

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Mag. Margit B, HT, gegen den Bescheid des Finanzamtes X betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Einkommensteuerbescheid angeführten Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2002	Einkommen	35.585,80 €	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	10.573,78 € -1.441,95 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				9.131,83 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet, zu entnehmen.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin war seit 1998 an der Fa. BH GesmbH & Co KEG in Y als Kommanditistin beteiligt und erzielte als solche Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Gleichzeitig bezog sie von der genannten Firma laut ihren Erklärungen ab 1. Oktober 1998 auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wobei diese Einkünfte dem Lohnsteuerabzug unterworfen wurden.

Mit Schreiben vom 3. Juli 2002 – eingelangt beim Finanzamt XX am 5. August 2002 – wurde seitens der steuerlichen Vertreterin der Fa. BH GesmbH & Co KEG u.a. bezüglich der Einkommensteuerbescheide der Berufungswerberin für die Jahre **1998 bis 2000** eine Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO (**amtswegige Wiederaufnahme**) angeregt, dies mit der Begründung, dass die Berufungswerberin seit Oktober 1998 (Eintritt) nicht nur sozialversicherungsrechtlich, sondern auch steuerrechtlich als Dienstnehmerin der genannten Firma, an der sie auch mit 20 % als Kommanditistin beteiligt gewesen war, behandelt worden wäre, obwohl laut § 23 EStG – also steuerlich ! - kein Dienstverhältnis möglich wäre.

Irrtümlicherweise seien die Einkünfte aus diesem Dienstverhältnis seit Beginn dem Lohnsteuerabzug unterworfen und der Gehaltsaufwand, der richtigerweise als Gewinnvorwegbezug zu berücksichtigen gewesen wäre, voll als Betriebsausgabe gebucht worden.

Für die Jahre 1998 bis 2000 wurde daraufhin im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten (Lohnsteuer-Rückerstattung, Bescheidänderungen gemäß § 295 Abs. 1 BAO bzw. Berufungsvorentscheidung) eine Korrektur im Sinne obiger Anregung vorgenommen.

Ebenso wurden im Zuge einer Berufungsvorentscheidung für das Jahr 2001 entsprechend einer Mitteilung der Fa. BH GesmbH & Co KEG die steuerpflichtigen Bezüge aus nichtselbständiger Arbeit mit 0,-- S in Ansatz gebracht und die einbehaltene Lohnsteuer mit 40.144,49 S angerechnet. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden laut der Mitteilung des Feststellungs-Finanzamtes Y mit 178.495,-- S (also inklusive Vorwegbezug) berücksichtigt.

Im Rahmen ihrer am 28. Juli 2003 beim Finanzamt XX eingereichten

**Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002** erklärte die Berufungswerberin Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Zusammenhang mit ihrer Beteiligung an der genannten Firma in Höhe von – 6.498,88 € (Verlust). Hinsichtlich ihrer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit verwies sie auf die Lohnzettel der Firmen BH GesmbH & Co KEG sowie OB.

Mit Bescheid vom 30. Jänner 2004 wurde sie vom Finanzamt zur **Einkommensteuer für das Jahr 2002** veranlagt, wobei im Rahmen des Bescheides – entgegen dem von der Berufungswerberin erklärten Betrag in Höhe von – 6.498,88 € – als **Einkünfte aus Gewerbebetrieb 33.341,95 €** in Ansatz gebracht wurden. Dieser Betrag ergab sich aus der **Mitteilung des Finanzamtes Y vom 13. Juni 2003**, wonach laut einheitlicher und gesonderter Feststellung der Einkünfte der Firma BH GesmbH & Co KEG gemäß § 188 BAO

der auf die Berufungswerberin entfallende Anteil sich auf diese Höhe belief. Ein Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn wurde in dieser Mitteilung **nicht** ausgewiesen.

Auf Grund einer der Steuererklärung beigelegten **Aufstellung** der Einkünfte der Personengesellschaft war der steuerliche Ergebnisanteil der Berufungswerberin folgendermaßen errechnet worden:

Verlust lt. Bilanz 2002	- 5.623,72
- Gewinnvorwegbezug Mag. B	<u>- 12.204,12</u>
	- 17.827,84
Anteil (20%) Mag. B	- 3.565,57
+ Gehalt Mag. B	<u>+ 12.204,12</u>
+ Hälfte der Bewirtungskosten	+ 4,36
- Sozialversicherung	- 2.144,68
+ ausschüttungsgleiche Erträge	+ 0,65
Ergebnis 2002	6.498,88
Übergangsverlust 1999	- 489,90
Verteilung gem. § 4 Abs. 10 Z 1 auf 7 Jahre	- 349,93
Nachversteuerung negatives Kapitalkonto	27.193,00
<b>Ergebnisanteil 2002</b>	<b>33.341,95</b>

Zum Nachweis ihres Ausscheidens aus der genannten Firma hatte die Berufungswerberin die Kopie des Abtretungsvertrages vorgelegt, wonach sie per 31. Dezember 2002 ihren 20%-igen Kommanditanteil (Vermögenseinlage 2.000,-- S) an der Fa. BH GesmbH & Co KEG an die HH GesmbH abgetreten hatte. Als Abtretungspreis war 1,00 € vereinbart worden.

Als **Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit** wurden im Erstbescheid jene Daten, die von der Fa. OB übermittelt worden waren, in Ansatz gebracht.

Gegen diesen Einkommensteuerbescheid vom 30. Jänner 2004 für das Jahr 2004 erhob die Pflichtige das Rechtsmittel der **Berufung**.

Begründend führt sie in ihrer Berufungsschrift Folgendes aus:

1. Im gegenständlichen Einkommensteuerbescheid wäre die von ihrem früheren Arbeitgeber (BH GmbH & Co KEG) für den Zeitraum 1. Jänner bis 30. September 2002 einbehaltene und auch abgeführt Lohnsteuer iHv. 1.251,56 € nicht steuermindernd berücksichtigt worden. Bis etwa Juli 2002 hätte ihr Dienstgeber von ihrem Einkommen aus unselbständiger Arbeit Lohnsteuer einbehalten und auch abgeführt. Erst etwa Mitte des Jahres 2002 wäre ein amtsweiges Verfahren zur Aufrollung der Lohnsteuer/Einkommensteuer rückwirkend ab 1998 eingeleitet worden. Bei der neuerlichen Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2002 sei diese bereits entrichtete Lohnsteuer abzuziehen, wobei sich die Einkommensteuerfestsetzung für 2002 entsprechend vermindern sollte.

2. § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 ordne die **Steuerpflicht für Veräußerungsgewinne** ausscheidender Gesellschafter an, auch wenn gesellschaftsrechtlich keine Pflicht zur Auffüllung eines negativen Kapitalkontos im Falle des Ausscheidens bestünde. Nun sei es so, dass nach handelsrechtlichen Normen die Stellung eines Kommanditisten in einer KG oder KEG sehr beschränkt sei: Eine Möglichkeit, auf die Geschäftsführung Einfluss zu nehmen, bestünde so gut wie nicht; dem Kommanditisten sei auch die Prokura verwehrt. Nach handelsrechtlichen Vorschriften sei eine Haftung daher auch nur bis zur Höhe seines Eigenkapitalanteils begrenzt (§ 167 Abs. 3 HGB). Bei Ausscheiden bestünde nach herrschender Ansicht keine Nachschusspflicht des Kommanditisten im Falle eines negativen Kapitalkontos (siehe auch VwSlgNF 3765 F). Dass trotz der handelsrechtlich sehr eingeschränkten Befugnisse des Kommanditisten und mangels Bestehens einer Nachschusspflicht per Ausscheiden durch § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG ein fiktiver Veräußerungsgewinn angenommen werde, der auch eine Steuerpflicht des Kommanditisten auslöse, widerspreche dem verfassungsgesetzlich gewährleisteten **Gleichheitsgrundsatz**. Es sei nämlich sachlich nicht gerechtfertigt, dass vom Steuerrecht nicht differenziert werde zwischen ausscheidenden Gesellschaftern, denen handelsrechtlich umfangreiche Einflussmöglichkeiten auf die Geschäftsführung zustünden, und jenen, denen so gut wie keine Einflussmöglichkeiten vom Handelsrecht eingeräumt würden, wie dies beim Kommanditisten der Fall sei. Denn Gesellschafter mit Einflussmöglichkeiten auf die Geschäftsführung hätten es wesentlich leichter, die Ergebnisse der Gesellschaft zu steuern. Hingegen sei der Kommanditist dem Komplementär in gewisser Weise "ausgeliefert"; er stelle nur sein Kapital zur Verfügung und hätte einige – sehr eingeschränkte – Kontrollrechte. Wenn dann noch – wie in ihrem Fall – dazu käme, dass die Kommanditistenstellung im Unternehmen verbunden sei mit einer unselbständigen Beschäftigung im Unternehmen – also einem Dienstverhältnis –, dann seien die sowieso schon eingeschränkten Möglichkeiten, auf die Geschäftsführung der KEG einzuwirken, de facto weitgehend ausgeschaltet. Denn die Abhängigkeit des Dienstnehmers aus dem Dienstverhältnis überlagere hier die Stellung als Kommanditistin. Auch wegen ihrem besonders gelagerten Fall – nämlich der Verknüpfung des Dienstverhältnisses mit der Stellung als Kommanditistin und ihrer damit verbundenen de facto einflusslosen gesellschaftsrechtlichen Stellung – werde sie im verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Gleichheit durch den in Streit stehenden Bescheid verletzt. Eben weil dieser nach § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG die volle Steuerpflicht des fiktiven Veräußerungsgewinnes (33.341,95 €) annehme. Denn es könne keineswegs sachlich gerechtfertigt sein, dass sie in dieser de facto einflusslosen Stellung als Kommanditistin für ihr negatives Kapitalkonto bei Ausscheiden aus der Gesellschaft auf Grund eines durch § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG fingierten Veräußerungsgewinnes Einkommensteuer (in für sie nicht unbeträchtlicher Höhe) zu leisten hätte, genauso wie jene Gesellschafter, deren Einfluss auf die Geschäftsführung und letztlich auf das Ergebnis der Gesellschaft wesentlich größer sei.

Die Berufungswerberin beantragte daher die Aufhebung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides und neuerliche Festsetzung ihrer Einkommensteuer 2002 unter Zugrundelegung ihrer Einkünfte **ohne** fiktiven Veräußerungsgewinn aus dem Ausscheiden aus der KEG.

**In eventu** beantragte sie die Aufhebung des gegenständlichen Einkommensteuerbescheides und neuerliche Festsetzung ihrer Einkommensteuer 2002 unter sinngemäßer Anwendung von

§ 37 Abs. 1 iVm § 37 Abs. 5 EStG auf den fiktiven Veräußerungsgewinn (Ermäßigung des Steuersatzes auf die Hälfte). Denn das Ausscheiden als Dienstnehmerin mit 30.9.2002 hätte auch ihr Ausscheiden aus der KEG als Kommanditistin bedingt, sodass eine ähnliche Situation vorläge wie jene, die nach § 37 Abs. 5 EStG eine Ermäßigung des Steuersatzes auf die Hälfte nach sich zöge.

Für das Jahr 2002 wurde von der betreffenden Firma am 16. Februar 2004 – bereits **nach** Erlassen des Erstbescheides betreffend Einkommensteuer ! – ein Lohnzettel an das Finanzamt übermittelt, aus dem folgende Werte hervorgehen:

Bezugsauszahlende Stelle: BH GesmH	Bezugszeitraum: 01.01. bis 30.09.2002
Beträge in	EURO
Bruttobezüge (210)	12.211,61
Sonstige Bezüge vor Abzug der SV-Beträge (220)	1.066,32
SV-Beiträge für laufende Bezüge (230)	1.967,13
Steuerpflichtige Bezüge (245)	9.178,16
Einbehaltene Lohnsteuer	1.251,56
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	1.251,56
SV-Beiträge für sonstige Bezüge (225)	177,55

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 8. Juli 2004 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb vom Finanzamt abermals in der Höhe von 33.341,95 € angesetzt und hinsichtlich der Einwendungen bezüglich des Veräußerungsgewinnes darauf hingewiesen, dass diese gemäß § 252 Abs. 1 BAO im Feststellungsverfahren betreffend die Firma BH GesmbH & Co KEG gemacht hätten werden müssen.

Weiters wurden die Daten laut zwischenzeitig übermitteltem Lohnzettel (siehe oben) in Ansatz gebracht und die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit unter Einbeziehung der Einkünfte von der Firma OB und Abzug der Werbungskosten laut Erstbescheid nunmehr mit 12.509,58 € angesetzt.

Der in eventu beantragte Hälftesteuersatz gemäß § 37 Abs. 1 iVm § 37 Abs. 5 EStG wurde nicht gewährt, da seit Eröffnung des Betriebes noch keine sieben Jahre verstrichen waren.

Im Vorfeld der Erlassung der Berufungsvorentscheidung war im Rahmen eines Telefonates mit dem Feststellungs-Finanzamt Y (Aktenvermerk vom 2. Juli 2004) abgeklärt worden, dass der Anteil der Berufungswerberin am Betriebsvermögen der Firma BH GesmbH & Co KEG 20 % betragen hatte.

