

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter, Mag. Dieter Fröhlich im Beisein des Schriftführers Mag. Martin Geihlsler in der Beschwerdesache des Bf., 1939 geboren, Stadt wohnhaft, StNr. NR, vertreten durch die Dr. Gerhard Kohler Steuerberatungsges.m.b.H., 1050 Wien, Schönbrunner Straße 53 betreffend die Beschwerden vom 14.04.2010 und vom 02.05.2011 gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 vom 06.04.2010 und gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 vom 04.04.2011 nach der am 01.09.2016 durchgeführten mündlichen Verhandlung

### **zu Recht erkannt:**

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2008 und 2009 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und diese bilden einen Bestandteil des Spruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art 133 Abs. 4 B VG i.V.m. § 25a VwGG eine Revision nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **I. Sachverhalt:**

Der Beschwerdeführer (in der Folge Bf. genannt) übt bei der K Verwaltung und Betrieb GmbH die Funktion des Gesellschafter-Geschäftsführers aus. Im Folgenden wird diese Kapitalgesellschaft (FN XX.) kurz K GmbH bezeichnet. Ihr früherer Firmenname war J. GmbH und 2012 wurde sie in L. GmbH umbenannt.

Die K GmbH war von Jänner 1995 bis Jänner 2008 Inhaberin eines Handelsgewerbes. Sie betrieb bis 2005 unter anderem den Verkauf von Kraftstoffen. Weiters erzielt sie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und aus ihrer Tätigkeit als geschäftsführende Arbeitsgesellschafterin (Komplementärin) der K Verwaltung und Betrieb GmbH und CoKG. Diese Personengesellschaft wird im Folgenden kurz K KG genannt. Ihr früherer Firmenname war J1 und Anfang 2013 wurde sie in L. GmbH&CoKG umbenannt.

Die K KG war durch die Vermietung von Kraftfahrzeugen (LKW) ohne Beistellung eines Lenkers gewerblich tätig. Sie erzielte aus dieser Tätigkeit im Wirtschaftsjahr 2006 rd. € 24.000 (9,6% der Umsatzerlöse) und 2007 rd. € 8.700 (rd. 2,6% der Umsatzerlöse). In der zweiten Jahreshälfte 2007 wurde der im Betriebsvermögen vorhandene LKW sowie der Anhänger um € 45.000 (unter dem Buchwert von € 49.828) verkauft. Im Jänner 2008 wurde von der K KG ebenfalls die Gewerbeberechtigung zurückgelegt und damit eine Gewerbeausübung endgültig eingestellt (2008: Erlöse LKW-Vermietung € 0,00).

Seither erzielt die K KG nur mehr Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung ihrer gewerblichen Liegenschaft, dem rd. 12 ha großen GP, in der A-Str, mit Lagerhallen und Bürogebäude, Kfz-Werkstätte und Rasthaus sowie Freigelände, Geleise und Laderampe (Grundbuch: EZ 01, KG 02).

Die Tätigkeiten der Geschäftsführung der Kommanditgesellschaft werden ebenfalls vom Bf. auf Grundlage seiner Gesellschafter-Geschäftsführungsfunktion bei der K GmbH ausgeübt. Für diese Geschäftsführung erhält die K GmbH als Arbeitsgesellschafterin der K KG eine jährliche Vergütung (2007ff € 14.868).

Im April 2007 verkaufte der Bruder des Bf. (D.) seine Hälfteanteile an der K KG und der K GmbH an die S. - GmbH (FN 003). Als Folge davon wurde Frau R. F., welche Gesellschafter-Geschäftsführerin der S. GmbH ist, neben dem Bf. als weitere selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführerin der K GmbH bestellt.

Der am 39 geborene Bf. stand bis zum Antritt der vorzeitigen Alterspension im April 1999 als vollbeschäftigter Angestellter in einem Dienstverhältnis zur K GmbH. Er erhielt dafür ein entsprechendes Gehalt (zuletzt 1998 Jahresgehalt rd. € 48.500 brutto).

Auf Grund der gesetzlichen Erfordernisse der vorzeitigen Alterspension, wurden vom Bf. bis zur Vollendung seines 65. Lebensjahres - also im Laufe des 1. Quartals 1999 bis März 2004 – seine Tätigkeiten für die K GmbH und die K KG eingestellt. Er hatte die Funktion des handelsrechtlichen Geschäftsführers sowie des gewerberechtlichen Geschäftsführers bei beiden Gesellschaften zurückgelegt. Außerdem hat er das Dienstverhältnis zur K GmbH beendet und wurden an ihn keine Vergütungen mehr ausbezahlt.

Mit dem Wegfall der pensionsrechtlichen Beschränkungen hat der Bf. ab April 2004 erneut die Funktion des gewerberechtlichen Geschäftsführers bei beiden Gesellschaften und ab Juni 2004 auch des handelsrechtlichen Geschäftsführers bei der K GmbH übernommen.

Zudem hat der Bf. mit 1.4.2004 auch wieder ein Arbeitsvertragsverhältnis mit der K GmbH begründet. Er übte seither seine Geschäftsführertätigkeiten als geringfügig beschäftigter Angestellter der K GmbH aus. Von der Kapitalgesellschaft wurden als Arbeitgeber nachweislich folgende – jeweils unter der SV-Geringfügigkeitsgrenze liegende - Bruttobezüge an den Bf. geleistet:

LZ-Kz. 210	4-12/2004	2005	2006	2007	2008	2009	1-7/2010
Euro	3.152	3.360	3.360	4.360	4.760	4.760	2.720

In den vom Bf. als Geschäftsführer unterzeichneten und im Firmenbuch zur Veröffentlichung eingereichten Jahresabschlüssen sind die in der vorstehenden Tabelle dargestellten Gehaltsausgaben enthalten und wurde das Dienstverhältnis mit dem Bf. im Bilanzanhang ausgewiesen (1 Angestellter). In den Lohnkonten der K GmbH betreffend den Arbeitnehmer F Bf für die Jahre 2008 bis 2010 ist eingetragen, dass mit 11.08.2010 das Dienstverhältnis durch einvernehmliche Lösung beendet worden ist. Demgemäß sind auf dem Lohnkonto 2010 auch noch bis zum Juli die monatlichen Gehaltszahlungen von € 340 zuzüglich des Urlaubsgeldes verbucht (gesamt € 2.720). Von der K GmbH wurden bis zum Jahr 2009 entsprechend diesen Gehaltszahlungen Jahreslohnzettel erstellt und im Wege des Hauptverbandes der Sozialversicherungsträger dem Betriebsfinanzamt übermittelt. Im Jahr 2010 wurde vom Arbeitgeber zwar ebenfalls ein Jahreslohnzettel für den Bf. erstellt und dem FA übermittelt, aber die Lohneinkünfte - entgegen den Angaben in der Lohnbuchhaltung und im Jahresabschluss 2010 - mit Euro Null ausgewiesen oder wurden nachträglich auf diesen Betrag geändert.

Auf Grund der Arbeitgebermeldungen der K GmbH sind in der Abgabendatenbank bis zum Jahr 2010 der Bf. und eine weitere Person als Arbeitnehmer vermerkt.

Bis zum Jahr 2007 wurde die Lohnverrechnung für die K GmbH von der Steuerberatungsgesellschaft T. GmbH und CoKEG durchgeführt und danach (2008 und Folgejahre) von dem steuerlichen Vertreter des Bf., der Steuerberatungskanzlei Z., welche auch die steuerliche Vertretung für die K GmbH und K KG wahrnahm.

Vom steuerlichen Vertreter wurde für den Bf. am 26.02.2010 die Einkommensteuererklärung für 2008 und dazu am 1.4.2010 noch eine berichtigte Einkommensteuererklärung 2008 eingebracht. Sowohl in der ersten als auch in der berichtigten Abgabenerklärung wurden bei den nichtselbständigen Einkünften des Bf. die Bezüge aus dem Dienstverhältnis zur K GmbH sowie aus der gesetzlichen Alterspension ausdrücklich und unter exakter Angabe der zugeflossenen Beträge angeführt. (Kz. 245: Pension: € 23.274,38 und Gehalt-K GmbH € 4.080 = gesamt € 27.354,38). In der am 1.4.2011 eingereichten Einkommensteuererklärung für 2009 wurde bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit - in Widerspruch zu den beiden dem Finanzamt überspielten Lohnzetteln (von der Pensionsversicherungsanstalt und der K GmbH) die Anzahl der bezugsauszahlenden Stellen mit Null angegeben.

