



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 5

GZ. RV/3036-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. , vertreten durch Mag. Dietmar Pfeiler, Wien, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk betreffend Einkommensteuer 1999 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. erzielte laut Beilage zur Einkommensteuererklärung 1999 einen Einnahmenüberschuss aus selbständiger Arbeit als Journalistin und Moderatorin beim ORF i.H.v. S 90.366,94 und einen Aufgabegewinn, der wie folgt dargestellt wurde.

Abfertigung nach Beendigung der freien Tätigkeit	S 150.697,--
Steuerfrei gem § 24 EStG	S -100.000,--
Steuerpfl. Aufgabegewinn gem § 24 EStG	S 50.697,--

In der Steuererklärung wurden die Einkünfte aus selbständiger Arbeit daher mit S 141.064,-- angegeben.

Darüber hinaus erzielte die Bw. Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit beim ORF i.H.v. S 241.064,--.

Das FA setzte im Einkommensteuerbescheid 1999 vom 5. 12. 2001 die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit S 241.064,-- fest und führte in der Begründung aus, ein Aufgabegewinn liege vor, wenn anlässlich der Betriebsaufgabe Betriebsvermögen ins Privatvermögen übernommen werde.

Die Abfertigung sei nicht als steuerbegünstigter Aufgabegewinn zu behandeln, sondern genauso wie die anderen Honorare zu versteuern.

In der fristgerecht eingebrachten Berufung gegen diesen Bescheid wurde i.w. vorgebracht, gem. einem angeforderten Schreiben sei seitens des ORF mitgeteilt worden, dass die Bw. ihre laufenden Bezüge als selbständige Gestalterin bezog, sozialversicherungsrechtlich gem. § 4/2 ASVG sozialversichert war, gem. § 17 Abs. 6 RundfunkG jedoch Anspruch auf eine Abschlagszahlung hatte.

§ 24 EStG lege die Behandlung von Gewinnen, die anlässlich Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes bzw. der Tätigkeit erzielt würden, fest. Somit sei der Betrag von S 150.697,-- i. S. d. § 24 EStG als Zahlung anlässlich der Aufgabe bzw. als Zahlung für Einstellung der Tätigkeit zu bewerten.

Dass es sich bei dieser Zahlung um kein laufendes Honorar handle, sei auch aus dem RundfunkG ableitbar.

In dem vorgelegten Schreiben des ORF wurde ausgeführt, die Bw. habe mit 31. 12. 1999 ihre Tätigkeit für den ORF beendet. Damit hatte sie Anspruch auf eine Abfertigung nach § 17 Abs. 6 RundfunkG. Diese Abfertigung gebühre sowohl auf Basis der Einkünfte aus dem lohnsteuerpflichtigen Dienstverhältnis als auch auf Basis der Gestalterhonorare, letztere mit einem Betrag von S 150.697,--.

Das FA legte die Berufung ohne Erlassung einer BVE der Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt steht fest.

Die Bw. beendete am 31. 12. 1999 ihre Tätigkeit für den ORF, die sie seit November 1976 ausübte. Sie war dort sowohl in einem lohnsteuerpflichtigen Dienstverhältnis als auch als Gestalterin selbständig tätig.

Der ORF war der einzige Auftraggeber der Bw. Neben den Honoraren vom ORF erhielt die Bw. (in geringem Ausmaß) Tantiemen.

Mit Beendigung ihrer Tätigkeit beim ORF hatte die Bw. Anspruch auf eine Abfertigung nach § 17 Abs. 6 RundfunkG. Diese Abfertigung gebührte sowohl auf Basis der Einkünfte aus dem Dienstverhältnis als auch auf Basis der Gestalterhonorare. Für letztere wurde ein Betrag von ATS 150.697,-- ausbezahlt.

Mit 31. 12. 1999 stellte die Bw. ihren Betrieb ein.

