



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des D, vertreten durch C, vom 21. Mai 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt, vertreten durch S, vom 25. April 2002 betreffend Einkommensteuer 1999 im Beisein der Schriftführerin U nach der am 28. November 2007 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

Entscheidungsgründe

Mit Einbringungsvertrag vom 17. Dezember 1999 brachte der Berufungswerber seine bestehende Steuerberatungskanzlei (Gewinnermittlung § 4 Abs. 3 EStG 1988) unter Anwendung der Begünstigungen des Art. III des Umgründungssteuergesetzes per 1. April 1999 in die CS- GesmbH ein. Im Rahmen der Einbringung des Einzelunternehmens wurde wegen des Wechsels der Gewinnermittlungsart eine Bilanz zum Einbringungstichtag erstellt und der Übergangsgewinn ermittelt, für den die Tarifbegünstigung des § 37 Abs. 1 iVm § 37 Abs. 5 EStG 1988 (Hälftesteuersatz) in Anspruch genommen wurde.

Im Rahmen einer das Streitjahr 1999 betreffenden Betriebsprüfung wurde unter anderem die Tarifbegünstigung versagt. In der Begründung des Sachbescheides wurde unter Hinweis auf die gesetzlichen Bestimmung (§ 37 Abs. 5 EStG 1988) ausgeführt, dass die Begünstigung des Übergangsgewinnes unter dem Aspekt der Vollendung des 60. Lebensjahres sowie der Einstellung der Erwerbstätigkeit zu beurteilen sei. Mit 1. April 1999 habe der Berufungswerber die Gewährung der Gleitpension nach ASVG beantragt, welche ihm von der Pensionsversicherungsanstalt zuerkannt worden ist. Neben seiner Geschäftsführertätigkeit für die CS- - GesmbH sei der Berufungswerber im Jahr 1999 unter anderem geschäftsführender Gesellschafter (Beteiligungsausmaß 49,2 %) sowie einzelvertretungsbefugter Geschäftsführer der CB- GesmbH gewesen. Für diese Tätigkeit habe er im Jahr 1999 eine Vergütung in Höhe von ATS 74.000,00, die als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der Besteuerung unterzogen wurden, erhalten. Er sei nach wie vor Geschäftsführer der CS- - GesmbH, womit das Merkmal der Einstellung aller aktiven Tätigkeiten im Sinne der Tarifbestimmung des § 37 Abs. 5 EStG 1988 nicht erfüllt sei. Die Berufsbefugnis als Steuerberater und Wirtschaftsprüfer sei nach wie vor aufrecht. Der Berufungswerber habe zwar am 29. Jänner 1999 das 60. Lebensjahr vollendet aber seine Erwerbstätigkeit nicht eingestellt, sodass die Tarifbegünstigung nicht zu gewähren sei.

Gegen diesen Bescheid wurde fristgerecht berufen und unter anderem ausgeführt, dass sich der Berufungswerber nach Vollendung des 60. Lebensjahres im Jahr 1999 entschlossen habe, ab 1. April 1999 die Gleitpension nach ASVG bei der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten wegen Vorliegen der Voraussetzungen zu beantragen, welche ihm auch zuerkannt worden sei. Als Gleitpensionist erhalte er nicht die volle, ihm zustehende vorzeitige Alterspension, sondern diese werde um die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit vermindert, so dass er in Summe exakt die ihm zustehende vorzeitige Alterspension erhalte. Da er als "Gleitpensionist" keine selbständige Erwerbstätigkeit ausüben dürfe, habe er diese mit 31. März 1999 beendet und sei seither im Rahmen einer "Teilzeitbeschäftigung" ausschließlich nichtselbständig tätig wofür er nur die vorhin angeführten Bezüge erhalte. Er habe sich aus persönlichen und privaten Gründen dafür entschieden, nicht mit 60 Jahren die vorzeitige Alterspension zu beantragen und seine Berufsbefugnis als Wirtschaftsprüfer sowie Steuerberater zurückzulegen. Durch den Antrag auf Gewährung der Gleitpension sei der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den ersten vier Einkunftsarten auf 28% seiner ursprünglich erzielten Einkünfte zurückgegangen.

Zur rechtlichen Situation sei auszuführen, dass sich aus § 37 Abs. 5 EStG 1988 ergäbe, dass ein Übergangsgewinn nur bei den betrieblichen Einkunftsarten möglich sei und sich daher das Erfordernis der Einstellung der Erwerbstätigkeit nur auf diese betrieblichen Einkunftsarten beziehen könne. Das Finanzamt habe jedoch die in nachfolgenden Perioden vorliegenden

Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit, welche in wirtschaftlicher Betrachtungsweise seiner Meinung nach Pensionseinkünfte seien, als begünstigungsschädlich beurteilt und deshalb die Besteuerung zum Halftesteuersatz nicht gewährt. Die Einbringung eines Einzelunternehmens gem. Art. III UmGrStG sei zweifellos eine Veräußerung, die auch nicht bestritten werde. Der Betrieb sei gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten zu Buchwerten an die GmbH übertragen worden. Es handle sich hierbei um einen Tauschvorgang und Tauschvorgänge würden als Kauf und Verkauf gelten. Das gleichzeitige Vorliegen von Übergangsgewinn und Veräußerungsgewinn fordere der Gesetzgeber nicht. Da bei einer späteren Veräußerung des Klientenstocks durch die GmbH der Veräußerungsgewinn der Körperschaftssteuer unterliegen werde, habe er persönlich nicht mehr die Möglichkeit, diesen künftigen Veräußerungsgewinn zum halben Steuersatz zu versteuern, sondern vielmehr sei die Körperschaftssteuer und die Kapitalertragsteuer bei Ausschüttung zu entrichten, weshalb eine Steuerbelastung von 50,5 % später anfallen werde. Die Einstellung der Erwerbstätigkeit liege auch deshalb vor, weil die nunmehrigen Entschädigungen von monatlich ATS 4.000,-- abzüglich gesetzlicher Sozialversicherung, netto somit ATS 3.314,-- im Jahre 2000 keine tatsächliche Entlohnung der Tätigkeit darstellen würden. Eine geringe Vergütung über der Geringfügigkeitsgrenze 1999 sei deshalb vereinbart worden, damit im Sinne der Sozialversicherung ein Angestelltenverhältnis nach ASVG vorliege und dadurch die Befreiung nach den Vorschriften des GSVG von der Beitragspflicht mangels Vorliegen selbständiger Einkünfte beantragt werden konnte, was wiederum Voraussetzung für die Gewährung der Gleitpension nach ASVG sei, ohne die Berufsbefugnis zurücklegen zu müssen. Die organrechtliche Funktion eines Geschäftsführers einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft dürfe berufsrechtlich ohne Berufsbefugnis nicht ausgeübt werden. Die Funktion der Geschäftsführung sei in den vergangenen Jahren stets unentgeltlich ausgeübt worden und werde auch seit dem 1. April 1999 trotz einer geringen Vergütung in Summe betrachtet, weiterhin unentgeltlich ausgeübt. Lediglich die unterschiedlichen sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen im ASVG und im GSVG in Bezug auf Gleitpension wegen langer Versicherungszeiten hätten dazu geführt, dass er sich mit geringen Bezügen weiterhin bei der Gebietskrankenkasse als Angestellter angemeldet habe, um einerseits die Berufsbefugnis nicht zu verlieren und andererseits die sozialversicherungsrechtlichen Vorschriften zu erfüllen. Da diese geringen Bezüge jedoch gleichzeitig seine Pensionseinkünfte kürzten, lägen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise keine Aktiveinkünfte vor. Würde er seine berufliche Tätigkeit zu fremdüblichen Bedingungen den Gesellschaften in Rechnung stellen, müsse er ein Gehalt von ATS 80.000,-- bis 100.000,- monatlich, 14 x jährlich erhalten. Aus diesem Zahlenverhältnis sei nochmals ersichtlich, dass er die von der Betriebsprüfung beanstandete Geschäftsführungstätigkeit eigentlich

unentgeltlich ausübe und aus diesem Grunde lägen keine begünstigungsschädlichen Einkünfte vor.

Die überwiegend unentgeltliche Tätigkeit als Geschäftsführer stelle eine steuerneutrale Nutzungseinlage dar, welche nicht begünstigungsschädlich sei. Es werde auf die Ausführungen von Univ.-Doz. OR Dr. Peter Quantschnigg und WP Mag. Dr. Karl E. Bruckner zur Halbsatzbegünstigung nach dem StruktAnpG 1996, erschienen in der Österreichischen Steuerzeitung Nr. 8 vom 15. April 1997 158 ff, insbesondere auf Seite 162 verwiesen. Nach deren Ausführungen enthalte der Begriff "Erwerbstätigkeit" die beiden Begriffe "Erwerb" und "Tätigkeit". Weiters werde auf die Ausführungen von Prof. Dr. Doralt, Kommentar zur Einkommensteuer, Band II zu § 37 EStG, TZ 65 ff zum Begriff "Erwerbstätigkeit" verwiesen. Dort werde gleichfalls ausgeführt, dass unentgeltlich geleistete Tätigkeiten und Liebhabertätigkeiten nicht auf einen steuerrechtlich relevanten Erwerb gerichtet seien. Ebenso werde in den Einkommensteuerrichtlinien in Tz 7318 zur Frage der "geringfügigen Erwerbstätigkeit" ausgeführt, dass Einkünfte bis zu ATS 10.000,-- jährlich unschädlich seien. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise beziehe er eigentlich ausschließlich Pensionseinkünfte, weil die Summe seiner Einkünfte durch den Abzug bei der Pension exakt die Höhe der ihm zustehenden vorzeitigen Alterspension betragen würde. Die Kürzung erfolge in Höhe des Bruttobetrages von je ATS 4.000,-- und nicht in Höhe des steuerpflichtigen Nettobetrages in Höhe von ATS 3.314,--. Die von ihm entrichteten Sozialversicherungsbeiträge würden sich nicht auf die Pensionshöhe auswirken. Der Ausschluss der Steuerbegünstigung wegen geringer Erwerbstätigkeit sei auch nach Doralt (Tz 70 zu § 37 EStG 88) teils unbefriedigend hart, teils im Ergebnis widersprüchlich, und ließe sich auch teils rechtlich nicht durchsetzen oder würde leicht zu umgehen sein (Herzog, RdW 1995, 285). Diese unbefriedigende Gesetzeslage rechtfertigte nach Doralt auch verfassungsrechtliche Bedenken. Die gesetzliche Regelung des § 37 EStG 1988 gehe auf den Sonderfall eines Gleitpensionisten nicht ein. Durch die Nichtgewährung der Steuerbegünstigung werde ihm die von der Pensionsversicherung gewährte Gleitpension fast zur Gänze über die Einkommensteuer Besteuerung wiederum wegbesteuert! Aus den angeführten Gründen werde daher die Stattgabe der Berufung und Gewährung des Hälftesteuersatzes für den Übergangsgewinn im Jahre 1999 in Höhe von ATS 3,655.046,54 sowie die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt, falls die Abgabenbehörde zweiter Instanz über die Berufung zu entscheiden habe.

