



GZ. RV/2984-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZam 15. März 2005 über die Berufung des Bw., vertreten durch Woditschka & Picher, gegen den Bescheid des Finanzamtes Mistelbach, vertreten durch Herta Schreibvogel, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 nach in Mistelbach durchgeföhrter Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 wird abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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.) ist Rechtsanwalt und hat von 1969 bis 1998 eine Rechtsanwaltskanzlei als Einzelunternehmer betrieben und daraus Einkünfte aus selbständiger Arbeit bezogen.

Am 5. Mai 1999 hat er mit seinem Berufskollegen Dr. X, welcher seit 1994 in der Kanzlei des Bw. als Konzipient tätig war, einen Zusammenschluss- und Gesellschaftsvertrag geschlossen.

Inhalt dieses vom Bw. vorgelegten Vertrages ist, dass der Bw. und Dr. X den gemeinsamen Betrieb einer Rechtsanwaltskanzlei in Form einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht unter Anwendung der Bestimmungen des Umgründungssteuerrechtes vereinbaren und der 1. Jänner 1999 als Zusammenlegungstichtag festgelegt wird. Der Bw. bringt seine Rechtsanwaltskanzlei mit dem Verkehrswert von ATS 2,7 Mio ein und Dr. X Gegenstände im Wert von S 173.172,- und seine persönliche Arbeitskraft. Beide Gesellschafter verpflichten sich ausschließlich für die durch den Vertrag errichtete Rechtsanwaltsgesellschaft tätig zu sein. Dr. X erwirbt durch den Vertrag einen Drittanteil an der bisherigen Rechtsanwaltskanzlei des Bw. und verpflichtet sich, ein Entgelt in Höhe von S 900.000,- zu bezahlen. Der Bw. ersetzt Dr. X zwei Drittel des Wertes der von diesem eingebrachten Gegenstände, sohin einen Betrag von S 115.448,- sodass Dr. X nach Gegenverrechnung dem Bw. einen Betrag von S 784.552,- zu bezahlen hat.

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1999 gab der Bw. die Zusammensetzung seiner Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit S 1.046.360,- bestehend aus Einkünften als Einzelunternehmer in Höhe von S 754.389,- und Einkünften als Beteiligter an der im Jahr 1999 gemeinsam mit Dr. X gegründeten RechtsanwaltsgesnbR in Höhe von S 309.971,- an. Gleichzeitig beantragte er für den Betrag in Höhe von S 754.389,- den Hälftesteuersatz. Seitens des Finanzamtes wurde der Bw. ersucht bekannt zugeben welche Progressionsermäßigung er beanspruchen wolle.

Der Bw. teilte mit, dass er die Progressionsermäßigung gemäß § 37 Abs. 5 EStG für außerordentliche Einkünfte beantrage, da er seine bisherige Einzelfirma in die GesnbR eingebracht habe und dadurch eine Betriebsaufgabe vorliege. Er habe das 60. Lebensjahr vollendet und seine eigene Erwerbstätigkeit eingestellt, sodass die Voraussetzungen für die Gewährung des Hälftesteuersatzes vorlägen.

Das Finanzamt Mistelbach erließ am 19. September 2001 den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999, versteuerte die Gesamtsumme der Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von S 1.046.360,- zum Normalsteuersatz und versagte die Gewährung des Hälftesteuersatzes für den Teilbetrag von S 754.389,- mit der Begründung, dass die Beteiligung als Mitunternehmer als Erwerbstätigkeit zu qualifizieren sei, weshalb von einem Einstellen der

Erwerbstätigkeit nicht ausgegangen werden könne. Der § 37 Abs. 5 EStG 1988 erfordere nicht nur, dass das 60. Lebensjahr vollendet sein müsse, sondern auch, dass die Erwerbstätigkeit eingestellt werde.

