



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch StbGmbH,
1.) vom 3. November 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat
Gerasdorf vom 23. Oktober 2006 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004
2.) vom 21. Mai 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf
vom 15. Mai 2007 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005
3.) vom 11. März 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf
vom 5. März 2009 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006
4.) vom 24. März 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf
vom 9. März 2009 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007
entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Ab dem Jahr 1996 (und teilweise bereits im Jahr 1995) wurden in den Überschussrechnungen des Berufungswerbers (Bw.) unter den Erlösen jeweils auch Beträge für "Altersquote AKM 10%" und "Altersquote SEK 10%" ausgewiesen. Bis zum Jahr 2002 wurden diese Beträge als Einnahmen bei Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit des Bw. als freischaffender Künstler im Rahmen der Einkommensteuerveranlagungen erfasst und somit als steuerpflichtige Einkommensteile behandelt. Der Anregung des steuerlichen Vertreters des Bw., die Beträge der Altersquoten im Weg der Wiederaufnahme der Verfahren aus der

Steuerpflicht auszunehmen, wurde von der Finanzverwaltung letzten Endes nicht gefolgt. Zum diesbezüglichen Berufungsverfahren wird auf die Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 30.1.2009, RV/0932-W/06, hingewiesen; eine Beschwerde gegen diesen Bescheid wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 20. März 2013, ZI. 2009/13/0042, abgelehnt.

Für die Jahre 2003 und 2004 erfolgten Einkommensteuerveranlagungen auf Grund elektronisch eingelangerter Erklärungen; in diesen waren die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit € 23.641,27 bzw. € 19.249,91 ausgewiesen.

In der Folge wurde betreffend die Tätigkeit des Bw. freischaffende Kunst eine abgabenbehördliche Prüfung hinsichtlich der beiden Jahre durchgeführt; im hierüber abgefassten Bericht (vom 20. Oktober 2006) ist folgende steuerliche Feststellung enthalten:
"Tz. 1 Altersquote

Die in Rede stehenden Zahlungen dienen der Sicherung des Unterhalts der Künstler. Eine unmittelbare Förderung der Kunst kann nicht angenommen werden. Überdies werden die Zahlungen in Abhängigkeit von früheren Tantiemen berechnet und stellen somit eine nachträgliche Förderung dar, welche ebenfalls keine Steuerfreiheit nach sich zieht.

In den Altersversorgungsleistungen der SKE und AKM ist auch kein Würdigungspreis für bisherige hervorragende künstlerische Leistungen zu sehen, da die Förderung nicht ausschließlich von der Qualität der künstlerischen Leistung abhängig gemacht wird, sondern einerseits von den Verkaufszahlen, welche nichts über die künstlerische Qualität der erbrachten Leistungen auszusagen vermögen, und andererseits von der Bedürftigkeit des Künstlers (vorgesehene Höchstbeträge).

Die von der SKE bzw. AKM ausbezahlten Altersquoten stellen daher steuerpflichtige Einnahmen aus selbständiger Arbeit dar.

Das Erkenntnis des VwGH 2000/13/0020 vom 27.3.2002 ist daher auch auf diesen Fall anzuwenden.

Der Umstand, dass der unterstützte Künstler keinen klagbaren Anspruch auf diese Leistungen hat, ändert nichts an dieser Einordnung, denn das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsanspruches hat keinen Einfluss darauf, ob Einkünfte in die Steuerpflicht fallen oder nicht."

In den entsprechend der Prüfungsfeststellung erlassenen Einkommensteuerbescheiden vom 23. Oktober 2006 (und zwar für den Zeitraum 2003 nach Wiederaufnahme des Verfahrens; für den Zeitraum 2004 nach Aufhebung des vorangegangenen Einkommensteuerbescheides) wurden die (bisher erklärten) Einkünfte aus selbständiger Arbeit um die Altersquoten im

Betrag von € 22.083,00 für 2003 und von € 22.490,00 für 2004 erhöht und somit in Höhe von € 45.724,27 bzw. € 41.739,91 angesetzt.

Gegen diese Einkommensteuerbescheide legte der steuerliche Vertreter des Bw. die Berufung vom 3. November 2006 ein und begründete diese wie folgt:

"Gemäß § 29 Ziff. 1, 2. Satz, EStG 88 unterliegen die von unserem Mandanten bezogenen 'Altersquoten' nicht der Steuerpflicht. Bereits im Jahr 1992 hat sich die Finanzlandesdirektion Wien mit dieser Rechtsfrage auseinander gesetzt und die Steuerfreiheit bestätigt. Eine Kopie dieser Berufungsentscheidung legen wir bei."

