



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 18

GZ. RV/0873-W/2002

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Audirevisa Wirtschaftsprüfungs GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Pölten betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1997 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird nur insoweit abgeändert als die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit S 203.862,00 und die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mit 2.040.894,00 in Ansatz gebracht werden, wodurch jedoch keine Änderung in der Abgabenschuld iHv S 517.488,00 (entspricht € 37.607,32) eintritt.

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

Laut Lohnzettel erhielt die Bw. anlässlich der Beendigung ihres Dienstverhältnisses per 30. Juni 1997 von der Fa. G. M. AG RNF G. GmbH eine Abfertigung iHv. S 2.650.000,00, welche gemäß § 67 EStG mit 6% (S 159.000,00) begünstigt der Lohnsteuer unterworfen wurde.

Im Zuge der – erklärungsgemäß erfolgten - Arbeitnehmerveranlagung 1997 wurde die Einkommensteuer mit Bescheid vom 4. Dezember 1998 mit S -71.146,00 festgesetzt.

Im Zuge einer im Jahr 1998 beim früheren Dienstgeber der Bw. – der Fa. G. M. AG RNF G. GmbH – durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurde festgestellt, dass der Bw. im Zusammenhang mit der Abfertigungszahlung Vordienstzeiten vom 1. Mai 1972 bis 28. Februar 1979 für Beschäftigungszeiten bei einer KG (Fa. R. G. & Co.) angerechnet wurden. Die Bw. sei ab 6. Mai 1964 Kommanditistin der Fa. R. G. & Co. mit folgendem Beteiligungsausmaß gewesen:

6.5.1964 - 20.2.1975	1%
20.2.1975 - 18.1.1983	4%
18.1.1983 - 5.12.1996	19%
5.12.1986 bis Verkauf	24%

Ihre Einkünfte als "Dienstnehmer-Kommanditistin" habe die Bw. in den Jahren 1972 bis 1979 immer als Einkünfte aus Gewerbebetrieb versteuert.

Seitens der Lohnsteuerprüferin erfolgte insoweit eine amtwegige Korrektur (Abänderungen der KZ 210, KZ 243 und KZ 260) des Lohnzettels 1997, als die iHv. S 2.650.000,00 ausbezahlte Abfertigung aufgrund nachstehender Berechnung lediglich mit einem Betrag von S 1.543.902,00 mit 6% (S 92.634,12) begünstigt besteuert wurde:

Berechnung der gesetzlichen Abfertigung:

Eintritt in die GmbH 1.3.1979 – Austritt 30.6.1997
Abfertigungsanspruch für 18 Jahre
6 Monatsgehälter

Letztes Gehalt mtl.	113.989,00
---------------------	------------

Sachbezug	7.000,00	
Überstundendurchschnitt	<u>38.268,00</u>	
Summe	159.257,00 x 12	1,911.084,00
zuzüglich Sonderzahlungen (ZU, WR)		<u>227.978,00</u>
		2.139.062,00 :12 x 6
gesetzliche Abfertigung=		1,069.531,00
Freiwillige Abfertigung § 67 (6)1/4 (1/4 d. lfd. Bez. v. 7/96-6/97)		<u>474.371,00</u>
begünstigte Abfertigung gesetzl. u. freiw.		1,543.902,00
ausbezahlte Abfertigung		<u>2,650.000,00</u>
Anteil der Abfertigung, die nur auf arbeitsrechtliche Zeiten als Kommanditistin entfallen		<u>1,106.098,00</u>

In dem im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheid für 1997 wurde der übersteigende Betrag iHv. S 1.106.098,00 als Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 32 Z 2 EStG behandelt und gemeinsam mit – nicht strittigen – Einnahmen aus einer Konsulententätigkeit als Einkünfte aus Gewerbebetrieb qualifiziert. Die Einkommensteuer wurde mit S 517.488,00 festgesetzt.

Die gegen den vorerwähnten Einkommensteuerbescheid eingebrachte Berufung richtet sich gegen die Versteuerung jener Abfertigungsteile, die auf die Dienstzeiten bei der KG entfallen, mit dem progressiven Steuersatz des § 33 EStG.

