



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Wolfgang Prindl, 1010 Wien, Opernring 7, vom 10. Oktober 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmünd vom 7. September 2001 betreffend Einkommensteuer 1999 nach der in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist 1.) Gesellschafter und handelsrechtlicher Geschäftsführer der A-GmbH. und 2.) handelsrechtlicher Geschäftsführer der H-GmbH gewesen; aus dieser Tätigkeit stamm(t)en seine Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1999 hat der Bw. einen, aus selbständiger Arbeit stammenden, Gewinn aus der laufenden Geschäftsführertätigkeit iHv S 105.663,52 und einen, auch aus selbständiger Arbeit stammenden, Gewinn aus der Aufgabe der Geschäftsführertätigkeit (Abfertigung) iHv S 1.348.800,00 erklärt.

Den Gewinn aus der Aufgabe der Geschäftsführertätigkeit (Abfertigung) iHv S 1.348.800,00 hat der Bw. in der Rubrik eingetragen, die u.a. für Einkünfte im Sinne des § 37 EStG 1988 vorgesehen ist.

Der Bw. hat ein Schreiben der H-GmbH vorgelegt (29. November 2000); mit diesem Schreiben bestätigt die GmbH, dass sie im Jahr 1999 folgende Zahlungen an den Bw. geleistet hat:

Abfertigung ATS 1,348.800,00 + Bruttobezug inkl. Sonderzahlungen ATS 112.408,00 =
ATS 1,461.208,00.

Mit Vorhalt (27. März 2001) ist der Bw. um Stellungnahme zu der unten angeführten, beabsichtigten, Entscheidung über den beantragten Hälftesteuersatz ersucht worden:

"Gemäß § 37 Abs. 1 EStG ermäßigt sich der Steuersatz u.a. für außerordentliche Einkünfte gemäß § 37 Abs. 5 EStG (Veräußerungsgewinne) unter den dort näher angeführten Voraussetzungen auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittsteuersatzes.

Unter einem Veräußerungs(aufgabe)gewinn iSd. § 24 EStG können aber nur Gewinne verstanden werden, die durch Aufdeckung stiller Reserven (anlässlich der Veräußerung bzw. Entnahme) des Betriebsvermögens entstehen (vgl. VwGH v. 28.5.1998, 98/15/0021).

Abfertigungen stellen aber in wirtschaftlicher Betrachtungsweise keine Bezüge (Gegenleistung) für die Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit, sondern Vergütungen für die ehemalige Tätigkeit dar. Dies ergibt sich schon daraus, dass die Höhe der Vergütung unmittelbar auf der Dauer der für den Dienst(auftrag)geber geleisteten Dienste abhängig ist. Der Umstand für sich alleine, dass Abfertigungen regelmäßig mit der Beendigung des Vertragsverhältnisses fällig werden, kann nicht automatisch dazu führen, dass diese Geschäftsfälle den § 24 EStG zuzuordnen sind.

Da aber die Begünstigungsvorschrift des § 37 Abs. 2 Z 1 EStG 1972 (Entlohnung für eine Tätigkeit, die sich über mehrere Jahre erstreckt) in das EStG 1988 nicht übernommen wurde, bleibt für die begünstigte Besteuerung der Abfertigung kein Raum."

In seiner Vorhaltsbeantwortung (9. April 2001) zitiert der Bw. § 37 Abs. 5 EStG 1988, wonach außerordentliche Einkünfte Veräußerungs- und Übergangsgewinne seien, wenn der Betrieb deswegen veräußert oder aufgegeben werde, weil der Steuerpflichtige gestorben ist, erwerbsunfähig ist oder das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt. Im konkreten Fall habe der Bw. das 60. Lebensjahr vollendet und habe am 31. Jänner 1999 seine Erwerbstätigkeit zufolge seiner Beendigung seiner Tätigkeit bei der GmbH beendet.

Der Bw. hat eine Abmeldung bei der Niederösterreichischen Gebietskrankenkasse vorgelegt, worin das Ende des Beschäftigungsverhältnisses und das Ende des Entgeltanspruches mit 31. Jänner 1999 angegeben wird. Als Beruf des Bw. wird "Angestellter" angegeben und als Abmeldungsgrund: "Pensionierung". Diese Abmeldung ist mit 2. Februar 1999 datiert.

