



Außenstelle Wien
Senat 6

UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

GZ. RV/4697-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZ über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 3. und 11. Bezirk, Schwechat und Gerasdorf betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 nach in Wien durchgeföhrter Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.), ein Rechtsanwalt (geboren im Jahr 1933), erklärte in seiner Einkommensteuererklärung für 2001 (AS 29/01) neben Einkünften aus selbständiger Arbeit (von über S 2 Mill.) Einkünfte aus Gewerbebetrieb "lt. Beilage ./A Punkt B)" in Höhe von S 132.500,00. Unter der Kennzahl 423 machte der Bw. folgende Angaben für Tarifbegünstigungen:

"In den Einkünften sind enthalten:

Einkünfte gemäß § 37 ... oder § 38, für die ich den Hälftesteuersatz beanspruche 132.500,--
"

Die angeführte Beilage ./A Punkt B (AS 11/01) hat u.a. nachstehenden Inhalt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

3.) Atypisch stille Beteiligung an der I...Anlagenleasing .. GesmbH., 1060 Wien, mit einer Einlage von S 100.000,--, am 30.11.1993, Steuer Nr. ...

Kündigung und Abschichtung per 01.01.2001

a) Gewinnanteil f. 2001 S 0,--

b) Veräußerungsgewinn 2001 zu versteuern wie folgt S 132.500,--

siehe Beilagen ./1 u. ./2

a) **primär Variante 1:** Besteuerung gem. § 37 (1) u. (5) mit dem halben Steuersatz als a.o. Einkünfte. Der Steuerpflichtige steht im 70. LJ und hat nach mehr als 7-jähriger Dauer, durch Kündigung und Abschichtung seine diesbezügliche gewerbliche Erwerbstätigkeit als Teilbetrieb eingestellt;

b) **eventualiter Variante 2:** Für den Fall rechtskräftiger Versagung des halben Steuersatzes für den Veräußerungsgewinn als a.o. Einkünfte nach Variante 1 wird die Besteuerung des Veräußerungsgewinnes für den Teilbetrieb gem. § 24 EStG gleichmäßig verteilt auf 3 Jahre, beginnend mit dem Abschichtungsjahr 2001, beantragt.

Aus dem Schreiben der I... AG, Treuhandverwaltung an den Bw. vom 7. August 2000 (AS 13/01) geht auszugsweise wiedergegeben Folgendes hervor:

"Erstmalige Kündigungsmöglichkeit zum 01.01.2001

Gemäß den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages und der Treuhandvereinbarung kann das atypisch stille Beteiligungsverhältnis erstmals zum 01.01.2001 gekündigt werden.

Eine Kündigung des Beteiligungsverhältnisses zum 01.01.2001 ist mit folgenden Auswirkungen verbunden:

...

3) steuerliche Auswirkungen

Das steuerpflichtige Ergebnis für 2000/2001 stellt sich nach vorläufigen Schätzungen wie folgt dar:

Laufendes Ergebnis für 2000	ca. ATS	0,--
-----------------------------	---------	------

Steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn 2001 gem. § 24 EStG	ca. ATS	132.500,--
--	---------	------------

...

Sollten Sie sich für die Kündigung des Beteiligungsverhältnisses entscheiden, ersuchen wir Sie, beiliegendes Kündigungsformular unterfertigt bis spätestens 01.09.2000 an uns zu übermitteln."

Das Finanzamt gewährte die beantragte Tarifbegünstigung nach § 37 Abs. 1 und 5 EStG 1988 mit der Begründung nicht, weil laut Aktenlage die Erwerbstätigkeit nicht eingestellt worden sei. Diese Einkünfte seien lediglich laut der eventueller beantragten Variante 2 gemäß § 24 EStG 1988 gleichmäßig auf 3 Jahre aufgeteilt worden (AS 32/01).

Der Bw. erhob gegen diesen Einkommensteuerbescheid Berufung (AS 33ff/01).

Der Bescheid wurde angefochten, "soweit der Veräußerungsgewinn von S 132.500,00 aus der Aufgabe meines Gewerbebetriebes durch atypisch stille Einlage und Beteiligung (an der Bet. 6.. I..-Anlagenleasing .. Ges.m.b.H.) durch Kündigung und Abschichtung zum 01.01.2001 nicht mit der beantragten Tarifbegünstigung nach § 37 Abs. 1 und 5 EStG besteuert wurde, sondern nach der von mir eventueller beantragten Variante 2 gemäß § 24 EStG 1988 gleichmäßig verteilt auf 3 Jahre mit dem Normalsteuersatz veranlagt wurde".

