

GZ. RV/1486-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch E. u. M. Triska GesmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs betreffend Einkommensteuer 1996 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

Der Berufungswerber (Bw.) befand sich als Gesellschafter-Geschäftsführer in einem Anstellungsverhältnis mit der Firma F-BetGesmbH. und erzielte daraus Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Unter Wahrung aller Ansprüche wurde dieses Anstellungsverhältnis mit Ablauf des 31. Jänner 1996 beendet, weil mit Generalversammlungsbeschluss vom 24. Jänner 1996 die Umwandlung der F-BetGesmbH. unter gleichzeitiger Errichtung einer Kommanditgesellschaft in die F-BetKG nach den Vorschriften des Dritten Abschnittes des Umwandlungsgesetzes von den Gesellschaftern einstimmig beschlossen und vollzogen wurde.

In der neu gegründeten KG übernahm der Bw. die Stellung des persönlich haftenden Komplementärs und wiederum die des Geschäftsführers.

Der Bw. war an der F-BetGesmbH. mit 78,93 % beteiligt, seine Beteiligung an der F-BetKG betrug ebenfalls 78,93 %. Auch die Beteiligungsverhältnisse des ICF (20 %) sowie der EF (1,07 %) blieben ident.

Mit Stichtag 4. Dezember 2000 wurde die Einbringung der F-BetKG in die F-AG vollzogen. Der Bw. nimmt in dieser Aktiengesellschaft die Stellung des Aufsichtsratsvorsitzenden ein. Die Beteiligungsverhältnisse der Gesellschafter blieben weiterhin unverändert.

Am 9. Jänner 1996 wurde zwischen der F-BetGesmbH. und dem Bw. eine Vereinbarung über die Abfindung von Pensionsansprüchen getroffen (ESt-Akt 1996, AS 14 ff). Für die gemäß Anstellungsvertrag vom 21. April 1975 bestehende Pensionszusage wurde nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ein einmaliger Abfindungsbetrag in Höhe von ÖS 23,395.330,-- errechnet. Die Auszahlung dieses Betrages an den Bw. erfolgte am 29. Jänner 1996.

In der Einkommensteuererklärung für 1996 beantragte der Bw. für diese Pensionsabfindung den halben Durchschnittssteuersatz gemäß § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 in Verbindung mit § 32 Z 1 EStG 1988. Daraufhin forderte das Finanzamt den Beschluss über die Pensionsabfindung an und wies in weiterer Folge mit Bescheid vom 23. Juni 1998 dieses Begehren mit nachstehender Begründung ab:

*Dem Grunde nach steuerpflichtige Rentenabfindungen in Form der Auszahlung kapitalisierter Rentenansprüche unterliegen nur dann dem § 32 Z 1 EStG 1988, wenn nicht aus eigenem Antrieb des Rentenberechtigten, sondern über rechtlichen, wirtschaftlichen oder tatsächlichen Druck Dritter eine neue Rechtsgrundlage (z.B. Vertrag, Vergleich) betreffend die Rentenabfindung zustande kommt (siehe Quantschnigg/Schuch ESt-Handbuch Tz. 5.1 zu § 32). Im Hinblick auf die Höhe der Beteiligung von 78,93 % an der ehemaligen Gesellschaft mbH. bzw. an der KG und dem damit verbundenen Stimmrecht kann von einem rechtlichen, wirtschaftlichen oder tatsächlichen Druck Dritter nicht gesprochen werden. Da im gegenständlichen Fall lediglich ein Wechsel der Rechtsform stattfand (die F-BetGesmbH. wurde mittels errichtender Umwandlung zur F-BetKG), sowohl die Beteiligungsverhältnisse (IFF war bzw. ist an der jeweiligen Gesellschaft zu 78,93 % beteiligt; auch die beiden anderen Gesellschafter halten dieselben Anteile) als auch die Person des Geschäftsführers (IFF) ident geblieben sind und darüber hinaus gemäß Punkt 3. letzter Satz des Abfindungsvertrages für*

*das Zustandekommen der Abfindungsregelung Einstimmigkeit erforderlich ist, weshalb ohne oder gegen den Willen des IFF aufgrund der Beteiligungsverhältnisse an der F-BetGesmbH. keine ihn selbst betreffende Pensionsabfindung beschlossen werden kann, ist die gegenständliche Rentenabfindung nicht unter die Bestimmung des § 32 Z 1 lit. a i.V.m. § 37 Abs. 2 Z 4 EStG 1988 zu subsumieren.*

Mit Schreiben vom 11. November 1998 erhab der Bw. gegen diesen Bescheid Berufung, welche sich gegen die Nichtanerkennung des halben Durchschnittssteuersatzes richtet.

Begründend halte der Bw. fest, dass entgegen der Auffassung der belangten Behörde die gegenständliche Pensionsabfindung eine Entschädigung im Sinne des § 32 Z 1 lit. a EStG 1988 darstelle. Es besteh ein Anspruch auf Anwendung des halben Durchschnittssteuersatzes, da auch die übrigen Voraussetzungen des § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 gegeben seien.

Unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach Merkmal einer Entschädigung nach § 32 Z 1 lit. a EStG 1988 sei, dass die Initiative zum Abschluss der Abfindungsvereinbarung nicht vom Pensionsberechtigten ausgehen dürfe (VwGH vom 25. Oktober 1977, 1173/77; vom 8. Oktober 1991, 91/14/0006; vom 20. Februar 1997, 95/15/0079), wird die Auffassung von Kohler (SWK 1991, A I 387) – der begünstigte Steuersatz könne nur auf Pensionsabfindungen Anwendung finden, die aus der Beilegung eines Rechtsstreites resultieren – zu entkräften versucht. Über die von der Rechtsprechung des VwGH ableitbaren klaren Kriterien für die rechtliche Einordnung von Pensionsabfindungen hinaus sei dem Gesetz nicht zu entnehmen, dass der Einnahmenausfall gegen den Willen des Entschädigten erfolgt sein müsse. Die Unhaltbarkeit der Auffassung von Kohler, welcher offenkundig auch die belangte Behörde gefolgt sei, zeige sich jedoch dann, wenn bei der Auslegung dem Sinn und Zweck des § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 entsprechendes Gewicht beigemessen werde. Aufgrund des für die Anwendung des halben Durchschnittssteuersatzes erforderlichen Mindestzeitraumes von sieben Jahren, für den die Entschädigung gewährt wird, komme die vom Gesetzgeber gewollte Regelung – massive Zusammenballung von Einkünften – klar zum Ausdruck. Daher falle eine Pensionsabfindung, die für einen Zeitraum von mehr als sieben Jahren gewährt wird, auch dann unter § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988, wenn sie aus freien Stücken vereinbart werde.

Andernfalls ergäbe sich auch eine Ungleichbehandlung gegenüber den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, da gemäß § 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988 die aufgrund einer freiwilligen Vereinbarung gezahlten Pensionsabfindungen einem (besonderen) Hälftesteuersatz unterliegen. Auch hier werde das Merkmal der Zusammenballung von Einkünften durch die gesetzliche Verankerung des Mindestzeitraumes von sieben Jahren gewährleistet.

Die Begründung der belangten Behörde sei verfehlt, da dem Gesetz nicht zu entnehmen sei, dass eine Entschädigung i.S.d. § 32 Z 1 lit. a EStG 1988 einen rechtlichen, wirtschaftlichen oder tatsächlichen Druck Dritter voraussetze. Daher könnten auch die Beteiligungsverhältnisse insoweit keine rechtliche Bedeutung haben. Die Aussage der belangten Behörde, auf Grund der für die Pensionsabfindung erforderlichen Einstimmigkeit könne ohne oder gegen den Willen des Bw. keine Abfindungsvereinbarung geschlossen werden, was zur Folge habe, dass eine Subsumtion unter § 32 Z 1 lit. a EStG 1988 ausgeschlossen sei, mache keinen Sinn und sei daher inhaltsleer, weil Verträge im allgemeinen nur durch übereinstimmende Willenserklärungen der Vertragspartner zustande kommen.

Zu der Voraussetzung, dass die Initiative zum Abschluss der Abfindungsvereinbarung nicht vom Pensionsberechtigten ausgegangen sein darf, verweist der Bw. auf Punkt 3 der Vereinbarung vom 9. Jänner 1996:

*"... Ein wesentlicher Beweggrund für diese errichtende Umwandlung liegt in der Vorbereitung der Nachfolgeregelung, da sich Herr IFF in absehbarer Zeit aus dem Geschäftsleben zurückziehen und seine Aufgaben auf andere übertragen möchte. Dabei wird Herr IFF zunächst noch die Stellung des Komplementärs der zu errichtenden Kommanditgesellschaft übernehmen. Durch diese Umwandlung wird es daher zwangsläufig zu einer Beendigung des Anstellungerverhältnisses kommen. Aufgrund der wirtschaftlichen Bedeutung der gegenständlichen Pensionsvereinbarung, mit der naturgemäß eine erhebliche Belastung des Generationenwechsels einhergeht, haben alle Gesellschafter der F-BetGesmbH. erklärt, dass sie in der Generalversammlung für die errichtende Umwandlung nur stimmen werden, wenn über den Pensionsanspruch eine für die F-BetGesmbH. wirtschaftlich vernünftige Abfindungsregelung vereinbart wird. Die Gesellschafter haben dementsprechend die Geschäftsführung beauftragt, eine solche Vereinbarung mit Herrn IFF unter dem Vorbehalt herbeizuführen, dass ihr die Gesellschafter einstimmig ihre Zustimmung erteilen."*

Der in erster Linie in Frage kommende Nachfolger, Herr ICF, habe sein Stimmverhalten bei der Generalversammlung, die die Umwandlung endgültig beschließen sollte, davon abhängig gemacht, dass die Pensionsanwartschaft des Bw. vor dem Umwandlungsbeschluss rechtswirksam abgefunden werde. Damit werde auch deutlich, dass durch die Pensionsabfindung in erster Linie die wirtschaftliche Sphäre des präsumtiven Nachfolgers berührt werde.

Untermauert werde dies noch durch den bei der versicherungsmathematischen Berechnung herangezogenen Rechenzinssatz von 6 %, wogegen von der Versicherungswirtschaft die Bewertung üblicherweise mit einem Zinssatz von 3 bis 3,5 % erfolge. Durch eine derartige Bemessung wäre die Pensionsabfindung um ca. 28 % höher als der tatsächliche Abfindungsbetrag, daher ergebe sich auch daraus der wirtschaftliche Vorteil für den Nachfolger.