In ihrer Stellungnahme zur Berufung führte der Prüfer unter anderem aus, dass der Berufungswerber Geschäftsführer und Gesellschafter bei folgenden Gesellschaften sei:

| | Gesellschaft | Beteiligung | Komplementär |
|----|---------------------|--------------------|---------------------|
| a) | CS- - GesmbH | 49,75% | |

| | | | |
|----|---------------------------------|--------|----|
| b) | C-B GesmbH | 49,80% | |
| c) | E-U- WP GmbH | 49,80% | |
| d) | Cu Wirtschaftsprüfungs- GmbH | 25,00% | |
| e) | Co GmbH&Co Steuerberatungs- KEG | | Co |

Die Beteiligung sowie die Vertretung an den Gesellschaften a), b), c) haben bereits zum Einbringungsstichtag bestanden, die unter d) und e) angeführten Gesellschaften seien erst nach dem Einbringungsstichtag gegründet worden. Diese Tätigkeiten seien wie folgt vergütet worden:

| Gesellschaft | Zeitraum | 1999 | 2000 |
|---------------------|-----------------|-------------|-------------|
| C-B | 01.01.- 31.12. | 54.351,00 | |
| Co WP GmbH | 01.01.-31.12. | | 39.768,00 |
| E-Un. GmbH | 01.01.- 31.12. | | 39.768,00 |
| Cu WP GmbH | 15.05. - 31.08. | | 3.667,00 |

Die Vergütung sei im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der Besteuerung unterzogen worden, richtig sei allerdings die Versteuerung als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit (gemäß § 22 Z 2 EStG 1988), was mangels steuerlicher Auswirkungen nicht geschehen sei. Soweit Tätigkeiten nicht vergütet wurden, seien zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung keine ausdrücklichen und unwiderruflichen Verzicht auf Entlohnung seitens des Berufungswerbers vorgelegen.

Der Berufungswerber habe zwar das 60. Lebensjahr vollendet aber seine aktive Erwerbstätigkeit (d. h. seine gesamte Erwerbstätigkeit und auf Dauer) nicht eingestellt und zwar aus folgenden Gründen:

- Nach Ansicht der Betriebsprüfung schließe allein schon der Begriff "Gleitpension" das gesamte Einstellen der Erwerbstätigkeit aus.
- Der Berufungswerber habe seine Berufsbefugnis als Steuerberater und Wirtschaftsprüfer nicht nur nicht zurückgelegt, sondern übe sie weiterhin aktiv aus.
- Für einen Teil seiner Tätigkeiten beziehe der Berufungswerber Einkünfte, die über der Geringfügigkeitsgrenze (S 10.000,--) lägen und außerdem läge für nicht entschädigte Tätigkeiten keine ausdrücklichen und unwiderruflichen Verzicht auf Entlohnung vor.

Daher seien nach Ansicht der Betriebsprüfung die Voraussetzungen für den ermäßigten Steuersatz gemäß § 37 Abs. 5 EStG 1988 nicht gegeben.

Weiters werde wie folgt Stellung genommen:

a) Aktiveinkünfte

Das Erfordernis der Einstellung der Erwerbstätigkeit beziehe sich nicht nur auf die betrieblichen Einkunftsarten, sondern auch auf die aus einer aktiven Betätigung erzielten Einkünfte gemäß § 2 Abs. 2 Z 1 - 4 EStG 1988. Im Übrigen müssten die in der Steuerklärung

als Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit bezeichneten Geschäftsführervergütungen aufgrund der Beteiligungsverhältnisse (über 25%) richtigerweise als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit veranlagt werden.

b) Einstellung der Erwerbstätigkeit bzw. Entlohnung

Das Einstellen der Erwerbstätigkeit sei nicht - wie in der Berufung behauptet – ausschließlich von der Höhe der Entlohnung abhängig. Vielmehr enthalte der Begriff der Erwerbstätigkeit einerseits das Begriffsmerkmal "Erwerb" (= Verdienen) und andererseits das Begriffsmerkmal "Tätigkeit" (= aktive Betätigung). Beide Merkmale seien in den Tätigkeiten des Berufungswerbers verwirklicht, sodass vom Einstellen der Erwerbstätigkeit nicht gesprochen werden kann.

c) Aktive Betätigung

Der Berufungswerber übe seine Tätigkeit als Geschäftsführer (und alleiniger Berufsberechtigter) in verschiedenen Gesellschaften weiterhin aus. Das Wesen der Gleitpension gegenüber der vorzeitigen Alterspension bei langer Versicherungsdauer sei gerade die Möglichkeit der weiteren Erwerbstätigkeit, welche vom Berufungswerber auch wahrgenommen werde.

d) Einkünfte

Bezüglich der begünstigungsschädlichen Höhe der Gesamteinkünfte werde beispielsweise auf die EStR - RZ 7317 ff - verwiesen. Die Angemessenheit der Geschäftsführerbezüge sei nach Ansicht der Betriebsprüfung nicht zu überprüfen; zu überprüfen sei lediglich die Höhe der Erwerbseinkünfte.