Der Bf. erhob durch seinen steuerlichen Vertreter gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 vom 6.4.2010 form- und fristgerecht Berufung (die gemäß § 323 Abs.38 BAO als Bescheidbeschwerde zu behandeln ist). Er brachte in diesem Anbringen vom 14.4.2010 sinngemäß Folgendes vor:

*In der berichtigten Einkommensteuererklärung 2008 sei ein Verlustabzug von - € 205.255,17 geltend gemacht worden. Der Bf. habe als Mitunternehmer der K KG im Kalenderjahr 2007 in dieser Höhe negative Einkünfte erzielt. Für das gemäß § 188 BAO durchzuführende Feststellungsverfahren sei eine entsprechende Feststellungserklärung der Einkünfte der Personengesellschaft eingereicht worden.*

*Des Weiteren sei für den erklärten Veräußerungsgewinn der Antrag auf den halben Steuersatz gemäß § 37 Abs. 5 Ziffer 3 EStG 1988 gestellt worden.*

Mit BVE vom 20.07.2010 betreffend den ESt-Bescheid 2008 wurde die Berufung des Bf. als unbegründet abgewiesen. Aus den Einkommensteuerbescheiden der Vorjahre seien keine Verluste vorhanden, weshalb ein Verlustabzug nicht zu berücksichtigen sei. Im Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO betreffend die Einkünfte der K KG für das Kalenderjahr 2007 vom 14.06.2010 sei vom Finanzamt der erklärte Verlust (- € 205.255) auf einen Gewinn (€ 6.830) zu ändern gewesen, sodass für 2008 kein Verlustabzug bestehe.

Der beantragte Hälftesteuersatz für Veräußerungs- und Übergangsgewinne komme zur Anwendung, wenn einer der Tatbestände des § 37 Abs. 5 EStG vorliege. Ein Sachverhalt im Sinne der Z. 1 und Z. 2 leg. cit. sei eindeutig nicht verwirklicht worden. Bei der zu prüfenden Z. 3 des § 37 Abs. 5 EStG sei zwar die Vollendung des 60. Lebensjahres des Bf. gegeben, aber zusätzlich sei hier die Einstellung der Erwerbstätigkeit gefordert. Da der Bf. jedoch aus einer aktiven Erwerbstätigkeit weiterhin Einkünfte erzielt habe, seien die gesetzlichen Kriterien des § 37 Abs. 5 Z. 3 EStG nicht erfüllt, sodass die Ermäßigung des Steuersatzes auf die Hälfte nicht zur Anwendung komme.

In weiterer Folge wurde von der K KG die Berufung gegen den o.a. Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO vom 14.06.2010 im Rechtsmittelverfahren rechtswirksam zurückgenommen (Bescheid des UFS über die Gegenstandsloserklärung, RV/2337-W/10, vom 15.2.2013, zugestellt am 19.2.2013). Dieser Feststellungsbescheid, in dem für das Jahr 2007 ein Gewinnanteil des Bf. festgestellt wurde (€ 6.830), erwuchs in formelle Rechtskraft. Der in der Berufung gegen den ESt-Bescheid 2008 relevierte Beschwerdepunkt des Verlustvortrags auf Grund eines Verlustanteiles des Bf. aus dem Verfahren zur Feststellung der Einkünfte der K KG im Jahr 2007 ist dadurch nachträglich obsolet geworden. Für das gegenständliche Beschwerdeverfahren ist somit nur mehr das Begehren des Halbesteueratzes für den Veräußerungsgewinn und die damit in Zusammenhang stehende Tätigkeit und Bezahlung des Bf. bei der K GmbH zur Beurteilung offen geblieben. Es ist daher auch nur mehr die Darstellung dieses Streitpunktes von weiterer Relevanz.

Gegen die abweisende BVE vom 20.07.2010 betreffend den ESt-Bescheid 2008 stellte der Bf. durch seinen steuerlichen Vertreter fristgerecht einen Vorlageantrag. In diesem Schriftsatz vom 18.8.2010 wurde erstmals erklärt, dass das Dienstverhältnis des Bf. zur K GmbH in Kalenderjahr 2008 nicht mehr bestanden habe, wobei Folgendes vorgebracht wird:

*Der Bf. habe im Jahr 2008 lediglich Pensionseinkünfte erhalten. Es existiere zwar ein Lohnzettel aus einem alten Angestelltenverhältnis zur K GmbH. Dies resultiere daraus, dass leider die Lohnverrechnung das Dienstverhältnis einfach weiterlaufen ließ. Die Lohnverrechnung sei vom Unternehmen selbst gemacht worden. Die steuerliche Vertretung habe erst jetzt von der aufrechten Lohnverrechnung Kenntnis erlangt.*

*Der Bf. habe seine Tätigkeit zur Gänze eingestellt. Der Bf. verfolge seit dem Verkauf der Gesellschaftsanteile an der K KG und K GmbH an die S. GmbH im April 2007 keine über die Zuständigkeiten eines Gesellschafters hinausgehenden Tätigkeiten. Der Bf. sei lediglich bei den Gesellschaftsversammlungen anwesend und stehe zur Verfügung bei wichtigen, das Unternehmen betreffende Entscheidungen.*

*Im Zuge der Übernahme der Hälfte der Gesellschaftsanteile der K KG und der K GmbH durch die S. GmbH hätten beide Gesellschafter (Bf und S. GmbH) gleich gestellt werden sollen. Beide Gesellschafter hätten daher keinen Bezug erhalten dürfen. Auch die S. GmbH erhalte keine über eine Gewinnausschüttung hinausgehende Vergütung, etwa für die Zurverfügungstellung der zweiten Geschäftsführerin, Frau Anna Maria F..*

*Bei den fälschlicherweise als Gehalt abgerechneten Beträgen, könne es sich daher lediglich um Zahlungen gegen das Verrechnungskonto des Bf. handeln. Es sei bereits veranlasst worden, rückwirkend die Lohnverrechnung aufzurollen.*

*Darüber hinaus sei festzuhalten, dass nach der jüngsten Rechtsprechung des VwGH eine Tätigkeit im Zusammenhang mit der Abwicklung eines Unternehmens nicht schädlich sei (VwGH, 22.03.2010, 2008/15/0094). Der Bf. befinde sich insofern immer noch im Abwicklungsstadium seines Gesellschaftsanteiles, da das Veranlagungsverfahren für das Jahr der Aufgabe der gewerblichen Tätigkeit noch nicht abgeschlossen sei. Sollte daher doch von einer Tätigkeit im Bereich der Abwicklung ausgegangen werden, so sei diese im Sinne dieses Erkenntnisses unschädlich.*

*Der Bf. sei als handelsrechtlicher Geschäftsführer der K GmbH im Firmenbuch eingetragen geblieben. Dies – um wie erwähnt – mit dem 2007 neu eingetretenen Gesellschafter (S. GmbH) und der von ihm nominierten Geschäftsführerin, Anna Maria F., gleichgestellt zu sein. Es sei lediglich darum gegangen, gleichermaßen zeichnungsberechtigt zu sein. Die Geschäftsführungsfunktion des Bf. habe sich ausschließlich auf diese Zeichnungsberechtigung beschränkt.*

*Die Funktion des gewerberechlichen Geschäftsführers habe der Bf. mit der Einstellung der Gewerbeausübung durch die K GmbH und K KG mit 11.1.2008 ebenfalls mit gleicher Wirksamkeit beendet. Demnach sei diese gewerberechtliche Zurücklegung zeitnah zur Einstellung der Erwerbstätigkeit des Bf. mit 31.12.2007 erfolgt.*

*Es werde daher eine erklärungsgemäße Veranlagung der Einkommensteuer begehrt und beantragt eine mündliche Verhandlung durchzuführen.*

Mit Vorhalt vom 25.09.2012 verlangte das FA folgende Sachverhaltsklärung und Nachweise:

Wann erfolgte die Abmeldung bei der Sozialversicherungsanstalt, für welchen Zeitraum und welche Handlungen hat die K GmbH zur Beendigung des Dienstverhältnisses mit dem Bf. zum 31.12.2007 vorgenommen. Weiters ist offenzulegen, welche Rückabwicklungen in dieser Sache erfolgt sind, sowie ob und wann der Bf., die bis Juli 2010 von der K GmbH

erhaltenen Gehälter zurückbezahlt habe. Dazu ist als Nachweis u.a. das Lohnkonto vorzulegen.

