

Sonstige Einkünfte

Und nochmals: Einkünfte aus Leistungen nach § 29 Z 3 EStG

Die erforderliche „Ähnlichkeit“ mit den anderen Einkunftsarten

VON PROF. DR. DR. H.C. MICHAEL LANG*)

Martin Atzmüller hat meine Befürchtung, dass sich die Anwendung des § 29 Z 3 EStG verselbständig und diese Vorschrift als generalklauselartiger Auffangtatbestand missverstanden werden könnte,¹⁾ als unbegründet erachtet.²⁾ Mit Atzmüller bin ich einer Meinung, dass der Normgehalt des § 29 Z 3 EStG nur mit Blick auf die einkommensteuerrechtliche Systematik und insbesondere den Einkommensbegriff und die ihn konstituierenden Regelungen über die Einkunftsarten erhellt werden kann. Wir sind aber unterschiedlicher Auffassung, welche Konsequenzen daraus im Detail zu ziehen sind.

1. Die Irrelevanz der methodischen Prämissen

Nach der von mir vertretenen Auffassung ist die Existenz des § 29 Z 3 EStG historisch zu erklären und diese Vorschrift vor dem Hintergrund eines methodischen Verständnisses, wonach die anderen Einkunftsarten nicht bloß nach ihrem nackten – und ohnehin nur vermeintlich klaren – Wortlaut zu interpretieren sind, heute entbehrlich. Die Vorschrift ist als Hinweis darauf zu verstehen, dass auch Sachverhalte, die einem ausdrücklich von einer Besteuerungsvorschrift erfassten Sachverhalt so ähnlich sind, dass der Sinn und der Zweck dieser Besteuerungsvorschrift deren Erfassung verlangt, nicht unbesteuert bleiben sollen.³⁾ Dies bedeutet aber keineswegs, dass auf diese Weise wirtschaftlich ähnliche Sachverhalte unter einen Einkunftstatbestand subsumiert werden, unter den der Sachverhalt „nicht fällt“. ⁴⁾ Vielmehr sind die Einkunftstatbestände gerade unter Berücksichtigung ihrer Rechtsentwicklung, ihrer Systematik und ihrer Teleologie so zu verstehen, dass sie auch jene Sachverhalte erfassen, die ihnen wirtschaftlich entsprechen, ohne mit ihnen formell übereinzustimmen.⁵⁾

Wer sich bei den anderen Einkunftsarten mehr einer bloß auf den nackten Wortlaut abstellenden Interpretation verpflichtet weiß, wird – wie Atzmüller – der Vorschrift des § 29 Z 3 EStG konstitutive Bedeutung beimessen. Er benötigt § 29 Z 3 EStG, um jene Sachverhalte erfassen zu können, die den abschließend umschriebenen Einkunftsarten „ähnlich“ sind.⁶⁾ Ob diese Deutung des § 29 Z 3 EStG mehr der Rechtssicherheit zuträglich ist,⁷⁾ bezweifle ich allerdings: Wer alleine auf den Wortlaut des § 29 Z 3 EStG rekurriert, wird kaum erahnen können, welche Fallkonstellationen von der Verwaltungspraxis und der Rechtsprechung als steuerpflichtige Leistungen angesehen werden oder aber außerhalb der Grenzen des Einkommensbegriffs angesiedelt sind. Diese Unsicherheit klingt auch bei Atzmüller durch, der für Zwecke des § 29 Z 3 EStG zwar nicht Äquivalenz von Leistung und Gegenleistung, aber zumindest eine „echte“ wirtschaftliche Gegenleistung fordert. Welche Art wirtschaftlicher Gegenleistung keine Steuer-

*) Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU und wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Studiums International Tax Law der WU. – Der Autor dankt Herrn Mag. Kasper Dziurdź für kritische Durchsicht und Fahnenkorrektur.

¹⁾ Lang, Leistungen nach § 29 Z 3 EStG, SWK-Heft 10/2010, S 499 (S 499 ff.).

²⁾ Atzmüller, Nochmals: Leistungen nach § 29 Z 3 EStG, SWK-Heft 13/2010, S 651 (S 651 ff.).

