

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. R und die weiteren Senatsmitglieder in der Beschwerdesache XY P-erzeugung und P-handel GmbH & Co, [Adresse], vertreten durch die Z Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 5. Oktober 2011 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2009 in der Sitzung am 22. Oktober 2015 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

Die beschwerdeführende GmbH & Co KG hat einen P-erzeugungs- und P-handelsbetrieb geführt, den sie per 31. August 2009 aufgegeben hat.

Als Kommanditisten waren ua. die seit dem Jahr 1995 pensionierte AB mit einer Einlage in Höhe von 39.970,06 € (55 Prozent) und der seit dem Jahr 1996 pensionierte AC mit einer Einlage in Höhe von 23.618,67 € (32,5 Prozent) beteiligt. Komplementärin war die P-erzeugung und P-handel GmbH, an der AB ebenfalls mit 55% und AC mit 25% beteiligt waren. Letzterer war bis 7. Februar 1996 auch als deren Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen.

In der für das Jahr 2009 elektronisch eingereichten Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften/-gemeinschaften wurden neben einem laufenden Verlust ein aus der Betriebsaufgabe resultierender Veräußerungsgewinn in Höhe von ... € sowie die davon auf die Gesellschafter entfallenden Anteile an den Einkünften

erklärt. In den Einkommensteuererklärungen von AB und AC wurde für die aus der Kommanditbeteiligung resultierenden Einkünfte die begünstigte Besteuerung gemäß § 37 Abs. 5 EStG 1988 beantragt.

Im Zuge einer ua. das Jahr 2009 betreffenden abgabenbehördlichen Prüfung verneinte der Prüfer die Anwendbarkeit des Hälftesteuersatzes. Begründend wurde im Prüfungsbericht unter Bezugnahme auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 4. Juni 2008, 2003/13/0077, im Wesentlichen ausgeführt, dass der aus der Veräußerung von Kommanditanteilen resultierende Gewinn nur begünstigt sei, wenn er ursächlich mit der Einstellung der Erwerbstätigkeit zusammenhänge, die Kommanditisten AB und AC aber seit Jahren in Pension seien und damit keine Erwerbstätigkeit ausgeübt hätten.

Der Auffassung des Prüfers Rechnung tragend wies das Finanzamt im Bescheid vom 5. Oktober 2011 über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2009 die in den Einkünften enthaltenen Halbsatzeinkünfte gemäß § 37 EStG 1988 mit 0,00 € aus.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde eingewendet, dass die Voraussetzungen für die Anwendung des Hälftesteuersatzes gemäß § 37 Abs. 5 EStG 1988 erfüllt seien. Die beiden Kommanditisten hätten bis zur Betriebsaufgabe im Kalenderjahr 2009 auch im operativen täglichen Geschäft der Gesellschaft mitgewirkt, auch wenn sie bereits seit mehreren Jahren eine Alterspension beziehen würden. Sie hätten einmal im Monat die jeweiligen Monatsergebnisse der Gesellschaft kontrolliert und diskutiert, an den Inventurarbeiten intensiv mitgewirkt und AB habe zu Jahresbeginn die neuen Stundenlöhne für die Dienstnehmer ermittelt, die laufenden Buchhaltungsarbeiten kontrolliert und der Buchhalterin Anweisungen erteilt, wie die Geschäftsfälle zu verarbeiten seien. Für diese Tätigkeiten hätten die Gesellschafter keine Sondervergütungen erhalten.

Im Gesellschaftsvertrag der mittlerweile aufgelösten Gesellschaft sei in § 5 Abs. 2 vorgesehen gewesen, dass für alle Gesellschafterbeschlüsse eine Mehrheit von 90% des gesamten Gesellschaftskapitals erforderlich sei. Grundsätzlich sei daher für jeden Gesellschafterbeschluss die Zustimmung von Herrn AC bzw. Frau AB erforderlich gewesen. Gesellschafterbeschlüsse seien dem zuletzt geltenden Gesellschaftsvertrag zufolge insbesondere für die folgenden Geschäfte zu fassen gewesen:

- Erwerb und Veräußerung von unbeweglichem Vermögen
- Durchführung von Neubauten und für An-, Um-, Zu- oder Aufbauten
- Anschaffung und Veräußerung von beweglichen Anlagegütern mit Anschaffungskosten von mehr als 52.000 € (2% der Nettoerlöse)
- Aufnahme von Krediten und Darlehen mit einer Laufzeit von mehr als 3 Jahren
- Erwerb von Beteiligungen
- Abschluss von Bestandsverträgen und Lizenzverträgen, welche die Gesellschaft für längere Zeit binden
- Abschluss von Leasingverträgen mit Nettoanschaffungskosten von mehr als 52.000 € (2% der Nettoerlöse)
- Anstellung und Kündigung von Mitarbeitern

- Erteilung der Prokura.

Die beiden Kommanditisten hätten daher nicht nur Grundlagenbeschlüsse gefasst, sondern sie hätten laufend in der Gesellschaft mitgearbeitet und der Geschäftsführung aufgrund der ihnen im Gesellschaftsvertrag statuierten Rechte und Pflichten laufend das operative Geschäft der Gesellschaft betreffende Anweisungen erteilt.

Nach den Einkommensteuerrichtlinien (Rz 7318) liege jedenfalls bei Einkünften aus Pensionen oder aus einer bloßen Vermögensverwaltung, wenn ausdrücklich und unwiderruflich auf eine Entlohnung verzichtet werde sowie bei Einkünften aus einer kapitalistischen Beteiligung an einer KG, eine Erwerbstätigkeit nicht vor. Bei einer Beteiligung an einer kapitalistischen Gesellschaft liegt keine Erwerbstätigkeit vor, wenn sich die Funktion des Mitunternehmers in der Gesellschaft auf die Stellung als Gesellschafter beschränke, wie sie dem Regelstatut der betreffenden Bestimmungen des UGB entspreche (EStR Rz 7319). Im Umkehrschluss gelange man daher zum Ergebnis, dass eine Erwerbstätigkeit des Mitunternehmers vorliege, wenn seine Funktion in der Gesellschaft über jenes Ausmaß hinausgehe, wie sie im Regelstatut des UGB vorgesehen sei.

Der Verwaltungsgerichtshof habe in seiner Entscheidung vom 9. März 1982, 82/14/0044, festgestellt, dass es nicht ausgeschlossen sei, eine Erwerbstätigkeit des Kommanditisten zu verneinen, wenn der Kommanditist auf die Geschäftsgebarung keinen wesentlichen Einfluss nehme.

