom 20. Dezember 2001 die Ansicht, dass die öffentlich rechtliche Frage der Abfuhr gesetzlicher Abgaben im eigenen Verantwortungsbereich des Bw. losgelöst von der im § 8a des Übereinkommens privatrechtlich vereinbarten Pensionsbeitragsleistung zu sehen und mit dem berufungsgegenständlichen Übereinkommen keine Begründung eines Dienstverhältnisses verbunden gewesen sei.

Mit Schreiben vom 30. April 2003 nahmen die Erben des Bw. von der Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung Abstand.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Berufung vom 13. März 2000 gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 und 1999 und die Berufung vom 11. Juli 2001 gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 wurden aus verfahrensökonomischer Sicht zu einem gemeinsamen Verfahren verbunden.

Im vorliegenden Berufungsverfahren ist im Wesentlichen strittig, ob bestimmte Zahlungen der WS bzw. WS Holding AG an den Bw. einer begünstigten Besteuerung im Sinn des § 67 EStG 1988 zugänglich sind. Vorerst wird jedoch abzuklären sein, welcher Einkunftsart im Rahmen des Einkommensteuerrechtes die diesbezüglichen Zahlungen zuzuordnen sind.

Gemäß § 25 Abs. 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn):

1. a) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.
 - b) Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 beteiligt sind, auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung fehlt.
 - c) Bezüge aus einer gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung.
 - d) Bezüge aus einer ausländischen gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung, die einer inländischen Kranken- oder Unfallversorgung entspricht.
 - e) Krankengelder aus den Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen.

Bezüge gemäß lit. c bis e, ausgenommen solche aus einer Unfallversorgung, sind nur dann Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wenn sie auf Grund eines bestehenden oder früheren Dienstverhältnisses zufließen. In allen anderen Fällen sind diese Bezüge nach § 32 Z 1 zu erfassen.

3. a) Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung. Besondere Steigerungsbeträge aus der Höherversicherung in der Pensionsversicherung bzw. Höherversicherungspensionen sind nur mit 25% zu erfassen
- b) Gleichartige Bezüge aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen.
- c) Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht.

Abs. 2 leg.cit. lautet:

Bei den Einkünften im Sinne des Abs. 1 ist es unmaßgeblich, ob es sich um einmalige oder laufende Einnahmen handelt, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht und ob sie dem zunächst Bezugsberechtigten oder seinem Rechtsnachfolger zufließen.

Unter welchen Voraussetzungen ein steuerrechtlich relevantes Dienstverhältnis vorliegt, ist im § 47 Abs. 2 EStG 1988 normiert, der besagt, dass ein Dienstverhältnis dann vorliegt, wenn der

Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Wenn das Finanzamt davon ausgeht, dass hinsichtlich der vom Bw. erzielten Einkünfte betreffend die Vereinbarung zwischen den WS und ihm kein Lohnsteuerabzug vorgenommen wurde, keine ASVG-Pflichtversicherung und ein für den Bw. ausgabenseitiges Unternehmerrisiko bestand, erkennt der unabhängige Finanzsenat keine aktenkundigen, anderen wesentlichen Umstände, die für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses im steuerrechtlichen Sinn sprechen. Demnach ist auch nicht von Einkünften im Sinne des oben zitierten § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 auszugehen.

Anlässlich einer Änderung des Übereinkommens zwischen den WS und dem Bw. vom 31. Mai 1988 wurde eine Bestimmung hinzugefügt, die besagt, dass der Bw. ab einem festgelegten Zeitpunkt einen Pensionsbeitrag in dem für Beamte der Stadt Wien jeweils geltenden Prozentausmaß zu leisten hat. Diese Regelung veranlasst den unabhängigen Finanzsenat, die Subsumierung dieser Einkünfte unter eine andere gesetzliche Regelung einer Prüfung zu unterziehen, nämlich unter § 25 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988, der bestimmt, dass Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung sind.

Zur Durchführung der Pensionsversicherung der Angestellten sind sachlich zuständig:

1. die Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten, soweit nicht einer der unter Z 2 und 3 genannten Versicherungsträger zuständig ist;
2. die Versicherungsanstalt der österreichischen Eisenbahnen für die bei ihr oder der Betriebskrankenkasse der Wiener Verkehrsbetriebe in der Krankenversicherung pflichtversicherten Personen;
3. die Versicherungsanstalt des österreichischen Bergbaues hinsichtlich aller in knappschaftlichen und diesen gleichgestellten Betrieben beschäftigten Angestellten (§ 29 Abs. 2 Z. 2 ASVG).

Werden von den oben erwähnten Pensionsversicherungsträgern Pensionen bezogen, zählen diese Einkünfte kraft Gesetzes zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Aus den vorliegenden Akten ist jedoch kein Hinweis zu entnehmen, dass der Bw. bei der Betriebskrankenkasse der Wiener VB (=Teilunternehmen der WS) in der Krankenversicherung pflichtver-

sichert war. Auch hat das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung ua. festgehalten, dass der Bw. nicht ASVG - pflichtversichert war. Zwar beantragte der Bw. für die Jahre 1999 und 2000 die Anerkennung von gemäß § 16 ASVG geleisteten und im übrigen vom Finanzamt berücksichtigten Krankenversicherungsbeiträgen an die Niederösterreichische Gebietskrankenkasse, diese Zahlungen stellen jedoch Beiträge im Rahmen der freiwilligen Selbstversicherung dar, sodass eine Anwendung des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 wieder zu verwerfen ist.