³⁾ So Keuk, Die Einkünfte aus sonstigen Leistungen (§ 22 Ziff. 3 EStG), DB 1972, 1130 (1131).

⁴⁾ So aber Atzmüller, SWK-Heft 13/2010, S 651.

⁵⁾ So Risthaus in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG²²⁷ (2007) § 22 Anm. 390.

⁶⁾ Atzmüller, SWK-Heft 13/2010, S 651.

⁷⁾ So Atzmüller, SWK-Heft 13/2010, S 651.

pflicht auslöst, bedarf auch auf dem Boden seiner Auffassung näherer Klärung. Der Blick auf den Wortlaut alleine reicht somit keinesfalls.

Die Frage des methodischen Zugangs ist aber nicht unbedingt ausschlaggebend. *Atzmüller* misst § 29 Z 3 EStG größere Bedeutung bei, stellt aber auch nicht alleine auf den Wortlaut ab. Wenn *Atzmüller* daher fordert, im Rahmen des § 29 Z 3 EStG nur das zu erfassen, „was gemessen an der Systematik und den dem Gesetz innewohnenden Grundsätzen steuerbar ist“, bin ich mit ihm im Ergebnis einer Meinung. Ob dies stärker durch eine an deren Ziel und Zweck orientierten Auslegung der Einkunftstatbestände oder durch Auslegung des Begriffs der Leistung in § 29 Z 3 EStG erreicht werden soll, steht nicht im Vordergrund. Von Bedeutung ist hingegen, wie man feststellt, was gemessen an der Systematik und den dem Gesetz innewohnenden Grundsätzen steuerbar sein soll.

2. Die Relevanz des Abstraktionsgrades bei der Ermittlung der dem Gesetz innewohnenden Grundsätze

Atzmüller plädiert für die Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips bei der Interpretation des § 29 Z 3 EStG. Aus diesem Prinzip kann aber nicht viel für die Lösung der hier anstehenden Auslegungsfragen gewonnen werden. Der Inhalt des Leistungsfähigkeitsprinzips ist nämlich nicht absolut – losgelöst von der jeweils anzuwendenden Rechtsordnung – feststehend, sondern ergibt sich aus den einkommensteuerrechtlichen Rechtsvorschriften. Daher müssen sich all jene Postulate, die aus dem Leistungsfähigkeitsbegriff abgeleitet werden, aus dem Einkommensbegriff und den ihn konstituierenden Einkunftstatbeständen selbst ergeben.⁸⁾ Wer sich daher nicht dem Vorwurf aussetzen möchte, unter Berufung auf das Leistungsfähigkeitsprinzip in Wahrheit eigene Wertvorstellungen in den Auslegungsvorgang einfließen zu lassen, und wer sich einer nachvollziehbaren Argumentation verpflichtet weiß, ist gut beraten, unmittelbar auf diese einkommensteuerrechtlichen Vorschriften zu rekurrieren und die vermeintlich aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip gewonnenen Auslegungsergebnisse direkt auf diese Vorschriften zurückzuführen. Der Hinweis auf das Leistungsfähigkeitsprinzip entbindet daher nicht von der Verpflichtung, zu eruieren, was nach dem Ziel und Zweck der konkreten einkommensteuerrechtlichen Vorschriften steuerpflichtig sein soll.

Aus ähnlichen Gründen ist auch die Berufung auf das Konzept der Besteuerung des Markteinkommens im Zusammenhang mit § 29 Z 3 EStG wenig ergiebig. Zwar erfassen zahlreiche Einkunftstatbestände die am Markt erwirtschafteten Leistungen. Allerdings gibt es auch – wie das Beispiel des § 29 Z 1 EStG zeigt⁹⁾ – Besteuerungstatbestände, die darüber hinausgehen und sich nicht mit der Theorie vom Markteinkommen erklären lassen. Umgekehrt gibt es auch – wie beispielsweise die bloß partiell vorgesehene Steuerpflicht für Veräußerungsgewinne illustriert – am Markt erwirtschaftete Einkünfte, die nicht steuerlich erfasst werden. Die Theorie vom Markteinkommen erklärt die grobe Stoßrichtung der meisten Einkunftstatbestände.¹⁰⁾ Für eine Ziel und Zweck der einkommensteuerrechtlichen Vorschriften berücksichtigende Interpretation ist der Hinweis auf das Markteinkommen aber zu allgemein. Um feststellen zu können, welche Leistungen von § 29 Z 3 EStG nach den Wertungen des Gesetzes erfasst sein sollen, ist ein detaillierterer Blick auf die einzelnen Einkunftstatbestände erforderlich.