Nach dem Regelstatut des UGB seien Kommanditisten von der Geschäftsführung im gewöhnlichen Betrieb der Gesellschaft ausgeschlossen. Sie könnten Handlungen der Komplementäre nicht widersprechen (§ 164 UGB). Geschäftsführungsmaßnahmen, die über den gewöhnlichen Betrieb des Unternehmens der Gesellschaft hinausgingen, bedürften aber der Zustimmung der Kommanditisten (§ 116 Abs. 2 iVm § 161 Abs. 2 und § 164 UGB). Entgegen dem von § 164 UGB erweckten Eindruck seien Kommanditisten dann nicht bloß auf ein Widerspruchsrecht verwiesen, sondern hätten dieselbe Stellung wie ein von der Geschäftsführung ausgeschlossener unbeschränkt haftender Gesellschafter (sie verfügten über ein aktives Stimmrecht). Auch Grundlagenbeschlüsse bedürften der Zustimmung sämtlicher Gesellschafter einschließlich der Kommanditisten (zB Änderung des Gesellschaftsvertrags oder Ausschluss eines Gesellschafters; § 119 UGB). Kommanditisten komme nach dem Regelstatut des UGB ein eingeschränktes Informations- und Kontrollrecht zu (§ 166 UGB). Nach § 166 Abs. 1 UGB sei der Kommanditist berechtigt, eine Abschrift des Jahresabschlusses zu verlangen und dessen Richtigkeit unter Einsicht in die Bücher und Schriften zu prüfen (ordentliches Kontrollrecht). Das ordentliche Kontrollrecht der Kommanditisten gewähre kein allgemeines, uneingeschränktes Recht auf Bucheinsicht, sondern reiche nur so weit, als das für die sachgerechte Prüfung der Bilanz erforderlich sei. Auf Antrag eines Kommanditisten könne das Gericht, wenn wichtige Gründe dafür vorlägen, die Mitteilung einer Bilanz oder sonstiger Aufklärungen sowie die Vorlage der Bücher und Schriften jederzeit anordnen (§ 166 Abs. 3 UGB).

Im gegenständlichen Fall ergebe sich unter Berücksichtigung der Regelungen im Gesellschaftsvertrag, dass die Kommanditisten einen wesentlichen Einfluss auf die Geschäftsgebarung der Gesellschaft gehabt hätten. Aufgrund der im Gesellschaftsvertrag statuierten Mitwirkungsrechte hätten die Kommanditisten sehr weitgehende Mitwirkungsrechte im operativen Betrieb der Gesellschaft gehabt (zB Anstellung bzw. Kündigung von Dienstnehmern sowie Mitwirkungsrechte bei schon relativ niedrigen Investitionen und bei Kreditaufnahmen bzw. Kreditrahmenerhöhungen). Die Stellung der Kommanditisten sei daher weit über das Regelungsstatut des UGB (§§ 161 ff UGB) hinausgegangen.

Beteiligungen an Mitunternehmerschaften seien grundsätzlich als Erwerbstätigkeiten iSd § 37 Abs. 5 EStG 1988 zu qualifizieren, insbesondere wenn sie mit Aktivitäten verbunden seien. Widerspruchsrechte hinsichtlich wesentlicher geschäftlicher Dispositionen wie zB Entscheidungen betreffend die Rechtsform, die Errichtung und Auflösung von Zweigniederlassungen, das Eingehen von Beteiligungen, Dispositionen über wesentliches Anlagevermögen und wesentliche Entscheidungen im Bereich der beschäftigten Arbeitnehmer, gingen nach Ansicht des BMF ohne Zweifel über jenes Ausmaß hinaus, das der Beteiligung iSd § 37 EStG einen bloß kapitalistischen Charakter verleihe (Hinweis auf BMF vom 14.9.2000, RdW 9/2000, 578).

Neben der laufenden Mitarbeit im operativen Geschäft der Gesellschaft seien die Kommanditisten aufgrund der gegebenen Vertragsverhältnisse im Innenverhältnis diejenigen Personen gewesen, welche auf die Geschäftsgebarung der Gesellschaft einen wesentlichen Einfluss genommen hätten. Die Abgabenbehörde gehe ohne weitere Prüfung und ohne auf den tatsächlichen Sachverhalt einzugehen, davon aus, dass es sich gegenständlich um eine sogenannte "kapitalistische Mitunternehmerschaft" gehandelt habe und vermute, dass die Kommanditisten der Gesellschaft ab dem Zeitpunkt ihrer Pensionierung bis zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe keine Erwerbstätigkeit in der Gesellschaft ausgeübt hätten. Sie habe daher die Rechtslage verkannt, indem sie zu dem im gegenständlichen Fall nicht vertretbaren Ergebnis gelangt sei, dass jede Art der Beteiligung als Kommanditist an einer inländischen Gesellschaft eine "Erwerbstätigkeit" iSd § 37 Abs. 5 EStG 1988 ausschließe. Sie stehe mit der von ihr vertretenen Rechtsansicht in einem eindeutigen Widerspruch zu der vom BMF vertretenen Rechtsansicht, zur Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH vom 22.3.2010, 2008/15/0094) und zu der von Doralt (EStG, § 37 Rz 77) vertretenen Rechtsauffassung.

Die Abgabenbehörde gehe offensichtlich auch davon aus, dass jeder Kommanditist, der für seine Dienste keine Tätigkeitsvergütung erhält, nicht erwerbstätig sei. Im Erkenntnis vom 4. Juni 2008, 2003/13/0077, habe der Verwaltungsgerichtshof lediglich zum Ausdruck gebracht, dass eine kapitalistische Mitunternehmerschaft trotz ihrer Zuordnung zu den gewerblichen Einkünften nach § 23 Z 2 EStG 1988 für sich keine Erwerbstätigkeit im Sinne des § 37 Abs. 5 EStG 1988 darstelle. Wie bereits dargelegt, liege im gegenständlichen Fall aufgrund der sehr umfangreichen Mitwirkungsrechte und Mitwirkungspflichten sowie der tatsächlich ausgeübten Tätigkeiten der Kommanditisten keine kapitalistische

Mitunternehmerschaft vor. Die Kommanditisten seien daher bis zur Betriebsaufgabe und Auflösung der Gesellschaft "erwerbstätig" iSd § 37 Abs. 5 EStG 1988 gewesen. Da die Erwerbstätigkeit gleichzeitig mit der Betriebsaufgabe der Gesellschaft eingestellt worden sei, stehe der Hälftesteuersatz auch unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu.

Mit Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Voraussetzung für die Anwendung des Hälftesteuersatzes sei die Einstellung der Erwerbstätigkeit. Als Erwerbstätigkeit iSd §§ 37 Abs. 5 und 24 Abs. 6 EStG 1988 würden alle Tätigkeiten gelten, die sich als aktive Betätigung im Erwerbsleben darstellten. Keine Erwerbstätigkeit liege ua. bei Einkünften aus einer kapitalistischen Beteiligung an einer KG vor. Lehre und Rechtsprechung nähmen bei Gesellschaftern einer Personengesellschaft eine Erwerbstätigkeit insoweit an, als sie mit anderen erwerbstätigen Personen wirtschaftlich in Wettbewerb träten. Demnach seien persönlich haftende Gesellschafter, wie zB der Komplementär (und zwar aufgrund der Haftung bzw. des Unternehmerrisikos und nicht wegen seiner Mitarbeit) erwerbstätig, nicht aber Kommanditisten bei einer kapitalistischen Beteiligung an einer KG.