Die hiefür vom Finanzamt herangezogene Begründung, die beantragte Tarifbegünstigung könne nicht gewährt werden, weil laut Aktenlage **die Erwerbstätigkeit** nicht eingestellt wurde, sei im Gesetz nicht gedeckt, und zwar aus folgenden Gründen:

Neben seiner freiberuflichen Tätigkeit als selbständiger Rechtsanwalt veranlage der Bw. seit mehr als 7 Jahren Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 3 Z 3 i.V.m. § 23 EStG 1988 idF 01.01.2001). Beide Einkunftsarten seien getrennt in seinen Steuererklärungen und den zugehörigen Steuerbescheiden ausgewiesen und auch als verschiedene Einkommensbestandteile der Berechnung der Einkommensteuer zugrunde gelegt.

Der Bw. beziehe daher 2 selbständige und von einander unabhängige Einkünfte, nämlich

durch freiberufliche Tätigkeit als Rechtsanwalt und sei daneben und davon unabhängig Inhaber eines Gewerbebetriebes mit daraus bezogenen Einkünften.

Daran ändere sich auch nichts durch die einheitliche Veranlagung als natürliche Person.

Bereits die Überschrift des § 37 EStG: "Ermäßigung der Progression, Sondergewinne" und "außerordentliche Einkünfte" (Abs. 5) und dessen Wortlaut: "Außerordentliche Einkünfte sind 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", sprechen für meinen Standpunkt:

Nach diesem Wortlaut beziehe sich der Begriff "Betrieb" nach der Legaldefinition der Veräußerungsgewinne in § 24 EStG neben dem ganzen Betrieb oder eines Teilbetriebes auch auf den Anteil eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist. Dies treffe auch auf den Fall des Bw. zu.

Voraussetzung für die Gewährung der Begünstigung des § 37 Abs. 5 EStG sei daher nur die Einstellung seiner gewerblichen Erwerbstätigkeit durch Aufkündigung und damit Einstellung seiner gewerblichen Erwerbstätigkeit auf Grund der vorzitierten atypisch stillen Beteiligung (Gesellschaftseinlage). Es handle sich dabei eindeutig um außerordentliche Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb, die in keinerlei tatsächlichen, wirtschaftlichen und rechtlichen Zusammenhang mit seiner selbständigen Erwerbstätigkeit und daraus bezogenen Einkünften stünden. Es sei daher auch irrelevant ob bzw. dass der Bw. seine freiberufliche Tätigkeit weiterführe oder nicht. Aufgegeben werde und in Wegfall komme eben sein Gewerbebetrieb.

Nach Sinn und Inhalt der zitierten Bestimmungen seien außerordentliche Einkünfte einzeln und nur danach zu beurteilen, aus welcher (von mehreren) Einkunftsarten sie vom Steuerpflichtigen bezogen werden. Um die Begünstigung zu erlangen, müsse der Steuerpflichtige (wovon der angefochtene Bescheid unrichtig ausgehe) nicht alle von mehreren Einkunftsarten seines Betriebes einstellen, sondern die Begünstigung bestehe für jede einzelne Einkunftsart. In seinem Fall daher sowohl bei Einstellung des Gewerbebetriebes bezogen auf diesen, als auch bei Einstellung seiner selbständigen Tätigkeit für diesen Betrieb.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung (AS 37/01) mit nachstehendem Inhalt:

"Der Wortlaut zu § 37 Abs. 5 EStG 1988 lautet auszugsweise: " ... UND (!) seine Erwerbstätigkeit einstellt." Diese Gesetzesstelle lässt sich nicht anders auslegen, als dass zusätzlich zu einer bestimmten Tätigkeitseinstellung, auf die sich der Veräußerungs- oder Aufgabevorgang

zweifellos bezieht, als Voraussetzung für die Anwendung des Hälftesteuersatzes, die aktive Erwerbstätigkeit eingestellt werden muss. Somit hat der Gesetzgeber hinreichend klargestellt, dass die Begünstigung nicht isoliert auf einzelne Einkunftsarten anzuwenden ist, sondern zur Anwendungsvoraussetzung eine generelle Einstellung der ERWERBSTÄTIGKEIT zwingend vorliegen muss".