Für das Jahr 2005 langte die Einkommensteuererklärung in Papierform (mittels Formularen E1 und E1a) ein, in welcher Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 22.862,26 ausgewiesen wurden.

In einer Beilage zur Einkommensteuererklärung führte der Bw. an:

"Sonstige Einkünfte"

Als freiwillige 'Altersquote' erhielt ich wiederkehrende Bezüge seitens der AKM (€ 19.808,00) und der SEK (€ 2.941,00) im Gesamtbetrag von zusammen € 22.749,00, die infolge der Freiwilligkeit der Leistung gemäß § 29 Z 1 2. Satz EStG 1988 nicht der Steuerpflicht unterliegen (siehe Berufungsentscheidung Finanzlandesdirektion Wien GZ 6/3-3202/93)."

Das Finanzamt rechnete die Altersquoten zu den erklärten Einkünften aus selbständiger Arbeit hinzu, setzte im Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 15. Mai 2007 diese Einkünfte in Höhe von € 45.611,26 an und verwies zur Begründung auf den Betriebsprüfungsbericht vom 13. Oktober 2006 (Datum der Niederschrift über die Schlussbesprechung anlässlich der o.a. Außenprüfung).

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 brachte der steuerliche Vertreter Berufung vom 21. Mai 2007 ein mit folgender Begründung:

"Zur Vermeidung von Wiederholungen verweisen wir auf unsere Berufung vom 18.4.2006 und vom 3.11.2006. Wie hierin ausführlich dargelegt, stellt die Altersquote nicht steuerpflichtige Einkünfte dar, sodass eine unrichtige Berechnung der Einkommensteuer im o.a. Bescheid 2005 erfolgt ist."

Die Berufung vom 18. April 2006 betraf (im eingangs genannten Berufungsverfahren) den Aufhebungsbescheid der Wiederaufnahmbescheide hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2002; in dieser Berufung wird zur Entscheidung in der Sache wie folgt argumentiert:

"Was nunmehr den Hinweis auf das VwGH-Erkenntnis 2000/13/0020 vom 27.3.2002 anlangt, so ging es in diesem Verwaltungsgerichtsurteil um die Liebhabereibeurteilung und der damit

im Zusammenhang stehenden Einkünfte. Im Übrigen wurde der angefochtene Bescheid nach § 42 Abs. 2 Ziff. 1 VwGH-Gesetz wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Anders als in diesem angeführten Verwaltungsgerichtshofurteil hat sich der Berufungssenat VI der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland mit der Frage der Steuerpflicht der Altersquote eingehend beschäftigt und am 28.4.1994 folgende Entscheidung (GZ 6/3-3369/92-05, GZ 3-3411/92-05 und GZ 3-3202/93-05) getroffen: Bei der 'Altersquote' handelt es sich um Zuwendungen seitens der AKM im Sinne des § 11 Abs. 15 der Statuten. Solche Zuwendungen erfolgen durch den Vorstand 'nach Maßgabe der hiefür aufgestellten durch die Generalversammlung zu genehmigenden Richtlinien für soziale Zuwendungen'. Diese Richtlinien sehen unter anderem 'Altersquoten' vor, die unter den Bedingungen des § 3 gewährt werden. Gemäß § 4 Abs. 4 dieser Richtlinien besteht einerseits kein Rechtsanspruch auf eine 'Altersquote', deren Gewährung ist andererseits gemäß § 3 nicht zwingend vom Ausmaß des Geleisteten seitens des Petenten abhängig. Somit ist im Rahmen der Altersquotengewährung seitens der AKM Freiwilligkeit gegeben. Weiters wird noch angemerkt, dass 'soziale Zuwendungen', wie sie § 11 Abs. 15 der Statuten nennt, nicht unbedingt an sozial Bedürftige im allgemeinen Sprachgebrauch gebunden sind, sondern unter anderem auch 'Verdienste um die Gesellschaft' ein Kriterium darstellen.

Die von der AKM ausbezahlte 'Altersquote' fällt somit eindeutig unter den § 29 Abs. 1 EStG 1988. Dieser lautet: Sonstige Einkünfte sind nur:

Wiederkehrende Bezüge, soweit sie nicht zu den Einkünften des § 2 Abs. 3 Ziff. 1-6 gehören, die freiwillig oder ... geleistet werden, sind nicht steuerpflichtig.