Zu den Ausführungen in der Berufung betreffend die Mitwirkung im operativen täglichen Geschäft der Gesellschaft sei anzumerken, dass die Geschäftsführung der KG von der P-erzeugung und P-handel GmbH wahrgenommen worden sei, AC bereits im Februar 1996 aus der Geschäftsführung der GmbH ausgeschieden sei und AB nie Geschäftsführerin gewesen sei. Die ins Treffen geführten Tätigkeiten (Kontrolle und Diskussion von Monatsergebnissen, Kontrolle der Buchhaltungsarbeiten und Anweisungen an die Buchhalterin) seien Tätigkeiten, die von der Geschäftsführung wahrgenommen würden. Nach § 164 UGB seien Kommanditisten von der Führung der gewöhnlichen Geschäfte ausgeschlossen, sie obliege allein dem Komplementär. Außerdem seien Kommanditisten von der organschaftlichen Vertretung gemäß § 170 UGB ausgeschlossen, dazu seien ausschließlich die Komplementäre befugt. Auch sei den Kommanditisten keine rechtsgeschäftliche Vertretungsmacht eingeräumt worden (zB Prokura).

Zudem seien den beiden Kommanditisten von der KG für eine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft keine Vergütungen bezahlt oder ein Gewinnvorab verrechnet worden. Eine unentgeltliche Mitarbeit stelle keine Erwerbstätigkeit dar. Ein Kommanditist, der aktiv bei der KG mitarbeite, erhalte für seine Tätigkeit nämlich entweder eine Vergütung oder es werde ein Vorausgewinn für geleistete Tätigkeiten vereinbart. Solche Vergütungen im Dienste der Gesellschaft stellten Einkünfte aus Gewerbetrieb iSd § 23 Z 2 EStG 1988 dar. Gegenständlich hätten die beiden Kommanditisten nur ihren Gewinnanteil (bzw. Verlustanteil) entsprechend ihrer Beteiligung erhalten. Somit lägen kapitalistische Beteiligungen vor.

Bei den angeführten Gesellschafterbeschlüssen handle es sich nicht um solche des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs. Zudem habe sich AC laut Gesellschaftsvertrag vertreten lassen können. Die Mitwirkung an solchen Gesellschafterbeschlüssen und die Wahrnehmung von Kontrollrechten seien Tätigkeiten, die jenen eines Gesellschafters

einer Kapitalgesellschaft vergleichbar seien. Auch der Geschäftsführer einer GmbH sei verpflichtet, vor Maßnahmen, die der Beschlussfassung der Gesellschafter unterliegen, deren Zustimmung einzuholen (Hinweis auf Koppensteiner, GmbH-Gesetz, Kommentar, 2. Auflage, § 20 Rz 4). Auch seien die Gesellschafter einer GmbH befugt, den Geschäftsführern Weisungen zu erteilen und stehe ihnen eine umfassende Kontrolltätigkeit der Geschäftsführung zu (Hinweis auf Koppensteiner, § 35 Rz 29). Im Verhältnis zur Geschäftsführung könnten die Gesellschafter einer GmbH ihren eigenen Entscheidungsbereich ausdehnen, zB durch Einführung eines grundsätzlich umfassenden Zustimmungsvorbehaltes; sie könnten sich aber nicht an die Stelle der Geschäftsführer setzen. Mit der Inhaberschaft am Anteil einer GmbH seien also bestimmte Rechte verbunden, ua. das Recht auf Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös, das Recht auf Teilnahme am Willensbildungsprozess der Gesellschafter, das Stimmrecht und das Recht auf Information.

Wirke der Kommanditist einer KG nicht an der werbenden Tätigkeit der KG mit, sondern habe er in wirtschaftlicher Sicht bloß die einem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft vergleichbare Stellung (Wahrnehmung von Kontroll- und Widerspruchsrechten, Mitwirkung an Gesellschafterbeschlüssen, etc.), könne nicht von einer Erwerbstätigkeit gesprochen werden (Hinweis auf VwGH 9.3.1982, 82/14/0044, und VwGH 10.12.1985, 85/14/0151). Da die beiden Kommanditisten sich bereits seit Jahren in Pension befunden hätten und keine weitere Erwerbstätigkeit im Jahr der Veräußerung ausgeübt worden sei, sei davon auszugehen, dass sie ihre Erwerbstätigkeit bereits im Jahr der Pensionierung eingestellt hätten. Zwischen der Einstellung der Erwerbstätigkeit und der Beteiligungsveräußerung habe daher kein kausales Verhältnis bestanden, wie es die Begünstigungsvorschrift des § 37 Abs. 5 EStG 1988 verlange und stehe der Hälftesteuersatz daher nicht zu.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde ergänzend vorgebracht, dass Beteiligungen als Mitunternehmer grundsätzlich als Erwerbstätigkeit zu qualifizieren seien, insbesondere wenn sie mit Aktivitäten verbunden seien. Nur eine Beteiligung als Kommanditist an einer kapitalistisch organisierten Kommanditgesellschaft sowie als stiller Gesellschafter an einer vergleichbaren stillen Gesellschaft, die dem Steuerpflichtigen im Wesentlichen nur dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft vergleichbare Mitspracherechte einräume, sei nach der Judikatur nicht als Erwerbstätigkeit einzustufen (Hinweis auf Quantschnigg/Schuch, ÖStZ 1997, Seite 162).

Die Feststellung der Abgabenbehörde, dass es sich bei den zustimmungspflichtigen Geschäften um Beschlüsse des nicht gewöhnlichen Geschäftsverkehrs gehandelt habe, sei falsch. Die Anschaffung von Vermögensgegenständen mit einem Wert von mehr als 50.000 €, die Aufnahme von Krediten bzw. die Erweiterung eines Kreditrahmens, der Abschluss von Leasingverträgen und die Auflösung bzw. die Begründung von Dienstverhältnissen seien zweifelsfrei Geschäfte des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs. Aufgrund des Gesellschaftsvertrages der Gesellschaft hätten die Kommanditisten sehr umfangreiche, in das operative Geschäft der Gesellschaft hineinwirkende

Mitwirkungsrechte gehabt, sodass die Kommanditisten de facto die Geschäftsführung ausgeübt hätten und die Geschäftsführung nur noch ein ausführendes Organ gewesen sei, welches die Entscheidungen der Kommanditisten zu vollziehen gehabt habe.

Eine kapitalistische Beteiligung setze voraus, dass der Gesellschafter weder unmittelbar noch mittelbar an der werbenden Tätigkeit der Gesellschaft mitwirke (also auch nicht in der Administration bzw. im Ausbildungs- und Schulungswesen). Seine Funktion in der Gesellschaft müsse sich auf seine Stellung als Gesellschafter beschränken, wie sie dem Regelstatut der betreffenden Bestimmungen des HGB entspreche, also auf die Wahrnehmung von Kontroll- und Widerspruchsrechten und die Mitwirkung an Gesellschafterbeschlüssen (Hinweis auf Quantschnigg/Schuch, a.a.O., Seite 163).