Die Tatbestandsvoraussetzung des mindestens siebenjährigen Entschädigungszeitraumes sei unzweifelhaft erfüllt, da der Kapitalisierungsfaktor 12,510156 betrage.

Darüber hinaus stellte der Bw. in der Berufung den Antrag, die nicht ausgleichsfähigen IFB-Verluste in Höhe von ÖS 435.885,-- , welche im Einkommensteuerbescheid 1996 irrtümlich von den Einkünften abgezogen wurden, den Einkünften hinzuzurechnen.

In der vor dem (damals zuständigen) Berufungssenat VIIa als Organ der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland auf Antrag des Bw. am 17. Februar 2000 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend festgehalten, dass der Bw. zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses das Pensionsalter erreicht habe. Die angestellten Mitarbeiter, die zu diesem Zeitpunkt in Pension gingen, kämen in den Genuss des Hälftesteuersatzes.

Zum jetzigen Zeitpunkt sei der Bw. noch aktiv, da die Pensionspläne des Bw. infolge Pensionsantrittes bzw. Karenzurlaubes anderer Führungskräfte noch nicht verwirklicht werden konnten, jedoch werde die Nachfolgeregelung in absehbarer Zeit durchgeführt werden.

Unter Verweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 20. Februar 1997, 95/15/0079, werde ausgeführt, dass ICF als Nachfolger der F-Gruppe vorgesehen sei. Dieser habe die Zustimmung zur Umwandlung nur unter der Bedingung abgegeben, dass vorher die Pensionsansprüche einer Regelung zugeführt werden. Die Umwandlung der Beteiligungsgesellschaft mbH. in eine Personengesellschaft nach dem Umwandlungsgesetz habe zur Voraussetzung, dass 90 % der Gesellschafter der Umwandlung zustimmen.

Auch werde auf den Gesetzestext verwiesen, aus dem nur hervorgehe, dass der Zeitraum für den die Entschädigung bezahlt werde, mindestens sieben Jahre zu betragen habe. Hinweise auf das Beteiligungsausmaß bzw. ob die Vereinbarung ohne oder gegen den Willen des Betreffenden zustande kommen müsse, seien dem Gesetzestext nicht zu entnehmen. Auch der Verwaltungsgerichtshof weise ausdrücklich darauf hin, dass eine Vereinbarung zwischen den Betroffenen unschädlich sei.

Mit Berufungsentscheidung vom 1. März 2000 wies der oa. Berufungssenat VII a das zentrale Berufungsbegehren – begünstigte Besteuerung der Pensionsabfindung des Bw. – im Wesentlichen mit der Begründung ab, dass für die steuerliche Berücksichtigung der Steuerbegünstigung für eine Entschädigung im Sinne des § 32 Z 1 lit. a EStG 1988 die Herbeiführung eben dieser Entschädigung nicht freiwillig erfolgt sein darf.

Die Einkommensteuer wurde mit ÖS 11.198.010,-- festgesetzt, wobei (antragsgemäß) die nichtausgleichsfähigen IFB-Verluste in Höhe ÖS 435.885,-- bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage erfasst wurden.

Mit Schriftsatz vom 11. April 2000 erhob der Bw. gegen diesen Bescheid Beschwerde gemäß Art. 144 B-VG beim Verfassungsgerichtshof.

Mit gemäß § 295 Abs. 1 BAO geändertem Bescheid vom 24. Mai 2000 (Berücksichtigung der Mitteilung über die gesonderte Feststellung vom 12. Mai 2000, Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ÖS – 1.700.606,--) setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für 1996 neuerlich fest. Dabei wich das Finanzamt von der Einkommensermittlung insofern ab, als nunmehr verrechenbare Verluste in Höhe ÖS - 435.885,-- berücksichtigt wurden. Der Gesamtbetrag der Einkünfte wurde (irrtümlich) mit ÖS 0,00 ermittelt.

Mit Bescheid vom 2. Juni 2000 berichtigte das Finanzamt gemäß § 293 BAO seinen Einkommensteuerbescheid 1996 vom 24. Mai 2000. Mit wiederum (irrtümlich) neuerlicher Berücksichtigung verrechenbarer Verluste wurde der Gesamtbetrag der Einkünfte ÖS 21.826.296,-- ermittelt.

Mit Bescheid vom 7. Juni 2000 berichtigte das Finanzamt schließlich gemäß § 293 b BAO den Einkommensteuerbescheid 1996 vom 2. Juni 2000, ermittelte den Gesamtbetrag der Einkünfte – wie ursprünglich beabsichtigt – in Höhe von ÖS 22.698.066,-- und setzte die Einkommensteuer für 1996 nunmehr mit ÖS 11.206.010 fest.

Mit Schreiben vom 23. Juni 2000 erhob der Bw. gegen die Einkommensteuerbescheide 1996 vom 24. Mai 2000, vom 2. Juni 2000 und vom 7. Juni 2000 Berufung und schloss begründend die Ausführungen der "Berufung vom 11.06.1998" [gemeint wohl 6. November 1998] an. Beantragt wird, die Einkommensteuerbescheide 1996 dahingehend abzuändern, dass der Anwendung des halben Steuersatzes auf die in den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit enthaltene Pensionsabfindung stattgegeben werde.