Der Verweis auf Quantschnigg/Bruckner (steuerneutrale Nutzungseinlage) treffe in sofern nicht zu, weil dort nur von unentgeltlich (und nicht überwiegend unentgeltlich) tätigen Geschäftsführern die Rede sei. Zur unentgeltlichen Tätigkeit eines Geschäftsführers i. Z. mit der Einstellung der Erwerbstätigkeit werde vom BMF in einer Anfragebeantwortung unter anderem ausgeführt, dass „Lt. Judikatur des VwGH dem Geschäftsführer einer GmbH ex lege ein Anspruch auf eine Leistungsvergütung zu stehe. Verzichte er allerdings ausdrücklich und unwiderruflich auf eine Leistungsvergütung, so könne dies nicht zu Erwerbseinkünften Anlass geben" (BMF 12.12.97, SWK 1998 S 26; EStR – RZ 7318). Solche Verzichte für nicht vergütete Tätigkeiten lägen nicht vor. Zusammenfassend werde daher festgestellt, dass die Steuerermäßigung des § 37 Abs. 1 EStG i V. mit § 37 Abs. 5 EStG 1988 (kein Einstellen der Erwerbstätigkeit) zu versagen sei.

Die Abgabenbehörde erster Instanz legte die Berufung der Rechtsmittelbehörde vor und verständigte den Berufungswerber von der Vorlage der Berufung. Mit dieser Verständigung wurde dem Berufungswerber die Stellungnahme der Betriebsprüfung übersandt.

In seiner Stellungnahme führte der Berufungswerber unter anderem aus, dass in der Zwischenzeit eine gesetzliche Änderung des § 37 Abs. 5 erfolgt sei. In der Ziffer 3 werde bezüglich Erwerbstätigkeit normiert, dass dann keine Erwerbstätigkeit vorliege, wenn der Gesamtumsatz aus der ausgeübten Tätigkeit € 22.000,00 und die gesamten Einkünfte aus der ausgeübten Tätigkeit € 730,00 jährlich nicht übersteigen würden. Diese nunmehr vorhandene gesetzliche Regelung sei aber bereits im strittigen Jahr 1999 in Form der Einkommensteuerrichtlinien Meinung der Finanzverwaltung gewesen. Der Gesetzgeber stelle somit ausschließlich auf das Vorliegen von Einnahmen bzw. Einkünften ab. Eine Zurücklegung einer Berufsbefugnis, wie dies die Betriebsprüfung meine, sei nicht erforderlich. Ebenso wenig sei es erforderlich, eine unentgeltliche berufliche Betätigung anzugeben. Der Unterschied zwischen vorzeitiger Alterspension und Gleitpension bestehe ja darin, dass durch Anrechnung von Aktivbezügen sich die Sozialversicherung einen Teil der vorzeitigen Alterspension erspare und somit nur den Differenzbetrag als Gleitpension zuerkenne würde. Erst nach Überschreiten des 65. Lebensjahres im Jahre 2004 sei dem Berufungswerber die normale Alterspension zuerkannt worden. Es habe nach Überschreiten des 60. Lebensjahres noch nicht der Wunsch bestanden die Berufsbefugnis zurückzulegen und damit das Unternehmen zu veräußern. Er habe im Jahr 1999 keineswegs den Betrieb veräußern und keinerlei Tätigkeit mehr ausüben wollen. Die unentgeltliche Ausübung der Tätigkeit sei nicht begünstigungsschädlich. Die Meinung der Betriebsprüfung, dass ein schriftlicher Verzicht auf eine Tätigkeitsvergütung zu erfolgen habe, werde seitens der Betriebsprüfung zu eng gesehen. Ein Verzicht kann zweifellos auch konkludent, stillschweigend und durch Nichtgeltendmachung innerhalb der Verjährungsfrist zivilrechtlich erfolgen.

Gemäß § 21 Abs. 1 BAO sei für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinung des Sachverhaltes maßgebend. Der Grundsatz der Einheitlichkeit eines wirtschaftlichen Vorganges und damit das Verbot der Aufspaltung eines Rechtsgeschäftes habe der VwGH bereits mit Erkenntnis vom 9. Jänner 1961, Zahl 1516/60 judiziert. Wie bereits in der Berufung ausgeführt, sei in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht eine Gleitpension sondern das Vorliegen einer vorzeitigen Alterspension gegeben, da die Summe der verringerten Gleitpension und der Aktivbezüge exakt der vorzeitigen Alterspension entsprochen hätten und darüber hinaus keinerlei Aktivbezüge vorlägen.

Es werde daher nochmals die Stattgabe der Berufung und Zuerkennung des Hälfteuersatzes für den Übergangsgewinn im Jahre 1999 gemäß Ermittlung durch die Betriebsprüfung in Höhe von ATS 3,655.046,00 beantragt.