⁸⁾ Ausführlich *Gassner/Lang*, Die mangelnde Leistungsfähigkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips, ÖStZ 2000, 643 (643 ff.).

⁹⁾ Vgl. auch *Ruppe*, Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung von Einkünften, in *Tipke* (Hrsg.), Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht² (1979) 7 (39), der ausdrücklich auf Rentenstammrechte als Ausnahmefälle vom Grundsatz der Erfassung der Teilnahme am Marktgeschehen hinweist.

¹⁰⁾ Vgl. näher *Ruppe*, Die persönliche steuerliche Zurechnung von Einkünften und Abzugsposten innerhalb des Angehörigenverbandes, in *Ruppe* (Hrsg.), Handbuch der Familienverträge² (1985) 127 (130).

Atzmüller weist selbst zutreffend auf die Veräußerungstatbestände der §§ 30 und 31 EStG hin. Würde man § 29 Z 3 EStG als umfassenden Ergänzungstatbestand sehen, bliebe nichts anderes übrig, als Veräußerungsgeschäfte außerhalb der Spekulationsfrist und Veräußerungen im Fall von unter einem Prozent liegenden Beteiligungen als Leistungen nach § 29 Z 3 EStG zu qualifizieren. Wer Beteiligungen im Ausmaß von einem Prozent besitzt und eine Aktie davon veräußert, erzielt sein Einkommen nicht weniger am Markt als derjenige, der die Aktie derselben Gesellschaft veräußert, aber knapp weniger als ein Prozent der Anteile an ihr hält. Dennoch werden die nicht von den §§ 30 und 31 EStG erfassten Veräußerungsvorgänge zutreffenderweise auch nicht nach § 29 Z 3 EStG besteuert. Die Reichweite der Steuerpflicht ergibt sich für Veräußerungen im außerbetrieblichen Bereich aus den §§ 30 und 31 EStG. Veräußerungsvorgänge, die nach dem Sinn und Zweck dieser Vorschriften nicht besteuert werden sollen, sind auch nicht nach § 29 Z 3 EStG steuerpflichtig.

Nach denselben Grundsätzen ist auch in Hinblick auf die anderen Einkunftstatbestände vorzugehen. Genauso wenig wie es bei Veräußerungsgewinnen außerhalb des Anwendungsbereichs der §§ 30 und 31 EStG genügen kann, dass eine „echte wirtschaftliche Gegenleistung“ vorliegt, um unter Berufung auf § 29 Z 3 EStG zu besteuern, kann dies bei den anderen Einkunftstatbeständen alleine ausreichend sein. Immer muss daher die Frage gestellt werden, ob und welchem anderen Einkunftstatbestand der Vorgang wirtschaftlich entspricht oder – mit anderen Worten – ob Sinn und Zweck eines der Einkunftstatbestände die Besteuerung des Vorgangs gebieten. Der Unterschied zwischen der von *Atzmüller* und der von mir vertretenen Position besteht daher letztlich darin, auf welchem Abstraktionsniveau zu ermitteln ist, welche Sachverhalte „nach der Wertung des Gesetzes besteuert werden sollen“. Meiner Auffassung nach führt kein Weg daran vorbei, nach dem Ziel und Zweck der einzelnen Einkunftstatbestände zu fragen, um herauszufinden, welche Sachverhalte vor dem Hintergrund des § 29 Z 3 EStG als Leistungen „besteuerungswürdig“ sind.

