

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch

den Richter

A.B.

in der Beschwerdesache Bf. gegen den Bescheid des Finanzamtes ABC vom 03.07.2012, betreffend Einkommensteuer für 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) beendete im Streitjahr seine nichtselbständige Tätigkeit (ab 1.5.2010 Pensionsbezug) und schichtete eine „kapitalistische“ Mitunternehmerbeteiligung ab.

Weiters erzielte er Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Beteiligung als atypischer stiller Gesellschafter beziehungsweise Kommanditist an drei Personen- beziehungsweise Kapitalgesellschaften.

Der Bw beantragte in seiner Einkommensteuererklärung für 2010 unter der KZ 423 den Hälftesteuersatz für die Abschichtung seiner mitunternehmerischen Beteiligung an der A. in Höhe von € 617.829,37.

Die Mitteilung über die gesonderte Feststellungen 2010 durch die Gesellschaft A. lautet für den Bw. wie folgt:

"Einkünfte aus Gewerbebetriebe € 617.829,37

In den Einkünften sind enthalten:

Veräußerungs- und Aufgabegewinne € 606.955,57

Bei der Veranlagung des (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen:

In Frage kommende Begünstigungen/Besteuerungswahlrechte nach §§ 34, 37 und 97 EStG 1988"

Mit Bescheid vom 3. Juli 2012 wurde der Bw. zur Einkommensteuer für 2010 veranlagt und wurde der beantragte Hälftesteuersatz mit folgender Begründung nicht berücksichtigt:

„Gem. § 37 (5) Z 3 EStG ermäßigt sich der Steuersatz bei Veräußerungsgewinnen, wenn die Betriebsveräußerung oder –aufgabe unter anderem mit der Vollendung des 60. Lebensjahres des Steuerpflichtigen und der Einstellung seiner Erwerbstätigkeit erfolgt. Eine Beteiligung als atypisch stiller Gesellschafter stellt jedoch keine Erwerbstätigkeit im Sinne einer aktiven Betätigung im Erwerbsleben dar (vgl. VwGH 4.6.2008, 2003/13/0077), sodass die Voraussetzungen für die Anwendung des Hälftesteuersatzes nicht gegeben sind. Es reicht für die Begünstigung nicht aus, dass der Steuerpflichtige das entsprechende Alter erreicht und seine Erwerbstätigkeit (nichtselbständige Beschäftigung bei X.GmbH) einstellt. Das (zufällige) Zusammentreffen der Aufgabe einer „kapitalistischen“ Beteiligung, die keine Erwerbstätigkeit bedeutete, mit dem Ausscheiden aus dem Erwerbsleben rechtfertigt nicht die Anwendung des Hälftesteuersatzes. ...“

Mit Schriftsatz vom 25. Juli 2012 brachte der Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 3. Juli 2012 Berufung mit folgender Begründung ein:

„Begründung Im genannten Bescheid wurde die Gewährung des Hälftesteuersatzes gemäß § 37 Abs 5 Z 3 EStG verweigert. Als Begründung wird unter anderem angeführt, dass es für die Begünstigung nicht ausreiche, dass der Steuerpflichtige das entsprechende Alter erreiche und seine Erwerbstätigkeit (nichtselbständige Beschäftigung bei der X.GmbH) aufgibt. Das (zufällige) Zusammentreffen der Aufgabe einer „kapitalistischen“ Beteiligung, die keine Erwerbstätigkeit bedeutete, mit dem Ausscheiden aus dem Erwerbsleben rechtfertige nicht die Anwendung des Hälftesteuersatzes.

Wie das Finanzamt zu der Auffassung gelangt, dass es sich um ein zufälliges Zusammentreffen handelt, geht aus der Begründung des Bescheides nicht hervor. Tatsächlich wurde die Beendigung des Dienstverhältnisses gegenüber der I.GmbH zum 30.4.2010 bewusst vorgenommen, seine Erwerbstätigkeit damit eingestellt und somit alle Voraussetzungen für die Gewährung des begünstigten Steuersatzes erfüllt.

