



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch SenatX über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb., gegen den Bescheid des FA, betreffend Einkommensteuer 2001, entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Vorbemerkung:

Über die gegenständliche Berufung hat der Unabhängige Finanzsenat mit Berufungsentscheidung vom 4. Februar 2008 (RV/2032-W/04) bereits entschieden. Infolge Klaglosstellung des Bw. durch Aufhebung dieser Berufungsentscheidung gemäß § 300 Abs. 1 BAO wird das anhängige Berufungsverfahren einer neuerlichen Entscheidung zugeführt. Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Beschluss vom 9. Juli 2008 (Zl. 2008/13/0059-7) die Beschwerde des Bw. vom 20. März 2008 gegen den von der belangten Behörde erlassenen Bescheid als gegenstandslos erklärt und das Verfahren eingestellt.

Die Klaglosstellung erfolgte im Hinblick darauf, dass das zuständige Finanzamt (FA) nach Ergehen der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, den Einkommen-

steuerbescheid 2001 gemäß § 295 Abs. 1 BAO abgeändert hat (Bescheid vom 27. Februar 2008). Die Abänderung erfolgte aufgrund einer Mitteilung des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 21. Februar 2006. Da diese geänderte Mitteilung bereits im Rahmen der Berufungsentcheidung vom 4. Februar 2008 zu berücksichtigen gewesen wäre, erwies sich der Bescheid als rechtswidrig und war daher gemäß § 300 Abs. 1 lit. a BAO die Aufhebung zu verfügen.

Das FA hat in weiterer Folge den Einkommensteuerbescheid vom 27. Februar 2008 gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben und die dagegen eingebrachte Berufung vom 2. April 2008 gemäß § 273 Abs. 1 BAO zurückgewiesen.

Die in der Beschwerde vom 20. März 2008 sowie in der Berufung vom 2. April 2008 enthaltenen Ausführungen des Bw. werden als Ergänzung zu den früheren Schriftsätzen in die Darstellung des Verwaltungsgeschehens einbezogen.

Darstellung des Verwaltungsgeschehens:

Der Bw. erzielte im Streitjahr u. a. Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit als Konsulent der T.. In der Einkommensteuererklärung 2001 machte er einen Betrag von S 19.968.857,68 als Gewinn aus dem *Übergang von der Gewinnermittlungsart nach § 4 Abs 3 auf § 4 Abs. 1 per 30. 6. 2001* geltend und beantragte dafür den Hälftesteuersatz.

Mit Bescheid vom 16. Mai 2003 setzte das FA die Einkommensteuer 2001 ohne Anwendung des Hälftesteuersatzes fest. Begründend wurde darauf hingewiesen, dass es in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht mit 30. Juni 2001 zur Betriebsaufgabe gekommen sei. Das Betriebsende sei nicht mit dem Ende der aktiven Tätigkeit zu sehen, sondern mit Beendigung der wesentlichen Auflösungshandlungen. Dazu zähle auch noch die Einholung der Außenstände bzw. das Abwarten des Eingangs der Außenstände. Ein Übergangsgewinn liege in diesem Fall nicht vor.

Mit Schriftsatz vom 12. Juni 2003 wurde dagegen Berufung erhoben. Wie dem FA aus der Aktenlage bekannt sei, habe der Bw. für den Zeitraum 1. Mai 2000 bis 31. Dezember 2003 einen befristeten Konsulentenvertrag abgeschlossen, der jedoch von der T. ab dem Zeitpunkt, zu dem der Börsegang der Gesellschaft abgeschlossen war, jederzeit unter Einhaltung einer dreimonatigen Frist zum Quartalsende gekündigt werden konnte. Die T. habe von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht und den Konsulentenvertrag mit dem – dem FA ebenso bekannten – Brief vom 28. März 2001 zum 30. Juni 2001 aufgelöst. Das dem Bw. im Zusammenhang mit dem erfolgreichen Börsegang vertraglich zustehende Einmalhonorar sei am 25. Juli 2001 auf seinem Bankkonto eingegangen.

Aufgrund der Auflösung des Vertragsverhältnisses durch die T. sei es am 30. Juni 2001 für den Bw. zur Aufgabe seines Betriebes „Konsulententätigkeit“ gekommen, er habe daher seinen Gewinn für den Zeitpunkt der Aufgabe gemäß § 24 Abs. 2 EStG 1988 nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt.

Da der Bw. mit Beendigung dieser Tätigkeit seine gesamte Erwerbstätigkeit eingestellt und überdies bereits am 14. März 2001 sein 60. Lebensjahr vollendet habe, sei für den aufgrund des mit der Betriebsaufgabe verbundenen zwingenden Wechsels zur Gewinnermittlungsart nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 entstandenen Übergangsgewinn, der „Hälftesteuersatz“ (§ 37 Abs. 1 iVm Abs. 5 EStG 1988) beantragt worden.

Der zugestellte Einkommensteuerbescheid 2001 weiche von der abgegebenen Einkommensteuererklärung insoweit ab, als er den Übergangsgewinn nicht mehr als „außerordentliche Einkünfte“ iSd § 37 Abs. 5 EStG 1988 enthalte. Der Begründung des FA folgend, sei dabei lediglich der Zeitpunkt strittig, zu dem der Bw. den Betrieb aufgegeben habe und zu dem damit gemäß § 24 Abs. 2 EStG 1988 der Gewinn zwingend nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln sei.

Aufgrund der ständigen Rechtsprechung des VwGH sei der steuerlich relevante Zeitpunkt einer Betriebsaufgabe nicht die „Beendigung der wesentlichen Auflösungshandlungen“ und das „Abwarten des Eingangs der Außenstände“ sondern jener, in dem die Aufgabehandlungen bereits so weit fortgeschritten seien, dass dem Betrieb die wesentlichen Grundlagen entzogen seien (VwGH 89/13/0193 vom 23.5.1990; 91/13/018 vom 20.10.1993, 91/14/0222 vom 19.9.1995 und 97/15/0134 vom 16.12.1999). Zu den wesentlichen Grundlagen z. B. eines Einzelhandelsbetriebes zähle die Handelsware, sodass bei einem solchen Betrieb eine Betriebsaufgabe zu dem Zeitpunkt vorliege, zu dem die gesamte Handelsware (abgesehen von Ladenhütern) verkauft bzw. abverkauft sei (VwGH 89/13/0193 vom 23.5.1990). Zu diesem Zeitpunkt bestehende Forderungen und Verbindlichkeiten würden demnach erst nach erfolgter Betriebsaufgabe abgewickelt und seien daher in der gemäß § 24 Abs. 2 EStG 1988 zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe zu erstellenden Bilanz anzusetzen. Anders würde auch die Bestimmung des § 24 Abs. 2 EStG 1988, nach der der Gewinn für den Zeitpunkt der Betriebsaufgabe mittels Bilanzierung zu ermitteln ist, keinen Sinn machen. Nur insoweit, als diese Forderungen und Verbindlichkeiten nicht mit den in der Bilanz angesetzten Werten realisiert werden können, könne es zu nachträglichen (positiven oder negativen) Einkünften gemäß § 32 Z 2 EStG 1988 kommen (VwGH 95/14/0018 vom 22.10.1996).

Im vom VwGH zu behandelnden Fall einer gepachteten Gastwirtschaft habe er als den für die Betriebsaufgabe maßgeblichen Zeitpunkt nicht jenen der vertraglichen Einigung über die Beendigung des Bestandsverhältnisses und die Rückgabe des Bestandsobjektes und ebenso

nicht den Zeitpunkt der Leistung der Mietrechtsablöse durch den Bestandgeber gesehen, sondern „ausschließlich jenen der Erfüllung der getroffenen Vereinbarung“, also den Zeitpunkt der tatsächlichen Rückgabe an den Bestandgeber (VwGH 91/12/0168 vom 22.10.1996).

Der vorstehend dargestellten Rechtsprechung des VwGH folgen vollinhaltlich auch die EStR 2000 in ihren Rz 5670 und 5671.

Dem Bw. seien demnach „die wesentlichen Grundlagen seines Betriebes“ mit der Kündigung seines Vertrages durch die T. zum 30. Juni 2001 entzogen worden. Er habe daher zu diesem Zeitpunkt gemäß § 24 Abs. 2 EStG 1988 zwingend eine Bilanz nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 erstellen und in dieser die am 30. Juni 2001 bestehenden Forderungen und Verbindlichkeiten ansetzen müssen.

Mit Ergänzungersuchen des FA wurde der Bw. darauf hingewiesen, dass aus dem Konsulentenvertrag hervorgehe, dass sowohl ein monatliches Honorar von S 145.000,00 als auch ein Einmalhonorar von S 20 Mio. zuzüglich Umsatzsteuer ausbezahlt werde. Aus dem Schreiben betreffend Auflösung des Konsulentenvertrages sei als Beendigungstermin der 30. Juni 2001 genannt. Dennoch seien sowohl in der Umsatz- als auch in der Einkommensteuererklärung in Summe nur die Honorare für fünf Monate angegeben worden.

Daraufhin gab die steuerliche Vertretung des Bw. mit Schreiben vom 17. November 2003 bekannt, dass es bis dato nicht aufgefallen sei, dass von Seiten der T. ein Monatshonorar nicht überwiesen worden sei. Der Bw. habe die offene Forderung eingemahnt. Es werden daher eine korrigierte Gewinnermittlung sowie korrigierte Steuererklärungen 2001 vorgelegt, da die offene Honorarnote bislang nicht in der Ermittlung des Übergangsgewinnes enthalten gewesen sei.

Für 2001 konnten folgende Zahlungseingänge festgestellt werden:

27.2.	ATS 174.000,00	Honorarnote Jänner 2001
27.4.	ATS 348.000,00	Honorarnote Februar und März 2001
21.6.	ATS 174.000,00	Honorarnote Mai 2001
25.7.	ATS 24.174.000,00	Honorarnote Juni 2001 und Einmalhonorar
Summe	ATS 24.870.000,00	

Die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit ermittelte der Bw. mit S 20.852.039,00 wobei S 20.113.858, als Übergangsgewinn anzusehen seien.