Bis zum 31. Jänner 1999 habe der Bw. nur seine laufenden Bezüge erhalten; seine Abfertigung sei nach dem 31. Jänner 1999 ausgezahlt worden. Der Übergangsgewinn ergäbe sich daher genau in Höhe der Abfertigung, da in der Schlussbilanz zum 31. Jänner 1999 keine Schulden zu berücksichtigen gewesen seien.

Aus diesem Grund sei die Abfertigung als Übergangsgewinn gemäß § 37 Abs. 5 EStG iVm § 37 Abs. 1 EStG begünstigungsfähig. Im Zuge der Veranlagung sei auch der Antrag auf Anwendung des Hälftesteuersatzes gestellt worden, sodass der Anspruch auf Anwendung des begünstigten Steuersatzes zu Recht bestehe.

Mit Vorhalt (30. Juli 2001) ist der Bw. um Stellungnahme zu der unten angeführten, beabsichtigten, Entscheidung über den beantragten Hälftesteuersatz ersucht worden:

"Sowohl die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre Beschäftigung gewährt werden, als auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von 10 Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt war, gehören zu den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit iSd. § 22 Z 2 EStG. Da der Abgabepflichtige nach wie vor Einkünfte im Sinne der zitierten Gesetzesbestimmung bezieht (Firmenpension), liegt keine Betriebsaufgabe im Sinne der einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen vor, weshalb für die Ermittlung eines Übergangsgewinnes (§ 4 Abs. 10 EStG) und folglich für die Anwendung der Tarifbegünstigung des § 37 Abs. 5 EStG kein Raum bleibt."

In seiner Antwort auf diesen Vorhalt (17. August 2001) zitiert der Bw. § 37 Abs. 5 EStG und weist darauf hin, dass er seine Erwerbstätigkeit eingestellt und das 60. Lebensjahr vollendet hat. Der Bw. übe keine Tätigkeit mehr aus und könne daher auch nicht den Betrieb eines Gesellschafter-Geschäftsführers führen. In § 37 Abs. 5 EStG werde ausdrücklich nicht nur der Veräußerungsgewinn sondern auch der Übergangsgewinn genannt, deshalb sei nicht Voraussetzung für die Anwendung dieser Bestimmung, dass die Einkunftsart anlässlich des Einstellens der Betriebstätigkeit – und etwas anderes könne eine Betriebsaufgabe nicht sein, da auch keine wie immer gearteten Betriebsmittel vorhanden seien – weg falle.

Aus der Sonderbestimmung des § 22 Z 2 EStG vorletzter Satz, nach der auch Pensionsbezüge, somit Bezüge, die ursächlich nicht mit einer ausgeübten Tätigkeit zusammen hängen, den Einkünften aus selbständiger Arbeit zugerechnet werden, könne nicht abgeleitet werden, dass auch ein Pensionist einen Betrieb fortführe. Die gesetzliche Einordnung der Einkünfte der Betriebspensionisten, die zu mehr als 25% an der Gesellschaft beteiligt gewesen sind, in die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit bedeutete nicht, dass ein Pensionist einen Betrieb im steuerlichen Sinne führe, da das Führen eines Betriebes immer ein aktives Handeln voraussetze und dieses im Pensionsfalle nicht gegeben sei.

Der Pensionist sei mit seinen Pensionsbezügen auch nicht mehr Unternehmer im Sinne des UStG, da er keine Tätigkeit mehr ausübe und weder Lieferungen noch sonstige Leistungen er-

bringe. Aus dem gleichen Grunde stehe ihm aber auch kein Betriebsausgabenpauschale nach § 17 EStG zu.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse könne bei einem Pensionisten nicht mehr von einem Betrieb ausgegangen werden, auch wenn seine Einkünfte zufolge der gesetzlichen Sonderregelung des § 22 Z 2 vorletzter Satz EStG als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit zu versteuern sein. Lt. Bw. stelle die Einstellung der Tätigkeit sehr wohl eine Betriebsaufgabe dar, da die nachträglichen Einkünfte des Bw. als Pensionist nicht mehr als betriebliche Tätigkeit anzusehen seien.