Mit Beschluss vom 14. März 2001 lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde vom 11. April 2000, B 724/00, mit Beschluss ab und trat die Beschwerde über nachträglichen Antrag des Beschwerdeführers (Bw.) dem Verwaltungsgerichtshof gemäß Art. 144 Abs. 3 B-VG zur Entscheidung ab.

Mit Beschluss vom 28. Oktober 2004, 2001/15/0100, stellte der Verwaltungsgerichtshof das Bescheidbeschwerdeverfahren als gegenstandslos geworden ein, da sich die Beschwerde gegen einen Bescheid richtet, der durch die erfolgte Änderung des

Einkommensteuerbescheides 1996 gemäß § 295 Abs. 1 BAO vom 24. Mai 2000 (berichtigt durch die Bescheide vom 2. und 7. Juni 2000) seine Wirkung verloren hatte.

Mit ergänzendem Schriftsatz vom 15. Dezember 2004 stellte der Bw. aus Gründen rechtlicher Vorsicht den formellen Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat in mündlicher Verhandlung. Begründet werde dieser Antrag im Wesentlichen damit, dass bereits in der am 11. November 1998 eingebrachten Berufung, welche in Ablichtung der nunmehr gegenständlichen Berufung begründend beigeschlossen ist, eine mündliche Senatsverhandlung beantragt wurde. Der in der Berufung vom 11. November 1998 gestellte Antrag gelte somit auch für diese Berufung (vom 23. Juni 2000) vor dem – mittlerweile zuständig gewordenen – Unabhängigen Finanzsenat als eingebracht.

Weiters beantragte der Bw. die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung durch den Unabhängigen Berufungssenat von Amts wegen gemäß dem § 282 BAO.

Darüber hinaus regte der Bw. die Anberaumung eines Erörterungstermines an und schloss der Berufung zusätzlich begründend den an den Verwaltungsgerichtshof gerichteten ergänzenden Schriftsatz bei.

Nach Ansicht des Bw. sei es von Gesetzes wegen nicht erforderlich nachzuweisen, dass die Pensionsabfindung "ohne oder gegen meinen Willen" entstanden sei. Das "Umwandlungsargument" des angefochtenen Bescheides sei nicht nachvollziehbar, da die Umwandlung weder gegen den Willen des Bw. noch gegen den Willen des ICF habe erfolgen können.

Auch sei die Frage aufzuwerfen, wie die Pensionsabfindung zu beurteilen gewesen wäre, wenn die F-BetGesmbH. fortbestanden hätte. Da der Bw. zum Zeitpunkt des Abschlusses des Pensionsabfindungsvertrages das Pensionsalter erreicht habe, wäre seiner Ansicht nach infolge der langen Beschäftigungsdauer jedenfalls der Hälftesteuersatz zugestanden. In diesem Zusammenhang sei auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zum § 32 Abs. 2 Z 3 EStG 1988 (begünstigte Besteuerung von Gewinnen infolge Wechsels der Gewinnermittlungsart) zu verweisen. Auch hier seien keine weiteren Voraussetzungen, außer der Sperrfrist von sieben Jahren, aus dem Gesetz ableitbar.

Sollte entgegen der Rechtsansicht des Bw. ein "Druck" für die Pensionsabfindung erforderlich sein, so sei darauf hinzuweisen, dass ein solcher gegeben war, "... *weil davon ein Gesellschafter, der eine Sperrminorität hatte, seine Zustimmung zur Umgründung von der Regelung der Nachfolgefrage und der Pensionsabfindung abhängig machte. Die Umgründung war nicht aus Lust und Laune von den Gesellschaftern geplant, sondern von rein*

*wirtschaftlichen Überlegungen geprägt. Angesichts des Umstandes, dass [der Bw.] das Pensionsalter erreicht hatte, war es auch nicht außergewöhnlich, dass der präsumtive Nachfolger diesbezügliche Überlegungen anstellte und Forderungen erhob.“*

In dem am 28. Februar 2005 abgehaltenen Erörterungstermin wurde ergänzend vorgebracht, dass nach Ansicht des Bw. einzig und allein die damalige Interessenslage für die Abfindung der Pensionsansprüche ausschlaggebend gewesen sei. Die Initiative zur Pensionsabgeltung sei in keinem Fall vom Bw. ausgegangen. Die Überlegung zum damaligen Zeitpunkt sei gewesen, die Firma von allen potentiellen längerfristigen und unsicheren Lasten zu befreien. Zum damaligen Zeitpunkt sei zum einen das Kapital für eine derartige Vorgangsweise vorhanden gewesen und zum anderen habe sich der Bw. diesen in die Zukunft reichenden Überlegungen "nicht verschlossen".

Der nunmehrige Vorstandsvorsitzende (ICF) wollte nicht, dass die Pensionsverpflichtung in der umgewandelten Kommanditgesellschaft weitergeführt wird. Deswegen könne (aufgrund der "Sperrminorität") von einem erheblichen wirtschaftlichen, rechtlichen oder tatsächlichen Druck auf den Bw. ausgegangen werden. Nach Ansicht des Bw. sei dieser rechtliche, wirtschaftliche oder tatsächliche Druck für die Beurteilung für die gegenständliche Rechtsfrage allerdings nicht relevant.