Am 23. Jänner 2004 erließ das FA einen gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 2001 und setzte darin die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit mit S 20.852.039,00 fest. Gegen diesen Bescheid erhob der Bw. Berufung und verwies hinsichtlich der Begründung auf die Berufung vom 12. Juni 2003.

Den in der Berufung enthaltenen Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung zog der Bw. mit Schriftsatz vom 22. Jänner 2008 wieder zurück.

Am 4. Februar 2008 erging folgende Berufungsentscheidung des UFS:

Der Bw. war von 1. November 1998 bis 10. April 2000 als Vorstandsvorsitzender nichtselbstständig und danach im Rahmen eines Konsulentenvertrages ab Mai 2000 (selbstständig) für die T. tätig.

Danach war die wesentliche Aufgabe des Bw. die Beratung der Gesellschaft und des Vorstandes im Zusammenhang mit dem noch für das Jahr 2000 geplanten Börsegang der Gesellschaft oder der Abgabe von Anteilen an strategische oder Finanzinvestoren. Ferner sollte der Bw. als Berater im Zusammenhang mit der Pflege von Partnerschaften und dem Eingehen von Auslandsengagements der Gesellschaft tätig sein.

Nach Punkt II. (1) des dem FA vorliegenden Konsulentenvertrages (datiert vom 29. September 2000) erhält der Bw. für seine in Punkt I. geregelte Beratungstätigkeit ein monatlich im Nachhinein gegen Vorlage einer Honorarnote auf ein von ihm namhaft gemachtes Konto zu überweisendes Honorar von S 145.000,00 zuzüglich Umsatzsteuer im gesetzlichen Ausmaß.

In Punkt II. (3) wird festgehalten, dass der Bw. im Rahmen seiner durch diesen Vertrag geregelten Tätigkeit auch beratend im Zusammenhang mit dem bevorstehenden Börsegang der Gesellschaft, oder – als mögliche Alternative – mit der Abgabe von Anteilen an strategische oder Finanzinvestoren, tätig ist.

„Wenn dieser Börsegang (oder jedenfalls dessen erster Teil) bis 31. Juli 2001 abgeschlossen ist (maßgebend ist der erste Tag...) oder von Bw. maßgebend so vorbereitet wurde, dass nur mehr die formale Umsetzung aussteht oder wenn bis zu diesem Datum durch rechtwirksame außerbörsliche Abgabe von Anteilen an der Gesellschaft, eine wesentliche Änderung in den Eigentumsverhältnissen der Gesellschaft erfolgt, erhält Bw. bei Beendigung dieses Vertrages als gesondertes Einmalhonorar einen Betrag von S 20.000.000 (in Worten: zwanzig Millionen Österreichische Schilling) zuzüglich 20 % Umsatzsteuer. Sollte der Börsegang erfolgreich durchgeführt werden können, wird der Vorstand der Gesellschaft allenfalls darüber beschließen, ob ein höheres als das vereinbarte Einmalhonorar zur Auszahlung gelangt.

Dieser Betrag ist binnen vier Wochen nach Beendigung dieses Vertragsverhältnisses zur Zahlung auf das von Bw. namhaft gemachte Konto fällig.“

Laut Punkt V. (1) wird der gegenständliche Konsulentenvertrag von 1. Mai 2000 bis 31. Dezember 2003 befristet und endet zu diesem Zeitpunkt automatisch, ohne dass es einer vorhergehenden Kündigung bedarf.

Laut Punkt V. (2) wird der Bw. ungeachtet der in Abs. 1 geregelten Befristung berechtigt, den Konsulentenvertrag unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist zum Letzten des Monats durch schriftliche Erklärung, erstmals mit Wirkung 31. Juli 2001, zu beenden, sofern im Zeitpunkt des Zuganges der Kündigungserklärung der Börsegang der Gesellschaft bereits in dem Sinne abgeschlossen ist, dass Aktien der Gesellschaft an einer österreichischen oder ausländischen Börse notieren oder eine in Punkt II. Abs. 3 umschriebene Eigentumsveränderung stattgefunden hat.

Laut Punkt V. (3) wird die Gesellschaft ungeachtet der in Abs. 1 geregelten Befristung berechtigt, den vorliegenden Konsulentenvertrag unter Einhaltung einer dreimonatigen Frist zum Quartalsende zu kündigen, wenn im Zeitpunkt des Zuganges der Kündigungserklärung der Börsegang der Gesellschaft in dem Sinne abgeschlossen ist, dass Aktien an einer

österreichischen oder ausländischen Börse notieren oder eine in Punkt II. Abs. 3 umschriebene Eigentumsveränderung stattgefunden hat.

Mit Schriftsatz vom 28. März 2001 teilte die T. dem Bw. Folgendes mit:

„Da Ihre wesentliche Aufgabe für unsere Gesellschaft nach deren Börsegang erfüllt ist, lösen wir Ihnen seit 1. Mai 2000 geltenden und am 29. September 2000 schriftlich abgeschlossenen Konsulentenvertrag unter Bezugnahme auf dessen Punkt V. Abs. 3 unter Einhaltung der vertraglichen Dreimonatsfrist zum 30. Juni 2001 auf.

Das Einmalhonorar gemäß Punkt II. Abs. 3 wird Ihnen bis spätestens 31. Juli 2001 auf Ihr Konto überwiesen werden.“

Nach Ansicht des Bw. ist es aufgrund der Auflösung seines Konsulentenvertrages mit der T. zur Aufgabe seines Betriebes „Konsulententätigkeit“ gekommen. Da er mit Beendigung dieser Tätigkeit seine gesamte Erwerbstätigkeit eingestellt und überdies bereits am 14. März 2001 sein 60. Lebensjahr vollendet habe, stehe für den aufgrund des mit der Betriebsaufgabe verbundenen zwingenden Wechsels zur Gewinnermittlungsart nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 entstandenen Übergangsgewinn der „Hälftesteuersatz“ (§ 37 Abs. 1 iVm Abs. 5 EStG 1988) zu.

Nach § 37 Abs. 1 EStG 1988 in der im Berufungsfall anzuwendenden Fassung ermäßigt sich der Steuersatz u. a. für außerordentliche Einkünfte (Abs. 5) auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes.

Gemäß § 37 Abs. 5 EStG 1988 in der nämlichen Fassung sind außerordentliche Einkünfte Veräußerungs- und Übergangsgewinne, 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.

Gemäß § 24 Abs. 1 EStG 1988 sind Veräußerungsgewinne Gewinne, die erzielt werden bei

1. der Veräußerung

- des ganzen Betriebes
- eines Teilbetriebes
- eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist

2. der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes).

§ 24 Abs. 2 EStG 1988 sieht vor, dass ein Veräußerungsgewinn für den Zeitpunkt der Veräußerung (Aufgabe) nach § 4 Abs. 1 oder § 5 zu ermitteln ist. Wurde der Gewinn bis zu diesem Zeitpunkt gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt, so ist ein Wechsel der Gewinnermittlungsart auf § 4 Abs. 1 EStG 1988 vorzunehmen. Nach § 4 Abs. 10 EStG 1988 ist

dabei durch Zu- und Abschläge beim Gewinn des letzten Gewinnermittlungszeitraumes vor Veräußerung oder Aufgabe auszuschließen, dass Veränderungen des Betriebsvermögens (Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben) nicht oder doppelt berücksichtigt werden.

Nach der Bestimmung des § 24 Abs. 2 EStG 1988 sollen die im Zuge einer Betriebsaufgabe aufgedeckten stillen Reserven begünstigt werden. Eine Betriebsaufgabe liegt vor, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang an verschiedene Erwerber veräußert und/oder in das Privatvermögen des bisherigen Betriebsinhabers überführt werden. Der Tatbestand der Betriebsaufgabe erfordert somit, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen, in einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang, in einem Zuge mit der Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit, an verschiedene Erwerber entgeltlich oder unentgeltlich übertragen oder in das Privatvermögen übernommen oder in einem teilweise übertragen und teilweise in das Privatvermögen übernommen werden (VwGH 28.2.1978, 2666/77; VwGH 19.9.1995, 91/14/0222; vgl. auch Doralt4, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 122 ff zu § 24 EStG 1988; Hofstätter/Reichel, a.a.O., Tz 3 und Tz 31 zu § 24 EStG 1988). Die wesentlichen Betriebsgrundlagen sind für jeden Betrieb dadurch bestimmt, dass im Fall der Veräußerung eines Betriebes der Erwerber mit den übertragenen Wirtschaftsgütern die Tätigkeit des Veräußerers ohne weiteres fortsetzen könnte.

Nach Ansicht des Berufungssenates fehlt es im Berufungsfall bei der gegenständlichen Konsulententätigkeit an zu übertragenden Wirtschaftsgütern, die für sich einen Betrieb ausmachen. Es kann daher eine Betriebsaufgabe schon deshalb nicht vorliegen, weil keine wesentlichen Betriebsgrundlagen auf Dritte übertragen oder ins Privatvermögen überführt wurden.