In ihrer als **Vorlageantrag** zu wertenden Berufung gegen die Berufungsvorentscheidung verwies die Berufungswerberin zunächst grundsätzlich auf die Ausführungen in ihrer ursprünglichen Berufungsbegründung, ergänzte diese aber in folgender Weise:

1. § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 ordne die Steuerpflicht für Veräußerungsgewinne ausscheidender Gesellschafter an, auch wenn gesellschaftsrechtlich keine Pflicht zur Auffüllung bestünde.

Nach handelsrechtlichen Vorschriften sei die Stellung eines Kommanditisten in einer KG oder KEG sehr beschränkt: Möglichkeiten, auf die Geschäftsführung Einfluss zu nehmen, beständen so gut wie nicht; dem Kommanditisten sei auch die Prokura verwehrt – er sei also per Gesetz von der Geschäftsführung ausgeschlossen. Seine Haftung erstrecke sich nach § 167 Abs. 3 HGB konsequenterweise daher auch nur bis zur Höhe seines Eigenkapitalanteiles. Bei Ausscheiden aus der Gesellschaft bestünde im Falle eines negativen Kapitalkontos für den Kommanditisten nach herrschender Ansicht keine Nachschusspflicht (s.a. VwSlgNF 3765 F). Dass trotz handelsrechtlich sehr eingeschränkter Befugnisse des Kommanditisten (siehe oben) im Falle eines negativen Kapitalkontos und mangels handelsrechtlicher Nachschusspflicht für den Fall des Ausscheidens durch § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 ein fiktiver Veräußerungsgewinn angeordnet werde, der auch eine Steuerpflicht des Kommanditisten auslöse, widerspreche dem verfassungsrechtlich gewährleisteten Gleichheitsgebot. Der § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG sei in dem Sinne **gleichheitswidrig**. Es sei nämlich sachlich nicht gerechtfertigt, dass das Steuerrecht nicht differenziere zwischen ausscheidenden Gesellschaftern, denen handelsrechtlich umfangreiche Einflussmöglichkeiten auf die Geschäftsführung zuständen (Komplementäre z.B.), die also die Entwicklung des Ergebnisses der Gesellschaft wirklich steuern könnten, und jenen Gesellschaftern, denen so gut wie keine Einflussmöglichkeit auf die Geschäftsführung eingeräumt werde – wie dies beim Kommanditisten der Fall sei. Der Kommanditist sei dem Komplementär in gewisser Weise "ausgeliefert". Er stelle nur sein Kapital zur Verfügung und habe einige – sehr eingeschränkte – Kontrollrechte. Die gegenständliche Berufung richte sich nicht gegen die Entscheidung im zu Grunde liegenden Feststellungsverfahren – wie in der Begründung der Berufungsvorentscheidung ausgeführt. Sie richte sich explizit gegen den § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988, der in seiner derzeitigen Form keine sachliche Differenzierung zwischen Gesellschaftern mit Einflussrechten auf die Geschäftsführung und Nachschusspflicht bei Ausscheiden und Gesellschaftern praktisch ohne Einflussrechte auf die Geschäftsführung, die handelsrechtlich keine Nachschusspflicht treffe, vornehme. Mangels Nachschusspflicht entstünde bei Veräußerung nämlich kein Vermögenszuwachs oder sonstiger Vorteil beim ausscheidenden Kommanditisten. Konsequenterweise müsse daher auch keine Steuerpflicht daraus resultieren.

Insofern beeinträchtige § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 auch das Vertrauen in die Rechtsordnung, da er die sonst durchwegs beschränkte Haftung des Kommanditisten – ohne einleuchtenden Grund (kein Vermögenszuwachs bei Ausscheiden mangels Ausgleichspflicht eines negativen Kapitalkontos) – durchbreche und sozusagen "durch die Hintertür" einen unerwarteten Vermögensnachteil (Steuerpflicht) für den Kommanditisten mit sich bringe.

Verschärfend komme im gegenständlichen Fall dazu, dass neben ihrer gesellschaftsrechtlichen Stellung als Kommanditistin in der BH GmbH & Co KEG parallel ein Dienstverhältnis (unselbständige Beschäftigung im Unternehmen) bestanden hätte. Dieser Umstand hätte ihre – nach handelsrechtlichen Normen sowieso schon eingeschränkten Rechte als Kommanditistin

auf die Geschäftsgebarung der Gesellschaft Einfluss zu nehmen – de facto weitgehend ausgeschaltet. Denn die Abhängigkeit des Dienstnehmers aus dem Dienstverhältnis überlagere hier die Stellung als Kommanditist. Beispielsweise wäre im Rahmen der Umgründung des Konzerns der BH GmbH & Co KEG 1998 ein Kostenschlüssel für anteilige Fixkosten für Bürobenützung, Geschäftsführung, Steuer- und Rechtsberatung etc. für alle operativen Gesellschaften – auch für die BH GmbH & Co KEG – festgesetzt worden, dessen Höhe auf Grund ihrer Dienstnehmerstellung sie gar nicht beeinflussen hätte können. Durch den § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 werde sie insofern – also gerade wegen ihrer dualen Stellung als Dienstnehmerin einerseits und als Kommanditistin andererseits – im verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Gleichheit durch den bekämpften Bescheid verletzt. Eben weil diese Norm die volle Steuerpflicht des fiktiven Veräußerungsgewinnes (33.341,95 €) annehme. Denn es könne keineswegs sachlich gerechtfertigt sein, dass sie in dieser de facto einflusslosen Stellung als Kommanditistin für ihr negatives Kapitalkonto bei Ausscheiden aus der Gesellschaft für den fingierten Veräußerungsgewinn Einkommensteuer (in für sie nicht unbeträchtlicher Höhe) zu leisten hätte genauso wie jene Gesellschafter, deren Einfluss auf die Geschäftsführung und letztlich auf das Ergebnis der Gesellschaft wesentlich größer sei.

Sie beantrage daher die Aufhebung des gegenständlichen Einkommensteuerbescheides (Berufungsverentscheidung) und neuerliche Festsetzung ihrer Einkommensteuer 2002 unter Zugrundelegung ihrer Einkünfte ohne fiktiven Veräußerungsgewinn aus dem Ausscheiden aus der KEG.

## 2. Eventualantrag

In eventu beantrage sie die Aufhebung des gegenständlichen Einkommensteuerbescheides und neuerliche Festsetzung ihrer Einkommensteuer 2002 unter sinngemäßer Anwendung des § 37 Abs. 1 iVm § 37 Abs. 5 EStG 1988 auf den fiktiven Veräußerungsgewinn (Ermäßigung des Steuersatzes auf die Hälfte).

