



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vom 4. März 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 3. Februar 2005 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

ES (in der Folge kurz Kommanditistin ES) war mit einer Haftsumme von 100.000,00 S als Kommanditistin zu 10% an der KG (in der Folge kurz KG) beteiligt. Die Kommanditistin ES erklärte seit 1988 auch Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit aus einem Dienstverhältnis bei der genannten KG, was vom Finanzamt trotz mehrfacher Prüfungen betreffend die Lohnsteuer und Gewinnfeststellung anerkannt wurde. Das Dienstverhältnis der Kommanditistin ES wurde im Jahr 2002 beendet und die nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 begünstigte Abfertigungszahlung als Betriebsausgabe bei der Feststellung gemäß § 188 BAO abgesetzt.

Am 26. März 2003 wurde im Firmenbuch die Übernahme des Geschäfts der genannten KG gemäß § 142 HGB und dadurch die Gesamtrechtsnachfolge (vgl. Ritz, BAO³, S 81, Tz 1 zu § 19) durch deren Komplementär-GmbH (die Berufungswerberin) eingetragen.

Auf Grund der Feststellungen einer GPLA-Prüfung wurde im bekämpften Bescheid vom 3. Feber 2005 die nach arbeitsrechtlichen Vorschriften der Kommanditistin ES ausbezahlte Abfertigung für ihr im Jahr 2002 beendetes Dienstverhältnis zur KG im Jahr 2002 nicht als

Betriebsausgabe anerkannt und in die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung einbezogen.

Mit Schriftsatz vom 4. März 2005 erhob die Berufungswerberin (in der Folge kurz Bw.) als Rechtsnachfolgerin der KG dagegen Berufung, beantragte, die an die Kommanditistin ES bezahlte Abfertigung aus einem Dienstverhältnis nach § 67 Abs. 3 EStG zu besteuern und nicht in die einheitliche und gesonderte Feststellung einzubeziehen, und begründete dies im Wesentlichen wie folgt:

Bereits anlässlich der GPLA-Prüfung sei vorgebracht worden, dass auch nach den Lohnsteuerrichtlinien Vordienstzeiten, für die der Steuerpflichtige bzw. Gesellschafter einer KG Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt habe, bei der Berechnung des Abfertigungsbetrages nicht zu berücksichtigen seien. Im gegenständlichen Fall seien jedoch Einkünfte bis 2001 durch die Veranlagung nachweislich als Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit steuerlich anerkannt worden (aufgrund mehrfacher Prüfungen durch das Finanzamt betreffend Lohnsteuer und Gewinnfeststellung).

Für diese Vordienstzeiten, die steuerlich als Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit anzusehen seien, stehe der Kommanditistin ES jedenfalls eine steuerbegünstigte Abfertigung gemäß § 67 Abs. 3 EStG zu, die nicht in die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung aufzunehmen sei.

Dies lasse sich auch aus einem Aufsatz von Zorn (RdW 1991, 123) ableiten, in dem er feststelle, nach § 67 Abs. 3 EStG seien Vordienstzeiten im Sinne eines Dienstverhältnisses relevant. Allerdings werde das Dienstverhältnis in diesem Zusammenhang arbeitsrechtlich zu interpretieren sein. Dies ergebe sich daraus, dass die Definition der Abfertigung iSd § 67 Abs. 3 EStG auf rein arbeitsrechtliche Normen abstelle. Eine Tätigkeit für eine Gesellschaft müsse dann zu „Vordienstzeiten“ führen, wenn sie in einem arbeitsrechtlichen Dienstverhältnis ausgeübt werde. Das Vorliegen eines arbeitsrechtlichen Dienstverhältnisses sei im vorliegenden Fall unstrittig. Die Veranlagung der Einkünfte als Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit bis zum Jahr 2001 sei ebenfalls unstrittig. Daher sei auch aufbauend auf dem Grundsatz von Treu und Glauben die der Kommanditistin ES ausbezahlte Abfertigung gemäß § 67 Abs. 3 EStG zu versteuern und nicht in die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung aufzunehmen.

In der Beilage zur Vorlage der Berufung gab das Finanzamt zum Rechtsmittel im Wesentlichen folgende Stellungnahme ab:

Vergütungen, die ein Gesellschafter von der KG für eine ihr gegenüber erbrachte Tätigkeit erhalte, zählten nach § 23 EStG 1988 zu den gewerblichen Einkünften dieses Gesellschafters.

Der Gesellschafter einer Personengesellschaft könne steuerlich grundsätzlich nicht als Dienstnehmer der Gesellschaft behandelt werden.