Davon abgesehen kann es im gegenständlichen Fall dahin gestellt bleiben, ob in dem Vertrag mit der T. die wesentliche Betriebsgrundlage gelegen gewesen ist und die Beendigung dieses Vertrages als Betriebsaufgabe zu werten ist. Insoweit der Bw. nämlich vermeint, die wesentliche Betriebsgrundlage sei im Konsulentenvertrag mit der T. zu sehen und die Beendigung dieses Vertrages als Betriebsaufgabe zu werten, ist auf das Erkenntnis des VwGH vom 29. März 2007, 2006/15/0297 mit Verweisen auf die Erkenntnisse vom 15. September 1999, 94/13/0005 und vom 27. Juli 1999, 94/14/0053 hinzuweisen. Dort hat der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck gebracht, dass Zahlungen, die im Aufgabepunkt noch nicht als Forderungen bestehen, nicht zum Übergangsgewinn zählen. Ist der Tatbestand, der das Entstehen einer Forderung auslöst, erst dann verwirklicht, wenn der Betrieb veräußert bzw. aufgegeben ist, hat die Forderung zum Stichtag der Übergangsermittlung noch nicht bestanden.

Im gegenständlichen Fall ergibt sich aus dem Wortlaut des Punkt II. (3) des Konsulentenvertrages eindeutig, dass der Anspruch auf das gesonderte Einmalhonorar von S 20 Mio. jedenfalls erst Folge der Beendigung dieses Vertragsverhältnisses war („...erhält Ing. Werner Bw. bei Beendigung dieses Vertrages als gesondertes Einmalhonorar...Dieser Betrag ist binnen vier Wochen nach Beendigung dieses Vertragsverhältnisses zur Zahlung...fällig.“) und folglich nicht im Rahmen eines Übergangsgewinnes mit dem Hälftesteuersatz zu versteuern war.

Abgesehen davon, fehlt eine weitere Voraussetzung für die begünstigte Besteuerung nach § 37 Abs. 5 EStG 1988. Diese steht nämlich nur dann zu, wenn der Betrieb deswegen aufgegeben wird, weil der Steuerpflichtige das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt. Letzteres ist nicht erfolgt, zumal der Bw. auch im Jahr 2002 laut seinen eigenen Angaben in der Einkommensteuererklärung Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 7.543,50 erzielt hat.

Gegen diesen Bescheid brachte der Bw. am 20. März 2008 eine Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof ein und machte Rechtswidrigkeit des Inhalts und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend:

Die bel. Behörde habe in der angefochtenen Entscheidung urplötzlich drei völlig neue Gründe ins Treffen geführt, es fehle an „zu übertragenden Wirtschaftsgütern, die für sich einen Betrieb ausmachen“, Zahlungen, die zum Aufgabezeitpunkt noch nicht als Forderungen bestünden, zählten nicht zum Übergangsgewinn und der Bw. hätte seine Erwerbstätigkeit nicht eingestellt, da laut Steuererklärung im Jahr 2002 Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 7.543,50 erzielt worden seien.

Die belangte Behörde hätte bei Hinterfragung der näheren Einzelheiten erkennen müssen, dass es sich bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit um Beträge handelt, die er zwar erst im Jahr 2002 vereinnahmt habe, die aber zum Teil schon im Jahr 2001 – vor dem 30.6.2001 – ins Verdienen gebracht worden seien. Es handle sich hierbei um € 4.360,35 Sitzungsgeld und Vergütung als Aufsichtsrat für 2001 bei der W.. Beim verbleibenden Rest von € 3.183,13 handle es sich gleichfalls um Sitzungsgelder und Aufsichtsratsvergütungen, allerdings um solche aus dem zweiten Halbjahr 2002 für seine Tätigkeit im Aufsichtsrat der B.. Dieser Betrag an sich stelle allein deshalb keine schädlichen „Einkünfte aus Erwerbstätigkeit“ dar, weil er zu Unrecht ausbezahlt worden sei (und bereits wieder zurück bezahlt wurde). Auch sei seine Tätigkeit als Mitglied des Aufsichtsrats der B. eng damit im Zusammenhang gestanden, dass er zu einem Dritt Mitgesellschafter an einer Tochtergesellschaft der B. gewesen sei. Solcherart gesehen sei seine Aufsichtsratstätigkeit letztlich Kontrolle des eigenen Vermögens gewesen.

Doralt (RdW 2005, 646) habe an der gesetzlichen Bestimmung des § 37 Abs. 5 EStG 1988, wonach der Steuerpflichtige als Voraussetzung für den Hälftesteuersatz „seine Erwerbstätigkeit einzustellen hat“ kritisiert, dass

- diese Tatsache praktisch einem Arbeitsverbot gleichzusetzen sei,
- es ein solches Arbeitsverbot iZm der Betriebsaufgabe gem. § 37 Abs. 5 Z 2 EStG 1988 wegen Erwerbsunfähigkeit nicht gebe und
- nicht nachvollziehbar sei, was sich der Gesetzgeber bei den beiden Grenzen des § 37 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 (einerseits Untergrenze von € 22.000,00 und andererseits Einkünftegrenze von € 730,00) gedacht habe bzw. von welcher Tätigkeit er dabei wohl ausgegangen sein könnte.

Die letztgenannten Grenzen seien im Streitjahr nicht im Gesetz verankert gewesen, könnten aber durchaus als Argumentationsbehelf dienen.

Nach Ansicht des Bw. sei mit der „Einstellung der Erwerbstätigkeit“ nur jene Tätigkeit gemeint, für die der Hälftesteuersatz beantragt worden sei. Ein Arbeitsverbot für „Plus-Sechzigjährige“ wäre sachlich nicht gerechtfertigt und auch volkswirtschaftlich unsinnig, da diese Personen dann z. B. nicht mehr als Mitglieder des Aufsichtsrates zur Verfügung stünden. Es sei wohl davon auszugehen, dass eine solche Auslegung nicht dem Willen des historischen Gesetzgebers entspreche. Eine unbedeutende Tätigkeit im Aufsichtsrat könne rechtens nicht dazu angetan sein, die Anwendbarkeit des Hälftesteuersatzes in Frage zu stellen. Dazu komme, dass hier Einkünfte nichtbetrieblicher Art „offen stünden“, wie etwa solche aus Vermietung und Verpachtung oder aus Kapitalvermögen, d. h. dass solche begünstigungsschädlich wären.

Zum Argument hinsichtlich der Konsulententätigkeit läge kein Betrieb vor, wird darauf hingewiesen, dass ein Betrieb eine selbständige, organisatorische Einrichtung zur Erzielung von betrieblichen Einkünften iSd § 2 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 sei (vgl. Hübel/Mühllehner/Hirschler, UmgrStG Kommentar, § 12 Rz 63). Betriebe (und Teilbetriebe), die der Erzielung der Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 dienen, zählen nach der Z 1 des § 12 Abs. 2 UmgrStG zum Vermögen. Es könne keinem Zweifel unterliegen, dass er seine Konsulententätigkeit zum Gegenstand einer Einbringung nach Art. III UmgrStG hätte machen können und solcherart Vermögen auf der Grundlage eines Einbringungsvertrages übertragen hätte können. Eine solche Art von „Vermögen“ sei damals vorgelegen.

Dem Argument des UFS es könne eine Betriebsaufgabe schon deshalb nicht vorliegen, weil keine wesentlichen Betriebsgrundlagen auf Dritte oder ins Privatvermögen überführt wurden sei entgegen zu halten, dass § 37 Abs. 5 EStG 1988 in der hier maßgeblichen Fassung zu den außerordentlichen Einkünften nicht nur Veräußerungsgewinne (die bei der Übertragung entstehen könnten), sondern auch Übergangsgewinne gleichermaßen begünstige und der Betriebsveräußerung auch die Betriebsaufgabe gleichstelle.

Im in der BE zitierten Erkenntnis vom 28.2.1978 habe der VwGH ausgesprochen, dass es, wenn die wesentlichen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens in Pacht- oder Mietrechten bestünden, für die Aufgabe des Betriebs genüge, wenn diese Rechte aufgegeben würden, gleichgültig ob für diese Aufgabe ein Erlös erzielt werde oder nicht. Ähnliches werde im Erk. 96/15/0211 vom 23.4.1998 ausgesagt. Wesentliche Betriebsgrundlage eines Programmierers sei das persönliche und daher unveräußerbare Können, neue Software zu schaffen. Dem schließen sich die EStR 2000 in ihrer Rz 5541 für einen Maler an, dessen wesentliche Betriebsgrundlage in der Schaffung von Urheberrechten bestehe. Die belangte Behörde sei

somit nicht im Recht, wenn sie vermeine, die wesentlichen Betriebsgrundlagen seien dadurch bestimmt, dass im Fall der Veräußerung eines Betriebes der Erwerber mit den übertragenen Wirtschaftsgütern die Tätigkeit des Veräußerers ohne weiteres fortsetzen könne. In den beiden vorgenannten Fällen (Programmierer, Maler) sei die wesentliche Betriebsgrundlage nicht veräußerbar, trotzdem liege ein Betrieb vor, weil die wesentliche Betriebsgrundlage eben auch in persönlichen (nicht veräußerbaren) Eigenschaften bestehen könne und auch in Rechten. Dies hieße, dass der Bw. mit dem Konsulentenvertrag bis zur Kündigung durch die T. das Recht und damit auch die Möglichkeit gehabt habe, seine persönlichen Erfahrungen, Eigenschaften und sein Wissen und Können, insbesondere im Zusammenhang mit einem Börsegang, zu verwerten.

Im Erkenntnis vom 19.9.1995 beziehe sich der VwGH übrigens auf das Erkenntnis 91/13/0168 vom 20.10.1993, bei dem es ebenfalls um die Betriebsaufgabe infolge der Beendigung eines Bestandsvertrages gegangen sei, wodurch „dem Beschwerdeführer die essenzielle Grundlage der von ihm betriebenen Gastwirtschaft entzogen wurde“.

Bei genauem Studium der in Judikatur und Literatur zu findenden Definition des Begriffes Betriebsaufgabe in den §§ 24 Abs. 1 und 2 sowie 4 Abs. 10 Z 1 EStG 1988 ergebe sich, dass es eben nicht so sehr auf die tatsächliche Übertragung von Wirtschaftsgütern ankomme, sondern auf die Voraussetzungen, dass diese – sofern überhaupt vorhanden – an verschiedene Erwerber und/oder in das Privatvermögen übertragen werden, um damit eine klare Abgrenzung gegenüber der Veräußerung eines Betriebes (an einen einzigen Erwerber) zu schaffen.