Der Sachverhalt ist unstrittig und beruht auf dem Akteninhalt, insbesondere dem Vorbringen der Bw. und dem von ihr vorgelegten Schreiben des ORF, Kaufmännische Direktion, Finanzwirtschaft-Lohnbüro, vom 20. 12. 2001.

Aus rechtlicher Sicht ergibt sich folgendes.

Strittig ist, ob hinsichtlich der Abfertigung ein begünstigter Aufgabegewinn oder eine steuerlich nicht begünstigte Einnahme vorliegt.

§ 24 EStG i. d. f. d. Streitjahr geltenden Fassung lautet:

"§ 24. (1) Veräußerungsgewinne sind 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).

(2) Veräußerungsgewinn im Sinne des Abs. 1 ist 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. Im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist, ist als Veräußerungsgewinn jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen, den er nicht auffüllen muss.

(3) Werden die einzelnen dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebes veräußert, so sind die Veräußerungserlöse anzusetzen. Werden die Wirtschaftsgüter nicht veräußert, so ist der gemeine Wert im Zeitpunkt ihrer Überführung ins

Privatvermögen anzusetzen. Bei Aufgabe eines Betriebes, an dem mehrere Personen beteiligt waren, ist für jeden einzelnen Beteiligten der gemeine Wert jener Wirtschaftsgüter anzusetzen, die er bei der Auseinandersetzung erhalten hat.

(4) Der Veräußerungsgewinn ist 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.

(5) Die Einkommensteuer vom Veräußerungsgewinn wird im Ausmaß der sonst entstehenden Doppelbelastung der stillen Reserven auf Antrag ermäßigt oder erlassen, wenn der Steuerpflichtige den Betrieb oder Teilbetrieb oder den Anteil am Betriebsvermögen innerhalb der letzten drei Jahre vor der Veräußerung (Aufgabe) erworben und infolge des Erwerbes Erbschafts- oder Schenkungssteuer entrichtet hat.

..."

§ 17 Rundfunkgesetz i.d.f.d. Streitjahr geltenden Fassung lautet:

"ABSCHNITT III

Stellung der programmgestaltenden Mitarbeiter des Österreichischen Rundfunks

§ 17. (1) Der Österreichische Rundfunk hat die Unabhängigkeit und Eigenverantwortlichkeit aller programmgestaltenden Mitarbeiter sowie die Freiheit der journalistischen Berufsausübung aller journalistischen Mitarbeiter bei Besorgung aller ihnen übertragenen Aufgaben im Rahmen dieses Bundesgesetzes zu beachten. Die journalistischen Mitarbeiter dürfen in Ausübung ihrer Tätigkeit insbesondere nicht verhalten werden, etwas abzufassen oder zu verantworten, was der Freiheit der journalistischen Berufsausübung widerspricht. Aus einer gerechtfertigten Weigerung darf ihnen kein Nachteil erwachsen.

(2) Programmgestaltende Mitarbeiter im Sinne dieses Bundesgesetzes sind alle Personen, die an der inhaltlichen Gestaltung von Hörfunk- und Fernsehsendungen mitwirken.

(3) Journalistische Mitarbeiter im Sinne dieses Bundesgesetzes sind alle Personen, die an der journalistischen Gestaltung von Programmen im Hörfunk und Fernsehen mitwirken, insbesondere Redakteure, Reporter, Korrespondenten und Gestalter.

(4) Programmgestaltende und journalistische Mitarbeiter im Sinne dieses Bundesgesetzes sind entweder Arbeitnehmer oder freie Mitarbeiter des Österreichischen Rundfunks.