Der Bw. erhab daraufhin Berufung, bekämpfte die Nichtgewährung des Hälftesteuersatzes für den Teilbetrag in Höhe von S 754.389,- und führte aus, dass durch den Vertrag zwischen dem Bw. und Dr. X eine grundsätzlich steuerneutrale Vermögensübertragung vorliege, da der Bw. seine Rechtsanwaltskanzlei gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen eingebracht habe. Da neben Gesellschaftsrechten auch eine Ablösezahlung in das Privatvermögen des einbringenden Bw. geleistet worden sei, liege der Tatbestand einer Quotenveräußerung vor, welche laut Margreiter-Wakounig-Glega, Steuerliche Sonderbilanzen, als Veräußerungsgewinn in Verbindung mit § 24 Abs 7 EStG zu qualifizieren sei. Auch im Umgründungssteuergesetz werde normiert, dass zwingend eine Betriebsaufgabe bzw. Betriebsveräußerung vorliege, wenn der Betrieb aufgrund eines Zusammenschlussvertrages auf eine Personengesellschaft übertragen werde. Nach Ansicht des Bw. handle es sich im vorliegenden Fall in Anwendung des § 24 Abs 7 EStG bei dem gegenständlichen Ablösebetrag um einen Veräußerungsgewinn, welcher auch dem halben Steuersatz unterliegen müsse.

Zusätzlich sei auch noch der Umstand zu berücksichtigen, dass mit Auflösungs- und Realteilungsvertrag vom 28. September 2001 die RechtsanwaltsGesnbR des Bw. mit Dr. X mit Wirkung vom 30. 9. 2001 aufgelöst worden sei, sodass Herr Dr. X aus der Gesellschaft ausgeschieden sei und der Bw. die Rechtsanaltätigkeit als Einzelunternehmer fortgesetzt habe.

Der Bw. habe sich anlässlich des Ausscheidens des Dr. X zu einer Rückzahlung von S 750.000,- verpflichtet, welcher Betrag sich aus einer Barabfindung von S 350.000,-, Ersatz von S 37.200,- für Kanzleisozialraum und S 420.000,- Kreditübernahme bei der Erstebank zusammengesetzt habe. Es sei de facto zu einer Rückabwicklung des seinerzeitigen Zusammenschlusses gekommen und der im Jahr 1999 erhaltene Ablösebetrag sei fast zur Gänze an Dr. X rückgeführt worden, sodass nach Meinung des Bw. sogar die gesetzlich vorgesehene Halbsatzbesteuerung im Jahr 1999 zu einem unrichtigen Ergebnis führen würde.

Der Bw. beantragte daher einen geänderten Einkommensteuerbescheid zu erlassen, in welchem Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit S 344.523,-, davon S 309.971,- aus der RechtsanwaltsGesnbR, festgesetzt werden und den verbleibenden Veräußerungsgewinn von S 34.552,- mit dem Halbsatz nach Beachtung des Freibetrages von S 100.000,- zu besteuern. Der Betrag von S 34.552,- sei die Differenz zwischen dem 1999 von Dr. X an den

Bw. bezahlten Betrag von S 784.552,- und dem vom Bw. an Dr. X im Jahr 2001 zurückbezahlten S 750.000,-.

Das Finanzamt Mistelbach erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung und führte aus, dass die Beteiligung als Mitunternehmer als Erwerbstätigkeit zu qualifizieren sei, weshalb von einem Einstellen der Erwerbstätigkeit nicht ausgegangen werden könne. Die Voraussetzung des § 37 Abs 5 EStG sei daher nicht erfüllt, weshalb die Begünstigung nicht gewährt werden könne. Die im Jahr 2001 vertraglich durchgeführte Auflösung der GesellschaftnbR und die weitere Führung der Rechtsanwaltskanzlei im Rahmen eines Einzelunternehmens durch den Bw. habe für die steuerrechtliche Beurteilung im Jahr 1999 keine Bedeutung. Für die Besteuerung 1999 seien die tatsächlichen Verhältnisse des Jahres 1999 maßgebend, aus denen sich ergebe, dass mangels Vorliegen der Voraussetzungen für die Begünstigung des § 37 Abs 5 EStG diese nicht gewährt werden könne.

Der Bw. beantragte die Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und ersuchte um Abhaltung einer mündlichen Senatsverhandlung. Außerdem verwies er nochmals auf den besonderen Umstand der Rückabwicklung des Geschäftsverhältnisses und der damit verbundenen Rückzahlung der empfangenen Beträge und führte aus, dass es sich nach seiner Ansicht um die Besteuerung eines Scheingewinnes handle.