In den Einkommensteuerrichtlinien 2000 heißt es in Tz 7321 in der Fassung vom 2. Februar 2011: 'Die Abschichtung einer mitunternehmerischen Beteiligung, die keine Erwerbstätigkeit vermittelt, ist i.S.d. § 37 Abs. 5 EStG dann begünstigt, wenn die Beteiligung im Zuge der (d.h. 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).'

Im zitierten Erkenntnis des VwGH ist der Fall anders gelagert. Es handelte sich dabei um einen Angestellten, der bereits im Jahr 1992 pensioniert wurde – also seine Erwerbstätigkeit einstellte – und Ende 2000, also 8 Jahre danach seine atypisch stille Beteiligungen kündigte. Der vorliegende Fall ist anders gelagert. Hier kündigt der atypisch stille Gesellschafter seine Beteiligung auf und stellt gleichzeitig seine Erwerbstätigkeit als Angestellter ein.

Wenn in den Richtlinien in RZ 7321 die Einstellung der nichtselbständigen Erwerbstätigkeit als Voraussetzung für die Anwendung des § 37 Abs. 5 EStG im Zusammenhang mit der Abschichtung einer mitunternehmerischen Beteiligung anführen, dann ist im vorliegenden Fall jedenfalls diese Voraussetzung gegeben und der § 37 Abs. 5 EStG anzuwenden. Anders kann die RZ 7321 im Sinne des Grundsatzes von Treu und Glauben nicht verstanden werden.“

Mit Ergänzungsvorhalt vom 30. August 2012 wurde an den Bw. folgende Fragen gerichtet:
„Wie ist ihr Gesellschaftsverhältnis zur A.A., zur B., zur H. und zur G.? Wieso beziehen Sie 2010 einen Verlust aus der Beteiligung zur A.A., die I.GmbH allerdings einen Gewinn? Sie üben seit 1.5.2011 wieder eine Vollbeschäftigung bei der I.GmbH aus. Nehmen Sie dazu Stellung?“

In der Vorhaltsbeantwortung vom 27. September 2012 wird Folgendes ausgeführt:

„Gesellschaftsverhältnisse:

- A.A.KG:
Kommanditbeteiligung (kapitalistisch)
- A.GmbH.:
Atypisch stille Beteiligung wurde abgeschichtet mit Pensionsantritt 30.04.2010
- H.W.:
Keine Beteiligung, nur Fruchtgenussrecht,
- H.X.:
Kommanditbeteiligung kapitalistisch (Schiffsbeteiligung Deutschland),

Der Gewinn der Firma I.GmbH des Jahres 2010 erklärt sich aus dem Vorweggewinn bei der KG (Verzinsung des Gesellschafterverrechnungskontos und der Auflösung der Abfertigungs- und Pensionsrückstellung).

Seit 1.5.2011 wird keinerlei Beschäftigung bei der Firma I.GmbH ausgeübt, sondern lediglich die Firmenpension bezogen.“

Mit Berufungvorentscheidung vom 31. Jänner 2013 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und begründend festgehalten:

„Berufung wurde eingebracht, da für die Veräußerung der kapitalistischen Beteiligung A.X. im Jahr 2010 die Begünstigung des Hälftesteuersatzes gem. § 37 Abs. 5 EStG nicht gewährt worden ist.“

Gem. § 37 Abs. 5 sind außerordentliche Einkünfte aus Veräußerungs- und Übergangsgewinne, wenn die Betriebsveräußerung oder – aufgabe aus folgenden Gründen erfolgt:

...

3. Der Steuerpflichtige hat das 60. Lebensjahr vollendet und stellt seine Erwerbstätigkeit ein.

Der Einleitungssatz enthält zwar nicht mehr die kausale Verknüpfung „... der Betrieb wird deswegen veräußert – weil ... seine Erwerbstätigkeit eingestellt wird“ wie die Rechtslage bis Inkrafttreten der Novelle BGBI. Nr. 180/2004 lautete, stellt aber diesen kausalen Zusammenhang eindeutig her.

Der Berufungswerber veräußert im Jahr der Pensionierung die Beteiligung an der A.X.. Laut Berufung wurde die Beendigung des Dienstverhältnisses gegenüber der I.GmbH bewusst zum 30.04.2010 vorgenommen und die Erwerbstätigkeit damit eingestellt.

