

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., Adresse, vertreten durch Stb.-Kanzlei gegen den Bescheid des FA Wien 6/7/15 vom 24.09.2013, betreffend Einkommensteuer 2009 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Der bekämpfte Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und der errechnete Abgabebetrag sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen. Das Berechnungsblatt bildet einen Bestandteil dieses Spruches.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Bf. (Beschwerdeführer, Bf.), geb. 1939 war bis einschließlich 2009 als Rechtsanwalt tätig und erklärte im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung für 2009 saldierte Einkünfte (Gewinn) aus selbständiger Arbeit in Höhe von 169.649,02 Euro für welche er den Hälftesteuersatz beanspruchte. Weiters erklärte er saldierte Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 124.214,75 Euro, welche aus einer Gewinnzuweisung aus einer Kommanditbeteiligung an der A-GmbH & Co KG über 196.247,29 Euro sowie einer Verlustzuweisung einer Kommanditbeteiligung an der B-GmbH & Co KG im Ausmaß von -72.032,54 Euro resultierten. Zudem stellte er ohne Eintragung eines Betrages klar, dass er als Kommanditist an der D-GmbH & Co KG sowie an der C-GmbH & Co KG beteiligt war und aus diesen noch Ergebnismitteilungen erwarte.

Mit Bescheid vom 2.9.2011 setzte das Finanzamt (FA) die Einkommensteuer (ESt) erklärungsgemäß unter zusätzlicher Berücksichtigung der Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit aus der Versorgungseinrichtung der Rechtsanwaltskammer mit 97.847,66 Euro fest. Dabei wurde antragsgemäß der Hälftesteuersatz auf die Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Betrag von 169.649,02 Euro angewendet.

Am 24.9.2012 erließ das FA einen nach § 295 Abs. 1 BAO abgeleiteten Einkommensteuerscheid mit welchem die ESt 2009 mit 4.505.030,82 Euro festgesetzt wurde. Dabei wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 8.943.944,39 Euro aus der

Kommanditbeteiligung der D-GmbH & Co KG der A-GmbH & Co KG und der B-GmbH & Co KG erfasst und zum Durchschnittsteuersatz versteuert, der Veräußerungsgewinn aus selbständiger Arbeiter wurde der Höhe nach unverändert dem Hälftsteuersatz unterzogen. Begründend verwies das FA auf die bescheidmäßige Feststellung der Einkünfte der D-GmbH & Co KG durch das zuständige FA FF vom 21.2.2012.

In der fristgerecht eingebrachten - nunmehr als Beschwerde zu behandelnden - Berufung vom 23.10.2012 beantragte der Bf. die Berücksichtigung eines Verlustvortrages aus 2008 in Höhe von 1.464.990,35 Euro als Sonderausgabe. Dessen Geltendmachung sei in der Steuererklärung unterblieben, da er erst mit Bescheid vom 24.9.2012 festgesetzt worden sei.

Zudem habe der Bf. per 31.12.2009 im Alter von über 60 Jahren seine betriebliche Tätigkeit zur Gänze eingestellt und habe für das Jahr 2009 den Hälftsteuersatz beantragt. Die Einkünfte aus der Kommanditbeteiligung in Höhe von 8.819.729,66 Euro seien unrichtigerweise nicht dem halben Steuersatz unterzogen worden, wie es der Betriebsaufgaben aus Altersgründen entspreche.

Nach einem im Akt nicht dokumentierten Telefonat übermittelte der steuerliche Vertreter dem FA mit Schreiben vom 25.3.2013 eine Treuhandvereinbarung hinsichtlich der B-GmbH & Co KG und führte zu dieser aus, dass er selbst nach wie vor Treuhänder des Bf., welcher die Stellung eines Kommanditisten innehatte, sei. Hinsichtlich der Treuhandschaft betreffend die GmbH Anteile (an der B-GmbH) mit 80% sei anlässlich der Einstellung der Erwerbstätigkeit des Bf. Ende 2009 vereinbart worden, dass der steuerliche Vertreter die Geschäftsanteile von 80% an der B-GmbH für Frau FrauB halten solle. Mittlerweile seien diese Anteile an die Kinder von Frau FrauB abgetreten worden.