Diese Abgrenzung lasse sich auch aus einer Berufungsentscheidung des UFS Linz (RV/0591-L/03) herauslesen: Die Entscheidung des UFS, ob eine Betriebsveräußerung oder -aufgabe vorliege, war davon abhängig, ob die unentgeltliche Übertragung an den Sohn auch die wesentlichen Betriebsgrundlagen enthalten habe oder nicht. Der UFS sei in diesem Fall davon ausgegangen, dass der übergebende Ziviltechniker keine festen Kundenbeziehungen hatte und allein in der unentgeltlichen Übergabe der beweglichen Büroausstattung keine wesentlichen Betriebsgrundlage zu sehen sei. Den Gebäudeteil, in dem sich die Büroräume befanden, habe der Ziviltechniker nicht an den Sohn übertragen, sondern ins Privatvermögen übernommen. Damit sei für den UFS keine Betriebsveräußerung, sondern Betriebsaufgabe vorgelegen.

In einer anderen Berufungsentscheidung (RV/4284-W/02) gehe der UFS bei einem nebenberuflichen Konsulenten von einer Betriebseinstellung und dem damit verbundenen Übergang der Gewinnermittlung auf § 4 Abs. 1 EStG 1988 mit dadurch erforderlicher Ermittlung eines Übergangsgewinnes aus.

So auch das VwGH Erk 98/13/0226 vom 22.3.2000 zu einem Universitätsprofessor, bei dem die Beendigung seiner Tätigkeit als Gutachter als Betriebsaufgabe mit begünstigtem Übergangsgewinn angesehen wurde.

Aber auch für den Fall, dass die Konsulententätigkeit des Bw. keinen Betrieb darstelle und sich die Begriffe „betriebliche Tätigkeit“ und „Betrieb“ steuerlich nicht decken sollten, erfordere der Grundsatz der Totalgewinnbetrachtung, dass zum Zeitpunkt der Beendigung jeglicher betrieblicher Tätigkeit (unabhängig davon ob von einem Betrieb zu sprechen sei oder nicht) von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 überzugehen und damit ein etwaiger Übergangsgewinn zu ermitteln sei (EStR 2000 Rz 689 ff).

Zusammenfassend ergebe sich, dass die Konsulententätigkeit des Bw. nicht nur als betriebliche Tätigkeit sondern als Betrieb anzusehen sei, den er gleichzeitig mit der Kündigung des Vertrages durch die T. aufgegeben habe.

Die Vorgangsweise der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid stelle sich als fehlerhafte und demzufolge rechtswidrige Gesetzesanwendung dar. Anstatt die rechtlichen Konsequenzen aus der Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 37 Abs. 5 EStG 1988 zu ziehen, der seinerseits dieselben Rechtsfolgen wie im Fall des § 24 EStG 1988 von Gesetzes wegen zubillige, greife sie auf § 24 EStG 1988 und auf die Motive, die den Gesetzgeber zur Erlassung dieser Gesetzesstellen veranlasst haben, zurück. Die belangte Behörde habe jedoch das Gesetz zu vollziehen und die Entscheidungen und Wertungen des Gesetzgebers, die dieser bei Erlassung des § 37 Abs. 5 EStG 1988 getroffen habe, zu akzeptieren. Ob und in welchem Ausmaß im Zuge einer Betriebsaufgabe stille Reserven aufgedeckt werden, möge iZm § 24 Abs. 1 EStG – soweit es der Gesetzeswortlauf zulasse – allenfalls eine Rolle spielen, sei aber für § 37 Abs. 5 EStG 1988 ohne Relevanz.

Die Zahlung sei nicht „erst Folge der Beendigung des Vertragsverhältnisses“ gewesen. Gemäß § 914 ABGB sei bei der Auslegung von Verträgen nicht am buchstäblichen Sinn des Ausdrucks zu haften, sondern die Absicht der Parteien zu erforschen und der Vertrag so zu verstehen, wie es der Übung des redlichen Verkehrs entspreche. Im Streitfall hafte die belangte Behörde nicht etwa (nur) einer verpönten (der Parteienabsicht zuwiderlaufenden) Wortinterpretation an, sondern komme vielmehr schon bei der Analyse des Vertrages zu einer Missdeutung des Vertragsinhaltes. Aus der Formulierung, dass der Bw. „bei Beendigung dieses Vertrages“ ein gesondertes Einmalhonorar erhalte und dass dieser Betrag binnen vier Wochen nach Beendigung des Vertragsverhältnisses zur Zahlung fällig sei, schließe die belangte Behörde, dass im Aufgabepunkt 30.6.2001 die Forderung noch nicht entstanden sei.

Allein durch die Wortwahl des angefochtenen Bescheids „Tatbestand, der das Entstehen der Forderung auslöst“ sei der Widerspruch zu erkennen, wenn trotz argumentativen Abstellens auf das Entstehen einer Forderung durch die bel. Behörde diese einen Absatz später die (spätere) Fälligkeit der Forderung ins Treffen führe.

Auch hier sei festzuhalten, dass die bel. Behörde den Bw. mit dieser Rechtsansicht überrascht habe und ein Thema aufwerfe, das weder Gegenstand der erstinstanzlichen Bescheidbegründung noch eines Vorhalts im Berufungsverfahren gewesen sei. Es sei absolut unrichtig (und wäre von ihm auch bei einem diesbezüglichen Vorhalt völlig unmissverständlich dargelegt worden), dass seine Forderung im Aufgabezeitpunkt als solche bestanden habe. Die bel. Behörde zitierte selbst das Kündigungsschreiben vom 28.3.2001 „Da Ihre wesentliche Aufgabe für unsere Gesellschaft **nach deren Börsegang** erfüllt ist....“.

Mit dieser Aufgabenerfüllung sei sein Anspruch bereits entstanden (nicht etwa mit der – durch die Aufkündigung bewirkten – Beendigung des Vertrages).

- Seine Konsulententätigkeit habe den Börsegang betroffen.
- Der Börsegang sei im Zeitpunkt der Textierung des Kündigungsschreibens (28.3.2001) bereits durchgeführt gewesen.
- Er habe damit seinen Einmalhonoraranspruch bereits erworben gehabt.
- Es sei unbestreitbar, dass dieser jedenfalls um drei Monate später liegende Kündigungstermin längst gegeben war. Die Forderung habe also jedenfalls im Aufgabezeitpunkt bestanden.
- Wieso die Formulierung, dass er bei Beendigung dieses Vertrages ein gesondertes Entgelt (einmal) erhalte, dem entgegenstehen solle, sei nicht nachvollziehbar und absolut unerklärbar. Aber selbst wenn dem so wäre, dass er bei Beendigung des Vertrages den Anspruch erwerbe, bedeute das noch nicht, dass er ihn erst **nach** Beendigung des Vertrages erworben hatte. Der Sachverhalt, der das Entstehen der Forderung ausgelöst habe, sei nicht der Ablauf des Kündigungstermins gewesen, sondern der erfolgreiche Börsegang.
- Wenn er sich entschlossen habe, zum Kündigungstermin auch seinen Betrieb aufzugeben, so fielen diese beiden Termine zusammen und gelte all das, was (steuer)rechtlich zum zeitlichen Aspekt des Kündigungstermins gesagt worden sei, gleichermaßen unter dem zeitlichen Aspekt der Betriebsaufgabe.
- Die Fälligkeit einer Forderung sei irrelevant.

Keines von der bel. Behörde zitierten Erkenntnisse des VwGH treffe auf seinen vorliegenden Sachverhalt zu.

- Beim Erkenntnis vom 29.3.2007 gehe es um den (zusätzlichen) Ausgleichsanspruch eines Handelsvertreters, dieser entstehe gem. § 24 Abs. 1 Handelsvertretergesetz, allerdings erst nach Beendigung des Vertragsverhältnisses, dh, der Ausgleichsanspruch sei als Folge der Beendigung des Vertragsverhältnisses anzusehen. Er hingegen habe keinen Ausgleichs-, sondern einen Entlohnungsanspruch für (erfolgreich) erbrachte Leistungen gehabt.
- Auch der Rückzahlungsanspruch gem. § 11 Abs. 3 der Satzung des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer habe zur Voraussetzung, dass der Arzt die Ausübung seines Berufes einstelle, dh, erst die Betriebseinstellung löse den Rückzahlungsanspruch aus, weshalb er zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe noch nicht bestanden haben könne. Das im angefochtenen Bescheid zitierte Erkenntnis vom 15.9.1999 betreffe also einen ganz anderen Sachverhalt, weil seine Betriebseinstellung keinerlei Ansprüche ausgelöst habe.
- Ähnliches gelte für des Erkenntnis vom 27.7.1999: auch die Beisteuer nach § 1 Abs. 1 Statut der Unterstützungseinrichtung der Notariatskammer habe die Beendigung der Tätigkeit des Notars zur Voraussetzung und sei darüber hinaus eine freiwillige Zuwendung. Es könne daher zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe eine derartige Forderung des Notars nicht bestanden haben.

In allen drei vorgenannten Fällen habe der VwGH die Einbeziehung der jeweils genannten Forderungen in den begünstigten Übergangsgewinn versagt. Im Gegensatz dazu habe im vorliegenden Fall die Forderung „Einmalhonorar“ zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe bereits, wie oben dargestellt, bestanden.