Eine im Jahr der Pensionierung zufällig oder gerade wegen der gewünschten Möglichkeit des Hälftesteuersatzes planmäßig veräußerte kapitalistische Beteiligung steht in keinem Zusammenhang mit der Aufgabe der Erwerbstätigkeit.

Ein kausaler qualifizierter Konnex zwischen der Beteiligung an der A.X. und der Erwerbstätigkeit für die I.GmbH ist nicht ersichtlich. Veräußerungen, die in keinem Zusammenhang damit stehen, dass der Steuerpflichtige, der das 60. Lebensjahr vollendet hat, seine Erwerbstätigkeit einstellt sind nicht halbsatzfähig (VwGH 4.6.2008, 2003/13/0077).

Zudem wurden nicht alle Erwerbstätigkeiten im Jahr 2010 beendet.

So bestehen nach wie vor noch folgende Gesellschaftsverhältnisse, die als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfasst werden:

- A.A.KG Kommanditbeteiligung (kapitalistisch)
- H.W. Fruchtgenussrecht
- H.X. Kommanditbeteiligung kapitalistisch ...“

Mit Schriftsatz vom 7. Februar 2012 beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung vom 25. Juli 2012 zur Entscheidung durch die zweite Instanz.

Über die Beschwerde 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. Lebenjahres und in zeitlicher Verbindung mit der Einstellung einer (anderen) Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen der Hälftesteuersatz gemäß § 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 Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist ...“

§ 37 EStG 1988 lautet auszugsweise:

„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 die Betriebsveräußerung oder –aufgabe aus folgenden Gründen erfolgt:

1. Der Steuerpflichtige ist gestorben und es wird dadurch eine Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe veranlasst.
2. Der Steuerpflichtige ist wegen körperlicher oder geistiger Behinderung in einem Ausmaß erwerbsunfähig, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Mitunternehmer verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen. ...
3. Der Steuerpflichtige hat das 60. Lebensjahr vollendet und stellt seine Erwerbstätigkeit ein. Eine Erwerbstätigkeit liegt nicht vor, wenn der Gesamtumsatz aus den ausgeübten Tätigkeiten 22.000 Euro und die gesamten Einkünfte aus den ausgeübten Tätigkeiten 730 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen.

Für Veräußerungs- und Übergangsgewinne steht der ermäßigte Steuersatz nur über Antrag und nur dann zu, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.“

Der im Jahr 1945 geborene Bf. beendete mit 30. April 2010 seine nichtselbständige Tätigkeit. Weiters erzielte er aus zwei kapitalistischen Mitunternehmerbeteiligungen und einem Fruchtgenussrecht Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Für eine weitere „kapitalistische“ Mitunternehmerbeteiligung an der A. beantragte er die Besteuerung der Abschichtung im Jahr 2010 unter Anwendung des Hälftesteuersatzes.

Unstrittig wurde die angeführte atypisch stille Beteiligung mit Pensionsantritt am 30.04.2010 abgeschichtet (siehe Vorhaltsbeantwortung vom 27. September 2012).

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 4. Juni 2008, 2003/13/0077 zur streitgegenständlichen Frage der Abschichtung einer mitunternehmerischen Beteiligung im Zusammenhang mit der Einstellung der Erwerbstätigkeit wie folgt ausgeführt:

„1. Vor dem Inkrafttreten des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818, ... gehörten Veräußerungsgewinne, wenn die im Gesetz näher geregelte Frist von sieben Jahren verstrichen war, zu den außerordentlichen Einkünften, auf die der Hälftesteuersatz anzuwenden war. Gleichermaßen galt für Übergangsgewinne, wenn der Steuerpflichtige „überdies im Falle eines freiwilligen Wechsels“ die Gewinnermittlungsart mindestens sieben Jahre beibehalten hatte (§ 37 Abs. 1 und Abs. 2 Z 1 und Z 3 EStG 1988 vor der erwähnten Novelle).

