



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch die Steuerberatungsgesellschaft Wörgötter & Traxl Wirtschaftstreuhand KEG, 6380 St. Johann in Tirol, Ulmbichlweg 3, vom 3. Mai 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 3. April 2003 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der seit 1995 pensionierte Berufungswerber bezog während des Jahres 2001 neben seinen Einkünften aus zwei Pensionen (BGmbH#, ASVG) weitere (gewerbliche) Einkünfte aus der Veräußerung einer im Jahr 1976 erworbenen Beteiligung als Kommanditist an der TKG. Für diese Veräußerung machte er im Rahmen der Einkommensteuererklärung 2001 den Hälftesteuersatz gemäß § 37 Abs. 5 EStG 1988 geltend.

Die Anwendung des Hälftesteuersatzes wurde vom Finanzamt mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 mit der Begründung abgelehnt, der Hälftesteuersatz stehe bei der Veräußerung einer Kommanditbeteiligung nur zu, wenn diese im Zuge der Beendigung anderer Erwerbstätigkeiten veräußert bzw. abgeschichtet werde.

In der gegen diesen Bescheid rechtzeitig erhobenen Berufung wandte der Berufungswerber zusammengefasst ein, aus dem Gesetz sei nicht herauszulesen, dass die Veräußerung eines Kommanditanteiles ursächlich mit der Einstellung einer Erwerbstätigkeit zusammenhängen müsse. Der Steuerpflichtige dürfe nur keine Erwerbstätigkeit ausüben. Er müsse seine

gesamte Erwerbstätigkeit auf Dauer einstellen. Diese Voraussetzung habe der Berufungswerber erfüllt.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab. Zur Begründung führte es aus, für die Anwendung des § 37 Abs. 5 EStG 1988 sei u.a. gefordert, dass der Steuerpflichtige das 60. Lebensjahr vollendet und seine Erwerbstätigkeit eingestellt habe. Werde die gesamte Erwerbstätigkeit eingestellt, komme für den Fall der späteren Veräußerung von nicht mit einer Erwerbstätigkeit verbundenen Mitunternehmeranteilen der ermäßigte Steuersatz nicht zur Anwendung. Der Berufungswerber habe seine Erwerbstätigkeit mit 31. Juli 1995 beendet. Somit stehe außer Streit, dass er die Erwerbstätigkeit lange vor der Veräußerung des Kommanditanteiles an der TKG eingestellt habe. Zudem vermittele die Gesellschafterstellung zu einer Kommanditgesellschaft keine Erwerbstätigkeit, da dem Gesellschafter hier im Wesentlichen nur die einem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft vergleichbaren Mitspracherechte eingeräumt würden. Es liege daher auch keine Erwerbstätigkeit vor.

Aufgrund dieser abweisenden Berufungsvorentscheidung stellte der Berufungswerber den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin führte er aus, er sei als Kommanditist der TKG Mitunternehmer. Alle seine Bezüge aus dieser Mitunternehmerschaft stellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar und so auch der Gewinn aus der Veräußerung dieser Beteiligung. In diesem Gewinn seien regelmäßig die stillen Reserven zusammengezogen und unterlägen der ermäßigten Besteuerung. Im Gegensatz dazu würden Veräußerungsgewinne im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung nicht einmal teilweise besteuert. Hier liege eine Gleichheitswidrigkeit vor. § 37 Abs. 5 EStG 1988 erfordere einen Gewerbebetrieb im Sinne des § 23 EStG 1988, der im Zuge der Veräußerung oder Aufgabe eingestellt werde. Dies gelte auch für Kommanditisten, denn diese bezögen Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Es gehe nicht an, den Veräußerungsgewinn zu besteuern, die Steuerbegünstigung aber durch eine unverständliche Gesetzesinterpretation zu versagen. Auch der Komplementär müsse nicht mitarbeiten, er könne sich der Tätigkeit enthalten, ja von dieser ausgeschlossen werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 37 Abs. 1 zweiter Fall EStG 1988 ermäßigt sich der Steuersatz für außerordentliche Einkünfte auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittsteuersatzes. Außerordentliche Einkünfte sind gemäß § 37 Abs. 5 EStG 1988 idF des Strukturanpassungsgesetzes 1996, BGBl. Nr. 201, Veräußerungs- und Übergangsgewinne, wenn der Betrieb deswegen veräußert oder aufgegeben wird, weil der Steuerpflichtige

- gestorben ist,

- erwerbsunfähig ist oder
- das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt.