(5) Für journalistische und programmgestaltende Mitarbeiter des Österreichischen Rundfunks gelten auch dann, wenn sie in einem Arbeitsverhältnis zum Österreichischen Rundfunk

stehen, sofern die vereinbarte oder tatsächlich geleistete Arbeitszeit während eines Zeitraumes von sechs Monaten im Monatsdurchschnitt nicht mehr als vier Fünftel des 4,3fachen der durch Gesetz oder Kollektivvertrag vorgesehenen wöchentlichen Normalarbeitszeit beträgt, folgende Bestimmungen:

1. Befristete Arbeitsverhältnisse können ohne zahlenmäßige Begrenzung und auch unmittelbar hintereinander abgeschlossen werden, ohne dass hiedurch ein Arbeitsverhältnis auf unbestimmte Zeit entsteht.
2. Beabsichtigt das Unternehmen, ein weiteres befristetes Arbeitsverhältnis nicht mehr abzuschließen, so ist der Arbeitnehmer von dieser Absicht schriftlich zu verständigen. Die Verständigung hat, wenn ab Beginn des ersten Arbeitsverhältnisses mit oder ohne Unterbrechungen ein Zeitraum von nicht mehr als drei Jahren verstrichen ist, vier Wochen vor Ende des laufenden Arbeitsverhältnisses zu erfolgen. Beträgt dieser Zeitraum ab Beginn des ersten Arbeitsverhältnisses mehr als drei Jahre, so hat die Verständigung acht Wochen, und wenn der Zeitraum mehr als fünf Jahre beträgt, hat die Verständigung zwölf Wochen vor Ablauf des bestehenden Arbeitsverhältnisses zu erfolgen. Erfolgt die Verständigung nicht oder nicht rechtzeitig, so gebührt ein Entschädigungsanspruch. Dieser beträgt bei einer Verständigungsfrist von vier Wochen 8,33 vH, bei einer Verständigungsfrist von acht Wochen 16,66 vH und bei einer Verständigungsfrist von zwölf Wochen 24,99 vH des vom Österreichischen Rundfunk im letzten Jahr bezogenen Entgelts.

(6) Erstrecken sich befristete Arbeitsverhältnisse im Sinne des Abs. 5 ab Beginn des ersten Arbeitsverhältnisses mit oder ohne Unterbrechungen über einen Zeitraum von fünf Jahren, so gebührt bei einer gemäß Abs. 5 Z 2 vorgenommenen Beendigung des Arbeitsverhältnisses eine Abfertigung. Diese gebührt auch dann, wenn das Unternehmen die Verständigung unterlässt, jedoch kein weiteres befristetes Arbeitsverhältnis abschließt, oder das Arbeitsverhältnis durch berechtigten vorzeitigen Austritt oder unverschuldete Entlassung des Arbeitnehmers endet. Die Abfertigung beträgt bei einer Dauer von mehr als fünf Jahren ab Beginn des ersten Arbeitsverhältnisses ein Zwölftel, bei einer Dauer von mehr als zehn Jahren ein Neuntel, bei mehr als fünfzehn Jahren ein Sechstel, bei mehr als zwanzig Jahren zwei Neuntel und bei mehr als fünfundzwanzig Jahren ein Drittel jenes Entgelts, das der Arbeitnehmer in den letzten drei Jahren vor Beendigung des Arbeitsverhältnisses erhalten hat. Auf diese Abfertigung ist eine nach anderen Bestimmungen allenfalls gebührende Abfertigung anzurechnen."

Eine Betriebsaufgabe i. S. d. § 24 EStG 1988 liegt dann vor, "wenn sich im Rahmen eines einheitlichen wirtschaftlichen Vorganges in einem Zuge mit der Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit der bisherige Betriebsinhaber aller Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens entweder begibt oder sie in sein Privatvermögen überführt." (s. Erk. d. VwGH v. 19.9.1995, Zl. 91/14/0222).

Die Betriebsaufgabe muss sich auf die wesentlichen Betriebsgrundlagen erstrecken.

"Bei einer Betriebsaufgabe werden danach die wesentlichen Betriebsgrundlagen zwar in einem einheitlichen Vorgang, aber einzeln getrennt an verschiedene Erwerber veräußert oder ins Privatvermögen übernommen; ... die Betriebsaufgabe muss danach

- im Rahmen eines einheitlichen wirtschaftlichen Vorganges erfolgen*
- gleichzeitig mit der Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit verbunden sein*
- wobei das Betriebsvermögen veräußert oder in das Privatvermögen überführt wird .."* (s. Doralt, EStG Kommentar, Bd. II, Stand 1. 10. 2002, § 24, Tz. 122).