Das Steuerreformgesetz 1993 ließ diese Rechtslage in Bezug auf Veräußerungsgewinne noch bestehen und regelte die Anwendung des Hälftesteuersatzes auf Übergangsgewinne neu. Dem Hälftesteuersatz unterliegende außerordentliche Einkünfte waren nach dem auf Übergangsgewinne bezogenen § 37 Abs. 2 Z 3 EStG 1988 in der Fassung dieser Novelle nur mehr

‘3. Gewinne, die infolge eines Wechsels der Gewinnermittlungsart anlässlich der Veräußerung oder der Aufgabe des Betriebes entstehen und der Betrieb deswegen veräußert oder aufgegeben wird, weil der Steuerpflichtige

- gestorben ist,
- erwerbsunfähig ist oder
- das 55. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt.’

In den Erläuterungen wurde ausgeführt, die Praxis habe gezeigt, dass ein Wechsel der Gewinnermittlung „vielfach nicht aus betrieblichen Gründen, sondern aus steuerlichen Erwägungen vorgenommen“ worden sei. Der ermäßigte Steuersatz für Übergangsgewinne solle nunmehr „entfallen“. Übergangsgewinne sollten „nur mehr in Ausnahmefällen“ zu den außerordentlichen Einkünften zählen. Dies sollte – nach dem Konzept der Regierungsvorlage – unter weiteren, dem § 24 Abs. 6 EStG 1988 nachgebildeten und die Gründe der Betriebsaufgabe betreffenden Voraussetzungen nur im Falle einer Betriebsaufgabe möglich sein (1237 BlgNR XVIII. GP 49, 56). Die Wendung „Veräußerung oder der“ wurde erst im Justizausschuss eingefügt. Im Ausschussbericht (1301 BlgNR XVIII. GP 4) wurde diese Änderung wie folgt begründet:

‘Die Beibehaltung des halben Steuersatzes für Übergangsgewinne in bestimmten Fällen, in denen von Gesetzes wegen eine zwangsweise Beendigung der betrieblichen Tätigkeit unterstellt wird, soll im Sinne einer gleichmäßigen Behandlung der Tatbestände der Beendigung der betrieblichen Tätigkeit nicht nur für Fälle der Betriebsaufgabe, sondern auch für die Betriebsveräußerung vorgesehen werden.’

2. Das Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. Nr. 201, unterstellte die bisher als außerordentliche Einkünfte dem Hälftesteuersatz unterworfenen Veräußerungsgewinne einer neu eingeführten Verteilungsbegünstigung (§ 37 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 in der Fassung des genannten Gesetzes) und führte für die Anwendung des Hälftesteuersatzes sowohl auf Veräußerungs- als auch auf Übergangsgewinne eine neue, gemeinsame

Regelung ein. Dem Hälftesteuersatz unterliegende außerordentliche Einkünfte waren nach § 37 Abs. 5 EStG 1988 in der Fassung des Strukturanpassungsgesetzes

‘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 Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.’

In den Erläuterungen (72 BlgNR XX. GP 265 f) zu dieser auf den vorliegenden Fall anzuwendenden Regelung wurde u.a. ausgeführt:

‘Die steuerliche Berücksichtigung der Zusammenballung von Einkünften in bestimmten Fällen wird auf eine völlig neue Grundlage gestellt. Bisher wurden diesem Umstand durch die Gewährung des halben Durchschnittssteuersatzes Rechnung getragen.

... Die nunmehr vorgesehene Verteilung der Einkünfte bewirkt eine sachgerechte Steuerentlastung. ... Unberührt bleiben ... der Halbsatz für bestimmt Veräußerungs- und Übergangsgewinne (siehe unten).
(...)

Veräußerungs- und Übergangsgewinne von Steuerpflichtigen, bei denen von Gesetz wegen eine zwangsweise Beendigung der Tätigkeit unterstellt wird, unterliegen auch in Hinkunft dem ermäßigten Steuersatz. Im Hinblick auf die generelle Tendenz zur Anhebung des faktischen Pensionsalters wurde dabei allerdings die Altersgrenze von bisher 55 Jahren auf 60 Jahre angehoben. Die anderen Anspruchsvoraussetzungen sind unverändert.

(...)’