3. Bürgschaftsprovisionen als Leistungen nach § 29 Z 3 EStG?

Das von *Atzmüller* erwähnte Beispiel der Bürgschaftsprovision eignet sich hervorragend, um die Unterschiede zu verdeutlichen. Er geht offenbar davon aus, dass Bürgschaftsprovisionen zwar nicht Einkünfte aus Gewerbebetrieb sein können, aber dennoch von § 29 Z 3 EStG erfasst sind: „Erhält etwa eine Privatperson für die einmalige Übernahme einer Bürgschaft ein Entgelt, führt dies auch bei weitester Interpretation nicht zu Einkünften aus Gewerbebetrieb oder anderen Einkünften außerhalb des § 29 Z 3 EStG 1988, selbst wenn man den Vorgang für genauso besteuerungswürdig hält wie etwa die Tätigkeit eines Gewerbetreibenden.“ Zwar kann es nicht davon abhängen – und es wird letztlich auch von *Atzmüller* wohl nicht für entscheidend erachtet werden –, ob „man den Vorgang für genauso besteuerungswürdig hält“. Denn dies würde darauf hinauslaufen, dass die subjektive Wertung des jeweiligen Rechtsanwenders – sei es die der Verwaltung oder eines Gerichts – für das Auslegungsergebnis entscheidend sei. Entscheidend für die Subsumtion unter § 29 Z 3 EStG ist aber, ob ein Vorgang nach den Wertungen der Einkunftstatbestände „besteuerungswürdig“ ist. Dazu bedarf es eben der Untersuchung, ob der Vorgang den formell von den Einkunftstatbeständen erfassten Sachverhalten „wirtschaftlich entspricht“.

Im Fall der Bürgschaftsprovision ist die Steuerpflicht alles andere als selbstverständlich. Der RFH hat die Erfassung derartiger Einkünfte unter der Vorgängervorschrift des § 29 Z 3 EStG noch verneint:¹¹⁾ Die Übernahme einer Ausfallsbürgschaft gegen Entgelt ist „nur als ein rein finanzielles Wagnis anzusprechen ..., bei dem der Übernehmer keine besondere Tätigkeit zu entfalten, sondern unter bedingter Einsetzung seines Vermögens sich lediglich einer Gefahr auf dem Gebiet seines Vermögens unterzogen habe“.

¹¹⁾ RFH 11. 2. 1943, Stuw 1943 II 174.

Erst der BFH hat die Steuerpflicht dieser Vergütungen angenommen:¹²⁾ Es würde einen Verstoß gegen steuerliche Gleichmäßigkeit bedeuten, „Bürgschaftsprovisionen als widerkehrende Bezüge zu versteuern, sie als einmalige Bezahlung jedoch einkommensteuerfrei zu belassen“. Die Übernahme eines finanziellen Wagnisses gegen Entgelt wäre eine „Leistung“.

Niemand geringerer als Brigitte Knobbe-Keuk ist dieser Auffassung scharf entgegengetreten. Sie hat die Position des BFH als unhaltbar bezeichnet und solche Vorgänge ausschließlich dem Vermögensbereich zugeordnet:¹³⁾ „Es liegt in der Tat nichts vor, was auf die geringste Ähnlichkeit zu einer der anderen Einkunftsarten hinweisen würde. Der Bürge erhält die Provision nicht für sein Tätigwerden oder Nichttätigwerden, sondern dafür, dass er sein Vermögen als Haftungsobjekt zur Verfügung stellt. Zahlt der Hauptschuldner, so hat er Glück, zahlt der Hauptschuldner nicht, hat er Pech gehabt. Es handelt sich ... bei der entgeltlichen Bürgschaftsübernahme sozusagen um die Umkehrung des Lotteriespiels. Bei dem Lotteriespiel zahlt der Spieler einen festen Einsatz und erhält dafür die Gewinnchance. Der Bürge bezieht ein festes Entgelt und nimmt dafür die Gefahr auf sich, eine Geldleistung erbringen zu müssen, also einen Verlust zu machen. In beiden Fällen handelt es sich um Vorgänge ausschließlich auf dem Gebiet des Kapitalvermögens, die zu den anderen Einkunftsarten und damit zum Einkommen im Sinne des EStG in keine Beziehung gebracht werden können.“