In weiterer Folge begeht der Bw. die Berücksichtigung der begünstigten Besteuerung eines Teiles seiner von den WS bzw. WS Holding AG geleisteten Zahlungen als Sonderzahlung im Rahmen des § 67 EStG 1988. Er sei mit einer Fixbesoldung als Anwalt der WS gleich einem Angestellten und ähnlich den derzeit üblichen freien Dienstverträgen tätig gewesen und habe anlässlich seiner Pensionierung zwölf Zahlungen und zwei Sonderzahlungen erhalten. Dieser Sachverhalt entspricht nicht vollständig der vorliegenden Aktenlage. Der Bw. hat nämlich auch während seiner aktiven Tätigkeit als Rechtsanwalt für die WS monatliche Zahlungen in der Höhe des jeweils fälligen Pauschalhonorars und am 1. Juni und 1. Dezember eines jeden Jahres je eine Zahlung in der Höhe des zu diesem Zeitpunkt fälligen monatlichen Pauschalhonorars erhalten. Eben diese Einkünfte wurden vom Bw. selbst als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit erklärt und versteuert.

Wenn der Bw meint, er sei ähnlich einem Angestellten mit einem derzeit üblichen freien Dienstvertrag tätig gewesen, wird ihm entgegengehalten, dass die Beurteilung eines Dienstverhältnisses nach steuerrechtlichen Gesichtspunkten zu erfolgen hat und daher eine mögliche Qualifikation als "freies" Dienstverhältnis im Sinne des Allgemeinen Sozialversicherungsgesetzes für den unabhängigen Finanzsenat nicht maßgebend ist.

Hinsichtlich des Vorbringens, bei einem einkommensteuerpflichtigen Dienstnehmer, dessen Dienstgeber keine Niederlassung in Österreich unterhalte, sei auch aus dem jährlichen Gesamtbezug der 13. und 14. Gehalt herauszurechnen, wird erwidert, dass die Absätze 1, 2, 6 und 8 des § 67 EStG 1988 bei der Veranlagung von Dienstnehmern anzuwenden sind (siehe § 67 Abs. 11 EStG 1988), wie oben jedoch bereits ausgeführt, der Bw. kein Dienstnehmer im steuerrechtlichen Sinn ist.

Wenn das Finanzamt davon ausgeht, dass vor der Pensionierung des Bw. kein Dienstverhältnis vorlag, weil weder ein Lohnsteuerabzug vorgenommen wurde, noch eine ASVG Pflichtversicherung bestanden hat und andererseits dem Bw. ein ausgabenseitiges Unternehmerrisiko traf, kann der unabhängige Finanzsenat darin keine Rechtswidrigkeit erkennen, die Zahlungen auch nach dem Pensionsantritt des Bw. als Einkünfte aus einer ehemaligen

betrieblichen Tätigkeit zu qualifizieren. Wurden diese Zahlungen doch seitens der WS bzw. WS Holding AG ohne ausdrückliche vertragliche Regelung lediglich in Anlehnung an die Zahlungen, die während der aktiven Ausübung der Tätigkeit des Bw. als Anwalt der WS geleistet wurden, gewährt.

Die Anbindung dieser von den WS geleisteten Zahlungen an das Gehaltsschema eines Beamten der Stadt Wien ist jedoch kein so gewichtiges Indiz, das für eine Beurteilung dieser Einkünfte als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit spricht.

Die mit Übereinkommen vom 31. Mai 1988 hinzugefügte Bestimmung des § 8a zwischen dem Bw. und den WS ist unter dem Gesichtspunkt des im Obligationenrecht herrschenden Prinzips der Vertragsfreiheit als Ausfluss der Privatautonomie zu verstehen. Selbst die WS Holding AG vertrat im Schreiben vom 20. Dezember 2001 die Ansicht, dass diese hinzugefügte Bestimmung als privatrechtlich vereinbarte Pensionsbeitragsleistung losgelöst von der öffentlich rechtlichen Frage der Abfuhr gesetzlicher Abgaben zu sehen ist und damit kein Dienstverhältnis begründet wurde.

Zusammenfassend ist demnach davon auszugehen, dass die von den WS bzw. der WS Holding AG geleisteten Rentenzahlungen keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, sondern Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 32 Z 2, 1. Teilstrich EStG 1988 darstellen.

Was die begünstigte Besteuerung der Sonderzahlungen im Sinne des § 67 EStG 1988 angeht, vertritt der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass die Bestimmung des § 67 EStG 1988 sowohl wegen ihrer Stellung in dem mit "Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer)" überschriebenen 5. Teil des EStG 1988, als auch wegen ihrer auf Lohnzahlung abstellenden Formulierungen nur auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Anwendung finden kann (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 17. Oktober 2001, Z 2001/13/0009 sowie die dort zitierte Vorjudikatur).

Somit ist eine diesbezügliche begünstigte Besteuerung der Sonderzahlungen im Sinne des § 67 EStG 1988 nicht durchzuführen, sodass die Berufungen als unbegründet abzuweisen waren.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 war gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig zu erklären, weil eine Ungewissheit im Sinne des Absatz 1 leg.cit. nicht mehr vorliegt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 20. Mai 2003