



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 27. Mai 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 24. April 2009 betreffend die **Einkommensteuer für das Jahr 2007** entschieden:

**Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.**

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Auf Grund des Firmenbuches, des Akteninhaltes, insbesondere der insoweit widerspruchsfreien Darstellung im Betriebsprüfungsbericht vom 24. April 2009 und der Ausführung der Berufung mit Schriftsatz vom 27. Juni 2009 wird der Entscheidung folgender unstrittige Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Der im Juli 1949 geborene und mangels Wohnsitzes und gewöhnlichen Aufenthalts im Inland beschränkt einkommensteuerpflichtige Berufungswerber (in der Folge kurz Bw.) ist seit Juli 1998 als Gesellschafter an der B-GmbH (in der Folge kurz B-GmbH) in folgender Höhe beteiligt:

Zeitraum	Beteiligung des Bw. an der B-GmbH in %
Juli 1998 bis Juni 2000	16,67 %
Juli 2000 bis laufend	33,33 %

Beteiligung im Zeitraum 1.1.1996 – 31.12.2005 daher:	
01.01.1996-30.06.2000 (4,5 Jahre)	unter 25 % = nicht wesentlich beteiligt
01.07.2000-31.12.2005 (5,5 Jahre)	33,33 % = wesentlich beteiligt

Der Bw. war vom 1. Jänner 1984 bis 31. Dezember 2005 (fristgerechte Kündigung vom 7. Dezember 2004) Angestellter der B-GmbH und vom 1. Jänner 1984 bis 5. März 2004 deren selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer. Auf Grund des Dienstvertrages wurden Bw. von der B-GmbH folgende gesetzliche Abfertigung von 9 Monatsgehältern nach dem Angestelltengesetz und eine freiwillige Abfertigung in Höhe von zwei Jahresbezügen auf Grund der unbestrittenen Bemessungsgrundlage von 549.088,00 € am 25. Juli 2007 ausbezahlt:

gesetzl. Abfertigung	549.088,00 €	9/12	411.816,00 €
freiwill. Abfertigung	549.088,00 €	24/12	<u>1.098.176,00 €</u>
Summe			1.509.992,00 €

Unter Tz 2 der Zusammenfassung der Prüfungsfeststellungen findet sich folgende rechtliche Beurteilung durch den Betriebsprüfer:

### **Tz 2 Rechtliche Würdigung**

*Arbeitsrechtlich liegt ein Dienstverhältnis bis zu einer Beteiligung von weniger als 50 % vor; ein Beteiligungsverhältnis von 50 % und mehr oder das Vorliegen einer Sperrminorität führt zum Verlust des arbeitsrechtlichen Dienstverhältnisses (Rz 1074 LStR).*

*Bei Beendigung des arbeitsrechtlichen Dienstverhältnisses besteht im Rahmen des § 23 AngG ein gesetzlicher Abfertigungsanspruch des Geschäftsführers.*

*Ob gesetzliche Abfertigungen als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinn des § 25 EStG und somit mit dem begünstigten Steuersatz nach § 67 Abs. 3 EStG oder als Einkünfte im Sinn des § 22 Z 2 EStG mit dem Normalsteuersatz zu versteuern sind, hängt vom Ausmaß der Beteiligung ab und davon, ob innerhalb der letzten zehn Jahre vor Beendigung des Dienstverhältnisses mehr als die Hälfte der Zeit ein lohnsteuerliches Dienstverhältnis (Beteiligung bis zu 25%) bestanden hat oder nicht.*

*Bestand in dem in § 22 Z 2 EStG genannten Zeitraum von zehn Jahren vor Verlust der arbeitsrechtlichen Dienstnehmereigenschaft als Geschäftsführer überwiegend eine nicht wesentliche Beteiligung von 25 % und weniger, ist eine Abfertigung gemäß § 67 Abs. 3 EStG zu versteuern; andernfalls liegen Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit im Sinne des § 22 Z 2 EStG vor. Dies gilt auch dann, wenn die Abfertigung aus sachlichen Gründen zu einem Zeitpunkt ausgezahlt wird, zu dem die arbeitsrechtliche Dienstnehmereigenschaft nicht mehr vorliegt.*