In der am 15. März 2005 abgehaltenen Berufungsverhandlung teilte der Bw. mit, dass er mittlerweile nicht mehr als Rechtsanwalt aktiv tätig und emeritiert sei.

Der Bw. gab ferner bekannt, dass die Mitunternehmerschaft von 1999 bis 2001 bestanden habe und auf Betreiben des Dr. X aufgelöst worden sei.

Der steuerliche Vertreter des Bw. legte dar, dass man seines Erachtens auf den Gesamtzeitraum 1999 bis 2001 abstehen müsste und die Auflösung der Mitunternehmerschaft bereits im Jahr des Entstehens des Veräußerungsgewinnes zu beachten sei, da sich sonst durch die Progressionsdifferenz eine Nichtausgleichbarkeit der Rückabwicklung ergäbe.

Der Bw. räumte ein, dass es keine tatsächliche Rückabwicklung des 1999 geschlossenen Vertrages gegeben habe, es sei aber ein neuer Auflösungsvertrag abgeschlossen worden.

Der Bw. beantragte alternativ zum Begehr der Halbsatzbesteuerung gemäß § 37 Abs 5 EStG 1988 die Verteilung des Veräußerungsgewinnes auf drei Jahre gemäß § 37 Abs 2 EStG 1988.

Seitens des Finanzamtes wurde gegen die Verteilung des Veräußerungsgewinnes kein Einwand erhoben.

Der Senat hat erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall ob die vom Bw. im Jahr 1999 anlässlich der Gründung der zwischen ihm und Dr. X errichteten Gesellschaft nach bürgerlichem Recht erhaltene Ablösezahlung in Höhe von S 754.389,- gemäß § 37 Abs 5 EStG 1988 mit dem Hälftesteuersatz zu besteuern ist.

Der Senat 17 Bereich Steuern und Beihilfen der Außenstelle Wien des Unabhängigen Finanzsenates geht von folgendem Sachverhalt aus:

Der im Jahr 1931 geborene Bw. hat ab dem Jahr 1969 seine Rechtsanwaltskanzlei als Einzelunternehmen geführt.

Im Mai 1999 hat der Bw. mit seinem Berufskollegen Dr. X einen Zusammenschluss- und Gesellschaftsvertrag abgeschlossen, mit welchem beide unter Anwendung der Bestimmungen des Umgründungssteuerrechtes eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht zum gemeinsamen Betrieb einer Rechtsanwaltskanzlei errichtet haben. Als Zusammenlegungsstichtag wurde vertraglich der 1. Jänner 1999 vereinbart. Beide Gesellschafter verpflichteten sich vertraglich ausschließlich für die Gesellschaft tätig zu sein. Der Bw. brachte seine Rechtsanwaltskanzlei mit einem Verkehrswert von S 2,7 Mio ein, während Dr. X Gegenstände im Wert von S 173.173,- in die Gesellschaft einlegte und an den Bw. einen Betrag von S 784.552,- für den Erwerb eines Drittanteiles an der eingebrachten Kanzlei bezahlte.

Der Veräußerungsgewinn errechnet sich daher wie folgt:

Ablösebetrag	784.552,00
Nachträgliche Betriebsausgaben	30.162,26
Veräußerungsgewinn	754.389,74

Der Bw. beantragte im Rahmen seiner Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 1999 für den Betrag von S 754.389,- die Progressionsermäßigung des § 37 Abs 5 EStG 1988 zu gewähren, da er das 60. Lebensjahr vollendet und seine Erwerbstätigkeit eingestellt habe.

Im Jahr 1999 erklärte der Bw. neben dem Erhalt der Zahlung von Dr. X Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus der errichteten Gesellschaft nach bürgerlichem Recht in Höhe von

S 309.971,-, wobei der Gesamtbetrag der Einkünfte aus selbständiger Arbeit der Gesellschaft nach bürgerlichem Recht für 1999 mit S 464.956,- erklärt wurde.