Beschäftigungszeiten, für die die Steuerpflichtige als Gesellschafterin der KG zu Unrecht Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit erzielt habe, die arbeitsrechtlich aber einen Abfertigungsanspruch vermitteln, seien bei Berechnung des nach § 67 Abs. 3 bzw. Abs. 6 EStG 1988 zu versteuernden Betrages nicht zu berücksichtigen. Der Grundsatz von Treu und Glauben sei auch im Abgabenrecht zu beachten. Er schütze aber nicht das Vertrauen der Partei auf Beibehaltung einer rechtswidrigen Verwaltungspraxis. Auch der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung Vorgangsweisen der Partei nicht beanstandet (aufgegriffen) habe, hindere die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Es ist unbestritten, dass die Erbringung der mit einem arbeitsrechtlich gültigen Dienstvertrag vereinbarten Tätigkeiten für die KG durch deren Mitunternehmerin (Kommanditistin ES) erfolgt ist.

Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften), sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben, sind gemäß der bis Ende 2006 geltenden Fassung des § 23 Z 2 Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988 (EStG 1988), Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Einkünfte aus einem arbeitsrechtlich gültigen Dienstverhältnis eines Kommanditisten mit der KG sind wegen der Subsidiarität gegenüber den Gewinneinkünften daher steuerlich nicht als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, sondern als solche aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren (VwGH 21.02.1990, 89/13/0060).

In § 67 Abs. 3 und Abs. 6 EStG 1988, idF BGBl. I Nr. 155/2002, finden sich folgende Bestimmungen betreffend die Lohnsteuer für Abfertigungen:

(3) Die Lohnsteuer von Abfertigungen, deren Höhe sich nach einem von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängigen Mehrfachen des laufenden Arbeitslohnes bestimmt, wird so berechnet, dass die auf den laufenden Arbeitslohn entfallende tarifmäßige Lohnsteuer mit der gleichen Zahl vervielfacht wird, die dem bei der Berechnung des Abfertigungsbetrages angewendeten Mehrfachen entspricht. Ist die Lohnsteuer bei Anwendung des Steuersatzes des Abs. 1 niedriger, so erfolgt die Besteuerung der Abfertigungen nach dieser Bestimmung. Unter Abfertigung ist die einmalige Entschädigung durch den Arbeitgeber zu verstehen, die an einen Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund

- gesetzlicher Vorschriften,
- Dienstordnungen von Gebietskörperschaften,
- aufsichtsbehördlich genehmigter Dienst-(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,
- eines Kollektivvertrages oder
- der für Bedienstete des Österreichischen Gewerkschaftsbundes geltenden Arbeitsordnung zu leisten ist.

Die vorstehenden Bestimmungen sind auf

- Bezüge und Entschädigungen im Sinne des § 14 des Bezügegesetzes sowie gleichartige Bezüge und Entschädigungen auf Grund landesgesetzlicher Regelungen,
- Bezüge und Entschädigungen im Sinne des § 5 des Verfassungsgerichtshofgesetzes,
- Abfertigungen durch die Urlaubs- und Abfertigungskasse auf Grund des Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetzes, BGBl. Nr. 414/1972

anzuwenden. Die Lohnsteuer von Abfertigungen aus MV-Kassen beträgt 6%. Wird der Abfertigungsbetrag an ein Versicherungsunternehmen zur Rentenauszahlung oder an ein Kreditinstitut zum ausschließlichen Erwerb von Anteilen an einem prämienbegünstigten Pensionsinvestmentfonds (§ 108b in Verbindung mit § 17 BMVG oder gleichartigen österreichischen Rechtsvorschriften) oder an eine Pensionskasse übertragen, fällt keine Lohnsteuer an. Die Kapitalabfertigung angefallener Renten unterliegt einer Lohnsteuer von 6%.

...

(6) Sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie zum Beispiel freiwillige Abfertigungen und Abfindungen, ausgenommen von MV-Kassen ausbezahlte Abfertigungen), sind mit dem Steuersatz des Abs. 1 zu versteuern, soweit sie insgesamt ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate nicht übersteigen; Abs. 2 ist nicht anzuwenden. Über das Ausmaß des ersten Satzes hinaus sind freiwillige Abfertigungen bei einer nachgewiesenen

