



UNABHÄNGIGER
FINANZSENA

Außenstelle Wien
Senat 18

GZ. RV/3355-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Hans Peter Roth gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Pölten betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Die Einkommensteuer für das Jahr 2000 wird mit Euro 1.582,01 festgesetzt.

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. ist Pensionist und schichtete im Streitjahr eine Mitunternehmerbeteiligung ab.

Der Bw. beantragte in seiner Einkommensteuererklärung 2000, unter der Kennzahl 423 "Einkünfte gemäß § 37 oder § 38, für die ich den Hälftesteuersatz beanspruche" die Anwendung des Hälftesteuersatzes auf einen Veräußerungsgewinn in Höhe von S 165.000,00.

Das Finanzamt erließ den Einkommensteuerbescheid 2000 am 15. Oktober 2001 und anerkannte den beantragten Hälftesteuersatz mit der folgenden Begründung nicht:

"Der begünstigte Steuersatz für den Veräußerungsgewinn von S 165.000,-- wurde nicht gewährt, da die Voraussetzungen gemäß § 37 Abs. 5 EStG 1988 nicht gegeben sind. Der Hälftesteuersatz steht für Veräußerungsgewinne u.a. dann zu, wenn der Abgabepflichtige das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt und zudem die Beteiligung zumindest sieben Jahre im Besitz hatte. Die Abschichtung einer mitunternehmerischen Beteiligung, die keine Erwerbstätigkeit vermittelt, ist i.S.d. § 37 Abs. 5 EStG 1988 dann begünstigt, wenn die Beteiligung im Zuge der Beendigung der Erwerbstätigkeiten (dh. innerhalb eines Sechsmonatezeitraumes) – einschließlich nichtselbständiger Arbeit – veräußert bzw. abgeschichtet wird. Eine spätere "isolierte" Veräußerung bzw. Abschichtung ist nicht mehr begünstigt.

Sie haben im Jahr 1996 Ihre Erwerbstätigkeit beendet (Pensionierung) und im Jahr 2000 die Beteiligung an der V. GmbH u Mitg. veräußert. Ein Zusammenhang zwischen Veräußerung und Einstellung der Erwerbstätigkeit ist somit nicht gegeben."

In der mit Schriftsatz vom 7. November 2001, eingebrachten Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 beantragte der Bw. die Aufteilung des Veräußerungsgewinnes auf 3 Jahre.

Im gleichfalls mit 7. November 2001 datierten und am 14. November 2001 beim Finanzamt eingebrachten, als "Berufungs-Ergänzung" bezeichneten Schriftsatz führt der Bw. aus:

"Ich berufe gegen die Nichtgewährung des "begünstigten Steuersatzes" (=1/2 Steuersatz) für den Veräußerungsgewinn von S 165.000,-- für das Jahr 2000, da dem Gesetz nach sämtliche Voraussetzungen gegeben sind.

Ich bin 60 Jahre alt (1998) – in Pension (1996) und besitze die Beteiligung 7 Jahre.

Ich war Landesbediensteter (Techniker) und habe von 1988 – 1995 jedes Jahr eine VERLUST-Beteiligung als Altersvorsorge getätigt. (Landesinterne Bauvorhaben)

Der Rückfluss des Veräußerungsgewinnes aus diesen Beteiligungen erfolgte ab 1996.

Nach Rücksprache mit dem Finanzamt (siehe handschriftliche Notiz vom 27. 5. 98) erfolgt die Versteuerung der Gewinne wie folgt:

1996 – Aufteilung auf 3 Jahre

1997 – Aufteilung auf 3 Jahre

ab 1998 – $\frac{1}{2}$ Steuersatz bis zum Auslaufen der Beteiligungen (2003)

1998 wurde dieser $\frac{1}{2}$ Steuersatz gewährt.

1999 war kein Veräußerungsgewinn – daher keine Notwendigkeit.

2000 habe ich in gutem Glauben den $\frac{1}{2}$ Steuersatz beantragt und dieser wurde nicht gewährt.