### **Tz 3 Steuerliche Beurteilung 2007**

#### **Berechnung des Beobachtungszeitraumes von 10 Jahren vom 1.1.1996 –**

<b>31.12.2005</b>	
<b>01.01.1996-30.06.2000 = 4,5 Jahre</b>	<b>unter 25 % = nicht wesentlich beteiligt</b>
<b>01.07.2000-31.12.2005 = 5,5 Jahre</b>	<b>33,33 % = wesentlich beteiligt</b>

*Da im genannten Zeitraum von zehn Jahren vor Verlust der arbeitsrechtlichen Dienstnehmereigenschaft als Geschäftsführer zum 31. Dezember 2005 überwiegend eine wesentliche Beteiligung von mehr als 25 % bestand, liegen Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit im Sinne des § 22 Z 2 EStG vor.*

Im **Einkommensteuerbescheid 2007** vom **24. April 2009** unterwarf das Finanzamt die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit in Höhe von 2,099.920,55 € (darin enthalten die gesetzliche Abfertigung von 411.816,00 € und die freiwillige Abfertigung von 1,098.176,00 €) unter Hinweis auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Prüfungsbericht zur Gänze dem Tarifsteuersatz.

Mit **Schriftsatz** vom **27. Mai 2009** erhob der Bw. gegen den am 4. Mai 2009 zugestellten Bescheid vom 24. April 2009 **Berufung** und führte diese nach Ergehen eines Mängelbehebungsauftrages innerhalb der gesetzten Frist mit **Schriftsatz** vom **27. Juni 2009** wie folgt aus:

Der Abgabepflichtige beantragte die nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 begünstigte Besteuerung der Abfertigungszahlungen für die nach dem Angestelltengesetz zustehende Abfertigung in Höhe von neun Monatsgehältern sowie der freiwilligen Abfertigung auf Grund des Dienstvertrages in Höhe von ebenfalls neun Monatsbezügen gemäß § 67 Abs. 6 EStG 1988 somit:

gesetzliche Abfertigung 9/12 von 549.088,00 €	411.816,00 €
freiwillige Abfertigung 9/12 von 549.088,00 €	<u>411.816,00 €</u>
Summe	823.632,00 €

und begründete dies nach Darstellung des - nach eigenen Angaben hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abfertigung unstrittigen - Sachverhaltes im Wesentlichen wie folgt:

### **Begründung**

*Zahlungen, die bei Beendigung eines Beschäftigungsverhältnisses gezahlt werden, unterliegen dem Willen des Gesetzgebers entsprechend einer begünstigten Besteuerung. Üblicherweise handelt es sich um Abfertigungen, die auf Grund gesetzlicher, kollektivvertraglicher oder vertraglicher Grundlagen zu entrichten sind und den Einkünften aus **nichtselbständiger Arbeit** zuzurechnen sind.*

*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 wesentlich beteiligt war (§ 22 Z 2 EStG).*

*Die Anwendung der Steuersätze des § 67 Abs. 3 EStG 1988 stellt eine Begünstigung dar, die durch § 22 Z 2 EStG 1988 eine zusätzliche Sonderregelung erfährt. Hintergrund der Bestimmung des § 22 Z 2 EStG ist, dass die seinerzeit erworbenen Abfertigungsansprüche von z.B. Gesellschafter-Geschäftsführern die gleiche steuerliche Behandlung erfahren sollen wie von nicht beteiligten Dienstnehmern.*