Aus der Vorhaltsbeantwortung vom 11.10.2012 und den dazu vorgelegten Unterlagen geht folgender Sachverhalt hervor:

Am 1.4.2004 wurde wieder ein Dienstverhältnis des Bf. mit der K GmbH begründet und eine entsprechende Anmeldung des Arbeitnehmers bei der Sozialversicherungsanstalt durchgeführt.

Am 3.5.2011 hat der steuerliche Vertreter des Bf., die Steuerberatungskanzlei Z., welche seit dem Jahr 2008 für die Lohnverrechnung und seit 2007 auch für die steuerliche Vertretung der K GmbH und K KG zuständig war und ihre Jahresabschlüsse erstellte, der Niederösterreichischen Gebietskrankenkasse im Nachhinein per Fax die Abmeldung des Bf. als Dienstnehmer der K GmbH zum 31.12.2007 mitgeteilt. Begründend wurde erklärt, dass die Abmeldung leider deshalb verspätet erfolge, weil die Lohnverrechnung das Dienstverhältnis versehentlich weiterlaufen gelassen habe. Die Lohnverrechnung sei vom Unternehmen selbst gemacht worden und der steuerliche Vertreter habe erst vor kurzem von diesem Irrtum erfahren.

In dem abverlangten Lohnkonto betreffend den Bf. ist vermerkt, dass das Dienstverhältnis am 11.08.2010 durch einvernehmliche Lösung beendet worden ist. Damit übereinstimmend sind im Lohnkonto bis Juli 2010 die monatlichen Gehaltszahlungen an den Bf. verbucht.

In den Lohnzahlungszeiträumen von Anfang 2008 bis Juli 2010 betrug das Monatsgehalt des Bf. € 340 sowie Urlaubs- und Weihnachtsgeld in gleicher Höhe und er hat diese Bezüge auch ausbezahlt erhalten (Beweis: Lohnkonten und Jahresabschlüsse der K GmbH 2008 bis 2010).

Die NÖGKK hat allein auf Grund der Angaben des steuerlichen Vertreters in seinem Schreiben vom 3.5.2011 rückwirkend per 31.12.2007 den Bf. zum 31.12.2007 als Dienstnehmer der K GmbH abgemeldet. Die NÖGKK teilte dem Unabhängigen Finanzsenat im Schreiben vom 12.03.2013 mit, dass der Bf. ab 1.4.2004 jeweils mit einer Beitragsgrundlage unter der Geringfügigkeitsgrenze als Dienstnehmer gemeldet war und daher für ihn keine Beitragsleistung zu erfolgen hatte. Aus diesem Grund bestand für die NÖGKK keine Veranlassung den gemeldeten Sachverhalt einer rückwirkenden Abmeldung zu überprüfen. Eine Überprüfung seitens der Kasse, ob das Dienstverhältnis zum 31.12.2007 tatsächlich rechtzeitig gekündigt wurde und ob der Arbeitnehmer eine Rückzahlung für erhaltene Gehaltsübergenüsse geleistet hat, sei im Falle einer geringfügigen Beschäftigung nicht vorgesehen.

Der Jahresabschluss und das Konto, Nr. 123 „Verrechnungen mit K KG“ der K GmbH betreffend das Jahr 2010 belegen, dass die an den Bf. für 2008 bis 7/2010 geleisteten Gehaltszahlungen in der Folge der K KG weiterverrechnet worden sind. Sie wurden daher von der K GmbH in diesem Jahr als Einnahme erfasst und gegen eine Forderung an die K

KG verbucht (Buchung: Kt. 123 Forderung K KG an Kt. 6200 Einnahme Gehalt 2008-2010 € 12.240).

In gleicher Weise wurden die jährlichen Entschädigungen der K GmbH für ihre Tätigkeit als Arbeitsgesellschafterin der K KG erfasst (Kt. 123 Forderung K KG an Kt. 4604 u. 4603 Einnahme Tätigkeits- und Aufwandsentschädigung € 14.868)

Damit wurde vom Bf. aber nicht nachgewiesen, dass er die im Zeitraum 2008 bis 1-7/2010 von der K GmbH erhaltenen Gehälter zurückbezahlt hat. Das vorgelegte Verrechnungskonto beweist nämlich nur, dass nunmehr die K KG diesen Gehaltsaufwand für den Bf. getragen hat. Aus der Überschussrechnung 2010 der K KG war auch eine indirekte Rückzahlung des Bf. für diesen Gehaltsaufwand an die K KG nicht festzustellen.

Vor allem aber hat der Bf. im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung die notwendige substantiierte Offenlegung und Nachweisführung über eine tatsächliche und rechtlich wirksame Beendigung seines Dienstverhältnisses mit der K GmbH zum 31.12.2007 unterlassen.

Im Zusammenhang mit der strittigen Tarifbegünstigung des Halbsteuersatzes ist zu erwähnen, dass nach Abschluss einer Außenprüfung bei der K KG im Mai 2015 für das Kalenderjahr 2008 ein Bescheid über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO vom 26.05.2015 erging und dieser Feststellungsbescheid in formelle Rechtskraft erwachsen ist. Darin wurde vom FA rechtswirksam ausgesprochen, dass der Bf. als Kommanditist der K KG im Jahr 2008 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 604.048,94 erzielt hat und in diesem Einkünfteanteil ein Veräußerungs- und Aufgabegewinn von € 213.935,95 enthalten ist.

In dem für die automationsunterstützte Erstellung des Feststellungsbescheides vorgesehenen Eingabefeld *„Bei der Veranlagung des beteiligten Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung Begünstigungen/Besteuerungswahlrechte nach §§ 24, 37 und 97 EStG 1988 zu berücksichtigen.“* erfolgte vom FA keine Eintragung eines Betrages. Der vorgelegte Verwaltungsakt einschließlich des bezugshabenden BP-Berichtes sowie des BP-Arbeitsbogens enthielt dazu ebenfalls keine Feststellung. Daraus ergibt sich, dass in dem Feststellungsbescheid keine Aussage darüber erfolgte, ob für den festgestellten Veräußerungs- und Aufgabegewinn von € 213.935,95 eine begünstigte Besteuerung gemäß § 37 EStG bei der Veranlagung des Bf. zur Anwendung kommt.

Ferne sind auch für die Jahre 2009 bis 2012 die Einkünfte der K KG mit Bescheiden gemäß § 188 BAO vom 26.05.2015 rechtskräftig festgestellt worden.

Bei der Veranlagung des Einkommens des Bf. für das Jahr 2009 hielt das FA an seiner Auffassung über das Vorliegen nichtselbständiger Einkünfte aus dem Dienstverhältnis zur K GmbH fest. Im Einkommensteuerbescheid 2009 vom 4.4.2011 wurden die beiden der Abgabenbehörde übermittelten und aufrechten Jahreslohnzettel (von der Pensionsversicherungsanstalt und der K GmbH) bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit angesetzt.

Deswegen erhob der Bf. durch seinen steuerlichen Vertreter mit Schriftsatz vom 2.5.2011 auch gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 form- und fristgerecht Berufung. Unter Wiederholung der schon gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 erhobenen Einwendungen wurde eine erklärungskonforme Veranlagung beantragt, in der bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit lediglich die Pensionseinkünfte anzusetzen seien. Es existiere zwar ein Lohnzettel aus einem alten Angestelltenverhältnis des Bf. zur K GmbH. Dies resultiere daraus, dass leider die Lohnverrechnung das Dienstverhältnis einfach weiter laufen gelassen habe. Die Lohnverrechnung sei vom Unternehmen selbst gemacht worden. Die steuerliche Vertretung habe erst vor kurzem von der noch aufrechten Lohnverrechnung Kenntnis erlangt. Der Bf. habe jedoch mit 31.12.2007 seine Tätigkeit zur Gänze eingestellt.

