

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden, Richter Mag. BR und die weiteren Senatsmitglieder, Richter Dr. AW sowie Dipl.Ing. CB und LP als fachkundige Laienrichter, über die Beschwerde der WB (als Erbin nach GB), wohnhaft in XXXX, vertreten durch Dr. JS (für die bevollmächtigte SP KG, YYYY), gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 des (durch ADir PB vertretenen) Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 01.12.2011 (zu St.Nr. 41 1234), in der Sitzung am 26.11.2015 nach durchgeführter mündlicher Verhandlung, im Beisein des Schriftführers Mag. MG

I. zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

II. beschlossen:

Der (in der mündlichen Verhandlung am 26.11.2015 von der Beschwerdeführerin gestellte) Beweisantrag auf Vernehmung der Kinder des verstorbenen GB, Frau CG und Herrn RB, als Zeugen (§ 169 f BAO) zum Beweis dafür, dass der genannte Verstorbene schon vor Zurücklegung seiner Geschäftsführertätigkeit ihnen gegenüber erklärt habe, sich die Pensionsabfindung auszahlen zu lassen, wird gem. § 183 Abs. 3 BAO abgelehnt.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) hinsichtlich des Spruchpunktes I. zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensverlauf:

Anlässlich der für das Kalenderjahr 2008 (als Veranlagungszeitraum) gem. § 39 EStG 1988 zu erfolgenden Veranlagung des (am T.M.2009 verstorbenen)

GB zur Einkommensteuer beantragte mit der (am 22.6.2009 beim Finanzamt Braunau Ried Schärading eingereichten) Einkommensteuererklärung 2008 die steuerliche Vertreterin der Verlassenschaft nach dem genannten Verstorbenen bei der zur Einkommensteuerveranlagung zuständigen Abgabenbehörde u.a. die Besteuerung des sich aus dem Wechsel der Gewinnermittlungsart ergebenden Gewinns iHv € 1.246.366,29 gem. § 37 Abs. 2 und 5 EStG 1988 mit dem Steuersatz nach § 37 Abs. 1 EStG 1988 und führte dazu an: Laut (notariellem) Gesellschafterbeschluss sei GB mit Wirkung vom 10.4.2008 als Geschäftsführer der GK GmbH (idF: GmbH) ausgeschieden und habe ab dem 1.5.2008 die Alterspension bezogen. An diesem Tag habe der Genannte bereits das 60. Lebensjahr überschritten und seine Erwerbstätigkeit zur Gänze eingestellt. Bis dahin seien seine Einkünfte aus selbständiger Arbeit (= betriebliche Einkünfte) durch Einnahmen-Ausgabenrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG 1988) ermittelt worden, daher sei zum Zeitpunkt der Aufgabe des Betriebes die Gewinnermittlungsart auf Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG 1988) umzustellen gewesen (§ 4 Abs. 10 EStG 1988). Zum Betriebsvermögen habe auch der Anspruch auf Firmenpension laut Pensionszusage vom 7.3.1995 gehört, die zum Zeitpunkt des Ausscheidens einen Anspruch iHv € 1.246.366,29 repräsentierte. Dieser Anspruch sei im Lauf des Jahres 2008 durch Übertragung des hierfür angeschafften Wertpapierdepots sowie durch Barzahlung getilgt worden. Es liege daher eine Betriebsaufgabe iSd § 24 EStG 1988 vor und sei gem. § 37 Abs. 2 und 5 EStG 1988 der Steuersatz des § 37 Abs. 1 leg. cit. anzuwenden.

Das Finanzamt Braunau Ried Schärading ist diesem Antrag in seinem (angefochtenen), am 1.12.2011 erlassenen (gem. § 200 Abs. 2 BAO endgültigen) Einkommensteuerbescheid nicht gefolgt, sondern hat die gesamten, vom verstorbenen GB im Veranlagungsjahr 2008 erzielten Einkünfte in Höhe von (zusammen) € 1.374.749,21, darunter auch dessen Einkünfte aus selbständiger Arbeit iHv € 1.353.320,93, welche den streitgegenständlichen Teilbetrag von € 1.246.366,29 enthalten, der Einkommensbesteuerung nach § 33 Abs. 1 EStG 1988 unterworfen. Als Begründung für diese Abweichung von der in Rede stehenden Steuererklärung wird seitens des Finanzamtes lediglich auf das Ergebnis eines mit dem Vertreter des Steuerpflichtigen geführten Telefongesprächs, dies allerdings ohne nähere Angaben über dessen Inhalt, hingewiesen.

Gegen diesen Einkommensteuerbescheid richtet sich die (nach am 12.1.2012 gewährter Erstreckung der Berufungsfrist) fristgerecht am 30.1.2012 im Namen und Auftrag der Verlassenschaft nach GB durch deren (steuerliche) Vertreterin eingebrachte Beschwerde (vorm. "Berufung"), in der die Änderung der Einkommensteuerfestsetzung des Veranlagungsjahres 2008 mit der Maßgabe beantragt wird, dass das in der Einkommensteuererklärung 2008 ausgeübte Wahlrecht der Besteuerung des im Jahr 2008 realisierten Übergangs- bzw. Betriebsaufgabegewinns mit dem halben Durchschnittssteuersatz des § 37 Abs. 1 u. 5 EStG 1988 entsprechend berücksichtigt werde, sodass sich für das genannte Veranlagungsjahr für die Kapitalabfindung des Pensionsanspruchs die Einkommensteuer von € 307.727,84 errechne, was zusammen

mit der anrechenbaren Lohnsteuer eine Gesamtsteuerbelastung von € 371.233,58 ergebe. Für den Fall der Vorlage des Rechtsmittels an die Abgabenbehörde zweiter Instanz werde die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt, weiters werde die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung verlangt.

