

GZ. RV/2319-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder ADir. Dipl.Ing. Gertraude Ritz, Brigitte Samitz und KomzIR. Johann Fröhlich am 24. April 2003 über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk betreffend Einkommensteuer 2000 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkommensteuer wird für 2000 festgesetzt mit **18.431,94 €** (253.629 S).

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

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. war bis Ende Februar 1992 als leitender Angestellter tätig. Er bezog neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit noch Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus einer Aufsichtsratstätigkeit für fünf Unternehmen. Weiters erzielte er Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Beteiligung als atypischer stiller Gesellschafter bzw. Kommanditist an fünf Kapital- bzw. Personengesellschaften.

Nach seiner Pensionierung (ab März 1993) war der Bw. bis zum Jahr 1996 (zunächst noch für fünf, im Jahr 1996 noch für ein Unternehmen) als Aufsichtsrat tätig. Er erzielte daneben weiterhin bis zum Jahr 2000 Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Beteiligter an (zunächst noch fünf, im Jahr 2000 noch zwei) Gesellschaften.

Im Berufungsjahr 2000 bezog der Bw. neben seiner Pension Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Beteiligung als atypischer stiller Gesellschafter an der A-GmbH und an der N-GmbH.

An diesen beiden Gesellschaften beteiligte er sich im Jahr 1991 bzw. 1992 treuhändig über ein Bankunternehmen.

Der Bw. kündigte die Beteiligungen an der A-GmbH und N-GmbH per 31. Dezember 2000.

Er wies in seiner Einkommensteuererklärung 2000 Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus den beiden Beteiligungen in Höhe von insgesamt 900.000 S (A-GmbH: steuerlicher Ergebnisanteil für 2000: -15.000 S, Veräußerungsgewinn: 420.000 S, Einkünfte aus Gewerbebetrieb daher: 405.000 S; N-GmbH: steuerlicher Ergebnisanteil für 2000: 0 S, Veräußerungsgewinn: 495.000 S, Einkünfte aus Gewerbebetrieb daher: 495.000 S) aus und beantragte die Besteuerung dieser Einkünfte mit dem Hälftesteuersatz gemäß § 37 EStG 1988.

Der Bw. führte in den Steuererklärungsbeilagen ergänzend zu seinem Antrag aus, er sei über 60 Jahre und werde künftig wegen der Einstellung der Erwerbstätigkeit keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb mehr beziehen.

Im Einkommensteuerbescheid 2000 vom 11. Juni 2001 wurde der Hälftesteuersatz mit der Begründung nicht berücksichtigt, die Beteiligung an einem Handelsgewerbe als unechter stiller Gesellschafter stelle keine Erwerbstätigkeit im Sinne des § 37 Abs. 5 EStG 1988 dar. Der ermäßigte Steuersatz aus dem Titel der Einstellung der Erwerbstätigkeit stehe daher für den Gewinn aus der Veräußerung der Beteiligungen nicht zu.

Gemäß § 37 Abs. 2 EStG 1988 verteilte das Finanzamt die Einkünfte aus Gewerbebetrieb jedoch auf drei Jahre und setzte im Einkommensteuerbescheid 2000 nur ein Drittel der betreffenden Einkünfte an.

Der Bw. erhob gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 Berufung mit der Begründung, die Ablehnung seines Antrages auf Gewährung des Hälftesteuersatzes sei seiner Rechtsansicht nach weder mit § 37 Abs. 5 EStG 1988 noch mit § 24 EStG 1988 begründbar. Es sei auch darauf hinzuweisen, dass in all den Jahren seiner Beteiligung an den betreffenden Gesellschaften seine Gewinne oder Verluste aus den Gesellschaften als Gewinne oder Verluste aus Gewerbebetrieb veranlagt wurden, womit das Finanzamt anerkannt habe, dass seine Beteiligung an diesen Gesellschaften steuerlich als gewerbliche Tätigkeit zu bewerten ist. Der Gesetzgeber habe bei Ermöglichung von Beteiligungsmodellen der gegenständlichen Art die Absicht verfolgt, für Anleger einen steuerlichen Anreiz zur Beteiligung an der Finanzierung bestimmter Vorhaben zu schaffen. Es könne nicht im Sinne des Gesetzgebers sein, durch eine spätere einengende Auslegung von Steuervorschriften durch die Finanzbehörden den zur erwünschten Anlage bereiten Steuerzahler im Nachhinein zu bestrafen.