*Um willkürliche Verschiebungen und damit ungerechtfertigtes Lukrieren steuerlicher Vorteile hintanzuhalten, wurde vom Gesetzgeber die oben erwähnte Mindestfrist von zehn Jahren festgelegt. Damit soll wohl verhindert werden, dass durch kurzfristige Gestaltungsmaßnahmen steuerliche Vorteile unberechtigterweise genutzt werden. Speziell die Maßnahmen, welche durch eine Reduzierung des Beteiligungsausmaßes unmittelbar vor Fälligkeit einer Abfertigung dazu führen, dass der begünstigte Steuersatz anzuwenden ist.*

*Bei wörtlicher Auslegung des Gesetzes würde es genügen, wenn im Zeitraum von fünf Jahren und einem Monat vor Beendigung des Dienstverhältnisses eine Beteiligung auf 25 % reduziert wird. In all den übrigen Jahren könnte eine Mehrheitsbeteiligung vorgelegen sein, ohne dass dies die Anwendung des § 67 Abs. 3 EStG 1988 ausschließen würde.*

*Beispiel 1:*

*Bei einer angenommenen Beteiligung von 40 % und einer Geschäftsführertätigkeit über die Dauer von 35 Jahren würde es genügen, dass fünf Jahre und ein Monat vor der Beendigung der Geschäftsführertätigkeit das Beteiligungsausmaß auf 25 % reduziert wird. Während der letzten zehn Jahre läge somit überwiegend keine wesentliche Beteiligung vor, der Anwendung des § 67 Abs. 3 EStG 1988 stünde nichts im Wege.*

*Beispiel 2:*

*Im anderen Fall, wenn über eine Dauer von 30 Jahren durchgehend eine Minderheitsbeteiligung vorliegt aber zB durch eine Erbschaft (nicht beeinflussbar) sechs Jahre vor Beendigung der Geschäftsführertätigkeit weitere Anteile hinzukommen, würde der begünstigte Steuersatz nicht zur Anwendung kommen.*

*Wie ist eine derartige Gesetzesinterpretation mit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung vereinbar?*

*Natürlich ist einzuräumen, dass nicht alle möglichen Fälle und Auswirkungen in ein Gesetz einfließen können und eine gewisse Unschärfe in Kauf zu nehmen ist. Ein Gesetz aber, das eine derartige Ungerechtigkeit per se ermöglicht, kann nicht verfassungskonform sein. Oder aber es ist die Auslegung des Gesetzes falsch und widerspricht den Intentionen des Gesetzgebers. Im Sinne einer teleologisch fundierten Hinterfragung, was der Gesetzgeber mit dieser Bestimmung gewollt hat, kann man nicht akzeptieren, dass zwei Steuertatbestände, die von diesem Gesetz umschlossen sind, zu völlig unterschiedlichen und vor allem widersprüchlichen Ergebnissen führen.*

*Wie in den oa. Beispielen angeführt, ergeben sich durch eine wörtliche Auslegung der Bestimmungen des § 25 Z 2 EStG 1988 völlig verzerrte und damit wohl gesetzwidrige Ergebnisse.*

*Im berufsgegenständlichen Fall wurde das Dienstverhältnis durch Arbeitgeberkündigung beendet. Eine Einflussnahme des Bw. war sohin in keiner Weise möglich. Ein Missbrauch gesetzlicher Bestimmungen oder Gestaltungsmöglichkeiten war dadurch ausgeschlossen.*

*Das Dienstverhältnis des Bw. dauerte vom 1. Jänner 1984 bis 31. Dezember 2005 und somit durchgehend 22 Jahre. Davon bestand lediglich fünf Jahre und sechs Monate eine wesentliche Beteiligung (= vom 14. Juli 2000 bis 31. Dezember 2005)!*

**Über die Berufung wurde erwogen:**

Zu den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit gehören gemäß § 22 Z 2 zweiter Teilstich Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. Nr. 201/1996 (EStG 1988) auch:

*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- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. 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. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind weiters Zuwendungen von Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11, soweit sie als Bezüge und Vorteile aus einer bestehenden oder früheren Beschäftigung (Tätigkeit) anzusehen sind.*