Mit BVE vom 20.05.2011 betreffend Einkommensteuer 2009 wurde diese Berufung abgewiesen. In der Bescheidbegründung wurde argumentiert, dass von der K GmbH als Arbeitgeber für den Bf. ein entsprechender Lohnzettel dem FA übermittelt worden sei. Die im Jahreslohnzettel ausgewiesenen Gehaltszahlungen hätten auch im Jahresabschluss der K GmbH ihren Niederschlag gefunden. Dabei sei zu bedenken, dass der Bf. selbst Geschäftsführer der K GmbH war und die Jahresabschlüsse für 2008 und 2009 auch unterschrieben hat. Für den Fall, dass der Bf. Einnahmen aus seinem Dienstverhältnis mit der K GmbH, dass noch im gesamten Jahr 2009 aufrecht war, später zurückgezahlt haben sollte, würden lediglich Werbungskosten im Jahr der Erstattung vorliegen, wobei der Erstattungszeitpunkt nicht willkürlich im Sinne des § 16 Abs. 2 EStG festgesetzt werden darf. Zudem seien in der BVE die Einkünfte des Bf. aus seiner Beteiligung an der K KG entsprechend der eingereichten Feststellungserklärung 2009 berücksichtigt worden (EaVuV € 77.574,19, so wie im rechtskräftigen Feststellungsbescheid 2009 v. 26.5.2015).

Gegen die BVE stellte der Bf. durch seinen steuerlichen Vertreter fristgerecht einen Vorlageantrag. In diesem Schreiben vom 20.06.2011 wird ergänzend zum bisherigen Vorbringen Folgendes ausgeführt (Zitat):

*„ ...§ 37 Abs. 5 EStG fordert, dass der Stpfl. seine Erwerbstätigkeit einstellt. Diese Einstellung der Erwerbstätigkeit soll nach ständiger Rechtsprechung und Lehre innerhalb eines angemessenen Zeitraumes erfolgen. Dieser Zeitraum werde mit 6 Monaten angenommen, kann aber auch länger sein, wenn eine entsprechende Abwicklung erforderlich ist (VwGH, 22.03.2010, 2008/15/00944 und Jakom<sup>4</sup>, zu § 24 EStG Anm. 33). Unter Einstellung der Erwerbstätigkeit ist auf jeden Fall eine Tätigkeiten von einigem Gewicht zu verstehen, zumal ja auch das Gesetz auf Einnahmen von bis zu € 22.000 im Jahr abstellt. Daher erscheine es mehr als fraglich, ob eine geringfügige Tätigkeit überhaupt als Erwerbstätigkeit angesehen werden kann. Dass bei einer solchen Tätigkeit auch Werbungskosten anfallen, ist evident. Würden diese Werbungskosten als nachträgliche Werbungskosten (stehen im Zusammenhang mit der früheren Tätigkeit) geltend gemacht, dann würde die zulässige Grenze von € 730 nicht überschritten werden. Denn der Gesetzgeber verwendet bewusst den Ausdruck Erwerbstätigkeit und nicht*



*Tätigkeit allein. Daraus kann geschlossen werden, dass eine geringfügige Tätigkeit nicht unter den Titel Erwerbstätigkeit fällt.*

*Mit dem Erkennen, dass ohne einen konkreten Dienstvertrag die vorher für eine aktive Tätigkeit vereinbarten Beträge – die nur infolge der Pensionsbezüge nicht höher sein durften – ganz einfach gedankenlos und ohne Zustimmung des neuen Gesellschafters weiter ausbezahlt worden sind, wurde dieser Vorgang gestoppt und im Mai 2011 die Abmeldung des Stpfl. per 31.12.2007 von der Sozialversicherung veranlasst.*

*Wenn das Finanzamt argumentiert, dass einmal zugeflossene Einkünfte als solche anzusetzen sind, dann ist dies völlig unschlüssig. Denn es kann nicht sein, dass falsche Überweisungen an den ehemaligen Gesellschafter dort als Ausgaben und bei ihm als Einnahmen anzusetzen sind. Denn es liegen keine Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit vor, sondern die monatlichen Überweisungen sind einkommensneutral gegen das Verrechnungskonto des Stpfl zu buchen oder stellen eine verdeckte Gewinnausschüttung dar. Die Argumentation des FA übersieht anscheinend völlig die falsche steuerliche Einordnung, bzw. wird in diesem Fall bewusst eine Entlohnung angenommen (also das kleinere Übel angenommen), um den begünstigten Steuersatz zu verneinen. Doch so kann sicherlich nicht in einem Rechtsstaat vorgegangen werden.*

*In diesem Fall der erforderlichen Nichtanerkennung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit liegt auch kein Fall einer willkürlichen Rückzahlung von Arbeitslohn nach § 16 Abs. 2 EStG vor, wie dies vom FA angenommen wurde, sondern die vom Gesetz gebotene Negierung des Dienstverhältnisses.*

*Ergänzen möchte ich, dass diese Begründung auch für die Veranlagung der Einkommensteuer 2007 (gemeint 2008) gilt, bei der es um dasselbe Problem geht.“*

Vom FA wurden mit Vorlagebericht vom 25.08.2010 (ESt 2008) und Vorlagebericht vom 28.07.2011 (ESt 2009) die beiden Rechtsmittel samt Verwaltungsakten dem UFS, an dessen Stelle das BFG getreten ist, zur Entscheidung vorgelegt.

Mit der Ladung vom 4.8.2016 zur mündlichen Verhandlung am 1.9.2016 wurde das persönliche Erscheinen des Bf. verlangt, um ihn zu dem tatsächlichen Geschehen hören zu können. Der Bf. ist dieser Aufforderung nicht Folge geleistet und hat lediglich seinen steuerlichen Vertreter zur Teilnahme entsandt.

In der mündlichen Verhandlung und in einer schriftlichen Stellungnahme vom 2.9.2016 wurde durch den steuerlichen Vertreter des Bf. ergänzend Folgendes vorgebracht:

Die S. GmbH habe im April 2007 die Hälfte der Anteile an der K KG und an der Komplementärgesellschafterin, der K GmbH erworben. Mit dem Einstieg der S. GmbH sei durch Frau F. als Geschäftsführerin eine Sanierung und Neuorientierung des Unternehmens erfolgt. Frau F. habe tatsächlich die gesamte Geschäftsführung übernommen und eine sukzessive Neugestaltung der kaufmännischen, technischen und rechtlichen Tätigkeiten des Unternehmens durchgeführt. Im Zentrum stand die

Umstrukturierung zu einer professionellen - und Vermögensverwertung der großen gewerblichen Liegenschaft der K KG.

Bei der J. GmbH sei sogleich das Insolvenzverfahren eingeleitet und das Unternehmen liquidiert worden. Durch den Ausfall des Mieters J.-GmbH ist es notwendig geworden neue Mieter zu finden. Frau F. habe die neuen Mieter akquiriert, die Vertragsverhandlungen geführt und die Mietverträge mit diesen abgeschlossen (Beweis: Kopien von Mietverträgen im Zeitraum 2008 bis 2009).

Frau F. bewirkte und verhandelte die Verlegung einer quer über die Liegenschaft gelaufenen Gasleitung und die Aufschließung bisher nicht genutzter Grundstücksflächen (durch Straßenerrichtung, Gas- Strom- und Wasserleitungsverlegung sowie Anschluss eines Abwasserkanals), wodurch der Wert der Liegenschaft und ihre Nutzbarkeit wesentlich erhöht werden konnte.

