



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch SenatX über die Berufung des Bw., Adr., vertreten durch Stb., gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling, betreffend Einkommensteuer 2001, entschieden:

Der Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. erzielte im Streitjahr u. a. Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit als Konsulent der T.. In der Einkommensteuererklärung 2001 machte er einen Betrag von S 19.968.857,68 als Gewinn aus dem „Übergang von der Gewinnermittlungsart nach § 4 Abs. 3 auf § 4 Abs. 1 per 30. 6. 2001“ geltend und beantragte dafür den Hälftesteuersatz.

Mit Bescheid vom 16. Mai 2003 setzte das FA die Einkommensteuer 2001 ohne Anwendung des Hälftesteuersatzes fest. Begründend wurde darauf hingewiesen, dass es in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht mit 30. 6. 2001 zur Betriebsaufgabe gekommen sei. Das Betriebsende sei nicht mit dem Ende der aktiven Tätigkeit zu sehen, sondern mit Beendigung der wesentlichen Auflösungshandlungen. Dazu zähle auch noch die Einholung der Außenstände bzw. das Abwarten des Eingangs der Außenstände. Ein Übergangsgewinn liege in diesem Fall nicht vor.

Mit Schriftsatz vom 12. Juni 2003 wurde dagegen Berufung erhoben. Wie dem FA aus der Aktenlage bekannt sei, habe der Bw. für den Zeitraum 1. Mai 2000 bis 31. Dezember 2003 einen befristeten Konsulentenvertrag abgeschlossen, der jedoch von der T. ab dem Zeitpunkt,

zu dem der Börsegang der Gesellschaft abgeschlossen war, jederzeit unter Einhaltung einer dreimonatigen Frist zum Quartalsende gekündigt werden konnte. Die T. habe von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht und den Konsumentenvertrag mit dem – dem FA ebenso bekannten – Brief vom 26. Mai 2001 zum 30. Juni 2001 aufgelöst. Das dem Bw. im Zusammenhang mit dem erfolgreichen Börsegang vertraglich zustehende Einmalhonorar sei am 25. 7. 2001 auf seinem Bankkonto eingegangen.

Aufgrund der Auflösung des Vertragsverhältnisses durch die T. sei es am 30. Juni 2001 für den Bw. zur Aufgabe seines Betriebes „Konsulententätigkeit“ gekommen, er habe daher seinen Gewinn für den Zeitpunkt der Aufgabe gemäß § 24 Abs. 2 EStG 1988 nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt.

Da der Bw. mit Beendigung dieser Tätigkeit seine gesamte Erwerbstätigkeit eingestellt und überdies bereits am 14. März 2001 sein 60. Lebensjahr vollendet habe, sei für den aufgrund des mit der Betriebsaufgabe verbundenen zwingenden Wechsels zur Gewinnermittlungsart nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 entstandenen Übergangsgewinn, der „Hälftesteuersatz“ (§ 37 Abs. 1 iVm Abs. 5 EStG 1988) beantragt worden.

Der zugestellte Einkommensteuerbescheid 2001 weiche von der abgegebenen Einkommensteuererklärung insoweit ab, als er den Übergangsgewinn nicht mehr als „außerordentliche Einkünfte“ iSd § 37 Abs. 5 EStG 1988 enthalte. Das FA begründe sein Abweichen wie folgt:

„In wirtschaftlicher Betrachtungsweise kommt es nicht mit 30. 6. 2001 zur Betriebsaufgabe. Das Betriebsende ist nicht mit dem Ende der aktiven Tätigkeit zu sehen, sondern mit Beendigung der wesentlichen Auflösungshandlungen. Dazu zählt auch noch die Einholung der Außenstände bzw. das Abwarten des Eingangs der Außenstände. Ein Übergangsgewinn liegt in diesem Fall nicht vor.“

Die vorliegende Berufung richte sich ausschließlich gegen diese Feststellung und die damit verbundene Nichtberücksichtigung des entstandenen Übergangsgewinnes als außerordentliche Einkünfte gemäß § 37 Abs. 5 EStG 1988.

