

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende S in der Beschwerdesache LS, über die Beschwerde vom 18.06.2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr vom 24.04.2018 betreffend Einkommensteuer für 2016 in der Sitzung am 25.09.2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I) Verfahrensgang

Am 04.12.2017 langte die Einkommensteuererklärung 2016 elektronisch beim Finanzamt ein. Darin erklärte der Abgabepflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv 161.500,64 € sowie außerordentliche Einkünfte aus der Veräußerung der Beteiligung an der „KG“ iHv 115.624,34 € für welche er den Hälftesteuersatz beantragte. Zusätzlich machte er Sonderausgaben für Wohnraumschaffung/-sanierung sowie den Kirchenbeitrag geltend.

Am 14.03.2018 reichte der Abgabepflichtige die Einkommensteuererklärung 2017 elektronisch beim Finanzamt ein. Darin machte er ausschließlich Sonderausgaben geltend. Mit Vorhalt vom 10.04.2018 forderte das Finanzamt den Abgabepflichtigen auf, die beantragten Sonderausgaben anhand von Bestätigungen für das Jahr 2017 nachzuweisen sowie die entsprechenden Unterlagen dazu vorzulegen.

Am 24.04.2018 wurde der Einkommensteuerbescheid 2016 erlassen. Darin wurde dem Abgabepflichtigen die Inanspruchnahme des Hälftesteuersatzes für den Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf seiner Beteiligung mit der Begründung, dass er seine Erwerbstätigkeit aufgrund eines aktiven Dienstverhältnisses zur „KG“ und den daraus erzielten Einkünften von mehr als 730,00 € im Jahr 2017 nicht eingestellt habe, vom Finanzamt versagt.

Am 11.06.2018 langte die Beantwortung des Abgabepflichtigen zum Ergänzungsersuchen vom 10.04.2018 ein. Darin übermittelte er eine berichtigte Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2017 (Einkommensteuererklärung 2017), in welcher

er abweichend zur ursprünglich eingereichten Einkommensteuererklärung 2017 vom 14.03.2018 nun Werbungskosten iHv 1.741,23 € aus seinem aktiven Dienstverhältnis zur „KG“ geltend machte. Außerdem beantragte er statt der ursprünglich erklärten Sonderausgaben für Versicherungsprämien/-beiträge iHv 2.084,88 € und Wohnraumschaffung/-sanierung iHv 900,00 € ausschließlich Kosten für Wohnraumschaffung/-sanierung iHv 2.920,00 €. Zum Nachweis für die begehrten Werbungskosten (Arbeitsmittel, beruflich veranlasste Reisekosten, Pendlerpauschale, sonstige Werbungskosten für Botenfahrten) und Sonderausgaben legte der Abgabepflichtige Belege über die Anschaffung eines Notebooks, eines Mobiltelefons, einen Auszug aus dem BMF-Pendlerrechner, eine Aufstellung zu seinen Wohnbaukrediten samt Bankauszug vom 12.08.2014, eine Bestätigung über die Rückzahlungen seines Bauspardarlehens iHv 5.400,00 € sowie Aufzeichnungen über seine Arbeitszeiten vor.

Am 18.06.2018 (eingelangt am 25.06.2018) brachte der Abgabepflichtige innerhalb der bis 30.06.2018 verlängerten Beschwerdefrist rechtzeitig Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 ein. Darin forderte er erneut die Zuerkennung des Hälftesteuersatzes für den Gewinn aus der Veräußerung seiner Beteiligung - nun jedoch iHv 122.924,34 € statt bisher iHv 115.624,34 €.

Als Nachtrag zur Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 10.04.2018 brachte der Beschwerdeführer (Bf.) am 29.06.2018 eine Bestätigung über die geleisteten Botenfahrten seiner Tochter sowie eine Berechnung über seine Einkünfte für das Jahr 2017 ein. Zum Nachweis für die beruflich veranlassten Reisekosten iHv 499,89 € (1. Halbjahr 2017) und 606,63 € (2. Halbjahr 2017) forderte das Finanzamt das Jahreslohnkonto 2017 sowie den Lohnzettel für Jänner 2018 von der Lohnverrechnung des Bf. an - beide Unterlagen wurden dem Finanzamt am 29.06.2018 per Mail übermittelt. Weiters wurde um Aufklärung bezüglich des verrechneten Kilometergeldsatzes ersucht, welche durch die steuerliche Vertretung am 02.07.2018 erfolgte.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 03.07.2018 (zugestellt am 05.07.2018) wies das Finanzamt die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 als unbegründet ab. Abermals wurde dem Bf. die Inanspruchnahme des Hälftesteuersatzes mit der Begründung, dass seine Erwerbseinkünfte im Jahr 2017 (trotz berichteter Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2017) mehr als 730,00 € betragen würden, versagt.