Der Bw. stellte einen Vorlageantrag (AS 39/01), verwies auf das in der Berufung erstattete Vorbringen und führte ergänzend Folgendes aus:

Dem Wortlaut und Sinn des § 37 Abs. 5 EStG 1988 i.V.m. § 2 Abs. 3 Z 3, § 23 und der Überschrift zu § 37 EStG 1988 sei nicht zu entnehmen, dass Voraussetzung für die Anwendung des Hälftesteuersatzes die Einstellung der aktiven Erwerbstätigkeit überhaupt ist, wenn, wie im vorliegenden Fall, mehrere Erwerbstätigkeiten und Einkunftsarten ausgeübt werden bzw. bestehen, die miteinander in keinem Zusammenhang stehen, sondern einzeln ausgeübt und auch eingestellt werden können.

Der Senat hat erwogen:

§ 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 bestimmt:

Abs. 1: Der Steuersatz ermäßigt sich für

- ...
– außerordentliche Einkünfte (Abs. 5),
...
auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes.

Abs. 5: Außerordentliche Einkünfte sind 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.

1.) Unter "Erwerbstätigkeit" fallen alle Tätigkeiten, die sich als aktive Betätigung im Erwerbsleben darstellen.

Eine mitunternehmerische Beteiligung ist, wenn der Mitunternehmer in wirtschaftlicher Sicht keine wesentlich andere Funktion hat wie ein Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, nicht einer aktiven Betätigung zuzuordnen (VwGH vom 9.3.1982, ZI. 82/14/0044 betreffend Auslegung von "erwerbstätig" in der Zuzugsbegünstigung gem. §103 EStG 1972).

Danach vermittelt eine mitunternehmerische Beteiligung ohne wesentlichen Einfluss auf die Geschäftsführung, wie zB eine bloße Beteiligung an einer Publikums-Personengesellschaft, nicht eine Erwerbstätigkeit im Sinne des § 37 Abs. 5 EStG 1988.

Die treuhändige Beteiligung als atypisch stiller Gesellschafter an der I...Anlagenleasing .. GesmbH ist eine mitunternehmerische Beteiligung, die keine Erwerbstätigkeit vermittelt, also eine Beteiligung im Sinne der angeführten Verwaltungsgerichtshoferkennenisse und der Literatur (vgl. Wiesner, RdW 1996, 242f; Quantschnigg/Bruckner, ÖStZ 1997, 158). Diese Beteiligung erfüllt damit nicht die Voraussetzungen des § 37 Abs. 5 EStG 1988 betreffend die geforderte Einstellung der Erwerbstätigkeit.

Es kann der Veräußerungsgewinn eines Einzelunternehmers trotz Weiterbestehens einer mitunternehmerischen Beteiligung im aufgezeigten Sinne nach Maßgabe des § 37 Abs. 5 EStG 1988 begünstigt sein. Die Abschichtung der Beteiligung kann aber nicht mehr begünstigt sein, weil insoweit eine Erwerbstätigkeit nicht eingestellt wird.

Aus dem Gesetzeswortlaut des § 37 Abs. 5 EStG 1988 ("*Außerordentliche Einkünfte sind Veräußerungs- und Übergangsgewinne, wenn der Betrieb deswegen veräußert oder aufgegeben wird, weil der Steuerpflichtige ... das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt.*") geht hervor, dass eine Einstellung der Erwerbstätigkeit Voraussetzung für die Anwendung der Ermäßigung der Progression ist. Da solche "kapitalistischen" Mitunternehmerbeteiligungen keine Erwerbstätigkeit darstellen (siehe oben), und bei diesen somit eine Erwerbstätigkeit nicht eingestellt werden kann, ist damit die Veräußerung derartiger Beteiligungen grundsätzlich nicht begünstigungsfähig (vgl. Quantschnigg/Bruckner, ÖStZ 1997, 163; Wiesner, RdW 1996, 242f).

Die Erläuternden Bemerkungen (EB) zum StruktAnpG 1996 gehen zu Art 39 Z 23 und 44 (§§ 24, 37) davon aus, dass Veräußerungs- und Übergangsgewinne von Steuerpflichtigen, bei

denen vom Gesetz wegen einer zwangsweisen Beendigung der Tätigkeit unterstellt wird, auch in Hinsicht dem ermäßigten Steuersatz unterliegen. Im Hinblick auf die generelle Tendenz zur Anhebung des faktischen Pensionsalters wäre dabei allerdings die Altersgrenze von bisher 55 Jahren auf 60 Jahre angehoben worden.