Zur A-GmbH & Co KG wird ausgeführt, dass der Bf. an dieser nach wie vor als Kommanditist beteiligt sei, er aber in der geschäftsführenden A-GmbH Ende 2009 die Geschäftsführung und die Anteilmehrheit zurückgelegt habe.

Weiters wird dargestellt, dass noch eine Tangentenmitteilung betreffend die C-GmbH & Co KG für 2009 erwartet werde. Für die in dieser Tangente vorgesehenen Erlöse und die Abschichtung der Beteiligung werde analog zu anderen Einkünften der halbe Steuersatz wegen Betriebsaufgabe beantragt.

Mit Schreiben vom 12.9.2013 übermittelte das FA dem steuerlichen Vertreter folgendes Ergänzungsansuchen:

Im Zuge des Vorhalteverfahrens führen Sie im Schreiben vom 25.03.2013 u.a. aus, es sei in Anbetracht der beabsichtigten Einstellung Ihrer beruflichen Tätigkeit Ende 2009 vereinbart worden, dass Stb die 80%igen Geschäftsanteile an der B-GmbH für Frau FrauB halten solle. (Die Anteile wurden Ihren Angaben zufolge zwischenzeitlich an die Kinder von Fr. FrauB abgetreten).

Hierzu folgende Frage:

Über diesen Vorgang (Treuhandschaft) liegt lediglich ein undatierter Aktenvermerk vor. Wurde die Treuhandschaft lediglich mündlich vereinbart?

Wann wurde diese vereinbart und für welchen Zeitraum/bzw. ab welchem Zeitpunkt?

Existieren darüber hinaus noch diesbezügliche Aufzeichnungen?

Wann wurden die Anteile an die Kinder von Frau FrauB abgetreten?

Legen sie bitte auch hierzu die entsprechenden Unterlagen (in Kopie) vor.

A-GmbH & Co KG:

Legen Sie bitte die Unterlagen, Verträge etc. betreffend die Zurücklegung der Geschäftsführertätigkeit Ende 2009 vor.

Da auch die "Mehrheit der Geschäftsanteile zurückgelegt" wurde (lt. Schreiben vom 25.3.2013), bitte auch dazu die Abtretungsverträge, bzw. sonstigen relevanten Unterlagen vorzulegen.

Welche Geschäftstätigkeiten entfalten die Gesellschaften, an denen Sie beteiligt sind bzw. waren und welche Tätigkeiten übten Sie für die Gesellschaften aus?

(B-GmbH & Co KG, A-GmbH, A-GmbH & Co KG)

Im Jahr 2009 erfolgte die Abschichtung der Kommanditanteile an den Gesellschaften C-GmbH & Co KG und D-GmbH . Hierzu werden Sie um Darstellung der Ermittlung des Abschichtungsbetrages, sowie der relevanten Verträge ersucht.

Erläutern Sie bitte weiters, weshalb die Einkünfte für die Jahre 2009 und 2010 betreffend die beiden o.a. Mitunternehmerschaften seitens des Finanzamtes im Schätzungswege ermittelt werden mussten.

Diesen Ergänzungsvorhalt beantwortete der steuerliche Vertreter mit Schreiben vom 11.11.2013 folgendermaßen:

Bevor wir zu den einzelnen Fragen Stellung nehmen teilen wir mit, dass wir aufgrund der neuersten höchstgerichtlichen Judikatur unsere Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 ausdehnen. Wir beantragen die Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2009 in der Höhe von € 25.883,-- mit der Begründung, dass die Tangentengewinne aus den Kommanditbeteiligungen an der