In einem Vorhalt des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Salzburg (UFS, Salzburg) wurde der Berufungswerber aufgefordert, zu den folgenden Änderungen, die

sich auf Grund seiner Beteiligung als Gesellschafter – im Streitjahr 1999 betrug die Beteiligung 49,2% - der CB- - GesmbH sowie deren einzelvertretungsbefugter Geschäftsführer ergeben, Stellung zu nehmen:

Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit in ATS 1999

| | |
|---|------------------|
| Einnahmen (CB- - GmbH) | 74.000,00 |
| Betriebsausgaben | |
| SV Beiträge laufende Bezüge (Kennzahl 230) | 11.649,00 |
| SV Beiträge sonstige Bezüge (Kennzahl 225) | <u>1.332,00</u> |
| <u>Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit</u> | <u>61.019,00</u> |

Einkünfte aus Selbständiger Arbeit in ATS 1999

| | |
|--|----------------------------|
| lt. Betriebsprüfung | 4.155.786,00 |
| Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit | <u>61.019,00</u> |
| Einkünfte aus Selbständiger Arbeit | <u>4.216.805,00</u> |

Einkünfte aus Nichtselbständiger Arbeit in ATS 1999

| | |
|--|--------------------------|
| lt. Betriebsprüfung | 180.652,00 |
| abzüglich Steuerpflichtige Bezüge (Kennzahl 245) | |
| (CB- - GmbH) | <u>-54.351,00</u> |
| Einkünfte aus Nichtselbständiger Arbeit | <u>126.301,00</u> |

In seiner Stellungnahme führte der Berufungswerber unter anderem aus, dass er im Streitjahr 1999 bei der Sozialversicherung auch auf Grund seines Beteiligungsverhältnisses versichert gewesen sei. Er sei über viele Jahre mehrfach versichert gewesen, weshalb altes Sozialversicherungsrecht für ihn gelte. Im Falle eine Abänderung von nicht selbständiger Arbeit auf selbständige Tätigkeit werden hinsichtlich des Betrages von ATS 61.019,- die Gewährung des 12%igen Betriebsausgabenpauschales gemäß § 17 EStG 1988 beantragt. Der Vorhalt sowie die Beantwortung des Vorhaltes wurden der Abgabenbehörde erster Instanz in Wahrung des Parteiengehörs übersandt.

Die mündliche Berufungsverhandlung wurde für den 21. November 2007 anberaumt und auf Ersuchen des Berufungswerbers mit Einverständnis der Vertreterin der Abgabenbehörde erster Instanz auf den 28. November 2007 verschoben.

Über den Verlauf der am 28. November 2007 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ein Protokoll angefertigt, welches an die Parteien ausgefolgt wurde.

Fragen des Referenten des UFS, Salzburg an die Vertreterin des Finanzamtes:

Mit der Verständigung über die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde dem Berufungswerber die Stellungnahme der Betriebsprüfung übersandt, der darauf in seinem Schriftsatz replizierte.

Wollen Sie jetzt oder im Schlussantrag zu diesen Ausführungen Stellung nehmen?

Die Vertreterin des Finanzamtes führt aus, dass sich auf Grund der gesetzlichen Änderung keine Änderung der Ansicht des Finanzamtes ergibt. Die Umsätze wurden zwar mit € 22.000,00 nicht überschritten, aber die Einkünfte liegen in den Folgejahren höher als die geforderten € 730,00. Außerdem wurde im Zuge des Aktenstudiums in den Jahren 2004 und 2005 festgestellt, dass der Berufungswerber durch eine Beteiligung an einer KEG Aktiveinkünfte in einer Höhe bezogen habe, die auf alle Fälle der Gewährung der Begünstigung des § 37 Abs. 5 EStG 1988 entgegenstehen.

Der Berufungswerber führt dazu aus, dass die von der Vertreterin der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Einkünfte Kommanditeinkünfte gewesen sind, die aber nach dem Streitzeitraum liegen.

Stellungnahme zum beantragten Betriebsausgabenpauschale:

Der Vorhalt des Referenten an den Berufungswerber vom 6. November 2007 sowie die Beantwortung des Vorhaltes durch den Berufungswerber vom 8. November 2007 wurden der Abgabenbehörde erster Instanz in Wahrung des Parteiengehörs übersandt und ersucht im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung dazu Stellung zu nehmen.

Nach Ansicht der Vertreterin des Finanzamtes bestehen keine Bedenken, dass beantragte Betriebsausgabenpauschale im Ausmaß von 6% der Einnahmen (ATS 74.000,--) zu gewähren.

Fragen des Referenten des UFS, Salzburg an den Berufungswerber:

Dem Antrag auf Zuerkennung einer Gleitpension war unter anderem der Nachweis zu erbringen, dass zwischen dem Arbeitgeber und Ihnen vereinbart worden ist, dass Sie höchstens 28 Wochenstunden ohne Verpflichtung zur Mehrarbeit über diese Höchstgrenzen hinaus, zu leisten hatten (siehe § 253c Abs. 1 Z 3 lit b ASVG idF BGBl I Nr. 138/1998).

Wurde diese Vereinbarung geschlossen?

Grundsätzlich ja, für die Entgeltlichkeit.

Ergänzend für der Berufungswerber aus:

Da ich seit meinem 14. Lebensjahr berufstätig und somit auch sozialversichert war, hatte ich zum 1. April 1999 mehr als 45 Versicherungsjahre und somit die Voraussetzungen für die vorzeitige Alterspension erfüllt. Da es jedoch damals auch die Möglichkeit einer Gleitpension gab und der Antrag auf vorzeitige Alterspension, habe ich nicht den Antrag auf Alterspension gestellt sondern die Gleitpension beantragt, da die Alterspension die Zurücklegung meiner Befugnis als Wirtschaftsprüfer und Steuerberater zur Folge gehabt hätte. Deshalb habe ich die Gleitpension beantragt und führe nochmals aus, dass die Höhe der Gleitpension um die Aktivbezüge, die ich im Übrigen vorlege (Jahreslohnkonto 1999) gekürzt wurde. In Summe wurde mir daher nur eine „Pension“ ausbezahlt.