Der VwGH hat sich der Auffassung des BFH ohne weitere Begründung angeschlossen.¹⁴⁾ Ob dem VwGH die fundierte Kritik von Knobbe-Keuk überhaupt bekannt war, lässt sich nicht sagen. Jedenfalls hat er sich nicht mit ihr auseinandergesetzt: „Eine Leistung im Sinne des § 29 Z 3 EStG 1988 kann in einem Tun, einem Dulden oder einem Unterlassen bestehen (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. September 1999, 98/15/0117). Eine Leistung im Sinne der zitierten Bestimmung ist jedes Verhalten, das darauf gerichtet ist, einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Mai 2000, 95/14/0029). Auch in der Übernahme eines finanziellen Wagnisses für einen Dritten gegen Entgelt kann eine solche Leistung gesehen werden (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 4. Dezember 1953, 1336/51, Slg. Nr. 859/F, sowie etwa das Urteil des BFH vom 22. Jänner 1965, VI 243/62, BStBl. 1965 III, S. 313). Die Beschwerde ist damit insoweit unbegründet, als sie die von der belangten Behörde vorgenommene Zuordnung der vom Beschwerdeführer im Jahr 1992 bezogenen Haftungsprovisionen zu den sonstigen Einkünften nach § 29 Z 3 EStG 1988 als unzulässig ansieht.“

Das Erkenntnis VwSlg. 859 F/1953, auf das der VwGH verweist, hilft auch nicht weiter: Der VwGH erweckt bei der Beurteilung von Prämien für eine Haftungsübernahme den Eindruck, dass der Leistungstatbestand der Vorläufervorschrift des § 29 Z 3 EStG vor allem deshalb anwendbar ist, weil von der Bedeutung auszugehen wäre, „die der Sprachgebrauch des Wirtschaftslebens mit dem Worte ‚Leistung‘ zu verbinden pflegt“. Mit der gegenteiligen auf Ziel und Zweck der Vorschrift abstellenden Auffassung, die sowohl im bis dahin veröffentlichten Fachschrifttum als auch in der Rechtsprechung des RFH vertreten wurde,¹⁵⁾ hatte sich der VwGH schon damals nicht beschäftigt.¹⁶⁾

¹²⁾ BFH 22. 1. 1965, BStBl. 1965 II 313.

¹³⁾ Keuk, DB 1972, 1133; vgl. auch von Bonin, Vorgänge in der steuerfreien Vermögenssphäre als sonstige Leistungen, FR 1986, 11 (13); Risthaus in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG²²⁷, § 22 Anm. 430, „Bürgschaftsprovisionen“.

¹⁴⁾ VwGH 3. 2. 2003, 98/15/0128.

¹⁵⁾ RFH 11. 2. 1943, StW 1943 II 174; E. Becker, StW 1935, 795.

¹⁶⁾ Im konkreten Fall wäre es auch denkbar gewesen, die Tätigkeit als Gewerbebetrieb einzustufen, wie aus dem Vorerkenntnis im ersten Rechtsgang hervorgeht (VwGH 8. 12. 1950, 252/46, Slg. 300 F.): Die Finanzverwaltung ging zunächst davon aus, dass alle handelnden Personen gemeinsam als Mitunter-

