



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Mag. Eva Woracsek und die weiteren Mitglieder Mag. Andreas Stanek, Dr. Harald Sippl und Michael Fiala im Beisein der Schriftführerin Isabella Preisinger über die Berufung der Bw., vertreten durch Consultax Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, 1030 Wien, Ungargasse 53/13, gegen den Bescheid des XYZ nach der am 30. März 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die im Juni 1945 geborene Berufungswerberin (Bw.) war als Gesellschafterin der A Gesellschaft mbH (in der Folge kurz GesmbH) zu 45 % an deren Stammkapital beteiligt und als deren Geschäftsführerin tätig. Seit dem 1. Jänner 2002 bezieht die Bw. eine Pension der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft infolge langer Versicherungsdauer.

Die Geschäftsführerbezüge erklärte die Bw. in ihren jeweiligen Einkommensteuererklärungen als Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit.

Mit ihrer Einkommensteuererklärung 2002 – beim Finanzamt eingegangen am 3. März 2004 – erklärte die Bw. den Betrag von € 313.825 als Einkünfte aus selbstständiger Arbeit gemäß

§ 22 Z 2 EStG und beantragte, diese unter Berücksichtigung des Hälftesteuersatzes zu besteuern (ESt-Akt 2002, AS 11 f.).

In einem die Einkommensteuererklärung 2002 weiter erläuternden Begleitschreiben vom 16. März 2004 (ESt-Akt 2002, AS 3 – 5) führte die Bw. ergänzend aus, dass diese Einkünfte aus selbständiger Arbeit eine einmalige Pensionsabfindung betreffen, die aufgrund einer 1995 mit der GesmbH abgeschlossenen Pensionszusage zur Auszahlung gelangt sei. Gemäß § 1 des Vertrages über die Pensionszusage sei die Firmenpension deshalb in einem Einmalbetrag zur Auszahlung gelangt, weil die Bw. vor Erreichen des 60. Lebensjahres aus der Geschäftsführerfunktion der GesmbH ausgeschieden sei. Wäre die Bw. nach dem 60. Lebensjahr ausgeschieden, wäre die Pension bis zu ihrem Lebensende in Form von jährlichen Zahlungen in mehreren Kalenderjahren und Besteuerungszeiträumen zur Auszahlung gelangt, was nicht die Zusammenballung in einem Jahr zur Folge gehabt hätte.

"Nachdem dies jedoch ohne Zutun und ohne subjektive Verfügung [der Bw.] die Folge ihrer Erkrankung war, entstand vertragskonform in dem Moment des Ausscheidens eine einklagbare Forderung gegenüber der [GesmbH] und damit ein gemäß § 37 EStG progressionsermäßiger Übergangsgewinn.

Selbst, wenn kein Übergangsgewinn zur Anwendung gekommen wäre, wären Kapitalzahlungen zur Abfindung von Pensionsansprüchen begünstigte Entschädigungen im Sinne des § 32 EStG bzw. ein begünstigter Betriebsaufgabegewinn gemäß § 24 EStG. Die Pensionsabfindung ist als 'Schadensausgleich' für den Verlust eines Pensionsanwartschaftsrechtes zu werten (VwGH 20.2.1997, 95/15/0079 iVm VwGH 25.10.1977, 1173/77)."

Aus diesem Grund habe man die Progressionsermäßigung gemäß § 37 EStG bei der Veranlagung des Jahres 2002 beantragt.

Mit Bescheid vom 9. August 2004 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2002 für die Bw. ohne Berücksichtigung des Hälftesteuersatzes für die Einkünfte aus selbständiger Arbeit fest und führte begründend aus, dass Abfindungen von Pensionsansprüchen von wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern Entschädigungen iSd § 32 Z 1 EStG 1988 darstellen, wenn die Abfindung nicht vertraglich vereinbart war oder die Initiative nicht vom Pensionsberechtigten ausging.