Ihr Ausscheiden als Dienstnehmerin aus der BH GmbH & Co KEG mit 30.9.2002 hätte auch ihr Ausscheiden als Kommanditistin bedingt. Denn ihr derzeitiges Dienstverhältnis (seit 1.10.2002) mit der OBA (eine Einkaufsgesellschaft für Bauunternehmen) und ihre damit verbundene Funktion als Personalentwicklerin für diese Bauunternehmen hätten zu einer Interessenskollision – auch aus Sicht ihres neuen Dienstgebers – geführt. Die BH GmbH & Co KEG beschäftigte sich mit Weiterbildung und Personalentwicklung in der Baubranche; die derzeitige Funktion der Berufungswerberin selbst seit 1.10.2002 liege ebenfalls in diesem Feld – jedoch beschränkt auf die 33 an der OBA beteiligten Unternehmen. Sie wäre daher schon zu Beginn ihres neuen Dienstverhältnisses vom Geschäftsführer der OBA ersucht worden, diese Beteiligung an der BH GmbH & Co KEG in absehbarer Zeit aufzugeben. Auch aus ihrer Sicht wäre dies die sauberste Lösung gewesen.

Wenn nun § 37 Abs. 5 EStG 1988 "außerordentliche Einkünfte als Veräußerungsgewinne definiere, die aus der Veräußerung eines Betriebes resultieren, weil u.a. der Steuerpflichtige das 60. Lebensjahr vollendet hätte und seine Erwerbstätigkeit einstelle", dann läge dieser Norm eine ähnliche Überlegung zu Grunde wie in ihrem Fall. Der Gesetzgeber hätte hier offensichtlich äußere Umstände im Auge gehabt, die eine Veräußerung des Betriebes zur Folge hätten. Die einschränkende Bedingung in § 37 Abs. 5 EStG 1988 letzter Satz, dass dieser ermäßigte Steuersatz nur über Antrag und nur dann zusteinde, "wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang 7 Jahre verstrichen" seien, sei nach dem Gesetzeszweck zu interpretieren. Damit hätte der Gesetzgeber offenbar im Auge gehabt missbräuchliche Anwendungen zu unterbinden.

Ihr Ausscheiden als Dienstnehmerin aus der BH GmbH & Co KEG per 30.9.2002 hätte auch ihr Ausscheiden aus der KEG als Kommanditistin per 31.12.2002 bedingt, sodass ihres Erachtens § 37 Abs. 5 EStG 1988 sinngemäß zur Anwendung kommen sollte. Ein Missbrauch dieser Norm könnte in ihrem Fall nicht angenommen werden, da bei Begründung ihrer gesellschaftsrechtlichen Stellung in der KEG überhaupt nicht absehbar gewesen wäre, dass sie

2002 auf Grund eines Dienstgeberwechsels ausscheiden würde. Sollte ihrem Antrag gem. Punkt 1 nicht stattgegeben werden, beantrage sie daher die sinngemäße Anwendung des § 37 Abs. 5 EStG 1988 auf die fiktiven Veräußerungsgewinn iHv. 33.341,95 €.

3. Eine Neufestsetzung ihrer Steuerschuld gem. ihrem Antrag hätte auch Einfluss auf die Berechnung der Anspruchszinsen, weil deren Berechnungsgrundlage die Steuerschuld sei. Sie stelle daher den Antrag auf Neuberechnung. Die ursprünglich festgesetzten Anspruchszinsen iHv. 111,18 € wären bereits mit der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 angefochten worden.

Mit **Vorlagebericht** vom 23. August 2004 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Im Faxwege wurde im Rahmen des Berufungsverfahrens der am 16. Februar 2004 an das Finanzamt übermittelte Lohnzettel 2002 der Fa. BH GesmbH an die steuerliche Vertreterin der ehemaligen Arbeitgeberin mit der Bitte um Überprüfung übersandt.

Diese übermittelte in der Folge die Verdienstnachweise Jänner bis Oktober sowie das Jahreslohnkonto 2002, das bei der Fa. BH GesmbH & Co KEG für die Berufungswerberin geführt worden war.

Aus den entsprechenden Unterlagen ist ersichtlich, dass die im Jahr 2002 irrtümlich abgeführt Lohnsteuer 717,57 € betragen hatte, diese jedoch bei den Abrechnungen September und Oktober 2002 wieder nachverrechnet worden war.

Der am 16. Februar 2004 übermittelte Jahreslohnzettel mit einer Lohnsteuer von 1.251,56 € wäre daher – so die steuerliche Vertreterin der ehemaligen Arbeitgeberin – nicht korrekt gewesen.

Diese Ergebnisse des Berufungsverfahrens wurden der Berufungswerberin anlässlich einer persönlichen Vorsprache am 30. Juni 2005 bei der zuständigen Referentin des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz mitgeteilt.

Weiters wurde im Rahmen dieser Vorsprache die rechtliche Problematik bezüglich Besteuerung des Veräußerungsgewinnes erörtert. Im Zusammenhang mit dem Eventualantrag auf Gewährung des Hälftesteuersatzes wurde festgestellt, dass die Berufungswerberin laut Aktenlage erst 1998 in die Firma eingetreten (Gründung der Firma) und insofern die Siebenjahresfrist gemäß § 37 EStG nicht erfüllt wäre.

Die Berufungswerberin fasste die Einbringung eines Antrages auf Abänderung des Feststellungsbescheides 2002 betreffend die Einkünfte der Fa. BH GmbH & Co KEG beim zuständigen Feststellungs-Finanzamt ins Auge, um zumindest in den Genuss des anteiligen Freibetrages gemäß § 24 Abs. 4 EStG für den Veräußerungsgewinn, der auf der ursprünglichen Mitteilung nicht als solcher ausgewiesen war, zu kommen.

In der Folge übermittelte Frau Mag. B im Faxwege die bei ihr aufliegenden Verdienstnachweise der Fa. BH GmbH & Co KEG von Jänner bis September 2002. Für Oktober

2002 verfügte sie über keinen solchen.

Die Zahlen laut Verdienstnachweisen Jänner bis August 2002 stimmte mit den von der ehemaligen Arbeitgeberin übermittelten überein und ergab sich daraus insgesamt eine abgeführt Lohnsteuer von 717,57 €. Der Verdienstnachweis September 2002 wich jedoch insofern von jenem der Arbeitgeberin ab, als sich der sich angeblich laut Arbeitgeberin ergebende Betrag aus der Lohnsteueraufrollung in Höhe von 133,73 € nicht dort fand. Ebenso konnte die Lohnsteueraufrollung in Höhe von 583,84 € im Oktober 2002 mangels Vorliegens eines Verdienstnachweises bei der Berufungswerberin nicht von nachvollzogen werden.