Der Abs. 1 des § 37 EStG 1988 normiert, dass sich der Steuersatz für außerordentliche Einkünfte gemäß § 37 Abs 5 EStG 1988 auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittsteuersatzes ermäßigt und der Bw. hat im Rahmen seiner Einkommensteuerveranlagung den Antrag auf Progressionermäßigung hinsichtlich des erhaltenen Betrages gestellt.

In der mündlichen Berufungsverhandlung hat der Bw. alternativ den Antrag gestellt, den Veräußerungsgewinn gemäß § 37 Abs2 EStG 1988 verteilt auf drei Jahre zu besteuern.

Die im vorliegenden Fall wesentlichen Gesetzesstellen lauten:

Außerordentliche Einkünfte im Sinne des § 37 Abs 5 EStG 1988 sind Veräußerungs- und Übergangsgewinne, wenn der Betrieb deswegen veräußert oder aufgegeben wird, weil der Steuerpflichtige

-gestorben ist oder

-wegen körperlicher oder geistiger Gebrechen in einem Ausmaß erwerbsunfähig ist, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Mitunternehmer verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen, 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.

§ 37 Abs 2 Z 1 EStG 1988 regelt, dass über Antrag Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24 EStG beginnend mit dem Veranlagungsjahr, dem der Vorgang zuzurechnen ist, gleichmäßig verteilt auf drei Jahre anzusetzen sind, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.

Im Absatz 7 des § 24 EStG, welcher sich mit den Veräußerungsgewinnen beschäftigt, ist geregelt, dass ein Veräußerungsgewinn nicht zu ermitteln ist, soweit das Umgründungssteuergesetz eine Buchwertfortführung vorsieht. Fällt die gesellschaftsvertragliche Übertragung von (Teil)-Betrieben oder Mitunternehmeranteilen nicht unter Art.IV oder Art.V des Umgründungssteuergesetzes, ist der Veräußerungsgewinn auf den nach dem Umgründungssteuergesetz maßgeblichen Stichtag zu beziehen.

Nach herrschender Lehre (**Quantschnigg/Schuch**, ESt Handbuch, § 24 TZ 167; **Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke**, EStG 1988, § 23 Anm. 285; **Margreiter/Walounig/Glega**, Steuerliche Sonderbilanzen, 238ff) ist die Veräußerung der Quote eines dadurch zu einer Mitunternehmerschaft werdenden Einzelunternehmens steuerlich wie die Veräußerung eines Mitunternehmeranteiles zu behandeln.

Aus der Literatur zu § 24 Abs 7 EStG 1988 (*Quantschnig/Schuch*, ESt-Handbuch TZ 167 zu § 24; *Margreiter-Wakounig-Glega*, aaO S 238ff) ergibt sich, dass, wenn es bei Neugründung einer Personengesellschaft zu einer Zahlung in das Privatvermögen des übertragenden Gesellschafters kommt, die Veräußerung eines Mitunternehmeranteiles vorliegt und ein Veräußerungsgewinn anfällt. Der Bw. geht daher zu Recht davon aus, dass ein Veräußerungsgewinn anlässlich der Gründung der Gesellschaft mit Dr. X im Jahr 1999 angefallen ist.

Dem Bw. muss allerdings widersprochen werden, wenn er in seinem Antrag auf Gewährung des Hälfteuersatzes davon ausgeht, dass auch der Tatbestand des § 37 Abs. 5 EStG 1988 durch den Sachverhalt verwirklicht worden sei. Dies deshalb, weil keine der drei im Gesetzeswortlaut des § 37 Abs 5 EStG 1988 angeführten Möglichkeiten verwirklicht wurde. Der Bw. ist im Jahr 1999 weder gestorben noch wegen körperlicher oder geistiger Gebrechen erwerbsunfähig. Die vom Bw. als gegeben angenommene Variante der Vollendung des 60. Lebensjahres und der Einstellung der Erwerbstätigkeit ist nach Ansicht des Senates nur insoweit erfüllt, als der Bw. im Jahr 1999 das 60. Lebensjahr eindeutig vollendet hatte, da er im Jahr 1931 geboren ist. Die zweite Voraussetzung dieser Untervariante des § 37 Abs 5 EStG 1988, nämlich die Einstellung der Erwerbstätigkeit durch den Bw., ist aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes nicht erfüllt.