Begründet wird die Beschwerde im Wesentlichen folgendermaßen: Aufgrund einer schweren Erkrankung habe GB im Jahr 2008 unerwartet von seiner Funktion als Geschäftsführer der GmbH abberufen werden müssen und sei er lt. Gesellschafterbeschluss vom 9.4.2008 am 10.4.2008, 24.00 Uhr, aus der Geschäftsführung der GmbH ausgeschieden; ab diesem Zeitpunkt habe er keine Erwerbseinkünfte mehr bezogen. Mit Zurücklegung seiner Geschäftsführerbefugnisse habe er am 10.4.2008 auch seinen Geschäftsführerbetrieb beendet. Bis dahin habe er seine Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 Z 2 EStG 1988) durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt. In der für das Veranlagungsjahr 2008 eingereichten Einkommensteuererklärung habe wegen der Einstellung der Erwerbstätigkeit gem. § 24 Abs. 2 EStG 1988 ein Wechsel der Gewinnermittlungsart mit anschließender Berechnung des Aufgabegewinns zum Stichtag 10.4.2008 stattfinden müssen. Zum Betriebsvermögen des in Rede stehenden Geschäftsführerbetriebes zähle laut Pensionszusage vom 7.3.1995 auch der Anspruch auf Firmenpension, die zum Ausscheidenszeitpunkt € 1.246.366,29 (= Barwert der Pensionsverpflichtung) betragen habe. Dazu werde auf die §§ 1 und 6 der diesbezüglichen Pensionsvereinbarung verwiesen, die auch eine Einmalabfindungsvereinbarung enthalte. Im Zuge der Übergabe der Geschäftsführeragenden an seine übernehmenden Kinder habe GB am 10.4.2008 dieses vertraglich vereinbarte Recht auf Auszahlung einer einmaligen Pensionsabfindung geltend gemacht und sei der Betrag durch die verpflichtete Gesellschaft im Jahr 2008 auch tatsächlich an ihn ausbezahlt worden. In der Steuererklärung für 2008 sei sodann ein nach den Grundsätzen des § 24 EStG 1988 ermittelter Betriebsaufgabegewinn iHv € 1.246.366,29 berücksichtigt worden, für den unter Berufung auf das Erkenntnis des UFS vom 4.4.2006, RV/2637-W/02, gem. § 37 Abs. 2 iVm Abs. 5 EStG eine Besteuerung mit dem halben Durchschnittsteuersatz beantragt worden sei. Nach Ergehen des VwGH-Erkenntnisses vom 23.9.2010, 2006/15/0358, sowie der Entscheidung des UFS vom 6.4.2011, RV/1192-W/05, sei am 1.12.2011 sodann der gegenständliche Einkommensteuerbescheid erlassen worden, in dem der Aufgabegewinn jedoch zur Gänze mit dem vollen Einkommensteuertarif besteuert worden sei. Dazu werde ausgeführt: Lt. UFS vom 4.4.2006, RV/2637-W/02, sei eine Abfertigung, die nach Vollendung des 60. Lebensjahres anlässlich der Auflösung des Dienstverhältnisses bzw. Zurücklegung der Geschäftsführung gezahlt wird, gem. § 37 Abs. 1 iVm Abs. 5 EStG 1988 mit dem halben Durchschnittsteuersatz zu versteuern. Im zitierten Erkenntnis sei die Anwendung dieses Halbsteuersatzes lediglich wegen weiterhin gewährter Funktionszulagen, welche eine vollständige Einstellung der Erwerbstätigkeit verhinderten, nicht gewährt worden. Desgleichen habe auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 23.9.2010 festgestellt, dass im konkreten Fall der § 37 Abs. 5 EStG 1988 nur deshalb nicht zur Anwendung gelangen habe können, weil die Erwerbstätigkeit

nicht zur Gänze eingestellt worden sei. Der VwGH habe indes in seinem Erkenntnis den Ausführungen des UFS bezüglich der Einbeziehung eines Abfertigungsanspruchs in die außerordentlichen Einkünfte iSd § 37 Abs. 5 EStG dem Grunde nach nicht widersprochen, sodass im Umkehrschluss davon ausgegangen werden könne, dass der VwGH die diesbezügliche Rechtsansicht des UFS teile. Wegen einer schweren Erkrankung habe GB am 10.4.2008 ungeplant die Geschäftsführung zurücklegen und in Konsequenz dessen seinen Geschäftsführerbetrieb beenden müssen; ab 11.4.2008 habe er keine Erwerbseinkünfte mehr gehabt. In die zum Betriebsaufgabezeitpunkt zu erstellende Aufgabebilanz seien sämtliche zu diesem Zeitpunkt nach steuerlichen Gesichtspunkten bestehenden Forderungen und Verbindlichkeiten aufzunehmen gewesen, sohin auch die dem Genannten von der GmbH im Jahr 1995 gemachte Pensionszusage für den Fall des Ausscheidens aus der Geschäftsführung nach Erreichen des 60. Lebensjahres in Form einer Firmen-Alterspension, die auch über dessen Verlangen in eine einmalige Kapitalabfindung in Höhe des Barwertes der Pensionsverpflichtung "umgewandelt" habe werden können. Tatsächlich habe GB mit Wirkung vom 10.4.2008, 24.00 Uhr, die Geschäftsführung der erwähnten GmbH zurückgelegt und noch am selben Tag im Zuge der Übergabe der Geschäftsführeragenden an seine Nachfolger die Abfindung seines Pensionsanspruchs verlangt. Laut § 6 der schriftlichen Pensionszusage habe er eine derartige Abfindung weder vor noch nach Zurücklegung der Geschäftsführung verlangen können, sondern sei sein Recht auf Geltendmachung seines Anspruchs auf Kapitalabfindung zwingend an die Zurücklegung der Geschäftsführung gebunden gewesen. Demnach bestehe ein unmittelbarer Verursachungszusammenhang zwischen der durch die Zurücklegung der Geschäftsführung erfolgten Betriebsaufgabe und dem Entstehen eines "Forderungsanspruchs" auf Auszahlung der Pensionsabfindung. Dieser Verursachungszusammenhang führe zu einer verpflichtenden Bilanzierung des "Forderungsanspruchs" in der Betriebsaufgabebilanz, wobei Indiz dafür jedenfalls sei, dass ohne Zurücklegung der Geschäftsführung auch die Geltendmachung des Einmalabfindungsanspruchs nicht möglich gewesen wäre. Ferner beruhe dieser Pensionsanspruch wie auch ein Abfertigungsanspruch auf in der Vergangenheit erbrachten Leistungen und sei deshalb dessen Aufnahme in die Aufgabebilanz geboten gewesen, sei er doch während aktiven Geschäftsführertätigkeit von GB verdient und nicht aufgrund einer erst nach Zurücklegung der Geschäftsführung erbrachten Leistung entstanden. Zum Vergangenheitsbezug des vertraglichen Pensionsanspruchs werde außerdem auf § 1 der Pensionszusage verwiesen, worin ausdrücklich festgehalten worden sei, dass die Pensionszusage "auf Grund der in der Vergangenheit erbrachten Leistungen" abgeschlossen worden sei. Dazu seien von der verpflichteten Gesellschaft nach Abschluss der Pensionsvereinbarung laufend Rückstellungen für Pensionszusagen iSd § 14 EStG 1988 passiviert worden. Dass im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe in der Aufgabebilanz eine aktivierungspflichtige Forderung auf Auszahlung der Pensionsabfindung vorgelegen habe, ergebe sich aus dem Umstand, dass in diesem Zeitpunkt für GB ein einklagbarer Anspruch auf Auszahlung der Pensionsabfindung entstanden sei. In Ansehung der Ausführungen des VwGH vom