In Reaktion auf eine weitere Urgenz beim Steuerbüro der Fa. BH GmbH & Co KEG teilte diese im Wesentlichen Folgendes mit:

"Die Lohnsteueraufrollung in Höhe von **EUR 717,57** (583,84 + 133,73) wurde zwar am Verdienstnachweis und damit am Jahreslohnkonto als Auszahlung ausgewiesen (Auszahlung: EUR 10.156,18 = EUR 9.438,61 + EUR 717,57); über die Buchhaltung erfolgte jedoch **keine Auszahlung, sondern** wurde dieser Betrag auf das Verrechnungskonto von Frau Mag. B gebucht (vgl. Konto Nr. 9425). Dieser Betrag **verminderte** damit **das nachzuversteuernde negative Kapitalkonto** von Frau Mag. B .

Im Rahmen der E 6-Erklärung hätte, wenn eine Auszahlung des strittigen Betrages erfolgt wäre, das nachzuversteuernde negative Kapitalkonto um EUR 717,57 erhöht werden müssen." Diesen Ausführungen wurden die entsprechenden Buchhaltungsunterlagen beigelegt.

In der Folge erwirkte die Berufungswerberin bei ihrer ehemaligen Arbeitgeberin die tatsächliche Auszahlung des im Jahr 2002 irrtümlicherweise entrichteten Lohnsteuerbetrages in Höhe von 717,57, welcher Betrag ursprünglich fälschlicherweise – ohne ihr Wissen und ohne ihre Verpflichtung ! - zur Abdeckung ihres negativen Kapitalkontos verwendet worden war, und teilte dies der ho. Referentin beim Unabhängigen Finanzsenat mit.

In der Folge wurde beim zuständigen Feststellungs-Finanzamt Y auf Grund des Antrages der Berufungswerberin eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung der Einkünfte der Fa. BH GesmbH & Co KEG für das Jahr 2002 durchgeführt, im Rahmen welchen Bescheides die Erhöhung des negativen Kapitalkontos der Berufungswerberin bzw. Gesellschafterin um 717,57 € berücksichtigt und der Veräußerungsgewinn ausgewiesen wurde.

Die entsprechende **geänderte Mitteilung über die gesonderte Feststellung vom 16. August 2005**, die beim Finanzamt X eingelangt war, wurde dem Unabhängigen Finanzsenat umgehend übermittelt.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betrugen laut dieser Mitteilung im Jahr 2002 34.059,52 €.

Die Höhe des in diesen Einkünften enthaltenen Veräußerungsgewinnes war nunmehr mit 27.910,57 € ausgewiesen.

Abschließend wurden die Ergebnisse des Berufungsverfahrens dem Finanzamt zur Kenntnisnahme übermittelt. Auf eine Stellungnahme wurde verzichtet.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

#### **1) Anrechnung von Lohnsteuer:**

Das gegenständliche Berufungsbegehren war zunächst gegen die mangelnde Anrechnung der von der früheren Arbeitgeberin der Berufungswerberin, der BH GesmbH & Co KEG, für einen Teil des Jahres 2002 zu Unrecht abgeführten Lohnsteuer gerichtet.

Gemäß **§ 46 Abs. 1 Z 2 EStG 1988** sind auf die Einkommensteuerschuld durch Steuerabzug einbehaltene Beträge, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen, anzurechnen.

Ein solcher durch Steuerabzug einbehaltener Betrag ist vor allem die Lohnsteuer.

Die einbehaltenen Beträge sind auch dann anzurechnen, wenn sie zu Unrecht oder zu hoch einbehalten worden sind (siehe Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Tz 4 zu § 46).

Im gegenständlichen Fall wurden die Einkünfte der Berufungswerberin für ihre Tätigkeit bei der Firma BH GesmbH & Co KEG über Jahre hinweg als solche aus nichtselbständiger Arbeit qualifiziert und hievon Lohnsteuer einbehalten.

Erst mit Schreiben vom 3. Juli 2002 wurde mitgeteilt, dass die Berufungswerberin an der Firma auch als Kommanditistin mit 20 % beteiligt wäre und ihre Einkünfte daher gemäß § 23 EStG 1988 als Gewinnvorwegbezug zu deuten wären. Der Lohnsteuerabzug wäre daher zu Unrecht erfolgt.

Diese rechtliche Beurteilung (§ 23 Z 2 EStG 1988) wurde auch vom Finanzamt nicht angezweifelt und steht sohin außer Streit.

Während die Arbeitgeberin für die vergangenen Jahre – also jene vor dem berufungsgegenständlichen Jahr 2002 ! – keine Möglichkeit einer internen Korrektur der Lohnsteuerabfuhr mehr hatte und die Lohnsteuer für diese Jahre daher im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten im Rückserstattungswege bzw. im Wege der Anrechnung gemäß dem oben zitierten § 46 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 (2001) zu retournieren war, eröffnete § 77 Abs. 3 EStG 1988 für das Jahr 2002 – also jenes, in dem der Irrtum entdeckt wurde, bzw. das berufungsgegenständliche Jahr ! – der Arbeitgeberin die Möglichkeit, im **laufenden**

Kalenderjahr von den zum laufenden Tarif zu versteuernden Bezügen durch **Aufrollen** der vergangenen Lohnzahlungszeiträume die Lohnsteuer neu zu berechnen.

Dies hat sie – wie Ermittlungen im Berufungsverfahren ergeben haben – auch getan, indem sie die laut Verdienstnachweisen des Jahres 2002 von der Berufungswerberin abgeführte Lohnsteuer in Höhe von insgesamt 717,57 € wieder rückverrechnete.

Wenn dieser – in zwei Teilbeträge rückverrechnete – Betrag von der Arbeitgeberin tatsächlich nicht an die Berufungswerberin direkt ausbezahlt, sondern zur teilweisen Abdeckung deren negativen Kapitalkontos als Kommanditistin verwendet wurde, so ändert dies nichts daran, dass der ursprünglich als Lohnsteuer einbehaltene Betrag im Ergebnis (weil innerhalb des Jahres 2002 aufgerollt bzw. rückverrechnet !) nicht als im Jahr 2002 als Lohnsteuer bzw. durch Steuerabzug einbehalten zu gelten hatte.

Auf die Einkommensteuerschuld sind gemäß § 46 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 jedoch nur "durch Steuerabzug einbehaltene Beträge" anzurechnen.

Die letztendlich nicht als Lohnsteuer einbehaltenen, sondern zur Abdeckung des Kapitalkontos verwendeten Beträge konnten sohin nicht gemäß § 46 EStG 1988 angerechnet werden.

Vielmehr war diese Frage im Innenverhältnis zwischen Arbeitgeberin und –nehmerin (Berufungswerberin) im Rahmen der Klärung der Auszahlungsmodalitäten zu klären, was im Übrigen zwischenzeitig auch passiert ist und zur direkten Auszahlung des ursprünglich zu Unrecht einbehaltenen Lohnsteuerbetrages durch die Arbeitgeberin an die Berufungswerberin geführt hat.