4. Im Besonderen kann der oben unter Punkt 2. Zuletzt wiedergegebene Satz aus den Erläuterungen zum Strukturanpassungsgesetz 1996 angesichts der Entstehungsgeschichte nur auf die Voraussetzungen bezogen werden, unter denen der Hälftesteuersatz seit dem Steuerreformgesetz 1993 auf Übergangsgewinne anzuwenden war. Dass er nun auch auf Veräußerungsgewinne nur mehr unter diesen Voraussetzungen anwendbar sein sollte, war hingegen ein Aspekt der am Beginn der oben wiedergegebenen Erläuterungen betonten völligen Neuordnung der steuerlichen Berücksichtigung der Zusammenballung von Einkünften in bestimmten Fällen. Die bisher unter der Voraussetzung des Verstreichens der Frist von sieben Jahren allgemein gewährte Anwendung des Hälftesteuersatzes auf Veräußerungsgewinne sollte – wie in der Regierungsvorlage zum Steuerreformgesetz 1993 in Bezug auf im Wesentlichen

gleiche Voraussetzungen formuliert worden war – „nur mehr in Ausnahmefällen“ zum Tragen kommen, und zwar – wie es im Ausschussbericht zum Steuerreformgesetz 1993 und in der Regierungsvorlage zum Strukturanpassungsgesetz 1996 gleich lautend hieß – nur dann, wenn „von Gesetzes wegen eine zwangsweise Beendigung“ der Tätigkeit „unterstellt“ werde.

Wenn in Bezug auf Veräußerungsgewinne die Auffassung vertreten wird, der Gesetzgeber habe in den Materialen nicht die Absicht einer „wesentlichen Änderung gegenüber der früheren Rechtslage“ zum Ausdruck gebracht, so kann dem daher nicht gefolgt werden. Der Gesetzgeber hat die Anwendung des Hälftesteuersatzes auf Veräußerungsgewinne an bewusst restriktive Voraussetzungen geknüpft. Die damit verfolgte Absicht einer einschneidenden Änderung gegenüber der bisherigen Rechtslage kommt in den Materialien klar zum Ausdruck.

5. ...

Nach dem Wortlaut der seit dem Strukturanpassungsgesetz 1996 auch für Veräußerungsgewinne geltenden Voraussetzungen genügt es jedoch nicht, dass der Steuerpflichtige das entsprechende Alter erreicht und seine Erwerbstätigkeit eingestellt hat. Die sprachlich eindeutige kausale Verknüpfung („deswegen ... weil“) bringt vielmehr zum Ausdruck, dass die Einstellung der Erwerbstätigkeit ein Grund für das Anfallen des Veräußerungs- oder Übergangsgewinnes sein muss.

Das lässt sich auch nicht als sprachliches Versehen deuten. Die eingeschränkte Freiwilligkeit des Vorganges, der zu dem Gewinn geführt hat, ist vielmehr der Wertungsgesichtspunkt, der nach dem Konzept des Gesetzgebers die ausnahmsweise Beibehaltung der Begünstigung durch die Anwendung des Hälftesteuersatzes rechtfertigt. Entsteht der Veräußerungsgewinn nur durch die Aufgabe einer Beteiligung, die keine Erwerbstätigkeit bedeutete und sich daher mit dem altersbedingten Ausscheiden aus dem Erwerbsleben nicht in der im Gesetz normierten Weise typisierend in Beziehung setzen lässt, so ist diesem Gesichtspunkt nicht Rechnung getragen.

Die Anwendung des Hälftesteuersatzes ist in einem solchen Fall nicht nur nach dem Wortlaut, sondern auch nach dem Sinn der Regelung – nämlich in Bezug auf die Auswahl des Kriteriums, nach dem von der grundsätzlichen Verweisung auf die Verteilungsbegünstigung eine Ausnahme gelten soll – nicht zu rechtfertigen. Eine Argumentation, die dem gegenüber den Zweck der Progressionermäßigung hervorhebt, dem ohnehin auch die Verteilungsbegünstigung dienen soll, ist bei der Auslegung dieses Kriteriums nicht hilfreich.