Für Veräußerungsgewinne steht der ermäßigte Steuersatz nur über Antrag und nur dann zu, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten Erwerbsvorgang sieben Jahre vergangen sind.

Entgegen der Meinung des Berufungswerbers dient der Hälftesteuersatz nicht nur dazu, der durch die Aufdeckung der stillen Reserven bewirkten höheren Besteuerung entgegen zu wirken, denn dazu dient schon die Verteilungsregelung des § 37 Abs. 2 EStG 1988. Zweck der Bestimmung des § 37 Abs. 5 EStG 1988 ist es vielmehr, Veräußerungs- und Übergangsgewinne, bei denen von Gesetzes wegen eine zwangsweise Beendigung der Tätigkeit unterstellt wird, zu begünstigen (vgl. die Erläuternden Bemerkungen zum Strukturanpassungsgesetz 1996, ÖStZ 1996, 183). Die Einstellung der Erwerbstätigkeit wird dabei durch Tod, Erwerbsunfähigkeit und Alter typisierend angenommen.

§ 37 Abs. 5 EStG 1988 setzt aber nach seinem klaren Wortlaut (arg. „*weil*“) eine kausale Verknüpfung zwischen den genannten Ereignissen (Tod, Erwerbsunfähigkeit, Alter) und der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes voraus.

Eine Kommanditgesellschaft ist eine Mitunternehmerschaft und vermittelt Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Der Gewinn aus der Veräußerung einer Kommanditbeteiligung stellt daher einen Veräußerungsgewinn iSd § 24 bzw. § 37 Abs. 1 iVm § 37 Abs. 5 EStG 1988 dar.

Unstrittig ist auch, dass der Berufungswerber, Jahrgang 1935, im Jahr der Beteiligungsveräußerung 2001 das 60. Lebensjahr vollendet hat. Fraglich ist allerdings, ob er damals auch seine Erwerbstätigkeit eingestellt und deshalb seine Beteiligung veräußert hat. Rechtsprechung und Literatur nehmen bei Gesellschaftern einer Personengesellschaft (wie z.B. einer Kommanditgesellschaft) eine Erwerbstätigkeit insoweit an, als sie mit anderen erwerbstätigen Personen wirtschaftlich in Wettbewerb treten. Demnach sind persönlich haftende Gesellschafter (wie z.B. der Komplementär, und zwar aufgrund der Haftung bzw. des Unternehmerrisikos, nicht wegen seiner Mitarbeit) erwerbstätig, nicht aber Kommanditisten einer kapitalistisch organisierten Kommanditgesellschaft gemäß den Bestimmungen des HGB (jetzt UGB) oder stille Gesellschafter (vgl. VwGH 9.3.1982, 82/14/0044; Doralt, EStG¹⁰, § 37 Tz 77). Bei Veräußerung einer "kapitalistischen" Beteiligung an einer Personengesellschaft steht der Hälftesteuersatz mangels Einstellung einer Erwerbstätigkeit daher nicht zu (vgl. dazu auch jüngst VwGH vom 4.6.2008, 2003/13/0077).

Der Berufungswerber ist bereits seit dem Jahr 1995 in Pension. Da eine Kommanditbeteiligung keine Erwerbstätigkeit iSd § 37 Abs. 5 EStG 1988 vermittelt und der Berufungswerber auch sonst keine weitere Erwerbstätigkeit ausgeübt bzw. im Jahr der Veräußerung eingestellt hat, ist davon auszugehen, dass er seine Erwerbstätigkeit bereits im Jahr 1995 eingestellt hat. Zwischen der Einstellung der Erwerbstätigkeit im Jahr 1995 und der Beteiligungsveräußerung

im Jahr 2001 bestand aber kein kausales Verhältnis wie es die Begünstigungsvorschrift des § 37 Abs. 5 EStG 1988 verlangt. Der Hälftesteuersatz stand daher nach dem klaren Wortlaut des § 37 Abs. 5 EStG 1988 nicht zu.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 29. Oktober 2008