Antrag der Vertreterin des Finanzamtes Salzburg-Stadt:

Die Vertreterin der Abgabenbehörde erster Instanz beantragt die Abweisung der Berufung.

Schlusswort des Berufungswerbers:

Ich beantrage die Stattgabe der Berufung, weil die wirtschaftliche Betrachtungsweise eine weitere aktive Tätigkeit ausschließlich auf das Einkommen abstellt und nicht auf eine berufliche Tätigkeit allgemein. Die mir zugestandene Pension wurde um die Aktiveinkünfte gekürzt, weshalb ich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise Gesamtbezüge hatte, die nicht höher waren als die Pension.

Der Referent verkündet den Beschluss dass die Berufungsentscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Hälftesteuersatz

Der Steuersatz ermäßigt sich für außerordentliche Einkünfte (Abs. 5), auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes.

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

(§ 37 Abs. 1 iVm Abs. 5 EStG 1988, idF des Strukturanpassungsgesetzes 1996, BGBl 201).

In seinem im Zuge des zur gleich gestalteten Vorschrift des § 37 Abs. 5 EStG 1988 in der Fassung des Strukturanpassungsgesetzes 1996, BGBl. 201, ergangenen Erkenntnis vom 4. November 1998, 98/13/0104 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass für den Bereich des Steuerrechts schon zur Vermeidung einer unterschiedlichen steuerlichen Behandlung der Abgabepflichtigen je nach ihrem Alter der Begriff der Erwerbsunfähigkeit einheitlich dahin verstanden werden muss, dass nur eine solche Person als erwerbsunfähig im Sinne der betreffenden Bestimmung gilt, die keine Erwerbstätigkeit mehr ausüben kann (vgl in diesem Zusammenhang den dritten Tatbestand des § 37 Abs 5 leg cit, wonach der Abgabepflichtige das 60. Lebensjahr vollendet und seine Erwerbstätigkeit eingestellt haben muss). Zu einer Abkehr von der im genannten Erkenntnis gewonnenen Rechtsanschauung sah der Gerichtshof in einem weiteren Erkenntnis (26. Juni 2002, 2002/13/0003) keinen Anlass,

sodass neben der Altersgrenze die Erwerbstätigkeit eingestellt werden muss, um die Voraussetzungen für die Tarifbegünstigung zu erfüllen.

Der Begriff der Erwerbstätigkeit ist im Gesetz nicht definiert, doch wird er aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Zuzugsbegünstigung abgeleitet. Danach ist Erwerbstätigkeit grundsätzlich bei den betrieblichen und nichtselbständigen Einkünften, das sind die Haupteinkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988, anzunehmen (Doralt, EStG¹⁰, § 37 Tz 65). Der Steuerpflichtige darf in der Folge weder Einkünfte aus einer aktiven betrieblichen Betätigung irgendeiner Art (Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit) noch „Aktiv“ Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, noch „Aktiv“ Einkünfte aus anderen außerbetrieblichen Einkunftsarten beziehen. Dabei ist unmaßgeblich, ob die aktive Tätigkeit im Inland oder im Ausland ausgeübt wird und ob sie der österreichischen Steuerhoheit unterliegt oder nicht (Quantschnigg/Bruckner, Die Halbsatzbegünstigung nach dem Strukturanpassungsgesetz 1996, ÖStZ 1997, 162).

Im Meinungsstreit, ob die „Erwerbsunfähigkeit“ betriebsbezogen oder absolut zu verstehen ist, hat sich der Gerichtshof in seinen beiden vorhin angeführten Erkenntnissen in Richtung absoluter Erwerbsunfähigkeit entschieden. Von seiner Judikaturlinie wich der Gerichtshof auch in seinem erst vor kurzem veröffentlichten Erkenntnis vom 13. 12. 2007, 2003/14/0053 nicht ab. Um der – wohl etwas zu restriktiven – Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu begegnen und um dem Gesetzeszweck der Begünstigung einer zwangsweisen Betriebseinstellung und der dadurch bedingten Aufdeckung der stillen Reserven Rechnung zu tragen, hat der Gesetzgeber mit dem Budgetbegleitgesetz 2003, BGBl I 71, den Begriff der Erwerbsunfähigkeit auf den konkret vom Steuerpflichtigen geführten Betrieb bezogen. Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2004, BGBl I 180 wurde zudem „klargestellt“, dass eine für die Anwendung der Begünstigung schädliche Erwerbstätigkeit nicht vorliegt, wenn die - ab Betriebsaufgabe oder - Veräußerung ausgeübte - (Erwerbs-) Tätigkeit/en sowohl im Hinblick auf die daraus pro Jahr erzielten Umsätze (22.000 Euro) als auch im Hinblick auf die daraus erzielten Einkünfte (730 Euro) bloß als geringfügig anzusehen ist/sind (Hofstätter - Reichl, Die Einkommensteuer – Kommentar - § 37, Tz 32).