27.7.1999, 94/14/0053, liege somit im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe eine im Zuge der Ermittlung eines Übergabegewinns einzubeziehende Forderung vor, die aufgrund des einklagbaren Anspruchs auf Auszahlung der Pensionsabfindung im Aufgabezeitpunkt bereits entstanden und somit aktivierungspflichtig sei. Da sohin bereits zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe eine einklagbare Forderung bestanden habe, zähle diese zum (der Steuerbegünstigung des § 37 Abs. 5 EStG 1988 unterliegenden) Aufgabegewinn. Die von der Finanzverwaltung diesbezüglich vorgebrachten Bedenken hinsichtlich einer willkürlichen Verschiebung des Pensionsabfindungsanspruchs zur Wahrung eines bloßen Steuervorteils treffe im vorliegenden Fall nicht zu, da zum einen GB die Geschäftsführung auf Grund seiner schweren Erkrankung unerwartet und unvorbereitet zurücklegen habe müssen und zum anderen gem. § 6 der Pensionszusage die Pensionsabfindung nur bei Eintritt des Pensionsfalls gem. § 1 der Pensionszusage, also bei Zurücklegung der Geschäftsführung, verlangen habe können.

Das Finanzamt Braunau Ried Schärching hat am 9.2.2012 diese Beschwerde (auf Grund der damals geltenden Rechtslage noch als "Berufung" bezeichnet) gem. § 276 Abs. 6 BAO dem (damals noch als Abgabenbehörde zweiter Instanz zuständigen) Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Am 26.11.2015 fand die mündliche Verhandlung (Senatsverhandlung) vor dem Bundesfinanzgericht (als ab dem 1.1.2014 zur Entscheidung über die Beschwerde zuständiges Verwaltungsgericht) statt. Darin verwies der Vertreter der Beschwerdeführerin zunächst auf sein bisheriges (schriftliches) Vorbringen und führte ergänzend dazu im Wesentlichen aus: GB habe Anfang 2008 erfahren, dass er schwer krank ist. Daraufhin habe er seine Nachfolge geregelt und seinen Kindern (als seine Nachfolger in der Geschäftsführung) - also schon vor dem Zurücklegen der Geschäftsführung - gegenüber erklärt, er werde die Firmenpension nicht mehr ausnützen können und deswegen anstatt der Firmenpension die (vertraglich zugesicherte) Pensionsabfindung verlangen. Zum Aufgabezeitpunkt, also im Zeitpunkt der Zurücklegung der Geschäftsführung, sei somit ein einklagbarer Anspruch auf Auszahlung der Pensionsabfindung vorgelegen, also eine aktivierbare und auch aktivierungspflichtige Forderung, die Teil der (bei Zurücklegung der Geschäftsführung und der durch die Aufgabe seines Geschäftsbetriebes verpflichtend zu erfolgendem Wechsel der Gewinnermittlungsart zu erstellenden) Aufgabebilanz sein müsse und somit auch Teil des begünstigt besteuerten Aufgabegewinnes sei. Seitens des Finanzamtes sei der Einkommensteuerbescheid mit Verweis auf ein anhängiges Rechtsverfahren beim VwGH (Zl. 2006/15/0358) zunächst durch einen vorläufigen Bescheid ersetzt worden. In jenem Verfahren habe der VwGH sodann am 23.09.2010 entschieden, darin allerdings nicht beurteilt, ob ein Pensionsanspruch Teil der Aufgabebilanz sein kann oder nicht, sondern er habe darin nur festgestellt, dass in jenem Fall der Beschwerdeführer auch nach Betriebsaufgabe noch Erwerbseinkünfte hatte, sodass der § 37 Abs. 5 EStG gar nicht anwendbar sei. Das Finanzamt habe sodann noch das Erkenntnis des Unabhängigen Finanzsenates vom 6.4.2011, RV/1192-W/05, ins Spiel gebracht und damit

die Ablehnung der Rechtsmeinung der Beschwerdeführerin begründet. Zu diesem sei schließlich das VwGH-Erkenntnis vom 27.11.2014, 2011/15/0101, ergangen, in dem der VwGH festgestellt habe, dass dann, wenn eine Forderung (und damit ein einklagbarer Anspruch) vorliege, diese Teil der Aufgabebilanz sei. Diese sei also in die Aufgabebilanz aufzunehmen und werde dadurch auch Teil des begünstigt besteuerten Aufgabegewinns, wenn der § 37 Abs. 5 EStG anzuwenden sei. Im vorliegenden Sachverhalt sei eine einseitige Willensentscheidung des GB vorgelegen, der (zeitgerecht) erklärt habe, die Pensionsabfindung ausbezahlt erhalten zu wollen. Es sei unstrittig, dass er im Zeitpunkt seiner Erklärung auch einen einklagbaren Anspruch gehabt habe. Dieser einklagbare Anspruch sei durch seine einseitige Willenserklärung entstanden, wobei es keiner Annahme dieser Erklärung durch den Pensionsverpflichteten (GmbH), insbes. durch einen Gesellschafterbeschluss, bedurfte. Deshalb sei der gegenständliche Sachverhalt auch vergleichbar mit dem jenes VwGH-Erkenntnisses. Als weiteres Argument werde auf das VwGH-Erkenntnis vom 27.7.1999, 94/14/0053, verwiesen. Dieses handle von der sog. „Beisteuer“ der Notariatskammer für ihre Kanzlei aufgebende Notare, welche laut VwGH nicht Teil eines Aufgabegewinnes sein könne, weil auf eine solche (im Betriebsaufgabezeitpunkt) kein Rechtsanspruch besteht, sondern deren Zuerkennung von der Zustimmung der Notariatskammer abhängt. In jenem Erkenntnis habe der VwGH allerdings den Sinn und Zweck des § 37 Abs 5 EStG dahingehend erläutert, als damit eine Milderung der Progressionswirkung bei einer Zusammenballung von Einkünften verhindert werden solle, die ansonsten -über Jahre verteilt- der normalen Steuerprogression unterliegen würden. Dies treffe - bei Anwendung einer teleologischen Reduktion des § 37 Abs. 5 EStG - auch auf den gegenständlichen Fall zu: Wäre die Pensionsabfindung nicht in Anspruch genommen worden, dann wäre die Pension über Jahre hinweg - auch an die Witwe - ausbezahlt worden, wobei sie dann jeweils der „normalen“ Steuerprogression unterlegen wäre. Aufgrund der Auszahlung als Pensionsabfindung sei es aber zu einer Zusammenballung von Einkünften, die sonst über Jahre verteilt, der „normalen“ Steuerprogression unterworfen wären, gekommen. Genau dies treffe den Sinn und Zweck des § 37 Abs. 5 EStG, nämlich die Milderung der Progressionswirkung bei Einstellung der Erwerbstätigkeit. Relevant sei außerdem, dass die Betriebsaufgabe und die Entstehung des Forderungsanspruchs auf Auszahlung der Pensionsabfindung in einem ursächlichen wirtschaftlichen Zusammenhang stünden. Laut Pensionszusage habe GB nämlich nur einmal das Recht gehabt, eine Pensionsabfindung zu verlangen, und zwar im Zeitpunkt der Zurücklegung der Geschäftsführung.

