

Keine Erwerbstätigkeit bei „kapitalistischer“ Mitunternehmereigenschaft

Eine „kapitalistische“ Mitunternehmereigenschaft stellt für sich keine Erwerbstätigkeit im Sinne des § 37 Abs 5 Z 3 EStG dar, die im Betriebsveräußerungs- bzw -aufgabefalle zur Inanspruchnahme der Hälftesteuersatzbegünstigung berechtigt. Für die Frage, ob eine als Erwerbstätigkeit anzusehende aktive Betätigung eines Kommanditisten vorliegt, ist ausschlaggebend, ob sich dessen 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.

BFG 10. 11. 2015, RV/1100416/2011

Deskriptoren: Erwerbstätigkeit, Hälftesteuersatz, kapitalistischer Mitunternehmer.

Normen: § 37 Abs 5 Z 3 EStG.

Ausgangssachverhalt

Die beschwerdeführende GmbH & Co KG hatte ihren Betrieb im Jahr 2009 aufgegeben. Als Kommanditisten waren zu diesem Zeitpunkt ua die im Jahr 1937 geborene AB (55%) und der im Jahr 1938 geborene AC (32,5%) 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 1995 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Seither bezieht sie eine Pension von der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten. AC war bis 1996 als Geschäftsführer der P-erzeugung und P-handel GmbH tätig und bezog von dieser laufende Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Seither bezieht er ebenso eine Pension von der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten. Gemäß dem Gesellschaftsvertrag der beschwerdeführenden GmbH & Co KG wurde diese durch die Komplementärin P-erzeugung und P-handel GmbH allein vertreten, wobei sich die Geschäftsführungsbefugnis auf alle Handlungen erstreckte, die der gewöhnliche Geschäftsbetrieb der Gesellschaft mit sich brachte und welche für die Erreichung des Gesellschaftszweckes erforderlich waren. Gesellschafterbeschlüsse der beschwerdeführenden GmbH & Co KG bedurften nach dem Gesellschaftsvertrag einer Mehrheit von 90% des gesamten Gesellschaftskapitals, wobei insbesondere folgende Angelegenheiten beschlusspflichtig waren:

- a) Abänderung des Gesellschaftsvertrages;
- b) Ausschluss eines Gesellschafters;
- c) Auflösung der Gesellschaft;

- d) gänzliche oder teilweise Rückzahlung der gebundenen Gesellschafterdarlehen;
- e) Erwerb und die Veräußerung von unbeweglichem Vermögen sowie die Durchführung von Neubauten und für An-, Um-, Zu- oder Aufbauten;
- f) Anschaffung oder Veräußerung von beweglichen Anlagegütern, wenn der Preis des einzelnen Gutes mehr als 2% der Nettoverkaufserlöse des abgelaufenen Geschäftsjahres beträgt;
- g) Aufnahme von Krediten und Darlehen, die eine Laufzeit von mindestens 3 Jahren haben, sowie für die Erhöhung eines bestehenden Kreditrahmens;
- h) Erwerb von einschlägigen Unternehmen sowie die Beteiligung an solchen;
- i) Abschluss von Bestandsverträgen, Lizenzverträgen und sonstigen vertraglichen Vereinbarungen, durch die die Gesellschaft für längere Zeit gebunden wird bzw bei Leasingverträgen wenn die Anschaffungskosten des Leasinggutes 2% der Nettoverkaufserlöse des abgelaufenen Geschäftsjahres übersteigen;
- j) Geschäftsführungshandlungen, für die die Gesellschafter wegen der Höhe des Betrages oder dem Umfang des Risikos ausdrücklich einen Gesellschafterbeschluss gefordert haben, jedenfalls aber Rechtsgeschäfte mit einem Gegenwert von mehr als ATS 1.000.000,- sowie die Anstellung und Kündigung von Mitarbeitern;
- k) Feststellung des Jahresabschlusses;
- l) Feststellung des Auslösungsguthabens beim Ausscheiden eines Gesellschafters;
- m) Erteilung einer Prokura.

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren vor dem BFG war strittig, ob AB und AC bis zur Betriebsaufgabe durch die beschwerdeführende GmbH & Co KG als erwerbstätig galten und solcherart zur Inanspruchnahme der Hälftesteuersatzbegünstigung des § 37 Abs 5 Z 3 EStG berechtigt waren.

Aus den Entscheidungsgründen

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

„(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: [...]

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 einzig 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*, EStG¹⁰, § 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. [...]