In § 67 Abs. 3 EStG 1988 wird folgende steuerliche Begünstigung für Abfertigungen geregelt:

*Die Lohnsteuer von Abfertigungen, deren Höhe sich nach einem von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängigen Mehrfachen des laufenden Arbeitslohnes bestimmt, wird so berechnet, dass die auf den laufenden Arbeitslohn entfallende tarifmäßige Lohnsteuer mit der gleichen Zahl vervielfacht wird, die dem bei der Berechnung des Abfertigungsbetrages angewendeten Mehrfachen entspricht. Ist die Lohnsteuer bei Anwendung des Steuersatzes des Abs. 1 niedriger, so erfolgt die Besteuerung der Abfertigungen nach dieser Bestimmung. Unter Abfertigung ist die einmalige Entschädigung durch den Arbeitgeber zu verstehen, die an einen Arbeitnehmer bei Auflösung des Dienstverhältnisses auf Grund*

- gesetzlicher Vorschriften,*
- Dienstordnungen von Gebietskörperschaften,*
- aufsichtsbehördlich genehmigter Dienst-(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,*
- eines Kollektivvertrages oder*
- der für Bedienstete des Österreichischen Gewerkschaftsbundes geltenden Arbeitsordnung zu leisten ist.*

*Die vorstehenden Bestimmungen sind auf*

- Bezüge und Entschädigungen im Sinne des § 14 des Bezügegesetzes sowie gleichartige Bezüge und Entschädigungen auf Grund landesgesetzlicher Regelungen,*
- Bezüge und Entschädigungen im Sinne des § 5 des Verfassungsgerichtshofgesetzes,*
- Abfertigungen durch die Urlaubs- und Abfertigungskasse auf Grund des Bauarbeiter-Urlaubs- und Abfertigungsgesetzes, BGBl. Nr. 414/1972*

*anzuwenden. Die Lohnsteuer von Abfertigungen aus MV-Kassen beträgt 6%. Wird der Abfertigungsbetrag an ein Versicherungsunternehmen zur Rentenauszahlung oder an ein Kreditinstitut zum ausschließlichen Erwerb von Anteilen an einem prämienbegünstigten Pensionsinvestmentfonds (§ 108b in Verbindung mit § 17 BMVG oder gleichartigen österreichischen Rechtsvorschriften) oder an eine Pensionskasse übertragen, fällt keine Lohnsteuer an. Die Kapitalabfertigung angefallener Renten unterliegt einer Lohnsteuer von 6%. Zusätzliche Abfertigungszahlungen im Sinne dieser Bestimmung für Zeiträume, für die ein Anspruch gegenüber einer MV-Kasse besteht, sind gemäß Abs. 10 zu versteuern.*

Im vom Bw. in der Berufung angezogenen § 67 Abs. 6 EStG 1988 ist Folgendes geregelt:

*(6) Sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie zum Beispiel freiwillige Abfertigungen und Abfindungen, ausgenommen von MV-Kassen ausbezahlte Abfertigungen), sind mit dem Steuersatz des Abs. 1 zu versteuern, soweit sie insgesamt ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate nicht übersteigen; Abs. 2 ist nicht anzuwenden. Über das Ausmaß des ersten Satzes hinaus sind freiwillige Abfertigungen bei einer nachgewiesenen*

<i>Dienstzeit von</i>	<i>bis zur Höhe von</i>
<i>3 Jahren</i>	<i>2/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate</i>
<i>5 Jahren</i>	<i>3/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate</i>
<i>10 Jahren</i>	<i>4/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate</i>
<i>15 Jahren</i>	<i>6/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate</i>
<i>20 Jahren</i>	<i>9/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate</i>
<i>25 Jahren</i>	<i>12/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate</i>