Weiters stellte die Beschwerdeführerin in der mündlichen Verhandlung folgenden Beweisantrag iSd § 183 BAO: Es mögen die beiden Kinder des verstorbenen GB, Frau Mag. CG und Herr RB, als Nachfolger des Genannten als Geschäftsführer der GmbH als Zeugen vernommen werden zum Beweis dafür, dass GB schon vor Zurücklegung seiner Funktion als Geschäftsführer der GmbH sich dahingehend geäußert habe, dass er sich die ihm vertraglich zugesicherte Firmenpension durch eine Einmalzahlung abfinden lassen wolle.

Der Vertreter des Finanzamtes (als belangte Behörde) begründete seinen (in der mündlichen Verhandlung formulierten) Antrag, die in Rede stehende Pensionsabfindung mit dem "Normalsteuersatz" nach § 33 EStG 1988 zu versteuern, im Wesentlichen folgendermaßen: Es sei wohl unbestritten, dass im Vertrag über die Pensionszusage GB ein Wahlrecht eingeräumt erhalten habe, und zwar zwischen einer (lebenslangen) monatlicher Rente und einer (einmaligen) Pensionsabfindung. Es sei zwar auch grundsätzlich richtig, dass § 37 EStG darauf abzielt, dass komprimierte Zahlungen begünstigt besteuert werden. Allerdings bestehe Ziel und Zweck einer Pension in deren Vorsorgecharakter, wobei sich dieser erst dann erschließe, wenn die Pension monatlich bezahlt wird. Wenn sich der Pensionsberechtigte die Pension allerdings in einer einzigen Summe ausbezahlen lässt, falle dieser Versorgungscharakter weg, weil die gesamte Geldsumme dann ja sofort für den Bezieher frei verfügbar sei. Dazu werde auf das Erkenntnis des VwGH vom 24.5.2012, 2009/15/0188, verwiesen. Darnach seien Kapitalabfindungen, wie insbes. Pensionsabfindungen, die wahlweise bezahlt werden (dh. an Stelle einer monatlich Rente), nicht begünstigt zu besteuern. Es gehe dabei um die Anwendung des § 124b Z 53 EStG, in dessen Zusammenhang der VwGH (im zitierten Erkenntnis) die „Drittelbegünstigung gekippt“ habe. Daher "greife" auch im vorliegenden Fall § 37 Abs EStG nicht. Als weiteres Argument sei § 24 EStG anzuführen, der sich mit „Betriebsveräußerung“ und „Betriebsaufgabe“ beschäftigt und dessen Sinn und Zweck die Erfassung der „stillen Reserven“ sei. Bei einer „Forderung“ stelle sich die Frage nach derartigen „stillen Reserven“: Wenn in einem Fall einer „Betriebsveräußerung“ nach dem gegebenen Sachverhalt eine „stille Reserve“ iSd § 24 EStG nicht vorliege, dann sei auch keine (eigentliche) Betriebsveräußerung gegeben und könne es in diesem Zusammenhang demnach auch keinen - begünstigt zu versteuernden - Übergangsgewinn geben. Ein weiteres Argument liege in der Beantwortung der Frage, wann überhaupt eine derartige Forderung entsteht. Nach Ansicht der Finanzverwaltung stelle eine Pensionsabfindung eine Abfindung für eine ehemalige betriebliche Tätigkeit dar, nicht aber für die Aufgabe der Geschäftsführertätigkeit. Diese Problematik sei übrigens auch Thema des (bereits erwähnten) UFS-Erkenntnisses vom 6.4.2011, RV/1192-W/05, gewesen. Darnach sei die Forderung erst nach der Betriebsaufgabe entstanden. Aber auch nach dem (ebenfalls oben bereits erwähnten) Erkenntnis des VwGH vom 27.7.1999 habe die Forderung erst einmal entstehen müssen, bevor von einer ggf. begünstigten Besteuerung derselben gesprochen werden könne. Im Übrigen werde dem Vorbringen der Beschwerdeführerin, dass nicht nur stille Reserven gem § 24 EStG in der Aufgabebilanz zu erfassen seien, entgegnet, dass der Wechsel der Gewinnermittlungsart eine andere Thematik sei, bei der es nicht um Begünstigungen gehe. Sinn und Zweck des § 24 EStG sei, wie dies auch die Kommentare belegen, hingegen die Erfassung der stillen Reserven, die sich im Laufe der Zeit angesammelt haben. Daher gebe es ohne Vorhandensein von stillen Reserven, wie insbesondere bei einem Pensionsanspruch, keine Betriebsaufgabe. Dies habe zur Folge, dass es - in diesem Zusammenhang - auch keinen begünstigten Übergangsgewinn geben könne,

zumal nur der Übergangsgewinn im Zusammenhang mit einer Betriebsaufgabe begünstigt iSd § 37 EStG sei.

Erwägungen des Bundesfinanzgerichts:

1) Zuständigkeit:

Da das Rechtsmittelverfahren am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat noch anhängig gewesen ist, war die Berufung vom 30.1.2012 ab dem 1.1.2014 der Bestimmung des § 323 Abs. 39 BAO (idF BGBl. I 2013/14) zufolge nunmehr vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Dabei war zu beachten, dass die Beschwerdeführerin in ihrer Eingabe an das Finanzamt Braunau Ried Schärding vom 30.1.2012 (= Beschwerde) rechtswirksame Anträge gem. § 272 Z 1 lit. a) BAO (Entscheidung durch den Senat) sowie gem. § 274 Abs.1 Z 1 lit.a) BAO (Durchführung einer mündlichen Verhandlung) gestellt hat.

2) Festgestellter Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin ist Erbin nach dem (am T.M.2009 verstorbenen) GB (geb. T.M.1946). Dieser war von 12.4.1983 bis 10.4.2008 (alleiniger) geschäftsführender Gesellschafter (mit 100%igem Anteil an der Gesellschaft) der GK GmbH (idF: GmbH) mit Sitz in Mattighofen und bezog daraus Einkünfte aus selbständiger Arbeit ("Geschäftsführerbetrieb") gem. § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988, welche durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt wurden.

