

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Anna Mechtler-Höger in der Beschwerdesache NameBf, AdresseBf, vertreten durch Mag. Rivo Java Killer, Hauptplatz 26, 2700 Wiener Neustadt, über die Beschwerde vom 04.02.2016 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Baden Mödling vom 11.01.2016, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 2013 sowie Umsatz- und Einkommensteuer für 2013 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung

1. zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen den die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2013 verfügenden Bescheid wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Der Beschwerde gegen den die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2013 verfügenden Bescheid wird stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

2. beschlossen:

Die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2013 wird gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos erklärt.

3. Gegen dieses Erkenntnis ist hinsichtlich Einkommensteuer 2013 eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

4. Im Übrigen ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) und Art. 133 Abs. 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf) ist Erbin nach dem am tt.mm.2016 verstorbenen A. Er betrieb einen Großhandel mit Baumaschinen. Er erklärte für das Jahr 2013 einen Aufgabegewinn in Höhe von 450.000,00 Euro und nahm dafür die Begünstigung gemäß § 37 Abs. 5 EStG 1988 in Anspruch. Die Veranlagung des Jahres 2013 erfolgte zunächst erklärungskgemäß.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung stellte die Prüferin fest, Herr A habe mit Stichtag 01.11.2013 seinen Kundenstock veräußert. Per 01.01.2014 sei er ein unbefristetes Dienstverhältnis als Geschäftsführer der X GmbH eingegangen und habe daraus 2014 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 4.743,72 Euro sowie Aufwandsentschädigungen in Höhe von 5.787,88 Euro bezogen. Die Prüferin versagte daher die Begünstigung des § 37 Abs. 5 EStG 1988 und gewährte den Freibetrag in Höhe von 7.300,00 Euro.

Darüber hinaus stellte sie fest, dass Herr A Vorsteuer in Höhe von 396,30 Euro aus Eingangsrechnungen geltend gemacht hatte, in denen überhaupt keine Steuer ausgewiesen war, und Vorsteuer in Höhe von 634,10 Euro in Abzug gebracht hatte, obwohl für diesen Betrag keine Rechnungen vorlagen.

Das Finanzamt folgte diesen Feststellungen und erließ nach Wiederaufnahme der Verfahren einen geänderten Umsatz- und Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013.

In der fristgerecht dagegen erhobenen Beschwerde wurde ausgeführt, im Zuge einer nachträglichen Überprüfung habe sich herausgestellt, dass Vorsteuern lediglich in Höhe von 411,99 Euro (statt 1.030,40 Euro) nicht abzugsfähig seien. Zur Wiederaufnahme hinsichtlich Umsatzsteuer 2013 sei anzumerken, dass zwar Auswirkungen in Höhe von 400,00 Euro bereits zur Wiederaufnahme berechtigen würden, dass aber im vorliegenden Fall die berechtigte Kürzung der Vorsteuern lediglich 0,11% der gesamten Vorsteuern des Jahres 2013 ausmache.

Zur Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens merkte der steuerliche Vertreter an, der Neuerungsstatbestand sei nicht erfüllt, da das Dienstverhältnis des Herrn A erst im Jahr 2014 begonnen habe und für das Jahr 2013 nicht von Relevanz sei. Das EStG 1988

räume der Richtigkeit des Periodengewinnes den Vorrang gegenüber dem richtigen Gesamtgewinn ein (VwGH 25.11.1999, 99/15/0194) und der Periodengewinngrundsatz gebe der Behörde nicht das Recht, eine zugunsten des Abgabepflichtigen allenfalls unterlaufene Gesetzeswidrigkeit bei der Besteuerung der Vorperioden in der Folgeperiode zu seinen Lasten zu kompensieren. Das gleiche ergebe sich aus den zeitlichen Bescheidwirkungen. Ein Abgabenbescheid spreche nur für ein bestimmtes Veranlagungsjahr ab, dessen Rechtskraft erstrecke sich nicht auf andere Steuerperioden. Es sei daher auch die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens unzulässig.