Die von der Abgabenbehörde angestellte Vermutung, dass eine unentgeltliche Mitarbeit keine Erwerbstätigkeit darstelle, da ein Kommanditist, der aktiv bei der KG mitarbeite entweder eine Tätigkeitsvergütung oder einen Vorausgewinn erhalte, sei ebenfalls falsch und entspreche nicht der allgemeinen Lebenserfahrung. Die Praxis zeige, dass die "Senioren" in der Regel unabhängig davon, ob sie ihre Gesellschaftsanteile bereits an die Nachfolger übergeben hätten oder diese sich noch in ihrem Eigentum befänden, in der Gesellschaft mitarbeiteten, sofern ihnen ihre Gesundheit dies noch erlaube. Eine Tätigkeitsvergütung sei auch nicht erforderlich gewesen, da die Kommanditisten der Gesellschaft durch ihre Mitarbeit Kosten erspart hätten und dadurch einen höheren Anteil am Ergebnis der Gesellschaft erhalten hätten. Eine an einen Gesellschafter bezahlte Leistungsvergütung für eine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft (§ 23 Z 2 EStG 1988) schließe die Annahme einer kapitalistischen Beteiligung jedenfalls aus. Werde keine derartige Leistungsvergütung bezahlt, bedeute dieser Umstand alleine aber noch nicht das Vorliegen einer kapitalistischen Beteiligung. Es müsse der Gesellschafter darüber hinaus noch auf seine Stellung bloß als Gesellschafter beschränkt sein (Hinweis auf Quantschnigg/Schuch, a.a.O., Seite 163).

Die Übertragung von Gesellschaftsanteilen sei im Gesellschaftsvertrag der Kommanditgesellschaft stark reglementiert worden (§ 9 des Vertrages), die Übertragung von Gesellschaftsanteilen ohne Zustimmung der Mitgesellschafter sei nur an bestimmte, im Gesellschaftsvertrag erwähnte Personen möglich gewesen. Die Bestimmungen des UGB (HGB) seien nur subsidiär anzuwenden gewesen.

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass die Kommanditisten aufgrund der Vertragsgestaltung im Gesellschaftsvertrag zumindest im Innenverhältnis diejenigen Personen gewesen seien, welche die Geschäftsgebarung der Gesellschaft in allen wesentlichen Punkten bestimmt hätten - die Geschäftsführung der Komplementärgesellschaft sei nur noch ein (formelles) Vollzugsorgan gewesen, welches den Willen der Kommanditisten auszuführen gehabt habe. Die Kommanditisten hätten daher bis zur vollständigen Betriebsaufgabe der Gesellschaft eine Erwerbstätigkeit iSd § 37 Abs. 5 EStG 1988 ausgeübt. Der ermäßigte Steuersatz stehe den beiden Kommanditisten somit zu. Auch werde die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes

vom 4. Juni 2008, 2003/13/0077, in der Literatur stark kritisiert (Hinweis auf Kohlbacher/Walter, RdW 2009, Seite 147, und Doralt, RdW 2008, Seite 607).

Auf Vorhalt des Bundesfinanzgerichts hat die steuerliche Vertretung am 19. bzw. 20. Oktober 2015 den Gesellschaftsvertrag der P-erzeugung und P-handel GmbH, den Gesellschaftsvertrag der XY P-erzeugung und P-handel GmbH & Co, die Dienstverträge der Geschäftsführerin und des Geschäftsführers samt Geschäftsführungsordnung und die vorhandenen Protokolle über durchgeführte Gesellschafterversammlungen vorgelegt.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung am 22. Oktober 2015 hat der steuerliche Vertreter ergänzend vorgebracht, dass eine klassische Familien-Kommanditgesellschaft mit zwei Familienstämmen vorliege und die Mitwirkungsrechte der Kommanditisten außergewöhnlich intensiv gewesen seien. Die Kommanditisten hätten eine Kündigung oder eine Anstellung eines Mitarbeiters beschließen müssen, was absolut untypisch sei, wenn man die klassische kapitalistische Mitunternehmerschaft als Vergleich heranziehe. Die Einflussnahme auf die Geschäftsführung ergebe sich zB aus einer E-Mail der Tochter von AB vom 12. Oktober 2011. Wenn er den Jahresabschluss gemacht habe, habe er mit der Kommanditistin AB telefoniert, sie habe alles gewusst. Aus dem vorgelegten Protokoll vom 11. August 2005 gehe die Mitwirkung an der Entscheidung bezüglich der Kündigung von zwei Mitarbeitern hervor. Das sei eine klassische Geschäftsführerentscheidung. Es stimme zwar, dass aus den vorgelegten Protokollen, abgesehen von dem angeführten Fall, keine weiteren Beschlüsse im Sinne des § 5 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrages hervorgingen, AB habe ihm aber mitgeteilt, dass allfällige Fragen miteinander besprochen worden seien und die Entscheidungen ohne förmlichen Gesellschafterbeschluss getroffen worden seien, wenn man sich einig gewesen sei. Wie oft zustimmungspflichtige Geschäfte wie zB Investitionen in Höhe von mehr als rund 50.000,00 € durchgeführt worden seien, könne er nicht sagen. Anzumerken sei auch, dass der Veräußerungsgewinn nicht entstanden sei, weil die Gesellschafter die Beteiligung veräußert hätten, sondern weil die Gesellschaft den Betrieb aufgegeben habe und die Gesellschaft liquidiert worden sei. Der Gewinn sei nicht aus einer Veräußerung der Beteiligung entstanden, sondern weil die Gesellschafter beschlossen hätten, den Betrieb aufzulösen. Auch deshalb sei der Beschwerdefall nicht mit dem vom Verwaltungsgerichtshof im Jahr 2008 entschiedenen Fall vergleichbar.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Vorauszuschicken ist: Mit 1. Jänner 2014 wurde der unabhängige Finanzsenat gemäß Art. 151 Abs. 1 Z 8 B-VG aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen

Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

## **1. Sachverhalt**

Die beschwerdeführende GmbH & Co KG hat ihren Betrieb zum 31. August 2009 aufgegeben. Als Kommanditisten waren ua. die im Jahr 1937 geborene AB mit einer Einlage in Höhe von 39.970,06 € (55 Prozent) und der im Jahr 1938 geborene AC mit einer Einlage in Höhe von 23.618,67 € (32,5 Prozent) beteiligt. Komplementärin war die P-erzeugung und P-handel GmbH, an der AB (55%) und AC (25%) ebenfalls beteiligt waren.