Begünstigt ist nur die Veräußerung (Überführung in das Privatvermögen) des Anlagevermögens ab Beginn der Betriebsaufgabe, während etwa die Veräußerung (Überführung in das Privatvermögen) des Warenlagers zum laufenden Gewinn gehört.

Der Aufgabegewinn entsteht durch die *"Aufdeckung der stillen Reserven des Betriebsvermögens"* (s. Erk. d. VwGH v. 28.5.1998, ZI. 98/15/0021).

Damit ist aber das Schicksal der Berufung bereits entschieden. Im gegenständlichen Fall wurden keine stillen Reserven des Betriebsvermögens aufgedeckt, da kein Betriebsvermögen (Anlagevermögen) in das Privatvermögen überführt wurde.

Mangels Überführung von Wirtschaftsgütern in das Privatvermögen fehlt es schon an der Grundvoraussetzung für das Entstehen eines Aufgabegewinns.

Der Grund für die Entstehung des Abfertigungsanspruches ist nicht die Betriebsaufgabe an sich, sondern die Beendigung des Vertragsverhältnisses beim ORF. Der Abfertigungsanspruch steht nach einer gewissen Zeit für freie Mitarbeiter jedenfalls zu (s. § 17 RundfunkG). Die Beendigung des Vertragsverhältnisses mit dem ORF bedeutet aber nicht zwangsläufig die Beendigung der selbständigen Tätigkeit; diese kann mit anderen Auftraggebern fortgesetzt werden. Dies bedeutet, dass es sich bei der Abfertigung eher um die Belohnung einer langjährigen Betriebszugehörigkeit handelt bzw. ein Mittel zur langfristigen Bindung des Mitarbeiters an den Betrieb ist.

Es handelt sich um den letzten laufenden Geschäftsvorfall des Betriebes der Bw., d.h. um ein laufendes Honorar, das nicht dem begünstigten Steuersatz des § 24 EStG unterliegt.

Es wird festgestellt, dass es sich auch um keine Entschädigung gem. § 32 Z. 1 EStG handelt.

Eine Entschädigung nach lit a) leg. cit. setzt nämlich einen Schaden voraus, der durch den Ausfall von Einnahmen verursacht wird. Es muss ein Kausalzusammenhang zwischen der Entschädigung und dem durch den Entfall der Einnahme verursachten Schaden bestehen. So sind Abfertigungen an Funktionäre des ÖGB für langjährige Funktionstätigkeit keine Entschädigungen, weil keine Vermögensminderung eintritt. Darüber hinaus darf sich die Entschädigung nicht als Erfüllung eines bestehenden Anspruchs darstellen, sondern muss auf einer neuen Rechts- oder Billigkeitsgrundlage beruhen. (s. zu § 32 EStG Doralt, a.a.O. § 32, Tz. 6 ff).

Im vorliegenden Fall ist weder eine Vermögensminderung eingetreten noch beruht die Zahlung auf einer neuen Rechtsgrundlage, sodass § 32 Z. 1 lit. a) EStG nicht zum Tragen

kommt.

Auch § 32 Z. 1 lit. b) EStG gelangt nicht zur Anwendung, da die Abfertigungszahlung nicht "*für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit*" gewährt wird, sondern als Belohnung für mehrjährige Betriebszugehörigkeit. Eine Belohnung für geleistete Dienste anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses bzw. Werkvertragverhältnisses ist auch nach der Literatur keine Entschädigung i.S.d. § 32 Z. 1 EStG (s. Doralt a.a.O. Tz. 46).

Im übrigen wird festgehalten, dass die Verteilungsbegünstigung des § 37 Abs. 2 EStG für Entschädigungen i.S.d. § 32 Z. 1 nicht beantragt und daher in keinem Fall gewährt werden könnte.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 14. Juni 2004