Wie oben bereits dargestellt, wurde gegen den gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 2001 vom 27. Februar 2008 am 2. April 2008 Berufung erhoben. Dieser Berufung wurde eine berichtigte Einkommensteuererklärung 2001 angeschlossen. Darin wird nunmehr – unter Hinweis auf EStR 2000, Rz 4133 und Rz 4272 – das 6%ige Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 Abs. 1 – 3 EStG 1988 beantragt, wodurch sich die Einkünfte aus selbständiger Arbeit von S 20.852.039,00 auf S 19.664.097,00 davon der Übergangsgewinn, für den der Hälftesteuersatz beantragt wird, von S 20.113.858,00 auf S 18.932.342,00 und das Einkommen von S 20.793.427,00 auf S 19.605.485,00 reduzieren.

Das Berufungsvorbringen wird im Folgenden nur insoweit wiedergegeben als es nicht bereits in der oben ausführlich zitierten VwGH-Beschwerde Deckung findet:

Zum Argument des UFS der Bw. habe seine Erwerbstätigkeit nicht eingestellt, wird in der Berufung zusätzlich darauf hingewiesen, dass der Bw. am 30.06.2001 nicht nur seine Konsulententätigkeit beendet, sondern auch seine Gewerbeberechtigung als Unternehmensberater, die er für diese Tätigkeit benötigt habe, zurückgelegt habe.

Darüber hinaus hätten seine Aufsichtsratstätigkeiten sowohl für die O. GmbH als auch die W. mit 30.06.2001 geendet, wobei er für die W. nach dem 30.06.2001 bis zu seinem Ausscheiden als Aufsichtsrat nur noch ehrenamtlich – also unentgeltlich – tätig gewesen sei.

B.-Aufsichtsrat sei der Bw. erst am 28.06.2002 geworden. Dazu sei nun einerseits festzustellen, dass der Einkommensteuerbescheid 2002 vom 3.6.2004 gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergangen sei, der UFS somit nicht nur das Parteiengehör verletzt habe, sondern seine Feststellung, der Bw. habe die Erwerbstätigkeit nicht eingestellt, auf einen lediglich vorläufigen Bescheid stütze. Tatsächlich seien jedoch die im vorläufigen Einkommensteuerbescheid enthaltenen Einkünfte aus selbständiger Arbeit kein Indiz dafür, dass der Bw. seine Erwerbstätigkeit im Jahr 2001 nicht eingestellt habe.

Der auf die W. entfallende Betrag betreffe eine Restzahlung für das Jahr 2001, der von der B. für das zweite Halbjahr 2002 überwiesene Betrag sei von dieser später wieder zurückgefördert und auch zurück überwiesen worden: der Bw. habe die Übernahme des Aufsichtsratsmandats ausdrücklich davon abhängig gemacht, dass er dieses nur ehrenamtlich ausüben könne und wolle. Trotzdem habe er sich für dieses Mandat entschieden, weil es ihm dadurch möglich gewesen sei, die X. GmbH, eine Tochter der B., kontrollierend zu begleiten. Dies habe für ihn deshalb besondere Bedeutung gehabt, weil er an der X. GmbH bis Mitte des Jahres 2006 nicht unwesentlich beteiligt gewesen sei. Der Bw. habe dann nach dem Verkauf seiner X.-Anteile auch seine Tätigkeit als Aufsichtsrat der B. beendet.

Aber selbst wenn die Aufsichtsratstätigkeit für die B. entgeltlich gewesen wäre, hätte der Bw. die von Literatur (u. a. Quantschnigg/Bauer, ÖStZ 1997/8, 163) und den EStR 2000 (Rz 7322) iZm dem Einstellen der Erwerbstätigkeit geforderten Bedingungen erfüllt, da diese Tätigkeit praktisch erst ein Jahr nach Beendigung der Konsulententätigkeit begonnen und mit dieser in keinem wie immer gearteten Zusammenhang gestanden habe.

Zum Argument des UFS, die Konsulententätigkeit stelle keinen „Betrieb“ dar, wird ergänzend darauf hingewiesen, dass der neue „Freibetrag für investierte Gewinne“ gemäß § 10 EStG 1988 laut BMF (GZ BMF-010203/0154-VI/6/2007 vom 05.04.2007) u. a. auch Aufsichtsräten, Stiftungsvorständen und wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern zustehe, obwohl im § 10 EStG 1988 ausdrücklich von „Betrieb“ und von „Betriebsstätte“ die Rede sei. Es werde in Erinnerung gerufen, dass es im vorliegenden Fall nicht um solche Personen gehe,

sondern um eine Konsulententätigkeit, für die eine Gewerbeberechtigung benötigt werde und die auch tatsächlich vorhanden gewesen sei.

Im Rahmen einer am 14. September 2010 mit den steuerlichen Vertretern des Bw. – insbesondere unter Bezugnahme auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 4. Juni 2008, 2003/13/0077 – stattgefundenen Besprechung wurden auch die seitens des UFS gesetzten Ermittlungsschritte – schriftliche Befragung der Firmen W. und B. als Auskunfts- personen sowie deren Antwortschreiben – den steuerlichen Vertretern zur Kenntnis gebracht.

Daraufhin langte am 9. Dezember 2010 eine ergänzende Stellungnahme der steuerlichen Vertretung ein:

1. Das Erkenntnis des VwGH 2003/13/0077 vom 4. Juni 2008: Der VwGH habe sich ausführlich mit der Auslegung der Bestimmung des § 37 Abs. 5 EStG 1988 auseinandergesetzt und ausgesagt, dass der „Hälftesteuersatz“ – abgesehen von der Vollendung des 60. Lebensjahres – für einen Übergangsgewinn nur unter der Voraussetzung zustehe, dass der Übergangsgewinn ausschließlich entstanden sei, weil der Steuerpflichtige seine Erwerbstätigkeit eingestellt habe.

Genau dies treffe aber – wie sich aus der Aktenlage ergebe – beim Bw. zu. Die T. habe den mit dem Bw. abgeschlossenen Konsulentenvertrag mit Brief vom 28. 3. 2001 zum 30. 6. 2001 aufgelöst. Damit sei dem Bw. die Grundlage für seine betriebliche Tätigkeit entzogen gewesen, er habe seine Erwerbstätigkeit einstellen müssen, was am 30. 6. 2001 auch geschehen sei. Aufgrund der Aufgabe der Erwerbstätigkeit sei er gemäß § 24 Abs. 2 EStG 1988 gezwungen gewesen, auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG überzugehen. Dieser zwingende Vorgang habe in der Folge automatisch zu dem Übergangsgewinn geführt, für den der „Hälftesteuersatz“ beantragt worden sei.

Da das o. a. Erkenntnis keine weiteren Aussagen enthalte, die auf den vorliegenden Fall zutreffen könnten, sei es auch nicht erkennbar, weshalb dieses Erkenntnis gegen die Anwendung des Hälftesteuersatzes im gegenständlichen Fall sprechen sollte. Der VwGH habe die Begünstigung für den aus der Veräußerung einer atypisch stillen Beteiligung erzielten Gewinn deswegen verwehrt, weil diese Beteiligung „keine Erwerbstätigkeit bedeutete“ und mit der Veräußerung daher auch keine Erwerbstätigkeit eingestellt werden konnte.

2. Stellungnahme zu den schriftlichen Auskunftserteilungen der W. und der B.: Die W. habe auf Anfrage des UFS bestätigt, dass der Bw. für seine Funktion als Mitglied des Aufsichtsrats für das Jahr 2001 € 4.941,75 (Sitzungsgelder und AR-Vergütung) erhalten habe. Wie aus den in Kopie beiliegenden Schriftstücken der W. vom 15. Jänner 2002, 20. Jänner 2003 und 10.

März 2008 hervorgehe, setze sich der für das Jahr 2001 überwiesene Betrag in Höhe von € 4.941,75 wie folgt zusammen:

Sitzungsgeld für die 39. AR-Sitzung (am 14.03.2001), überwiesen am 19.03.2001	ATS 4.000,00
Sitzungsgeld für die 40. AR-Sitzung (am 23.05.2001), überwiesen am 29.05.2001	<u>ATS 4.000,00</u>
	ATS 8.000,00
	= EUR 581,38
AR-Vergütung für das 1. Halbjahr 2001	<u>EUR 4.360,37</u>
	<u>EUR 4.941,75</u>

Für das Jahr 2002 habe der Bw. keine Zahlung mehr erhalten, nachdem er seine Tätigkeit als Aufsichtsrat im Zeitraum 1. 7. 2001 bis zu seinem Ausscheiden am 13. 6. 2002 nur noch ehrenamtlich ausgeübt habe. Aus diesem Grund habe er auch am 23. 5. 2001 letztmalig Sitzungsgeld erhalten. Die von der W. gegebenen Auskünfte entsprechen somit den diesbezüglichen Ausführungen des Bw. in der VwGH-Beschwerde sowie in der Berufung vom 2. 4. 2008.

Bezüglich B. werden der Brief des Vorstandes der B. vom 18. Oktober 2010 an den Bw. sowie das vom Vorstandssprecher der B., Mag. Hans L. und Herrn Dr. Andreas H., D. Wirtschaftsprüfungs GmbH, unterzeichnete Memo vom 19. Oktober 2010 angeschlossen. Dem Brief des Vorstandes sei die im Jahr 2002 eingetretene Änderung im Vorstand und Aufsichtsrat der B. zu entnehmen. Herr Mag. L. sei im April 2002 zum Mitglied des Vorstands und Vorstandssprecher bestellt worden. Nachdem der Vorsitzende des Aufsichtsrats im Juni 2002 in die Geschäftsführung eines Tochterunternehmens der B. berufen worden war und deshalb aus dem Aufsichtsrat ausscheiden musste, sei der Aufsichtsrat mit der Bestellung des Bw. am 28. 6. 2002 wieder komplettiert worden, wobei der Bw. das Aufsichtsratsmandat nur unter der ausdrücklichen Voraussetzung angenommen habe, die Aufsichtsratstätigkeit lediglich ehrenamtlich ausüben zu können.