Mit Vereinbarung vom 7.3.1995 hatte ihm die GmbH eine Firmen-Alterspension ("betriebliche Pensionszusage") zugesagt, und zwar lt. § 1 dieser Pensionszusage unter der Bedingung, dass er entweder nach Erreichen des 60. Lebensjahres oder vor Erreichung des 60. Lebensjahres von sich aus aus der Geschäftsführung der Gesellschaft ausscheidet. Lt. § 3 der Pensionszusage gebührt ihm diese Firmen-Alterspension ab dem ersten Tag des Kalendermonats, der dem Ausscheiden aus der Geschäftsführung der Gesellschaft gem. § 1 folgt, frühestens jedoch vom Monatsersten nach Erreichen des 60. Lebensjahres, an. Lt. § 6 der Pensionszusage ist er berechtigt, bei Eintritt des Pensionsfalls gem. § 1 anstelle der Pension eine einmalige Kapitalabfindung in Höhe des Barwertes der Pensionsverpflichtung zu verlangen.

Laut (notariellem) Gesellschafterbeschluss der GmbH vom 9.4.2008 wurde GB mit Ablauf des 10.4.2008 als Geschäftsführer abberufen und bezog ab 1.5.2008 die Alterspension. Zum erwähnten Zeitpunkt hatte GB bereits das 60. Lebensjahr überschritten und seine Erwerbstätigkeit zur Gänze eingestellt.

Im Zuge der Aufgabe des "Geschäftsführerbetriebes" war die Gewinnermittlungsart auf Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich umzustellen. Zum Betriebsvermögen

gehörte der Anspruch auf die Firmenpension laut der oberwähnten Pensionszusage der GmbH vom 7.3.1995, welche zum Zeitpunkt des Ausscheidens des GB aus der Geschäftsführung der GmbH einen Barwert von € 1.246.366,29 repräsentierte.

Noch am Tag der Zurücklegung der Geschäftsführung der GmbH - sohin am 10.4.2008 - verlangte GB im Zuge der Übergabe der Geschäftsführeragenden an seine Nachfolger die Abfindung seines Pensionsanspruchs aus der zugesagten Firmenpension (unter Berufung auf § 6 der erwähnten Pensionszusage). Die beanspruchte Abfindungssumme wurde im Lauf des Jahres 2008 zT durch Übertragung von (hiefür von der GmbH angeschafften) Wertpapieren und zT durch Barzahlung getilgt.

Bezüglich der einkommensteuerlichen Behandlung dieser Pensionsabfindung durch die zuständige Abgabenbehörde wird - zwecks Vermeidung von Wiederholungen - auf die (vorstehende) Schilderung des (bisherigen) Verfahrensverlaufs verwiesen.

3) Rechtslage:

Gem. § 4 Abs. 1 EStG 1988 ist Gewinn der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Nach Abs.3 leg.cit. darf der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben dann als Gewinn angesetzt werden, wenn keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung besteht und Bücher auch nicht freiwillig geführt werden. Beim Wechsel der Gewinnermittlungsart gelten die im Abs. 10 leg. cit. normierten Regelungen.

Gemäß § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 sind die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden, Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt war.

Im § 24 Abs. 1 EStG 1988 werden als Veräußerungsgewinne jene Gewinne definiert, die entweder bei der Veräußerung des ganzen Betriebes, eines Teilbetriebes, bzw. eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist, oder bei der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes) entstehen. § 24 Abs. 2 EStG 1988 definiert den Veräußerungsgewinn als jenen 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.

Die Aufgabe eines Betriebes durch einen Einnahmen-/Ausgabenrechner (§ 4 Abs. 3 EStG 1988) erfordert gemäß § 4 Abs. 10 EStG 1988 einen Übergang auf die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich.

Gemäß § 32 EStG 1988 gehören zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 auch Entschädigungen, die gewährt werden entweder als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen einschließlich eines Krankengeldes und vergleichbarer Leistungen (Abs. 1 Z 1 lit. a)) oder für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit, für die Aufgabe einer Gewinnbeteiligung oder einer Anwartschaft auf eine solche (Abs. 1 Z 1 lit. b)), sowie u.a. Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 (z.B. Gewinne aus dem Eingang abgeschriebener Forderungen oder Verluste aus dem Ausfall von Forderungen; Abs. 1 Z 2 1. Teilstrich).

Nach § 37 Abs. 1 EStG 1988 ermäßigt sich der Steuersatz für außerordentliche Einkünfte im Sinne des Abs. 5 leg. cit. auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes.

Gemäß § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 sind Entschädigungen im Sinne des § 32 Z 1 EStG, wenn überdies im Falle der lit. a) oder b) der Zeitraum, für den die Entschädigungen gewährt werden, mindestens sieben Jahre beträgt, über Antrag, beginnend mit dem Veranlagungsjahr, dem der Vorgang zuzurechnen ist, gleichmäßig verteilt auf drei Jahre anzusetzen.

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

Gem. § 183 Abs. 1 BAO sind Beweise von Amts wegen oder auf Antrag aufzunehmen. Gem. Abs. 3 leg. cit. sind von den Parteien beantragte Beweise aufzunehmen, soweit nicht eine Beweiserhebung gem. § 167 Abs. 1 zu entfallen hat. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist u. a. abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind.

4) Rechtliche Erwägungen:

a) Zur Ablehnung des Beweisantrages (Spruchpunkt I.):

Das Bundesfinanzgericht hat das Vorbringen der Beschwerdeführerin, dass GB seinen Kindern (und Nachfolgern als Geschäftsführer der GmbH) gegenüber bereits vor seiner Abberufung als Geschäftsführer geäußert habe, er werde sich nach seiner Abberufung seinen Pensionsanspruch abfinden lassen, als glaubhaft und auch lebensnahe gewertet. Allerdings stellt dies eine bloße Meinungsäußerung (gegenüber seinen

Kindern und Übernehmern der Geschäftsführung) dar und ändert nichts daran, dass im Pensionsvertrag das Wahlrecht erst bei Pensionsantritt zugelassen wird. Zum Zeitpunkt, als er sich derartig geäußert hat, konnte er dieses sein Wahlrecht noch gar nicht (rechtswirksam) ausüben. Offenbar verfolgte er dabei ohnehin lediglich die Absicht, seine Kinder (und künftige Nachfolger in der Geschäftsführung) nicht im Unklaren zu lassen, welche finanzielle Belastung auf sie zukommen wird, zumal offensichtlich nicht die gesamte Abfindungssumme mit Wertpapieren (also Pensionsrückstellung) abgedeckt gewesen sein dürfte. Daher hätten die Kinder nur bezeugen können, was aber das Bundesfinanzgericht ebenfalls annimmt, nämlich dass sie gewusst haben, dass sie den Vater nach dessen Abberufung als Geschäftsführer gleichsam werden „auszahlen müssen“. Das Bundesfinanzgericht konnte demnach in Anwendung des § 183 Abs. 3 BAO von der Aufnahme dieses (von der Beschwerdeführerin beantragten) Beweises absehen, weil die unter Beweis zu stellende Tatsache zum einen zwar als richtig anerkannt, zum anderen allerdings ohnehin als unerheblich eingestuft wurde.