Sollte sich der Eingriff in die Rechtskraft des Umsatzsteuerbescheides jedoch als zutreffend erweisen, sei zu beachten, dass sich die Kürzung der Vorsteuern 2013 bei der Einkommensteuer 2013 gewinnmindernd auswirke. Dem stünden die Auswirkungen aus einer geänderten Rechtsansicht in der Frage der Anwendbarkeit des § 37 EStG 1988 gegenüber, die zu einer Nachforderung vom mehr als 100.000,00 Euro führe. Der VwGH habe ausgesprochen, dass es gegen die Verfügung einer Wiederaufnahme spreche, wenn die Folgen der Wiederaufnahmegründe in einem krassen Missverhältnis zu den Gesamtauswirkungen stünden (VwGH 12.4.1994, 90/14/0044; VwGH 28.5.1997, 94/13/0032).

Es werde daher der Antrag gestellt,

- die Umsatzsteuer 2013 entsprechend niedriger festzusetzen,
- den Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer 2013 ersatzlos aufzuheben und
- die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 als unzulässig zurückzuweisen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 25.05.2018 wurde die Beschwerde gegen die die Wiederaufnahme des Umsatz- und Einkommensteuerverfahrens 2013 verfügenden Bescheide als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, es stehe zwar die Aufnahme der Erwerbstätigkeit nach Ablauf eines Jahres nach einer Betriebsveräußerung bzw. -aufgabe der Begünstigung des § 37 Abs. 5 EStG 1988 grundsätzlich nicht entgegen. Sei aber im Zeitpunkt der Betriebsveräußerung von vorneherein die Aufnahme einer Erwerbstätigkeit beabsichtigt, könne von einer Einstellung nicht gesprochen werden. Mit Schreiben vom 14.10.2013 sei der Kundenstock per 1.11.2013 an die M GmbH (später X GmbH) verkauft worden. Herr A habe seine Geschäftsführungstätigkeit mit 23.10.2013 begonnen. Zwar sei der Dienstvertrag erst am 10.01.2014 mit Gültigkeit ab 01.01.2014 abgeschlossen worden, aber aufgrund der Geschäftsführungstätigkeit bereits ab Oktober 2013 sei ersichtlich, dass

eine zukünftige Erwerbstätigkeit bereits 2013 geplant gewesen und keine Einstellung der Erwerbstätigkeit vorgelegen sei. Dabei handle es sich um eine neue Tatsache, weshalb die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens zu Recht erfolgt sei.

Zur Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens 2013 wurde ausgeführt, dass die steuerlichen Auswirkungen nicht je Verfahren, sondern insgesamt zu berücksichtigen seien. Da die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens jedenfalls gegeben sei und die Auswirkungen auch nicht geringfügig seien, sei aufgrund der Gesamtbeurteilung auch die Wiederaufnahme der Umsatzsteuer 2013 zu Recht erfolgt.

Die Sachbescheide wurden entsprechend abgeändert, die Vorsteuer antragsgemäß angepasst und bei der Einkommensteuer auf Grund der Korrektur der Vorsteuerkürzung die Betriebsausgaben reduziert.

Im rechtzeitig gestellten Vorlageantrag wurden die Beschwerdeanträge zur Gänze aufrechterhalten und für den Fall der Nichtstattgabe beantragt, den Veräußerungsgewinn gleichmäßig auf drei Jahre verteilt und somit für das Jahr 2013 lediglich einen Betrag von 166.105,52 Euro (statt 498.313,55 Euro) anzusetzen.