Ab 1. Jänner 2000 bezieht der Bw. eine Firmenpension (vgl. Schreiben vom 15. Mai 2000).

Mit dem am 7. September 2001 erlassenen und am 11. September 2001 zugestellten Einkommensteuerbescheid 1999 hat das Finanzamt die Einkünfte aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit und die sonstigen Einkünfte erklärungsgemäß veranlagt. Die auf die Abfertigung entfallende Einkommensteuer hat das Finanzamt nach den in § 33 EStG 1988 normierten Steuersätzen berechnet.

Die Berechnung der auf die Abfertigung entfallenden Einkommensteuer ohne Verwendung des Hälftesteuersatzes hat das Finanzamt wie folgt begründet:

"Sowohl die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre Beschäftigung gewährt werden, als auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von 10 Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt war, gehören zu den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit im Sinne des § 22 Z 2 EStG. Da der Abgabepflichtige nach wie vor Einkünfte im Sinne der zitierten Gesetzesbestimmung bezieht (Firmenpension), liegt keine Betriebsaufgabe im Sinne der einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen vor, weshalb für die Ermittlung eines Übergangsgewinnes (§ 4 Abs. 10 EStG) und folglich für die Tarifbegünstigung des § 37 Abs. 5 EStG kein Raum bleibt."

Den Einkommensteuerbescheid 1999 hat der Bw. angefochten (Berufung, 9. Oktober 2001); seine Anfechtungserklärung besteht aus einer Sachverhaltsdarstellung und aus rechtlichen Ausführungen.

In der Sachverhaltsdarstellung hat der Bw. ausgeführt, dass er am 31. Jänner 1999 in den Ruhestand getreten ist und aus diesem Anlass seine bisher ausgeübte Tätigkeit als Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH eingestellt hat. Seit diesem Zeitpunkt übe er keine andere Erwerbstätigkeit aus, sondern beziehe seit diesem Zeitpunkt ausschließlich Einkünfte aus Pensionen.

Ergebnis der Firmenbuch-Recherche des Unabhängigen Finanzsenates:

- Die Ersterfassung der Beteiligungsverhältnisse an der A-GmbH im Firmenbuch sind am 3. Juni 1993 abgeschlossen gewesen. Nach den damals erfassten Daten ist der Bw. bereits damals wesentlich beteiligter Gesellschafter dieser Gesellschaft gewesen.
- Die A-GmbH ist Alleingesellschafterin der H-GmbH .
- Mit Eingabe (17. Juni 1999) ist beantragt worden, die Funktion des Bw. als handelsrechtlicher Geschäftsführer der H-GmbH aus dem Firmenbuch zu löschen; am 3. August 1999 ist diese Funktion aus dem Firmenbuch gelöscht worden.
- Mit Eingabe (18. Juni 1999) ist beantragt worden, die Funktion des Bw. als handelsrechtlicher Geschäftsführer der A-GmbH aus dem Firmenbuch zu löschen; am 25. Juni 1999 ist diese Funktion aus dem Firmenbuch gelöscht worden.
- Mit Eingabe (28. Juni 2005) ist beantragt worden, die Funktion des Bw. als Gesellschafter der A-GmbH aus dem Firmenbuch zu löschen; am 2. Juli 2005 ist diese Funktion aus dem Firmenbuch gelöscht worden.

Das Finanzamt hat aus den Firmenbuchdaten ermittelt, dass die mittelbare Beteiligung des Bw. an der A-GmbH 33,33% betragen hat.

Im Vorhalteverfahren des Unabhängigen Finanzsenates hat der Bw. eine von der H-GmbH für das Streitjahr ausgestellte Lohnbestätigung vorgelegt.

Außer den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit hat der Bw. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und sonstige Einkünfte bezogen: Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit stammen aus der Alterspension, die der Bw. ab 1. Juli 1999 bezieht; die sonstigen Einkünfte sind Funktionsgebühren; sie betragen S 50.173,00 (vgl. Einkommensteuererklärung 1999).

Diese Funktionsgebühren hat der Bw. von einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft erhalten.