AB bezog von der beschwerdeführenden GmbH & Co KG bis Oktober 1995 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, seit November 1995 bezieht sie eine Pension von der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten. Von November 1995 bis Februar 1996 sowie von Jänner bis Juni 1999 bezog sie zusätzlich noch geringfügige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von der Beschwerdeführerin. Den Kommanditanteil an der Beschwerdeführerin erwarb sie im Jahr 2006 im Erbwege.

AC war bis Februar 1996 als Geschäftsführer der P-erzeugung und P-handel GmbH im Firmenbuch eingetragen und bezog von dieser bis Dezember 1995 laufende Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Seit Jänner 1996 bezieht er eine Pension von der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten.

Nach § 4 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrages wird die XY P-erzeugung und P-handel GmbH & Co KG durch die persönlich haftende Gesellschafterin, die P-erzeugung und P-handel GmbH, allein vertreten. Die Geschäftsführungsbefugnis erstreckt sich nach § 4 Abs. 3 des Vertrages auf alle Handlungen, die der gewöhnliche Geschäftsbetrieb der Gesellschaft mit sich bringt und welche für die Erreichung des Gesellschaftszweckes erforderlich sind. Als deren Geschäftsführer waren zuletzt CD sowie CE im Firmenbuch eingetragen.

Für Gesellschafterbeschlüsse ist nach § 5 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrages eine Mehrheit von 90% des gesamten Gesellschaftskapitals erforderlich.

Gesellschafterbeschlüsse sind demnach insbesondere zu fassen:

- a) für eine Abänderung des Gesellschaftsvertrages;
- b) für den Ausschluss eines Gesellschafters;
- c) für die Auflösung der Gesellschaft;
- d) für die gänzliche oder teilweise Rückzahlung der gebundenen Gesellschafterdarlehen;
- e) für den Erwerb und die Veräußerung von unbeweglichem Vermögen sowie die Durchführung von Neubauten und für An-, Um-, Zu- oder Aufbauten;
- f) für die Anschaffung oder die Veräußerung von beweglichen Anlagegütern, wenn der Preis des einzelnen Gutes mehr als 2% der Nettoverkaufserlöse des abgelaufenen Geschäftsjahres beträgt;

- g) für die Aufnahme von Krediten und Darlehen, die eine Laufzeit von mindestens 3 Jahren haben, sowie für die Erhöhung eines bestehenden Kreditrahmens;
- h) für den Erwerb von einschlägigen Unternehmen sowie die Beteiligung an solchen;
- i) für den Abschluss von Bestandsverträgen, Lizenzverträgen und sonstigen vertraglichen Vereinbarungen, durch die die Gesellschaft für längere Zeit gebunden wird. Der Abschluss von Leasingverträgen bedarf dann der Zustimmung der Gesellschafter, wenn die Anschaffungskosten des Leasinggutes 2% der Nettoverkaufserlöse des abgelaufenen Geschäftsjahres übersteigen;
- j) für die Vornahme von Handlungen, die zwar grundsätzlich in die Kompetenz der Geschäftsführer fallen, für die aber die Gesellschafter wegen der Höhe des Betrages oder dem Umfang des Risikos ausdrücklich einen Gesellschafterbeschluss gefordert haben; bei Rechtsgeschäften mit einem Gegenwert von mehr als ATS 1.000.000,00 sowie für die Anstellung und Kündigung von Mitarbeitern ist in jedem Fall ein Gesellschafterbeschluss erforderlich;
- k) für die Feststellung des Jahresabschlusses;
- l) für die Feststellung des Auslösungsguthabens beim Ausscheiden eines Gesellschafters;
- m) für die Erteilung einer Prokura.

## 2. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

Die Abs. 1 und 5 des § 37 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 52/2009, lauten:

*"(1) Der Steuersatz ermäßigt sich für*  
*- Einkünfte auf Grund von Beteiligungen (Abs. 4),*  
*- außerordentliche Einkünfte (Abs. 5),*  
*- Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen (Abs. 6), soweit diese vorrangig den Verlust aus anderen Holznutzungen und sodann einen weiteren Verlust aus demselben forstwirtschaftlichen Betriebszweig, in dem die Einkünfte aus besonderer Waldnutzung angefallen sind, übersteigen,*  
*- Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen (§ 38) auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes. Dies gilt nicht für Einkünfte, die durch eine gemäß Abs. 8 erlassene Verordnung von der Besteuerung mit dem besonderen Steuersatz ausgenommen wurden.*

*(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 Gebrechen 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."*

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind die Anwendungsvoraussetzungen des § 37 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 für den Hälftesteuersatz nur erfüllt, wenn die Einstellung der Erwerbstätigkeit ein Grund für das Anfallen des Veräußerungs- oder Übergangsgewinnes gewesen ist und steht dieser daher für Veräußerungen, die in keinem Zusammenhang damit stehen, dass der Steuerpflichtige, der das 60. Lebensjahr vollendet hat, seine Erwerbstätigkeit einstellt, nicht zu (vgl. VwGH 4.6.2008, 2003/13/0077, und VwGH 22.3.2010, 2008/15/0094).

Im vorliegenden Fall ist einig strittig, ob die Kommanditisten AB und AC bis zur Betriebsaufgabe als erwerbstätig im Sinne dieser Bestimmung anzusehen waren und dementsprechend ein Kausalzusammenhang zwischen der Einstellung der Erwerbstätigkeit und dem angefallenen Veräußerungsgewinn besteht.

Unter den Begriff "Erwerbstätigkeit" fallen alle Tätigkeiten, die sich als aktive Betätigung im Erwerbsleben darstellen (vgl. Hofstätter – Reichel, Die Einkommensteuer – Kommentar, § 37 Tz 23, sowie VwGH 22.3.2010, 2008/15/0094, und VwGH 23.9.2010, 2006/15/0358, mwN).

Gesellschafter einer Personengesellschaft gelten als erwerbstätig, soweit sie "mit anderen erwerbstätigen Personen wirtschaftlich in Wettbewerb treten". Danach gelten persönlich haftende Gesellschafter schon auf Grund der Haftung bzw. des Unternehmerrisikos, auch ohne Ausübung einer besonderen Tätigkeit, jedenfalls als erwerbstätig (vgl. Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>10</sup>, § 37 Tz 76 und 77). Kommanditisten einer KG sind hingegen nur nach Maßgabe einer "aktiven Betätigung" im Unternehmen, die auf Einkünfte gerichtet ist, erwerbstätig. Ausschlaggebend ist dabei im Hinblick auf die weitgehende Dispositionsfreiheit der Parteien bei der Gestaltung gesellschaftsvertraglicher Vereinbarungen, inwieweit den Kommanditisten Einfluss auf die Gestaltung der Geschäftsgebarung und damit auf die Teilnahme am Wirtschaftsverkehr zukommt. Während daher der Kommanditist, der in wirtschaftlicher Sicht keine wesentlich andere Funktion hat wie ein Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, keine Erwerbstätigkeit ausübt, gilt ein Kommanditist, der durch entsprechende

Vertragsgestaltung zumindest im Innenverhältnis diejenige Person ist, die auf die Geschäftsgebarung der Kommanditgesellschaft wesentlichen Einfluss nimmt, als erwerbstätig (vgl. VwGH 9.3.1982, 82/14/0044, 0045, betreffend die Zuzugsbegünstigung gemäß § 103 EStG 1972).