Der Begründung des FA folgend, sei lediglich der Zeitpunkt strittig, zu dem der Bw. den Betrieb aufgegeben habe und zu dem damit gemäß § 24 Abs. 2 EStG 1988 der Gewinn zwingend nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln sei.

Aufgrund der ständigen Rechtsprechung des VwGH sei der steuerlich relevante Zeitpunkt einer Betriebsaufgabe nicht die „Beendigung der wesentlichen Auflösungshandlungen“ und das „Abwarten des Eingangs der Außenstände“ sondern jener, in dem die Aufgabehandlungen bereits so weit fortgeschritten seien, dass dem Betrieb die wesentlichen Grundlagen entzogen

seien (VwGH 89/13/0193 vom 23.5.1990; 91/13/018 vom 20.10.1993, 91/14/0222 vom 19.9.1995 und 97/15/0134 vom 16.12.1999).

Zu den wesentlichen Grundlagen z. B. eines Einzelhandelsbetriebes zähle die Handelsware, sodass bei einem solchen Betrieb eine Betriebsaufgabe zu dem Zeitpunkt vorliege, zu dem die gesamte Handelsware (abgesehen von Ladenhütern) verkauft bzw. abverkauft sei (VwGH 89/13/0193 vom 23.5.1990). Zu diesem Zeitpunkt bestehende Forderungen und Verbindlichkeiten würden demnach erst nach erfolgter Betriebsaufgabe abgewickelt und seien daher in der gemäß § 24 Abs. 2 EStG 1988 zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe zu erstellenden Bilanz anzusetzen. Anders würde auch die Bestimmung des § 24 Abs. 2 EStG 1988, nach der der Gewinn für den Zeitpunkt der Betriebsaufgabe mittels Bilanzierung zu ermitteln ist, keinen Sinn machen. Nur insoweit, als diese Forderungen und Verbindlichkeiten nicht mit den in der Bilanz angesetzten Werten realisiert werden können, könne es zu nachträglichen (positiven oder negativen) Einkünften gemäß § 32 Z 2 EStG 1988 kommen (VwGH 95/14/0018 vom 22.10.1996).

Im vom VwGH zu behandelnden Fall einer gepachteten Gastwirtschaft habe er als den für die Betriebsaufgabe maßgeblichen Zeitpunkt nicht jenen der vertraglichen Einigung über die Beendigung des Bestandsverhältnisses und die Rückgabe des Bestandsobjektes und ebenso nicht den Zeitpunkt der Leistung der Mietrechtsablöse durch den Bestandgeber gesehen, sondern „*ausschließlich jenen der Erfüllung der getroffenen Vereinbarung*“, also den Zeitpunkt der tatsächlichen Rückgabe an den Bestandgeber (VwGH 91/12/0168 vom 22.10.1996).

Der vorstehend dargestellten Rechtsprechung des VwGH folgen vollinhaltlich auch die EStR 2000 in ihren Rz 5670 und 5671.

Dem Bw. seien demnach „die wesentlichen Grundlagen seines Betriebes“ mit der Kündigung seines Vertrages durch die T. zum 30. Juni 2001 entzogen worden. Er habe daher zu diesem Zeitpunkt gemäß § 24 Abs. 2 EStG 1988 zwingend eine Bilanz nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 erstellen und in dieser die am 30. Juni 2001 bestehenden Forderungen und Verbindlichkeiten ansetzen müssen.

Mit Ergänzungsersuchen des FA wurde der Bw. darauf hingewiesen, dass aus dem Konsumentenvertrag hervorgehe, dass sowohl ein monatliches Honorar von S 145.000,00 als auch ein Einmalhonorar von S 20 Mio. zuzüglich Umsatzsteuer ausbezahlt werde. Aus dem Schreiben betreffend Auflösung des Konsumentenvertrages sei als Beendigungstermin der 30. Juni 2001 genannt. Dennoch seien sowohl in der Umsatz- als auch in der Einkommensteuererklärung in Summe nur die Honorare für fünf Monate angegeben worden.

