Hälftesteuersatz bei Mitunternehmeranteilsveräußerungen: Erfordernis eines sachlichen und zeitlichen Zusammenhangs mit der Beendigung der Erwerbstätigkeit

Die Hälftesteuersatzbegünstigung des § 37 Abs 5 Z 3 EStG kann in Zusammenhang mit Mitunternehmeranteilsveräußerungen nur dann zur Anwendung kommen, wenn die Veräußerung sowohl in einem sachlichen und als auch in einem zeitlichen Zusammenhang mit der Beendigung der Erwerbstätigkeit steht. Die Veräußerung einer kapitalistischen Mitunternehmerbeteiligung, die ihrerseits keine Erwerbstätigkeit begründet, kann diese Voraussetzung mangels sachlichen Zusammenhangs selbst dann nicht erfüllen, wenn ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen der Veräußerung der kapitalistischen Mitunternehmerbeteiligung und der Beendigung der (nichtselbständigen) Erwerbstätigkeit besteht.

VwGH 20. 10. 2016, Ro 2014/13/0032 (vorgehend BFG 24. 2. 2014, RV/7100623/2013)

Deskriptoren: Veräußerungsgewinn, Hälftesteuersatz, kapitalistischer Mitunternehmer.

Normen: § 24 EStG; § 37 EStG.

Ausgangssachverhalt

Der im Jahr 1945 geborene Revisionswerber beendete im Jahr 2010 seine nichtselbständige Erwerbstätigkeit und veräußerte zeitgleich seine davon unabhängige und nunmehr verfahrensgegenständliche Mitunternehmerbeteiligung als atypisch stiller Gesellschafter. Das Finanzamt und das BFG versagten dem Revisionswerber die beantragte Anwendung des Hälftesteuersatzes gemäß § 37 Abs 5 Z 3 EStG auf den Veräußerungsgewinn. Dagegen erhob der Steuerpflichtige ordentliche Revision an den VwGH.

Aus den Entscheidungsgründen

„§ 37 Abs. 1 und 5 EStG 1988 lauten in der für den vorliegenden Fall maßgeblichen Fassung:
‚§ 37. (1) Der Steuersatz ermäßigt sich für
(...)
– außerordentliche Einkünfte (Abs. 5),
(...)
auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes.
(...)
(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 Behinderung in einem Ausmaß erwerbsunfähig, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Mitunternehmer verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen. Das Vorliegen dieser Voraussetzung ist auf Grundlage eines vom Steuerpflichtigen beigebrachten medizinischen Gutachtens eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen zu beurteilen, es sei denn, es liegt eine medizinische Beurteilung durch den für den Steuerpflichtigen zuständigen Sozialversicherungsträger vor.
3. Der Steuerpflichtige hat das 60. Lebensjahr vollendet und stellt seine Erwerbstätigkeit ein. Eine Erwerbstätigkeit liegt nicht vor, wenn der Gesamtumsatz aus den ausgeübten Tätigkeiten 22.000 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.‘
5 Zweck der in den Fällen des § 37 Abs. 5 EStG 1988 statt nur einer Verteilungsbegünstigung (vgl. § 37 Abs. 2 EStG 1988) gewährten Steuersatzbegünstigung ist die Begünstigung der zwangsweisen Beendigung einer betrieblichen Tätigkeit (vgl. *Fraberger/Papst* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG[18], § 37 Tz 38, m.w.N). Davon und von dem für das Jahr 2000 maßgeblichen Wortlaut der Bestimmung ausgehend sprach der Verwaltungsgerichtshof in dem zu Einkommensteuer für das Jahr 2000 ergangenen Erkenntnis vom 4. Juni 2008, 2003/13/0077, VwSlg

8341/F, aus, die Veräußerung einer bloß ‚kapitalistischen' Beteiligung als atypisch stiller Gesellschafter, die in keinem Zusammenhang damit steht, dass der Steuerpflichtige, der das 60. Lebensjahr vollendet hat, seine Erwerbstätigkeit einstellt, zähle nicht zu den ‚Ausnahmsfällen', in denen der Hälftesteuersatz nach dem (im Zusammenhang mit dem Steuerreformgesetz 1993 zunächst nur für Übergangsgewinne) erklärten Willen des Gesetzgebers nur mehr zur Anwendung kommen solle. Im Einzelnen kann dazu gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG auf dieses Erkenntnis verwiesen werden (vgl. seither auch die – Einkommensteuer für die Jahre 1998 und 1999 betreffenden – Erkenntnisse vom 22. März 2010, 2008/15/0094, vom 23. September 2010, 2006/15/0358, VwSlg 8579/F, und vom 14. Oktober 2010, 2008/15/0242; *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, EStG Kommentar, § 37 Tz 23).

6 Nach § 37 Abs. 5 dritter Fall EStG 1988 in der für die erwähnten Erkenntnisse maßgeblichen Fassung waren Veräußerungs- und Übergangsgewinne außerordentliche Einkünfte, ‚wenn der Betrieb deswegen veräußert oder aufgegeben wird, weil der Steuerpflichtige das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt'. Die oben wiedergegebene, insoweit auf dem Abgabenänderungsgesetz 2004, BGBl. I Nr. 180, beruhende und für den vorliegenden Fall maßgebliche Formulierung (‚wenn die Betriebsveräußerung oder -aufgabe aus folgenden Gründen erfolgt') bedeutet keine inhaltliche Änderung.