In diesem Sinne hat der Verwaltungsgerichtshof auch im Erkenntnis vom 4. Juni 2008, 2003/13/0077, zum Ausdruck gebracht, dass eine – Passiveinkünfte vermittelnde – "kapitalistische" Mitunternehmereigenschaft trotz ihrer Zuordnung zu den gewerblichen Einkünften nach § 23 Z 2 EStG 1988 für sich keine Erwerbstätigkeit im Sinne des § 37 Abs. 5 EStG 1988 darstellt.

Ausschlaggebend dafür, ob eine als Erwerbstätigkeit anzusehende aktive Betätigung eines Kommanditisten vorliegt, ist demnach, ob sich seine Befugnisse im Wesentlichen auf die gesetzliche Stellung eines Kommanditisten beschränken, oder, ob ihm Geschäftsführungsbefugnisse eingeräumt wurden, die über die gesetzlich vorgesehenen Mitwirkungsrechte hinausgehen und er damit über die entsprechenden rechtlichen und wirtschaftlichen Einfluss- bzw. Gestaltungsmöglichkeiten im Unternehmen verfügt.

Die Kommanditgesellschaft ist in den §§ 161 bis 177 UGB (Zweites Buch Zweiter Abschnitt) geregelt. Soweit dort nichts anderes bestimmt ist, finden die für die offene Gesellschaft geltenden Vorschriften Anwendung. Nach § 164 UGB sind die Kommanditisten von der Führung der Geschäfte der Gesellschaft ausgeschlossen; sie können einer Handlung der unbeschränkt haftenden Gesellschafter nicht widersprechen, es sei denn, dass die Handlung über den gewöhnlichen Betrieb des Unternehmens der Gesellschaft hinausgeht.

Nach der gesetzlichen Regelung ist der Kommanditist damit von der den gewöhnlichen Betrieb betreffenden Geschäftsführung ausgeschlossen. Hinsichtlich der über den gewöhnlichen Betrieb hinausgehenden Handlungen geht die herrschende Auffassung, obwohl der Gesetzeswortlaut dem Kommanditisten nur ein Widerspruchsrecht einzuräumen scheint, davon aus, dass diesen alle Gesellschafter und somit auch die Kommanditisten zustimmen müssen, sie also eine echtes Zustimmungsrecht haben (vgl. Schörghofer in Kalss/Nowotny/Schauer (Hrsg), Österreichisches Gesellschaftsrecht, 2008, Rz 2/774, mwN; Jabornegg/Armann, Kommentar zum UGB, 2. Auflage, § 164 Rz 4, mwN). Da es hierfür entsprechender vorheriger Informationen bedarf, kommt den Kommanditisten aufgrund der im Gesetz vorgesehenen Informations- und Kontrollrechte ein Auskunftsrecht immer dann zu, wenn dieses zur Ausübung seiner Gesellschafterrechte erforderlich ist (vgl. Schörghofer in Kalss/Nowotny/Schauer (Hrsg), Österreichisches Gesellschaftsrecht, 2008, Rz 2/788, mwN).

Jedenfalls stimmberechtigt sind die Kommanditisten bei Grundlagengeschäften, wie insbesondere der Änderung des Gesellschaftsvertrages oder der Auflösung der Gesellschaft (vgl. Schörghofer in Kalss/Nowotny/Schauer (Hrsg), Österreichisches Gesellschaftsrecht, 2008, Rz 2/768, mwN, Jabornegg/Armann, Kommentar zum UGB, 2. Auflage, § 164 Rz 2, mwN).

Ob einem Kommanditisten mehr Geschäftsführungsbefugnisse eingeräumt wurden, als ihm nach § 164 UGB zustehen, richtet sich sohin danach, ob sich seine Mitwirkungsrechte auch auf die Angelegenheiten des gewöhnlichen Betriebes der Gesellschaft erstrecken, ihm also nicht nur das durch § 164 UGB in Verbindung mit § 116 Abs. 1 UGB eingeräumte Recht zusteht.

Die Abgrenzung der gewöhnlichen von den außergewöhnlichen Geschäften ist nach herrschender Auffassung nach Maßgabe des Gesellschaftsvertrags, Art und Umfang des Betriebs einerseits sowie Art, Größe und Bedeutung des Geschäfts andererseits einzelfallbezogen vorzunehmen (vgl. Schauer in Kalss/Nowotny/Schauer (Hrsg), Österreichisches Gesellschaftsrecht, 2008, Rz 2/299, mwN; Jabornegg/Artemann, Kommentar zum UGB, 2. Auflage, § 116 Rz 4 ff, mwN; Duursma/Duursma-Kepplinger/Roth, Handbuch zum Gesellschaftsrecht, Rz 493). Je geringer die Relevanz des einzelnen Geschäfts für die Gesellschaft und je geringer das damit verbundene Risiko ist und je häufiger ein solches Geschäft vorgenommen wird, desto eher ist es den gewöhnlichen Geschäften zuzuordnen. Eine Orientierungshilfe können die im Kapitalgesellschaftsrecht enthaltenen Tatbestände bieten, die in bestimmten Fällen die Zustimmung eines anderen Organs zu einer Geschäftsführungsmaßnahme erfordern (zB § 95 Abs. 5 AktG und § 30j Abs. 5, § 35 Abs. 1 Z 7 GmbHG).

Außergewöhnliche Geschäfte sind demgegenüber alle Geschäfte, die in Bezug auf die einzelfallbezogene Beurteilung nach Art und Umfang des von der Gesellschaft betriebenen Unternehmens über den gewöhnlichen Betrieb hinausgehen, dh. sie haben Ausnahmeharakter, kommen also in der betreffenden Gesellschaft nicht häufig vor (vgl. Jabornegg/Artemann, Kommentar zum UGB, 2. Auflage, § 116 Rz 4, mwN). Unter diesem Vorbehalt zählen zu den außergewöhnlichen Geschäften beispielsweise der Erwerb oder die Veräußerung umfangreichen Anlagevermögens, die Aufnahme nicht geringfügiger Kredite, die Aufnahme oder Einstellung wichtiger Sparten des Unternehmens oder Produktlinien, die Beteiligung eines stillen Gesellschafters, die Beteiligung als Komplementär an einer anderen Gesellschaft oder eine Gebietsabsprache mit einem anderen Unternehmen (vgl. Schauer in Kalss/Nowotny/Schauer (Hrsg), Österreichisches Gesellschaftsrecht, 2008, Rz 2/307). Gleches gilt im Zusammenhang mit dem Abschluss oder der Kündigung von Dienstverhältnissen sowie für die Erteilung der Prokura, wenn dies für die Gesellschaft im Einzelfall eine außergewöhnliche Maßnahme ist, was vor allem bei kleinen Gesellschaften der Fall sein kann (vgl. Schauer in Kalss/Nowotny/Schauer (Hrsg), Österreichisches Gesellschaftsrecht, 2008, Rz 2/299 und 2/309, mwN).