Hätte ICF dem damaligen Umwandlungskonzept nicht zugestimmt, eine Umwandlung hätte nicht stattgefunden. Grund für die Umwandlung sei gewesen, unter anderem die wirtschaftliche Zukunft des nunmehrigen Vorstandsvorsitzenden zu stärken. Dazu war eine Pensionsabfindung des Bw. notwendig, damit die Firma nicht mit jährlichen Pensionszahlungen ungewisser Dauer belastet sei. Die Umgründung hätte wegen der Pensionsabfindung nicht stattfinden müssen. Die weiteren Umgründungsmotive ergeben sich aus dem beiliegenden Umgründungsplan.

Der Bw. verweise auf das Erkenntnis des VwGH vom 20. Februar 1997, 95/15/0079, wonach in diesem Fall die Initiative zur Pensionsabfindung nicht vom Begünstigten ausgegangen ist, obwohl dieser als Alleingesellschafter die Gesellschaft mbH. veräußerte. Der Erwerber wollte auf keinen Fall eine Last mit ungewisser Dauer in der erworbenen Gesellschaft mbH. weiterführen.

Der in diesem Erkenntnis dargestellte Fall ist mit dem gegenständlichen Sachverhalt insofern vergleichbar, als die Veräußerung von Gesellschaftsanteilen mit der Umgründung gleichzusetzen sei. In beiden Fällen liege ein entgeltlicher Vorgang (hier ein Tausch) vor.

Ergänzend verweist der steuerliche Vertreter auf die Fußnote 229 der Habilitationsschrift des Dr. Zorn, worin dieser zu Kohler (SWK 1991 A I 387) ausführt:

*"Allerdings ist mit dem "7-Jahres Zeitraum" als Voraussetzung der Anwendung des begünstigten Steuersatzes eine massive Zusammenballung von Einkünften sichergestellt, sodass der Zweck des § 37 Abs. 2 Z 4 auch bei einer Pensionsabfindung ohne vorangegangene Auseinandersetzung erfüllt ist. Es sei auch auf § 67 Abs. 8 lit. b EStG verwiesen, der bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch die freiwillig vereinbarte Pensionsabfindung erfasst."*

"Nichtfreiwilligkeit" im Sinne des Entschädigungsbegriffes bedeutet nach Ansicht des Bw., dass die Initiative zur Entschädigung nicht durch den Geschädigten herbeigeführt werden darf (siehe letzter Abs. S. 6 der gegenstandslos gewordenen Berufungsentscheidung, siehe auch RZ 6822 der EStRL 2000).

Hinzuweisen bleibe auch darauf, dass die ausgezahlte Pensionsabfindung ca. ÖS 23 Mio. ausmachte, während eine "Beibehaltung" der Pensionszahlungen ca. ÖS 30 Mio. ausgemacht hätte. Sohin habe der Bw. auf ca. ÖS 7 Mio. verzichtet. Von einer Freiwilligkeit (Initiative) könne daher auch unter diesen Umständen nicht ausgegangen werden.

Die Bw. beantragt, der Berufung stattzugeben.

Das Finanzamt beantragt, die Berufung abzuweisen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Vorweg bleibt verfahrensrechtlich festzuhalten, dass eine mündliche Senatsverhandlung auf Antrag des Bw. im gegenständlichen Rechtsmittelverfahren nicht durchzuführen war, da ein solcher Antrag erstmalig im Schriftsatz vom 15. Dezember 2004 gestellt wurde. Dieser Antrag ist im Sinne des § 323 Abs. 12 BAO als verspätet zu beurteilen. Der Antrag auf mündliche Berufungsverhandlung in der Berufung vom 11. November 1998, welche der nunmehr der zu entscheidenden Berufung vom 23. Juni 2000 in Ablichtung **begründend** beigeschlossen ist, kann nicht als (eigenständiger) Antrag gemäß § 284 BAO erachtet werden.

Die Berufung vom 23. Juni 2000, ergänzt durch den Schriftsatz vom 15. Dezember 2004 richtet sich letztendlich gegen den Einkommensteuerbescheid 1996 in der berichtigten Fassung vom 7. Juni 2000.

Am 9. Jänner 1996 schlossen die F-BetGesmbH. und der Bw. eine Vereinbarung über die Abfindung seines – auf Grundlage des Anstellungsvertrages vom 21. April 1975 erworbenen –

betrieblichen Pensionsanspruches. Die für die Beurteilung der gegenständlichen Rechtsfrage wesentlichen Bestimmungen dieser Vereinbarung (Punkt 3 und 4) lauten:

3. *In dem am 8.1.1996 beschlossenen Umgründungsplan ist die Umwandlung der F-BetGesmbH. unter gleichzeitiger Errichtung einer Kommanditgesellschaft mit der F-BetKG nach den Vorschriften des Dritten Abschnittes des Umwandlungsgesetzes und des Art II des UmgrStG festgelegt worden. Ein wesentlicher Beweggrund für diese errichtende Umwandlung liegt in der Vorbereitung der Nachfolgeregelung, da sich Hr. IFF in absehbarer Zeit aus dem Geschäftsleben zurückziehen und seine Aufgaben auf andere übertragen möchte. Dabei wird Hr. IFF zunächst noch die Stellung des Komplementärs der zu errichtenden Kommanditgesellschaft übernehmen. Durch diese Umwandlung wird es daher zwangsläufig zu einer Beendigung des Anstellungsverhältnisses kommen. Auf Grund der wirtschaftlichen Bedeutung der gegenständlichen Pensionsvereinbarung, mit der naturgemäß eine erhebliche Belastung des Generationenwechsels einhergeht, haben alle Gesellschafter der F-BetGesmbH. erklärt, dass sie in der Generalversammlung für die errichtende Umwandlung nur stimmen werden, wenn über den Pensionsanspruch eine für die F-BetGesmbH. wirtschaftlich vernünftige Abfindungsregelung vereinbart wird. Die Gesellschafter haben dementsprechend die Geschäftsführung beauftragt, eine solche Vereinbarung mit Hr. IFF unter dem Vorbehalt herbeizuführen, dass ihr die Gesellschafter einstimmig ihre Zustimmung erteilen.*

