

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Josef Zwilling in der Beschwerdesache Bf. , Adresse, gegen den Bescheid des FA Salzburg-Stadt vom 25.02.2008, betreffend Einkommensteuer 2005 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Vorweg ist darauf hinzuweisen, dass die Berufung am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig war und nach § 323 Bundesabgabenordnung als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG Vom Bundesfinanzgericht zu erledigen ist.

Frau A hat mit Übergabevertrag vom 22. November 2002 ihren 51%-Anteil an der B-KG , an der Komplementär-GmbH C-GmbH sowie an der im Sonder-BV befindlichen Liegenschaft, gegen Zahlung von Leibrenten, ihren drei Kindern - D , E und Bf. - übergeben.

Der Beschwerdeführer, Herr Bf. , lebt in den Vereinigten Staaten und war durch diese Übergabe erstmals an der KG beteiligt. Nach eigener Aussage hat er dieser Aufteilung nur zugestimmt, um die Übergabe und somit das Ausscheiden der Mutter zu ermöglichen, da eine Einigung unter den zerstrittenen Übernehmern sonst nicht möglich erschien.

Mit Vertrag vom 02.06.2004 verkaufte Hr. Bf. die 2002 übernommenen Beteiligungen bzw. Anteile an seine Schwester. Im Zuge einer Außenprüfung bei der B-KG kam es zu

Beanstandungen bei der Ermittlung der Höhe des Veräußerungsgewinnes und in weiterer Folge zur Feststellung, dass der Beschwerdeführer seine Einkünfte aus der Beteiligung bzw. aus der Veräußerung dieser Beteiligung bisher nicht erklärt hatte.

Im Zuge einer Betriebsprüfung beim Beschwerdeführer wurden die Einkünfte aus der Beteiligung für den Zeitraum 2003 bis 2005 erfasst: Für das Jahr 2005 wurde der Veräußerungserlös errechnet und im Zuge der Veranlagung ein anteiliger Veräußerungsfreibetrag (16,66%) zugestanden, weitere Begünstigungen wurden nicht gewährt, da lt. Betriebsprüfung die Voraussetzungen dazu nicht gegeben waren.

Der Auffassung der Betriebsprüfung Rechnung tragend wurde vom Finanzamt ein entsprechender Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 erlassen.

Die am 20.03.2008 eingebrachte Beschwerde richtet sich gegen die Nichtgewährung des halben Steuersatzes gemäß § 37 EStG mit der Begründung, dass der Erwerb unentgeltlich erfolgt sei, da der Rentenbarwert in jedem Fall weniger als 50% des übertragenen Vermögens ausmache.

Im Sinne des § 37 Abs. 1 u. 5 EStG ermäßige sich der Steuersatz für Veräußerungsgewinne auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes, wenn (speziell auf den gegenständlichen Fall bezogen) folgende Voraussetzungen vorliegen:

1. Der Steuerpflichtige hat das 60. Lebensjahr vollendet und stellt seine Erwerbstätigkeit ein.
2. Seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sind sieben Jahre verstrichen.

zu 1. Herr Bf. habe am 03.04.2002 das 60. Lebensjahr vollendet und beziehe seit dem Verkauf seiner Anteile an seine Schwester (02.06.2004) nur mehr eine Pension der SVA der gewerblichen Wirtschaft.

zu 2. Der Erwerb der Anteile durch Herrn Bf. im Jahr 2002 gelte als unentgeltlich. Zuvor sei der 51%-Anteil von Frau A seit der Gesellschaftsgründung im Jahr 1972 unverändert geblieben.

Es wird daher beantragt, bei der Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2005 den halben Steuersatz gemäß § 37 Abs. 1 u. 5 ESt für den Veräußerungsgewinn in Höhe von € 178.124,58 hinsichtlich des Differenzbetrages von € 38.252,91 zu berücksichtigen.

Reserven nur dann begünstigt werden, wenn sich der Steuerpflichtige tatsächlich aus dem Erwerbsleben zurückziehe.

Außerdem spreche gegen die Verwaltungsmeinung, dass dazu in den Gesetzesmaterialien kein Hinweis zu entdecken sei. Hätte der Gesetzgeber den Ausschluss des typischen Kommanditisten von der Halbsatzbegünstigung nämlich wirklich gewollt, müsste sich wohl - im Hinblick auf die weit reichenden Konsequenzen - irgendeine Erwähnung finden.

Eine andere in der Fachliteratur vertretene Auffassung verlange lediglich, dass nach der Veräußerung keine Erwerbstätigkeit mehr bestehe. Eine vorher bestehende Erwerbstätigkeit ist demnach nicht Voraussetzung für die Begünstigung des § 37 Abs. 5 EStG. Dann kann für alle Kommanditbeteiligungen die Begünstigung in Anspruch genommen werden, wenn die sonstigen Voraussetzungen erfüllt seien.