Am 10.07.2018 (eingelangt am 12.07.2018) erhob der Bf. gegen die Beschwerdeverentscheidung vom 03.07.2018 einen Vorlageantrag, welchen die steuerliche Vertretung per Mail vom 04.10.2018 zusammengefasst ergänzte:

-zur Einstellung der Erwerbstätigkeit: § 37 Abs. 5 EStG spreche von der „Einstellung der Erwerbstätigkeit“ als einer der Voraussetzungen für das Vorliegen von außerordentlichen Einkünften. Dabei gehe es um die Einstellung jener Erwerbstätigkeit, aus der die außerordentlichen Einkünfte erzielt worden seien. Dies ergebe sich zum einen aus der eindeutigen kausalen Verknüpfung im ersten Satz des § 37 Abs. 5 EStG (... wenn die Betriebsveräußerung oder -aufgabe aus folgenden Gründen erfolge:... Der Steuerpflichtige

hat das 60. Lebensjahr vollendet und stellt seine Erwerbstätigkeit ein.). Die Einstellung der Erwerbstätigkeit müsse somit - wie im Fall des Bf. - der Grund für das Anfallen des Veräußerungs- oder Übergangsgewinnes sein. Dass der Bf. im Jahr 2016 seine Erwerbstätigkeit eingestellt habe, stehe außer Streit und habe zwingend die Anwendung des § 37 Abs. 5 EStG zur Folge.

-zur Aufnahme einer anderen Erwerbstätigkeit: Dass eine nach der Einstellung der Erwerbstätigkeit begonnene, andere Erwerbstätigkeit das Vorliegen von außerordentlichen Einkünften hindern würde, sei zunächst im Wortlaut des § 37 Abs. 5 EStG nicht einmal ansatzweise gedeckt. Eine solche Interpretation würde auch die Absicht des Gesetzgebers unterlaufen: vom Gesetzgeber werde nämlich eine altersbedingt eingeschränkte Freiwilligkeit der Betriebsveräußerung oder -aufgabe unterstellt, die die begünstigte Besteuerung als außerordentliche Einkünfte iSd § 37 Abs. 5 EStG rechtfertige. Es gehe dem Gesetzgeber um die Begünstigung der Einstellung einer Erwerbstätigkeit und nicht um die Verhinderung anderer Erwerbstätigkeiten. Die vom Gesetzgeber geforderte Einstellung der aufgegebenen oder veräußerten Erwerbstätigkeit sei schließlich auch keine vollständige, sondern die aufgegebene oder veräußerte Erwerbstätigkeit könne in kleinem Rahmen (Einkunftsgrenze: 730,00 € pa, Umsatzgrenze 22.000,00 € pa) fortgeführt werden. Wenn sogar die eingeschränkte Fortführung der aufgegebenen oder veräußerten Erwerbstätigkeit für die Anwendbarkeit des § 37 Abs. 5 EStG unschädlich sei, könne umso weniger eine - im Wortlaut nicht gedeckte - Aufnahme einer anderen Erwerbstätigkeit schädlich sein. Der vom Finanzamt erlassene Einkommensteuerbescheid sei somit klar rechtswidrig.

Mit Vorlagebericht vom 16.01.2019 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht (BFG) zur Entscheidung vorgelegt.

In einer weiteren Eingabe führte der steuerliche Vertreter am 08.08.2019 ergänzend aus:

In der für den Bf. negativen ständigen Rechtsprechung zur Einstellung der Erwerbstätigkeit im Rahmen des § 37 Abs. 5 Z 3 EStG gehe es immer um Fälle, in denen bereits im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe oder der Betriebsveräußerung eine weitere Erwerbstätigkeit ausgeübt worden sei und diese nicht zumindest zeitgleich mit der Betriebsaufgabe oder Betriebsveräußerung eingestellt worden sei. Im gegenständlichen Fall sei jedoch unbestrittenermaßen im Jahr 2016 die gesamte Erwerbstätigkeit eingestellt worden, es sei lediglich im nächsten Jahr eine geringfügige Erwerbstätigkeit wieder aufgenommen worden. Da das EStG 1988 keine ausdrückliche Regelung für den Fall der Einstellung der Erwerbstätigkeit mit nachfolgender Wiederaufnahme einer anderen Erwerbstätigkeit enthalte, sei die Wiederaufnahme einer anderen Erwerbstätigkeit nach vorheriger Einstellung der Erwerbstätigkeit für die Halbsatzbegünstigung unschädlich. Zur Untermauerung des Standpunktes sei – abgesehen vom klaren Gesetzeswortlaut - auch noch anzuführen, dass das BFG vor kurzem einen Fall mit einer ähnlichen Fragestellung zu Gunsten des Steuerpflichtigen entschieden habe (vgl. BFG 07.01.2019, RV/5101204/2017): Dabei sei es im Rahmen der Immobilienertragsteuer um die für die Hauptwohnsitzbefreiung geforderte Aufgabe des Hauptwohnsitzes gegangen. Der Bf.

habe im Zuge des Verkaufes einer Eigentumswohnung seinen dortigen Hauptwohnsitz aufgeben, allerdings im selben Jahr seinen Hauptwohnsitz an derselben Adresse wieder begründet. (Hintergrund sei eine Trennung samt Wiederversöhnung von Eheleuten gewesen). Das Finanzamt sei der Ansicht gewesen, dass die Wiederaufnahme des Hauptwohnsitzes ebendort nur wenige Monate nach der Aufgabe des Hauptwohnsitzes der Hauptwohnsitzbefreiung abträglich sei. Das Finanzamt sei dabei offensichtlich vom – gesetzlich nicht festgelegten - Erfordernis einer endgültigen oder zumindest längerfristigen Aufgabe des Hauptwohnsitzes ausgegangen. Das BFG habe dazu kurz und bündig festgestellt, dass sich im EStG keine Mindestfrist für die Beibehaltung der Aufgabe des Hauptwohnsitzes finde und die Hauptwohnsitzbefreiung auch bei nur vorübergehender Aufgabe des Hauptwohnsitzes zustehe. Da sich auch in § 37 Abs. 5 Z 3 EStG keine Mindestfrist für die Einstellung der Erwerbstätigkeit im Falle der Halbsatzbegünstigung finde, stehe die Wiederaufnahme einer Erwerbstätigkeit im Folgejahr nach Einstellung der gesamten Erwerbstätigkeit im Vorjahr im Lichte dieser neuesten Rechtsprechung des BFG der Halbsatzbegünstigung des § 37 Abs. 5 Z 3 EStG nicht entgegen.

In der mündlichen Verhandlung betonte der steuerliche Vertreter, dass die beiden kumulativen Voraussetzungen für die Begünstigung - Vollendung des 60. Lebensjahres und Einstellen der aktiven Erwerbstätigkeit im Zuge der Veräußerung des Gesellschafteranteiles zweifelsohne erfüllt worden seien. Bei den für den Bf. negativen VwGH-Erkenntnissen sei es immer darum gegangen, dass neben der Aufgabe einer Erwerbstätigkeit andere Erwerbstätigkeiten nicht eingestellt worden seien. Das sei beschwerdegegenständlich gerade nicht der Fall gewesen. Der Bf. habe die gesamte Tätigkeit eingestellt und erst später wieder eine Erwerbstätigkeit aufgenommen. Das sei ein wesentlicher Unterschied. Es stehe nirgends, dass man später eine Erwerbstätigkeit nicht wieder aufnehmen könne. Es gebe kein Erwerbstätigkeitsverbot und keine Frist im Gesetz, dass man nach der Einstellung einer Erwerbstätigkeit eine andere Erwerbstätigkeit nicht ausüben dürfe. Es werde beantragt bzw. angeregt, die ordentliche Revision zuzulassen, weil zur Wiederaufnahme einer Erwerbstätigkeit im Falle des § 37 Abs. 5 Z 3 EStG keine Rechtsprechung vorliege.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

II) Sachverhalt

Der Bf. war von 04.06.2003 bis 30.09.2016 unbeschränkt haftender Gesellschafter bei der Kommanditgesellschaft „KG“. Mit 30.09.2016 stellte er seine betriebliche Erwerbstätigkeit im Unternehmen ein. Für die Veräußerung seiner gesamten Beteiligung am Unternehmen erzielte der Bf. im Jahr 2016 einen Veräußerungsgewinn iHv 122.924,34 €. Seit 01.01.2017 ist der Bf. beim oben angeführten Unternehmen wieder (geringfügig) beschäftigt. Für diese (aktive) Tätigkeit erhielt er im Kalenderjahr 2017 laut Lohnzettel steuerpflichtige Bezüge iHv 2.454,84 € und nicht steuerbare Bezüge (§ 26 Z 4 EStG) iHv 499,89 €. Unter Berücksichtigung der Pendlerpauschale und der Werbungskosten betrugen die Einkünfte aus der geringfügigen Beschäftigung im rechtskräftigen Einkommensteuerbescheid 2017 vom 03.07.2018 1.856,75 €.