Diese gesetzliche Bestimmung ist seit dem Jahr 1988 unverändert, sodass eine Steuerpflicht der von unserem Mandanten erhaltenen 'Altersquote' nicht gegeben ist."

In der elektronisch eingebrachten Einkommensteuererklärung für 2006 wurden Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 17.254,12 erklärt.

Über Ergänzungsvorhalt des Finanzamtes wurden die im Jahr 2006 ausbezahlte AKM-Altersquote (€ 20.336,00) und die SKE-Altersquote (€ 3.504,00) im Gesamtwert von € 23.840,00 unter Hinweis auf die bisher geäußerte Ansicht, dass infolge Freiwilligkeit der Leistung gemäß § 29 Z 1 zweiter Satz EStG 1988 diese Beträge nicht der Steuerpflicht unterliegen, bekannt gegeben.

Im Einkommensteuerbescheid für 2006 vom 5. März 2009 setzte das Finanzamt die Einkünfte aus selbständiger Arbeit - unter Einbeziehung der Beträge der Altersquoten - in Höhe von insgesamt € 41.094,12 an und verwies zur Begründung auf die Tz. 1 des BP-Berichtes vom 20. Oktober 2006.

Die gegen diesen Bescheid eingebrachte Berufung vom 11. März 2009 verweist abermals auf die in den Berufungen vom 18. April und vom 3. November 2006 dargelegte Rechtsmeinung.

Auch für das Jahr 2007 brachte der Bw. die Einkommensteuererklärung elektronisch ein; als Einkünfte aus selbständiger Arbeit wurden € 33.697,63 erklärt. Das Finanzamt ermittelte die entsprechenden Beträge an Altersquoten der AKM und SKE im Gesamtbetrag von € 24.522,00 und rechnete diese bei der Einkommensteuererklärung den Einkünften aus selbständiger Arbeit hinzu.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 9. März 2009, in dem unter Verweis auf den BP-Bericht vom 20. Oktober 2006 die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit € 58.219,63 angesetzt wurden, berief der steuerliche Vertreter des Bw. mit Schreiben vom 24. März 2009 und begründete dies wie folgt:

"In der Berechnung der Einkommensteuer 2007 wurde wiederum die Altersquote in Höhe von € 24.522,00 zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit hinzugerechnet. Dies entspricht jedoch nicht den derzeit geltenden gesetzlichen Bestimmungen. Um Wiederholungen zu vermeiden, verweisen wir auf unsere bisherigen Ausführungen in der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide der Vorjahre."

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. ist ein bekannter heimischer Künstler, und zwar Musiker, Komponist, Autor und bildender Künstler.

Seit dem Jahr 1995, dem Jahr, in dem er sein 60. Lebensjahr vollendete, bezieht er vom SKE-Fond, der sozialen und kulturellen Einrichtung der Austro Mechana, einen so genannten SKE-Altersausgleich (bzw. Altersquote), seit dem Jahr 1996 überdies eine Altersquote AKM, welche in den Überschussrechnungen bis zum Jahr 2002 unter den Erlösen ausgewiesen waren. Außerdem erhält der Bw. neben (weiteren) Einkünften aus selbständiger Arbeit seit 1. Juli 1995 - somit auch in den Streitjahren 2003 bis 2007 - eine Pension der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft.

Für den Streitzeitraum ist strittig, ob die dem Bw. als Altersquote zukommenden Beträge als steuerpflichtige Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu erfassen sind (Rechtsansicht des Finanzamtes) oder gemäß § 29 Z 1 zweiter Satz EStG 1988 nicht der Steuerpflicht unterliegen (Rechtsansicht des Bw.).

Der unabhängige Finanzsenat hatte sich in der Vergangenheit mit der berufungsgegenständlichen Problemstellung der Altersquoten zu befassen. Aus den diesbezüglichen Entscheidungen ist Folgendes zu ersehen.