In der antragsgemäß durchgeführten mündlichen Verhandlung verwies der rechtsfreundliche Vertreter der Bf auf das bisherige Vorbringen und die Vertreterin der Amtspartei auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung. Befragt durch die Richterin stellte der rechtsfreundliche Vertreter fest, dass im Betrag von 498.313,55 Euro neben dem Aufgabegewinn in Höhe von 450.000,00 Euro auch ein laufender Gewinn enthalten sei.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens

1.1. betreffend Umsatzsteuer 2013

In der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2013 machte A Vorsteuern in Höhe von 393.834,37 Euro geltend. In diesem Betrag sind 33,03 Euro an Vorsteuern enthalten, für die keine Rechnung vorgelegt werden konnte, sowie Vorsteuern in Höhe von 378,96 Euro aus Eingangsrechnungen, in denen überhaupt keine Steuer ausgewiesen war. Insgesamt war daher Vorsteuer in Höhe von 411,99 Euro zu Unrecht in Abzug gebracht worden.

1.2. betreffend Einkommensteuer 2013

Die Bf ist die Erbin nach dem am tt.mm2016 verstorbenen A. Dieser betrieb einen Großhandel mit Baumaschinen und verkaufte mit Stichtag 01.11.2013 seinen Kundenstock an die M GmbH (später umbenannt in X GmbH). Laut Firmenbuchauszug nahm A seit 23.10.2013 die Geschäftsführungsagenden bei der Erwerberin des Kundenstockes wahr. Datiert mit 10.01.2014 ging er mit dieser ein mit 01.01.2014 beginnendes unbefristetes Dienstverhältnis ein und erzielte aus dieser Tätigkeit 2014 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 4.743,72 Euro sowie Aufwandsentschädigungen in Höhe von 5.787,88 Euro.

Im Vorlageantrag wurde ein Antrag auf Verteilung des Aufgabegewinnes auf drei Jahre gestellt.

Diese Sachverhalte gründen sich auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, den Firmenbuchauszug der X GmbH und betreffend die Umsatzsteuer auf die im Zuge der Beschwerde beigebrachten Nachweise.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO kann ein Verfahren unter anderem von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme ist zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Verfahrens gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden. Ist die Rechtsfrage dahingehend geklärt, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich gegeben ist, dann hat die Abgabenbehörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob eine amtswegige Wiederaufnahme zu verfügen ist.

Hinsichtlich der Beurteilung über das Vorliegen des Wiederaufnahmegrundes neu hervorgekommener Tatsachen ist von Bedeutung, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen ist, dass es darauf ankommt, ob der Behörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln im Sinne des § 303 BAO bezieht sich damit auf den Wissenstand der

Behörde auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen etc des jeweiligen Verfahrens und des jeweiligen Veranlagungszeitraumes.

Ausgehend von diesen Ausführungen bedeutet dies in der vorliegenden Beschwerdesache, dass das Neuhervorkommen erheblicher Sachverhaltselemente durch Gegenüberstellung des Wissenstandes der Behörde zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung auf Grund der Umsatz- und Einkommensteuererklärung des Jahres 2013 und dem Wissenstand der Behörde nach der erfolgten abgabenbehördlichen Prüfung beurteilt werden muss.

Im Zeitpunkt der Erlassung der Bescheide hatte die Behörde betreffend die Umsatzsteuer keine Kenntnis davon, dass A ua Vorsteuer geltend gemacht hatte, obwohl in einzelnen Rechnungen keine Steuer ausgewiesen war bzw obwohl keine Rechnungen vorhanden waren. Hinsichtlich Einkommensteuer waren der Behörde die Gesamtheit der Umstände der Veräußerung des Kundenstockes und das in unmittelbarer zeitlicher Folge mit der Erwerberin des Kundenstockes eingegangene Beschäftigungsverhältnis als Geschäftsführer nicht bekannt. Diese Feststellungen konnten erst im Zuge der Betriebsprüfung getroffen und der vollständige Sachverhalt aufgedeckt werden. Wenn der steuerliche Vertreter in seiner Beschwerdeschrift vorbringt, dass das Dienstverhältnis zur Erwerberin des Kundenstockes erst im Jahr 2014 begonnen habe und somit für das Jahr 2013 ohne jede Relevanz sei, so ist er auf die unter Pkt. 3 gemachten Ausführungen zu verweisen.