Mit diesen Ausführungen in den EB wird klar, dass das Vorliegen der Voraussetzung "Einstellung der Erwerbstätigkeit" vom Gesetzgeber für die begünstigte Besteuerung gemäß § 37 Abs. 5 EStG 1988 beabsichtigt war. Denn es wird damit einerseits in den EB eine zwangsweise Beendigung der Tätigkeit unterstellt und das heißt nichts anderes, als dass der Gesetzgeber von einer Einstellung einer tatsächlichen Erwerbstätigkeit und nicht von der Einstellung einer kapitalistischen mitunternehmerischen Beteiligung, die keine Erwerbstätigkeit begründet, als begünstigungsfähig ausgeht. Es ist sohin weiters die Beendigung einer mitunternehmerischen Beteiligung, die keine Erwerbstätigkeit vermittelt, nicht als "zwangsweise" im Sinne dieser EB anzusehen. Auch die Anhebung der Altersgrenze bzw. das faktische Pensionsalter beziehen sich auf das Entstehen eines Veräußerungs- und Aufgabegewinnes aufgrund der Einstellung einer tatsächlich ausgeübten Erwerbstätigkeit und nicht auf das Abschließen einer kapitalistischen treuhändigen mitunternehmerischen Beteiligung, die keine Erwerbstätigkeit vermittelt.

2.) Der Berufung kann – unabhängig von der Rechtsansicht unter Punkt 1. – aus einem **weiteren** Grund nicht gefolgt:

Ab 1994 wurde im Zuge der Neufassung des § 37 Abs 2 Z 3 durch Art I Z 22c StRG 1993 die Einschränkung beim freiwilligen Wechsel der Gewinnermittlungsart beseitigt. Dafür wurde die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf die Fälle eingeschränkt, in denen der Wechsel der Gewinnermittlungsart anlässlich der Veräußerung oder der Aufgabe des Betriebes erfolgt und der Betrieb nur deswegen veräußert oder aufgegeben wird, weil der Steuerpflichtige gestorben ist, erwerbsunfähig ist oder das 60. Lebensjahr (in den Jahren 1994 und 1995 das 55. Lebensjahr) vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt (Hofstätter - Reichel, Einkommensteuer-Kommentar, III C, Tz. 9 zu § 37).

Doralt führt im Einkommensteuergesetz-Kommentar unter Tz. 62 ff zu § 37 aus:

Die Altersbegünstigung

Die Steuersatzbegünstigung als **Altersbegünstigung** steht dann zu, wenn der Steuerpflichtige

- das **60. Lebensjahr** vollendet hat und
- seine **Erwerbstätigkeit** einstellt.

Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen

Der Steuerpflichtige muss außerdem seine Erwerbstätigkeit einstellen; der Begriff Erwerbstätigkeit ist im Gesetz nicht definiert, doch wird er aus der Rechtsprechung des VwGH zur Zuzugsbegünstigung (§ 103 idF vor dem StRefG 1993) abgeleitet (BMF, RdW 1997, 430). Danach ist Erwerbstätigkeit grundsätzlich bei den **betrieblichen und nichtselbständigen Einkünften** anzunehmen (Hauptinkunftsarten nach § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4), außerdem bei **Funktionärseinkünften** iS des § 29 (Herzog, RdW 1995, 285), ausgenommen jedoch solche Einkünfte, die nicht auf einer Tätigkeit im Bereich der Wettbewerbswirtschaft beruhen (E 9.3.1982, 82/14/0044f, ÖStZB 1982, 359). Der VwGH nimmt dort ausdrücklich **Pensionseinkünfte** und **Einkünfte des Kommanditisten** vom Begriff der Erwerbstätigkeit aus. Da das Gesetz auf eine Erwerbstätigkeit und nicht auf Einkünfte abstellt, sind generell **Einkünfte aus einer früheren Erwerbstätigkeit** nicht schädlich (zB Einkünfte aus der Verwertung von Urheberrechten, Patentrechten und ähnlichen Rechten; von Quantschnigg/Bruckner, ÖStZ 1997, 162, FN 27, als "passive Einkünfte" bezeichnet, wobei der Schriftsteller aus der Verwertung seiner Urheberrechte wohl "aktive Einkünfte" bezieht).