"... In diesem Fall käme nach der im Jahr 2002 gültigen Rechtslage über Antrag eine Verteilung auf 3 Jahre gemäß § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 in Betracht, nicht aber der Hälftesteuersatz.

Da die Pensionsabfindung laut Aktenlage vertraglich vereinbart war und aus gesundheitlichen Gründen in Anspruch genommen wurde, ist auch eine Verteilung auf 3 Jahre nicht zulässig."

In einer zusätzlichen Bescheidbegründung vom 13. Dezember 2004 (ESt-Akt 2002, AS 28) führte das Finanzamt ergänzend aus, dass Aufgabegewinne solche Gewinne seien, die durch aufgedeckte stille Reserven entstehen. Da aber im gegenständlichen Fall keine stillen

Reserven vorhanden seien, komme es auch nicht zu einer Betriebsaufgabenbesteuerung und somit auch nicht zur Ermittlung eines Übergangsgewinnes.

Mit Schreiben vom 28. Jänner 2005 erhab die steuerliche Vertretung namens der Bw.

Berufung und führte dabei begründend aus:

"Unsere Klientin hat zwar im Jahr 2002 die Auszahlung der Pensionsabfindung erhalten, im Zuge der Recherchen bei der Ausarbeitung der Berufung trat jedoch zutage, dass der Übergangsgewinn bereits im Jahr 2001 entstanden ist. Dies deshalb, da zum einen die Anteile per 7.12.2001 der Familie Funke Privatstiftung zugewendet wurden, zum anderen lag die Krankheit, welche überhaupt erst dazu führte, dass vertragskonform und ohne subjektive Willensäußerung unserer Klientin die Auszahlung des Pensionsanspruches noch vor Erreichen des 60. Lebensjahres zum Tragen kam, ebenso im Jahr 2001.

Die Tatsache, dass aufgrund der Krankengeschichte unserer Klientin Erwerbsunfähigkeit eintrat, führte in weiterer Folge dazu, dass ihre vorzeitige Alterspension bewilligt wurde und seit 1.1.2002 ausbezahlt wird. Dementsprechend liegen 2002 keine steuerbaren Einkünfte hinsichtlich der Abfindung des Pensionsanspruches vor. Der rechtliche Anspruch der Einmalabfindung entstand mit Eintritt der Erwerbsunfähigkeit, welcher bereits im Jahr 2001 erfolgte."

Der Ansicht des Finanzamtes, wonach es zu keiner Betriebsaufgabe und somit auch nicht zur Ermittlung eines Übergangsgewinnes mangels stiller Reserven komme, werde schon deswegen nicht gefolgt,

"... da ein Übergangsgewinn beim Wechsel der Gewinnermittlungsart berechnet wird, ohne dass es dadurch notwendigerweise zur Besteuerung stiller Reserven kommen muss. Wie schon in den ergänzenden Erläuterungen zur Veranlagung 2002 vom 16.3.2004 ausgeführt, gehören zu den Einkünften aus sonstiger selbständiger Tätigkeit gemäß § 22 Z 2 EStG auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die Personen für eine ehemalige Tätigkeit gewährt werden, welche in einem Zeitraum von 10 Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit an der Gesellschaft wesentlich beteiligt war. Im Hinblick darauf, dass [die Bw.] im Zuge ihrer gesundheitlichen Probleme am 15.12.2001 aus ihrer Geschäftsführerfunktion ausschied und ihre Anteile an der Gesellschaft noch im Jahr 2001 der [Privatstiftung] zuwendete, entstand gemäß der im Jahr 1995 zwischen der [GesmbH] und [der Bw.] abgeschlossenen Pensionsvereinbarung eine einklagbare (und damit bilanzierungsfähige) Forderung. Die Verbindlichkeit der [GesmbH] an ihre ehemalige Geschäftsführerin kam in Form eines Einmalbetrages, jedoch in Abgeltung eines – auf Renten lautenden – bereits entstandenen Anspruches zur Auszahlung. Aufgrund der Tatsache, dass es sich bei Einkünften als wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer um betriebliche Einkünfte aus selbständiger Arbeit handelt, ist somit auch ein Betrieb gegeben, der im Zuge der Beendigung zu einer Betriebsaufgabe führt. Der im Zuge dieser Betriebsaufgabe ermittelte Übergangsgewinn unterliegt gemäß § 37 EStG dem Hälftesteuersatz. ..."

