



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des EN, vertreten durch SGS, vom 27. Juni 2011 und 30. September 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes L vom 25. Mai 2011 in der nach § 293 BAO berichtigten Fassung vom 31. Mai 2011 betreffend Einkommensteuer 2008 sowie vom 23. September 2011 betreffend Einkommensteuer 2009 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer 2008 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die festgesetzte Abgabe beträgt

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2008	Einkommen	14.405,31 €	Einkommensteuer	-4.171,03 €
Ergibt folgende Gutschrift			-4.171,03 €	

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer 2009 bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Anlässlich einer Betriebsprüfung (BP) wurde folgendes festgestellt (Auszug):

- a. Bei der Gesellschaft des Bw. (EN), der AN KG (Gesellschafter EN und HN), sei am 8. Januar 2004 das Konkursverfahren eröffnet worden. Ebenso für die Komplementär-GmbH am 20. Januar 2004. Das Konkursverfahren beider Firmen sei am 3. September 2008 nach Schlussverteilung der Masse aufgehoben und die Firmen anschließend gemäß § 10 Abs 2 FBG gelöscht worden.
- b. Prüferfeststellung: Da negative Kapitalkonten der Kommanditisten bestünden, sei grundsätzlich der Tatbestand des § 24 Abs. 2 EStG erfüllt. Die Berechnung der Höhe des Aufgabegewinnes werde wie folgt vorgenommen: Kapitalkonten der Kommanditisten plus 2003/2004 erzielte Verluste und Entnahmen; abzurechnen seien Gesellschafterdarlehen, Wechselbürgschaftverpflichtung und Kommunalsteuer. Es ergebe sich ein Veräußerungsgewinn von 938.861,18 € für EN (Bw.) und 1.199.281,60 € für HN.
- c. Gemäß § 24 Abs. 2 EStG sei beim Ausscheiden eines Gesellschafters, der als (Mit)Unternehmer des Betriebes anzusehen sei, als Veräußerungsgewinn jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen, das er nicht auffüllen müsse.

Die Konkursöffnung über das Vermögen einer KG führe zwar gemäß § 161 Abs. 2 iVm § 131 Z 3 UGB zur Auflösung der Gesellschaft, nicht aber zur sofortigen Beendigung. Die Gesellschaft könne – zB im Falle des Abschlusses des Zwangsausgleiches – noch weiter fortbestehen. Werde hingegen das Massevermögen verwertet und verteilt und dann der Konkurs aufgehoben, komme es erst dadurch zu einer Vollbeendigung der Gesellschaft (VwGH 21.2.1996, 94/14/0160). Die Eröffnung des Konkursverfahrens und damit die Auflösung der Gesellschaft bedeute nur, dass an die Stelle des ursprünglichen Gesellschaftszweckes nunmehr der Abwicklungszweck trete. Im Konkursfall trete an die Stelle der Liquidation gemäß § 145 ff UGB das Konkursverfahren. Die Aufhebung des Konkursverfahrens nach Vollzug der Schlussverteilung (§ 139 Abs. 1 KO) führe zur Beendigung der Gesellschaft (vgl Koppensteiner in Straube, HGB I, § 131, Tz 12). Eine Liquidation bzw Abwicklung im Zuge eines Konkursverfahrens sei keine begünstigte Betriebsaufgabe iSd § 24 EStG 1988. Damit bleibe während der Abwicklung im Konkurs der Gewerbebetrieb als laufender Betrieb bestehen (EStR 2000, Rz 5642 mwN) und erst die Verteilung des Massevermögens führe zur Beendigung des Betriebes bzw der Gesellschaft (VwGH 21.2.1996, 94/14/0160). Dies sei auch der Zeitpunkt, der für die steuerliche Berücksichtigung des nicht aufgefüllten negativen Kapitalkontos maßgeblich sei. Der Zeitpunkt der Konkursöffnung könne nicht für die Berücksichtigung des negativen Kapitalkontos iSd § 24 Abs. 2 EStG 1988 relevant sein, weil sich durch die Eröffnung des Konkursverfahrens nur der Gesellschaftszweck geändert hätte, der nun den Abverkauf der Anlagegüter zum Gegenstand habe. Erst der Vollzug der Schlussverteilung des Vermögens führe zur Beendigung der Gesellschaft und damit zur

Berücksichtigung der negativen Kapitalkonten iSd § 24 Abs. 2 EStG 1988. Die Veräußerungsgewinnbesteuerung sei daher im Jahr 2008 vorzunehmen. Es werde ersucht mitzuteilen, ob die Verteilungsregelung des § 37 Abs. 2 EStG beantragt werde.