Im Berufungsverfahren (Berufung vom 12. Februar 1999 und Stellungnahme vom 18. April 1999) wird im Wesentlichen vorgebracht:

Die Bw. sei als Kommanditistin vom 1. Mai 1972 bis zum 28. Februar 1979 in einem arbeitsrechtlichen Dienstverhältnis der Fa. R. G. & Co. gestanden. Mit 1. März 1975 sei die R. G. GmbH als persönlich haftender Gesellschafter in die KG eingetreten. In der Folge sei die Bw. zur geschäftsführenden GmbH in ein Dienstverhältnis getreten, wobei die bei der KG verbrachten Dienstzeiten als Vordienstzeiten vertraglich angerechnet wurden. Vom 1. März 1979 bis zum 30. Juni 1997 sei die Bw. nicht wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführerin

der R. G. GmbH gewesen. Mit 30. Juni 1997 sei das mit der GmbH bestehende Dienstverhältnis beendet und in weiterer Folge eine Abfertigung in Höhe von insgesamt S 2,650.000,00 ausbezahlt worden. Die Abfertigung sei hinsichtlich eines Betrages von S 1,106.098,00 auf jene Zeit entfallen, in der die Bw. bei der R. G. Co KG beschäftigt gewesen sei.

Die Beendigung eines Dienstverhältnisses löse nach Maßgabe des § 23 AngG einen Abfertigungsanspruch aus. Die Besteuerung derartiger Abfertigungszahlungen erfolge gemäß § 67 Abs. 3 bzw. Abs. 6 EStG, somit grundsätzlich mit einem Steuersatz von 6%. Zur Beurteilung, ob jener Teil der Abfertigung, der auf die Tätigkeit für die KG entfalle, gemäß § 67 Abs. 3 bzw. Abs. 6 EStG begünstigt sei, müsse zwischen der steuerlichen und der arbeitsrechtlichen Einordnung dieser Tätigkeit unterschieden werden, wobei aus arbeitsrechtlicher Sicht die Tätigkeit bei der KG als Dienstverhältnis einzustufen sei. Aus der Gesetzessystematik ergebe sich, dass von einem arbeitsrechtlichen Dienstverhältnisbegriff auszugehen sei. In diesem Sinne meine etwa Zorn, RdW 1991, 123ff, dass für die Besteuerung nach § 67 Abs. 3 bzw. Abs. 6 EStG der Begriff des Dienstverhältnisses arbeitsrechtlich zu interpretieren sei, was sich daraus ergäbe, dass die Definition der Abfertigung im § 67 Abs. 3 bzw. Abs. 6 EStG auf rein arbeitsrechtliche Normen abstelle. Habe daher ein arbeitsrechtliches Dienstverhältnis zwischen Kommanditisten und der KG, an der er als Mitunternehmer beteiligt war, bestanden, so seien die dafür geleisteten Abfertigungszahlungen nach § 67 Abs. 3 bzw. Abs. 6 EStG mit dem begünstigten Steuersatz zu versteuern. Wäre die Abfertigung im Jahr der Beendigung des Dienstverhältnisses im Jahr 1979 ausbezahlt worden, so wäre sie gemäß § 37 Abs. 1 iVm Abs. 2 EStG 1972 mit dem Hälftesteuersatz zu versteuern gewesen. Weiters hätte das Finanzamt den Erlass des BMF vom 5. Februar 1997 (ARD 4819,7) zu beachten gehabt, wonach im Falle der Nichtauszahlung von Abfertigungsansprüchen bei Konzernversetzungen, auch diese übernommenen Abfertigungsansprüche im Sinne des § 67 Abs. 3 EStG zu versteuern sind. Was für Konzernversetzungen gelte, müsse aber auch für Versetzungen innerhalb einer GmbH & Co KG gelten, da das Naheverhältnis zwischen altem und neuem Arbeitgeber noch stärker ausgeprägt sei als im Konzernverhältnis zwischen Kapitalgesellschaften.

Das Finanzamt besteuere im gegenständlichen Bescheid den für die Tätigkeit als Kommanditistin geleisteten Teil der Abfertigung mit dem progressiven Steuersatz des § 33 EStG, während jener der Abfertigung, der auf die Tätigkeit als (nicht wesentlich beteiligte) GmbH-Geschäftsführerin entfalle, mit 6% besteuert werden.