III) Beweiswürdigung

Der Sachverhalt geht aus den Akten und den eingereichten Unterlagen des Bf. hervor.

IV) Rechtslage

Nach § 37 Abs. 1 EStG ermäßigt sich der Steuersatz für außerordentliche Einkünfte (Abs. 5) auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes.

§ 37 Abs. 5 EStG in der für das Veranlagungsjahr 2016 geltenden Fassung lautet:

„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. Das Vorliegen dieser Voraussetzung ist auf Grundlage eines vom Steuerpflichtigen beigebrachten medizinischen Gutachtens eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen zu beurteilen, es sei denn, es liegt eine medizinische Beurteilung durch den für den Steuerpflichtigen zuständigen Sozialversicherungsträger vor.

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 22.000,00 € und die gesamten Einkünfte aus den ausgeübten Tätigkeiten 730,00 im Kalenderjahr nicht übersteigen.

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.“

V) Erwägungen

Strittig ist im Wesentlichen, ob die vom Bf. im Jahr 2017 erzielten Einkünfte aus einer geringfügigen Beschäftigung iHv 1.856,75 € für die Inanspruchnahme des Hälftesteuersatzes gemäß § 37 Abs. 5 Z 3 2. Satz EStG schädlich sind oder nicht.

Während die Abgabenbehörde davon ausgeht, dass eine erneute Ausübung einer aktiven Erwerbstätigkeit drei Monate nach Einstellen einer betrieblichen Tätigkeit der Inanspruchnahme der steuerlichen Begünstigung entgegensteht, vertritt der Bf. die Ansicht, dass die Wiederaufnahme einer (anderen) Erwerbstätigkeit im Folgejahr nach Einstellung der gesamten (bisherigen) Erwerbstätigkeit im Vorjahr der Inanspruchnahme der steuerlichen Begünstigung nicht entgegensteht.

Voraussetzung für die Altersbegünstigung nach § 37 Abs. 5 Z 3 EStG ist die kumulative Erfüllung der beiden Kriterien – Vollendung des 60. Lebensjahres und Einstellung der

Erwerbstätigkeit. Maßgeblicher Zeitpunkt für die Begünstigung und für das Kriterium der Vollendung des 60. Lebensjahres ist die Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes (vgl. Jakom/Kanduth-Kristen EStG 2019, § 37, Tz. 33). Im vorliegenden Fall hat der Bf. durch die Veräußerung seiner Beteiligung seine Erwerbstätigkeit im Jahr 2016 eingestellt und in diesem Jahr auch das 62. Lebensjahr vollendet.

Einstellung der Erwerbstätigkeit bedingt die dauerhafte Aufgabe der gesamten Erwerbstätigkeit im Rahmen eines einheitlichen Vorgangs. Ein einheitlicher Vorgang wird angenommen, wenn die Einstellung der Erwerbstätigkeit innerhalb eines angemessenen Abwicklungszeitraumes erfolgt. Einstellen der Erwerbstätigkeit ist so zu verstehen, dass in der Folge keine Erwerbseinkünfte auslösende Tätigkeiten unterhalten werden. (vgl. Jakom/Kanduth-Kristen, aaO, § 37 Tz 33 und Tz 34).

Nach der Rechtsprechung des VwGH fallen unter den Begriff Erwerbstätigkeit alle Tätigkeiten, die sich als aktive Betätigung im Erwerbsleben darstellen (vgl. VwGH 23.09.2010, 2006/15/0358). Eine Erwerbstätigkeit ist grundsätzlich bei den betrieblichen und nichtselbständigen Einkünften anzunehmen.

Eine Erwerbstätigkeit liegt nach dem Gesetzeswortlaut trotz „aktiver“ Einkünfte aber nicht vor, wenn der Gesamtumsatz aus den ausgeübten Tätigkeiten 22.000,00 € und die gesamten Einkünfte aus den ausgeübten Tätigkeiten ab dem Zeitpunkt der Betriebsveräußerung oder -aufgabe 730,00 € im Kalenderjahr nicht übersteigen.