Abschließend beantragte die Bw. der Berufung statzugeben und eine mündliche Berufungsverhandlung vor dem Berufungssenat anzuberaumen.

In Beantwortung des Vorhaltes vom 9. März 2005 übermittelte die Bw. der Abgabenbehörde Ablichtungen ihres Krankenaktes (ESt-Akt 2002, AS 48 – 73), welcher den Krankheitsverlauf

und die daraus resultierende Beendigung der Geschäftsführertätigkeit wegen Erwerbsunfähigkeit nachweise.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. Mai 2005 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte dabei aus:

"Gemäß § 22 Z 2 EStG 1988 zählen zu den Einkünften aus sonstiger selbständiger Tätigkeit 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. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- und Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 % beträgt. Die geforderten Voraussetzungen für die Behandlung der Gehälter eines Gesellschafter-Geschäftsführers als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit sind dann erfüllt, wenn zwar die Weisungsgebundenheit fehlt, sonst aber alle Merkmale eines Dienstverhältnisses gegeben sind; dies ist dann anzunehmen, wenn neben laufender Gehaltsauszahlungen den wesentlich Beteiligten kein Unternehmerrisiko trifft. Da [der Bw.] die Pensionsabfindung aufgrund ihrer Tätigkeit als Gesellschafter-Geschäftsführerin gewährt wurde, ist sie auch den Einkünften aus sonstiger selbständiger Tätigkeit zuzurechnen. Da diese Einkünfte nur aufgrund einer gesetzlichen Fiktion zu den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit gehören und somit auch kein Betrieb vorliegt, ist auch die Berechnung eines Übergangsgewinnes anlässlich des Ausscheidens als Gesellschafter-Geschäftsführerin nicht möglich. Die Einkünfte aus der Pensionsabfindung sind somit im Jahr des Zufließens zu versteuern. Die steuerliche Begünstigung des § 32 Z 1 EStG 1988 kann nicht in Anspruch genommen werden, da die Pensionsabfindung bei Ausscheiden vor Erreichung des 60. Lebensjahres bereits vertraglich vereinbart war (§ 1 des Vertrages über die Pensionszusage)."

Mit Schreiben vom 17. Juni 2005 beantragte die steuerliche Vertretung die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorzulegen.

In der am 30. März 2011 durchgeführten Berufungsverhandlung verwies der steuerliche Vertreter ergänzend auf das zum 28. Februar endende und somit abweichende Wirtschaftsjahr der GesmbH. Aus diesem Grund habe die Verbindlichkeit der GesmbH erst in der Bilanz zum 28. Februar 2002 erfasst werden müssen.

Verwiesen werde im Zusammenhang mit der gegenständlichen Rechtsfrage auf die dazu verfasste steuerrechtliche Literatur (vgl. Pütlz in SKW 2008, S 778). In dem dabei geschilderten Fall sei der unabhängige Finanzsenat in seiner Entscheidung vom 4.4.2006, RV/2637-W/02, sehr wohl von einer Betriebsaufgabe und vom Vorliegen eines Übergangsgewinnes ausgegangen, wenn der Geschäftsführer seinen Betrieb einstellt oder aufgibt. Dieser Auffassung wurde auch durch den VwGH im anschließenden Beschwerdeverfahren nicht widersprochen (VwGH vom 23.9.2010, 2006/15/0358). Die Bescheidbegründung des Finanzamtes, wonach im gegenständlichen Fall kein Betrieb vorliege und daher keine stillen Reserven aufgedeckt werden können, stehe diesen Aussagen diametral entgegen.