- C-GmbH & Co KG, veranlagt beim Finanzamt FF zur St.Nr. 111/1111 festgestellt mit Feststellungsbescheid vom 20. September 2012 mit Einkünften von € 8.459.165,37 und*
- D-GmbH & Co KG, veranlagt beim Finanzamt FF zur St. Nr. 222/2222 mit Feststellungsbescheid vom 21. Februar 2012 einen Betrag von € 8.819.729,66 auf rechtswidrigen Bescheiden beruhen. In beiden Fällen handelt es sich um Feststellungsbescheide einer KG, die hinsichtlich des Kommanditisten Bf fälschlich Mitunternehmerschaften unterstellen. In beiden Fällen bestand kein Unternehmerrisiko, da Bf bei Eintritt als Kommanditist je eine Kapitalgarantie einer renommierten Bank erhielt und daher kein Unternehmerrisiko zum Tragen kommen konnte. Unser Mandant ging davon aus, dass er als Kommanditist auch ohne das Unternehmerrisiko die Stellung eines Mitunternehmers kraft Rechtsform habe. Nun wurde im Österreichischen Anwaltsblatt 2013/09 eine Entscheidung des Obersten Gerichtshofes publiziert, dass Kommanditisten nicht allein aufgrund ihrer Gesellschafterstellung Unternehmer seien, vielmehr sei die Innehabung der Geschäftsführerfunktion bzw. das Unternehmerrisiko entscheidend. Somit sind die Feststellungsbescheide hinsichtlich Bf rechtswidrige Bescheide, da*

seine Kommanditbeteiligungen des Unternehmerrisikos entbehren und Bf nicht als Mitunternehmer zu qualifizieren ist, bestenfalls als Darlehensgeber.

Weiters ersuchen wir zu Beweis Zwecken um Feststellung der Nichtunternehmerschaft der Kommanditbeteiligungen Bf-genetiv an den oben bezeichneten Gesellschaften und um entsprechende Beweisaufnahme. Zur Klärung der Mitunternehmerstellung bzw. Nicht-Mitunternehmerstellung beantragen wir eine Wiederaufnahme des Verfahrens zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Gewinne der beiden Gesellschaften im Jahr 2009.

Angesichts der komplexen Problematik und der Involvierung mehrerer Finanzämter beantragen wir die Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat als Rechtsmittelbehörde.

Zu den Fragen aus dem genannten Vorhalt:

1. FrauB Design GesmbH

Mit notariell beglaubigten Beschlüssen hat Herr Bf am 22.12.2009 die Mehrheit an der Gesellschaft an Herrn Stb abgetreten (51 %) und die Geschäftsführung zurückgelegt, die der neue Mehrheitsgesellschafter Stb. als allein zeichnungsberechtigter Geschäftsführer übernahm, Verträge liegen bei.

2. Die A.GmbH hatte ursprünglich Beratungshonorare und Kapitaleinkünfte aus einer amerikanischen Gesellschaft, das Beratungsgeschäft wurde von Bf besorgt. Mit Ende 2009 wurde der Beratungsauftrag seitens der amerikanischen Gesellschaft beendet. Die Beteiligung an der Gesellschaft wurde durch Fusion der Gesellschaft mit einer börsennotierten Aktiengesellschaft (Corporation) in Aktien umgewandelt. Darüber hinaus hat die Gesellschaft keine Tätigkeit mehr entfaltet, als diese Aktien zu besitzen.

3. Kommanditbeteiligungen an der

•C-GmbH & Co KEG und der

• D-GmbH & Co. KEG

Beide Gesellschaften wurden unter vielen anderen gleichartigen Gesellschaften von der Bank gesteuert. Die Kapitaleinlagen von je ATS 40.000.000,-- wurden mit einer Kapitalgarantie abgesichert. Diese Absicherung war wesentlich günstiger für unseren Mandanten als die mündlich angebotenen Ablösebeträge. Die Kapitalgarantien waren in Anbotsform abgefasst, wir haben sie als Beilage angeschlossen, ebenso das Schreiben mit dem Bf die beiden Angebote annimmt.

Warum das Finanzamt die Feststellungsbescheide 2009 und 2010 zunächst im Schätzungswege ermitteln musste, entzieht sich unserer Kenntnis. Die beiden KGs werden steuerlich von der WT-Kanzlei vertreten. Die geschätzten Tangenten für 2010 sind schon deshalb unrichtig, da 2009 die beiden Kommanditanteile abgeschichtet worden waren (siehe Beilagen).

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung am 10.12.2013 an den Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt. Sie gilt nunmehr in Ihrer mit Schreiben vom

11.11.2013 ergänzten Form als Beschwerde und ist vom Bundesfinanzgericht (BFG) zu erledigen.