Aus den Richtlinien der Verwertungsgesellschaft AKM, der staatlich genehmigten Urheberrechtsgesellschaft der Autoren, Komponisten und Musikverleger, geht bezüglich der Altersquoten Folgendes hervor:

Der Bezug der Altersquote hat die Zuerkennung der Altersquoten-Anwartschaft zur Voraussetzung. Das diesbezügliche Ansuchen kann frühestens zehn Jahre vor Vollendung des 60. Lebensjahres eingebracht werden. Der Bewerber muss mindestens zehn Jahre ununterbrochen, und zwar in persönlicher Vertretung der von ihm geschaffenen oder verlegten Werke, der Gesellschaft für alle Länder der Welt als Mitglied angehören. Das Mitglied muss das vom Vorstand allgemein festgesetzte Mindestaufkommen aufweisen oder es müssen seine künstlerische Eigenschaft oder seine Verdienste um die Gesellschaft vom Vorstand als bedeutend anerkannt werden. Die Altersquotenanwartschaft erlischt in der Regel automatisch, wenn der Anwärter seine Rechte zur Gänze oder teilweise einer anderen, gleiche Zwecke verfolgenden Gesellschaft anvertraut. Der Altersquoten-Anwärter tritt in den Bezug der vom Vorstand festgesetzten Altersquote, sobald er das 60. Lebensjahr vollendet hat, die Mitgliedschaft besitzt und der Gesellschaft mindestens durch zwölf Jahre ununterbrochen angehört hat (vgl. UFS vom 30.10.2012, RV/3574-W/08).

Die soziale und kulturelle Einrichtung der Austro Mechana (SKE) - Schwestergesellschaft der AKM, die die urheberrechtlichen Nutzungsrechte der mechanischen Vervielfältigung und Verbreitung gegenüber der Tonträgerindustrie, der Video- und Filmindustrie, der Leerkassettenindustrie, Hörfunk und Fernsehen vertritt - unterstützt Komponisten und Autoren ab dem 60. Lebensjahr mit monatlichen Zahlungen durch Vergabe von Beihilfen und Förderungen, wenn die Bezieher in mindestens zehn vergangenen Jahren ein bestimmtes Mindestaufkommen bei der Austro Mechana erreicht haben. Zur Berechnung gibt es zwei Modelle:

Altersausgleich SKE: Die Tantiemen der letzten drei Jahre werden mit jenen der besten zehn Jahre verglichen. Der Zuschuss wird bis zur Höhe der Differenz zwischen dem tatsächlichen Haushaltseinkommen und einer jährlich neu festgelegten Obergrenze ausbezahlt.

Die Alterspension SKE errechnet sich auf Basis früherer, besonders hoher Tantiemenaufkommen bei der Austro Mechana in mindestens zehn Jahren.

In Fällen besonderer Armut kann außerdem eine Existenzsicherung im Alter ausbezahlt werden.

Zur Finanzierung des Altersausgleichs/der Alterspension (für beide kurz Altersquote) wird bei Verkauf von Speichermedien (MC/MD/CD/DVD usw.) von den Händlern eine so genannte Leerkassettenvergütung für die Austro Mechana eingehoben und an diese abgeführt (vgl. UFS vom 8.6.2006, RV/0483-W/06).

Betriebseinnahmen sind alle geldwerten Zuwendungen, die durch den Betrieb des Abgabepflichtigen veranlasst sind, wobei auch ein bloß mittelbarer Zusammenhang mit dem Betrieb genügt (vgl. Hofstätter/Reichel, Tz. 5 zu § 4 Abs. 3 EStG 1988). Werden etwa Geschäftsbeziehungen unterhalten und erbringt ein Vertragspartner neben dem unmittelbaren Entgelt weitere freiwillige Zuwendungen, sind auch diese Zuwendungen Betriebseinnahmen, sofern sie in Verbindung mit den Geschäftsbeziehungen stehen (VwGH 27.3.2012, 2000/13/0020).

Die berufungsgegenständlichen Einnahmen von den Verwertungsgesellschaften sind geldwerte Zahlungen auf rein wirtschaftlicher Grundlage, dh diese Zahlungen sind ausschließlich betrieblich veranlasst und daher beim Bw. einkommensteuerpflichtig (Doralt/Kofler, EStG¹¹, § 20 Tz 108). An Hand der Beurteilung des Veranlassungszusammenhangs (die gegenständlichen Zahlungen stehen in engem Konnex mit der selbständigen Tätigkeit des Bw. als Komponist und Autor) gelangte der unabhängige Finanzsenat zu der Ansicht, dass Altersquote und -ausgleich, ausgezahlt durch die AKM und SKE, im Sinne des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. März 2002, 2000/13/0020, Einnahmen aus selbständiger Arbeit des Bw. darstellen und somit den Einkünften aus selbständiger Arbeit des Bw. zuzurechnen sind (§ 4 EStG 1988 idgF; § 2 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 idgF; § 22 EStG 1988 idgF).