6. Geht man von dem die Regelung tragenden Gesichtspunkt einer – typisierend angenommenen – Unfreiwilligkeit des zur Erzielung des Gewinnes führenden Vorgangs aus, so ergibt sich kein Spannungsverhältnis zum Fehlen einer auf das Vorliegen oder Nichtvorliegen einer Erwerbstätigkeit abstellenden Differenzierung bei der laufenden Besteuerung der Beteiligung. Es steht auch der Umstand, dass die Einkünfte als solche „aus Gewerbebetrieb“ erfasst wurden, nicht ... in einem Widerspruch zur

Verneinung einer durch die Beteiligungen vermittelten „Erwerbstätigkeit“. Einkünfte aus Mitunternehmerschaften, der Vorliegen beim Mitbeteiligten nicht strittig ist, sind nach der Definition des § 23 Z 2 EStG 1988 Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Auf das Vorliegen einer Erwerbstätigkeit im hier maßgeblichen Sinn einer nicht bloß „kapitalistischen“ Beteiligung kommt es dabei nicht an.

7. Veräußerungen, die in keinem Zusammenhang damit stehen, dass der Steuerpflichtige, der das 60. Lebensjahr vollendet hat, seine Erwerbstätigkeit einstellt, erfüllen aus den dargestellten Gründen nicht die Voraussetzungen des hier erörterten Tatbestandes.

Ob dies auch bedeutet, dass der Gewinn aus der Veräußerung einer bloß „kapitalistischen“ Beteiligung in zeitlicher Verbindung mit der Einstellung einer (anderen) Erwerbstätigkeit nicht dem Hälftesteuersatz unterliegen kann, bedarf für den vorliegenden Fall keiner Klärung.“

Folgt man den EStR 2000 Tz 7321, wäre die Abschichtung einer mitunternehmerischen Beteiligung, die keine Erwerbstätigkeit vermittelt, iSd § 37 Abs. 5 EStG 1988 dann begünstigt, „wenn die Beteiligung im Zuge der (d.h. innerhalb eines Sechsmonatszeitraumes) Beendigung der Erwerbstätigkeiten – einschließlich nichtselbständiger Arbeit – veräußert bzw. abgeschichtet“ würde. Eine spätere „isolierte“ Veräußerung bzw. Abschichtung wäre nicht mehr begünstigt (mit Hinweis auf VwGH 4.6.2008, 2003/13/0077).

Soweit das Finanzamt ausführt, dass eine im Jahr der Pensionierung zufällig oder gerade wegen der gewünschten Möglichkeit des Hälftesteuersatzes planmäßig veräußerte kapitalistische Beteiligung in keinem Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit stehe und deshalb nicht halbsatzfähig sei, ist dies vom Verwaltungsgerichtshof im angeführten Erkenntnis 4.6.2008, 2003/13/0077) offen gelassen worden, als dort ausgeführt wird:

„Veräußerungen, die in keinem Zusammenhang damit stehen, dass der Steuerpflichtige, der das 60. Lebensjahr vollendet hat, seine Erwerbstätigkeit einstellt, erfüllen aus den dargestellten Gründen nicht die Voraussetzungen des hier erörterten Tatbestandes. Ob dies auch bedeutet, dass der Gewinn aus der Veräußerung einer bloß „kapitalistischen“ Beteiligung in zeitlicher Verbindung mit der Einstellung einer (anderen) Erwerbstätigkeit nicht dem Hälftesteuersatz unterliegen kann, bedarf für den vorliegenden Fall keiner Klärung.“

Wenn das Finanzamt darauf verweist, es bestünden noch Gesellschaftsverhältnisse die als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfasst würden und dies der Berücksichtigung des Hälftesteuersatzes entgegenstünde, so ist festzuhalten, dass mit diesen Beteiligungen zwar Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt werden, jedoch keine Erwerbstätigkeit damit verbunden ist.

Im gegenständlichen Fall ist nach Ansicht des Bf. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 4.6.2008, 2003/13/0077) nicht einschlägig, da in diesem Fall, ein Angestellter bereits 1992 pensioniert und erst Ende 2000, also 8 Jahre danach die atypisch stille Beteiligung gekündigt worden sei.

Der in den EStR 2000 Rz 7321 angeführte Rechtsmeinung würde dem streitgegenständlichen Fall insoferne entsprechen, als die Einstellung der nichtselbständigen Erwerbstätigkeit als Voraussetzung für die Anwendung des § 37 Abs. 5 EStG 1988 im Zusammenhang mit der Abschichtung einer mitunternehmerischen Beteiligung auch im Sinne des Grundsatzes von Treu und Glauben gegeben sei.