2. Gegen den aufgrund der BP erlassenen Einkommensteuerbescheid aus 2008 (geänderter Bescheid vom 31. Mai 2011) wurde mit Schreiben vom 27. Juni 2011 Berufung eingelegt.

a. Im Zuge der Schlussbesprechung der BP betreffend Veranlagung 2008 sei der Antrag gestellt worden, gemäß § 37 Abs. 5 EStG die negativen Verrechnungskonten aus der im Konkurs befindlichen KG als außerordentliche Einkünfte aus einer Betriebsaufgabe mit dem halben Durchschnittssteuersatz zu besteuern.

Dies sei mit dem Argument abgewiesen worden, dass EN im Jahr 2008 (das Jahr, in dem ihm schlussendlich der Aufgabegewinn zugerechnet wurde) die Voraussetzung nicht erfülle, ohne Erwerbstätigkeit zu sein. Die Kriterien des 60. Lebensjahres und der siebenjährigen Bestandsfrist des Betriebes seien jedoch erfüllt. Deshalb sei die Verteilung der Einkünfte auf drei Jahre angewandt worden.

b. Gemäß EStR 7317 würden sich die Grenzen von 22.000,00 € Umsatz und 730,00 € an Einkünften auf die Tätigkeit beziehen, die ab der Betriebsaufgabe ausgeübt worden sei. Weiters beziehe sich die jeweilige Grenze auf das Kalenderjahr. Nachdem das Konkursverfahren im September 2008 abgeschlossen worden sei, müsse man prüfen, welche Einkünfte tatsächlich im Jahr 2008 noch zugeflossen seien.

Es sei davon auszugehen, dass die Gehaltzahlungen jeweils im Nachhinein fällig gewesen seien. Somit sei der erste Zeitraum, der nach der Betriebsaufgabe zur Erwerbstätigkeit geführt habe, der Oktober 2008 gewesen, dessen Auszahlung wiederum im November erbracht worden sei. Der Novembergehalt somit im Dezember. Damit sei mit zwei geringfügigen Monatsbezügen die Grenze der 730,00 € nicht überschritten. Weiters sei noch zu prüfen, ob im damaligen Veranlagungsverfahren alle Werbungskosten in Abzug gebracht worden seien, die wiederum zu einer Verminderung der Einkünfte führen würden. Selbst wenn es nur die pauschalen Werbungskosten von 132,00 € seien, würden diese ebenfalls die Einkünfte vermindern.

c. Aufgrund dieser Tatsachen ersuche man, dem Antrag der Besteuerung nach § 37 Abs 5 EStG – somit mit dem halben Durchschnittssteuersatz – stattzugeben und den Einkommensteuerbescheid für 2008 entsprechend zu korrigieren.

3. Am 16. September 2011 erging bezüglich des Hälftesteuersatzes bei der Veranlagung der Einkommensteuer 2008 eine abweisende Berufungsvorentscheidung, die wie folgt begründet wurde:

- a. Gemäß § 37 Abs. 5 Z 3 EStG könne der Hälftesteuersatz dann angewandt werden, wenn der Steuerpflichtige das 60. Lebensjahr vollendet und die Erwerbstätigkeit eingestellt habe. Eine Erwerbstätigkeit liege nicht vor, wenn der Gesamtumsatz aus den ausgeübten Tätigkeiten 22.000,00 € und die gesamten Einkünfte aus den ausgeübten Tätigkeiten 730,00 € im Kalenderjahr nicht übersteigen würden.
- b. Im gegenständlichen Fall seien jedoch im Jahr 2008 (Jahr der Veräußerungsgewinnbesteuerung) aus einer aktiven nichtselbständigen Tätigkeit Einkünfte in Höhe von 3.860,19 € (Zeitraum 1.1.2008 – 31.12.2008, ohne Abzug des WKP von 132,00 €) erzielt worden. Auch in den Jahren 2009 und 2010 seien aktive Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in ungefähr der gleichen Höhe angefallen (2009 mit 3.962,18 € und 2010 mit 4.027,08 €).