Mit Schreiben vom 31.3.2015 wies der steuerliche Vertreter das Bundesfinanzgericht nochmals auf seinen Schriftsatz vom 11.11.2013 hin, änderte aber sein dortiges Vorbringen diesbezüglich dahingehend, als er nunmehr die Grundlagenbescheide hinsichtlich D-GmbH & Co KG und C-GmbH & Co KG nicht mehr als rechtswidrig, sondern die Tangenten als "nichtig" bezeichnete, "da sie auf sogenannten Nichtbescheiden beruhen" würden. Dementsprechend würde sich die Frage nach dem halben Steuersatz (für die Abschichtungsgewinne) nicht mehr stellen.

Aus dem Akteninhalt ergibt sich folgender unstrittiger Sachverhalt.

Bf., geboren 1939, beendete mit 31.12.2009 seine jedenfalls seit mehr als sieben Jahren ausgeübte selbständige Tätigkeit als Rechtsanwalt und erzielte im Jahr 2009 Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 169.649,02 Euro. Dieser Betrag ist unstrittig unter § 24 EStG 1988 zu subsumieren.

Weiters bezog er laut entsprechenden Feststellungsbescheiden nach § 188 BAO folgende Einkünfte aus Gewerbebetrieb jeweils aus seiner Stellung als Kommanditist:

C-GmbH & Co KG	€ 8.459.165,37	Bescheid vom 20.9.2012	FA FF
D-GmbH & Co KG	€ 8.819.729,66	Bescheid (BVE) vom 21.2.2012	FA FF
A-GmbH & Co KG	€ 196.247,29	Bescheid vom 2.3.2011	FA Wien 6/7/15
B-GmbH & Co KG	€ -72.032,54	Bescheid vom 14.1.2011	FA Wien 6/7/15

Die Gewinne aus den Kommanditbeteiligung an der D.GmbH und der C.GmbH umfassten laut den jeweiligen Feststellungsbescheiden zur Gänze Veräußerungsgewinne bzw. Übergangsgewinne aus Anlass der Veräußerung im Jahr 2009. Beide Kommanditbeteiligungen wurden für den Bf. in einer offen gelegten Treuhandhandschaft von der Bank gehalten. Die Anschaffung der Kommanditanteile erfolgte spätestens im Jahr 2003, da für diesen Veranlagungszeitraum laut Akteninhalt bereits Ergebnisanteile im Einkommensteuerbescheid enthalten sind. Wie sich aus den im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung vorgelegten Unterlagen eindeutig erkennen lässt, bestand seitens dieser Kommanditbeteiligungen zugunsten des Bf. eine Kapitalgarantie.

Die Kommanditbeteiligung an der A-GmbH und Co KG wurde Ende 2009 nicht veräußert und war der Bf. bis zur Löschung im Oktober 2014 an dieser weiterhin als Kommanditist beteiligt. Die Geschäftsführerfunktion des Bf. in der Komplementärin A-GmbH wurde im Firmenbuch im Jänner 2010 aufgrund eines entsprechenden Antrages vom 23.12.2009 gelöscht.

Die Kommanditbeteiligung an der FrauB Design und Co KG hielt seit 2008 bis zur Löschung am 5.2.2013 der steuerliche Vertreter des Bf treuhändig für diesen. Der entsprechende Treuhandchaftsvertrag wurde dem FA vorgelegt und befindet sich im Akt. Die Geschäftsführerin der Komplementärgesellschaft war Frau Silvia FrauB.

Aus dem Akteninhalt ergeben sich keine Hinweise, dass der Bf. andere ab 31.12.2009 andere Aktiveinkünfte bezog.

Zudem ergibt sich aus dem Einkommensteuerbescheid des Bf. für das Kalenderjahr 2008 vom 24.9.2012, dass nach Verlustausgleich ein vortragsfähiger Verlustüberhang für Folgejahre resultierend aus negativen Einkünften aus Gewerbebetrieb im Ausmaß von 1.464.990,35 Euro besteht.

Gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 ermäßigt sich der Steuersatz für außerordentliche Einkünfte gemäß Abs. 5 auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes. Außerordentliche Einkünfte sind § 37 Abs 5 Z 3 EStG 1988 sind Veräußerungs- und Übergangsgewinne, wenn die Betriebsveräußerung oder -aufgabe erfolgt, weil der Steuerpflichtige das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt.