Freiwillige Zuwendungen sind Zuwendungen an andere als gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, denen keine wirtschaftlichen Gegenleistungen gegenüberstehen und die ohne zwingende rechtliche Verpflichtung des Geberts getätigten werden (grundlegend VwGH 7.9.1990, 90/14/0093); sie gehören in der Regel zu den nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung und dürfen auch dann nicht abgezogen werden, wenn sie im Einzelfall durch betriebliche Erwägungen mitveranlasst sind (VwGH 22.1.1965, 1450/64; UFS 29.5.2006, RV/0808- L/04); durch § 20 Abs. 3 EStG 1988 erstreckt sich dieses Abzugsverbot auch auf die Sonderausgaben. Das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 4 ist aber kein absolutes: Einerseits sind freiwillige Zuwendungen auf rein wirtschaftlicher Grundlage von ihm nicht erfasst (Tz 108), andererseits gestatten § 4 Abs. 4 Z 5, 6 und 9 sowie § 18 Abs. 1 Z 7 unter bestimmten Voraussetzungen den Spendenabzug.

Beruht die freiwillige Zuwendung auf rein wirtschaftlicher Grundlage, dh ist sie ausschließlich oder überwiegend betrieblich veranlasst, dann liegt keine Einkommensverwendung vor; die Zahlungen sind trotz Freiwilligkeit abzugsfähig und daher beim Empfänger steuerpflichtig (VwGH 7.9.1990, 90/14/0093; VwGH 20.12.2006, 2002/13/0130).

Gegenüber den anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 6) sind die sonstigen Einkünfte iSd § 29 EStG 1988 idgF, mit Ausnahme der Einkünfte aus Funktionsgebühren, subsidiär (sh.

(Doralt, EStG⁸, § 29 Tz 3). Als "sonstige Einkünfte" iSd Z 1, 2 und 3 kommen folglich nur solche in Betracht, die nicht unter die übrigen sechs Einkunftsarten fallen (Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2013, § 29 Rz 2).

Da die Bestimmungen des § 29 EStG 1988 idgF subsidiär zu § 2 EStG 1988 idgF sind, und im gegenständlichen Berufungsfall Einnahmen aus der selbständigen Tätigkeit des Bw. vorliegen (§ 4 EStG 1988 idgF, § 22 EStG 1988 idgF, § 2 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 idgF), sind die gesetzlich unabdingbaren Voraussetzungen für steuerfreie Einnahmen iSd § 29 Z 1, 1. Teilstrich EStG 1988 idgF nicht erfüllt. Es ist daher das Erfüllen der Voraussetzungen iSd § 29 Z 1 1. Teilstrich für eine allfällige Steuerfreiheit darüber hinaus nicht zu prüfen.

Die Altersquote bzw. der Altersausgleich der Verwertungsgesellschaften stellen (weitere) Gegenleistungen für Leistungen des Bw. als freischaffender Künstler im Rahmen des Gesamtvertrages zwischen dem Bw. und AKM bzw. SKE dar, weshalb jedenfalls die Voraussetzungen für die Einkommensteuerfreiheit aus dem Grunde von freiwilligen Zuwendungen iSd § 29 EStG 1988 idgF nicht vorliegen.

Auch der Umstand, dass die unterstützten Künstler keinen klagbaren Anspruch auf diese Leistungen haben, vermag nichts an der steuerlichen Beurteilung der in Streit stehenden Zahlungen zu ändern, da das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsanspruches keinen Einfluss darauf hat, ob Einkünfte einkommensteuerpflichtig sind.

Im Übrigen wird angemerkt, dass die Zahlungen der genannten Verwertungsgesellschaften nicht unter eine Einkommensteuerbefreiung des § 3 EStG 1988 idgF zu subsumieren sind.

Dem Hinweis des Bw. auf eine bezüglich Altersquoten bzw. Altersausgleich stattgebende Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland ist ungeachtet der Prüfung, ob es sich in dortigem Fall tatsächlich um einen völlig gleichgelagerten Berufungsfall gehandelt hat, zu entgegnen, dass der unabhängige Finanzsenat wie auch alle anderen Abgabenbehörden aufgrund des Legalitätsprinzips an die geltenden Gesetze gebunden ist, weshalb allein aus diesem Grund aus dem diesbezüglichen Hinweis des Bw. auf die angeführte Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion nichts gewonnen werden kann.

In Ansehung obiger Ausführungen stellen die an den Bw. unter dem Titel Altersquoten von beiden Verwertungsgesellschaften ausbezahlten Geldbeträge steuerpflichtige Einnahmen aus selbständiger Arbeit dar.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 26. September 2013