Im gegenständlichen Verfahren **ist unbestritten**, dass der Berufungswerber nach der Einbringung seiner Steuerberatungskanzlei am 1. April 1999 seine Erwerbstätigkeit nicht einstellte, sondern weiterhin aktiv als „Gleitpensionist“ tätig gewesen ist. Der Berufungswerber übte im Streitjahr 1999 und danach die Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer und Steuerberater aus und erhielt dafür Vergütungen, wie z. B. im Jahr 1999 in Höhe von ATS 74.000,00, die als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit – eine der vier Haupteinkunftsarten - der Besteuerung unterzogen wurden. Damit war und ist der Berufungswerber aber im Streitjahr 1999 und danach **weiterhin erwerbstätig** gewesen und war nicht eine Person, die keine

Erwerbstätigkeit mehr ausgeübt hat. Dies hat nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sowie der Literatur, wie vorhin angeführt, zur Folge, dass die Tarifbegünstigung für die außerordentlichen Einkünfte – Übergangsgewinn wegen des Wechsels der Gewinnermittlungsart – nicht zu gewähren ist, wie die Abgabenbehörde erster Instanz bereits ausgeführt hat.

Der Ansicht des Berufungswerbers, dass ein Übergangsgewinn nur bei den betrieblichen Einkunftsarten möglich sei und sich daher das Erfordernis der Einstellung der Erwerbstätigkeit nur auf diese betrieblichen Einkunftsarten beziehen könne, ist zu erwidern, dass der Berufungswerber seine Tätigkeit als Steuerberater und Wirtschaftsprüfer weiterhin ausgeübt hat bzw. ausübt und eine "betriebsbezogene Betriebseinstellung", selbst wenn man annimmt, dass eine "betriebsbezogene Betriebseinstellung" vorliegt, rechtlich nicht anzunehmen ist, da der Berufungswerber seine Tätigkeit als Steuerberater und Wirtschaftsprüfer auch nach dem 1. April 1999 weiterhin ausübt und seine Berufsbefugnis nach wie vor aufrecht ist.

Zur Meinung des Berufungswerbers, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht eine Gleitpension sondern eine vorzeitige Alterspension vorliege, weil die Summe der verringerten Gleitpension und der Aktivbezüge exakt der vorzeitigen Alterspension entsprochen hätten und darüber hinaus keinerlei Aktivbezüge vorlägen, ist auszuführen, dass § 21 Abs. 1 BAO keinesfalls eine eigenständige, vom Tatbestand losgelöste Beurteilung und Umdeutung des Sachverhaltes nach sozusagen freischwebend wirtschaftlichen Gesichtspunkten erlaubt. Eine solche, vom Tatbestand losgelöste Sachverhaltsbeurteilung ist durch § 21 BAO nicht gedeckt (Doralt/Ruppe, Steuerrecht II³, 1996, Seite 198, 199). Die wirtschaftliche Betrachtungsweise hat nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausschließlich im Bereich der Erforschung des Sachverhaltes Bedeutung und erst dann sind die Regeln der betroffenen Norm anzuwenden (VwGH 11. 05. 1983, 82/13/0239). Die „Erforschung des Sachverhaltes“ im gegenständlichen Verfahren hat ergeben, dass sich der Berufungswerber aus persönlichen und privaten Gründen dafür entschieden hat, nicht mit 60 Jahren die vorzeitige Alterspension zu beantragen und seine Berufsbefugnis als Wirtschaftsprüfer sowie Steuerberater zurückzulegen, sondern als "Gleitpensionist" weiterhin aktiv tätig zu sein. Da dies aber auf Grund der Gesetzeslage im Jahr 1999 nur durch eine Teilpension und dem Eingehen eines aktiven Dienstverhältnisses möglich war – auch wenn sich dadurch die Höhe der Einkünfte wesentlich verminderte –, ändert dies nichts daran dass die Pensionseinkünfte als Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit und die erhaltenen Vergütungen als Einkünfte aus selbständiger Arbeit der Besteuerung unterliegen – auf die nachfolgenden Ausführungen wird verwiesen – und nicht als „Ganzes“ Pensionseinkünfte darstellen, weil eine vom Tatbestand losgelöste Sachverhaltsbeurteilung nicht durch § 21 BAO gedeckt ist.

Der Ansicht des Berufungswerbers, dass die nunmehr vorhandene gesetzliche Regelung des § 37 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 bereits im Streitjahr 1999 in Form der Einkommensteuerrichtlinien Meinung der Finanzverwaltung gewesen, ist folgendes zu erwidern.

Für das Streitjahr 1999 kann sich der Berufungswerber wegen der Zeitbezogenheit abgabenrechtlicher Vorschriften auf diese Änderung der entsprechenden gesetzlichen Bestimmung deswegen nicht berufen, weil sie erst mit Budgetbegleitgesetz 2003, BGBl Nr. 71, erfolgte (vgl. dazu - auch zu einer etwaigen "Klarstellung" der Erläuternden Bemerkungen zum Budgetbegleitgesetz 2003 - Doralt, Die Erwerbsunfähigkeit bei der Betriebsveräußerung und der gestorbene Steuerpflichtige, RdW 2003, Seite 472).

Auf die Einkommensteuerrichtlinien 2000 beruft sich der Berufungswerber schon deshalb zu Unrecht, weil der Unabhängige Finanzsenat nicht an die Aussagen in Richtlinien gebunden ist. Außerdem wurde die in den Einkommensteuerrichtlinien 2000 maßgebliche Höhe der „nicht begünstigungsschädlichen“ Einkünfte überschritten, wie die Vertreterin des Finanzamtes im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung ausführte.

Die Berufung war daher abzuweisen.