Aus den vom Bw. vorgelegten Bestätigungen geht hervor, dass der Bw. seine Funktionärstätigkeit auch durch Teilnahme an Sitzungen ausgeübt hat:

Lt. Einkommensteuererklärung des auf das Streitjahr folgenden Jahres und nach den Aussagen seines Steuerberaters in der mündlichen Berufungsverhandlung ist der Bw. bis Mai 2000 als Funktionär tätig gewesen ist und hat für diese Tätigkeit Funktionsgebühren erhalten.

Die Tätigkeit des Bw. als Funktionär, die aus dieser Tätigkeit erzielten Funktionsgebühren und die Rechtsfolge – da der Bw. nicht alle Erwerbstätigkeiten aufgegeben hat, ist die Anwendung des Hälftesteuersatzes nicht zulässig - sind Gegenstand eines Telefonats mit dem steuerlichen Vertreter des Bw. gewesen (23. Jänner 2006).

Zu diesem Sach- und Rechtsfragenkomplex hat der Bw. schriftlich Stellung genommen (23. März 2006) und hat seiner Stellungnahme eine Aufstellung der Funktionsgebühren für die Jahre 1995 - 2000 und das Schreiben der WK (2. März 2003) beigelegt.

Nach seiner Aufstellung haben die Funktionsentschädigungen 1995: ATS 32.000,00, 1996: ATS 49.344,00, 1997: ATS 49.344,00, 1998: ATS 49.344,00, 1999: ATS 48.423,00 und 2000: ATS 15.560,00 betragen; mit ATS 15.560,00 soll die Funktionsgebühr 2000 jedenfalls unter der Geringfügigkeitsgrenze liegen.

Im Jahr 1995 sei der Bw. zum Fachgruppenvorsteher für eine fünfjährige Funktionsperiode gewählt worden und diese Funktionsperiode habe am 24. April 2000 geendet. Die Tätigkeit des Bw. in dieser Funktion habe sich auf eine rund sieben Betriebe umfassende Fachgruppe beschränkt, er habe nur an wenigen Sitzungen im Jahr teilgenommen und habe einige, nicht von ihm selbst verfasste, Briefe unterfertigt. Der Bw. sei in Summe ca. 1 Stunde pro Monat als Funktionär tätig gewesen. Diese Tätigkeit sei nicht als Erwerbstätigkeit im Sinne des Einkommensteuerrechtes anzusehen, weil sowohl zeitliche Inanspruchnahme als auch Funktionsgebühr geringfügig sei. Die Funktionsgebühr habe nicht einmal die Höhe der Geringfügigkeitsgrenze im Sinne des allgemeinen Sozialversicherungsgesetzes erreicht. Ein Vergleich der Einkünfte aus Funktionsgebühren mit den Einkünften aus der Pension ergäbe, dass es sich dabei nicht um eine erwerbswirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einkünften zur Deckung des Lebensunterhaltes handelt.

Der Bw. verweist auf das Erkenntnis des VwGH 15.11.2000, 2000/08/01/33 zur Rechtsfrage der Qualifizierung der Einkünfte aus Funktionsgebühren eines Betriebsrates, der eine Tätigkeit mit ähnlicher zeitlicher Beanspruchung ausgeübt habe, jedoch eine höhere Funktionsgebühr erhalten habe, die ebenfalls nicht als Erwerbstätigkeit angesehen worden sei.

Der Bw. habe seine Erwerbstätigkeit und die Tätigkeit als Funktionär planmäßig eingestellt. Es könne ihm nicht zum Vorwurf gereichen, dass er seine Funktion nicht vorzeitig zurückgelegt habe ohne Rücksicht darauf, ob seine Funktion durch einen Nachfolger übernommen werde oder nicht. Der Bw. habe vielmehr unmittelbar im Anschluss an die Beendigung der aktiven Laufbahn als Geschäftsführer begonnen, einen Nachfolger für seine Funktionärstätigkeit zu suchen, wobei er die dazu in Frage kommenden wenigen Betriebe nach deren Interesse an dieser Position gefragt habe und gleichzeitig darauf hingewiesen habe, dass er lieber früher als später diese Funktion beenden möchte.