*mit dem Steuersatz des Abs. 1 zu versteuern; Abs. 2 ist nicht anzuwenden. Während dieser Dienstzeit bereits erhaltene Abfertigungen im Sinne des Abs. 3 oder gemäß den Bestimmungen dieses Absatzes sowie bestehende Ansprüche auf Abfertigungen im Sinne des Abs. 3 kürzen das steuerlich begünstigte Ausmaß. Den Nachweis über die zu berücksichtigende Dienstzeit sowie darüber, ob und in welcher Höhe Abfertigungen im Sinne des Abs. 3 oder dieses Absatzes bereits früher ausgezahlt worden sind, hat der Arbeitnehmer zu erbringen; bis zu welchem Zeitpunkt zurück die Dienstverhältnisse nachgewiesen werden, bleibt dem Arbeitnehmer überlassen. Der Nachweis ist vom Arbeitgeber zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen. Soweit die Grenzen des ersten und zweiten Satzes überschritten werden, sind solche sonstigen Bezüge wie ein laufender Bezug im Zeitpunkt des Zufließens nach dem Lohnsteuertarif des jeweiligen Kalendermonats der Besteuerung zu unterziehen. Die vorstehenden Bestimmungen zu freiwilligen Abfertigungen gelten nur für jene Zeiträume, für die keine Anwartschaften gegenüber einer MV-Kasse bestehen.*

Die an den Bw. bezahlten Abfertigungen fallen unbestritten unter den Begriff des § 22 Z. 2 EStG 1988 "Gehälter und Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden". Entscheidend ist im gegenständlichen Fall der anschließende Halbsatz "..., die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt war."

Die Gesetzesauslegung beginnt mit der Wortinterpretation. Demnach ist mit der Erforschung des Wortsinnes zu beginnen. Es ist zu fragen, welche Bedeutung einem Ausdruck nach dem allgemeinen Sprachgebrauch oder nach dem Sprachgebrauch des Gesetzgebers zukommt (Koziol/Welser, Grundriss des bürgerlichen Rechts I, 10. Auflage, S 20). Der äußerste mögliche Wortsinn steckt die Grenze jeglicher Auslegung ab (OGH in JBl 1992, 699). Diese darf auch mit den folgenden Interpretationsmethoden wie Bedeutungszusammenhang, historische Interpretation sowie teleologische Interpretation nicht überschritten werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat folgenden Rechtssatz zur Auslegung formuliert (VwGH 25.02.1994, 93/12/0203):

*Die Bindung der Verwaltung an das Gesetz nach Art 18 B-VG bewirkt einen Vorrang des Gesetzeswortlautes aus Gründen der Rechtsstaatlichkeit und der demokratischen Legitimation der Norm. Aus der Funktion des Verwaltungsrechts, das Handeln der Verwaltung an das Gesetz zu binden, ergibt sich die allgemeine Tendenz, das Gesetz der Disposition durch die ihm unterworfenen Organe möglichst zu entziehen. Dies bedeutet einen Vorrang der Wortinterpretation in Verbindung mit der grammatikalischen und der systematischen Auslegung sowie äußerste Zurückhaltung gegenüber der Anwendung so genannter "korrigierender Auslegungsmethoden" (Hinweis: Antonioli-Koja, Allgemeines Verwaltungsrecht<sup>2</sup>, 92f).*

Die hier anzuwendende Formulierung "in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit" ist eindeutig, sodass für eine vom Wortsinn abweichende Interpretation kein Raum bleibt.

Es ist unbestritten, dass der Bw. in diesem Beobachtungszeitraum von 10 Jahren vom 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 2005 5,5 Jahre und damit mehr als die Hälfte des Zeitraumes wesentlich beteiligt gewesen ist. Das Gesetz ("Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit 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") stellt zweifelsfrei auf das Überwiegen in einem bestimmten Beobachtungszeitraum ab.