Anzumerken ist in diesem Zusammenhang abschließend, dass der am 16. Februar 2004 übermittelte Lohnzettel der Fa. BH GesmbH auf Grund der Ergebnisse des Berufungsverfahrens eindeutig als unrichtig zu werten war.

Einerseits lauteten alle Verdienstnachweise auf die Fa. BH GesmbH & Co KEG, andererseits ergaben sich aus diesen auch in nachvollziehbarer Weise sämtliche ausbezahlte bzw. rückverrechnete Beträge. Die Bezüge der Berufungswerberin wurden zudem nachgewiesenermaßen als Gewinnvorwegbezug im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb berücksichtigt.

## **2) Erfassung des Veräußerungsgewinnes gemäß § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988:**

Hiezu ist zunächst aus verfahrensrechtlicher Sicht Folgendes auszuführen:

Gemäß § 188 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (in der Folge kurz BAO) werden die Einkünfte (Gewinn oder Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an den Einkünften

- a) aus Land- und Forstwirtschaft,
  - b) aus Gewerbebetrieb,
  - c) aus selbständiger Arbeit,
  - d) aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens
- mehrere Personen beteiligt sind.

Zweck der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften ist es, die Grundlagen für die Besteuerung in einer Weise zu ermitteln, die ein gleichartiges Ergebnis für alle Beteiligten gewährleistet und die Abführung von Parallelverfahren in den Abgabenverfahren der Beteiligten vermeidet (VwGH 21.10.1987, 86/14/0133; 28.2.1995, 95/14/0021; BFH BStBl 1992 II, S. 4).

Voraussetzung für auf § 188 gestützte Feststellungsbescheide ist die Beteiligung mehrerer an Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit oder aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens. Mehrere Beteiligte liegen zum Beispiel bei einer OHG, KG, OEG, **KEG**, GesbR vor (siehe Ritz, Kommentar zur Bundeabgabenordnung, Wien 1999, Tz 2 zu § 188).

Im gegenständlichen Fall wurden von der Firma BH GesmbH & Co KEG Einkünfte aus Gewerbebetrieb erwirtschaftet, an denen mehrere Personen (Gesellschafter) beteiligt waren. Es lag hier sonach ein klassischer Anwendungsfall des zitierten § 188 Abs. 1 BAO vor, wonach dann, wenn an Einkünften aus Gewerbebetrieb mehrere Personen beteiligt sind, diese in steuerlicher Hinsicht in einem Feststellungsverfahren bescheidmäßig festzustellen sind.

Dies passierte auch, indem die Einkünfte der Fa. BH GesmbH & Co KEG im Rahmen eines vom Finanzamt Y durchgeführten Feststellungsverfahrens gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt wurden.

Gegenstand der Feststellung ist laut **§ 188 Abs. 3 BAO** auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

Der Spruch des Bescheides über die einheitliche und gesonderte Feststellung hat neben dem Bescheidadressaten zu enthalten:

- Art der Einkünfte,
- Höhe der gemeinschaftlichen Einkünfte,
- Feststellungszeitraum und
- **Namen der Beteiligten und Höhe ihrer Anteile.**

Gegebenenfalls hat ein solcher Bescheid weiters etwa darüber abzusprechen,

- ob Einkunftssteile begünstigten Steuersätzen (insbesonders gemäß § 37 EStG 1988) unterliegen (VwGH 28.2.1995, 95/14/0021),

- ob Verlustanteile im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 vortragsfähig sind,
- ob Einkunftsanteile ausgleichsfähig sind,
- ob derartige zunächst nicht ausgleichsfähigen Einkunftsanteile spätere Gewinnanteile mindern

(siehe Ritz, a.a.O., Tz 9 und 10 zu § 188).

Gemäß **§ 192 BAO** werden in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Messbescheide oder für **Abgabenbescheide** von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zu Grunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist.

Es besteht sohin eine Bindung im Einkommensteuerverfahren an die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO (siehe Ritz, a.a.O., Tz 3 zu § 192 u. die dort zit. Verweise auf VwGH 13.3.1997, 96/15/0102; 28.5.1998, 96/15/0083).

In weiterer Folge bestimmt auch **§ 252 Abs. 1 BAO**, dass dann, wenn einem Bescheid Entscheidungen zu Grunde liegen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, dieser Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden kann, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend seien.

Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO stellen Grundlagenbescheide für Einkommensteuerbescheide dar (VwGH 15.12.1994, 94/15/0164).

Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen können nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden. Werden sie im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, so ist die Berufung diesbezüglich als unbegründet abzuweisen (siehe Ritz, a.a.O., Tz 3 zu § 252; VwGH 4.7.1995, 91/14/0199, 0200; 28.5.1997, 94/13/0273).

Im gegenständlichen Fall ist das Berufungsbegehren gegen die Bemessung der Höhe des Anteiles an den Einkünften aus Gewerbebetrieb der BH GesmbH & Co KEG, die gemäß § 188 BAO im Feststellungsverfahren festgestellt und auf die einzelnen Beteiligten – darunter auch die Berufungswerberin – aufgeteilt worden waren, gerichtet.

Diese Feststellung war mit Bescheid vom 13. Juni 2003 (siehe Mitteilung selben Datums!) erfolgt und war der Anteil der Berufungswerberin an den Einkünften der KEG mit 33.341,95 € festgestellt worden.

In diesem Betrag von 33.341,95 € ist auch der Veräußerungsgewinn, der gemäß § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 in Folge Bestehens eines negativen Kapitalkontos bei Ausscheiden in Ansatz gebracht wurde, enthalten, welcher allerdings auf der zitierten Mitteilung vom 13.6.2003 nicht als solcher ausgewiesen ist.

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung sind jedoch Qualifikationen, die die einkommensteuerrechtliche Beurteilung der Einkünfte betreffen (z.B. etwa die Qualifikation als Veräußerungsgewinn) verbindlich im Feststellungsverfahren zu treffen (siehe Stoll, BAO-Kommentar, Wien 1994, S. 1998; VwGH 28.2.1995, 95/14/0021).

Auf Grund obiger Ausführungen war die Abgabenbehörde bei Erlassung des Einkommensteuerbescheides von Gesetzes wegen verpflichtet, die Einkünfte der Berufungswerberin aus der Beteiligung an der Fa. BH GesmbH & Co KEG in der im Feststellungsverfahren angeführten Höhe – also in Höhe von 33.341,95 € – in Ansatz zu bringen.

Eine allfällige Behandlung eines Teiles dieser Einkünfte als Veräußerungsgewinn konnte mangels Ausweises im Feststellungsbescheid bzw. der entsprechenden Mitteilung nicht erfolgen.