Unter die Bestimmung des § 37 Abs. 1 EStG fallen Gewinne aus der Veräußerung des ganzen Betriebes, eines Teilbetriebes oder des Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist (§ 24 EStG 1988).

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. Mit dem BudgetbegleitG 2009, BGBl 152, wurde die Voraussetzung des siebenjährigen Bestehenszeitraumes für die Anwendung des Hälftesteuersatzes auf Übergangsgewinne ausgedehnt (somit kein „isolierter“ Hälftesteuersatz mehr für Übergangsgewinne ab der Kundmachung des BGBl I 52, ausgegeben am 17. 6. 2009, vgl Atzmüller/Herzog, Einkommensteuerliche Neuerungen durch das BudgetbegleitG 2009 (AbgÄG 2009), RdW 2009/319, 364).

Das Erfordernis der Außerordentlichkeit ist in § 37 Abs 5 abschließend geregelt (VwGH 2. 2. 2000, 98/13/0164; 22. 3. 2000, 99/13/0013).

Voraussetzung für die Anwendung des Hälftesteuersatzes im oben dargestellten "Pensionsfall" ist die Einstellung der Erwerbstätigkeit aus Anlass der Betriebsaufgabe/-veräußerung. Unter „Erwerbstätigkeit“ fallen alle Tätigkeiten, die sich als aktive Betätigung im Erwerbsleben darstellen. Eine mitunternehmerische Beteiligung ist - wie der VwGH bereits in seinem Erkenntnis vom 9. 3. 1982, 82/14/0044, 0045 zur Frage der Erwerbstätigkeit bei der Zuzugsbegünstigung ausgeführt hat - dann keine Erwerbstätigkeit, wenn ein Kommanditist keine wesentlich andere Funktion als ein Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft hat, er also keine besonderen wirtschaftlichen Tätigkeiten entfaltet.

Danach bewirkt eine mitunternehmerische Beteiligung ohne aktiven Einfluss auf die Geschäftsführung, wie zB eine bloße Beteiligung an einer Publikums-Personengesellschaft, keine Erwerbstätigkeit.

Dass eine - Passiveinkünfte vermittelnde - „kapitalistische“ Mitunternehmereigenschaft trotz ihrer Zuordnung zu den gewerblichen Einkünften nach § 23 Z 2 EStG 1988 für sich keine Erwerbstätigkeit iS des § 37 Abs 5 darstellt, brachte auch der VwGH auch in seinem Erkenntnis vom 4.6.2008, 2008/13/0077 zum Ausdruck. Mit Erkenntnis vom 22.3.2010, 2008/15/0094, bestätigte der VwGH seine Judikatur, wonach die kapitalistische Beteiligung an einer KG nicht als Erwerbstätigkeit iSd § 37 Abs. 5 EStG 1988 angesehen werden kann.

Das bedeutet bezogen auf den vorliegenden Sachverhalt, dass die nach Aufgabe der freiberuflichen Tätigkeit des Bf. weiter bestehenden Kommandit-Beteiligungen an der A-GmbH & Co KG bzw. die offengelegte Treuhand-Kommandit-Beteiligung an der B-GmbH & Co KG die Anwendung des Hälftesteuersatzes auf angefallene Veräußerungs- und Aufgabegewinne, welche als Pensionsfall einzustufen sind sowie die damit verbundenen Übergangsgewinne nicht hindern.

Damit ist jedenfalls klargestellt, dass die oben festgestellten Einkünfte aus selbstständiger Arbeit zur Gänze dem Hälftesteuersatz zugänglich.

Weiters ist aber zu untersuchen, ob die Veräußerungsgewinne aus der Abschichtung der "kapitalistischen" Kommanditbeteiligungen an der C-GmbH & Co KG und der D-GmbH & Co KG, welche in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang mit der Beendigung der anwaltlichen Tätigkeit Ende 2009 erfolgten, diesfalls ebenfalls dem Hälftesteuersatz zu unterziehen sind.

