



GZ. RV/0135-G/04

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **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**

Die Bw. erklärte für den verfahrensgegenständlichen Zeitraum Einkünfte aus selbständiger Arbeit auf Grund freier Journalistentätigkeit (für den ORF, für eine Tageszeitung sowie für ein Ausstellungsprojekt) in Höhe von 222.974,83 S.

Im Einkommensteuerbescheid vom 12. Juli 2002 folgte das Finanzamt im Wesentlichen den Erklärungsangaben und setzte die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit 221.845,00 S fest.

In der dagegen eingebrachten Berufung vom 22. Juli 2002 wies die Bw. darauf hin, dass in den erklärten Einnahmen auch eine vom ORF stammende, nach § 23a des Angestelltengesetzes errechnete Abfertigung in Höhe von 98.280,40 S enthalten sei, und beantragte die Besteuerung dieser Abfertigung mit dem festen Steuersatz von 6% gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988.

In der Berufungsvorentscheidung vom 18. März 2004 wurde das Berufungsbegehren mit der Begründung abgewiesen, dass es sich bei den verfahrensgegenständlichen Einkünften um solche aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 handle, die Besteuerung einer Abfertigung mit dem festen Steuersatz von 6% gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 jedoch das Vorliegen nichtselbständiger Einkünfte voraussetze.

Im Vorlageantrag vom 8. April 2004 erklärte der steuerliche Vertreter der Bw., dass das Berufungsbegehren "an und für sich nicht unlogisch" sei, wenn man "die einmalige Sondersituation beim ORF (teilweise ASVG-Versicherungspflicht der freien Mitarbeiter mit ansonsten einkommensteuerpflichtigen Honoraren)" betrachte. Das Finanzamt dürfte aber "mit der Abweisung der Berufung (...) richtig liegen, da Einkünfte aus nichtselbständiger (lohnsteuerpflichtiger) Arbeit hier nicht vorliegen". Wenn man allerdings berücksichtige, dass die Bw. bis zu ihrer Pensionierung beim ORF als freie Mitarbeiterin tätig gewesen sei, bis dahin Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit erzielt und diese Tätigkeit mit Pensionsstichtag (Anm.: 1. September 2001) eingestellt habe, ergäbe sich daraus der Tatbestand einer Betriebsaufgabe nach § 24 EStG 1988. Da die Abfertigung einzig und allein mit der Beendigung der Tätigkeit (Pensionierung) in Verbindung stehe, sei sie dem Betriebsaufgabergebnis der selbständigen Tätigkeit zuzurechnen. Es werde somit beantragt, von den Einkünften aus selbständiger Arbeit in Höhe von 221.845,00 S lediglich einen Teilbetrag in Höhe von 123.564,60 S als laufenden Gewinn zu versteuern, den Rest in Höhe von 98.280,40 S hingegen als Aufgabegewinn zu behandeln, von welchem wiederum der Freibetrag gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988 in Höhe von gleichfalls 98.280,40 S in Abzug zu bringen sei. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit betrügen demnach richtigerweise insgesamt 123.564,60 S.

#### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Wie bereits oben ausgeführt, hat die Bw. ihren ursprünglichen Antrag auf Besteuerung der o.a. Abfertigung mit dem festen Steuersatz von 6% gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 im Vorlageantrag vom 8. April 2004 fallen gelassen. Damit akzeptiert sie nunmehr offenbar die – im Übrigen auch nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates zutreffende - Auffassung

des Finanzamtes, wonach § 67 EStG 1988 im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit keine Anwendung finden kann (vgl. VwGH 28.5.1998, 98/15/0021).

Strittig ist daher im vorliegenden Fall nur mehr die Frage, ob die o.a. Abfertigungszahlung einen Aufgabegewinn gemäß § 24 EStG 1988 darstellt, für welchen der Freibetrag gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988 zusteht.

Die diesbezüglich maßgeblichen gesetzlichen Regelungen sehen Folgendes vor:

Gemäß § 24 Abs. 1 EStG 1988 sind Veräußerungsgewinne Gewinne, die erzielt werden bei

1. der Veräußerung

- des ganzen Betriebes
- eines Teilbetriebes
- eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist

2. der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes).

Gemäß § 24 Abs. 2 EStG 1988 ist der 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 § 24 Abs. 3 EStG 1988 sind, wenn die einzelnen dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebes veräußert werden, die Veräußerungserlöse anzusetzen. Werden die Wirtschaftsgüter nicht veräußert, so ist der gemeine Wert im Zeitpunkt ihrer Überführung ins Privatvermögen anzusetzen.

Gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988 ist der Veräußerungsgewinn nur insoweit steuerpflichtig, als er bei der Veräußerung (Aufgabe) des ganzen Betriebes den Betrag von 100.000 S und bei der Veräußerung (Aufgabe) eines Teilbetriebes oder eines Anteiles am Betriebsvermögen den entsprechenden Teil von 100.000 S übersteigt. Der Freibetrag steht nicht zu,

- wenn von der Progressionsermäßigung nach § 37 Abs. 2 oder Abs. 3 Gebrauch gemacht wird,
- wenn die Veräußerung unter § 37 Abs. 5 fällt oder
- wenn die Progressionsermäßigung nach § 37 Abs. 7 ausgeschlossen ist.

Der Zweck der o.a. Regelungen des § 24 EStG 1988 in Verbindung mit § 37 EStG 1988 besteht laut herrschender Rechtsauffassung im Wesentlichen darin, die im Rahmen einer Betriebsveräußerung (Betriebsaufgabe) massiert anfallenden außerordentlichen Gewinne zu begünstigen. Die "Finalbesteuerung" des § 24 EStG 1988 (Doralt, Einkommensteuergesetz-Kommentar, § 24 Tz 4), auf Grund welcher alle bisher unversteuert gebliebenen Vermögensvermehrungen erfasst werden sollen, führt 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 o.a. Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinnbegünstigungen gemildert werden. Nicht jedoch geht es im Rahmen der §§ 24 und 37 EStG 1988 um eine Begünstigung solcher Geschäftsfälle, die zur normalen Geschäftstätigkeit des 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).

Davon ausgehend ist der unabhängige Finanzsenat zur Ansicht gelangt, dass dem Berufungsbegehren keine Berechtigung zukommt, und zwar auf Grund folgender Überlegungen:

- Zunächst einmal hat im vorliegenden Fall offenbar gar keine Betriebsaufgabe stattgefunden. Die Beendigung des langjährigen Vertragsverhältnisses mit dem ORF bedeutete für die Bw. ja keineswegs die zwangsläufige Beendigung ihrer selbständigen journalistischen Tätigkeit, vielmehr konnte sie diese ohne Weiteres mit anderen Auftraggebern fortsetzen - und dies hat sie laut Aktenlage anscheinend auch getan (vgl. die im Einkommensteuerakt befindliche Gewinnermittlung für das Folgejahr und die dort ersichtliche Anmerkung der Bw.: "Büro gleich wie zu aktiven ORF-Zeiten im eigenen Reihenhaus").

- Es ist aber 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 organische Geschlossenheit ermöglicht, die gleiche Erwerbstätigkeit ohne Weiteres fortzusetzen (vgl. Quantschnigg-Schuch, aaO, § 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, dass im vorliegenden Fall eine Überführung von Betriebsvermögen (Anlagevermögen) in das Privatvermögen offenbar gar nicht stattgefunden hat. Dem

entsprechend ist es hier auch zu keiner Aufdeckung darauf entfallender stiller 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 (Teil)Betriebsaufgabe gemäß § 24 Abs. 2 EStG 1988 zwingenden Übergang von der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) auf den Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 (vgl. Quantschnigg-Schuch, aaO, § 24 Tz 66) nicht vorgenommen - wie sie ja selbst bis zur Einreichung des Vorlageantrags offensichtlich gar nicht von einer (Teil)Betriebsaufgabe ausgegangen ist.

- Aber selbst dann, wenn die Bw. ihren Betrieb aufgegeben hätte, wäre der Berufung kein Erfolg beschieden, ist doch die berufungsgegenständliche Abfertigung zweifellos lediglich als das Ergebnis einer bestimmten Dauer der normalen laufenden selbständigen journalistischen Tätigkeit der Bw. für den ORF anzusehen - und die Abfertigungszahlung somit jedenfalls dem laufenden, nicht gemäß § 24 EStG 1988 begünstigten Gewinn zuzurechnen (vgl. VwGH 4.6.2003, 97/13/0195).

- Schließlich wurde die verfahrensgegenständliche Abfertigung aber offenbar auch gar nicht für eine Betriebsveräußerung (Betriebsaufgabe) der Bw. bezahlt. Wie bereits erwähnt, erfolgte die Abfertigungszahlung durch den ORF ja, ohne dass die Bw. ihrerseits verpflichtet gewesen wäre, ihre selbständige journalistische Tätigkeit einzustellen (laut Aktenlage hat sie diese ihre Tätigkeit auch nicht eingestellt).

6. Im Übrigen hat auch der VwGH ausdrücklich festgestellt, dass Zahlungen, die ein freiberuflich tätiger Abgabepflichtiger von seinem Auftraggeber in Zusammenhang mit der Beendigung des Auftragsverhältnisses erhält, einem Aufgabegewinn nicht gleichgesetzt werden können (vgl. VwGH 28.5.1998, 98/15/0021).

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, 1. September 2004