Während des laufenden gegenständlichen Berufungsverfahrens wurde jedoch nun über Anregung der Berufungswerberin – insbesonders wegen Erhöhung deren negativen Kapitalkontos – hinsichtlich des Feststellungsverfahrens bei der Firma BH GesmbH & Co KEG eine Wiederaufnahme des Verfahrens für das Jahr 2002 durchgeführt.

In der entsprechenden "**geänderten Mitteilung über die gesonderte Feststellung**"

**vom 16. August 2005** sind zwar als Einkünfte aus Gewerbebetrieb wiederum jene inklusive Veräußerungsgewinn (Betrag laut negativem Kapitalkonto) ausgewiesen (insgesamt 34.059,52 €). Allerdings findet sich nunmehr – im Gegensatz zur ursprünglichen Mitteilung vom 13. Juni 2003 ! – ein gesonderter Ausweis des Veräußerungsgewinnes in Höhe von 27.910,57 €.

Wie sich aus den obigen Ausführungen ergibt, besteht hinsichtlich des Ansatzes und der Qualifikation der Einkünfte der Berufungswerberin an der gegenständlichen Beteiligung gemäß § 192 BAO eine unbedingte Bindung an die Feststellungen laut Feststellungsbescheid.

Im Rahmen der gegenständlichen Berufungsentscheidung, die im Einkommensteuerverfahren (Einkommensteuer 2002) ergeht, war sohin der im Feststellungsverfahren festgestellte Anteil von Frau Mag. B an den Einkünften aus Gewerbebetrieb in Ansatz zu bringen.

Allerdings hatte die Berufungsbehörde auf Grund ihrer Befugnisse nach § 289 Abs. 2 BAO, wonach sie im Rahmen der gesetzlichen Möglichkeiten den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abändern kann, den in der jüngeren Mitteilung vom 16. August 2005 ausgewiesenen Anteil an den Einkünften aus Gewerbebetrieb in Ansatz zu bringen.

Ebenso konnte sie im Zusammenhang mit dem nunmehr ausgewiesenen Veräußerungsgewinn aus folgenden Erwägungen den Freibetrag gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988 in Abzug zu bringen:

Gemäß **§ 24 Abs. 4 EStG 1988** ist der Veräußerungsgewinn nur insoweit steuerpflichtig, als er bei der Veräußerung (Aufgabe) des ganzen Betriebes den Betrag von **7.300 €** und bei der Veräußerung (Aufgabe) eines Teilbetriebes oder eines Anteiles am Betriebsvermögen den entsprechenden Teil von 7.300 € übersteigt.

Der Freibetrag steht nicht zu,

- wenn von der Progressionsermäßigung nach § 37 Abs. 2 oder Abs. 3 Gebrauch gemacht wird (Verteilung der Einkünfte auf drei bzw. fünf Jahre),
- wenn die Veräußerung unter § 37 Abs. 5 fällt (Veräußerung bzw. Aufgabe wegen Alters bzw. Erwerbsunfähigkeit) oder
- wenn die Progressionsermäßigung nach § 37 Abs. 7 ausgeschlossen ist (Zufluss nicht in einem Veranlagungszeitraum; Anwendung des § 67).

Laut Auskunft des zuständigen Feststellungs-Finanzamtes (siehe Aktenvermerk vom 2. Juli 2004) betrug der Anteil der Berufungswerberin am Betriebsvermögen der Firma BH GesmbH & Co KEG 20 %.

Da laut Aktenlage im gegenständlichen Fall keiner der Gründe (siehe hiezu auch unten stehende Erwägungen zu § 37 EStG unter Punkt 3) vorgelegen hatte, der der Anwendung des Freibetrages entgegen gestanden hätte, war ein anteiliger Freibetrag gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988 im Ausmaß von 20 %, das sind 1.460 € zu gewähren.

Dieser Freibetrag konnte sohin von den Einkünften aus Gewerbebetrieb laut Mitteilung vom 16. August 2005 in Abzug gebracht werden.

Was die insgesamte Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw. Qualifikation des Betrages laut negativem Kapitalkonto als Veräußerungsgewinn gemäß § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 anlangt, so können die entsprechenden Einwendungen aus verfahrensrechtlicher Sicht gemäß dem oben zitierten § 252 BAO nur in einem Berufungsverfahren betreffend den zu Grunde liegenden Feststellungsbescheid der Fa. BH GesmbH & Co KEG für das Jahr 2002 zum Erfolg führen.

Die von der Berufungswerberin eingebrachten Einwendungen gegen die Einbeziehung des Veräußerungsgewinnes gemäß § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 waren gemäß § 252 BAO in einer Berufung gegen den vom Finanzamt Y erlassenen Feststellungsbescheid für das Jahr 2002, in dem u.a. der strittige Einkunftsanteil der Berufungswerberin festgestellt worden war, zu erheben.

Wenn die Berufungswerberin in ihrem Vorlageantrag nun einwendet, dass „sich die Berufung nicht – wie in der Berufungsentscheidung angeführt – gegen die Entscheidung im zu Grunde liegenden Feststellungsverfahren richtet, sondern explizit gegen den § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988, der in seiner derzeitigen Form keine sachliche Differenzierung zwischen

Gesellschaftern mit Einflussrechten auf die Geschäftsführung und Nachschusspflicht bei Ausscheiden und Gesellschaftern praktisch ohne Einflussrechten auf die Geschäftsführung, die handelsrechtlich keine Nachschusspflicht treffe, vornehme“, so ist dem zu entgegnen, dass eine Berufung gegen eine gesetzliche Bestimmung nach der Bundesabgabenordnung (so wie nach der übrigen Rechtsordnung auch!) nicht möglich ist. Das Rechtsmittel der Berufung steht gemäß § 243 BAO nur „gegen Bescheide, welche die Abgabenbehörde erster Instanz erlassen hat.“ zu.

Die Möglichkeit, sich gegen eine gesetzliche Bestimmung zur Wehr zu setzen, wird dem Staatsbürger durch Art. 144 des Bundes-Verfassungsgesetzes (B-VG) eröffnet, indem dort in Abs. 1 Folgendes festgelegt ist:

„Der Verfassungsgerichtshof erkennt über Beschwerden gegen Bescheide der Verwaltungsbehörden einschließlich der unabhängigen Verwaltungssenate, soweit der Beschwerdeführer durch den Bescheid in einem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht oder wegen Anwendung einer gesetzwidrigen Verordnung, einer gesetzwidrigen Kundmachung über die Wiederverlautbarung eines Gesetzes (Staatsvertrages), eines verfassungswidrigen Gesetzes oder eines rechtswidrigen Staatsvertrages in seinen Rechten verletzt zu sein behauptet. Die Beschwerde kann erst nach Erschöpfung des Instanzenzuges erhoben werden.“

Den Verwaltungsbehörden hingegen ist es verwehrt, einen (vermeintlich) vorliegenden Verstoß einer Gesetzesbestimmung gegen ein verfassungsmäßig gewährleistetes Recht (im gegenständlichen Fall den Gleichheitsgrundsatz !) wahrzunehmen.