Den Wortlaut des § 1 der Pensionszusage zitierend, führte der steuerliche Vertreter weiters aus, dass der vertragliche Anspruch der Bw. und somit ihre Forderung auf einmalige Kapitalleistung, durch die Tatsache des Ausscheidens der Bw. aus der Geschäftsführerfunktion der GesmbH vor Erreichen ihres 60. Lebensjahres erfolgt sei. Zur gesundheitlichen Situation der Bw. sei festzuhalten, dass sie bereits mit 56 Jahren eine Pension von der Sozialversicherung – wegen langer Versicherungszeiten – zuerkannt bekam.

Zustimmend hält der Vertreter der Amtspartei fest, dass nach Wissenstand der heutigen Judikatur, die Begründung der Berufungsvorentscheidung falsch sei. Es müsse allerdings darauf Bedacht genommen und unterschieden werden, ob es sich um eine Pensionsabfindung oder um eine Abfertigungszahlung handle. Gehe man von der Ermittlung eines Übergangsgewinnes im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe der Geschäftsführertätigkeit der Bw. aus., so komme es auf das Entstehen der Forderung an. Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeute dies, dass der Anspruch auf Pensionsabfindung erst in der "juristischen Sekunde" nach dem Ausscheiden der Bw. aus ihrer Geschäftsführertätigkeit entstanden sei.

Wollte man der Ansicht des steuerlichen Vertreters folgen, so wäre nach Dafürhalten der Amtspartei jeder wesentlich beteiligte Geschäftsführer, der sich die Pension abfinden lasse – im Gegensatz zum angestellten Geschäftsführer – bevorzugt, weil er für eine zugesagte Pension in den Genuss einer steuerlichen Begünstigung (Hälftesteuersatz) im Rahmen der Betriebsaufgabe und Übergangsgewinnermittlung käme.

Abschließend beantragte der Vertreter der Amtspartei die Abweisung der Berufung und in eventu keine Verteilung der Einkünfte auf drei Jahre, sollte der Berufungssenat zum Ergebnis kommen, Einkünfte gemäß § 32 Z 1 EStG lägen vor.

Demgegenüber vertrat der steuerliche Vertreter der Bw. weiterhin die Auffassung, dass für die im gegenständlichen Fall einmalige Kapitalleistung § 22 Z 2 iVm § 24 EStG zur Anwendung kommen müsse und die Begünstigung des § 37 EStG zuzerkennen sei. Unter Einschluss der bisherigen Ausführungen werde die Stattgabe der Berufung beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die im Juni 1945 geborene Bw. war Geschäftsführerin der GesmbH und an dieser zu 45 % am Stammkapital beteiligt.

Die Einkünfte aus dieser (im Sinne des § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 selbständigen) Geschäftsführertätigkeit ermittelte die Bw. gemäß § 4 Abs. 3 EStG (vgl. Einnahmen-/Ausgabenrechnungen der Jahre 1998 bis 2000, ESt-Akt 1998, AS 1; ESt-Akt 1999, AS 1; ESt-

Akt 2000, AS 1). Für das Jahr 2001 wurde dem Finanzamt keine Einnahmen-/Ausgabenrechnungen vorgelegt.

Mit Wirkung 1. Juli 1995 schloss die Bw. mit der GesmbH einen Vertrag, in dem ihr eine betriebliche Pension zugesagt wurde. Dieser Vertrag betreffend die rechtsverbindlich und unwiderruflich zugesicherte Pensionszusage lautet in seinen für das Rechtsmittelverfahren relevanten Bestimmungen wie folgt:

" ...

§ 1 Firmen – Alterspension

In Anrechnung Ihrer Leistungen für die Gesellschaft wird Ihnen die in dieser Vereinbarung geregelte Firmenpension zugesagt.

Scheiden Sie nach Erreichen des 60. Lebensjahres aus der Geschäftsführung aus, so erhalten Sie eine Firmen-Alterspension.