Das Bundesfinanzgericht ist weder an Einzelauskünfte noch an Erlassregelungen gebunden. Die Einkommensteuerrichtlinien 2000 sind nicht im Bundesgesetzblatt kundgemacht. Somit sind sie für das Bundesfinanzgericht keine verbindliche Rechtsquelle. Als Auslegungsbehelf begründen sie keine über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten; sie haben Erlasscharakter und – wie bereits ausgeführt – ist das Bundesfinanzgericht als Gerichtsbehörde erster Instanz nicht an Erlässe gebunden.

Was den Hinweis auf den Grundsatz von Treu und Glauben betrifft, so ist festzuhalten, dass der Verwaltungsgerichtshof in der Regel kein Vertrauen in den Richtigkeit von Erlässen des BMF schützt, sondern nur von Auskünften im Einzelfall (s. dazu auch Ritz, BAO, 5. Auflage, § 114, Tz 10). Allgemeinen Verwaltungsanweisungen, wie zB Richtlinien oder Erlässen, kann unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben nicht die gleiche Wirkung beigemessen werden, wie einer verbindlichen Zusage oder Auskunft für den Einzelfall, weil der Grundsatz von Treu und Glauben ein konkretes Verhältnis zwischen dem Abgabepflichtigen und dem Finanzamt voraussetzt, bei dem sich allein eine Vertrauenssituation bilden kann (vgl. VwGH 22.05.2002, 99/15/0119).

Wenn der Bf. ausführt, es gehe aus der Bescheidbegründung nicht hervor, wie das Finanzamt zur Auffassung gelange, dass es sich bei der Aufgabe der Erwerbstätigkeit und der Abschichtung der „kapitalistischen“ Beteiligung um ein (zufälliges) Zusammentreffen handle und habe es sich vielmehr um eine bewusste Entscheidung des Bf. gehandelt, so ist auszuführen, dass es nach Ansicht des BFG auf ein zufälliges Zusammentreffen oder eine bewusste Entscheidung bei der Einstellung der Erwerbstätigkeit und der Abschichtung einer „kapitalistischen“ Beteiligung nicht ankommt.

Das Bundesfinanzgericht geht mit nämlich mit Lenneis (s. Lenneis, UFSjournal 2008, 64) davon aus, dass der Hälftesteuersatz für den Gewinn aus der Veräußerung einer bloß „kapitalistischen“ Beteiligung in zeitlicher Verbindung mit der Einstellung einer (anderen) Erwerbstätigkeit, nicht zustehen kann, sofern man den vom Verwaltungsgerichtshof geforderten Kausalitätsmaßstab auch an derartige Vorgänge anlegt (vgl. VwGH 4.6.2008, 2003/13/0077).

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit der Revision:

Gemäß 133 Abs. 4 B VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzlich 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 Verwaltungsgerichtes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zur gegenständlichen Rechtsfrage, ob der Gewinn aus der Veräußerung einer bloß „kapitalistischen“ Beteiligung in zeitlicher Verbindung mit der Einstellung einer (anderen) Erwerbstätigkeit nicht dem Hälftesteuersatz unterliegen kann, existiert noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, und wird dies aus dem bereits angeführten Erkenntnis 4.6.2008, 2003/13/0077 deutlich, indem dort ausgeführt wird:

„Veräußerungen, die in keinem Zusammenhang damit stehen, dass der Steuerpflichtige, der das 60. Lebensjahr vollendet hat, seine Erwerbstätigkeit einstellt, erfüllen aus den dargestellten Gründen nicht die Voraussetzungen des hier erörterten Tatbestandes. Ob dies auch bedeutet, dass der Gewinn aus der Veräußerung einer bloß „kapitalistischen“ Beteiligung in zeitlicher Verbindung mit der Einstellung einer (anderen) Erwerbstätigkeit nicht dem Hälftesteuersatz unterliegen kann, bedarf für den vorliegenden Fall keiner Klärung.“

Es kommt der Lösung dieser Rechtsfrage, zumal gleichgelagerte Sachverhalte Gegenstand von Beschwerdeverfahren sein können, über den vorliegenden Einzelfall hinausgehende Bedeutung zu. Die Revision war daher spruchgemäß zuzulassen.

Wien, am 24. Februar 2014