Durch die Anwendung unterschiedlicher Steuersätze würden gleiche Sachverhalte, nämlich der Zufluss hoher einmaliger Beträge, unterschiedlich behandelt. Mit dieser Vorgangsweise werde eine sachlich nicht gerechtfertigte Differenzierung vorgenommen und dem Gesetz daher ein verfassungs- und gleichheitswidriger Inhalt unterstellt. Diese Vorgangsweise widerspreche dem Gebot der verfassungskonformen Interpretation von einfachen Gesetzen und stelle daher eine denkumögliche Gesetzesauslegung dar.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob Abfertigungszahlungen für (Vor)Dienstzeiten, die die Bw. in einem arbeitsrechtlichen Dienstverhältnis zu einer KG verbracht hat, an der sie als Kommanditistin beteiligt war, bei Berechnung einer nach § 67 Abs. 3 bzw. § 67 Abs. 6 EStG 1988 zu versteuernden Abfertigung zu berücksichtigen sind.

Im Zuge einer Lohnsteuerprüfung wurde die gemäß § 67 Abs. 3 bzw. Abs. 6 begünstigt mit 6% zu versteuernde Abfertigung mit S 1,543.902,00 berechnet und ein Betrag iHv. S 1,106.098,00 als Anteil der Abfertigung, der nur auf arbeitsrechtliche Zeiten als Kommanditistin entfällt, von der Begünstigung ausgenommen

Die eingangs angeführte Berechnung ist der Höhe nach unstrittig. Ebenso unstrittig ist, dass die Bw. von 1. Mai 1972 bis 28. Februar 1979 als Kommanditistin bei der Fa. R. G. & Co. in einem arbeitsrechtlichen Dienstverhältnis stand, wobei diese Beschäftigungszeiten im daran anschließenden Dienstverhältnis mit der Fa. R. G. GmbH berücksichtigt wurden.

So weist der im Akt befindliche - zwischen der Bw. und der Fa. R. G. GmbH abgeschlossene Angestellten-Dienstvertrag vom 28. Februar 1979 (Bl. 27-28/97 ESt-Akt) – auszugsweise – folgenden Inhalt auf:

“.....

Die Einstufung von Fräulein....erfolgt entsprechend ihrer Ausbildung und Verwendung in

Verwendungsgruppe V nach 8-10 Verwendungsgruppenjahren

Es wurde ein Bruttogehalt von S 17.169,-- vereinbart. In diesem Betrag.....

Das Gesellschaftsverhältnis mit der Kommanditgesellschaft R. G & Co.,..., bei welcher Fräulein als Kommanditistin eine Beteiligung von 4% besitzt, wird durch vorstehenden Vertrag nicht berührt."

Auf dem Gehaltskonto 1979 der Fa. R. G. GmbH ist als Eintrittsdatum der Bw. der 1. Mai 1972 vermerkt (Bl. 31/97 ESt-Akt).

Den Anspruch auf Abfertigung regelt § 23 Abs. 1 AngG nach Maßgabe der beim selben Arbeitgeber zurückgelegten Dienstjahre, wobei Vordienstzeiten bei anderen Dienstgebern im Prinzip in die für die Abfertigung maßgebende Dienstzeit nicht einzurechnen sind. Geschieht eine "Einrechnung" auf freiwilliger Basis, muss es sich bei solchen "Vordienstzeiten" um Beschäftigungszeiten handeln, die der Arbeitnehmer entweder (in nach dem Gesetz nicht anrechnungspflichtiger Form) beim selben Arbeitgeber oder bei einem oder mehreren in- oder ausländischen früheren Arbeitgebern tatsächlich verbracht hat. Zeiten, während denen jemand selbständig erwerbstätig war, kommen nicht als "Vordienstzeiten" in Betracht (VwGH 6.12.1983, 83/14/0061).