Der Bf. habe hingegen ab 2008 im Unternehmen keine nennenswerte Tätigkeit mehr erbracht. Der Bf. hätte überhaupt nicht das Knowhow und auf Grund seiner Vergangenheit auch nicht die faktischen Möglichkeiten gehabt, für die auf den Weg gebrachte Umstrukturierung und das ab 2008 betriebene, wirtschaftlich erfolgreiche Facility Management des Unternehmens. Auch die anderen typischen Agenden der Geschäftsführung (z.B. Oberleitung des Rechnungs- und Berichtswesens, Vertretung nach außen, z.B. bei der Betriebsprüfung) sei von Frau F. und nicht vom Bf. wahrgenommen worden.

Zwischen dem Bf. und den Eigentümern der S. GmbH habe schon vor dem Eintritt in die K KG eine langjährige persönliche Bekanntschaft und ein gutes Vertrauensverhältnis bestanden. Der Bf. habe daher gegen Ende 2007 die Beendigung des Dienstverhältnisses mit 31.12.2007 nur mündlich erklärt. Auf Grund des gegenseitigen Vertrauens und der Handschlagqualität zwischen den Beteiligten habe man kein Erfordernis für eine besondere Form der Erklärung über die einvernehmliche Beendigung des Dienstverhältnisses gesehen.

Wegen der geringen Höhe des Gehalts sei dann der Buchhaltung im Unternehmen das irrtümliche Weiterlaufen der Zahlungen passiert und erst im Zuge der Einkommensteuerveranlagung des Bw. Mitte 2010 sei der Fehler bemerkt und die Richtigstellung vom steuerlichen Vertreter veranlasst worden.

Zu dem vorgetragenen Sachverhalt, dass der Bf. keine Rückzahlung des angeblich zu Unrecht bezogenen Gehalts direkt an die K GmbH geleistet habe, sondern im Jahr 2010 nur eine Weiterverrechnung dieser Gehaltszahlungen für den Zeitraum 2008 bis 7/2010 von der K GmbH an die K KG erfolgt sei (€ 12.240), wurde mit Schreiben vom 2.9.2016 unter Anschluss von Nachweisen Stellung genommen:

Damit wurde belegt, dass der Bf. im Jänner 2011 der K KG durch Rückzahlung von € 10.000 und Ausgleich des Restbetrages von € 2.240 bei der Gewinnverteilung diesen Gehaltsaufwand betreffend den Leistungszeitraum 2008 bis 7/2010 definitiv ersetzt hat. Die Rückabwicklung der zu Unrecht erfolgten Gehaltszahlungen sei deshalb über

die K KG erfolgt, weil der Bf. dort ein üblicher Weise verwendetes Verrechnungskonto/Privatkonto gehabt habe.

Die mit Eintritt S. GmbH erfolgte Neuausrichtung der Geschäftsführung in der K KG und K GmbH sei nicht bloß eine Änderung der Aufgabenverteilung zwischen den beiden selbständigen Geschäftsführern gewesen, sondern seitdem seien alle unternehmenswesentlichen Inhalte nicht mehr vom Bf., sondern von Frau F. ausgeübt worden.

Bei der unbestrittenen Tatsache, dass im Jahresabschluss der K KG auf Seite 1 „Rechtliche Verhältnisse“ explizit angeführt wurde, dass die Geschäftsführung bei der K KG für die Arbeitsgesellschafterin (K GmbH), ausschließlich der Bf., Bf. ausübe, handle es sich um ein Versehen bei der Bilanzerstellung.

Bei der Lohnverrechnung seien eine Reihe von Vorarbeiten im Unternehmen selbst erfolgt, der steuerliche Vertreter habe aber die Verbuchung auf den Lohnkonten vorgenommen und auch die ans FA übermittelten Jahreslohnzettel erstellt und ist daher auch als Lohnverrechner angeführt. Der steuerliche Vertreter habe aber erst im August 2010 von der schon Ende 2007 erfolgten mündlichen Beendigung des Dienstverhältnisses erfahren. Die Eintragung der Beendigung des Dienstverhältnisses auf dem Lohnkonto mit 11.08.2010 bedeute nicht, dass die Beendigung zu diesem Zeitpunkt stattgefunden habe, sondern nur, dass zu diesem Zeitpunkt die Eingabe ins System der Lohnbuchhaltung – wobei zwingend ein Endigungsgrund und Endigungsdatum anzugeben war - erfolgt sei. Eine rückwirkende Eintragung wäre bei dem Buchhaltungsprogramm nicht möglich gewesen.

## **II. Über die Beschwerde wurde erwogen:**

In Streit steht die Tatfrage, ob der Bf. im Jahr 2008 und 2009 auf Grund eines aufrechten Dienstverhältnisses mit der K GmbH Arbeitnehmer dieser Gesellschaft war und er dafür den vereinbarten Arbeitslohn erhalten hat. In diesem Zusammenhang ist im Streitjahr 2008 die Rechtsfrage zu beurteilen, ob der Bf. im Sinne des § 37 Abs. 5 Z. 3 EStG 1988 seine Erwerbstätigkeit eingestellt hat oder durch eine fortgesetzte Tätigkeit als Gesellschafter-Geschäftsführer und gegebenenfalls Dienstnehmer der K GmbH eine für die Halbesteuersatzbegünstigung des Aufgabegewinnes schädliche Erwerbstätigkeit vorgelegen ist.

### **1. Ausgangslage**

Die Art und Höhe der Einkünfte des Bf. als Mitunternehmer der K KG wurden für das Jahr 2008 mit Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO vom 26.05.2015 rechtskräftig festgesetzt. Hinsichtlich der in diesem Verfahren von der zuständigen Abgabenbehörde als Hauptfrage entschiedenen Feststellungen besteht Bindungswirkung.

Bindend und daher in der Einkommensteuerveranlagung 2008 nicht mehr zu behandeln, ist die Feststellung, dass der Bf. aus der Beteiligung an der K KG Einkünfte aus

Gewerbebetrieb von € 604.048,94 erzielt hat und darin ein Veräußerungs- und Aufgabegewinn von € 213.935,95 enthalten ist.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist im Feststellungsbescheid auch darüber abzusprechen, ob Einkünfte einem begünstigten Steuersatz (§ 37 EStG) unterliegen oder ob negative Einkünfte iSd § 18 Abs. 6 und 7 EStG vortragsfähig sind. Wird von der Abgabenbehörde im Feststellungsbescheid aber nicht darüber abgesprochen, ob und in welchem Ausmaß ein festgestellter Veräußerungsgewinn einer Steuerbegünstigung gemäß § 37 Abs. 5 EStG unterliegt, belastet dies den Bescheid mit schlichter Rechtswidrigkeit. Ein solcher Fehler hat keinen Einfluss auf die Rechtswirksamkeit des Bescheides. Da ein solcher Feststellungsbescheid hinsichtlich der nicht entschiedenen Frage der Steuerbegünstigung eines Einkünfteanteils gemäß § 37 Abs. 5 EStG keine Bindung entfalten kann, muss im Einkommensteuerverfahren darüber abgesprochen werden (Ritz, BAO, § 188 Tz 10, Althuber/Tanzer/Unger, BAO, § 188 Seite 513, VwGH, 18.10.2005, 2004/14/0154).

Das Finanzamt hat im automationsunterstützt erstellten Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO vom 26.5.2015 für das Kalenderjahr 2008 keine Absprache über die Steuerbegünstigung des festgestellten Veräußerungs- und Aufgabegewinnes von € 213.935,95 vorgenommen. Es obliegt somit dem Verwaltungsgericht im anhängigen Beschwerdeverfahren betreffend Einkommensteuer 2008 des Bf. diese Frage zu entscheiden.

## **2. Gesetzeslage**

Nach § 37 Abs. 1 EStG ermäßigt sich der Steuersatz für außerordentliche Einkünfte (Abs. 5) 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.