Daraufhin gab die steuerliche Vertretung des Bw. mit Schreiben vom 17. November 2003 bekannt, dass es bis dato nicht aufgefallen sei, dass von Seiten der T. ein Monatshonorar

nicht überwiesen worden sei. Der Bw. habe die offene Forderung eingemahnt. Es werden daher eine korrigierte Gewinnermittlung sowie korrigierte Steuererklärungen 2001 vorgelegt, da die offene Honorarnote bislang nicht in der Ermittlung des Übergangsgewinnes enthalten sei.

Für 2001 konnten folgende Zahlungseingänge festgestellt werden:

27.2.	ATS	174.000,00	Honorarnote Jänner 2001
27.4.	ATS	348.000,00	Honorarnote Februar und März 2001
21.6.	ATS	174.000,00	Honorarnote Mai 2001
25.7.	ATS	24.174.000,00	Honorarnote Juni 2001 und Einmalhonorar
Summe	ATS	24.870.000,00	

Die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit ermittelte der Bw. mit S 20.852.039,00 wobei S 20.113.858, als Übergangsgewinn anzusehen seien.

Am 23. Jänner 2004 erließ das FA einen gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 2001 und setzte darin die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit mit S 20.852.039,00 fest. Gegen diesen Bescheid erhob der Bw. Berufung und verwies hinsichtlich der Begründung auf die Berufung vom 12. Juni 2003.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorweg ist festzuhalten, dass an die Stelle des mit Berufung angefochtenen Einkommensteuerbescheides 2001 vom 16. Mai 2001 der nach § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheid 2001 vom 23. Jänner 2004 getreten ist. Gemäß § 274 BAO gilt die gegen den Bescheid vom 16. Mai 2003 gerichtete Berufung als auch gegen den Bescheid vom 23. Jänner 2004 gerichtet.

Der Bw. war von 1. November 1998 bis 10. April 2000 als Vorstandsvorsitzender nicht-selbständig und danach im Rahmen eines Konsulentenvertrages ab Mai 2000 (selbständig) für die T. tätig.

Danach war die wesentliche Aufgabe des Bw. die Beratung der Gesellschaft und des Vorstandes im Zusammenhang mit dem noch für das Jahr 2000 geplanten Börsegang der Gesellschaft oder der Abgabe von Anteilen an strategische oder Finanzinvestoren. Ferner sollte der Bw. als Berater im Zusammenhang mit der Pflege von Partnerschaften und dem Eingehen von Auslandsengagements der Gesellschaft tätig sein.

Nach Punkt II. (1) des dem FA vorliegenden Konsulentenvertrages (datiert vom 29. September 2000) erhält der Bw. für seine in Punkt I. geregelte Beratungstätigkeit ein monatlich im Nachhinein gegen Vorlage einer Honorarnote auf ein von ihm namhaft gemachtes Konto zu überweisendes Honorar von S 145.000,00 zuzüglich Umsatzsteuer im gesetzlichen Ausmaß.

In Punkt II. (3) wird festgehalten, dass der Bw. im Rahmen seiner durch diesen Vertrag geregelten Tätigkeit auch beratend im Zusammenhang mit dem bevorstehenden Börsegang der Gesellschaft, oder – als mögliche Alternative – mit der Abgabe von Anteilen an strategische oder Finanzinvestoren, tätig ist.

„Wenn dieser Börsegang (oder jedenfalls dessen erster Teil) bis 31. Juli 2001 abgeschlossen ist (maßgebend ist der erste Tag...) oder von Bw. maßgebend so vorbereitet wurde, dass nur mehr die formale Umsetzung aussteht oder wenn bis zu diesem Datum durch rechtswirksame außerbörsliche Abgabe von Anteilen an der Gesellschaft, eine wesentliche Änderung in den Eigentumsverhältnissen der Gesellschaft erfolgt, erhält Bw. bei Beendigung dieses Vertrages als gesondertes Einmalhonorar einen Betrag von S 20.000.000 (in Worten: zwanzig Millionen Österreichische Schilling) zuzüglich 20 % Umsatzsteuer. Sollte der Börsegang erfolgreich durchgeführt werden können, wird der Vorstand der Gesellschaft allenfalls darüber beschließen, ob ein höheres als das vereinbarte Einmalhonorar zur Auszahlung gelangt.