Wenn Sie vor Erreichen des 60. Lebensjahres aus der Geschäftsführung der Gesellschaft ausscheiden, erhalten Sie keine lebenslängliche Firmenpension. Für Ihre bis zu diesem Zeitpunkt erbrachten Leistungen wird eine einmalige Kapitalleistung erbracht, die sich aus der Wertpapierdeckung zum letzten BStg [gemeint Bilanzstichtag, Ref.] und dem Rückkaufswert der Pensionsrückdeckungsversicherung ergibt. ...

§ 5

Sie sind berechtigt, bei Eintritt des Pensionsfalles gemäß § 1 anstelle der Pension eine einmalige Kapitalabfindung in Höhe des Barwertes der Pensionsverpflichtung zu verlangen. ...
"

Aus den im Zuge des Vorhalteverfahrens von der steuerlichen Vertretung der Bw. vorgelegten Unterlagen sind 12 stationäre Spitalsaufenthalte der Bw. im Zeitraum Ende Juni bis Dezember 2001 zur chemotherapeutischen Behandlung ihres malignen Lymphoms im Zentralnervensystem ersichtlich. Eine operative und teilweise Entfernung des Gehirntumors der Bw. erfolgte bereits zuvor. Im Gefolge der Operation und der Chemotherapie ergaben sich bei der Bw. weitere Krankheitsbilder und Komplikationen – Erschöpfungszustände, Schlaflosigkeit, epileptische Krämpfe, Sprachstörungen, Netzhautablösung im Auge –, welche zusätzliche Behandlungsmaßnahmen erforderlich machten.

Wegen dieser schwerwiegenden Erkrankung legte die Bw. am 15. Dezember 2001 (Eintragung im Firmenbuch) ihre Geschäftsführerfunktion nieder und bezieht seit dem 1. Jänner 2002 eine Pension der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft wegen langer Versicherungsdauer. Zum Pensionsantritt hatte die Bw. bereits 458, den Pensionsanspruch der gewerblichen Sozialversicherungsanstalt begründende, Versicherungsmonate erworben, weswegen auch ein Antrag auf Erteilung einer Erwerbsunfähigkeitspension nicht notwendigerweise gestellt werden musste.

Vertragsgemäß erhielt die Bw. die in der Pensionszusage vereinbarte Kapitalleistung im Laufe des Jahres 2002 von der GesmbH ausbezahlt, sodass sich der Zuflusszeitpunkt des Betrages von € 313.825,-- als unbestritten darstellt.

Als strittig stellt sich einerseits die Frage dar,

- ob diese vertraglich vereinbarte einmalige Kapitalzahlung eine Abfindung von Pensionsansprüchen darstellt und als steuerlich begünstigte Entschädigung – mit der Folge der gleichmäßigen Verteilung auf drei Jahre – im Sinne des § 32 EStG zu beurteilen ist, andererseits,
- ob diese vertraglich vereinbarte einmalige Kapitalzahlung bei der Ermittlung eines Übergangsgewinnes der Bw. unter Anwendung des § 37 EStG bereits im Jahr 2001 zu erfassen gewesen wäre.

Aus letztgenanntem Grund beantragt die Bw. ihre steuerpflichtigen Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit im Jahr 2002 mit null festzusetzen.

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. ...

§ 24 Abs. 1 EStG 1988 folgend, 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 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:

1) Entschädigungen, die gewährt werden

- a.) als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen einschließlich eines Krankengeldes und vergleichbarer Leistungen oder
- b.) für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit, für die Aufgabe einer Gewinnbeteiligung oder einer Anwartschaft auf eine solche oder ...

2) 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),
- einer ehemaligen nichtselbständigen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 4 ...

Nach § 37 Abs. 1 EStG 1988 ermäßigt sich der Steuersatz für außerordentliche Einkünfte im Sinne des Abs. 5 leg. zit. 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 7 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

- gestorben ist,
- erwerbsunfähig ist oder
- das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt.

Für Veräußerungsgewinne steht der ermäßigte Steuersatz nur über Antrag und nur dann zu, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.