Dienstzeit von...bis zur Höhe von

3 Jahren 2/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate

5 Jahren 3/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate

10 Jahren 4/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate

15 Jahren 6/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate

20 Jahren 9/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate

25 Jahren 12/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate

mit dem Steuersatz des Abs. 1 zu versteuern; Abs. 2 ist nicht anzuwenden. Während dieser Dienstzeit bereits erhaltene Abfertigungen im Sinne des Abs. 3 oder gemäß den Bestimmungen dieses Absatzes sowie bestehende Ansprüche auf Abfertigungen im Sinne des Abs. 3 kürzen das steuerlich begünstigte Ausmaß. Den Nachweis über die zu berücksichtigende Dienstzeit sowie darüber, ob und in welcher Höhe Abfertigungen im Sinne des Abs. 3 oder dieses Absatzes bereits früher ausgezahlt worden sind, hat der Arbeitnehmer zu erbringen; bis zu welchem Zeitpunkt zurück die Dienstverhältnisse nachgewiesen werden, bleibt dem Arbeitnehmer überlassen. Der Nachweis ist vom Arbeitgeber zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen. Soweit die Grenzen des ersten und zweiten Satzes überschritten werden, sind solche sonstigen Bezüge wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen. Die vorstehenden Bestimmungen zu freiwilligen Abfertigungen gelten nur für jene Zeiträume, für die keine Anwartschaften gegenüber einer MV-Kasse bestehen.

Dem Erkenntnis des VwGH 22.11.2006, 2003/15/0133, ist hiezu Folgendes zu entnehmen:

§ 23 Abs. 1 des Angestelltengesetzes - AngG - lautet:

"(1) Hat das Dienstverhältnis ununterbrochen drei Jahre gedauert, so gebührt dem Angestellten bei Auflösung des Dienstverhältnisses eine Abfertigung. Diese beträgt das Dreifache des vom Angestellten für den letzten Monat des Dienstverhältnisses gebührenden Entgeltes und erhöht sich nach fünf Dienstjahren auf das Dreifache, nach zehn Dienstjahren auf das Vierfache, nach fünfzehn Dienstjahren auf das Sechsfache, nach zwanzig Dienstjahren auf das Neunfache und nach fünfundzwanzig Dienstjahren auf das Zwölfwache des monatlichen Entgeltes. Alle Zeiten, die der Angestellte in unmittelbar vorausgegangenen Dienstverhältnissen als Arbeiter oder Lehrling zum selben Dienstgeber zurückgelegt hat, sind für die Abfertigung zu berücksichtigen; Zeiten eines Lehrverhältnisses jedoch nur dann, wenn das Dienstverhältnis einschließlich der Lehrzeit mindestens sieben Jahre ununterbrochen gedauert hat. Zeiten eines Lehrverhältnisses allein begründen keinen Abfertigungsanspruch."

Die Abfertigung ist daher nur insoweit nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 zu versteuern, als sie sich dem Grunde und der Höhe nach aus den in dieser Bestimmung genannten lohngestalteten Vorschriften ergibt (vgl. auch Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Band III C, Rz 2 zu § 67 Abs. 3 bis 5).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 15. Dezember 1994, 92/15/0019, VwSlg. 6.950/F, zur insofern vergleichbaren Problematik des § 14 EStG 1972 ausgesprochen, dass hinsichtlich eines Zeitraumes, in welchem eine Angestellte, die als Mitunternehmerin (Kommanditistin) pflichtversichert gewesen ist, kein abgabenrechtliches Dienstverhältnis bestanden hat, sondern eine solche arbeitsrechtlich als Angestellte anzusehende Mitunternehmerin Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezieht. Vordienstzeiten aus einem solchen Zeitraum können daher bei der Ermittlung des Abfertigungsanspruches iSd § 14 EStG nicht berücksichtigt werden.

Für den Begriff der "Dienstzeit" in § 67 Abs. 6 zweiter Satz EStG 1988 gilt nichts anderes. Zeiten einer zu betrieblichen Einkünften führenden Tätigkeit sind daher keine als anrechenbare Vordienstzeiten taugliche "Dienstzeiten" im Sinne des § 67 Abs. 6 zweiter Satz EStG 1988 und bleiben demnach bei der Ermittlung der Abfertigung außer Ansatz (vgl. Hofstätter/Reichel, aaO, Rz. 3 zu § 67 Abs. 3 bis 5, und Doralt, aaO, Tz 60 zu § 67).