Der entscheidende Satz wurde als § 22 Abs. 1 Z. 2 durch das AbgÄndG 1981, BGBl. Nr. 620/1981 mit Wirkung ab der Veranlagung 1982 in das EStG 1972 aufgenommen und unverändert in das EStG 1988 übernommen und nie verändert. Auch die Gesetzesmaterialien gehen vom Überwiegen im 10-Jahreszeitraum aus (Erläuternde Bemerkungen: "soll auf das

Überwiegen der wesentlichen Beteiligung im Zeitraum von zehn Jahren vor ihrem Ausscheiden aus dem Aktivdienst oder in ihrem kürzeren Tätigkeitszeitraum abgestellt werden.").

Der vom Bw. erhobene Einwand, dass er von den insgesamt 22 Jahren seines Dienstverhältnisses nur eben diese fünf Jahre und sechs Monate wesentlich beteiligt gewesen ist, vermag am gesetzlich bestimmten Ergebnis nichts zu ändern. Eine andere Auslegung wäre gesetzwidrig. Eine theoretisch auch denkbare Aliquotierung ist im Gesetz nicht vorgesehen.

Der Überwiegensgrundsatz des § 22 Z 2 EStG 1988 stellt keine willkürliche Regelung dar, sondern nimmt zur Vereinfachung der Steuererhebung eine Durchschnittsbetrachtung vor (vgl. Büsser, in Hofstätter-Reichel, Tz 59 zu § 22 EStG 1988, unter Hinweis auf VwGH 16.09.2003, 2000/14/0175-0177 – Jahreszahl richtig wohl 2002 statt 2000). Es ist nach Ansicht der Berufungsbehörde sicher leichter administrierbar, wenn nur die Daten und Unterlagen der letzten zehn Jahre und nicht die der ganzen oft drei bis vier Jahrzehnte umfassenden Berufstätigkeit herangezogen werden müssen.

Der **Verwaltungsgerichtshof** hat in dem eben genannten Erkenntnis (VwGH **16.09.2003, 2000/14/0175-0177**) die gegenständliche Rechtsfrage bereits wie folgt entschieden (Fettdruck durch die Berufungsbehörde):

*Gemäß § 22 Z. 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit 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.*

*Die Beschwerdeführer bringen vor, bei ihren Abfertigungen habe es sich - da die Zahlungen erst zum Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses fällig geworden seien - um keine Vergütungen für eine ehemalige Tätigkeit gehandelt. Dieses Vorbringen ist nicht zielführend. § 22 Z. 2 EStG 1988 fordert lediglich eine kausale Verknüpfung zwischen der Vergütung und der "ehemaligen Tätigkeit" und stellt auf den Zeitpunkt der Fälligkeit der Vergütung nicht ab. Da Abfertigungen anlässlich der Auflösung eines Dienstverhältnisses gewährt werden und die vorherige Beendigung des Dienstverhältnisses Voraussetzung des Anspruchs ist, handelt es sich dabei jedenfalls um Vergütungen für eine ehemalige Tätigkeit (vgl. Lang in Runggaldier, Abfertigungsrecht, S. 450).*

*Auch mit dem Vorbringen, die belangte Behörde hätte eine Aliquotierung der Abfertigung für den Zeitraum des Bezugs von selbständigen und von nichtselbständigen Einkünften vornehmen müssen, zeigen die Beschwerdeführer keine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide auf. **Einer Aliquotierung steht die klare gesetzliche Regelung des § 22 Z. 2 EStG entgegen, welche auf das Überwiegen im dort genannten Zeitraum abstellt.** Diese Bestimmung hat beim Verfassungsgerichtshof **keine verfassungsrechtlichen Bedenken** hervorgerufen, weil sie der **Vereinfachung der Steuererhebung diene und***



**deshalb eine Durchschnittsbetrachtung zuließen und Härtefälle hinzunehmen seien** (vgl. die Beschlüsse VfGH 11.10.2000, B 1511/00, B 1512/00 und 1513/00).