Das Gesetz stellt in dieser Bestimmung des § 37 Abs. 5 EStG 1988 darauf ab, dass die Erwerbstätigkeit auf Dauer eingestellt ist. Gesetzeszweck ist hier die Begünstigung der zwangsweisen Beendigung der betrieblichen Tätigkeit.

Der Bw. erzielte nach dem Zusammenschluss mit Dr. X weitere Einkünfte aus der Tätigkeit als Rechtsanwalt. Es handelt sich hier um die Fortsetzung der bisherigen Erwerbstätigkeit in geänderter Rechtsform, wobei der Bw. weiterhin aktiv als Rechtsanwalt - und nicht etwa bloß in Form einer kapitalistischen Beteiligung - tätig war.

Gesellschafter einer Personengesellschaft gelten als erwerbstätig, soweit sie mit anderen erwerbstätigen Personen wirtschaftlich in Wettbewerb treten. Der persönlich haftende Gesellschafter einer Personengesellschaft ist jedenfalls erwerbstätig (*Doralt*, EStG, § 37 Tz 77).

Unter Heranziehung dieser Vorgaben auf den vorliegenden Sachverhalt ergibt sich, dass der Bw. als Gesellschafter der Rechtsanwaltsgesellschaft nach bürgerlichem Recht im Jahr 1999 tätig und daher mit anderen erwerbstätigen Personen wirtschaftlich in Wettbewerb getreten ist, also erwerbstätig war. Aus dieser Tätigkeit als Mitunternehmer hat der Bw. in seinen Einkommensteuererklärungen der Jahre 1999 bis 2001 auch anteilige Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärt.

Da durch den vorliegenden Sachverhalt nur eine der beiden in § 37 Abs 5 EStG 1988 geforderten Bedingungen, nämlich die der Vollendung des 60. Lebensjahres erfüllt war, die Voraussetzung der Einstellung der Erwerbstätigkeit jedoch nicht, war dem Antrag des Bw. auf Gewährung des Hälftesteuersatzes für den als Veräußerungsgewinn zu wertenden Betrag in Höhe von S 754.389,- nicht stattzugeben.

Die Ausführungen des Bw. betreffend die im Jahr 2001 erfolgte Auflösung des Gesellschaftsvertrages und die aus diesem Anlass erfolgte Rückzahlung eines Betrages in Höhe von S 750.000,- an Dr. X können für die steuerliche Beurteilung eines im Streitjahr 1999 verwirklichten Sachverhaltes keine Bedeutung haben, da im Rahmen der Veranlagung für das Jahr 1999 nur die im Jahr 1999 bereits verwirklichten Sachverhalte von steuerrechtlicher Relevanz sein können.

Da die Auflösung mit Stichtag 30. 9. 2001 erfolgte, kann diese für das Jahr 1999 keine Wirkungen entfalten, der 1999 verwirklichte Steuertatbestand wird dadurch nicht beseitigt.

Einen Verlustrücktrag kennt das österreichische Einkommensteuerrecht nicht.

Abschließend war der vom Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung gestellte Antrag auf Berücksichtigung der Veräußerungsgewinnverteilung gemäß § 37 Abs 2 Z 1 EStG einer Überprüfung zu unterziehen.

Wie sich aus den obenstehenden Ausführungen ergibt, entstand im Jahr 1999 ein Veräußerungsgewinn im Sinn des § 24 EStG in Höhe von S 754.389,-. Seit der Eröffnung des Unternehmens des Bw. sind mehr als sieben Jahre verstrichen und der Bw. hat den Antrag gestellt, beginnend mit dem Jahr 1999, diesen Veräußerungsgewinn gleichmäßig auf drei Jahre verteilt anzusetzen.

Da die gesetzlichen Voraussetzungen des § 37 Abs 2 Z 1 EStG durch den vorliegenden Sachverhalt verwirklicht sind, war dem diesbezüglichen Antrag des Bw. stattzugeben und der Berufung des Bw. teilweise Folge zu geben.

Der Veräußerungsgewinn ist im Jahr 1999 mit dem Drittel des Gesamtbetrages von S 754.389,-, also mit dem Betrag von S 251.463,- anzusetzen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 22. März 2005