In seinem – bereits von der Lohnsteuerprüferin in ihrer Stellungnahme ins Treffen geführten - Erkenntnis vom 15.12.1994, 92/15/0019 hat der VwGH im Zusammenhang mit den bei Ermittlung von Abfertigungsansprüchen zu berücksichtigende Beschäftigungszeiten (Vordienstzeiten) im Falle des Vorliegens eines arbeitsrechtlichen Dienstverhältnisses zu einer KG ausgeführt:

".....Hinsichtlich des verbleibenden Zeitraumes vom Jänner 1973 bis Februar 1975, in dem Herta P als Angestellte pflichtversichert war, ist unbestritten, daß sie Mitunternehmerin (Kommanditistin) der Franz P KG gewesen ist. Damit ist aber das Schicksal der Beschwerde, soweit es den eben erwähnten Zeitraum betrifft, bereits entschieden. Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat (vgl Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz 40.1 zu § 23 EStG), fallen unter den Tatbestand des § 23 Z 2 EStG 1972 alle Vergütungen, die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft bezogen haben. Darunter fallen auch - wie die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid zu Recht ausgeführt hat – Vergütungen für Leistungen im Sinn von Dienstnehmerleistungen. Da somit ein Dienstverhältnis zwischen der Franz P KG und Herta P abgabenrechtlich nicht anzuerkennen ist, vielmehr Herta P als (gewerbliche) Mitunternehmerin im Zeitraum vom Jänner 1973 bis Februar 1975 Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezogen hat, können Vordienstzeiten aus diesem Zeitraum nicht angerechnet und sodann bei der Ermittlung des Abfertigungsanspruches berücksichtigt werden, weil als selbständig Erwerbstätige zurückgelegte Zeiten keine Ansprüche oder Anwartschaften auf eine Abfertigung erzeugen können (vgl das hg Erkenntnis vom 6. Dezember 1983, 83/14/0061, 0069, Slg Nr 5837/F)."

Die vorangeführte Aussage, wonach *"als selbständig Erwerbstätige zurückgelegte Zeiten keine Ansprüche oder Anwartschaften auf eine Abfertigung erzeugen können"* trifft auch im

gegenständlichen Fall zu. Jene Zeiten, für die die Bw. als Kommanditistin Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt hat, kommen als Vordienstzeiten somit nicht in Betracht. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass einerseits das Dienstverhältnis als Gesellschafterin der KG vom 1. Mai 1972 bis 28. Februar 1979 aus arbeitsrechtlicher Sicht anzuerkennen war und andererseits im vorerwähnten Dienstvertrag mit der R.G. GmbH vom 28. Februar 1979 eine Einstufung der Bw. unter Berücksichtigung von 8-10 Verwendungsgruppenjahren erfolgte.

Angesichts der eindeutigen Ausführungen des VwGH in seinem vorzitierten Erkenntnis, auf welche die Bw. in ihrer Stellungnahme vom 28. April 1999 mit keinem Wort eingegangen ist und lediglich ihre bisherigen Berufungsausführungen wiederholt hat, besteht für den unabhängigen Finanzsenat keine Veranlassung, eine von der höchstgerichtlichen Beurteilung abweichende Entscheidung zu treffen.

Was den von der Bw. für den von ihr eingenommenen Standpunkt ins Treffen geführten Erlass des BMF betrifft, so ist festzuhalten, dass diesem einerseits ein anders gelagerter Sachverhaltskonstellation zu Grunde liegt, andererseits übersieht die Bw., dass Erlässe des BMF für den unabhängigen Finanzsenat keine beachtliche Rechtsquelle darstellen.

Entgegen der vom Finanzamt vertretenen Auffassung, wonach der nicht gemäß § 67 Abs. 3 oder Abs. 6 EStG zu versteuernde Überhang der arbeitsrechtlich zustehenden Abfertigung Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 32 Z 2 EStG darstelle, welche als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren seien, vertritt der unabhängige Finanzsenat die Auffassung, dass die Abfertigungszahlung iHv S 2,650.000,00 von der Fa. R. G. GmbH zur Gänze im Rahmen des Dienstverhältnisses ausgezahlt wurde und in Bezug auf den streitgegenständlichen Überhang iHv. S 1.106.098,00 demzufolge keine Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit bei der Fa. R. G. & Co. vorliegen können. Der nicht begünstigte Teil der Abfertigung stellt vielmehr Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit dar und ist gemäß § 67 Abs. 6 letzter Satz EStG 1988 gemeinsam mit den laufenden Bezügen zu versteuern, was zwar zu einer Verschiebung innerhalb der Einkunftsarten, jedoch zu keiner betragsmäßigen Änderung des bekämpften Bescheides führt. In diesem Zusammenhang wird auf die beiliegenden Berechnungsblätter verwiesen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, 18. Juli 2003