**Da die Beschwerdeführer in den letzten zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit als Geschäftsführer unbestritten mehr als fünf Jahre wesentlich beteiligt waren, hat die belangte Behörde demnach zu Recht die Abfertigungen zur Gänze als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit behandelt**

*Mit dem Einwand, die Abfertigungen stellten einen Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen dar und unterlägen folglich dem Hälftesteuersatz gemäß § 37 EStG können die Beschwerdeführer gleichfalls nichts für sich gewinnen. Wie der Verwaltungsgerichtshof schon im Erkenntnis vom 22. Jänner 1992, 91/13/0139, dargelegt hat, sind Entschädigungen Beträge zur Beseitigung einer bereits eingetretenen oder zur Verhinderung einer sonst drohenden Vermögensminderung. Demgegenüber wird eine Abfertigung anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses gewährt, wobei sich die Höhe der Abfertigung nach der Dauer des Dienstverhältnisses richtet. Wie von der belangten Behörde zutreffend erkannt, fehlt es im Beschwerdefall schon am Merkmal einer bereits eingetretenen oder drohenden Vermögensminderung, die durch den strittigen Betrag ausgeglichen werden könnte. Die strittigen Abfindungsbeträge sind damit von vornherein nicht als Entschädigung im Sinne der angeführten gesetzlichen Bestimmungen zu betrachten.*

*Die Beschwerdeführer bringen weiters vor, beim Übergang von Einkünften aus selbständiger Tätigkeit zu Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit im Jahr 1993 seien aktivierungsfähige Vermögensansprüche in Höhe der angesammelten Anwartschaften auf Abfertigung und Pension vorhanden gewesen, welche schon 1993 als steuerpflichtiger Übergangsgewinn mit dem Hälftesteuersatz zu versteuern gewesen wären. Dieses Vorbringen kann den Beschwerden schon deswegen nicht zum Erfolg verhelfen, weil in einer Bilanz nur bereits entstandene Forderungen auszuweisen sind, was in den Beschwerdefällen weder für die Abfertigungsansprüche der Beschwerdeführer noch für ihre Ansprüche auf Pensionsabfindung zutraf. Der Anspruch auf gesetzliche Abfertigung wird (nach der Rechtslage vor dem BMVG, BGBl. I Nr. 100/2002) erst bei und nur in bestimmten Fällen der Auflösung des Arbeitsverhältnisses existent. Der Anspruch auf Abfindung der ab dem Erreichen des Pensionsalters von 60 bzw. 65 Jahren zugesagten laufenden Pensionsbezüge entstand erst auf Grund der im Jahr 1994 getroffenen Vereinbarungen. Solcherart kann keine Rede davon sein, dass die (oder ein Teil der) strittigen Zahlungen schon im Jahr der Anteilsabtretungen zu versteuern gewesen wären.*

**Der vom Bw. bekämpfte Bescheid steht im Einklang mit der nach Auffassung der Berufungsbehörde klaren Rechtslage und entspricht auch der dazu ergangenen, oben zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 16.09.2003, 2000/14/0175-0177) und der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates (UFS 11.09.2003, RV/4465-W/02).**

Soweit die vom Bw. ins Treffen geführten Beispiele und der daraus resultierende Einwand der Unvereinbarkeit **dieser Gesetzesbestimmung im § 22 Z 2 EStG 1988** mit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verfassungsrechtliche Bedenken intendieren (vgl. Doralt,

EStG Kommentar, 8. Auflage, § 22 Tz 159f), verweist die Berufungsbehörde auf ihre Bindung an die Gesetze auf Grund des Legalitätsprinzips (Art. 18 B-VG) und darauf, dass die beiden Gerichtshöfe öffentlichen Rechts (**VwGH 16.09.2003, 2000/14/0175-0177; VfGH 11.10.2000, B 1511/00, B 1512/00 und 1513/00**) diese Bestimmung nach obigen Ausführungen als **verfassungsrechtlich unbedenklich** ansehen.

Aus all diesen Gründen konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Linz, am 24. Juli 2009