In diesem Zusammenhang fällt auf, dass der VwGH in seinem Erkenntnis vom 4.6.2008, 2003/13/0077 klarstellt, dass der Gewinn aus der Veräußerung einer "kapitalistischen" Beteiligung in zeitlicher Verbindung mit der Einstellung einer anderen Erwerbstätigkeit für den dort entschiedenen Fall nicht der Klärung bedurfte. Daraus könnte abgeleitet werden, dass in derartigen Fällen - entgegen der sonstigen Rechtsansicht des VwGH zum Verkauf kapitalistischer Beteiligungen - ein Halbsteuersatz zur Anwendung kommen kann.

In diesem Zusammenhang ist auf Rz 7319 der Einkommensteuerrichtlinien zu verweisen wo ausgeführt wird, dass der Hälftesteuersatz wegen altersbedingter Einstellung der Erwerbstätigkeit erfordert, dass das Anfallen des Veräußerungs- oder Übergangsgewinnes durch die Einstellung der Erwerbstätigkeit bedingt sein (VwGH 04.06.2008, 2003/13/0077 betreffend einen atypisch stillen Gesellschafter) oder in engem zeitlichen Zusammenhang damit stehen muss. Wirkt der Mitunternehmer einer kapitalistisch organisierten KG nicht an der werbenden Tätigkeit der KG mit, sondern hat er in wirtschaftlicher Sicht bloß die einem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft vergleichbare Stellung (Wahrnehmung von Kontroll- und Widerspruchsrechten, Mitwirkung an Gesellschafterbeschlüssen), kann nicht von einer Erwerbstätigkeit gesprochen werden (VwGH 09.03.1982, 82/14/0044, 0045; VwGH 10.12.1985, 85/14/0151, betr. Auslegung "Erwerbstätigkeit" im Zusammenhang mit

der Zuzugsbegünstigung gemäß § 103 EStG 1972); seine Funktion in der Gesellschaft muss sich auf die Stellung als Gesellschafter beschränken, wie sie dem Regelstatut der betreffenden Bestimmungen des UGB entspricht.

Dementsprechend ist die Aufgabe einer kapitalistischen Mitunternehmerbeteiligung nicht begünstigt (VwGH 04.06.2008, 2003/13/0077).

Zur Frage der Abschichtung einer solchen Beteiligung im Zuge der Beendigung der Erwerbstätigkeit finden sich in den EStR Rz 7321 folgende Aussagen: *"Die Abschichtung einer mitunternehmerischen Beteiligung, die keine Erwerbstätigkeit vermittelt, ist iSd § 37 Abs. 5 EStG 1988 dann begünstigt, wenn die Beteiligung im Zuge der (dh. innerhalb eines Sechsmonatszeitraumes) Beendigung der Erwerbstätigkeiten - einschließlich nichtselbständiger Arbeit - veräußert bzw. abgeschichtet wird. Eine spätere "isolierte" Veräußerung bzw. Abschichtung ist nicht mehr begünstigt (VwGH 04.06.2008, 2003/13/0077). Der Komplementär einer Mitunternehmerschaft ist auch dann erwerbstätig, wenn er tatsächlich keine Tätigkeit ausübt."*

Daraus ist ersichtlich, dass das BMfF kapitalistische Beteiligungen, die wie hier anlässlich einer Betriebsaufgabe/-veräußerung einer anderen betrieblichen Tätigkeit anfallen, als anlassbezogen auf die Einstellung der Erwerbstätigkeit als dem Hälftesteuersatz unterliegend ansieht.