b) Zum Beschwerdeantrag (Spruchpunkt II):

Für das Bundesfinanzgericht stellt sich angesichts dieser Gesetzeslage die Frage, ob die im vorliegenden Fall abgefundene Firmenpension unter außerordentliche Einkünfte iSd § 37 Abs. 5 EStG 1988 zu subsumieren oder als Entschädigung gem. § 32 Abs. 1 Z 1 lit.a) iVm § 37 Abs. 2 Z 2 leg.cit anzusehen ist.

Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichts treffen beide Fälle vorliegendenfalls nicht zu, und zwar aus folgenden rechtlichen Erwägungen:

Es ist zwar unbestritten, dass Abfertigungen eines Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit beziehenden Gesellschafter-Geschäftsführers unter § 37 Abs. 1 iVm Abs. 5 fallen (siehe dazu UFS 4.4.2006, RV/2637-W/02, sowie VwGH 23.9.2010, 2006/15/0358), wenn die sonstigen Voraussetzungen (Erreichen der Altersgrenze, Einstellung der Erwerbstätigkeit) erfüllt sind, jedoch trifft dies nicht auf eine - wie auch im gegenständlichen Fall vorliegende - Abfindung einer Firmenpension zu, weil hier kein begünstigter Aufgabegewinn gegeben ist: Die Firmenpension vergütet nämlich die ehemalige Tätigkeit (wie im vorliegenden Fall im § 1 der Pensionszusage vom 7.3.1995 ausgedrückt "In Anrechnung Ihrer Leistungen für die Gesellschaft...."), nicht aber die Beendigung und somit Aufgabe der Geschäftsführertätigkeit. Hat der Steuerpflichtige wie im vorliegenden Fall aber erst mit Pensionsantritt einen gesicherten Anspruch auf den Abfindungsbetrag, kommt eine Erfassung im Rahmen eines betriebsaufgabebedingt zu ermittelnden Übergangsgewinns nicht in Betracht, da die Forderung in diesem Fall erst nach Betriebsaufgabe entsteht (vgl. VwGH 27.7.1999, 94/14/0053, sowie Jakom/*Kanduth-Kristen*, EStG⁸ [2015], Rz 30 zu § 37). Nach der Rechtsprechung (VwGH 18.12.2001, 2001/15/0190, und 16.12.2003, 2001/15/0165) kann überhaupt erst von einer "Pensionsabfindung" gesprochen werden, wenn die Zahlungen in Abgeltung eines auf Renten lautenden bereits entstandenen Anspruchs geleistet werden.) Ähnlich äußert sich dazu auch *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁰, Tz 41 zu § 37: "Zahlungen, die

anlässlich einer Betriebsaufgabe bezogen werden, aber im Aufgabezeitpunkt noch nicht als Forderung entstanden sind, gehören nicht zum Übergangsgewinn").

Im vorliegenden Fall hat unter Hinweis auf § 3 der Pensionszusage vom 7.3.1995 ("Die Firmen-Alterspension gebührt Ihnen vom Ersten des Kalendermonats an, der dem Ausscheiden aus der Geschäftsführung der Gesellschaft gem. § 1 folgt...") der Pensionsantritt des GB am 1.5.2008 stattgefunden, da dieser laut (unbestrittenem) Sachverhalt am 10.4.2008 aus der Geschäftsführung ausgeschieden ist; die Auszahlung der Pensionsabgeltung ist laut Beschwerdevorbringen ebenfalls erst nach dem 1.5.2008 ("...im Lauf des Jahres 2008...") erfolgt.

Da GB jene Tätigkeit, mit der er betriebliche Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 2. Teilstich EStG 1988 erzielte, durch Ausscheiden aus der Geschäftsführerfunktion am 10.4.2008 beendet (und am 1.5.2008 seine Firmenpension angetreten) hat, liegt zu diesem Zeitpunkt eine Betriebsaufgabe im Sinne des § 24 Abs. 1 EStG 1988 vor (vgl. VwGH 18.3.1991, 90/14/0009; Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung, 70).

Dabei ist zu beachten, dass GB, der den Gewinn aus seiner Tätigkeit als wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelte, auf die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG überzugehen hatte, wobei ein (potentieller) Übergangsgewinn in der Periode steuerlich zu erfassen war, in der er entstanden ist; auf den gegenständlichen Fall bezogen, sohin im Jahr 2008.

Übergangsgewinne können sich insbesondere dann ergeben, wenn bereits zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe offene Forderungen des Gesellschafter-Geschäftsführers gegenüber der Gesellschaft bestehen. Da diese offenen Forderungen im Übergangsgewinn erfasst und sodann zeitpunktbezogen besteuert werden, hat eine Besteuerung des später erfolgten Zuflusses (Begleichung der offenen Forderungen) somit zu unterbleiben.

Als GB aus der Geschäftsführerfunktion am 10.4.2008 ausschied, entstand in Entsprechung des § 3 der Pensionszusage vom 7.3.1995 seine Forderung gegenüber der GmbH auf die vertraglich vereinbarte (monatliche) Rente, deren Umwandlung in eine einmalige Kapitalleistung ("Kapitalabfindung") in Höhe des Barwertes der Pensionsverpflichtung (lt. § 6 der Pensionszusage vom 7.3.1995) er zu verlangen berechtigt war, und zwar "bei Eintritt des Pensionsfalls gem. § 1".

Der Ausweis einer Forderung und damit eines aktivierungsfähigen Wirtschaftsgutes im Rahmen der Übergangsgewinnermittlung setzt allerdings, wie oben bereits erwähnt, voraus, dass eine Forderung bereits entstanden ist (VwGH 27.7.1999, 94/14/0053). Hat aber der Steuerpflichtige, wie im vorliegenden Fall GB, erst nach seinem Ausscheiden aus der Geschäftsführung einen vertraglich gesicherten Anspruch auf eine einmalige Kapitalleistung, kommt eine Erfassung im Rahmen eines betriebsaufgabebedingt zu ermittelnden Übergangsgewinnes nicht in Betracht, da die Forderung in diesem Fall, wie ebenfalls oben bereits festgehalten, erst nach Betriebsaufgabe entstanden ist.