4. Die erforderliche Suche nach der „Ähnlichkeit“ mit den anderen Einkunftsarten

Wer – wie *Atzmüller* – davon ausgeht, dass als Einkünfte aus Leistungen nur Sachverhalte in Betracht kommt, die den abschließend umschriebenen Einkunftsarten „ähnlich“ sind, und § 29 Z 3 EStG die Bedeutung beimisst, nur das zu erfassen, „was gemessen an der Systematik und den dem Gesetz innewohnenden Grundsätzen steuerbar ist“, sollte sich nicht damit begnügen, für Zwecke dieser Vorschrift danach zu fragen, ob eine „echte wirtschaftliche Gegenleistung“ vorliegt. Entscheidend ist vielmehr, ob – um die Formulierung von *Knobbe-Keuk* aufzugreifen¹⁷⁾ – ein Vorgang mit einer der anderen Einkunftsarten in „Beziehung“ gebracht werden kann. Dazu bedarf es der sorgfältigen Analyse jedes einzelnen Einkunftstatbestands, um dem auch von *Atzmüller* als maßgebend erachteten Anspruch gerecht zu werden, „über § 29 Z 3 EStG 1988 nur jene Sachverhalte steuerlich zu erfassen, die den anderen Einkunftsarten wirtschaftlich entsprechen, ohne mit ihnen formell übereinzustimmen“.

Wer dabei bloß nach einer „echten wirtschaftlichen Gegenleistung“ fragt, vernachlässigt, dass schon das EStG bewusst „von der Aufstellung eines allgemeinen verschwommenen, nicht recht fassbaren Einkommensbegriffs absah“.¹⁸⁾ Das mahnende Wort *Enno Beckers* zur Vorgängervorschrift des § 29 Z 3 EStG, die „keineswegs eine Generalklausel oder ein allgemeiner Topf [wäre], in den man alles das, was gelegentlich, wenn es zufällig einmal vorkommt und vielleicht aus allgemeinen verschwommenen Empfindungen heraus zur Besteuerung geeignet erscheinen könnte, bequem handhabbar unterbringen könnte“¹⁹⁾ ist daher aktueller denn je.

nehmer tätig waren, und besteuerte die spätere Beschwerdeführerin im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Da der VwGH das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft verneinte und den aus diesem Grund Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorschreibenden Bescheid aufhob, hatte die Behörde offenbar Bedenken, die Tätigkeit der Beschwerdeführerin alleine als Gewerbebetrieb zu qualifizieren, und nahm deshalb eine Steuerpflicht im Rahmen des Leistungstatbestands an. Im Vorerkenntnis war aber darauf hingewiesen worden, dass die Einkünfte wiederholt erzielt wurden und dass auch mit einer Wiederholung zu rechnen sei. Die Steuerpflicht im Rahmen eines alleine von der Haftenden ausgeübten Gewerbebetriebs wäre daher näherliegender gewesen.

¹⁷⁾ *Keuk*, DB 1972, 1133.

¹⁸⁾ *E. Becker*, StuW 1935, 793.

¹⁹⁾ *E. Becker*, StuW 1936, 532.

*

Anmerkung: Unterschiede in Auslegungsfragen offenbaren häufig unterschiedliche Zugänge zum Recht – so auch hier: Nach *Michael Lang* ist § 29 Z 3 EStG 1988 überflüssig (geworden). Es bedarf eines eigenen Leistungstatbestands nicht (mehr), wenn die Besteuerung nach dem Ziel und Zweck anderer Besteuerungstatbestände geboten ist. Der Leistungstatbestand braucht dazu nicht (mehr) bemüht zu werden. § 29 Z 3 EStG 1988 ist – wenn schon nicht gänzlich überflüssig geworden – eine Interpretationsnorm, welche die sinngemäße Interpretation der anderen Steuervorschriften anordnet und dadurch zusätzliche Einkünfte erfasst.

Daraus erhellt m. E.: „Progressive“ Interpreten brauchen § 29 Z 3 EStG 1988 nicht; sie erfassen Einkünfte im Wege der teleologischen Interpretation in anderen Einkunftstatbeständen. „Konservative“, dem Wortlaut verhaftete Interpreten brauchen hingegen § 29 Z 3 EStG 1988 (noch).