Bereits 1996 wurde mir gesagt, dass erst ab 1998 und die Folgejahre der "begünstigte Steuersatz=1/2 Steuersatz" möglich ist, da erst ab diesem Jahr (98) der letzte Punkt der Voraussetzungen (60. Lebensjahr) erfüllt ist.

Es wurde auch so gehandhabt und für 1998 der $\frac{1}{2}$ Steuersatz gewährt. Da in der Zwischenzeit keine gesetzliche Änderung erfolgte, habe ich in gutem Glauben vertraut, dass die seinerzeitige Auskunft, bzw. Anwendung des Gesetzes noch Gültigkeit hat."

Dieser "Berufungsergänzung" liegt eine "Kopie handschriftliche Notiz vom 27.5.98 laut Auskunft des Finanzamtes für die weitere Vorgangsweise" bei, welche nachstehenden Vermerk enthält:

"ab dem 60. Lebensjahr (u. Pension) ist $\frac{1}{2}$ Steuersatz begünstigt möglich. Daher ab FA/98 Otto (formlosen Antrag stellen) $\frac{1}{2}$ Steuersatz (jedes Jahr)."

Die vom Bw. im Jahre 2000 abgeschichtete Beteiligung bestand an der V. GmbH u Mitg. mit dem Unternehmensgegenstand der "Errichtung und Vermietung bzw. Verkauf von Baulichkeiten des Regierungsviertels in St. Pölten (insbesondere Landhaus). Der Bw. beteiligte sich im Jahr 1992 an der oben angeführten Gesellschaft treuhändig über die H. Leasing als (atypisch) stiller Gesellschafter mit einer stillen Gesellschaftseinlage in Höhe von ATS 100.000,-- und hat per 31. 12. 2000 das Treuhandverhältnis gekündigt mit dem Auftrag, die Gesellschaftsbeteiligung ebenfalls per 31. 12. 2000 zu kündigen. Die H. Leasing teilte dem Bw. einen Veräußerungsgewinn 2000 betreffend der angeführten Beteiligung in Höhe von ATS 165.000,-- mit.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob für den Gewinn aus der Veräußerung (Abschichtung) einer mitunternehmerischen Beteiligung, die keine Erwerbstätigkeit vermittelt, nach Erreichen des 60. Lebensjahres und Jahre nach Einstellung der Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen der Hälftesteuersatz gem. § 37 Abs. 5 EStG 1988 für den Veräußerungsgewinn zusteht.

§ 24 Abs. 1 EStG 1988 lautet auszugsweise:

"Veräußerungsgewinne sind Gewinne, die erzielt werden bei

1. der Veräußerung
- des ganzen Betriebes
- eines Teilbetriebes
- eines Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist ..."

§ 37 EStG 1988 lautet auszugsweise:

"(1) Der Steuersatz ermäßigt sich für

- ...
- außerordentliche Einkünfte (Abs. 5)
- ...

auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes.

...

(5) Außerordentliche Einkünfte sind 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."

Unter "Erwerbstätigkeit" fallen alle Tätigkeiten, die sich als aktive Betätigung im Erwerbsleben darstellen.

Eine mitunternehmerische Beteiligung ist, wenn der Mitunternehmer in wirtschaftlicher Sicht keine wesentlich andere Funktion hat wie ein Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, nicht einer aktiven Betätigung zuzuordnen (VwGH 9. 3. 1982, 82/14/0044, 0045; 10. 12. 1985, 85/12/0151, betr Auslegung von "erwerbstätig" in der Zuzugsbegünstigung gem § 103 EStG 1972).

Danach vermittelt eine mitunternehmerische Beteiligung ohne wesentlichen Einfluss auf die Geschäftsführung, wie zB eine bloße Beteiligung an einer Publikums-Personengesellschaft, nicht eine Erwerbstätigkeit iSd § 37 Abs. 5 und § 24 Abs. 6 EStG 1988.