Dem auch von der Bw. erhobenen Einwand, § 67 Abs. 3 EStG 1988 mit dem Verweis auf "gesetzliche Vorschriften" und § 67 Abs. 6 leg. cit. mit dem Begriff "Dienstzeiten" würden arbeitsrechtliche Normen ansprechen, welche im arbeitsrechtlichen Sinne zu interpretieren seien, weshalb ein arbeitsrechtliches Dienstverhältnis davon erfasst sei, hat der Verwaltungsgerichtshof im genannten Erkenntnis vom 22. November 2006 eine Absage erteilt: Er sehe sich nicht veranlasst, von seiner diesem Ergebnis widersprechenden, im erwähnten

Erkenntnis vom 15. Dezember 1994 ausgedrückten Ansicht abzugehen, dass eine zu betrieblichen Einkünften führende Tätigkeit keine Dienstzeit iSd § 67 EStG 1988 darstellen könne.

Dies entspricht der gefestigten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach (Rechtsatz Nr. 3 des VwGH 23.10.1997, 96/15/0244) die Bestimmung des § 67 Abs. 3 und Abs. 6 EStG 1988 nur auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Anwendung findet, und wird auch vom Unabhängigen Finanzsenat (RV/0873-W/02 vom 18.7.2003) und Bundesministerium für Finanzen (EStR 2000, Rz 3331, unter Hinweis auf VwGH 06.12.1983, 83/14/1961, und VwGH 15.12.1994, 92/15/0019: „Zeiten, in denen jemand selbständig erwerbstätig war, z.B. auch als Kommanditist, kommen als Vordienstzeiten nicht in Betracht, selbst wenn der Kommanditist arbeitsrechtlich Dienstnehmer war.“) vertreten.

Damit ist die von der Bw. ins Treffen geführte, früher in der Literatur (Zorn, in RdW 1991, 124) vertretene Rechtsansicht, bei einem GmbH-Geschäftsführer könne dessen frühere Tätigkeit für die Vorgänger-Gesellschaft (KG) als deren Mitunternehmer (Kommanditist) im Rahmen eines arbeitsrechtlichen Dienstverhältnisses zu Vordienstzeiten iSd § 67 Abs. 3 EStG 1988 führen, als überholt anzusehen.

Schließlich bringt die Bw. vor, wegen der bisherigen Veranlagung der strittigen Einkünfte der Kommanditistin ES als solche aus nichtselbständiger Arbeit sei aufbauend auf dem Grundsatz von Treu und Glauben die an sie ausbezahlte Abfertigung nach § 67 Abs. 3 EStG zu besteuern und nicht in die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung einzubeziehen.

Dabei verkennt die Bw. die Tragweite des Grundsatzes von Treu und Glauben: Auf Grund des Legalitätsprinzips (Art. 18 B-VG) kann der Grundsatz von Treu und Glauben nur dort Auswirkungen zeitigen, wo das Gesetz der Verwaltung einen Vollzugsspielraum einräumt (VwGH 03.11.2005, 2003/15/0136). Bei Beantwortung der Frage, ob Zahlungen des Steuerpflichtigen an seinen Dienstnehmer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit darstellen, ist der Behörde kein Vollzugsspielraum eingeräumt (VwGH 26.01.2006, 2002/15/0188).

Eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben liegt nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 09.05.1989, 86714/0068) auch dann nicht vor, wenn das Unterlassen einer Beanstandung sich mit der (früheren) Verwaltungspraxis gedeckt hat (dies erst nach einem VwGH-Erkenntnis geändert wurde). Eine Bindung an eine in der Vergangenheit im Zuge der Lohnsteuerprüfungen geübte Verwaltungspraxis besteht nicht. Die Abgabenbehörde kann von einer als unrichtig erkannten Rechtsauffassung abgehen (VwGH 14.12.2000, 95/15/0028, und 24.05.1993, 92/15/0037).

Nach herrschender Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nämlich nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Vielmehr müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Abgabenbehörde unbillig erscheinen lassen, wie dies zB der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit derselben herausstellt (VwGH 24.04.1996, 93/15/0076). Derartige besondere Umstände sind - abgesehen davon, dass das Finanzamt hier keinen Vollzugsspielraum hatte - im gegenständlichen Fall nicht zu erkennen. Die Bw. hat - wenngleich in langjähriger von Lohnsteuer- und Betriebsprüfung unbeanstandeter Praxis – unter Missachtung der eindeutigen Bestimmung des § 23 Z. 2 EStG 1988 die Tätigkeitsvergütung der Kommanditistin ES als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit behandelt. Der Umstand, dass das Finanzamt erstmals im bekämpften Bescheid zu Recht erkannt hat, dass die strittigen Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren sind, kann nicht bewirken, dass die Bw. in einem Vertrauen auf eine rechtlich verfehlte langjährige Vorgangsweise geschützt werden müsste (vgl. VwGH 26.06.2002, 98/1370013).

Aus all diesen Gründen konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Linz, am 19. März 2008