4. *Im Hinblick darauf vereinbaren die Vertragsparteien hiermit die einvernehmliche Lösung des Anstellungsverhältnisses unter Wahrung aller Ansprüche mit Ablauf des 31.1.1996. Die Abrechnung sämtlicher dem Dienstnehmer zustehenden gesetzlichen oder vertraglichen Ansprüche hat zu diesem Zeitpunkt zu erfolgen.*

Der erwähnte Umgründungsplan – von den beteiligten Körperschaften und Gesellschaftern am 8. Jänner 1996 unterfertigt – stellt sich im Punkt II. folgendermaßen dar:

II. *Zum Zwecke der Optimierung der betrieblichen und organisatorischen Strukturen der F-Gruppe wird hiermit die Durchführung folgender Umgründung auf denselben Stichtag beschlossen:*

1. ...

2. *Die F-BetGesmbH. bildet seit Jahren die Muttergesellschaft der F-Gruppe. Zur Vermeidung von Rechtsformkosten, die mit einer Kapitalgesellschaft zwangsläufig verbunden sind, und aufgrund des Umstandes, dass die Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung für die Führung der F-Gruppe nicht erforderlich ist, wird die Umwandlung der F-BetGesmbH. unter gleichzeitiger Errichtung einer Kommanditgesellschaft*

*mit der Firma F-BetKG nach den Vorschriften des Dritten Abschnittes des Umwandlungsgesetzes und des Art. II UmgrStG beschlossen. ...*

*An der errichtenden Umwandlung werden alle Gesellschafter der F-BetGesmbH. teilnehmen.*

*An der neu errichteten Kommanditgesellschaft sind daher alle Gesellschafter der F-BetGesmbH. wieder im gleichen Ausmaß als Gesellschafter beteiligt.*

Mit Stichtag 4. Dezember 2000 wurde die F-BetKG in die F-AG eingebracht. Der Bw. übernahm in der Aktiengesellschaft die Position des Aufsichtsratsvorsitzenden und ICF die Stellung des Vorstandsvorsitzenden.

Die Beteiligungsverhältnisse der Gesellschafter stellen sich weiterhin unverändert dar.

Gemäß § 37 Abs. 1 Z 1 i.V.m. § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 in der auf den vorliegenden Fall anzuwendenden Fassung ermäßigt sich für Entschädigungen im Sinne des § 32 Z 1 EStG 1988 der Steuersatz auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes.

Nach § 32 Z 1 lit. a EStG 1988 zählen zu den Einkünften i.S.d. § 2 Abs. 3 EStG 1988 auch Entschädigungen, die als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen gewährt werden.

Die Neufassung des § 37 EStG 1988 durch das Bundesgesetz BGBl. Nr. 201/1996, welche eine wesentliche Einschränkung der Steuerbegünstigung brachte – die Einkünfte für Entschädigungen im Sinne des § 32 Z 1 EStG 1988 sind über Antrag verteilt auf 3 Jahre anzusetzen, eine Ermäßigung auf den halben Durchschnittssteuersatz ist nicht mehr vorgesehen –, ist gemäß § 124a Z 4 EStG 1988 erstmalig auf Vorgänge nach dem 14. Februar 1996 anzuwenden und daher für den gegenständlichen Fall unbeachtlich.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 25. Oktober 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. Februar 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.

Im Erkenntnis vom 20. Februar 1997, 95/15/0079, trat der Alleingesellschafter und Geschäftsführer einer Gesellschaft mbH. seine Geschäftsanteile einem Dritten ab und legte die Geschäftsführung zurück. Seine Pensionsansprüche wurden mit einem Fixbetrag abgefunden, da der Käufer keine laufenden Pensionszahlungen übernehmen wollte. Der die beantragte Tarifermäßigung abweisende Bescheid wurde vom Gerichtshof wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben, da keine Feststellungen darüber getroffen wurden, von wem die Initiative zur Kapitalabfindung des Pensionsanspruches ausgegangen ist.

Dem Begriff der Entschädigung für Einnahmen wird in diesem Erkenntnis der Inhalt beigemessen, dass es nicht der Geschädigte selbst sein darf, der aus eigenem Antrieb das für das Entgehen der Einnahmen ursächliche Ereignis herbeigeführt hat. Sind die Gründe für die Pensionsabfindung schwerpunktmaßig der wirtschaftlichen Interessensphäre des Erwerbers der Gesellschaftsanteile zuzurechnen, läge eine Entschädigung i.S.d. § 32 Z 1 lit. a EStG vor.