Das Entstehen der Forderung des GB auf Kapitalabfindung für seine bis zum Zeitpunkt des Ausscheidens erbrachten Leistungen ist somit erst eine Folge der Beendigung seines Geschäftsführerverhältnisses bzw. mit anderen Worten, wurde der Tatbestand, der das Entstehen der Forderung (Kapitalabfindung) auslöst, erst verwirklicht, nachdem der (Geschäftsführer-)Betrieb des GB bereits aufgegeben worden war (vgl. VwGH 15.9.1999, 94/13/0005). Die gegenständliche Kapitalabfindung ist somit im Übergangsgewinn steuerlich nicht zu erfassen, da das Entstehen der Forderung des GB auf Kapitalabfindung gedanklich unmittelbar (also quasi nach einer "juristischen Sekunde" nach seinem Ausscheiden als Geschäftsführer) nach der Betriebsaufgabe folgt (vgl. VwGH 27.7.1999, 94/14/0053: "Der Ausweis einer Forderung und damit eines aktivierungspflichtigen Wirtschaftsgutes im Betriebsvermögen setzt voraus, dass diese Forderung bereits entstanden ist."), mit anderen Worten die Betriebsaufgabe durch ihn "conditio sine qua non" für die vereinbarte Kapitalabfindung ist, wobei ihm diese (Hinweis auf den Wortlaut des § 3 der Pensionszusage) erst ab 1.5.2008 "gebührte", d.h. an ihn ausbezahlt werden durfte bzw. erst ab diesem Zeitpunkt durchsetzbar (d.h. einklagbar) war.

Dem Verweis der Beschwerdeführerin auf das Erkenntnis des VwGH vom 23.9.2010, 2006/15/0358, mit dem sie ihrem Rechtsstandpunkt zum Erfolg zu verhelfen vermeint, ist entgegenzuhalten: Zum Einen betraf der dort beurteilte Sachverhalt einen Abfertigungsanspruch bei Beendigung eines Dienstverhältnisses, also keine Zusage für eine vertraglich freiwillig zugesagte Firmenpension bzw. die einmalige Kapitalabfindung einer solchen, zum Anderen ist der von der Beschwerdeführerin gezogene "Umkehrschluss", wonach aus der Tatsache, dass der VwGH in seinem Erkenntnis den Ausführungen des Unabhängigen Finanzsenates hinsichtlich der Einbeziehung eines Abfertigungsanspruchs in die außerordentlichen Einkünfte iSd § 37 Abs. 5 EStG 1988 in dessen (in Beschwerde gezogenen) Entscheidung vom 4.4.2006, RV/2637-W/02, nicht widersprochen habe, davon auszugehen sei, dass auch der VwGH die diesbezügliche Rechtsansicht des Unabhängigen Finanzsenates bezüglich der "Halbsatzbesteuerung" teile, nicht nachvollziehbar, zumal aus dem Umstand, dass der VwGH sich in seinem Erkenntnis hiezu weder ausdrücklich (als "ratio decidendi") noch nebenbei (als "obiter dictum") geäußert hat (weil er im ihm vorliegenden Fall einen anderen rechtsrelevanten Grund für seine die Beschwerde abweisende Entscheidung gesehen hat), keineswegs abgeleitet werden kann, der Verwaltungsgerichtshof habe insofern, als er nicht auf sämtliche in der Begründung der in Beschwerde gezogenen Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates enthaltenen Rechtsausführungen eingegangen ist, diese quasi "stillschweigend" bestätigt.

Aber auch aus dem Erkenntnis des VwGH vom 27.11.2014, 2011/15/0101, ist zur Untermauerung des Rechtsstandpunktes der Beschwerdeführerin nach Dafürhalten des Bundesfinanzgerichts nichts zu gewinnen: In diesem hat der VwGH den Bescheid des UFS vom 6.4.2011, RV/1192-W/05, zwar wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufgehoben, dies jedoch aus folgendem, für das gegenständliche Beschwerdeverfahren nicht einschlägigem Grund: Der UFS habe in seiner Berufungsentscheidung zwar

zutreffend erkannt, dass eine Betriebsaufgabe iSd § 24 Abs. 1 EStG 1988 vorliegt, weil die Beschwerdeführerin jene Tätigkeit, mit der sie betriebliche Einkünfte nach § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 erzielte, durch das am 15. Dezember 2001 erfolgte Ausscheiden aus der Geschäftsführerfunktion beendet hat, habe aber die sich auf Grund einer vorher zugesagten Firmenpension ergebende Kapitalabfindung der Versteuerung des folgenden Jahres (= 2002) unterworfen, dies mit der Begründung, dass die in Rede stehende Kapitalabfindung unbestrittenermaßen erst im Jahr 2002 zugeflossen sei. Wie der VwGH in seinem Erkenntnis dazu feststellt, sind Forderungen - dem Grundsatz der Gewinnrealisierung entsprechend - beim Betriebsvermögensvergleich dann als Wirtschaftsgut zu bilanzieren, wenn sie entstanden sind. Im in Rede stehenden Fall hat die Beschwerdeführerin ihre Geschäftstätigkeit am 15. Dezember 2001 beendet und damit ihren Geschäftsführerbetrieb aufgegeben. Mit diesem Zeitpunkt ist die aus der Pensionszusage resultierende Forderung in für die Beschwerdeführerin durchsetzbarer Weise entstanden, ohne dass es weiterer - zeitlich nachgelagerter - Voraussetzungen, wie etwa eines Gesellschafterbeschlusses, bedurft hätte. Die in Rede stehende Forderung ist, so der VwGH weiter, auf Grund des mit der Betriebsaufgabe verbundenen Wechsels der Gewinnermittlungsart zum Betriebsvermögensvergleich - ungeachtet dessen, ob sie als Teil des Übergangsgewinns oder als Teil des Veräußerungsgewinns anzusehen ist - jedenfalls im Jahr 2001 zu bilanzieren gewesen, weshalb die daraus resultierenden (verfahrensgegenständlichen) Einkünfte bei der Einkommensveranlagung 2001 zu erfassen gewesen wären. Der VwGH hat die inhaltliche Rechtswidrigkeit der in Beschwerde gezogenen Entscheidung des UFS also darin gesehen, dass in jenem Fall die Besteuerung des Abfindungskapitals in einem anderen als vom UFS angenommenen Veranlagungsjahr hätte erfolgen müssen, er hat sich in seinem zitierten Erkenntnis zur (im gegenständlichen Fall) relevanten Frage, ob die für eine zugesagte (und auch fällig gewordene) Firmenpension gezahlte Abfindungssumme als außerordentliche Einkünfte iSd § 37 EStG 1988 anzusehen sind und hierauf bei deren Einkommensteuerveranlagung der Hälftesteuersatz anzuwenden ist, allerdings nicht geäußert.