Die treuhändige Beteiligung als atypischer stiller Gesellschafter an der V. GmbH u Mitg. (s. E-Akt, S 9/2000) ist eine mitunternehmerische Beteiligung, die keine Erwerbstätigkeit vermittelt, also eine Beteiligung im Sinne der angeführten VwGH Erkenntnisse und der Literatur (vgl. Wiesner, RdW 1996, 242f, Quatschnigg/Bruckner, ÖStZ 1997, 158). Diese Beteiligung erfüllt damit nicht die Voraussetzungen des § 37 Abs. 5 EStG 1988 betreffend die geforderte Einstellung der Erwerbstätigkeit.

Es kann daher auch der Veräußerungsgewinn eines Einzelunternehmers trotz Weiterbestehens einer mitunternehmerischen Beteiligung im aufgezeigten Sinn nach Maßgabe des § 37 Abs. 5 EStG 1988 begünstigt sein. Die Abschichtung der Beteiligung kann aber nicht mehr begünstigt sein, weil insoweit eine Erwerbstätigkeit nicht eingestellt wird.

Aus dem Gesetzeswortlaut des § 37 Abs. 5 EStG 1988 geht klar hervor (*"Außerordentliche Einkünfte sind Veräußerungs- und Übergangsgewinne, wenn der Betrieb deswegen veräußert oder aufgegeben wird, weil der Steuerpflichtige ... – das 60. Lebensjahr vollendet und seine Erwerbstätigkeit einstellt."*), dass eine Einstellung der Erwerbstätigkeit Voraussetzung für die Anwendung der Ermäßigung der Progression ist. Da solche "kapitalistischen" Mitunternehmerbeteiligungen keine Erwerbstätigkeit darstellen (siehe oben), und logischerweise bei diesen auch eine Erwerbstätigkeit nicht eingestellt werden kann, ist damit die Veräußerung derartiger Beteiligungen grundsätzlich nicht begünstigungsfähig (vgl. Quatschnigg/Bruckner, ÖStZ 1997, S 163; Wiesner, RdW 1996, 242f).

Die Erläuternden Bemerkungen (EB) zum StruktAnpG 1996 gehen zu Art. 39 Z 23 und 44 (§§ 24 Abs. 4, 37) davon aus, dass Veräußerungs- und Übergangsgewinne von Steuerpflichtigen, bei denen **vom Gesetz wegen einer zwangsweisen Beendigung der Tätigkeit unterstellt wird**, auch in Hinkunft dem ermäßigten Steuersatz unterliegen. Im Hinblick auf die generelle Tendenz zur Anhebung des faktischen Pensionsalters wäre dabei allerdings die Altersgrenze von bisher 55 Jahren auf 60 Jahre angehoben worden.

Mit diesen Ausführungen in den EB wird klar, dass das Vorliegen der Voraussetzung "**Einstellung der Erwerbstätigkeit**" vom Gesetzgeber für die begünstige Besteuerung gem. § 37 Abs. 5 EStG 1988 beabsichtigt war. Denn es wird damit einerseits in den EB eine zwangsweise Beendigung der Tätigkeit unterstellt und das heißt nichts anderes, als dass der Gesetzgeber von einer Einstellung einer tatsächlichen Erwerbstätigkeit und nicht von der Einstellung einer kapitalistischen mitunternehmerischen Beteiligung, die keine Erwerbstätigkeit begründet, als begünstigungsfähig ausgeht. Es ist weiters die Beendigung einer mitunternehmerischen Beteiligung, die keine Erwerbstätigkeit vermittelt auch nicht **zwangsweise** im Sinne der EB. Auch die Anhebung der Altersgrenze, begründet mit der Anhebung des faktischen Pensionsalters, stützt dieses Argument, denn die Altersgrenze bzw. das faktische Pensionsalter beziehen sich auf das Entstehen eines Veräußerungs- oder Aufgabegewinnes aufgrund der Einstellung einer tatsächlich ausgeübten Erwerbstätigkeit, und nicht auf das Abschicken einer mitunternehmerischen Beteiligung, die keine Erwerbstätigkeit vermittelt.