§ 37 Abs. 5 EStG 1988 in der für das Veranlagungsjahr 2008 geltenden Fassung lautet:

*„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 Behinderung 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. Das Vorliegen dieser Voraussetzung ist auf Grundlage eines vom Steuerpflichtigen beigebrachten medizinischen Gutachtens eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen zu beurteilen, es sei denn, es liegt eine medizinische Beurteilung durch den für den Steuerpflichtigen zuständigen Sozialversicherungsträger vor.*

*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 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.“*

Voraussetzung für die Steuerbegünstigung nach Z. 3 ist somit, dass der Bf. im Jahr 2008 seine Erwerbstätigkeit im Sinne dieser Bestimmung eingestellt hat. Nach der Rechtsprechung des VwGH fallen unter den Begriff Erwerbstätigkeit alle Tätigkeiten, die sich als aktive Betätigung im Erwerbsleben darstellen (E 22.3.2010, 2008/15/0094; E 23.9.2010, 2006/15/0358. Eine Erwerbstätigkeit ist grundsätzlich bei den betrieblichen und nichtselbständigen Einkünften anzunehmen (Haupteinkunftsarten nach § 2 Abs 3 Z 1 bis 4; VwGH 14.10.2010, 2008/15/0242: auch eine Tätigkeit als „Gleitpensionist“ ist begünstigungsschädlich). Die Einstellung der Erwerbstätigkeit bedingt die dauerhafte Aufgabe der gesamten aktiven Erwerbstätigkeit in einem einheitlichen Vorgang.

Eine Erwerbstätigkeit liegt trotz „aktiver“ Einkünfte aber nicht vor, wenn der Gesamtumsatz aus den ausgeübten Tätigkeiten 22.000 € und die gesamten Einkünfte aus den ausgeübten Tätigkeiten ab dem Zeitpunkt der Betriebsveräußerung oder -aufgabe 730 € im Kalenderjahr nicht übersteigen. Dabei sind auch nicht steuerpflichtige Einnahmen aus einer aktiven Erwerbstätigkeit zu berücksichtigen. Für die Abgrenzung in zeitlicher Hinsicht ist die Leistungserbringung maßgeblich, die Rechnungslegung und der Zufluss der Einnahmen sind hingegen irrelevant.

### **3. Tätigkeit als Dienstnehmer der K GmbH**

Unbestritten ist, dass der Bf. mit dem auf die Vollendung seines 65. Lebensjahres folgenden Monatsersten, also mit 1.4.2004 wieder einen Dienstvertrag mit der K GmbH abgeschlossen hat. Auf dieser Vertragsgrundlage hat er seither die geschäftsführenden Tätigkeiten für die K GmbH als deren Dienstnehmer verrichtet und dafür das unter der SV-Geringfügigkeitsgrenze vereinbarte Gehalt erhalten. Das waren in den beiden Streitjahren 2008 und 2009 jeweils € 4.760 inklusive der Sonderzahlungen. Der Bf. erklärt in dem Vorlageantrag vom 20.6.2011 (Seite 2, Pkt. 2.3.), dass diese vereinbarte Entlohnung nur infolge seiner gesetzlichen Pensionsbezüge nicht höher sein durfte. Das bedeutet wohl, dass bei marktgerechter Beurteilung seiner geschäftsführenden Arbeitsleistungen ein höheres Gehalt für angemessen erachtet werde.

Ein Hinweis für die Richtigkeit dieser Aussage ist, dass schon die K GmbH für ihre Geschäftsführungstätigkeit bei der K KG eine jährliche Vergütung von € 14.868,93 erhielt. Diese Geschäftsführungstätigkeit der K GmbH als unbeschränkt haftende Gesellschafterin der K KG wurde vom Bf. verrichtet. Dabei zeigt sich der erhebliche Unterschied, dass im Jahresabschluss 2008 der K KG ausschließlich der Bf. und nicht auch Frau F. als

Geschäftsführer der KG genannt wird (Beweis: Jahresabschluss 2008 der K KG, Seite 1, Rechtliche Verhältniss: „Geschäftsführung: L. GmbH, Dkfm F Bf).

Der Jahresabschluss 2008 der K KG wurde vom Beschwerdeführer als Geschäftsführer am 5.11.2009 unterzeichnet und in der Folge am 30.3.2010 im Firmenbuch zur Veröffentlichung eingereicht. Der Einwand des steuerlichen Vertreters, dass die Benennung des Bf. als Geschäftsführer der KG und nicht (auch) Frau F. im Jahresabschluss 2008 auf einem Versehen beruhe und nicht zutreffend gewesen sei, wird für nicht glaubwürdig erachtet. Es ist davon auszugehen, dass die Angabe im Jahresabschluss, wer die Geschäfte der K KG geführt und sie nach außen vertreten hat, der Wirklichkeit entspricht, zumal der Bf. mit seiner eigenhändigen Unterschrift als Geschäftsführer dieser Gesellschaft die Richtigkeit dieser Erklärung bestätigt. Ein Versehen bei dieser wesentlichen und rechtsförmlichen Erklärung – von der außer dem unterzeichnenden Bf. auch der steuerliche Vertreter und Frau F. Kenntnis haben mussten – ist eindeutig auszuschließen.

Es ist damit ein relevanter Unterschied erwiesen zwischen der Stellung des Bf. im Vergleich zu jener von Frau F. von der S. GmbH. Diese alleinige, formelle Stellung als Geschäftsführer der K KG vermag ein gewolltes Fortbestehen des Dienstverhältnisses und der Entlohnung des Bf. bei der K GmbH zu erklären. Eine langjährige persönliche Bekanntschaft und das gute Vertrauensverhältnis zwischen den beiden Gesellschaftergruppen (Fam. Bf und F./S. GmbH) lassen es verständlich erscheinen, dass die hervorgehobene Stellung des Bf. als Geschäftsführer der KG und die zunächst als steuerlicher Vorteil gedachte Anstellung als geringfügig Beschäftigter (steuerbegünstigte Jahressechstel) weiterhin akzeptiert wurden, auch wenn der andere Gesellschafter durch Frau F. nunmehr die wesentlichen Geschäftstätigkeiten (Umstrukturierung, Liegenschaftsentwicklung, usw.) im Unternehmen leistete.

Die vorgelegten Buchhaltungsunterlagen belegen zweifelsfrei, dass der Bf. 2008: € 4.760, 2009: € 4.760 und 1-7/2010: € 2.720 Jahresbruttolohn für seine Tätigkeit als angestellter Arbeitnehmer der K GmbH erhalten hat. Der Bf. räumt in der BVE vom 20.6.2011, Seite 2 auch in Übereinstimmung mit den aktenkundigen Belegnachweisen ein, dass ihm diese Gehaltszahlungen der K GmbH überwiesen worden sind („...die monatlichen Überweisungen wären falsche Überweisungen ohne einen konkreten Dienstvertrag ...“).

Diesen stichhaltigen Beweisen ist der Bf. aber lediglich mit Behauptungen entgegengetreten, die nicht hinreichend substantiiert worden sind. Trotz der Anordnung des persönlichen Erscheinens zur mündlichen Verhandlung hat der Bf. davon Abstand genommen. Daraus ist zu schließen, dass er bewusst eine unmittelbare Befragung, zu dem behaupteten Geschehen der Kündigung des Dienstverhältnisses zu 31.12.2007 und der anschließenden langjährigen angeblich fehlerhaften Gehaltsfortzahlung, vermeiden wollte. Angaben zu diesem maßgeblichen Sachverhaltshergang wie und wann das Dienstverhältnis beendet worden sei, erfolgten erstmals in der mündlichen Berufungsverhandlung durch den steuerlichen Vertreter auf die Fragen des Verwaltungsgerichtes. Die Beantwortung erfolgte vage und ohne genaue Kenntnis

dieses Sachverhaltsherganges. Es konnte nur geschätzt und vermutet werden, wann die behauptete einvernehmliche mündliche Kündigung erfolgt sei. Wem gegenüber diese Erklärung abgegeben wurde blieb genauso unerwähnt, wie das an die Kündigungserklärung des Bf. anschließende betriebliche Geschehen.