Es sei ihm jedoch erst Anfang 2000 gelungen, jemanden zu finden, der bereit gewesen sei, diese Funktion zu übernehmen, sodass das Beenden dieser Tätigkeit erst im Jahr 2000 im Rahmen einer planmäßigen Einstellung aller Tätigkeiten erfolgt sei und demzufolge in einem zeitlichen Naheverhältnis zur Beendigung der Geschäftsführertätigkeit anzusehen sei.

Bw.: *"Insbesondere bei Tätigkeiten, die nicht laufend ausgeübt werden, sondern nur einige Male im Jahr, ist ein längerer Zeitraum für das Beenden dieser Tätigkeit anzusetzen als bei Tätigkeiten, die täglich ausgeführt werden, da die Zurücklegung von Funktionen und Neubestellung von Funktionen naturgemäß nur im Rahmen einer anzuberaumenden oder regulär anberaumten Sitzung vorgenommen werden kann und dies auch nicht ohne Vorankündigung."*

Vom Bw. wird weiterhin die Auffassung vertreten, durch die Beendigung all seiner Tätigkeiten im Jahr 1999 - wobei seine einzige Erwerbstätigkeit die Tätigkeit als Geschäftsführer gewesen sei – seien die zur Anwendung des begünstigten Steuersatzes erforderlichen Voraussetzungen des § 37 Abs. 5 EStG 1988 erfüllt.

Vorbringen in der Berufungsverhandlung (28. März 2006):

Der Steuerberater des Bw. bringt vor, der Bw. sei durch seine Funktionärstätigkeit zeitlich nur geringfügig in Anspruch genommen worden. Im Übrigen wird auf das Vorbringen im Schreiben vom 23. März 2006 und das dort zitierte VwGH-Erkenntnis verwiesen.

Der Vertreter des Finanzamtes verweist auf die Rz 7316 und 7317 der Einkommensteuer-richtlinien (Funktionseinkünfte nach § 29 Z. 4 EStG sind Einkünfte aus einer Erwerbstätigkeit; die Toleranzgrenze lt. Rz 7317 sei überschritten worden).

Der Steuerberater verweist auf die Geringfügigkeit der Funktionsgebühren und darauf, dass der Bw. eine Pension erhalten hat. Bei dieser Pension handelt es sich um eine vorzeitige Alterspension. Dass der Bw. einen Anspruch auf diese vorzeitige Alterspension hat, beweise, dass er alle Erwerbstätigkeiten aufgegeben habe.

Rz 7316 und 7317 der Einkommensteuerrichtlinien lauten:

Rz 7316:

"Unter Erwerbstätigkeit im Sinne des § 37 Abs 5 EStG 1988 und § 24 Abs 6 EStG 1988 fallen alle Tätigkeiten, die sich als aktive Betätigung im Erwerbsleben darstellen... Zur Erwerbstätigkeit zählen die aus einer aktiven Betätigung erzielten Einkünfte gemäß § 2 Abs 3 Z 1-4 EStG 1988 und Betätigungen gemäß § 29 Z 4 EStG 1988".

Rz 7317:

"Es bestehen keine Bedenken, eine Erwerbstätigkeit dann nicht begünstigungsschädlich anzusehen, wenn im Kalenderjahr sowohl der Gesamtumsatz aus den ausgeübten Tätigkeiten € 22.000,00 (bis einschließlich Veranlagung 2001: ATS 300.000,00) als auch die gesamten Einkünfte € 730,00 (bis einschließlich Veranlagung 2001: ATS 10.000,00) nicht übersteigen (AÖF 2002/84)".

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die auf eine Abfertigung entfallende Einkommensteuer. Lt. Finanzamt ist auf diese Abfertigung der in § 33 EStG 1988 normierte Einkommensteuersatz anzuwenden, lt. Bw. ist § 37 Abs 1 EStG 1988 iVm § 37 Abs 5 EStG 1988 anzuwenden.

Auf Einkünfte ist nach geltender Rechtslage grundsätzlich der in § 33 EStG 1988 normierte Einkommensteuersatz anzuwenden. Die auf Einkünfte entfallende Einkommensteuer verringert sich auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittsteuersatzes, wenn diese Einkünfte den außerordentlichen Einkünfte im Sinne des § 37 Abs 1 EStG 1988 iVm § 37 Abs. 5 EStG 1988 zuzuordnen sind.