Nach Ansicht des BFG ist es unstrittig, dass die Einkünfte des Bf. aus der geringfügigen Beschäftigung im Jahr 2017 die im § 37 Abs. 5 Z 3 2. Satz EStG normierte Grenze von 730,00 € überstiegen haben.

Für das BFG steht sowohl der Gesetzeswortlaut als auch der Gesetzeszweck einer begünstigungsunschädlichen und somit zulässigen Wiederaufnahme einer Erwerbstätigkeit entgegen. Nach Ansicht des BFG sollen nur echte bzw. unwiderrufliche „Beendigungsfälle“ - im gegenständlichen Fall: die endgültige altersbedingte Einstellung der Erwerbstätigkeit - steuerlich begünstigt werden.

Aus der einheitlichen Judikaturlinie des UFS bzw. BFG geht ebenfalls hervor, dass die Einstellung der Erwerbstätigkeit eine dauerhafte Aufgabe der gesamten aktiven Erwerbstätigkeit bedingt (vgl. UFS 13.02.2013, RV/1896-W/12; BFG 16.09.2016, RV/7102781/2010).

Die Aufnahme einer Erwerbstätigkeit - wie im gegenständlichen Fall nur drei Monate nach Einstellung der bisherigen Tätigkeit - schließt für das BFG die Inanspruchnahme des Halftesteuersatzes für den Veräußerungsgewinn aus.

Die für das BFG nicht bindenden EStR 2000 sehen unter Rz 7322 eine begünstigungsunschädliche Aufnahme einer Erwerbstätigkeit erst nach Ablauf eines Jahres nach Betriebsveräußerung vor. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn verweisen in ihrem Kommentar (EStG¹⁸ § 37, Tz 72) darauf, dass eine Wiederaufnahme der Erwerbstätigkeit

eine „geraume Zeit nach der Aufgabe bzw. Veräußerung“ zulässig sein soll, wobei als "geraume Zeit" ein Zeitraum von mehr als einem Jahr angenommen wird.

Somit zeigt sich, dass sowohl in der Verwaltungspraxis als auch in der Fachliteratur die Ansicht vertreten wird, dass eine Wiederaufnahme einer Erwerbstätigkeit nach Beendigung einer anderen Erwerbstätigkeit innerhalb einer kurzen Zeitspanne der Inanspruchnahme des Hälftesteuersatzes gemäß § 37 Abs. 5 Z 3 EStG entgegenstehen würde.

Mangels gesetzlicher Verankerung von Fristen für begünstigungsunschädliche Aufnahmen von Erwerbstätigkeiten, stuft das BFG alle Erwerbstätigkeiten, die über die normierten Grenzen des § 37 Abs. 5 Z 3 2. Satz EStG hinausgehen, sowohl im Jahr der Aufgabe bzw. der Veräußerung als auch im Folgejahr als begünstigungsschädlich ein. Einen darüber hinausgehenden Zeithorizont hatte das BFG auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes nicht zu beurteilen.

Die vom Bf. vertretene Ansicht, dass die Wiederaufnahme einer Erwerbstätigkeit im Folgejahr nach Einstellung der gesamten Erwerbstätigkeit im Vorjahr der Halbsatzbegünstigung des § 37 Abs. 5 Z 3 EStG nicht entgegenstehe, findet im Gesetzestext keine Deckung. Nach dem Gesetzeszweck ist nur die endgültige altersbedingte Einstellung der Erwerbstätigkeit begünstigt.

Zurückgewiesen wird auch der ins Treffen geführte Vergleich mit der nicht vorhandenen bzw. nicht notwendigen Mindestfrist für die Inanspruchnahme der Hauptwohnsitzbefreiung. Dabei liegt nach Ansicht des BFG weder ein vergleichbarer Sachverhalt noch eine vergleichbare Rechtslage (§ 30 Abs. 2 EStG; ImmoEST) vor.

Die Anwendung der Begünstigung des § 37 Abs. 5 Z 3 EStG wurde daher vom Finanzamt zu Recht versagt.

VI) zur Unzulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG 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. Im vorliegenden Fall ergeben sich die Rechtsfolgen unmittelbar und zweifelsfrei aus dem Gesetz, diese schlichte Rechtsanwendung berührt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung. Die ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 30. September 2019