Damit sei nachgewiesen, dass der Bw. seine Erwerbstätigkeit per 30. Juni 2001 eingestellt und erst Ende Juni 2002 das Mandat eines Aufsichtsrats der B. – ehrenamtlich – übernommen habe.

Aus der von der B. übermittelten Aufstellung sei ersichtlich, dass der Bw. im Jahre 2006 höhere Beträge an Aufsichtsrat-Vergütungen und Sitzungsgeldern erhalten habe. Nachdem der Bw. das Aufsichtsratsmandat seit 2002 ehrenamtlich ausgeübt hatte, sei es im ersten Halbjahr 2006 zu Umgründungen gekommen, die der Bw. im Rahmen seines Aufsichtsratsmandats beratend begleitet habe, Details könnten dem beiliegenden Memo vom 19. Oktober

2010 entnommen werden. Darauf seien die im Jahr 2006 an den Bw. ausbezahlten Beträge zurückzuführen.

Somit sei auch diesbezüglich klargestellt, dass der Bw. seine Erwerbstätigkeit mit 30. Juni 2001 zur Gänze eingestellt und erst im Jahr 2006 aufgrund seiner im Rahmen seines Aufsichtsratsmandats für die B. erbrachten Sonderberatung Einnahmen in Form von höheren Aufsichtsratsvergütungen erzielt habe.

Abgesehen davon, dass mit den vorstehenden Ausführungen und den angeschlossenen Schriftstücken dargelegt werden konnte, dass der Bw. seine Erwerbstätigkeit mit 30. Juni 2001 eingestellt habe, werde zur Frage „Einstellung der Erwerbstätigkeit“ als Voraussetzung des § 37 Abs. 5 EStG 1988 wie folgt Stellung genommen, wobei zum Teil aus der Begründung der VwGH-Beschwerde vom 20. März 2008 zitiert werde:

Aus dem Gesetzestext sei – weder zu § 37 Abs. 5 noch zu § 24 Abs. 6 EStG 1988 – zu entnehmen, ob die Einstellung der Erwerbstätigkeit lediglich im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe, für eine bestimmte Zeit danach oder auf Dauer erfolgen müsse. Auch sei kein Judikat bekannt, im Rahmen dessen der VwGH diese Frage geklärt hätte.

Laut Rz 7322 EStR 2000 stehe die Aufnahme einer Erwerbstätigkeit nach Ablauf eines Jahres nach Betriebsveräußerung bzw. -aufgabe der Begünstigung grundsätzlich nicht entgegen. Sei allerdings zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe von vornherein die Aufnahme einer Erwerbstätigkeit beabsichtigt, könne nicht von einer Einstellung gesprochen werden. Wenn auch diese Aussage nur eine für die Entscheidung nicht unbedingt maßgebliche Rechtsmeinung darstelle, könnte ihr zweiter Teil als Verweis auf die VwGH-Judikatur zur Frage verstanden werden, unter welcher Voraussetzung von einem beendeten und einem neu eingegangenen Dienstverhältnis zum selben Dienstgeber auszugehen sei, wenn das neue an das alte Dienstverhältnis unmittelbar anschließe:

„Treffen zwei unmittelbar aneinander anschließende Dienstverhältnisse zusammen und wurde bei Beendigung des früheren Dienstverhältnisses der Abfertigungsanspruch beachtet oder geltend gemacht, dann sind ein beendetes Dienstverhältnis und ein neu eingegangenes Dienstverhältnis anzunehmen. Ausnahmen davon werden dort angebracht sein, wo die unmittelbare, im wesentlichen unveränderte Fortsetzung des ersten Dienstverhältnisses schon bei seiner Beendigung in Aussicht genommen oder vom Arbeitgeber zugesagt wurde.“ (VwGH 89/13/0033 vom 7.2.1990 und das Vorerkenntnis 87/13/0178 vom 25.5.1988).

Auf die Frage der „Einstellung der Erwerbstätigkeit“ im Sinne des § 37 Abs. 5 EStG 1988 übertragen, würde dies bedeuten, dass die Erwerbstätigkeit als eingestellt zu gelten habe, wenn zum Zeitpunkt der Einstellung einer Erwerbstätigkeit tatsächlich jedwede Erwerbs-

tätigkeit eingestellt und zu diesem Zeitpunkt auch nachgewiesen nicht beabsichtigt war, wieder erwerbstätig zu werden und schon gar nicht eine Neuaufnahme der Erwerbstätigkeit vorgesehen bzw. absehbar war. Die Jahresfrist der EStR 2000 könnte aus dieser Sicht quasi als Sicherheits-Zeitraum dafür gelten, dass die Erwerbstätigkeit tatsächlich eingestellt war.

Werde der o. a. Judikatur des VwGH gefolgt und diese auf § 37 Abs. 5 EStG 1988 angewendet, würde der Bw., nachdem er seine Erwerbstätigkeit am 30. Juni 2001 bezüglich der T. eingestellt habe und erst Ende Juni 2002 vom Vorstand der B. ersucht wurde, das Aufsichtsratmandat zu übernehmen, die Voraussetzung für die Begünstigung jedenfalls erfüllen, ob er das Mandat entgeltlich oder, wie tatsächlich geschehen, ehrenamtlich ausgeübt habe.

Darüber hinaus sei der VwGH nicht nur in Bezug auf „kapitalistisch“ beteiligte Kommanditisten oder andere „kapitalistische“ Mitunternehmerbeteiligungen trotz der Zuordnung der daraus resultierenden Einkünfte zu den gewerblichen Einkünften nicht von „Erwerbstätigkeit“ im Sinne des § 37 Abs. 5 EStG 1988 ausgegangen (82/13/0044, 0045 vom 09.03.1982 und das unter Pkt. 1 besprochene Erkenntnis 2003/13/0077 vom 04.06.2008), sondern halte „eine einschränkende Interpretation des Tatbestandsmerkmals „Erwerbstätigkeit“ im Sinn des § 37 Abs. 5 EStG auch für den Fall angebracht, dass ein Steuerpflichtiger einen Betrieb im Erbweg erwirbt und sodann in der Art einer Abwicklung in einem den Umständen nach kurzen Zeitraum einstellt. Auch in einem solchen Fall kann von einer dem Erwerb dienenden Tätigkeit gesprochen werden und steht es dem Fehlen einer Erwerbstätigkeit im Sinn von § 37 Abs. 5 EStG nicht entgegen, dass der Steuerpflichtige betriebliche Einkünfte erzielt“ (2008/15/0094 vom 22.03.2010).

Der VwGH gebe somit dem betroffenen Steuerpflichtigen die Möglichkeit, seine Erwerbstätigkeit „in einem den Umständen nach kurzen Zeitraum“ einzustellen, insbesondere, wenn es die gegebenen „Umstände“ nicht ermöglichen, die Einstellung von einem Tag auf den anderen Tag vorzunehmen.

Der Bw. habe sich – wie der Aktenlage zu entnehmen sei – nicht deshalb entschlossen, das Aufsichtsratmandat bei der B. anzunehmen, um Einkünfte zu erzielen – diesfalls hätte er nicht auf Ehrenamtlichkeit seiner Tätigkeit bestanden – sondern um dadurch die Möglichkeit wahrzunehmen, die Tochtergesellschaft der B., an der er beteiligt war, kontrollierend begleiten zu können. Darüber hinaus müsse dem Bw. im Sinne der zitierten Judikatur auch zugestanden werden, dass er seine im ersten Halbjahr 2001 noch bestehenden Aufsichtsratmandate (ehrenamtlich) auslaufen ließ bzw. so beendet habe, wie dies die individuellen Gegebenheiten zugelassen hätten.

3. Das Erkenntnis des VwGH 2006/15/0182 vom 4. 2. 2009: Im gegenständlichen Vertrag habe sowohl die Abgabenbehörde als auch der UFS in Frage gestellt, ob beim Bw.

- der Konsulentenvertrag die „wesentliche Grundlage“ seiner betrieblichen Tätigkeit dargestellt habe,
- um von einer „Betriebsaufgabe“ erst sprechen zu können – mit der Kündigung des Konsulentenvertrags eine „wesentliche Grundlage“ überhaupt hätte entzogen werden können und für den Fall, dass dies zugetroffen sei,
- im Wirksamwerden der Kündigung am 30. 6. 2001 auch der Zeitpunkt der Betriebsaufgabe zu sehen sei.

Dass im Konsulentenvertrag die „wesentliche Betriebsgrundlage“ gelegen sei, sei im Rahmen der – einen integrierenden Bestandteil des gegenständlichen Berufungsverfahrens darstellenden – Berufung vom 2. 4. 2008, ebenso anhand der Judikatur des VwGH ausführlich dargestellt worden, wie die Tatsache, dass es im Falle von Rechten (z. B. Pacht- oder Mietrechte, Urheberrechte) für die „Aufgabe des Betriebes“ genüge, wenn diese Rechte aufgegeben werden.

Das in der Zwischenzeit ergangene Erkenntnis vom 4. 2. 2009 stütze nun auch die bisherigen Ausführungen zur Frage des Zeitpunkts der Betriebsaufgabe: Im vom VwGH zu entscheidenden Fall habe sich ein Versicherungsvertreter anlässlich der Beendigung seiner Tätigkeit mit einem gesonderten Vertrag verpflichtet, für die Dauer von 48 Monaten ab Abschluss dieses Vertrages im Geschäftsbereich des Auftraggebers weder selbstständig noch unselbstständig, weder als Geschäftsführer, Prokurst oder leitender Angestellter, noch als Berater tätig zu werden. „*Mit dieser Vereinbarung hat sich WP der ‚wesentlichen Grundlage‘ seines Betriebs (Geschäftsverbindungen mit Kunden und Auftraggebern) begeben. Bereits mit diesem Zeitpunkt ist die Betriebsaufgabe anzunehmen. Die spätere Ruhendmeldung des Gewerbes und die Überführung des Pkw ins Privatvermögen vermag daran nichts zu ändern....*“

Es werde festgehalten, dass mit den vorstehenden Ausführungen und den beigeschlossenen Unterlagen zu allen im Rahmen der Besprechung gemachten Vorhalten, wie in der Niederschrift festgehalten, Stellung genommen und diese beantwortet worden seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob der Stichtag 30. Juni 2001, zu dem der Konsulentenvertrag des Bw. seitens der T. aufgelöst wurde, auch als Zeitpunkt der Betriebsaufgabe anzusehen ist.