Mit Vorhalt der Finanzlandesdirektion wurde der Bw. ersucht, die Verträge und sonstigen Unterlagen betreffend seine Beteiligungen an der A-GmbH und N-GmbH vorzulegen. Der Bw. wurde weiters ersucht bekanntzugeben, ob seine Beteiligung an den beiden Gesellschaften mit Aktivitäten seinerseits verbunden war und ob er von den beiden Gesellschaften Leistungsvergütungen für eine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaften erhalten hat.

Der Bw. legte in der Folge die Verträge über seine Beteiligungen an der A-GmbH und N-GmbH vor.

Er führte in der Vorhaltsbeantwortung aus, seine Beteiligungen seien nicht mit Aktivitäten seinerseits verbunden gewesen. Er habe auch keine Leistungsvergütungen bezogen. Seine Mitwirkungsrechte seien durch die Treuhänderin wahrgenommen worden. Er sei anteilmäßig an Gewinn und Verlust der Gesellschaften beteiligt gewesen und habe damit ein unternehmeri-

sches Risiko zu tragen gehabt. Die Gewährung des Hälftesteuersatzes für allfällige Veräußerungsgewinne bei Beendigung der Beteiligungen sei zum Zeitpunkt des Erwerbes der Beteiligungen unbestritten gewesen, was ihm damals vom Finanzamt auch bestätigt wurde.

Die Nichtgewährung des Hälftesteuersatzes stelle daher auch einen Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben dar.

Strittig ist, ob im gegenständlichen Fall der Hälftesteuersatz für außerordentliche Einkünfte gemäß § 37 Abs. 5 EStG 1988 zu berücksichtigen ist.

Der Senat hat erwogen:

Gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 ermäßigt sich der Steuersatz für außerordentliche Einkünfte (Abs. 5) auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes.

Gemäß § 37 Abs. 5 EStG 1988 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.

Gesellschafter einer Personengesellschaft gelten als erwerbstätig, soweit sie "mit anderen erwerbstätigen Personen wirtschaftlich in Wettbewerb treten". Danach sind persönlich haftende Gesellschafter jedenfalls erwerbstätig (auf Grund der Haftung bzw. des Unternehmer-Risikos, auch ohne Ausübung einer besonderen Tätigkeit), Kommanditisten nicht erwerbstätig, soweit ihre Stellung dem Regelstatut des HGB entspricht ("kapitalistisch organisierte Kommanditgesellschaft"), stiller Gesellschafter nicht erwerbstätig, soweit dem Gesellschafter Mitspracherechte nur in dem Umfang eingeräumt werden, wie sie dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zustehen. Vergütungen für eine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft

führen zur Erwerbstätigkeit, nicht aber Vergütungen für die Gewährung von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern (vgl. *Doralt*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 76 bis 78 zu § 37 EStG 1988).

Im gegenständlichen Fall hatten die stillen Gesellschafter im Wesentlichen nur dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft vergleichbare Mitspracherechte. Es liegen somit "kapitalistische" Beteiligungen vor.

Der Bw. war auf Grund seiner Gesellschafterstellung demnach nicht erwerbstätig.