Im Erkenntnis vom 25. Oktober 1977, 1173/77, trat der Arbeitgeber des Beschwerdeführers an diesen heran und kündigte die Umwandlung (bzw. den Verkauf) des Unternehmens an. Für diesen Fall hatte der Arbeitgeber sich das Recht auf Ablöse der Pensionsansprüche ausdrücklich vorbehalten. Die Abfindung erfolgte, da der Käufer zum Kauf nur bereit gewesen wäre, wenn keine Belastungen aus Pensionszusagen bestünden. In diesem wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufhebenden Erkenntnis wird neben der grundsätzlichen Feststellung, dass Kapitalzahlungen für Abfindungen von Pensionsansprüchen als begünstigte Entschädigungen gelten, darauf abgestellt, dass die Initiative vom Arbeitgeber und somit nicht vom Abfindungsbegünstigten ausging.

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. Der Schaden muss i.d.R. ohne oder gegen den Willen des Begünstigten eintreten, wobei dessen freiwilliges Einverständnis dann unschädlich ist, wenn dieses Einverständnis gar nicht erforderlich gewesen wäre, weil z.B. die Ablösezahlung (zu einem früheren Zeitpunkt) ausbedungen wurde (vgl. Doralt, EStG-Kommentar<sup>3</sup>, § 32 Tz 25 letzter Satz unter Verweis auf BFH, BStBl 1993 II 27).

Da im zu beurteilenden Fall hingegen ein in den entscheidenden Punkten anders gelagerter Sachverhalt vorliegt – es fand einerseits lediglich ein Wechsel der Rechtsform statt,

andererseits blieben die Beteiligungsverhältnisse als auch die Person des Geschäftsführers ident – können diese Entscheidungen zur rechtlichen Würdigung des zugrunde liegenden Sachverhaltes lediglich hinsichtlich der grundsätzlichen Aussagen herangezogen werden.

Unter Berücksichtigung dieser grundsätzlichen Aussagen ist daher die Beurteilung folgender Fragen wesentlich:

- Von wem wurde die gegenständliche Vereinbarung angestrebt?
- Hat der Bw. aus eigenem Antrieb den Vertragsabschluss herbeigeführt?
- Wessen wirtschaftlicher Interessensphäre sind die Gründe für die Pensionsabfindung schwerpunktmäßig zurechenbar?

Dem Einwand in der Berufung, dass die Vereinbarung auf Druck des in erster Linie in Frage kommenden Nachfolgers, Herrn ICF, zustande gekommen ist, wird entgegengehalten, dass durch die vorgenommene Umwandlung die Vorbereitung der Nachfolge nicht erfolgte. Der in der Berufung angeführte präsumtive Nachfolger ICF hält nach der Umwandlung wiederum lediglich Anteile von 20 %, auch an den Geschäftsführungsbefugnissen hatte sich nichts geändert. Von einer beabsichtigten "*Stärkung der wirtschaftlichen Zukunft des nunmehrigen Vorstandsvorsitzenden*" kann somit in diesem Zusammenhang nicht ausgegangen werden, zumal sich seine gesellschaftsrechtliche Position im Unternehmen offensichtlich nicht verändert hatte.

Zumindest bis zum 17. Februar 2000 (das ist der Zeitpunkt der mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Berufungssenat VII a der Berufungskommission für Niederösterreich) war der Bw. in der Kommanditgesellschaft aktiv tätig, sohin zu einem Zeitpunkt der etwa vier Jahre nach seinem beabsichtigten Ruhestand liegt. Seiner damaligen Aussage nach (Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung, Seite 3) plante der Bw. ab April 2000 "leiser zu treten", sodass die Nachfolgeregelung in absehbarer Zeit durchgeführt werden wird.

Vordergründig legt das Argument des nunmehrigen Vorstandsvorsitzenden, seine Zustimmung zur Umwandlung der F-BetGesmbH. in eine Kommanditgesellschaft sei **nur** mit einer Pensionsabfindungsvereinbarung für den Bw. möglich gewesen, den Schluss nahe, das wirtschaftliche Interesse dieser Pensionsabfindung liege schwerpunktmäßig bei ihm. Dem widersprechen allerdings die realen gesellschaftlichen Verhältnisse zum damaligen Zeitpunkt.

Die von ICF behauptete in der Zukunft gelegene Stärkung seiner wirtschaftlichen Interessensphären findet keine Wurzel in der im Jahr 1996 beschlossenen Umgründung,

---

wurde die Umgründung doch aus Gründen der Optimierung der betrieblichen und organisatorischen Strukturen durchgeführt.

Dies erhärtet sich auch durch die im Zuge des Erörterungstermines getätigten Aussagen, wonach die Umgründung wegen der Pensionsabfindung nicht stattfinden musste. Als Grund für die Pensionsabfindung wird angegeben, dass einerseits das Kapital dafür vorhanden war, andererseits habe der Bw. sich den in die Zukunft reichenden Überlegungen – Entschuldung der Gesellschaft von längerfristigen und unsicheren Lasten – "*nicht verschlossen*". Eine derartige Vorgehensweise konnte allerdings nur mit dem Einverständnis des Bw. erfolgen. Aus der beherrschenden Stellung des Bw. ist jedoch zu schließen, dass diese firmeninterne Vereinbarung von ihm angestrebt bzw. durch ihn der Vertragsabschluss (zumindest mit-) initiiert wurde.