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/Artmann*, 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 Ausnahmecharakter, kommen also in der betreffenden Gesellschaft nicht häufig vor (vgl. *Jabornegg/Artmann*, 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). Gleiches 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 Ausnahmecharakter 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 aus-

führendes (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. [...]

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, BGBl. 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 vorgebrachten 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 entgegend *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 Hälfteuersatzes somit nicht gegeben und konnte der Beschwerde daher kein Erfolg beschieden sein. [...]

Der Verwaltungsgerichtshof hat in den Erkenntnissen vom 4. Juni 2008, 2003/13/0077, und vom 23. September 2010, 2006/15/0358, klargestellt, dass eine – Passiv-einkünfte vermittelnde – ‚kapitalistische‘ Mitunternehmer-eigenschaft 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“.

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, wobei im Schrifttum im Wesentlichen folgende Positionen vertreten wurden:

- Nach *Quantschnigg/Bruckner* seien zwar auch Mitunternehmerbeteiligungen grundsätzlich als Erwerbstätigkeit zu qualifizieren. Dies gelte jedoch nicht für Beteiligungen als Kommanditist an einer kapitalistisch organisierten KG und als atypisch stiller Gesellschafter, wenn dem Steuerpflichtigen im Wesentlichen nur solche Mitwirkungsrechte eingeräumt werden, wie sie Gesellschaftern von Kapitalgesellschaften zustehen. Das sei insbesondere bei solchen Kommanditisten und atypisch stillen Gesellschaftern der Fall, deren Rechtsstellung hinsichtlich ihrer Mitwirkungsrechte dem Regelstatut des UGB entspricht (vgl. *Quantschnigg/Bruckner*, Die Halbsatzbegünstigung nach dem StruktAnpG 1996, ÖStZ 1997, 158 [162]).
- Auch nach *V. Doralt/Kohlbacher* und *W. Doralt* seien jene Kommanditisten und stille Gesellschafter nicht erwerbstätig, denen keine weiterreichenden, über das

Regelstatut des UGB hinausgehenden Mitwirkungsrechte eingeräumt wurden. Die Steuersatzbegünstigung des § 37 Abs 5 Z 3 EStG setze aber nicht das vormalige Vorliegen einer Erwerbstätigkeit voraus, sondern sei die Begünstigung vielmehr auch dann anwendbar, wenn eine Mitunternehmerbeteiligung bereits vor der Veräußerung keine Erwerbstätigkeit dargestellt hat (vgl. *V. Doralt/Kohlbacher*, Der Kommanditist und die Halbsatzbegünstigung nach § 37 Abs 5 EStG, ÖStZ 1997, 327 [329]; *W. Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁰ § 37 Rz 83).

- Nach *Schrottmeyer* könne § 37 Abs 5 Z 3 EStG nur erfordern, dass nach der Veräußerung keine Erwerbstätigkeit beibehalten wird, nicht jedoch auch, dass im Veräußerungszeitpunkt eine Erwerbstätigkeit eingestellt wird. Das gesetzliche Erfordernis „und seine Erwerbstätigkeit einstellt“ müsse dahingehend interpretiert werden, dass irgendwann eine Erwerbstätigkeit ausgeübt und diese später eingestellt wurde. Nicht begünstigt sei deshalb nur die Veräußerung kapitalistischer Mitunternehmerbeteiligungen solcher Steuerpflichtiger, die niemals irgendeine Erwerbstätigkeit ausgeübt haben sowie jene Fälle, in denen trotz der Veräußerung weiterhin eine Erwerbstätigkeit ausgeübt wird (vgl. *Schrottmeyer*, Begünstigungsfähigkeit „kapitalistischer Mit-

unternehmenschaften“, SWK 1999, S 665 [S 668 ff]).

- Nach *D. Aigner/H.-J. Aigner* könne die Steuersatzbegünstigung nur dann zur Anwendung kommen, wenn die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils mit einem kausalen Einstellen der Erwerbstätigkeit verbunden ist. Der Wortlaut des § 37 Abs 5 Z 3 EStG erfordere eindeutig, dass der Betrieb „deswegen veräußert oder aufgegeben wird, weil der Steuerpflichtige [...] das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt“. Aus der Verknüpfung durch die Wörter „deswegen“ und „weil“ könne das Erfordernis eines Kausalitätsverhältnisses zwischen der Veräußerung und dem Einstellen der Erwerbstätigkeit abgeleitet werden. Das erfordere auch, dass bis zur Veräußerung überhaupt eine Erwerbstätigkeit vorlag. Eine für die Begünstigung qualifizierende Erwerbstätigkeit liege jedoch bereits dann vor, wenn die Rechtsstellung eines Kommanditisten jener des Regelstatutes des UGB entspricht (vgl *D. Aigner/H.-J. Aigner*, Die Halbsatzbegünstigung des § 37 Abs 5 EStG bei Veräußerungsgewinnen aus Kommanditanteilen, SWK 2002, S 809 [S 811 ff]).
- Nach *Kohlbacher/Walter* seien alle Gesellschafter einer Personengesellschaft, die die Erfordernisse zur Anerkennung als ertragsteuerliche Mitunternehmer erfüllen, auch als erwerbstätig iSd § 37 Abs 5 Z 3 EStG anzusehen (vgl *Kohlbacher/Walter*, Der Kommanditist und die Halbsatzbegünstigung gem § 37 Abs 5 EStG, RdW 2009, 147 [147 ff]).