Außerordentliche Einkünfte im Sinne des § 37 Abs. 5 EStG 1988 sind Veräußerungs- und Übergangsgewinne, wenn der Betrieb deswegen veräußert oder aufgegeben wird, weil der Steuerpflichtige gestorben ist, erwerbsunfähig ist oder das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt. Für Veräußerungsgewinne steht der ermäßigte Steuersatz nur über Antrag und nur dann zu, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.

Im ggst. Berufungsverfahren ist von folgender Sach- und Rechtslage auszugehen:

Der Bw. ist mittelbarer, wesentlich beteiligter, Gesellschafter-Geschäftsführer einer Gesellschaft gewesen, die ihm nach Beendigung des Dienstverhältnisses/Geschäftsführer (31. Jänner 1999) eine Abfertigung iHv S 1.348.800,00 ausbezahlt hat. Als mittelbar und wesentlich beteiligter Gesellschafter hat der Bw. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit bezogen (§ 22 Abs. 2 EStG 1988). Die bei Auflösung des Dienstverhältnisses gezahlte Abfertigung ist gemäß § 22 Abs. 2 EStG 1988 (2. Teilstrich) den Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit zuzuordnen.

- "*Abfertigungen*" werden in § 67 Abs. 3 EStG 1988 definiert: Unter Abfertigung ist die einmalige Entschädigung durch den Arbeitgeber zu verstehen, die an einen Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses u.a. auf Grund gesetzlicher Vorschriften zu leisten ist. Abfertigungen sind Ansprüche aus einem ehemaligen Dienstverhältnis und gehören als solche zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Die Besteuerung von Abfertigungen erfolgt nach der Lohnsteuertarif-Begünstigung des § 67 EStG 1988.

§ 22 Abs. 2 EStG 1988 (2. Teilstrich) enthält keine, auf Abfertigungen von unmittelbar/mittelbar und wesentlich beteiligte Gesellschafter anwendbare, Steuertarifbegünstigung. Deshalb hatte der Unabhängige Finanzsenat vorweg zu prüfen, ob hier eine planwidrige Gesetzeslücke vorliegt, die im Wege einer Gesetzesanalogie zu schließen ist.

Nach der vom Obersten Gerichtshof (OGH) in seinen Urteilen - OGH 16.3.2004, 4 Ob 7/04i, u.a. - vertretenen Rechtsansicht ist die gesamte geltende Rechtsordnung Maßstab bei Beant-

wortung der Frage, ob eine Gesetzeslücke vorliegt. Ob eine Gesetzeslücke vorliegt, ist auf Grund der Rechtsordnung einschließlich aller auch als Auslegungskriterien heran zuziehenden Maßstäbe zu beurteilen. Eine - hier allein in Frage kommende - teleologische Lücke liegt vor, wenn die - mit Hilfe der Interpretationsregeln ermittelte - ratio legis (das höhere Rechtsprinzip) in Verbindung mit dem Gleichheitsgrundsatz die Erstreckung der Rechtsfolgenanordnung (der Werttendenz) einer gesetzlichen Norm (oder auch mehrerer Vorschriften) auf den gesetzlich nicht unmittelbar geregelten Fall fordert (F. Bydlinski in Rummel, ABGB, 3. Auflage, § 7 Rz 2 mwN).

Durch den Ausschluss von Abfertigungen unmittelbar/mittelbar und wesentlich beteiligter Gesellschafts-Geschäftsführer von der Lohnsteuertarif-Begünstigung des § 67 EStG 1988 ist keine planwidrige Gesetzeslücke entstanden:

Mit § 67 EStG 1988 hat der Gesetzgeber eine Steuertarifbegünstigung geschaffen, die auf die Abfertigung eines Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehenden Arbeitnehmers anwendbar ist.

Mit § 37 Abs 1 EStG 1988 iVm § 37 Abs 5 EStG 1988 hat der Gesetzgeber eine Steuertarifbegünstigung geschaffen, die auch auf die Abfertigung eines Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit beziehenden Arbeitnehmers anwendbar ist.