Bei näherer Betrachtung der Argumentation des VwGH wird jedoch deutlich, dass dieser für die Anwendung des § 37 Abs. 5 EStG 1988 einen **Kausalzusammenhang** zwischen Veräußerungsgewinn und Einstellung der Erwerbstätigkeit erkennt. Im Erkenntnis vom 4. Juni 2008, 2003/13/0077, führte der Verwaltungsgerichtshof aus, dass mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996 der Gesetzgeber die Anwendung des Hälftesteuersatzes auf Veräußerungsgewinne an restriktive Voraussetzungen geknüpft: Danach müsse nun die Einstellung der Erwerbstätigkeit ein Grund für das Anfallen des Veräußerungsgewinnes sein. Die insofern eingeschränkte Freiwilligkeit des Vorganges, der zu dem Veräußerungsgewinn geführt hat, sei der Wertungsgesichtspunkt, der nach dem Willen des Gesetzgebers die ausnahmsweise Begünstigung durch Anwendung des Hälftesteuersatzes rechtfertige. Die sprachlich eindeutige kausale Verknüpfung ("deswegen...weil") bringe zum Ausdruck, dass die Einstellung der Erwerbstätigkeit ein Grund (der Grund) für das Anfallen des Veräußerungs- oder Übergangsgewinnes sein muss. Entsteht der Veräußerungsgewinn nur durch die Aufgabe einer Beteiligung, die keine Erwerbstätigkeit bedeutete und sich daher mit dem (unfreiwilligen) altersbedingten Ausscheiden aus dem Erwerbsleben nicht in der im Gesetz normierten Weise typisierend in Beziehung setzen lässt, dann ist diesem Wertungsgesichtspunkt nicht Rechnung getragen (siehe auch RdW 2008/442, 477; Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, Band III D Kommentar, Anm. 23 zu § 37).

Im gegenständlich Fall ist unbestritten und ergibt sich zudem deutlich aus dem Vorbringen des Bf., dass die streitgegenständlichen Veräußerungsgewinne aus - bloß Passiveinkünfte vermittelnden - „kapitalistischen“ Beteiligungen stammen. Ist aber nach

Wortlaut und Sinn des § 37 Abs. 5 EStG 1988 ein *Kausalzusammenhang* zwischen Veräußerungsgewinn und Einstellung der Erwerbstätigkeit erforderlich, so genügt ein bloß *zeitlicher* Zusammenhang mit der Beendigung der Erwerbstätigkeit - wie hier ebenfalls unstrittig vorliegend - für die Zuerkennung des Hälftesteuersatzes auf den Veräußerungsgewinn aus einer „kapitalistischen“ Beteiligung nicht. Das Wertungskriterium der eingeschränkten Freiwilligkeit jenes Vorganges, der zum Veräußerungsgewinn geführt hat, trifft auf den Verkauf einer solchen Beteiligung - die keine Erwerbstätigkeit bedeutete - auch dann nicht zu, wenn er sich in zeitlicher Nähe zur Beendigung einer anderen Tätigkeit abspielt (Lenneis, UFS-Journal 2008, S. 66; BFG 25.4.2014, RV/3100813/2010).

Der in den Einkommensteuerrichtlinien des BMF vertretenen gegenteiligen Ansicht kann daher angesichts der Ausführungen des VwGH nicht gefolgt werden.

Daraus folgt, dass die in den Grundlagenbescheiden festgestellten Abschichtungsgewinne der beiden Kommanditbeteiligungen, nämlich 8.459.165,37 Euro aus der C-GmbH & Co KG und 8.819.729,66 Euro aus der D-GmbH & Co KG dem vollen Durchschnittsteuersatz zu unterwerfen sind.

Der Gewinn aus selbständiger Arbeit unterliegt nach § 37 Abs. 5 Z 3 EStG hingegen dem Halbsatz, da die Aufrechterhaltung der übrigen Kommanditbeteiligungen keine Erwerbstätigkeit iSd der VwGH-Judikatur darstellen.

Die beschwerdegegenständlichen Ausführungen im ergänzenden Schriftsatz vom 11. November 2013 zum Vorliegen rechtswidriger Grundlagenbescheide gehen im hier zu entscheidenden Einkommensteuerverfahren jedoch ins Leere. Gemäß § 295 BAO ist ein Einkommensteuerbescheid, welcher von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist, ohne Rücksicht darauf ob Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Äbänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen. Gemäß § 252 Abs. 1 BAO können Bescheide, denen Entscheidungen zugrunde liegen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Demgemäß können Einwendungen gegen die Richtigkeit des Grundlagenbescheides - wie hier die unzutreffende Einordnung des Bf. als Mitunternehmer - im Verfahren gegen den abgeleiteten Bescheid (hier ESt 2009) keine Berücksichtigung finden, sondern sind im Verfahren gegen den/die Grundlagenbescheid/e vorzubringen.