In Verfahren über Steuerbegünstigungen trifft den Steuerpflichtigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht, die die Amtswegigkeit des Ermittlungsverfahrens vor allem dort in den Hintergrund drängt, wo es sich um Tatsachen handelt, die in erster Linie nur dem Steuerpflichtigen selbst bekannt sein können (VwGH, 17.10.1989, 89/14/0124). Bei den beteiligten Personen handelt es sich um langjährige, erfahrene Geschäftsleute, die auch steuerliche vertreten sind. Es muss daher davon ausgegangen werden, dass die grundlegenden Beweisführungspflichten im Zusammenhang mit der Beendigung eines Dienstverhältnisses ihnen bekannt waren. Es erscheint daher nicht glaubwürdig, dass eine derart bedeutsame Rechtserklärung (bzw. arbeitsrechtliche Vereinbarung), an der vielfältige betriebliche Handlungen anknüpfen nicht zumindest in irgendeiner nachvollziehbaren Form schriftlich festgehalten wird. Beispielsweise wurde über die einstimmige Gewinnentnahme der Gesellschafter aus der K KG sehr wohl ein schriftlicher Aktenvermerk angelegt (Beweis: Aktenvermerk vom 15.1.2011 der K KG).

Dazu kommt, dass im Jahresabschluss 2008 und 2009 der K GmbH eindeutig erkennbar ist, dass der Bf. der einzige Angestellte dieses Unternehmens war und er einen Gehalt von € 4.760) erhalten hat (erwähnt im Jahresabschluss 2009 auf S 4, S 7, S 13 S19). Diese vom steuerlichen Vertreter erstellten Jahresabschlüsse wurden vom Bf. und Frau F. als Geschäftsführer unterzeichnet (2008: am 17.7.2009 und 2009: 2.6.2010) und beim Firmenbuchgericht eingereicht. Ein Irrtum hinsichtlich des Bestehens dieses Dienstverhältnisses des Bf. zu der K GmbH ist somit nicht denkbar. Den beteiligten Personen, insbesondere dem Bf. und Frau F. hätte ein solcher Irrtum – wenn er vorgelegen wäre – unvermeidlich auffallen müssen.

Genauso unwahrscheinlich ist, dass der Bf. das Dienstverhältnis beendet und weiterhin zweieinhalb Jahre monatlich das Gehalt angewiesen bekommt, ohne dies zu bemerken. Auch bei einem relativ geringfügigen Betrag von monatlich 340 € muss ein unberechtigter Eingang auf dem Bankkonto (und ebenso auf einem allfälligen persönlichen Verrechnungskonto in der Gesellschaft) deutlich früher erkannt werden.

Der Bf. konnte keine Erklärung für diese massiven Widersprüche seiner Behauptungen zur bewiesenen Faktenlage geben.

Der steuerliche Vertreter hat in der am 26.02.2010 eingereichten Einkommensteuererklärung für 2008 und auch noch in der am 30.03.2010 erstellten, und am 1.4.2010 beim FA eingereichten, berichtigten Einkommensteuererklärung 2008 das Dienstverhältnis zur K GmbH mit der buchhaltungskonformen Gehaltszahlung (steuerpflichtige Bezüge, Kz. 245: € 4.080 + sonstige Bezüge € 680) ausdrücklich und exakt ausgewiesen. Das bedeutet, dass der steuerliche Vertreter und auch der Bf. – weil ein Steuerpflichtiger grundsätzlich Kenntnis von seiner beim FA eingereichten

Abgabenerklärung hat - zu diesem Zeitpunkt noch vom Bestehen des Dienstverhältnisses zur K GmbH ausgegangen sind.

Sogar in der Berufung vom 14.04.2010 gegen den Einkommensteuerbescheid 2008, wird zunächst kein Einwand gegen die im Bescheid erklärungsgemäß angesetzten Lohneinkünfte aus der nichtselbständigen Erwerbstätigkeit bei der K GmbH erhoben.

Es ist somit durch eine Reihe von Beweismittel eindeutig erwiesen, dass das Dienstverhältnis des Bf. bis ins Jahr 2010 bestanden hat und entsprechend den Angaben im Lohnkonto Gehaltszahlungen an ihn erfolgt sind.

Es steht fest, dass die rückwirkende sozialversicherungsrechtliche Anmeldung auf nicht den Tatsachen entsprechenden Angaben beruhte. Wegen der beitragsfreien geringfügigen Beschäftigung war eine Überprüfung der Richtigkeit der Beendigungserklärung durch die NÖGKK gar nicht vorgesehen und ist auch nicht erfolgt. Der rückwirkenden Abmeldung des Bf. als Dienstnehmer bei der K GmbH durch die NÖGKK kommt daher überhaupt kein Beweiswert zu.

Die Lohnkonten der K GmbH führte ab 2008 der steuerliche Vertreter, sodass auch er, der für die Richtigkeit dieser Buchungen verantwortliche Lohnverrechner war. Grundsätzlich ist von der Belegmäßigkeit und Richtigkeit der Lohnbuchhaltung auszugehen. Hinreichende Beweise, dass die Eintragungen im Lohnkonto des Bf. nicht die wahren Verhältnisse richtig wiedergegeben hätten, sind nicht hervorgekommen. Es ist daher als Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses der 11.08.2010 und als Endigungsgrund die „Einvernehmliche Lösung“ anzunehmen, so wie in den Lohnkonten und den darauf beruhenden Jahresabschlüssen erklärt.

Aus dem gesamten Geschehen wird vielmehr offenbar, dass bei der planmäßigen Realisierung des Aufgabegewinnes im Jahr 2008, auf die gesetzlichen Anforderungen für die Steuersatzbegünstigung gemäß § 37 Abs. 5 Z. 3 EStG nicht vorausschauend Bedacht genommen wurde, um notwendige Gestaltungen vorzunehmen, wie dies beispielsweise beim vorzeitigen Pensionsantritt des Bf. 1999 erfolgt ist.

Zu diesem Zwecke wäre zumindest das vertragliche Dienstverhältnis in einer nachweisbaren Form rechtzeitig aufzulösen und die Gehaltszahlungen einzustellen gewesen. Das ist aber erwiesenermaßen nicht geschehen. Dieser Umstand und nicht der Fehler einer rechtsgrundlosen Gehaltsfortzahlung sollte nachträglich im Rechtsmittelwege zu planieren versucht werden.

Vom FA wurde in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden dazu bereits zutreffend darauf hingewiesen, dass ein verwirklichter Abgabenanspruch – hier hinsichtlich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit des Bf. – nicht nachträglich abgeändert werden kann.

Es steht somit eindeutig fest, dass der Bf. im Streitjahr 2008 und 2009 einen Jahresbezug aus dem Dienstverhältnis zur K KG von jeweils € 4.760 erhalten hat. Werbungskosten im Zusammenhang mit dieser nichtselbständiger Arbeit gemäß § 2 Abs. 3 Z. 4 EStG i.V.m.



§ 16 EStG wurden vom Bf. nicht erklärt, weshalb in den angefochtenen Bescheiden zu Recht der Pauschbetrag von € 132 in Abzug gebracht wurde.

Eine hypothetische Behauptung, dass bei einer „solchen Tätigkeit der Anfall von Werbungskosten evident sei“ ist weder geeignet konkrete Werbungskosten darzulegen noch sie gemäß § 16 Abs. 3 EStG nachzuweisen und war daher nicht weiter relevant.

Vom Bf. wurde vorgebracht, dass er sich im Abwicklungsstadium seines Gesellschaftsanteiles befunden habe, da noch nicht einmal das Veranlagungsverfahren für das Jahr der Betriebsaufgabe (2008) abgeschlossen sei. Seine Erwerbstätigkeit für die K GmbH stelle eine solche nicht begünstigungsschädliche Abwicklungshandlung im Sinne des Erkenntnisses des VwGH vom 22.03.2010, Zl. 2008/15/0094 dar.

Dem ist entgegenzuhalten, dass der Sachverhalt der zitierten Entscheidung völlig anders gelagert war. Im gegenständlichen Fall kann überhaupt keine nennenswerte Abwicklungshandlung des Bf. im Jahr 2008 festgestellt werden. Die Beschwerdeaussführung, dass der Bf. seinen Gesellschaftsanteil „abgewickelt“ habe und sich hinsichtlich dieses Gesellschaftsanteiles im Abwicklungsstadium befinde, trifft schlechtweg nicht zu. Wie im Sachverhaltsteil ausgeführt, ist der Bf. seit jeher Kommanditist der K KG und über diese Stellung Hälfteigentümer dieser Gesellschaft. Die K KG hat ihre gewerbliche Tätigkeit der Vermietung von LKW samt Anhänger bereits in der zweiten Jahreshälfte 2007 eingestellt und seither nur mehr eine – lt. Erklärung des Bf. vermögensverwaltende - Vermietung und Verpachtung ihrer Betriebsliegenschaft samt Anlagen betrieben. Die K KG hat in der Folge auch die Betriebsgrundlage dieser gewerblichen Tätigkeit, nämlich den LKW samt Anhänger um € 45.000 im Jahr 2007 veräußert (Beweis: Jahresabschluss 2007).