Der Gesetzeswortlaut lasse jedenfalls offen, ob die isolierte Veräußerung von „kapitalistischen Mitunternehmenschaften“ begünstigt sein soll, da daraus nicht hervorgehe, ob die Begünstigung auf Erwerbstätigkeiten beschränkt sei oder nicht. Bei sinngemäßer Anwendung könne also nur gefordert sein, dass *keine Erwerbstätigkeit beibehalten werde*, nicht jedoch, dass die *Begünstigung auf eingestellte Erwerbstätigkeit beschränkt sei*. Der zweite Teil des Satzes („und seine Erwerbstätigkeit einstellt“) müsse wohl als Einschränkung der Begünstigung dahingehend interpretiert werden, dass irgendwann eine Erwerbstätigkeit ausgeübt und später eingestellt wurde.

Der Grundgedanke der Halbsatzbegünstigung bestehe - wie bereits oben erwähnt - darin, dass die Progression, die infolge zusammengeballter Aufdeckung stiller Reserven erhöht wurde und zu Härten führen könnte, gemildert werden solle. Im gegenständlichen Fall würde die Versagung des Hälftesteuersatzes zu dem systemwidrigen und ungerechtfertigten Ergebnis führen, dass die in dem ca. 30-jährigen Zeitraum der Kommanditbeteiligung angesammelten stillen Reserven, welche unentgeltlich auf den Beschwerdeführer übergegangen sind, von diesem nun voll versteuert werden müssten.

Ergänzend wird eine Bestätigung der US-Sozialversicherungsbehörde vorgelegt, aus der hervorgeht, dass der Beschwerdeführer in den USA seit 2003 keine Einkünfte bezogen hat.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass der Beschwerdeführer am 03.04.1942 geboren wurde und somit zum Veräußerungszeitpunkt das 60. Lebensjahr vollendet hat. Neben der Veräußerung seines Kommanditanteiles wurde keine Erwerbstätigkeit eingestellt. Der Beschwerdeführer hat - lt. eigener Aussage - wie bereits oben angeführt, der Übergabe eines 1/3-Anteiles seiner Mutter nur

Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

Die Absätze 1 und 5 des § 37 EStG 1988 lauten:

(1) Der Steuersatz ermäßigt sich für

- Einkünfte auf Grund von Beteiligungen (Abs. 4),
- außerordentliche Einkünfte (Abs. 5),
- Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen (Abs. 6), soweit diese vorrangig den Verlust aus anderen Holznutzungen und sodann einen weiteren Verlust aus demselben forstwirtschaftlichen Betriebszweig, in dem die Einkünfte aus besonderer Waldnutzung angefallen sind, übersteigen,
- Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen (§ 38) auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes. Dies gilt nicht für Einkünfte, die durch eine gemäß Abs. 8 erlassene Verordnung von der Besteuerung mit dem besonderen Steuersatz ausgenommen wurden.

(5) Außerordentliche Einkünfte sind Veräußerungs- und Übergangsgewinne, wenn die Betriebsveräußerung oder -aufgabe aus folgenden Gründen erfolgt:

1. Der Steuerpflichtige ist gestorben und es wird dadurch eine Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe veranlasst.
2. Der Steuerpflichtige ist wegen körperlicher oder geistiger Gebrechen in einem Ausmaß erwerbsunfähig, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Mitunternehmer verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen.
3. Der Steuerpflichtige hat das 60. Lebensjahr vollendet und stellt seine Erwerbstätigkeit ein. Eine Erwerbstätigkeit liegt nicht vor, wenn der Gesamtumsatz aus den ausgeübten Tätigkeiten 22.000 Euro und die gesamten Einkünfte aus den ausgeübten Tätigkeiten 730 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen.

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

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind die Anwendungsvoraussetzungen des § 37 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 für den Hälftesteuersatz nur erfüllt, wenn die Einstellung der Erwerbstätigkeit ein Grund für das Anfallen des Veräußerungs- oder Übergangsgewinnes gewesen ist und steht dieser daher für Veräußerungen, die in keinem Zusammenhang damit stehen, dass der Steuerpflichtige, der das 60. Lebensjahr vollendet hat, seine Erwerbstätigkeit einstellt, nicht zu (vgl. VwGH 4.6.2008, 2003/13/0077, und VwGH 22

Im vorliegenden Fall ist einzig strittig, ob der Kommanditist zum Zeitpunkt der Beteiligungsveräußerung als erwerbstätig im Sinne dieser Bestimmung anzusehen war und dementsprechend ein Kausalzusammenhang zwischen der Einstellung der Erwerbstätigkeit und dem angefallenen Veräußerungsgewinn besteht.

Unter den Begriff "Erwerbstätigkeit" fallen alle Tätigkeiten, die sich als aktive Betätigung im Erwerbsleben darstellen (vgl. Hofstätter – Reichel, Die Einkommensteuer – Kommentar, § 37 Tz 23, sowie VwGH 22.3.2010, 2008/15/0094 und VwGH 23.9.2010, 2006/15/0358, mwN).