In diesem Sinne hat der Verwaltungsgerichtshof in dem zur Frage, ob ein an einer in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft geführten Frühstückspension mit einem Umsatz von rund 109.500,00 € beteiligter Kommanditist der Pflichtversicherung in der Pensions- und Krankenversicherung nach § 2 Abs. 1 Z 4 GSVG unterliegt, ergangenen Erkenntnis vom 9. September 2015, 2013/08/0168, den Abschluss von Verträgen mit einem Auftragswert von über 5.000,00 € bzw. einer über ein Jahr dauernden Laufzeit sowie den

Abschluss von Dienstverträgen mit einem Bruttomonatsbezug von über 1.300,00 € im Hinblick auf die Unternehmensgröße und die konkrete Unternehmensstruktur nicht dem gewöhnlichen Geschäftsbetrieb der KG zugerechnet und eine Erwerbstätigkeit daher verneint.

Die steuerliche Vertretung hat in diesem Zusammenhang eingewendet, dass die Anschaffung von Vermögensgegenständen mit einem Wert von mehr als rd. 50.000 €, die Aufnahme von Krediten bzw. die Erweiterung eines Kreditrahmens, der Abschluss von Leasingverträgen und die Auflösung bzw. die Begründung von Dienstverhältnissen zweifelsfrei Geschäfte des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs seien und den Kommanditisten aufgrund der im Gesellschaftsvertrages vorgesehenen, in das operative Geschäft der Gesellschaft hineinwirkenden Mitwirkungsrechte, eine weit über das Regelungsstatut des UGB hinausgehende Stellung zugekommen sei.

Den im Akt erliegenden Bilanzen zufolge hat die beschwerdeführende Kommanditgesellschaft in den Jahren vor der Betriebsaufgabe Umsätze in Höhe von 2.722.240,00 € (2004), 2.723.644,00 € (2005), 2.688.439,00 (2006), 2.603.051,00 € (2007) und 2.298.746,00 € (2008) erzielt. Die Zahl der Mitarbeiter hat sich zwischen 14 und 18 bewegt, wobei offensichtlich zT auch nur kurzfristige bzw. geringfügige Dienstverhältnisse bestanden. Dass in diesen Jahren bewegliche Anlagegüter mit einem Preis von mehr als 2% der Nettoverkaufserlöse des abgelaufenen Geschäftsjahres angeschafft oder veräußert worden wären (§ 5 Abs. 2 lit. f des Gesellschaftsvertrages), Kredite oder Darlehen mit einer Laufzeit von mindestens drei Jahren aufgenommen worden wären (lit. g) oder Bestandsverträge, Lizenzverträge und sonstige vertragliche Vereinbarungen, durch die die Gesellschaft für längere Zeit gebunden worden wäre (lit. i), lässt sich weder den Akten noch den vorgelegten Protokollen über durchgeführte Gesellschafterversammlungen entnehmen und hat auch die steuerliche Vertretung diesbezüglich nichts vorgebracht. Gleiches gilt hinsichtlich der unter § 5 Abs. 2 lit. j des Gesellschaftsvertrages angeführten Vornahme von Handlungen, die zwar grundsätzlich in die Kompetenz der Geschäftsführer fallen, für die aber die Gesellschafter wegen des Betrages oder des Risikos ausdrücklich einen Gesellschafterbeschluss gefordert haben.

Abgesehen davon, dass Investitionen mit einem Wert von mehr als 2% der Nettoverkaufserlöse des Vorjahres (das entspricht bei den in den Jahren vor der Betriebsaufgabe erzielten Umsätzen einem Wert von rd. 52.000,00 € bis rd. 54.000,00 €) bei einem Betrieb dieser Größenordnung nicht von vornherein, wie von der steuerlichen Vertretung eingewendet, der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zugerechnet werden können, kann daraus jedenfalls der Schluss gezogen werden, dass den genannten Geschäften im Rahmen der Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin Ausnahmeharakter zukam und diese daher bei der gebotenen Einzelfallbetrachtung zu den außergewöhnlichen Geschäften zählen. Soweit in § 5 Abs. 2 lit. j des Gesellschaftsvertrages vorgesehen ist, dass bei Rechtsgeschäften mit einem Gegenwert von mehr als 1.000.000,00 ATS sowie für die Anstellung und Kündigung von Mitarbeitern

in jedem Fall ein Gesellschafterbeschluss erforderlich ist, ist zu entgegnen, dass nach der am 1. Juni 1997 und somit nach dem Gesellschaftsvertrag vom 1. Februar 1996 abgeschlossenen "Geschäftsführungsordnung" die beiden Geschäftsführer bei Rechtsgeschäften mit einem Gegenwert von mehr als 1.000.000,00 ATS sowie bei der Einstellung und Kündigung von Mitarbeitern gemeinsam zeichnen, sie die übrigen Gesellschafter jedoch vorher zu informieren haben. Ein Gesellschafterbeschluss war demzufolge nicht erforderlich und kann daher auch daraus ein maßgeblicher Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der Kommanditgesellschaft nicht abgeleitet werden. Soweit in diesem Zusammenhang die laut Protokoll vom 11. August 2005 besprochene Kündigung von zwei Mitarbeitern ins Treffen geführt wurde, ist anzumerken, dass diesem Fall eine tätliche Auseinandersetzung zwischen den zwei Mitarbeitern in den Verkaufsräumlichkeiten und eine daraufhin erfolgte Anzeige bei der Polizei zugrunde lag und es sich damit zweifelsohne um ein außergewöhnliches Ereignis gehandelt hat.

Hinsichtlich der weiteren im Gesellschaftsvertrag angeführten Geschäfte, für die Gesellschafterbeschlüsse zu fassen waren (Abänderung des Gesellschaftsvertrages, Ausschluss eines Gesellschafters, Auflösung der Gesellschaft, Rückzahlung der gebundenen Gesellschafterdarlehen, Erwerb von einschlägigen Unternehmen sowie die Beteiligung an solchen, Feststellung des Jahresabschlusses, Feststellung des Auslösungsguthabens beim Ausscheiden eines Gesellschafters) ist in Übereinstimmung mit der Literatur jedenfalls davon auszugehen, dass diese zu den außergewöhnlichen Geschäften zählen bzw. unter die den Kommanditisten nach den Bestimmungen des UGB zustehenden Informations- und Kontrollrechte fallen, zumal auch die steuerliche Vertretung diesbezüglich nichts Gegenteiliges behauptet hat.

Zudem kann, selbst wenn einzelne Maßnahmen zu den gewöhnlichen Geschäften gezählt werden könnten, alleine deshalb noch nicht davon ausgegangen werden, dass die Mitwirkungsrechte wesentlich über das gesetzliche Regelstatut hinausgegangen wären. Im Übrigen hat auch die steuerliche Vertretung ihr Vorbringen, dass Tätigkeit vorlägen, die der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zuzurechnen wären, nicht in einer auf Art und Umfang des Betriebes abstellenden Weise konkretisiert oder gar belegt.