Der Steuerpflichtige muss "**seine**" **Erwerbstätigkeit** einstellen; nach dem Gesetzeswortlaut muss der Steuerpflichtige daher

- die **gesamte Erwerbstätigkeit**
 - auf **Dauer**
- einstellen.

Die Steuersatzbegünstigung ist danach ausgeschlossen, wenn auch nur eine **geringfügige Erwerbstätigkeit weiter ausgeübt** wird oder wenn die **Erwerbstätigkeit wieder aufgenommen** wird.

Indem der Bw seine Anwaltstätigkeit weiterbetreibt, ist aus diesem Grunde das so interpretierte Tatbestandselement des Einstellens jeglicher Tätigkeit für die Anwendung der strittigen Begünstigungsbestimmung nicht erfüllt.

"Erwerbstätigkeit" bei Gesellschaftern von Personengesellschaften

Gesellschafter einer Personengesellschaft (Mitunternehmer) gelten als **erwerbstätig**, soweit sie "mit anderen erwerbstätigen Personen wirtschaftlich in Wettbewerb treten"; Kommanditisten sind danach grundsätzlich nicht erwerbstätig (E 9.3.1982, 82/14/0044, ÖStZB 1982, 359 zur Zuzugsbegünstigung nach § 103 EStG 1972 bzw EStG 1988 in der

Stammfassung; siehe dazu auch Quantschnigg/Bruckner, ÖStZ 1997, 163; Wiesner, RdW 1996, 242).

Danach sind

- **persönlich haftende Gesellschafter erwerbstätig,**
- **Kommanditisten nicht erwerbstätig**, soweit ihre Stellung dem Regelstatut des HGB entspricht ("kapitalistisch organisierte Kommanditgesellschaft", siehe dazu V. Doralt/ Kohlbacher, ÖStZ 1997, 327),
- **stille Gesellschafter nicht erwerbstätig**, soweit dem Gesellschafter Mitspracherechte nur in dem Umfang eingeräumt werden, wie sie dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zustehen.

Die **Erwerbstätigkeit von Gesellschaftern einer Personengesellschaft**, insbesondere des **Kommanditisten**, ist bezogen auf die Steuersatzbegünstigung nach Verwaltungsmeinung von doppelter Bedeutung (siehe Quantschnigg/Bruckner, ÖStZ 1997, 158, 163; ebenso Wiesner, RdW 1996, 242):

- **Ist der Gesellschafter** auf Grund seiner Gesellschafterstellung **erwerbstätig**, dann muss er seine Gesellschafterstellung (Beteiligung) aufgeben oder veräußern, um die Steuersatzbegünstigung zB für die Veräußerung einer anderen Erwerbsquelle zu erreichen. Dafür fällt die Veräußerung der Beteiligung als Einstellung der Erwerbstätigkeit ebenfalls unter die Steuersatzbegünstigung.
- Ist dagegen der **Gesellschafter** auf Grund seiner Gesellschafterstellung **nicht erwerbstätig**, dann ist einerseits seine Beteiligung unschädlich, wenn er eine andere Einkunftsquelle begünstigt veräußert, andererseits ist die Veräußerung dieser Beteiligung nicht begünstigt, weil (nach Verwaltungsmeinung) die Steuersatzbegünstigung eine Erwerbstätigkeit voraussetzt.

Den zitierten Rechtsausführungen von Doralt, wonach die Begünstigung nur bei vom Steuerpflichtigen eingestellter Erwerbstätigkeit anzuwenden ist – also einer personenbezogenen Einstellung der Erwerbstätigkeit –, ist zu folgen.

Für die Richtigkeit dieser Ausführungen von Doralt - und somit gegen den Standpunkt des Bw. - spricht auch folgender Umstand: Würde man der vom Bw. vorgetragenen Meinung folgen, müsste man dem Gesetzgeber zusinnen, ein inhaltsleeres, überflüssiges Tatbestandsmerkmal in die Bestimmung aufgenommen zu haben. Den vom Bw. angestrebten Erfolg hätte der Gesetzgeber mit der Formulierung: "Außerordentliche Einkünfte sind Veräußerungs- und Übergangsgewinne, wenn der Betrieb deswegen veräußert oder aufgegeben wird, weil der

Steuerpflichtige

- gestorben ist,
- erwerbsunfähig ist oder
- das 60. Lebensjahr vollendet hat." zu bewerkstelligen vermocht.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, 17. September 2003