B) Einkünfte aus selbständiger Arbeit

a) Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit

Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind unter anderem:

Die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt war. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind weiters Zuwendungen von Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11, soweit sie als Bezüge und Vorteile aus einer bestehenden oder früheren Beschäftigung Tätigkeit) anzusehen sind (§ 22 Abs. 1 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988).

Der Berufungswerber war im Streitjahr 1999 zu 49,2% an der CB- - GesmbH beteiligt sowie deren einzelvertretungsbefugter Geschäftsführer. Für diese Tätigkeit erhielt er Vergütungen in Höhe von ATS 74.000,-, die als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit der Besteuerung unterliegen und nicht wie bisher als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

b) Pauschale Betriebsausgaben

Bei den Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 oder des § 23 können die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 mit einem Durchschnittssatz ermittelt werden. Der Durchschnittssatz beträgt bei freiberuflichen oder gewerblichen Einkünften aus einer kaufmännischen oder technischen Beratung, einer Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 sowie aus einer schriftstellerischen, vortragenden, wissenschaftlichen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit 6%, sonst 12% der Umsätze (§ 125 Abs. 1 lit. a der Bundesabgabenordnung) einschließlich der Umsätze aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 (§ 17 Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG 1988).

Die Betriebsausgabenpauschalierung im Sinne des § 17 Abs. 1 ist eine Form der Einnahmen-Ausgabenrechnung. Die Basispauschalierung bezieht sich nur auf Betriebsausgaben. Die Betriebseinnahmen sind grundsätzlich in der tatsächlichen Höhe anzusetzen. Bei der Tätigkeit die unter § 22 Z 2 EStG 1988 fällt, wie die dienstnehmerähnliche Tätigkeit eines wesentlich Beteiligten an einer Kapitalgesellschaft beträgt der Durchschnittssatz 6% der Umsätze. Durchlaufende Posten im Sinne des § 4 Abs. 3 stellen keine Umsätze im Sinne des § 125 BAO dar. Neben dem Durchschnittssatz können ab der Veranlagung für das Jahr 1998 unter anderem auch Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 1 EStG 1988, wie Pflichtbeiträge in der gesetzlichen Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung neben dem Betriebsausgabenpauschale von 6 bzw. 12 % abgesetzt werden (siehe Hofstätter – Reichl, Die Einkommensteuer – Kommentar - § 17, Tz 3).

Die Höhe des Betriebsausgabenpauschales ist auf Grund der Tätigkeit des Berufungswerbers, die unter § 22 Z 2 2. Teilstrich EStG 1988 fällt, mit 6% der Einnahmen (Vergütungen) begrenzt. Die bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit entrichteten Sozialversicherungsbeiträge werden als Betriebsausgabe anerkannt.

c) Einkünfte aus selbständiger und nicht selbständiger Arbeit

Die Höhe der Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit wurde wie folgt ermittelt:

| | |
|--|------------------|
| Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit in ATS | 1999 |
| Einnahmen | 74.000,00 |
| Betriebsausgaben: | |
| Pauschale 6% von ATS 74.000,00 | -4.440,00 |
| SV Beiträge laufende Bezüge (Kennzahl 230) | -11.649,00 |
| SV Beiträge sonstige Bezüge (Kennzahl 225) | -1.332,00 |
| Einkünfte aus Selbständiger Arbeit in ATS | 56.579,00 |

Die Höhe der Einkünfte aus selbständiger Arbeit sowie aus nicht selbständiger Arbeit wird wie folgt geändert:

| | |
|--|------------------|
| Einkünfte aus Selbständiger Arbeit in ATS | 1999 |
| lt. Betriebsprüfung | 4.155.786,00 |
| Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit | |
| CB- - GmbH | <u>56.579,00</u> |

Einkünfte aus Selbständiger Arbeit in ATS**4.212.365,00****Einkünfte aus Nichtselbständiger Arbeit in ATS**

lt. Betriebsprüfung

180.652,00

abzüglich

Steuerpflichtige Bezüge (Kennzahl 245)

(CB- - GmbH)

-54.351,00**Einkünfte aus Nichtselbständiger Arbeit in ATS****126.301,00**

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 war abzuweisen und der angefochtene Bescheid abzuändern, weil

- der Berufungswerber **weiterhin erwerbstätig** gewesen ist, und nicht eine Person war, die keine Erwerbstätigkeit mehr ausgeübt hat,
- eine "betriebsbezogene Betriebseinstellung" rechtlich nicht anzunehmen ist, selbst wenn man annimmt, dass eine "betriebsbezogene Betriebseinstellung" vorläge,
- die wirtschaftliche Betrachtungsweise ausschließlich im Bereich der Erforschung des Sachverhaltes Bedeutung hat und eine vom Tatbestand losgelöste Sachverhaltsbeurteilung nicht durch § 21 BAO gedeckt ist,
- wegen der Zeitbezogenheit abgabenrechtlicher Vorschriften die Änderung der entsprechenden gesetzlichen Bestimmung nicht im Streitjahr anzuwenden ist, weil die Änderungen erst mit dem Budgetbegleitgesetz 2003, BGBl Nr. 71 im Rechtsbestand waren,
- der Unabhängige Finanzsenat nicht an die Aussagen in den Einkommensteuerrichtlinien gebunden ist, und
- die Vergütungen in Höhe von ATS 74.000,-, auf Grund der Beteiligung von 49,2% an der CB- - GesmbH als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit der Besteuerung unterliegen und nicht wie bisher als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Salzburg, am 7. Februar 2008