Dieser Betrag ist binnen vier Wochen nach Beendigung dieses Vertragsverhältnisses zur Zahlung auf das von Herrn Bw. namhaft gemachte Konto fällig.“

Laut Punkt V. (1) wird der gegenständliche Konsulentenvertrag von 1. Mai 2000 bis 31. Dezember 2003 befristet und endet zu diesem Zeitpunkt automatisch, ohne dass es einer vorhergehenden Kündigung bedarf.

Laut Punkt V. (2) wird der Bw. ungeachtet der in Abs. 1 geregelten Befristung berechtigt, den Konsulentenvertrag unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist zum Letzten des Monats durch schriftliche Erklärung, erstmals mit Wirkung 31. Juli 2001, zu beenden, sofern im Zeitpunkt des Zuganges der Kündigungserklärung der Börsegang der Gesellschaft bereits in dem Sinne abgeschlossen ist, dass Aktien der Gesellschaft an einer österreichischen oder ausländischen Börse notieren oder eine in Punkt II. Abs. 3 umschriebene Eigentumsveränderung stattgefunden hat.

Laut Punkt V. (3) wird die Gesellschaft ungeachtet der in Abs. 1 geregelten Befristung berechtigt, den vorliegenden Konsulentenvertrag unter Einhaltung einer dreimonatigen Frist zum Quartalsende zu kündigen, wenn im Zeitpunkt des Zuganges der Kündigungserklärung der Börsegang der Gesellschaft in dem Sinne abgeschlossen ist, dass Aktien an einer österreichischen oder ausländischen Börse notieren oder eine in Punkt II. Abs. 3 umschriebene Eigentumsveränderung stattgefunden hat.

Mit Schriftsatz vom 28. März 2001 teilte die T. dem Bw. Folgendes mit:

„Da Ihre wesentliche Aufgabe für unsere Gesellschaft nach deren Börsegang erfüllt ist, lösen wir Ihren seit 1. Mai 2000 geltenden und am 29. September 2000 schriftlich abgeschlossenen

Konsulentenvertrag unter Bezugnahme auf dessen Punk V. Abs. 3 unter Einhaltung der vertraglichen Dreimonatsfrist zum 30. Juni 2001 auf.

Das Einmalhonorar gemäß Punkt II. Abs. 3 wird Ihnen bis spätestens 31. Juli 2001 auf Ihr Konto überwiesen werden."

Nach Ansicht des Bw. ist es aufgrund der Auflösung seines Konsulentenvertrages mit der T. zur Aufgabe seines Betriebes „Konsulententätigkeit“ gekommen. Da er mit Beendigung dieser Tätigkeit seine gesamte Erwerbstätigkeit eingestellt und überdies bereits am 14. März 2001 sein 60. Lebensjahr vollendet habe, stehe für den aufgrund des mit der Betriebsaufgabe verbundenen zwingenden Wechsels zur Gewinnermittlungsart nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 entstandenen Übergangsgewinn der „Hälftesteuersatz“ (§ 37 Abs. 1 iVm Abs. 5 EStG 1988) zu.

Nach § 37 Abs. 1 EStG 1988 in der im Berufungsfall anzuwendenden Fassung ermäßigt sich der Steuersatz u. a. für außerordentliche Einkünfte (Abs. 5) auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes.

Gemäß § 37 Abs. 5 EStG 1988 in der nämlichen Fassung 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.

Gemäß § 24 Abs. 1 EStG 1988 sind Veräußerungsgewinne Gewinne, die erzielt werden bei

1. der Veräußerung

- des ganzen Betriebes
- eines Teilbetriebes
- eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist

2. der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes).

§ 24 Abs. 2 EStG 1988 sieht vor, dass ein Veräußerungsgewinn für den Zeitpunkt der Veräußerung (Aufgabe) nach § 4 Abs. 1 oder § 5 zu ermitteln ist. Wurde der Gewinn bis zu diesem Zeitpunkt gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt, so ist ein Wechsel der Gewinnermittlungsart auf § 4 Abs. 1 EStG 1988 vorzunehmen. Nach § 4 Abs. 10 EStG 1988 ist

dabei durch Zu- und Abschläge beim Gewinn des letzten Gewinnermittlungszeitraumes vor Veräußerung oder Aufgabe auszuschließen, dass Veränderungen des Betriebsvermögens (Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben) nicht oder doppelt berücksichtigt werden.