Gemäß Art. 18 Abs. 1 B-VG darf die gesamte staatliche Verwaltung nämlich nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden.

Die (Abgaben)Behörden haben die Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes in der geltenden Fassung so lange anzuwenden, als sie dem Rechtsbestand angehören. Selbst wenn eine Bestimmung verfassungswidrig sein sollte, könnte dies im abgabenbehördlichen Verfahren nicht berücksichtigt werden, weil die Behörden an das im Art. 18 Abs. 1 B-VG verankerte Legalitätsprinzip gebunden sind.

Die Aufhebung einer verfassungswidrigen Bestimmung ist dem Verfassungsgerichtshof vorbehalten.

Auf den gegenständlichen Fall bezogen, bedeuten diese Ausführungen, dass Einwendungen gegen die sachliche Rechtfertigung der unterschiedlichen Behandlung der Gesellschafter mit Einflussrechten und jener ohne Einflussrechte bzw. Bedenken hinsichtlich des Verstoßes gegen das Gleichheitsgebot durch die gesetzliche Bestimmung des § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 im abgabenbehördlichen Verfahren keine Berücksichtigung finden konnten, da die

Abgabenbehörden im Sinne des zitierten „Legalitätsprinzips“ unbedingt diese in Geltung stehende Gesetzesbestimmung anzuwenden hatten.

Die Berufungswerberin kann ihren verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die zitierte gesetzliche Bestimmung nur durch eine Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof zum Durchbruch verhelfen.

Da Art. 144 Abs. 1 zweiter Satz B-VG „die Erschöpfung des Instanzenzuges“ voraussetzt, hat einer derartigen Beschwerde allerdings zunächst ein abgabenbehördliches Berufungsverfahren im Feststellungsverfahren, in dem ja die strittige Bestimmung des Einkommensteuergesetzes 1988 zur Anwendung gelangte, voranzugehen.

Angemerkt muss an dieser Stelle aber werden, dass der Verwaltungsgerichtshof sich in seinem Erkenntnis vom 21.2.1996, 94/14/0160, bereits mit der Verfassungsmäßigkeit der Bestimmung des § 24 Abs. 2 dritter Satz beschäftigt hat.

Seiner Ansicht nach bestehen keine Bedenken gegen deren Verfassungsmäßigkeit, da die sachliche Rechtfertigung für diese Regelung darin begründet liege, dass die ausscheidenden Gesellschafter die Verluste, die zu dem Negativstand des Kapitalkontos geführt hätten, in der Regel steuerlich geltend machen könnten.

Dies war laut Aktenlage auch bei der Berufungswerberin der Fall. Ihre Gesamteinkünfte bzw. Vorwegbezüge wurden jährlich durch den Anteil am negativen Gesamtergebnis der Firma geschmälert. Eine durch den progressiven Einkommensteuertarif bedingte unterschiedliche steuerliche Belastung wird dabei – wie dem System des Einkommensteuerrechts immanent – in Kauf genommen.

### **3) Gewährung des Hälftesteuersatzes gemäß § 37 EStG 1988/Eventualantrag:**

Gemäß **§ 37 Abs. 1 EStG 1988** ermäßigt sich der Steuersatz u.a. für außerordentliche Einkünfte im Sinne des Absatzes 5 auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes.

Außerordentliche Einkünfte sind nach Absatz 5 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.

Die Berufungswerberin vermeint nun, dass diese Bestimmung im Hinblick auf die Intention des Gesetzgebers auch in ihrem Fall anwendbar sein müsse.

Dem ist zu entgegnen, dass die angeführte Gesetzesbestimmung einen eindeutigen Wortlaut hat.

Nach herrschender Lehre und ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. 25.2.1994, 93/12/0203) steht im öffentlichen Recht die Wortinterpretation am Beginn des Interpretationsvorganges. Begründet wird dies mit dem Gesetzmäßigkeitsgebot des Art. 18 Abs. 1 B-VG, welches die strikte Bindung der Vollziehung an den Wortlaut des Gesetzes erzwingt. Der Wille des Gesetzgebers findet somit nur insoweit Berücksichtigung, als er aus dem geschriebenen Gesetzestext hervorgeht. Gesetzesmaterialien sind nur dann zur Auslegung eines Gesetzes heranzuziehen, wenn der Wortlaut des Gesetzes selbst zu Zweifeln über seinen Inhalt Anlass gibt (vgl. VwGH 25.2.1994, 93/12/0203; 20.2.2003, 2001/06/0057; SWK 1/2005, S 41).

Die in § 37 Abs. 5 EStG 1988 festgelegten Voraussetzungen betreffend die Art der Tätigkeitseinstellung und die Siebenjahresfrist sind dort eindeutig und definiert. Zweifel über den Inhalt dieser Bestimmung über die Qualifikation der außerordentlichen Einkünfte können nicht entstehen, sodass eine darüber hinausgehende extensive Interpretation dem von der Verfassung auferlegten zitierten Gesetzmäßigkeitsgebot widersprechen würde.

Überdies muss angemerkt werden, dass auch eine Interpretation nach dem Willen des Gesetzgebers keine Qualifikation als außerordentliche Einkünfte bewirken hätte können. Zweck der Begünstigung des § 37 Abs. 1 iVm Abs. 5 EStG 1988 ist nämlich, dass "Veräußerungs- und Übergangsgewinne, bei denen von Gesetzes wegen eine zwangsweise Beendigung der Tätigkeit unterstellt wird", dem ermäßigten Steuersatz unterliegen (EB zum StruktAnpG 1996, ÖStZ 1996, S. 183; Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Tz 52 zu § 37).

Eine zwangsweise Beendigung der Tätigkeit aus dem Titel des Todes, der Erwerbsunfähigkeit oder des Erreichens des 60. Lebensjahres ist aber nicht vergleichbar mit einem auf freiem Willensentschluss basierenden Wechsel des Dienstgebers.

Dem Eventualantrag der Berufungswerberin konnte aus diesem Grunde kein Erfolg beschieden sein.

Insgesamt konnte dem gegenständlichen Berufungsbegehren aus obigen Erwägungen daher teilweise entsprochen werden.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Berufungsentscheidung wurden folgendermaßen ermittelt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Mitteilung vom 16.8.2005 (inklusive Veräußerungsgewinn iHv 27.910,57 €)	34.059,52 €
abzüglich anteiliger Freibetrag gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988	- 1.460,00 €
<b>Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Berufungsentscheidung</b>	<b>32.599,52</b>

Angemerkt wird abschließend, dass die Berufung betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen einer gesonderten Erledigung zugeführt wird.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 18. November 2005