Einen weiteren Grund, aus dem im vorliegenden Fall die Anwendung des § 37 Abs. 5 EStG 1988 nicht erfolgen kann, sieht das Bundesfinanzgericht im Normzweck dieser Bestimmung gelegen: Der ermäßigte Steuersatz des § 37 EStG 1988 soll nämlich dazu dienen, die Progression, die sich aus der zusammengeballten Besteuerung stiller Reserven ergibt, zu mildern (vgl. VwGH 27.7.1999, 94/14/0053). Das Bundesfinanzgericht vermag indes keinen Zusammenhang zwischen der in Rede stehenden Auszahlung der Kapitalabfindung einer für den Fall des Ausscheidens des Gesellschafter-Geschäftsführers aus der Geschäftsführung zugesagten Firmenpension (für welche seitens der Gesellschaft in Entsprechung des § 14 EStG 1988 auch entsprechende Pensionsrückstellungen gebildet worden sind) und der "Aufdeckung" und Besteuerung stiller Reserven (der verpflichteten Gesellschaft) zu erkennen, zumal es im gegenständlichen Fall nach dem vorliegenden Sachverhalt gar nicht dazu gekommen ist.

Was die (oben dargestellte) Argumentation der belangten Behörde im Zusammenhang mit dem Fall, dass ein Pensionsberechtigter im Zeitpunkt des Pensionsanfalls von seinem ihm vertraglich zugesicherten Wahlrechts zwischen einer lebenslangen Rentenzahlung und der Auszahlung eines (einmaligen) Abfindungsbetrages insofern Gebrauch macht, dass er sich für zweiteres entscheidet, anlangt, so pflichtet das Bundesfinanzgericht dem bei. Dies ergibt sich aus der Judikatur des VwGH, insbes. dessen Erkenntnis vom 24.5.2012, 2009/15/0188 ("...sondern auf die Pension [Barwert des Pensionsanspruchs] bezieht [vgl. *Felbinger*, SWK 2001, S. 64], der auch darauf verweist, dass der Gesetzgeber mit der Regelung [des § 67 Abs.8 lit. e) EStG 1988] im Hinblick auf die als wichtiger erachtete lebenslange Zusatzversorgung in Form einer laufend ausgezahlten Zusatzpension nicht die einmalige Abfindung bei Pensionsantritt fördern wollte...").

In diesem Zusammenhang verweist das Bundesfinanzgericht außerdem noch auf das Erkenntnis des VwGH vom 25.4.2013, 2010/15/0158, das sich im Wesentlichen auf die Ausführungen des VfGH vom 19.3.1987, G 269/86, stützt ("... Die Bestimmung [des § 37 Abs.1 idF des Abgabenänderungsgesetzes 1981, BGBl. Nr.620] führe dazu, dass die die zwangsläufige Zusammenballung von Einkünften je nachdem, ob sie durch nichtselbständige Arbeit oder anders erzielt werden, einer steuerlichen Entlastung in Form einer Progressionsmilderung teilhaftig werden oder nicht. Es sei dem Gesetzgeber zwar nicht verwehrt, Einkünfte aus selbständiger Arbeit anders zu behandeln als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, jedoch nur insoweit, als eine verschiedenartige Besteuerung aus den tatsächlichen Unterschieden zwischen den verschiedenen erwerbswirtschaftlichen Tätigkeiten abgeleitet werden könne. Derartige Unterschiede lägen gegenständlich nicht vor...").

Um die Pensionsabfindung als "Entschädigung" iSd § 32 Z 1 lit. a) EStG 1988 zu qualifizieren, muss sie eine Schadensabgeltung darstellen, weil eine "Entschädigung" begrifflich den Eintritt eines Schadens voraussetzt. Nach einhelliger Rechtsprechung (vgl. VwGH 20.2.1997, 95/15/0079, 16.9.2003, 2000/14/0175, 25.11.2009, 2005/15/0055, 29.4.2010, 2006//15/0174, und 25.4.2013, 2010/15/0158) stellt eine Pensionsabfindung dann eine Entschädigung dar, wenn die Abfindung nicht vertraglich vereinbart war oder die Initiative nicht vom Pensionsberechtigten ausging (vgl. dazu auch *Quantschnigg/Schuch*, Est-HB, Tz 5.1 zu § 32, sowie UFS 22.3.2005, RV/1486-W/02, und 8.3.2006, RV/0507-G/05). Im vorliegenden Fall war die Abfindung (im § 6 der Pensionszusage vom 7.3.1995) vertraglich vereinbart. Außerdem steht nach dem Akteninhalt, insbesondere dem Beschwerdevorbringen vom 30.1.2012 ("...GB verlangte an diesem Tag [= 10.4.2008] die Abfindung seines Pensionsanspruchs..."), eindeutig fest, dass die Abfindung seines Pensionsanspruchs auf Wunsch des GB erfolgt ist. Die Anwendung des § 32 Z 1 lit. a) iVm § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 ist diesfalls somit auszuschließen.

Da im vorliegenden Fall somit die Voraussetzungen für die Anwendung des halben Durchschnittssteuersatzes nach § 37 Abs. 1 EStG 1988 auf den für GB im Jahr 2008 entstandenen Anspruch auf eine (noch im selben Jahr sodann auch als Abfindungskapital

an ihn ausbezahlte) Firmenpension nicht vorliegen, konnte dem so lautenden Beschwerdeantrag nicht entsprochen werden, sondern war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

In der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht wurde zwar auf VwGH-Judikatur verwiesen, jedoch hat sich der VwGH in keinem der dabei erwähnten Erkenntnisse klar und eindeutig darüber ausgesprochen, ob eine (mit dem gegenständlichen Fall vergleichbare) Pensionsabfindung dem begünstigten Steuersatz nach § 37 EStG 1988 unterliegt oder mit dem „normalen“ Steuersatz zu versteuern ist, weil diese Frage in den in Rede stehenden Erkenntnissen nicht von essentieller Relevanz war. Zwei UFS-Entscheidungen beschäftigen sich ebenfalls mit dieser Thematik und stützen den Standpunkt des Finanzamtes; allerdings ist das Bundesfinanzgericht zu dem Ergebnis gelangt, dass eine höchstgerichtliche Rechtsprechung dazu fehlt. Daher war im vorliegenden Fall die ordentliche Revision nach Art 133 Abs. 4 B-VG zuzulassen.

Linz, am 23. Dezember 2015