Ist sowohl die Abfertigung eines Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit beziehenden Arbeitnehmers als auch die Abfertigung eines Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehenden Arbeitnehmers tarifsteuerlich begünstigt, liegt keine planwidrige, durch Gesetzesanalogie zu schließende, Gesetzeslücke vor.

Durch die Spruchpraxis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) – den unmittelbar/mittelbar und wesentlich beteiligten Gesellschafts-Geschäftsführer dem Kreis der Arbeitnehmer zuzuordnen - ist auch keine planwidrige Gesetzeslücke entstanden:

- Im ggstl. Berufungsfall sind Normen des Einkommensteuergesetzes anzuwenden. In seinem Erkenntnis vom 31.3.2005, 2002/15/0029, hat der VwGH u.a. entschieden, dass der wesentlich beteiligte Gesellschafts-Geschäftsführer nur dann nicht als Arbeitnehmer im Sinne des § 47 Abs. 1 EStG 1988 zu behandeln ist, wenn das Einkommensteuergesetz (und die zum Einkommensteuergesetz erlassenen Verordnungen) anzuwenden sind: Mit diesem Erkenntnis hat der VwGH seine ständige Rechtsprechung zu der in diesem Berufungsverfahren sich stellenden Rechtsfrage nicht abgeändert.
- Da idF keine planwidrige Gesetzeslücke vorliegt, ist eine Gesetzesanalogie nicht zulässig; die Steuertarifbegünstigung des § 67 EStG 1988 darf auf die Abfertigung des Bw. nicht angewendet werden.

Anwendbar ist § 37 Abs 1 EStG 1988 iVm § 37 Abs. 5 EStG 1988: Die Abfertigung ist nach Vollendung des 60. Lebensjahres des Bw. anlässlich der Auflösung des Dienstverhältnisses/Geschäftsführer gezahlt worden. Mit der Auflösung dieses Dienstverhältnisses hat der Bw. seine sonstige selbständiger Arbeit beendet; die Abfertigung gehört demzufolge zu den außerordentlichen Einkünfte im Sinne des § 37 Abs 5 EStG 1988.

- Voraussetzung für die begünstigte Besteuerung nach § 37 Abs 1 EStG 1988 iVm § 37 Abs 5 EStG 1988 ist die Einstellung *aller* Erwerbstätigkeiten.

"*Erwerbstätigkeit*" ist jede Einnahmen bewirkende aktive Tätigkeit; deshalb muss der Bw. alle Einnahmen bewirkenden aktiven Tätigkeiten eingestellt haben, damit die begünstigte Besteuerung nach § 37 Abs 1 EStG 1988 iVm § 37 Abs 5 EStG 1988 zulässig ist.

Über die Tätigkeiten des Bw. und seine Einnahmen ist festzustellen:

- Ab 1. Juli 1999 bezieht der Bw. seine Alterspension; seine Firmenpension bezieht der Bw. ab 1. Jänner 2000:

Der Anspruch auf eine Alterspension wird während eines Dienstverhältnisses durch Ansammeln von Versicherungsmonaten erworben; ihre Auszahlung erfolgt nach der Pensionierung.

IdS sind Alterspensionen mit einem ehemaligen Dienstverhältnis in Zusammenhang stehende Einnahmen und keine Einnahmen aus einer aktiven Betätigung.

- Die Anspruchsberechtigung auf eine Firmenpension ergibt sich aus einer Pensionszusage des Arbeitgebers gegenüber seinem Arbeitnehmer, ihre Höhe ergibt sich aus der Verrentung des vor der Pensionierung angesammelten Kapitals. Die Zusage einer Firmenpension ist ein Instrumentarium für die Gestaltung einer erfolgsorientierten Vergütung für leitende Angestellte; ihre Auszahlung erfolgt nach der Pensionierung.
- IdS sind Firmenpensionen mit einem ehemaligen Dienstverhältnis in Zusammenhang stehende Einkünfte und keine durch eine betriebliche oder berufliche Tätigkeit im Zeitpunkt der Auszahlung erzielte Einkünfte. Der Bezug einer Firmenpension bedeutet daher nicht, dass eine Erwerbstätigkeit wieder aufgenommen worden ist.