Nach Auffassung des BMF sei ein kausales Einstellen der Erwerbstätigkeit oder zumindest ein enger zeitlicher Zusammenhang Voraussetzung der Steuersatzbegünstigung des § 37 Abs 5 Z 3 EStG (vgl EStR 2000 Rz 7319). Bei Kommanditisten und atypisch stillen Gesellschaftern, deren Mitwirkungsrechte nicht über jene des Regelstatutes des UGB hinausgehen (kapitalistische Beteiligungen), liege keine Erwerbstätigkeit vor (vgl EStR 2000 Rz 7319 und 7321).

Im Zusammenhang mit den gegenständlichen Fragen weitgehend für Klarheit sorgen konnte mittlerweile der VwGH. Der Gerichtshof kam zu dem Schluss, dass die sprachlich eindeutig kausale Verknüpfung „deswegen [...] weil“

zum Ausdruck bringe, dass die Einstellung der Erwerbstätigkeit ursächlich für das Anfallen des Veräußerungsgewinns sein müsse (vgl VwGH 4. 6. 2008, 2003/13/0077; kritisch *W. Doralt*, RdW 2008, 607 [607 ff]; *Kohlbacher/Walter*, RdW 2009, 147 [148 ff]). Das lasse sich auch nicht als sprachliches Versehen des Gesetzgebers deuten (vgl VwGH 4. 6. 2008, 2003/13/0077). Sofern der Veräußerungsgewinn durch die Veräußerung einer Beteiligung entstehe, die keine Erwerbstätigkeit darstelle, komme die Steuersatzbegünstigung des § 37 Abs 5 Z 3 EStG nicht zur Anwendung (vgl VwGH 4. 6. 2008, 2003/13/0077). Unter den Begriff „Erwerbstätigkeit“ sollen alle Tätigkeiten fallen, die sich als aktive Betätigung im Erwerbsleben darstellen (vgl VwGH 23. 9. 2010, 2006/15/0358; 22. 3. 2010, 2008/15/0094). Mitunternehmerische Beteiligungen sollen dann keine Erwerbstätigkeit begründen, wenn beschränkt haftende Gesellschafter keine wesentlich andere Funktion als Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft haben (vgl VwGH 23. 9. 2010, 2006/15/0358; 22. 3. 2010, 2008/15/0094; 9. 3. 1982, 82/14/0044), wobei der Gerichtshof in diesem Zusammenhang von einer „kapitalistischen“ Mitunternehmereigenschaft spricht (vgl VwGH 23. 9. 2010, 2006/15/0358; 22. 3. 2010, 2008/15/0094).

Die gegenständliche BFG-Entscheidung hat zu diesen Rechtsfragen zwar nichts Neues gebracht (dementsprechend wurde vom entscheidenden Senat auch die Zulässigkeit einer ordentlichen Revision an den VwGH überzeugend verneint), doch bietet sie für die Praxis ungeachtet dessen aufschlussreiche Einblicke in die nach Ansicht des Verwaltungsgerichts gebotene Sachverhaltsbeurteilung im Rahmen der Abgrenzung gewöhnlicher und ungewöhnlicher Geschäftsführungsmaßnahmen.

Abschließend angemerkt sei, dass sich das „kapitalistische“ Mitunternehmerverständnis des VwGH im Zusammenhang mit § 37 Abs 5 Z 3 EStG inhaltlich mit dem Begriff des „kapitalistischen“ Mitunternehmers im Sinne des mit dem StRefG 2015/2016 (BGBl I Nr 118/2015) neu eingeführten § 23a EStG decken dürfte (vgl zu § 23a EStG weiterführend *Bergmann*, § 23a EStG: Verlustverwertungsbeschränkung für kapitalistische Mitunternehmer, GES 2015, 354 [354 ff]).