Der Abgabepflichtige habe daher seine Erwerbstätigkeit nicht eingestellt, wie es § 37 Abs. 5 Z 3 EStG fordere, sondern erzielle weiterhin Einkünfte über der Bagatellgrenze von 730,00 € (auch im Jahr 2009 und 2010). Steuerlich begünstigt sei jedoch nur die tatsächliche und endgültige Einstellung der Erwerbstätigkeit, dh auch eine nur geringfügig fortgeführte Erwerbstätigkeit sei schädlich (so Doralt, § 37, Rz 72). Der Hälftesteuersatz könne daher mangels Vorliegen der Voraussetzung „Einstellung der Erwerbstätigkeit“ nicht zur Anwendung gelangen.

- c. Die bloße Konkurseröffnung der AN KG im Jahre 2004 habe weder zur Betriebsaufgabe geführt, noch zur Betriebsveräußerung.

Die Konkurseröffnung über das Vermögen einer KG führe zwar zufolge § 161 Abs. 2 iVm § 131 Z 3 UGB zur Auflösung der Gesellschaft, nicht aber zur sofortigen Beendigung. Die Gesellschaft habe vorerst weiterbestanden und hätte auch weiter fortbestehen können, zB im Falle des Abschlusses eines Zwangsausgleiches. Aus diesem Grunde sei daher auch die Veräußerungsgewinnbesteuerung infolge Aufdeckung des negativen Kapitalkontos erst im Jahre 2008 durchgeführt worden, da die Gesellschaft in den Jahren 2004 bis 2008 (genau bis 3. September 2008) weiterhin fortbestanden habe.

- d. Für die Bagatellgrenze des § 37 Abs 5 Z 3 EStG von 730,00 € sei daher der Zeitraum vom 4. September 2008 bis zum 31. Dezember 2008 maßgebend. Gemäß § 19 Abs. 1 EStG seien Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zufließen würden. Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen (wie gegenständlich die Gehaltszahlungen),

die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor dem Beginn oder nach Beendigung des Kalenderjahres zufließen würden, seien in jenem Kalenderjahr zugeflossen, zu dem sie wirtschaftlich gehörten. Aus diesem Grunde gelte das Dezembergehalt 2008 als im Jahr 2008 zugeflossen, auch wenn der Zufluss erst Anfang Januar 2009 erfolgt sei. Im Übrigen werde in der Berufung auch nicht dargelegt, dass das Dezembergehalt außerhalb der von der Verwaltungspraxis angesetzten Definition von „kurze Zeit vor Beginn oder nach Beendigung des Kalenderjahres“ (nämlich 15 Tage) zugeflossen wäre.

Für die Berechnung der Bagatellgrenze von 730,00 € ist daher das anteilige Septembergehalt ab 4. September 2008, das Oktobergehalt, Novembergehalt und Dezembergehalt (einschließlich Weihnachtsremuneration) aufzusummen. Bereits unter diesem rechnerischen Blickwinkel ergebe sich, dass die Bagatellgrenze von 730,00 € im Jahr 2008 überschritten worden sei. Auch aus diesem Grund könne der Hälftesteuersatz nicht zur Anwendung gelangen.

4. Am 30. September 2011 wurde gegen den Einkommensteuerbescheid für 2009 vom 23. September 2009 Berufung eingelegt (in diesem Bescheid wurde vom Finanzamt das zweite Drittel aus der Verteilungsregel nach § 37 Abs. 2 EStG angesetzt):

Verwiesen werde auf die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2008 vom 27. Juni 2011. Beantragt werde eine Halbsatzbegünstigung gemäß § 37 Abs. 5 EStG, für 2009 sei daher kein zweites Drittel der Verteilung anzusetzen.

5. Mit Anbringen vom 4. Oktober 2011 stellte der Bw. den Antrag, den Einkommensteuerbescheid 2008 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorzulegen.

6. Am 6. Oktober 2011 wurden die Berufungen betreffend Einkommensteuer 2008 und 2009 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung übermittelt.