Nach Doralt setzt die Steuersatzbegünstigung jedoch nur voraus, dass der Steuerpflichtige seine Erwerbstätigkeit einstellt. Die vorangegangene Erwerbstätigkeit ist hingegen nicht Voraussetzung der Begünstigung. Ist daher der Gesellschafter einer Personengesellschaft nicht erwerbstätig, dann braucht er eine Erwerbstätigkeit auch nicht einstellen, um die Steuersatzbegünstigung in Anspruch zu nehmen. Hätte der Gesetzgeber die Begünstigung von einer vorangegangenen Erwerbstätigkeit des Gesellschafters abhängig gemacht, so hätte dies unzweifelhaft als eine wesentliche Änderung gegenüber der früheren Rechtslage einen Niederschlag in den Gesetzesmaterialien gefunden. Eine derartige Auslegung würde zudem der Systematik des Gesetzes und dem Gesetzeszweck widersprechen (vgl. *Doralt*, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 82 zu § 37 EStG 1988; sowie *Doralt/ Kohlbacher*, Der Kommanditist und die Halbsatzbegünstigung nach § 37 Abs. 5 EStG 1988, ÖStZ 1997, S 327; *Schrott-meyer*, Begünstigungsfähigkeit "kapitalistischer Mitunternehmerschaften", SWK 1999, S 665).

Nach den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage "unterliegen Veräußerungs- und Übergangsgewinne von Steuerpflichtigen, bei denen von Gesetzes wegen eine zwangsweise Beendigung der Tätigkeit unterstellt wird, auch in Hinkunft dem ermäßigten Steuersatz. Im Hinblick auf die generelle Tendenz zur Anhebung des faktischen Pensionsalters wurde dabei allerdings die Altersgrenze von bisher 55 Jahre auf 60 Jahre angehoben. Die anderen Anspruchsvoraussetzungen sind unverändert" (EB zum Strukturanpassungsgesetz 1996, ÖStZ 1996, 183).

Nach Verwaltungsmeinung (vgl. zB *Quantschnigg/Bruckner*, Die Halbsatzbegünstigung nach dem Strukturanpassungsgesetz 1996, in: ÖStZ 1997, S 158) ist zwar die Veräußerung einer "kapitalistischen" Mitunternehmerbeteiligung – sofern die Veräußerung nicht im Zuge (dh. innerhalb eines Sechsmonatezeitraumes) der Beendigung anderer Erwerbstätigkeiten erfolgt – nach § 37 Abs. 5 EStG 1988 nicht begünstigt, jedoch halten die genannten Autoren unter

Punkt 3 (ÖStZ 1997, S 163, vorletzter Absatz) auch eine weniger strenge – den § 37 Abs. 5 EStG 1988 auch bei isolierter Abschichtung zulassende – Interpretation für denkmöglich.

Da der Bw. im Veräußerungsjahr zudem über 60 Jahre alt war und auch die oben angeführte Siebenjahresfrist erfüllt ist, sind die Voraussetzungen für die Gewährung des Hälftesteuersatzes als gegeben anzusehen.

In dem am 12. Februar 2002 ergangenen Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der A-GmbH und Mitgesellschafter wurden die anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Bw. mit 410.452 S und der Veräußerungsgewinn mit 400.798 S festgestellt.

In der Berufungsentscheidung werden daher die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 905.452 S (410.452 S aus der Beteiligung an der A-GmbH plus 495.000 S aus der Beteiligung an der N-GmbH) und die gemäß § 37 Abs. 5 EStG 1988 begünstigten Einkünfte in Höhe von 895.798 S (400.798 S aus der Beteiligung an der A-GmbH plus 495.000 S aus der Beteiligung an der N-GmbH) angesetzt.

Der Einkommensteuerbescheid für 2000 war daher diesbezüglich abzuändern.

Da es noch keine Judikatur zu dieser Rechtsfrage gibt und in der Literatur unterschiedliche Rechtsauffassungen vertreten werden, liegt ein Fall "grundsätzlicher Bedeutung" im Sinne des § 282 Abs. 1 Z 2 BAO vor, weswegen eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat erfolgte.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 28. April 2003