Der Umstand, dass der Bf. wegen eines gegebenenfalls fehlenden Mitunternehmerrisikos nicht als Mitunternehmer einzustufen ist, macht die Grundlagenbescheide aber nicht - wie im Schreiben vom 31.3.2015 ausgeführt - zu Nichtbescheiden. Die Feststellungsbescheide enthalten sämtliche Bescheidskriterien und sind an Personen bzw. Personenvereinigungen gerichtet, die zum Bescheiderlassungszeitpunkt in dieser Form existierten. § 188 Abs. 5 BAO legt zudem fest, dass falls in einem Dokument, das Form und Inhalt eines Feststellungsbescheides hat, gemeinschaftliche Einkünfte auch Personen oder Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit zugerechnet werden, die nicht mehr rechtlich existent sind

(insbesondere infolge Todes, Beendigung der Gesellschaft, Gesamtrechtsnachfolge) oder die nicht mehr handlungsfähig sind (zB infolge Sachwalterbestellung), so gilt dies als Feststellung iSd § 188 Abs. 1 BAO und steht der Wirksamkeit als Feststellungsbescheid nicht entgegen. Ein solcher Bescheid wirkt lediglich gegenüber den übrigen, denen Einkünfte zugerechnet werden. Es handelt sich daher jedenfalls betreffend den Bf. um wirksame Bescheide die entsprechende Rechtswirkung entfalten. Eine allfällige materiellrechtliche Unrichtigkeit hindert den Bescheidcharakter nicht.

Die im Zuge des Beschwerdeverfahrens eingebrachten Wiederaufnahmeanträge zu den Grundlagenbescheiden sind nicht Gegenstand dieses Beschwerdeverfahrens. Laut Akteninhalt wurden die Wiederaufnahmeanträge an das für die Grundlagenbescheide zuständige Finanzamt FF weitergeleitet.

Gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens auch Verluste als Sonderausgabe in Abzug zu bringen, die in den vorangegangenen Jahren entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur, wenn die Verluste durch ordnungsgemäße Buchführung entstanden sind und soweit diese Verluste nicht bereits bei der Veranlagung vorangegangener Kalenderjahre berücksichtigt wurden.

Nach § 2 Abs. 2b EStG 1988 durften für 2009 vortragsfähige Verluste im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 EStG nur im Ausmaß von 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte abgezogen werden (Vortragsgrenze). Gemäß § 2 Abs. 2b lit. c EStG 1988 war die Verrechnungsgrenze und die Vortragsgrenze insoweit nicht anzuwenden, als in den positiven Einkünften oder im Gesamtbetrag der Einkünfte Veräußerungsgewinne und Aufgabegewinne enthalten waren.

Wie oben dargestellt, stehen laut Einkommensteuerbescheid 2008 Restverluste aus der Zuweisung eines Jahresverlustanteiles aus der Kommanditbeteiligung an der A-GmbH & Co KG von -1.464.990,35 zur Verrechnung als Verlustabzug für Folgejahre zur Verfügung und sind daher bei der Einkommensermittlung 2009 zu beachten.

Bei der Berechnung des Spruchbetrages sind zudem sämtliche vorliegenden Feststellungsergebnisse für das Jahr 2009 zu berücksichtigen. Dies gilt vor allem auch für das mit Bescheid vom 20.9.2012 festgestellte Abschichtungsergebnis hinsichtlich der C-GmbH & Co KG, welches bislang vom FA bescheidmässig nicht verarbeitet wurde.

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Es ist aufgrund der nicht auf den spezifischen Fall zugeschnittenen Ausführungen des VwGH in seinem Erkenntnis vom 4.6.2008, 2003/13/0077, zwar unwahrscheinlich, aber nicht völlig auszuschließen, dass der Gerichtshof Veräußerungsgewinne "kapitalistischer" Beteiligungen, welche zeitnah mit der Einstellung einer (anderen) Erwerbstätigkeit

anfallen, als halbsatzbegünstigt iSd § 37 Abs. 1 iVm. Abs. 5 Z 3 EStG 1988 erachtet. Aus diesem Grund ist gegen dieses Erkenntnis eine ordentliche Revision zulässig.

Wien, am 2. April 2015