Auch wird durch die Ausführungen in der Berufung – Zustimmung zur Umgründung nur, wenn die Abfindungsfrage geklärt sei – keineswegs darauf geschlossen, dass die Initiative zur Pensionsabfindung deswegen vom vorgesehenen Nachfolger ausging bzw. der wirtschaftliche Vorteil diesem schwerpunktmäßig zuzurechnen ist. Zwar sieht § 7 des Umwandlungsgesetzes eine erforderliche Mehrheit von neun Zehntel des gesamten Stammkapitals vor, jedoch kann der behaupteten eventuellen Verweigerung der Zustimmung keine entscheidende Bedeutung zugemessen werden. Denn durch die Umwandlung der F-BetGesmbH. in die F-BetKG erfolgte keine Änderung der Beteiligungsverhältnisse; dass der präsumtive Nachfolger lediglich der Rentenvereinbarung entscheidende Bedeutung zumaß und nicht auch einer Abtretung von Gesellschaftsanteilen erscheint nicht schlüssig.

Auch stellt sich in gegenständlicher Causa, im Gegensatz zu den zitierten Erkenntnissen, kein entgeltlicher Erwerbsvorgang als die Pensionsabfindung auslösende Ursache dar, sondern wurde die Pensionsabfindungsvereinbarung ohne Druck durch außen stehende Personen abgeschlossen. Dies ergibt sich aus dem Abfindungsvertrag, welcher die einstimmige Zustimmung aller Gesellschafter zur Pensionsabfindung vorsieht. Dass der Bw. bei Aufgabe seiner Rechte unter erheblichem wirtschaftlichen, rechtlichen oder tatsächlichen Druck gehandelt hat, ist somit für den unabhängigen Finanzsenat nicht ersichtlich.

Der Einwand des Bw. wonach die gegenständliche Umgründung einer Veräußerung von Gesellschaftsanteilen gleichzuhalten ist, wird seitens des UFS nicht gefolgt. Als errichtende Umwandlung stellt sich nämlich die liquidationslose Beendigung der übertragenden Körperschaft in Verbindung mit dem Vermögensübergang auf die mit der Protokollierung entstandene Personengesellschaft mit dem gleichzeitigen Entstehen der Anteile an der

Personengesellschaft als Ersatz für die untergehenden Gesellschaftsanteile zzgl. einer eventuellen Abfindung von Minderheitsgesellschaftern, dar. In der gegenständlich zu beurteilenden Vorgehensweise liegt nach Ansicht des UFS lediglich ein Wechsel der Rechtsform vor, zumal die Beteiligungsverhältnisse, die beteiligten Personen und die Person des Geschäftsführers ident blieben.

Aus der in der Berufung zur Untermauerung für die Zurechnung zur wirtschaftlichen Interessensphäre des Nachfolgers angeführten erheblichen Entlastung künftiger Geschäftsjahre durch den gewählten Zinssatz von 6 % – die Versicherungswirtschaft verwendet laut Berufung einen Zinssatz von 3 bis 3,5 % – kann keine Änderung der Rechtsansicht des UFS herbeigeführt werden. Auch wenn daraus folgt, dass die rentenmäßige Verpflichtung der F-BetKG dadurch verringert wird und daher für diese ein wirtschaftlicher Vorteil entsteht, liegt dieser wirtschaftliche Vorteil schwerpunktmäßig wiederum beim Hauptgesellschafter (dem Bw.) welcher zu 78,93 % an der Nachfolgefirma beteiligt ist.

Der Unabhängige Finanzsenat gelangt daher zu dem Ergebnis, dass die Initiative zum Abschluss streitgegenständlicher Pensionsabfindung vom Bw. ausging sowie auch der wirtschaftliche Vorteil schwerpunktmäßig dem Bw. zurechenbar ist. Daher liegen die geforderten Voraussetzungen für die Anwendbarkeit des § 32 Z 1 lit. a i.V.m.

§ 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 im gegenständlichen Fall nicht vor.

Letztendlich geht der Verweis des steuerlichen Vertreters auf Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung bei GesmbH, GesmbH & Co K(E)G, GesmbH & Still, 63, ins Leere, weil die in der zitierten Literaturstelle angeführte Rechtsmeinung von einem Wechsel des Beteiligungsausmaßes ausgeht (vgl. Überschrift zu Punkt 5.2.3.2., 55).

Die sowohl in der schriftlichen Ausführung der Berufung behauptete Ungleichbehandlung gegenüber den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wurde vom Verwaltungsgerichtshof (VwGH v. 20. Februar 1997, 95/15/0079) mit folgenden Aussagen als nicht rechtswidrig widerlegt:

*Die Bestimmung des § 67 befindet sich im 5. Teil – Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer) – des EStG 1988. Aus diesem Grund, vor allem aber auf Grund der eindeutigen Formulierung des § 67 EStG 1988 (etwa "Lohnzahlungszeitraum" in § 67 Abs. 8 lit. b) ergibt sich in einer jeden Zweifel ausschließenden Weise, dass diese Regelung nur für die Bemessung der Einkommensteuer (Lohnsteuer) bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Anwendung findet. Ihr kommt grundsätzlich innerhalb der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 die Funktion eines Ausgleiches für Vorteile bei der Besteuerung der betrieblichen Einkünfte zu (so auch Kohler, SWK 1991 AI 387).*

Da die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit des § 32 Z1 lit. a i.V.m. § 37 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 aus den angeführten Gründen nicht vorliegen, war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wien, 22. März 2005