Subsumiert man die streitgegenständlichen Feststellungen unter diese Normen, so führt dies zu folgendem Ergebnis:

1. Kapitalleistung als begünstigte Entschädigung iS des § 32 EStG 1988

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 25.10.1977, 1173/77, ausgeführt, dass Kapitalzahlungen zur Abfindung von Pensionsansprüchen als begünstigte Entschädigungen i.S.d. § 32 anzusehen seien. Die Pensionsabfindung sei als "Schadensausgleich" für den Verlust eines Pensionsanwartschaftsrechtes zu werten (VwGH 20.2.1997, 95/15/0079).

Ein von der Rechtsprechung und Literatur wiederholt aufgezeigtes Merkmal einer Entschädigung i.S.d. § 32 Z 1 lit. a EStG 1988 ist, dass sie nicht freiwillig herbeigeführt sein darf. Dies hat der Verwaltungsgerichtshof in mehreren Erkenntnissen im Ergebnis dahingehend konkretisiert, dass die Initiative zum Abschluss der Abfindungsvereinbarung nicht vom Pensionsberechtigten ausgegangen sein darf.

In diesem Sinne (vgl. Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 32 EStG Tz 5.1) unterliegen steuerpflichtige Rentenabfindungen in der Form der Auszahlung kapitalisierter Rentenansprüche nur dann dem § 32 Z 1 EStG, wenn nicht aus eigenem Antrieb des Rentenberechtigten, sondern über rechtlichen, wirtschaftlichen oder tatsächlichen Druck Dritter eine neue Rechtsgrundlage betreffend die Rentenabfindung zustande kommt.

Betrachtet man die gegenständliche Vereinbarung vom 1. Juli 1995, abgeschlossen zwischen der Bw. und der GesmbH, so ergibt sich daraus die rechtsverbindliche und unwiderrufliche Zusage einer betrieblichen Pension für den Fall, dass die Bw. nach Erreichen des 60. Lebensjahres aus ihrer Geschäftsführerfunktion ausscheidet.

Sollte die Bw. allerdings vor Erreichen des 60. Lebensjahres aus ihrer Geschäftsführerfunktion ausscheiden, vereinbarten die Parteien eine einmalige Kapitalleistung, deren Höhe sich aus der Wertpapierdeckung zum letzten Bilanzstichtag und dem Rückkaufswert der Pensionsrückdeckungsversicherung ergibt.

Eine "*Entschädigung*" im Sinne des § 32 Z 1 lit. a EStG 1988 ist nach Ansicht des Berufungssenates in dieser Vereinbarung nicht zu erblicken. Vielmehr wurde sowohl im § 5 der Vereinbarung als auch für den Nichteintritt des Firmenpensionsanfalles gemäß § 1 der Vereinbarung eine Alternativleistung in Form einer einmaligen Kapitalleistung vertraglich vereinbart. Die Pensionszusage lässt somit klar den Willen der Vertragspartner erkennen, der Bw. in jedem Falle ihres Ausscheidens die Möglichkeit einer einmaligen Kapitalleistung einzuräumen. Die Begleichung eines "*Schadens*" bzw. die Gewährung einer "*Entschädigung*" für den Nichteintritt des Firmenpensionsanfalles ist allerdings dadurch nicht erfolgt.

Auch kann der von der steuerlichen Vertretung der Bw. geäußerten Ansicht, wonach es sich bei der Auszahlung dieser einmaligen Kapitalleistung um eine Pensionsabfindung handelt, seitens des Berufungssenates nicht beigetreten werden, zumal sich die Zahlung einer "Pensionsabfindung" in diesem Zusammenhang nicht einmal ansatzweise aus der Textierung der Vereinbarung ableiten lässt.

Auch führt das Argument, der rechtliche Anspruch der Bw. auf die einmalige Kapitalleistung sei mit Eintritt der Erwerbsunfähigkeit der Bw. im Jahr 2001 entstanden, nicht zum Erfolg. Die Verknüpfung der vereinbarten Kapitalleistung mit dem Eintritt der Erwerbsunfähigkeit der Bw. ist aus der abgeschlossenen Vereinbarung nicht ersichtlich, es wird lediglich auf das Ausscheiden der Bw. aus der Geschäftsführerfunktion vor ihrem 60. Lebensjahr abgestellt.