7 Im vorliegenden Fall besteht jedoch der – vom Bundesfinanzgericht als Grund für die Zulässigkeit der Revision angesehene – enge zeitliche Zusammenhang zwischen der Beendigung der (nichtselbständigen) Erwerbstätigkeit und der Veräußerung der Beteiligung, der in dem mit dem Erkenntnis vom 4. Juni 2008 entschiedenen Fall fehlte und zu dessen möglicher Relevanz in dem Erkenntnis daher nicht abschließend Stellung genommen werden musste. Auszugehen ist auch im Fall einer solchen zeitlichen Verbindung mit der Einstellung der Erwerbstätigkeit vom erwähnten Gesetzeszweck der Begünstigung der zwangsweisen Beendigung einer betrieblichen Tätigkeit. Das Gesetz setzt typisierend die Unfreiwilligkeit des altersbedingten Ausscheidens aus dem Erwerbsleben voraus, verlangt aber die Prüfung im Einzelfall, ob die Einstellung der Erwerbstätigkeit der Grund für die Entstehung des Veräußerungsgewinnes war. Ein bloß zeitliches Zusammentreffen reicht dafür weder nach dem Wortlaut noch nach dem Zweck der Regelung aus.

8 Ein sachlicher Zusammenhang zwischen der Aufgabe der nichtselbständigen Erwerbstätigkeit und der Entstehung des Veräußerungsgewinns (vgl. in diesem Zusammenhang etwa *Lenneis*, UFSjournal 2008, 66) wird im vorliegenden Fall auch in der Revision nicht behauptet. Die Revision macht in Anknüpfung an die Erläuterungen (72 BlgNR 20. GP 265 f) zum Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. Nr. 201, geltend, die ‚zwangsweise Beendigung' auch einer Beteiligung wie der hier vorliegenden werde vom Gesetz im Sinne einer gesetzlichen Vermutung unterstellt, ‚wenn' das 60. Lebensjahr vollendet ist und die Erwerbstätigkeit eingestellt wird. Auch die Revision erwähnt jedoch, dass ‚der Grund für den Veräußerungsgewinn in der Einstellung der Erwerbstätigkeit liegen muss'. Die Veräußerung einer Beteiligung, die ihrerseits keine Erwerbstätigkeit begründet (vgl. in diesem Zusammenhang die zitierten Erkenntnisse vom 22. März 2010 und vom 23. September 2010; *Fraberger/Papst*, a.a.O., Tz 76 ff), kann diese Voraussetzung nicht erfüllen, wenn die Veräußerung mit dem Ausscheiden aus dem Erwerbsleben in keinem sachlichen Zusammenhang steht.

9 Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen".

Anmerkung

Von Sebastian Bergmann

Die Fragen, ob die Stellung als Kommanditist oder atypisch stiller Gesellschafter eine Erwerbstätigkeit begründen kann und ob die Steuersatzbegünstigung des § 37 Abs 5 Z 3 EStG ein kausales Einstellen einer Erwerbstätigkeit voraussetzt oder auch das bloße Nichtvorliegen einer Erwerbstätigkeit ausreichend ist, wurden lange Zeit kontrovers diskutiert.[1] Für weitgehende Klarheit sorgen konnte im Zusammenhang mit diesen Fragen mittlerweile der VwGH. Der Gerichtshof kam zu dem Schluss, dass die Einstellung der Erwerbstätigkeit ursächlich für das Anfallen des Veräußerungsgewinns sein müsse.[2] Sofern der Veräußerungsgewinn durch die Veräußerung einer Beteiligung entstehe, die keine Erwerbstätigkeit darstellt, komme die Steuersatzbegünstigung des § 37 Abs 5 Z 3 EStG nicht zur Anwendung.[3] Unter

1 Vgl den Überblick zum Meinungsstand im Schrifttum bei *Bergmann* in *Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften[2] (2016) Rz 14/56.

2 Vgl VwGH 4. 6. 2008, 2003/13/0077.

3 Vgl VwGH 4. 6. 2008, 2003/13/0077.

den Begriff „Erwerbstätigkeit“ sollen alle Tätigkeiten fallen, die sich als aktive Betätigung im Erwerbsleben darstellen.[4] Mitunternehmerische Beteiligungen sollen dann keine Erwerbstätigkeit begründen, wenn beschränkt haftende Gesellschafter keine wesentlich andere Funktion als Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft haben,[5] wobei der Gerichtshof in diesem Zusammenhang von einer „kapitalistischen“ Mitunternehmereigenschaft spricht.[6]

Nur konsequent erscheint im Lichte der bisherigen höchstgerichtlichen Rechtsprechung die nunmehrige Entscheidung mit der Erkenntnis, dass die Hälftesteuersatzbegünstigung des § 37 Abs 5 Z 3 EStG in Zusammenhang mit Mitunternehmeranteilsveräußerungen nur dann zur Anwendung kommen kann, wenn die Veräußerung sowohl in einem sachlichen und als auch in einem zeitlichen Zusammenhang mit der Beendigung der Erwerbstätigkeit steht. Ein bloß (zufälliges) zeitliches Zusammentreffen der Veräußerung einer kapitalistischen Mitunternehmerbeteiligung mit dem Einstellen der Erwerbstätigkeit kann somit nicht zur Anwendung der Hälftesteuersatzbegünstigung führen.

4 Vgl VwGH 23. 9. 2010, 2006/15/0358; 22. 3. 2010, 2008/15/0094.
5 Vgl VwGH 23. 9. 2010, 2006/15/0358; 22. 3. 2010, 2008/15/0094; 9. 3. 1982, 82/14/0044.
6 Vgl VwGH 23. 9. 2010, 2006/15/0358; 22. 3. 2010, 2008/15/0094.