Eine Auslegung des § 37 Abs. 5 EStG 1988 in die Richtung – wenn keine Erwerbstätigkeit vorgelegen sei, dann brauche man auch keine einzustellen, und dass eine Erwerbstätigkeit Voraussetzung der Begünstigung sei, stehe nicht im Gesetz (siehe Doralt, § 37 EStG 4. Auflage, Tz 82) – erscheint nach Auffassung des Senates 18 nicht im Sinne des Gesetzgebers gelegen.

Der Steuerpflichtige verweist auf eine "Rücksprache mit dem Finanzamt" und legt dazu eine von ihm handschriftlich angefertigte Gesprächsnote vom 27. Mai 1998 in Kopie der Berufung bei, wonach er nach Erreichen des 60. Lebensjahres und nach Pensionsantritt einen Anspruch auf Versteuerung der Veräußerungsgewinne seiner Beteiligung mit dem Hälftesteuersatz habe. Auch sei ihm bereits 1996 gesagt worden, dass erst ab 1998 und die Folgejahre der

"begünstigte Steuersatz=1/2 Steuersatz" möglich sei, da erst ab diesem Jahr (98) der letzte Punkt der Voraussetzungen (60. Lebensjahr) erfüllt sei.

Der Bw. verweist auch darauf, dass für das Jahr 1998 der Hälftesteuersatz für den Veräußerungsgewinn gewährt worden sei, und da in der Zwischenzeit keine gesetzliche Änderung erfolgt sei, habe der Bw. in gutem Glauben darauf vertraut, die seinerzeitige Auskunft bzw. Anwendung des Gesetzes habe jetzt noch Gültigkeit.

Wenn der Bw. in der Nichtgewährung des Hälftesteuersatzes im Ergebnis seiner Ausführungen einen Verstoß gegen Treu und Glauben sieht, ist er auf Folgendes zu verweisen:

Dem Beschwerdeführer ist zuzustimmen, dass der Grundsatz von Treu und Glauben im Abgabenverfahren Geltung hat. Er besteht jedoch nicht darin, ganz allgemein das Vertrauen eines Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung in der Vergangenheit zu schützen. Nach der Judikatur müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen (zB VwGH 9. Juli 1997, 96/13/0185), wie dies zB der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit der Vorgangsweise herausstellt (VwGH 10. Oktober 1996, 95/15/0208).

Der Bw. behauptet aber nicht, von der Abgabenbehörde zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert worden zu sein und dass sich nachträglich die Unrichtigkeit der Vorgangsweise herausgestellt habe. Dies stünde auch im Widerspruch zur Anschaffung der Beteiligung im Jahr **1992** (siehe E-Akt, S 9/2000). Damit wurde im Hinblick auf die vom Bw. angeführte Auskunftserteilung der Grundsatz von Treu und Glauben nicht verletzt (vgl. die angeführte Judikatur sowie Ritz, ÖStZ 1991, 285).

Auch die Anwendung des Hälftesteuersatzes für Veräußerungsgewinne im Jahr 1998 kann der Bw. nicht erfolgreich für eine Gewährung der Begünstigung im Jahre 2000 einwenden, denn es schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Die Behörde ist verpflichtet von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen.

Die in der Berufung vom 7. November 2001, persönlich abgegeben am 8. November 2001, beantragte Verteilung des Veräußerungsgewinnes auf 3 Jahre gem. § 37 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 wurde berücksichtigt (siehe Berechnungsblatt).

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betragen nunmehr somit S 59.245,00 (1/3 des Veräußerungsgewinnes des Jahres 2000 in Höhe von S 165.000,00, d.s. S 55.000,00 und laufende Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Beteiligung an der NÖ. Treuhandbeteiligung II/Tranche 10 – 1995 in Höhe von S 4.245).

Wien, 6. Mai 2003