Im Hinblick auf die vertraglich getroffene Vereinbarung liegen die Voraussetzungen für die Einkünfteverteilung nach § 32 Z 1 lit. a EStG 1988 iVm § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 nicht vor.

2. Erfassung der Kapitalleistung im Übergangsgewinn

Da die Bw. jene Tätigkeit, mit der sie betriebliche Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2. Teilstrich EStG 1988 erzielte, durch Ausscheiden aus der Geschäftsführerfunktion bzw. Pensionsantritt beendete, liegt eine Betriebsaufgabe im Sinne des § 24 Abs. 1 EStG 1988 vor (vgl. VwGH vom 18.3.1991, 90/14/0009; Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung, S 70).

Dabei ist zu beachten, dass die Bw., die den Gewinn aus ihrer Tätigkeit als wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelte, auf die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG überzugehen hat. Ein potentieller Übergangsgewinn ist in der Periode steuerlich zu erfassen, in der er entstanden ist, auf den gegenständlichen Fall bezogen, sohin im Jahr 2001.

Übergangsgewinne können sich insbesondere dann ergeben, wenn 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 die Bw. aus der Geschäftsführerfunktion am 15. Dezember 2001 ausschied, somit vor Erreichen des 60. Lebensjahres, entstand ihre Forderung gegenüber der GesmbH auf die vertraglich vereinbarte einmalige Kapitalleistung, deren betragsmäßige Höhe sich aus der Wertpapierdeckung zum letzten Bilanzstichtag und dem Rückkaufswert der Pensionsrückdeckungsversicherung ergab.

Der Ausweis einer Forderung und damit eines aktivierungsfähigen Wirtschaftsgutes im Rahmen der Übergangsgewinnermittlung setzt allerdings voraus, dass eine Forderung bereits entstanden ist (VwGH 27.7.1999, 94/14/0053). Hat aber die Bw. – wie im vorliegenden Fall – erst nach ihrem 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 erst nach Betriebsaufgabe entsteht.

Das Entstehen der Forderung der Bw. auf Kapitalabfindung für ihre bis zum Zeitpunkt des Ausscheidens erbrachte Leistungen ist somit erst eine Folge der Beendigung des Geschäftsführerverhältnisses der Bw., mit anderen Worten wurde der Tatbestand, der das Entstehen der Forderung (Kapitalabfindung) auslöst, erst dann verwirklicht, nachdem der (Geschäftsführer-)Betrieb der Bw. aufgegeben wurde (vgl. VwGH 15.9.1999, 94/13/0005). Die gegenständliche Kapitalabfindung ist somit im Übergangsgewinn steuerlich nicht zu erfassen, da das Entstehen der Forderung der Bw. auf Kapitalabfindung gedanklich unmittelbar der Betriebsaufgabe folgt, mit anderen Worten die Betriebsaufgabe der Bw. "conditio sine qua non" für die vereinbarte Kapitalabfindung ist.

Soweit die Bw. durch den Verweis auf die steuerliche Literatur (vgl. Pülzl in SKW 2008, S 778) und das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23.10.2010, 2006/15/0358, der Berufung zum Erfolg zu verhelfen vermeint, ist zu erwidern, dass der dort beurteilte Sachverhalt einen Abfertigungsanspruch bei Beendigung eines Dienstverhältnisses und keine Zusage für eine vertraglich freiwillig zugesagte Firmenpension bzw. die einmalige Kapitalabfindung einer solchen traf.

Da der Bw. die vereinbarte Kapitalabfindung unbestrittenmaßen im Jahr 2002 zufloss, erfolgte auch in diesem Jahr die Versteuerung dieses Betrages als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit zu Recht.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 6. April 2011