Den Ausführungen im Vorlageantrag, die Kommanditisten hätten aufgrund der ihnen eingeräumten Mitwirkungsrechte de facto die Geschäftsführung ausgeübt und die (bestellte) Geschäftsführung sei nur noch ein ausführendes (formelles) Organ gewesen, welches die Entscheidungen der Kommanditisten zu vollziehen gehabt habe, ist entgegenzuhalten, dass sich ein derartiges, den gewöhnlichen Betrieb betreffendes Weisungsrecht aus dem Gesellschaftsvertrag nicht ableiten lässt und auch von der steuerlichen Vertretung nicht näher konkretisiert oder gar belegt wurde, in welcher Form sich diese Einflussnahme auf den gewöhnlichen Geschäftsbetrieb manifestiert hat. Auch mit der im Zuge der mündlichen Verhandlung vorgelegten E-Mail der (nicht als Geschäftsführerin tätigen) Tochter der Kommanditistin AB vom 12. Oktober 2011 wird eine solche Einflussnahme nicht belegt, ist darin doch die Rede von Weisungen, die AB ihr (der Tochter) betreffend Buchführung erteilt habe und geht daraus auch

nicht hervor, wann derartige Weisungen erteilt wurden (AB wurde bereits 1995 pensioniert, war in der Folge im Betrieb noch geringfügig nichtselbständig tätig und hat die Kommanditbeteiligung erst 2006 im Erbwege erworben). Eine Einflussnahme auf die laufende Geschäftsführung im Zusammenhang mit ihrer Stellung als Kommanditistin geht daraus nicht hervor. Zudem erscheint es dem Senat auch im Hinblick auf die in den Dienstverträgen der Geschäftsführerin bzw. des Geschäftsführers umschriebenen konkreten Aufgabengebiete (CD oblagen der Einkauf und die Führung der Werkstätte sowie der Verkauf und weitere im Einzelnen angeführte Aufgaben; CE unterstützte CD beim Ein- und Verkauf und übernahm bestimmte Gebiete wie die Kalkulation der Verkaufspreise und die Werbung) sowie die Höhe der Geschäftsführerbezüge (CD bezog 2008 ein Bruttogehalt von 75.645,00 €, CE ein solches von 28.424,00 €) nicht glaubhaft, dass die Geschäftsführer nur ein auf Anweisungen der Gesellschafter handelndes formelles Organ waren.

Gesamthaft gesehen kann nach Ansicht des Senates daher der in der Berufungsvorentscheidung dargelegten Auffassung des Finanzamtes, dass die Kommanditisten eine einem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft vergleichbare Stellung inne gehabt hätten (auf die diesbezüglichen Ausführungen wird an dieser Stelle verwiesen), nicht entgegengetreten werden.

Auch mit dem Hinweis der steuerlichen Vertretung auf von den Kommanditisten im Unternehmen unentgeltlich ausgeübte Tätigkeiten (Kontrolle der Monatsergebnisse, Mitwirkung bei den Inventurarbeiten, jährliche Ermittlung der neuen Stundenlöhne, Kontrolle der laufenden Buchhaltungsarbeiten mit entsprechenden Anweisungen) wird, abgesehen davon, dass AB derartige Aufgaben bis 2006 jedenfalls nicht als Kommanditistin wahrgenommen hat, eine Erwerbstätigkeit im Sinne der Bestimmung des § 37 Abs. 5 EStG 1988 nicht aufgezeigt, setzt eine Erwerbstätigkeit doch generell eine aktive Betätigung voraus, die auf einen "Erwerb" und damit auf die Erzielung von Einkünften gerichtet ist. Auch nach § 37 Abs. 5 letzter Satz EStG 1988 (eingefügt mit dem Abgabenänderungsgesetz 2004, BGBI. I 180/2004) liegt eine Erwerbstätigkeit 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. Eine Entgeltlichkeit in diesem Sinne wird auch nicht durch eine bloße Kostenvermeidung und dadurch bedingte höhere Gewinnanteile begründet, basiert der Gewinn- bzw. Verlustanteil im Beschwerdefall doch allein auf der Gesellschafterstellung. Erbrachte Arbeitsleistungen der Kommanditisten fanden dabei keine Berücksichtigung.

Soweit in der Beschwerde auf die in der Literatur geäußerte Kritik am Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 4. Juni 2008, 2003/13/0077, verwiesen wurde, ist zu entgegnen, dass der Verwaltungsgerichtshof seine Judikatur zur Bestimmung des § 37 Abs. 5 EStG 1988 ungeachtet der kritischen Stimmen auch in den Erkenntnissen vom 22. März 2010, 2008/15/0094, und vom 23.9.2010, 2006/15/0358, weitergeführt hat. Auch hat der Verwaltungsgerichtshof entgegen der vorgetragenen Kritik nicht nur den Wortlaut der Regelung, sondern nach eingehender Auseinandersetzung mit der

Entstehungsgeschichte der Bestimmung des § 37 Abs. 5 EStG 1988 auch ihren Sinn und Zweck in die Beurteilung einbezogen (der Kritik entgegengestellt Hofstätter – Reichel, Die Einkommensteuer – Kommentar, § 37 Tz 23).

Gesamthaft gesehen konnte im Beschwerdefall nach Ansicht des Senates eine maßgebliche Einflussnahme der bereits seit 1995 bzw. 1996 pensionierten Kommanditisten auf den gewöhnlichen Geschäftsbetrieb und damit die Ausübung einer Erwerbstätigkeit nicht aufgezeigt werden. Mangels Einstellung einer Erwerbstätigkeit im Sinne des § 37 EStG 1988 im Zuge der Betriebsaufgabe waren die Voraussetzung für die Zuerkennung des Hälftesteuersatzes somit nicht gegeben und konnte der Beschwerde daher kein Erfolg beschieden sein.

### **Zulässigkeit der Revision**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in den Erkenntnissen vom 4. Juni 2008, 2003/13/0077, und vom 23. September 2010, 2006/15/0358, klargestellt, dass eine – Passiveinkünfte vermittelnde – "kapitalistische" Mitunternehmereigenschaft für sich keine Erwerbstätigkeit im Sinne des § 37 Abs. 5 EStG 1988 darstellt. Die Beurteilung, ob die Kommanditisten im Beschwerdefall über die entsprechenden rechtlichen und wirtschaftlichen Einfluss- bzw. Gestaltungsmöglichkeiten im Unternehmen verfügt haben und daher eine als Erwerbstätigkeit anzusehende aktive Betätigung vorliegt, basiert auf nicht über den Einzelfall hinaus bedeutsamen Sachverhaltsbeurteilungen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung wird dadurch nicht berührt. Eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 10. November 2015