So gesehen bin ich konservativ. Angesichts seiner begrifflichen Weite ist § 29 Z 3 EStG 1988 zweifellos problematisch genug. Denkt man sich aber § 29 Z 3 EStG 1988 – als überflüssig geworden – weg, erscheint mir ein Ergebnis, das Einkünfte aus einer einmaligen entgeltlichen Bürgschaftsübernahme im Rahmen eines anderen Einkunftstatbestands erfasst, noch bedenklicher. Die dazu angestrebte teleologische Interpretation muss sich dabei genauso allgemeiner, aus dem Gesetz deduzierter

Grundsätze bedienen wie eine dem Wortlaut verhaftete Interpretation im Rahmen des § 29 Z 3 EStG 1988. Sie muss sich aber – um beim Beispiel der Bürgschaft zu bleiben – über den Bedeutungsgehalt der „*Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr*“ nach seinem durch langjährige Übung herausgebildeten Inhalt hinwegsetzen, um das Ergebnis in § 23 EStG 1988 erfassen zu können (vgl. dazu BFH 11. 1. 1966, I 53/63, BStBl. III 1966, 218, der bei einer Bürgschaftsübernahme im Fehlen der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr „*ein tragendes Merkmal für eine gewerbliche Tätigkeit*“ als nicht erfüllt ansieht). Da erscheint mir eine Auslegung zutreffender, die den „Ergänzungstatbestand“ mit Leben füllt, zumal der historische Gesetzgeber § 29 Z 3 EStG 1988 diese Funktion ohne Zweifel zugemessen hat.

Der Kern des Problems liegt m. E. in der Weite des Tatbestands des § 29 Z 3 EStG 1988 und im Umstand begründet, dass er historisch als „Ergänzungstatbestand“ geschaffen wurde. Unscharfen Tatbeständen ist zu eigen, dass sie der Rechtsanwendung einen weiten Spielraum eröffnen. Das Problem wird aber durch das Begriffsverständnis, das Michael Lang § 29 Z 3 EStG 1988 beimessen will, nicht geringer; ich meine, das Gegenteil ist der Fall. Das mahnende Wort Enno Beckers hat m. E. jeder Rechtsanwender im Ohr zu haben, wenn er einen Sachverhalt auf seine Subsumierbarkeit unter § 29 Z 3 EStG 1988 prüft. Die Vorschrift hat auch m. E. – wie Keuk formuliert – nur auf Sachverhalte abzielen, die „*den anderen Einkunftsarten wirtschaftlich entsprechen, ohne mit ihnen formell übereinzustimmen*“. Das „Überspringen“ von Grenzen anderer Einkunftsstatbestände ist allerdings m. E. kein zielführender Weg, um das Problem, das der Gesetzgeber dem Rechtsanwender mit der Norm verschafft hat, suffizient zu entschärfen.

Martin Atzmüller

Betriebsaufgabe

Steuerfallen im Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe

Gefahr von steuerlich unerwünschten Ergebnissen im Zusammenhang mit der Aufgabe von Betrieben

VON DR. PETER DRAXLER*)

Jährlich geben rund 5.500 Unternehmer in Österreich ihr Unternehmen an einen Nachfolger ab.¹⁾ Doch befinden sich vielen Unternehmer in der Position, dass sie keinen Nachfolger bzw. Übernehmer für ihren Betrieb finden. Ihnen bleibt oft nur die Möglichkeit der Betriebsaufgabe, was die grundsätzliche Steuerpflicht des Aufgabegewinnes zur Folge hat. Um soziale Härten in diesem Zusammenhang zu vermeiden, hat der Gesetzgeber unter bestimmten Bedingungen steuerliche Begünstigungen vorgesehen. Im vorliegenden Beitrag sollen einige Konstellationen aufgezeigt werden, welche in der Praxis mitunter zu unerwarteten und vor allem unerwünschten Ergebnissen bei Betriebsaufgaben führen können.

1. Gesetzliche Grundlagen

Anlässlich der Betriebsaufgabe ist mittels einer gesonderten Gewinnermittlung ein Aufgabegewinn zu berechnen. Das ist jener Betrag, um den die Erlöse für die veräußerten Wirtschaftsgüter zuzüglich des gemeinen Wertes der in das Privatvermögen übernommenen Gegenstände den Buchwert des Betriebsvermögens übersteigen.

*) Dr. Peter Draxler ist Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Prokurist einer international tätigen Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungskanzlei in Linz.

¹⁾ Vgl. WKÖ, Leitfaden zur Betriebsnachfolge⁷, 5.