Im Jahr 2008 erfolgte dann lediglich noch die Zurücklegung der Gewerbeberechtigung. Zum Stichtag 11.1.2008 wurde sowohl von der K KG als auch der K GmbH die Beendigung der Gewerbeausübung der Gewerbebehörde angezeigt, womit auch die Beendigung der Funktion als gewerberechtlicher Geschäftsführer durch den Bf. für diese Gesellschaften verbunden war. Eine weitere Aufgabe- oder Abwicklungshandlung im Jahr 2008 ist weder von den beiden Gesellschaften noch beim Bf. vorgenommen worden. Die als angestellter Gesellschafter-Geschäftsführer erbrachte Geschäftsführungstätigkeit der K GmbH und der K KG hat im Jahr 2008 folglich nicht in Abwicklungshandlungen bestanden, sondern war eine aktive auf die Einnahmenerzielung gerichtete Erwerbstätigkeit.

Der Bf. hat somit im Kalenderjahr 2008 als Arbeitnehmer der K GmbH seine aktive Betätigung am Erwerbsleben fortgesetzt und dafür Einkünfte von € 4.628 (Gehalt incl. steuerbegünstigten Jahressechstel von € 4.760 abzüglich WK-Pauschale von € 132) erhalten. Damit wurde die im § 37 Abs. 5 Z. 3 EStG normierte Toleranzgrenze von € 730 um ein Mehrfaches überschritten. Aus der ausdrücklichen Normierung eines exakten Betrages als Toleranzgrenze folgt, dass bei Überschreiten dieser Grenze, der steuersatzbegünstigte Tatbestand der Einstellung der Erwerbstätigkeit nicht mehr

verwirklicht sein kann. Mit einem genauer gesetzlichen Grenzwert räumt der Gesetzgeber nämlich bewusst keinen darüber hinausgehenden Spielraum ein.

Der Bf. hat durch die Ausübung der nichtselbständigen Arbeit bei der K GmbH im Jahr 2008 seine entgeltliche Erwerbstätigkeit daher mit Sicherheit nicht eingestellt. Der Tatbestand der Steuersatzbegünstigung gemäß § 37 Abs. 5 Z. 3 EStG wurde nicht verwirklicht, weil erwiesen ist, dass der Bf. im Jahr 2008 und auch noch 2009 eine aktive Erwerbstätigkeit, deren gesamten Einkünfte im Kalenderjahr 730 Euro übersteigen, weiter ausgeübt hat.

Für das Vorliegen einer aktiven Erwerbstätigkeit aus nichtselbständiger Arbeit, kommt es nur auf das rechtswirksame Bestehen eines Dienstverhältnisses und die auf dieser Grundlage erhaltenen Bezüge an, nicht aber auf die konkret erbrachte Arbeitsleistung. Es liegt auch bei bezahlter Karenz oder langdauernder krankheitsbedingter Abwesenheit eines Arbeitnehmers eine aktive Erwerbstätigkeit vor.

Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2008 wurde von der Abgabenbehörde deshalb zu Recht die beantragte Steuerbegünstigung des halben Durchschnittssteuersatzes für den - mit Feststellungsbescheid vom 26.5.2015 rechtskräftig festgestellten - Aufgabegewinn von € 213.935,95 gemäß § 37 Abs. 5 EStG versagt.

Ebenso wurden vom FA auch im Einkommensteuerbescheid 2009 die von der K GmbH an den Bf. ausbezahlten Lohneinkünfte rechtmäßig in die Bemessungsgrundlage aufgenommen.

#### **4. Tätigkeit als Gesellschafter-Geschäftsführer der K GmbH**

Ergänzend ist anzumerken, dass seit 2007 die Anteile an der K GmbH die Angehörigen der Familie Bf und die S. GmbH je zur Hälfte halten, wobei der Bf. zu 20% und zwei weitere Familienangehörige zu jeweils 15% am Stammkapital beteiligt sind. Dazu wurde im Gesellschaftsvertrag vereinbart, dass jede Gesellschaftergruppe der Komplementär-GmbH (die Familie Bf und die S. GmbH) ein Nominierungsrecht für einen selbständig vertretungsbefugten Geschäftsführer hat.

Der Bf. ist daher auch handelsrechtlicher Geschäftsführer der K GmbH und wurde für die Komplementär-GmbH, die Arbeitsgesellschafterin der KG ist, jedenfalls 2008 auch mit der Geschäftsführung der K KG betraut. Diese leistete dafür an die K GmbH eine jährliche Vergütung (Tätigkeits- Haftungs- und Aufwandsentschädigung) von gerundet € 14.869.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise dieses Sachverhaltes spricht vieles dafür, eine derartige Geschäftsführungstätigkeit für die Komplementär-GmbH sowie für die KG auch dann als begünstigungsschädliche Erwerbstätigkeit zu beurteilen, wenn der Geschäftsführer bloß deshalb kein Entgelt dafür bezieht, um formalrechtlich die Voraussetzungen des § 37 Abs. 5 EStG zu erfüllen. Der tatsächliche Vermögenswert einer unentgeltlichen Geschäftsführung durch den Gesellschafter-Geschäftsführer wird bei einer solchen Gestaltung lediglich nicht über den üblichen Wege selbständiger oder nichtselbständigen Einkünfte realisiert. Der Vermögenswert einer solchen unentgeltlichen

Geschäftsführung bleibt jedoch in der Kapitalgesellschaft direkt oder indirekt erhalten und kommt diesem Steuerpflichten dann in seiner Stellung als Gesellschafter zu.

Für die Beurteilung des Vorliegens einer Erwerbstätigkeit im Sinne des § 37 Abs. 5 Z. 3 EStG ist maßgeblich auf das Faktum der Einstellung oder Fortsetzung einer wirtschaftlich bedeutsame Tätigkeit abzustellen, während der Zeitpunkt des Zuflusses der Einnahmen aus einer solchen Tätigkeit nicht relevant ist. Nichts anderes kann dann gelten, wenn ein Gesellschafter-Geschäftsführer ohne plausiblen außersteuerlichen Grund auf eine fremdübliche Vergütung für seine fortgesetzte Geschäftsführungstätigkeit verzichtet, um formalrechtlich das Kriterium der Einstellung der Erwerbstätigkeit für die Steuersatzbegünstigung zu erfüllen.

Es würde daher bei einer derart gelagerten unentgeltlichen Geschäftsführung des Gesellschafter- Geschäftsführers ebenfalls eine aktive Erwerbstätigkeit vorliegen – die im Falle einer an die Komplementär-GmbH geleisteten Jahresvergütung von € 14.869 – die Geringfügigkeitsgrenze des § 37 Abs.5 Z. 3 EStG üblicher Weise überschreiten wird.

### **Zulässigkeit der Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist 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 nicht einheitlich beantwortet wird (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Im gegenständlichen Fall war keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen. Die vom Verwaltungsgericht beurteilte Tatfrage, dass der Bf. im Jahr 2008 und 2009 ein aufrechtes Dienstverhältnis mit der K GmbH hatte aus dem ihm Lohneinkünfte zugeflossen sind, ist keiner Revision zugänglich. Die rechtliche Beurteilung, dass die Ausübung dieser aktiven Erwerbstätigkeit mit Einkünften in Höhe von € 4.628 für die Steuersatzbegünstigung gemäß § 37 Abs. 5 Z. 3 EStG schädlich ist, folgt der ständigen Rsp. des VwGH (14.10.2010, 2008/15/0242).

Wien, am 16. September 2016