- Die Gesellschafterfunktion ist 2005 aus dem Firmenbuch gelöscht worden:
- Aus den Veranlagungsakten haben sich keine Anhaltspunkte dafür ergeben, dass sich die Funktion des Bw. in der Gesellschaft nicht auf seine Stellung als Gesellschafter beschränkt hat. Dass der Bw. seine Eigentumsrechte an den Gesellschaftsanteilen nach Auflösung des Dienstverhältnisses/Geschäftsführer nicht aufgegeben hat, bedeutet daher nicht, dass der Bw. erwerbstätig gewesen ist.
- Der Bw. hat im Streitjahr sonstige Einkünfte im Sinne des § 29 Z 4 EStG 1988 = Funktionsgebühren iHv 50.173,00 bezogen; seine Funktionärstätigkeit hat der Bw. im Mai 2000 beendet:
- Funktionsgebühren sind Gebühren, die Funktionäre von öffentlich-rechtlichen Körperschaften für ihre Tätigkeit erhalten: "*Tätigwerden als Organ einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft*" bedeutet iVm aus diesem Tätigwerden erzielten Funktionsgebühren: Die Funktionärstätigkeit des Bw. ist eine Erwerbstätigkeit.
- Lt. Einkommensteuergesetz sind Funktionsgebühren sonstige Einkünfte im Sinne des § 29 Z 4 EStG 1988: Die Funktionärstätigkeit des Bw. ist eine Erwerbstätigkeit im Sinne des Einkommensteuergesetzes.
- Da jede aktive Betätigung eine Erwerbstätigkeit ist, verliert eine Tätigkeit ihre Eigenschaft, Erwerbstätigkeit zu sein, nicht dadurch, dass der Zeitaufwand für diese Tätigkeit (idF: Teilnahme an Sitzungen, Unterschreiben von nicht selbst verfassten Briefen) nur geringfügig ist.
- Da jede mit Einnahmen verbundene aktive Betätigung eine Erwerbstätigkeit ist, verliert eine Tätigkeit ihre Eigenschaft, Erwerbstätigkeit zu sein, nicht dadurch, dass mit dieser Tätigkeit nur geringfügige Einnahmen oder Einnahmen, die zur Deckung der Lebenshaltungskosten nicht ausreichen, erzielt werden.
- Aus § 37 Abs 1 EStG 1988 iVm § 37 Abs 5 EStG 1988 ist ableitbar, dass die Einstellung aller Erwerbstätigkeiten eine in zeitlichem Zusammenhang mit der Aufgabe der betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit stehende Maßnahme sein muss, damit die vorzit. begünstigte Besteuerung zulässig ist.
- Das Dienstverhältnis/Geschäftsführer ist am 31. Jänner 1999 aufgelöst worden; seine Funktionärstätigkeit hat der Bw. nach Ablauf seiner Funktionsperiode (= 24. April 2000) im Mai 2000 beendet.
- Eine Rechtsnorm, die einer Aufgabe der Funktionärstätigkeit vor Ablauf der Funktionsperiode entgegensteht, konnte der Bw. nicht nennen; der Abschluss eines

Vertrag, der einer Aufgabe der Funktionärstätigkeit vor Ablauf der Funktionsperiode entgegensteht, ist vom Bw. nicht behauptet worden.

- Voraussetzung für die Auszahlung der vorzeitigen Alterspension ist die Einstellung der nichtselbständig ausgeübten Tätigkeiten und nicht die Einstellung aller Erwerbstätigkeiten. Aus der Auszahlung der vorzeitigen Alterspension ist daher nicht zwingend zu schließen, dass die Einstellung der Funktionstätigkeit im Mai 2000 in zeitlicher Nähe zur Auflösung des Dienstverhältnisses/Geschäftsführer erfolgt ist.
- Nach der v.a. Sach- und Rechtslage hat der Bw. in zeitlicher Nähe zur Auflösung des Dienstverhältnisses/Geschäftsführer nicht alle Erwerbstätigkeiten eingestellt, sein Berufungsbegehren, die Abfertigung begünstigt zu besteuern, ist daher abzuweisen.

Wien, am 4. April 2006