Vom Finanzamt wurde beantragt, die Berufung betreffend Einkommensteuer 2008 abzuweisen und die Berechnungsgrundlagen der BVE zu übernehmen, da der Verlustvortrag noch korrigiert worden sei. Weiters wurde beantragt die Berufung betreffend Einkommensteuer 2009 abzuweisen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Strittig ist im vorliegenden Fall ausschließlich, ob die Betriebsaufgabe 2008 mit dem halben Durchschnittsteuersatz zu besteuern ist oder die Einkünfte auf drei Jahre zu verteilen sind.

2. Gemäß § 37 Abs 5 EStG steht für außerordentliche Einkünfte aus der Betriebsaufgabe der ermäßigte Steuersatz zu, wenn der Steuerpflichtige das 60. Lebensjahr vollendet hat und die Erwerbstätigkeit einstellt. Eine Erwerbstätigkeit liegt nicht vor, wenn der Gesamtumsatz aus den ausgeübten Tätigkeiten 22.000,00 € und die gesamten Einkünfte aus den ausgeübten Tätigkeiten 730,00 € im Kalenderjahr nicht übersteigen.

Nach EStR 7317 beziehen sich diese Grenzen nur auf Einkünfte oder Umsätze aus Tätigkeiten, die ab der Betriebsaufgabe oder –veräußerung ausgeübt wurden. Unter die genannten Grenzen fallen daher nicht Einkünfte und Umsätze aus Tätigkeiten, bei denen die Leistungserbringung zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe oder –veräußerung bereits erfolgt ist. Sollte in derartigen Fällen der Zahlungsfluss oder die Rechnungslegung erst nach Betriebsaufgabe oder –veräußerung erfolgen, sind diese Einkünfte/Umsätze nicht einzubeziehen. Die Grenzen bestehen jeweils für ein Kalenderjahr. Im Jahr der Betriebsaufgabe sind sie auf die ab der Betriebsaufgabe erzielten Einkünfte bzw auf Umsätze den aus ab der Betriebsaufgabe ausgeübten Tätigkeiten zu beziehen.

Nach Jakom/Kanduth-Kristen, § 37, Rz 33, ist für die Abgrenzung in zeitlicher Hinsicht die Leistungserbringung maßgeblich, die Rechnungslegung und der Zufluss der Einnahmen sind irrelevant.

3. Das Hauptargument der Berufung besteht darin, dass sich die Grenzen auf das Kalenderjahr beziehen würden und daher eine Aliquotierung vorzunehmen sei. Da Gehaltszahlungen erst im Nachhinein fällig würden, sei mit zwei Monatsgehältern die Grenze von 730,00 € noch nicht überschritten.

4. Aus den Ausführungen im Kommentar Jakom und der Rz 7317 der EStR, denen sich der UFS vollinhaltlich anschließt, kann aber entnommen werden, dass zugunsten der Steuerpflichtigen vor dem Betriebsaufgabepunkt erzielte Einkünfte, die erst nach der Betriebsaufgabe zufließen, nicht in die Berechnung der Umsatz- und Einkünftegrenzen miteinbezogen werden. Diese Rechtsfolge wird damit begründet, dass es auf den Zeitpunkt der Leistung und nicht auf den Zeitpunkt der Zahlung ankommt. Umgekehrt sind dann aber auch im vorliegenden Fall die Leistungszeitpunkte für die Berechnung der Einkünftegrenze heranzuziehen.

Nachdem die Betriebsaufgabe am 4. September 2008 erfolgte, wären dies die Monate September (Tage 5-30), Oktober, November und Dezember 2008. Selbst bei aliquoter Ansetzung der Gehälter würde der anteilige Betrag jedenfalls weit über der Grenze von 730,00 € liegen ($3.860,19:12 \times 4 = \text{rd. } 1.286,00 \text{ €}$; auch nach dem Abzug pauschaler Werbungskosten: $1.286,00 \text{ € abzügl. } 132,00 \text{ € = rd. } 1.254,00 \text{ €}$).

Aufgrund der Überschreitung der Einkunftsgrenze ist der ermäßigte Steuersatz nicht anzuwenden, die Einkünfte sind auf drei Jahre zu verteilen.

Die Berufungen betreffend Einkommensteuer 2008 und 2009 sind abzuweisen, der Einkommensteuerbescheid für 2008 ist abzuändern.

Beilage: 1 Anonymisierungsblatt, 1 Berechnungsblatt

Linz, am 28. Oktober 2011