Gesellschafter einer Personengesellschaft gelten als erwerbstätig, soweit sie "mit anderen erwerbstätigen Personen wirtschaftlich in Wettbewerb treten". Danach gelten persönlich haftende Gesellschafter schon auf Grund der Haftung bzw. des Unternehmerrisikos, auch ohne Ausübung einer besonderen Tätigkeit, jedenfalls als erwerbstätig (vgl. Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁰, § 37 Tz 76 und 77). Kommanditisten einer KG sind hingegen nur nach Maßgabe einer "aktiven Betätigung" im Unternehmen, die auf Einkünfte gerichtet ist, erwerbstätig. Ausschlaggebend ist dabei im Hinblick auf die weitgehende Dispositionsfreiheit der Parteien bei der Gestaltung gesellschaftsvertraglicher Vereinbarungen, inwieweit den Kommanditisten Einfluss auf die Gestaltung der Geschäftsgebarung und damit auf die Teilnahme am Wirtschaftsverkehr zukommt. Während daher der Kommanditist, der in wirtschaftlicher Sicht keine wesentlich andere Funktion hat wie ein Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, keine Erwerbstätigkeit ausübt, gilt ein Kommanditist, der durch entsprechende Vertragsgestaltung zumindest im Innenverhältnis diejenige Person ist, die auf die Geschäftsgebarung der Kommanditgesellschaft wesentlichen Einfluss nimmt, als erwerbstätig (vgl. VwGH 9.3.1982, 82/14/0044, 0045, betreffend die Zuzugsbegünstigung gemäß § 103 EStG 1972).

In diesem Sinne hat der Verwaltungsgerichtshof auch im Erkenntnis vom 4. Juni 2008, 2003/13/0077, zum Ausdruck gebracht, dass eine – Passiveinkünfte vermittelnde – "kapitalistische" Mitunternehmereigenschaft trotz ihrer Zuordnung zu den gewerblichen Einkünften nach § 23 Z 2 EStG 1988 für sich keine Erwerbstätigkeit im Sinne des § 37 Abs. 5 EStG 1988 darstellt.

Ausschlaggebend dafür, ob eine als Erwerbstätigkeit anzusehende aktive Betätigung eines Kommanditisten vorliegt, ist demnach, ob sich seine Befugnisse im Wesentlichen auf die gesetzliche Stellung eines Kommanditisten beschränken, oder, ob ihm Geschäftsführungsbefug

können einer Handlung der unbeschränkt haftenden Gesellschafter nicht widersprechen, es sei denn, dass die Handlung über den gewöhnlichen Betrieb des Unternehmens der Gesellschaft hinausgeht.

Die Abgrenzung der gewöhnlichen von den außergewöhnlichen Geschäften ist nach herrschender Auffassung nach Maßgabe des Gesellschaftsvertrags, Art und Umfang des Betriebs einerseits sowie Art, Größe und Bedeutung des Geschäfts andererseits einzelfallbezogen vorzunehmen. Je geringer die Relevanz des einzelnen Geschäfts für die Gesellschaft und je geringer das damit verbundene Risiko ist und je häufiger ein solches Geschäft vorgenommen wird, desto eher ist es den gewöhnlichen Geschäften zuzuordnen.

Außergewöhnliche Geschäfte sind demgegenüber alle Geschäfte, die in Bezug auf die einzelfallbezogene Beurteilung nach Art und Umfang des von der Gesellschaft betriebenen Unternehmens über den gewöhnlichen Betrieb hinausgehen, d.h. sie haben Ausnahmecharakter, kommen also in der betreffenden Gesellschaft nicht häufig vor.

Gesamthaft gesehen kann nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes daher der dargelegten Auffassung des Finanzamtes, dass der Kommanditist eine einem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft vergleichbare Stellung inne gehabt hätte, nicht entgegengetreten werden. Mangels Einstellung einer Erwerbstätigkeit im Sinne des § 37 EStG 1988 im Zuge der Anteilsveräußerung war die Voraussetzung für die Zuerkennung des Hälftesteuersatzes somit nicht gegeben und konnte der Beschwerde daher kein Erfolg beschieden sein.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in den Erkenntnissen vom 4. Juni 2008, 2003/13/0077, und vom 23. September 2010, 2006/15/0358, klargestellt, dass eine – Passiveinkünfte vermittelnde – "kapitalistische" Mitunternehmereigenschaft für sich keine Erwerbstätigkeit im Sinne des § 37 Abs. 5 EStG 1988 darstellt. Die Beurteilung, ob die Kommanditisten im Beschwerdefall über die entsprechenden rechtlichen und wirtschaftlichen Einfluss- bzw. Gestaltungsmöglichkeiten im Unternehmen verfügt haben und daher eine als Erwerbstätigkeit anzusehende aktive Betätigung vorliegt, basiert auf nicht über den Einzelfall hinaus bede

grundsätzlicher Bedeutung wird dadurch nicht berührt. Eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Salzburg-Aigen, am 14. Dezember 2015