Für die Betriebsaufgabe im Sinne des § 24 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 hat die Judikatur in Ermangelung einer gesetzlichen Definition gefordert, dass sich der bisherige Betriebsinhaber im Rahmen eines einheitlichen wirtschaftlichen Vorgangs mit der Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit in einem Zug der Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens begibt oder sie in sein Privatleben überführt. Durch die Aufgabe des Betriebs muss der Betrieb als lebender, selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens zu bestehen aufgehört haben.

Bei einem Konsulenten handelt es sich um einen qualifizierten Berater auf einem bestimmten Gebiet, seine Einkünfte im Zusammenhang mit der Beratungstätigkeit sind idR Einkünfte aus Gewerbebetrieb (wobei festzuhalten ist, dass der Einkünftequalifikation – selbständige Einkünfte gemäß § 22 oder Gewerbebetrieb gemäß § 23 EStG – mangels betraglicher Auswirkung aus einkommensteuerlicher Sicht letztlich keine Bedeutung zukommt).

Der Betrieb eines Konsulenten ist – wie dies auch im gegenständlichen Verfahren der Fall ist – wesentlich durch höchstpersönlich zu erbringende Beratungsleistungen gekennzeichnet. Ein Konsulent hat daher keinen „veräußerbaren“ Betrieb im herkömmlichen Sinn, die wesentlichen Grundlagen seines Betriebes liegen in den persönlichen und daher unveräußerbaren Eigenschaften begründet.

Die Betriebsaufgabe beginnt mit Handlungen, die objektiv auf die Auflösung des Betriebes – wie etwa auf die Beendigung bestehender Vertragsverhältnisse – gerichtet sind. Sie endet mit der Veräußerung des letzten zur Veräußerung bestimmten bzw. geeigneten Wirtschaftsgutes, das zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehört. Bei einer Konsulententätigkeit kann die Betriebsaufgabe als vollzogen angesehen werden, wenn der Konsulentenvertrag von den Vertragsparteien erfüllt wurde.

Auf den gegenständlichen Sachverhalt umgelegt, bedeutet dies: Pkt. II (3) der zwischen dem Bw. und der T. getroffenen Vereinbarung zufolge entsteht der Anspruch auf Einmalzahlung mit Beendigung des Vertrages („.....erhält der Bw. bei Beendigung des Vertragsverhältnisses....“) und ist dieser Betrag „nach Beendigung des Vertragsverhältnisses zur Zahlung fällig“.

Die vertraglich vereinbarte Einmalzahlung stellt sohin den eigentlichen „Kernbereich“ des Konsulentenvertrages dar und erst mit Abwicklung dieser Zahlung ist der Vertrag als erfüllt anzusehen. Im Gegensatz zum Bw. geht der Berufungssenat daher davon aus, dass das Kündigungsschreiben der Telekom den Beginn der Betriebsaufgabe auslöst und der Zahlungseingang am 25. Juli 2001 den letzten betrieblichen Vorgang darstellt.

Die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (§ 4 Abs. 3 Gewinnermittlung) ist gegenüber der grundlegenden Gewinnermittlungsart des Betriebsvermögensvergleiches eine vereinfachte

Methode, die im Wesentlichen auf tatsächliche und nicht auf buchmäßige Vermögensveränderungen abstellt. Die betriebliche Gewinnermittlung ist vom Grundsatz der Totalgewinngleichheit geprägt, d. h. dass aus der zeitlich unterschiedlichen Erfassung von Betriebsvorfällen auf die Betriebsdauer bezogen kein unterschiedlicher Gewinn gegenüber Bilanzierern resultieren darf.

Folgt man dem Vorbringen im Berufungsverfahren, so ist die Forderung auf Einmalzahlung im Zeitpunkt des Börseganges der T. entstanden und wäre diese Forderung im Falle der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG vom Bw. entsprechend zu aktivieren und somit im Rahmen des laufenden Gewinnes zu erfassen gewesen.

Auch aus Sicht der Totalgewinngleichheit kann es aber zu keinem anderen steuerlichen Ergebnis im Falle der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG kommen. Die berufungsgegenständliche Zahlung stellt sich lediglich als Ergebnis der vertraglich getroffenen Vereinbarung mit der T., und damit als laufender Geschäftsfall dar, mit deren vertragsgemäßer Erfüllung die Beendigung des Auftragsverhältnisses einhergeht. Mit anderen Worten, erst mit der Auszahlung des vereinbarten Einmalbetrages ist überhaupt von der Einstellung der betrieblichen Tätigkeit auszugehen.

Auch hat sich der Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung vom 4. Juni 2008, 2003/13/0077, ausführlich mit der Entstehungsgeschichte der Bestimmung des § 37 Abs. 1 i. V. m. Abs. 5 EStG 1988 und der deshalb gebotenen Auslegung und den dazu in der Literatur vertretenen Ansichten befasst und unter Bezugnahme auf die Erläuterungen (72 BlgNR XX. GP 265 f) des Gesetzgebers zu den Gesetzesänderungen, gefolgt, dass dieser die Anwendung des Hälftesteuersatzes an bewusst restriktive Voraussetzungen knüpfen wollte und der Hälftesteuersatz nur noch in Ausnahmefällen zu Anwendung gelangen soll. In diesem Sinne ist laut den Ausführungen des VwGH auch der Wortlaut des Gesetzes zu interpretieren: „.....Veräußerungen, die in keinem Zusammenhang damit stehen, dass der Steuerpflichtige, der das 60. Lebensjahr vollendet hat, seine Erwerbstätigkeit einstellt, erfüllen aus den dargestellten Gründen nicht die Voraussetzungen des hier erörterten Tatbestandes...“

Im gegenständlichen Fall hat der Bw. seine Konsulententätigkeit nicht deswegen aufgegeben, weil er, am 14. März 2001, das 60. Lebensjahr vollendet hat, sondern wurde der Konsulentenvertrag seitens der T. – vorzeitig, aber vereinbarungsgemäß laut Punkt V. (2) des Konsulentenvertrages vom 29. September 2000 – beendet. Auch ist die Zahlung des vertraglich vereinbarten Einmalhonorars keine Folge der Einstellung der Erwerbstätigkeit, sondern, wie dies der Bw. in seiner Beschwerde vom 20. März 2008 dezidiert dargelegt hat, des erfolgreichen Börsegangs der T.. Damit ist aber von einer „*Unfreiwilligkeit des zur Erzielung des Gewinnes führenden Vorgangs*“ nicht auszugehen.

Doch selbst wenn man zum Ergebnis kommen sollte, dass infolge Betriebsaufgabe ein Übergangsgewinn zu ermitteln wäre, ist für den Bw. nichts gewonnen, weil auch diesfalls die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Begünstigung des § 37 Abs. 5 EStG 1988 nicht erfüllt sind. Nach Ansicht des Senates ist nämlich nicht davon auszugehen, dass der Bw. im Gefolge der Beendigung des Konsulentenvertrages seine „gesamte Erwerbstätigkeit“ eingestellt hat.

Wie der Bw. dargelegt hat, habe es sich bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit im Jahr 2002 zum einen um € 4.360,37 Sitzungsgeld und Aufsichtsratvergütung bei der W. gehandelt, die er zwar 2002 vereinnahmt, doch bereits 2001 ins Verdienen gebracht habe. Seine Aufsichtsratstätigkeit habe mit 30. Juni 2001 geendet, danach sei er, „*bis zu seinem Ausscheiden als Aufsichtsrat nur noch ehrenamtlich – also unentgeltlich – tätig gewesen*“.

Beim Rest von € 3.183,13 habe es sich um Gelder für seine Tätigkeit im Aufsichtsrat der B. gehandelt. Dieser Betrag sei jedoch zu Unrecht ausbezahlt und von ihm bereits wieder zurückbezahlt worden. Der Bw. habe die Übernahme des Aufsichtsratsmandats ausdrücklich davon abhängig gemacht, dass er dieses nur ehrenamtlich ausüben könne und wolle.

Fest steht, dass der Bw. bis 13. Juni 2002 Aufsichtsratsmitglied der W. war (Geschäftsbericht der W. für das Jahr 2002, Seite 9). In den Beilagen zu seiner am 30. März 2004 dem FA übermittelten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002, findet sich auch eine Bestätigung der W. vom 20. Jänner 2003 über die dem Bw. „*im Jahr 2002 für seine Tätigkeit im Aufsichtsrat*“ geleistete Vergütung in Höhe von € 4.360,37. Weiters wurde diese Vergütung seitens der W. auch im Rahmen einer Meldung nach § 109a EStG 1988 dem FA **für das Jahr 2002** gemeldet. Über Auskunftsersuchen des UFS gab die W. mit Schreiben vom 15.

September 2008 bekannt, dass der Bw. für das Jahr 2001 für seine Funktion als Mitglied des Aufsichtsrats € 4.941,75 – die der Bw. im Jahr 2001 auch erklärt hat – erhalten habe. Dieser Betrag ist auch der im Steuerakt aufliegenden Bestätigung der W. vom 15. Jänner 2002 zu entnehmen. Dass auch der Betrag von € 4.360,35 – wie vom Bw. behauptet – bereits im Jahr 2001 „*ins Verdienen gebracht worden sei*“ bzw. dass es sich dabei um eine *AR-Vergütung für das 1. Halbjahr 2001* gehandelt habe – geht aus dem Antwortschreiben der W. nicht hervor. Auch die im Zuge des ergänzenden Schriftsatzes vom 3. Dezember 2010 vorgelegte Bestätigung der W. vom 10. März 2008, wonach nach Überprüfung der dortigen Aufzeichnungen bestätigt werden könne, dass für das Jahr 2002 keine Zahlung an den Bw. ausbezahlt bzw. überwiesen worden sei, vermag den Sachverhalt nicht zu erhellen.