Nach der Bestimmung des § 24 Abs. 2 EStG 1988 sollen die im Zuge einer Betriebsaufgabe aufgedeckten stillen Reserven begünstigt werden. Eine Betriebsaufgabe liegt vor, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang an verschiedene Erwerber veräußert und/oder in das Privatvermögen des bisherigen Betriebsinhabers überführt werden. Der Tatbestand der Betriebsaufgabe erfordert somit, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen, in einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang, in einem Zuge mit der Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit, an verschiedene Erwerber entgeltlich oder unentgeltlich übertragen oder in das Privatvermögen übernommen oder in einem teilweise übertragen und teilweise in das Privatvermögen übernommen werden (VwGH 28.2.1978, 2666/77; VwGH 19.9.1995, 91/14/0222; vgl. auch Doralt⁴, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 122 ff zu § 24 EStG 1988; Hofstätter/Reichel, a.a.O., Tz 3 und Tz 31 zu § 24 EStG 1988). Die wesentlichen Betriebsgrundlagen sind für jeden Betrieb dadurch bestimmt, dass im Fall der Veräußerung eines Betriebes der Erwerber mit den übertragenen Wirtschaftsgütern die Tätigkeit des Veräußerers ohne weiteres fortsetzen könnte.

Nach Ansicht des Berufungssenates fehlt es im Berufungsfall bei der gegenständlichen Konsulententätigkeit an zu übertragenden Wirtschaftsgütern, die für sich einen Betrieb ausmachen. Es kann daher eine Betriebsaufgabe schon deshalb nicht vorliegen, weil keine wesentlichen Betriebsgrundlagen auf Dritte übertragen oder ins Privatvermögen überführt wurden.

Davon abgesehen kann es im gegenständlichen Fall dahin gestellt bleiben, ob in dem Vertrag mit der T. die wesentliche Betriebsgrundlage gelegen gewesen ist und die Beendigung dieses Vertrages als Betriebsaufgabe zu werten ist. Insoweit der Bw. nämlich vermeint, die wesentliche Betriebsgrundlage sei im Konsumentenvertrag mit der T. zu sehen und die Beendigung dieses Vertrages als Betriebsaufgabe zu werten, ist auf das Erkenntnis des VwGH vom 29. März 2007, 2006/15/0297 mit Verweisen auf die Erkenntnisse vom 15. September 1999, 94/13/0005 und vom 27. Juli 1999, 94/14/0053 hinzuweisen. Dort hat der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck gebracht, dass Zahlungen, die im Aufgabezeitpunkt noch nicht als Forderungen bestehen, nicht zum Übergangsgewinn zählen. Ist der Tatbestand, der das Entstehen einer Forderung auslöst, erst dann verwirklicht, wenn der Betrieb veräußert bzw. aufgegeben ist, hat die Forderung zum Stichtag der Übergangsermittlung noch nicht bestanden.

Im gegenständlichen Fall ergibt sich aus dem Wortlaut des Punkt II. (3) des Konsulentenvertrages eindeutig, dass der Anspruch auf das *gesonderte Einmalhonorar* von S 20 Mio. jedenfalls erst Folge der Beendigung dieses Vertragsverhältnisses war („...erhält Bw. **bei Beendigung dieses Vertrages als gesondertes Einmalhonorar...Dieser Betrag ist binnen vier Wochen nach Beendigung dieses Vertragsverhältnisses zur Zahlung...fällig.**“) und folglich nicht im Rahmen eines Übergangsgewinnes mit dem Hälftesteuersatz zu versteuern war.

Abgesehen davon, fehlt eine weitere Voraussetzung für die begünstigte Besteuerung nach § 37 Abs. 5 EStG 1988. Diese steht nämlich nur dann zu, wenn der Betrieb deswegen aufgegeben wird, weil der Steuerpflichtige das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt. Letzteres ist nicht erfolgt, zumal der Bw. auch im Jahr 2002 laut seinen eigenen Angaben in der Einkommensteuererklärung Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 7.543,50 erzielt hat.

Wien, am 4. Februar 2008