Ab 1. Juli 2002 hat der Bw. ein Aufsichtsratsmandat bei der B. übernommen. In seiner Steuererklärung für das Jahr 2002, die am 30. März 2004 beim FA eingereicht wurde, hat der

Bw. die von der B. bezogene und mit 31. Jänner 2003 bestätigte Vergütung in Höhe von € 3.183,13 erklärt.

Im Verlauf des Berufungsverfahrens (in der VwGH-Beschwerde vom 20. März 2008) hat der Bw. bekannt gegeben, dass diese Vergütung zu Unrecht ausbezahlt und bereits wieder zurück bezahlt worden sei.

Weiters geht aus dem Einkommensteuerakt des Bw. hervor, dass er ab dem Jahr 2006 neuerlich Aufsichtsratsvergütungen von Seiten der B. bezogen hat und zwar € 28.006,94 für 2006 und € 2.543,34 für 2007. Eine vom UFS durchgeführte Befragung der B. als Auskunftsperson, welche Vergütungen dem Bw. von 2002 bis 2007 zugeflossen seien, hat Folgendes ergeben:

...

*Aufsichtsrats(AR)-Vergütungen und Sitzungsgelder
Dir. Ing. Werner K. als AR-Mitglied der B. (2002 bis 2007)*

2002:

Sitzungsgelder (bei der jeweiligen Sitzung ausbezahlt):

214. AR-Sitzung am 29.09.2002	€	150,00	rückbezahlt
215. AR-Sitzung am 10.12.2002	€	150,00	rückbezahlt

AR-Vergütung	€	2.883,13	überwiesen am 20.12.2002
			(Betrag von € 3.183,13 von Bw. rücküberwiesen)

2006:

Sitzungsgelder (bei der jeweiligen Sitzung ausbezahlt):

231. AR-Sitzung am 28.03.2006	€	225,00
232. AR-Sitzung am 28.06.2006	€	225,00
234. AR-Sitzung am 28.09.2006	€	225,00
235. AR-Sitzung am 17.11.2006	€	225,00
236. AR-Sitzung am 13.12.2006	€	225,00

AR-Vergütung	€	4.000,00	überwiesen am 26.06.2006
--------------	---	----------	--------------------------

AR-Vergütung	€	19.004,00	überwiesen am 3.7.2006
--------------	---	-----------	------------------------

AR-Vergütung

<i>Sitzungsgeld für 230. AR-Sitzung vom 25.1.2006</i>	€	3.877,94	überwiesen am 22.12.2006
---	---	----------	--------------------------

2007:

Sitzungsgelder (bei der jeweiligen Sitzung ausbezahlt):

238. AR-Sitzung am 07.02.2007	€	225,00
239. AR-Sitzung am 06.03.2007	€	225,00
240. AR-Sitzung am 20.03.2007	€	225,00

AR-Vergütung	€ 1.238,25	überwiesen am 20.04.2007
AR-Vergütung	€ 630,08	überwiesen am 29.6.2007

Wie aus dieser Aufstellung hervorgeht, hat der Bw. in den Jahren 2002 bis 2005 zwar keine AR-Vergütungen erhalten bzw. hat er diese rückgezahlt (2002 betreffend), allerdings ist dieser Aufstellung auch zu entnehmen, dass im Jahr 2006 Beträge zur Auszahlung gelangt sind – nämlich € 19.004,00 und € 4.000,00 – die sich von den übrigen jährlichen Vergütungen und Sitzungsgeldern in ihrer Höhe deutlich unterscheiden. Welche konkreten Leistungen des Bw. diesen Vergütungen zugrunde liegen wurde seitens der B. nicht erläutert und lag für den UFS – auch aufgrund des Betrages – die Vermutung nahe, dass Aufsichtsratvergütungen aus Vorjahren nachgezahlt wurden.

Über Vorhalt dieses Schreibens erläuterte der Bw. im ergänzenden Schriftsatz vom 3. Dezember 2010, dass er aufgrund einer *im Rahmen seines Aufsichtsratsmandates erbrachten Sonderberatung Einnahmen in Form von höheren Aufsichtsratsvergütungen* erzielt habe. Nach einem weiters vorgelegten Schriftstück „*Memo*“ vom 19. Oktober 2010, Betreff: *Mitwirkung des Bw. als Mitglied des Aufsichtsrates der B. an der Errichtung der steuerlichen Unternehmensgruppe der A. im Jahr 2006*, sei der Bw. in den Übernahmeprozess einbezogen und insbesondere für die Ermittlung des Übertragungswertes als Berater herangezogen worden und habe dafür im Juli 2006 ein Beraterhonorar erhalten.

Anzumerken ist dazu, dass der Bw. dieses gesonderte „Beraterhonorar“ in seiner Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2006 als unecht befreiten Umsatz ausgewiesen hat und auch seitens der B. keine Umsatzsteuer ausgewiesen wurde.

Warum der Bw. nach jahrelanger „ehrenamtlicher“ Tätigkeit als Aufsichtsrat, danach doch wieder Vergütungen in Anspruch genommen hat, ist für den Berufungssenat nicht unmittelbar einsichtig.

Entgegen der Ansicht des Bw. ist es für die Begünstigung nicht ausreichend, dass er eine neuerliche Erwerbstätigkeit *praktisch erst ein Jahr nach Beendigung der Konsulententätigkeit begonnen* habe, da aufgrund des gegebenen Sachverhalts davon auszugehen ist, dass – wenn überhaupt – lediglich eine Unterbrechung der Erwerbstätigkeit stattgefunden hat.

In der Berufung vom 2. April 2008 hat der Bw. den Antrag gestellt, das 6%ige Betriebsausgabenpauschale auf seine Einkünfte aus selbständiger Arbeit anzuwenden.

Gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung, können bei den Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 oder § 23 die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 mit einem Durchschnittssatz ermittelt werden. "Der Durchschnittssatz beträgt

- bei freiberuflichen oder gewerblichen Einkünften aus einer kaufmännischen oder technischen Beratung, einer Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 sowie aus einer schriftstellerischen, vortragenden, wissenschaftlichen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit 6%,
- sonst 12%,

der Umsätze (§ 125 Abs. 1 lit. a der Bundesabgabenordnung) einschließlich der Umsätze aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22." Daneben dürfen nur folgende Ausgaben als Betriebsausgaben abgesetzt werden: "Ausgaben für den Eingang an Waren, Rohstoffen, Halberzeugnissen, Hilfsstoffen und Zutaten, die nach ihrer Art und ihrem betrieblichen Zweck in ein Wareneingangsbuch (§ 128 BAO) einzutragen sind oder einzutragen wären, sowie Ausgaben für Löhne (einschließlich Lohnnebenkosten) und für Fremdlöhne, soweit diese unmittelbar in Leistungen eingehen, die den Betriebsgegenstand des Unternehmens bilden, weiters Beiträge im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 1." § 4 Abs. 3 vorletzter Satz ist anzuwenden.

Gemäß Absatz 2 setzt die Anwendung des Durchschnittssatzes gemäß Abs. 1 voraus, dass

1. keine Buchführungspflicht besteht und auch nicht freiwillig Bücher geführt werden, die eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 ermöglichen,
2. die Umsätze (§ 125 Abs. 1 lit. a der Bundesabgabenordnung einschließlich der Umsätze aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22) des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht mehr als 3 Millionen Schilling (220.000 Euro) betragen,
3. aus der Aufstellung der Betriebsausgaben hervorgeht, dass der Steuerpflichtige von der Pauschalierung Gebrauch macht."

Der Berufung ist in diesem Punkt statzugeben und das Betriebsausgabenpauschale im Ausmaß von 6 % zu gewähren:

	S
laufende Honorare Konsulentenvertrag	725.000,00
Einmalhonorar Konsulentenvertrag	20.000.000,00
Aufsichtsratsvergütung O.	2.000,00
<u>Aufsichtsratsvergütung W.</u>	<u>68.000,00</u>
	20.795.000,00
SV der gewerblichen Wirtschaft	-19.503,45
<u>Betriebsausgabenpauschale 6 % von 20.795.000,00</u>	<u>-1.247.700,00</u>
Einkünfte aus selbständiger Arbeit laut UFS	19.527.796,55

Mit Schriftsatz vom 17. November 2003 hat der Bw. bekanntgegeben, dass ihm bis zu diesem Zeitpunkt nicht aufgefallen sei, dass von Seiten der T. ein Monatshonorar (April 2001) in Höhe von S 145.000,00 nicht überwiesen wurde. Er habe die offene Forderung nunmehr eingemahnt und sei auch diese in den – begünstigten – Übergangsgewinn einzubeziehen.

Da die Nichtauszahlung des Honorars für April 2001 dem Bw. erst im Jahr 2003 bekannt und somit erst nach dem Zeitpunkt der Betriebsaufgabe im Jahr 2001 geltend gemacht wurde, kann diese Forderung nach Ansicht des Berufungssenats weder im Übergangsgewinn noch im Aufgabegewinn berücksichtigt werden, sondern ist dieser Betrag als nachträgliche Betriebseinnahme im Sinne des § 32 Z 2 EStG 1988 (Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit) im Zeitpunkt des Zuflusses im Jahr 2003, der Besteuerung zu unterziehen.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb waren aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes Wien 6/7/15 zu Steuernummer XY vom 21. Februar 2006 gemäß § 295 Abs. 1 BAO abzuändern.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 20. Oktober 2011