Damit erreichte die Behörde erst auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung jenen Wissenstand, der ihr die Erlassung der im Spruch anders lautenden Bescheide für 2013 ermöglichte. Somit sind durch die abgabenbehördlichen Ermittlungen für die Behörde Tatsachen neu hervorgekommen. Die Rechtsfrage der Wiederaufnahme ist damit dahingehend zu beantworten, dass für die Behörde sowohl hinsichtlich Umsatzsteuer 2013 als auch hinsichtlich Einkommensteuer 2013 ein Wiederaufnahmegrund gegeben war, der einen im Spruch anders lautenden Bescheid bewirkte. Damit ist der Tatbestand des § 303 Abs. 1 BAO verwirklicht.

Bei der Beurteilung der Zulässigkeit der amtswegigen Wiederaufnahme eines Abgabenverfahrens handelt es sich um eine Ermessensentscheidung. Die Rechtsrichtigkeit dieser Ermessensentscheidung ist unter Bedachtnahme auf § 20 BAO zu beurteilen. Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Begriff "Billigkeit" die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 18. Dezember 2008, 2006/15/0011, und vom 4. März 2009, 2006/15/0079).

Im Hinblick auf die gebotene Ermessensübung spricht für die Wiederaufnahme das Prinzip der Rechtsrichtigkeit, dem grundsätzlich der Vorrang gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen ist.

Weiters spricht für die Wiederaufnahme der Grundsatz der Gleichheit der Besteuerung, wonach alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften gleichmäßig behandelt werden sollen. Blieben die Erstbescheide in Rechtsbestand, so würden alle anderen Abgabepflichtigen, die ihre abgabenrechtlich relevanten Sachverhalte rechtsrichtig der Besteuerung unterwerfen, gegenüber Herrn A benachteiligt werden.

Für die Wiederaufnahme spricht auch das allgemeine öffentliche Interesse an der Abgabeneinbringung. Die unrechtmäßige Geltendmachung von Vorsteuer sowie die Beanspruchung des Hälftesteuersatzes und die damit jeweils bewirkte Steuerminderung bewirken einen Ausfall von Steuereinnahmen, der von der Allgemeinheit zu Gunsten der Bf als Erbin nach A zu tragen wäre.

Im Rahmen der Ermessensentscheidung ist auch die Abwägung zu treffen, ob die steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmegründe nicht bloß geringfügig sind. Ein Unterbleiben der Wiederaufnahme wegen Geringfügigkeit wäre im Hinblick auf die Verwaltungsökonomie zweckmäßig. Die Geringfügigkeit ist dabei an Hand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmsgründe und nicht auf Grund der steuerlichen Gesamtauswirkungen zu beurteilen, die infolge Änderungen auf Grund anderer rechtlicher Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen wären. Die Ermessensentscheidung muss nicht nur die Beseitigung der Rechtskraft, sondern gegebenenfalls auch den Umstand rechtfertigen, dass der formale Grund des neuen Bescheides (Wiederaufnahmsgrund) zum Ergebnis der neuen Sachentscheidung außer Verhältnis steht (VwGH 4.03.2009, 2006/15/0079). Nur im Falle der Geringfügigkeit neu hervorgekommener Tatsachen hat die Behörde Verhältnismäßigkeitsüberlegungen in ihre Ermessensentscheidung einzubeziehen (VwGH 10.05.1994, 94/14/0024).

Im Bereich der Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens ist eine Vorsteuerminderung im Gesamtausmaß von 411,99 Euro dahingehend zu beurteilen, ob es sich dabei um einen absolut und/oder relativ geringfügigen Betrag handelt. In Anbetracht der Tatsache, dass A Vorsteuer in Höhe von 393.422,38 Euro zu Recht in Abzug brachte, steht der Betrag von 411,99 Euro, der lediglich 0,1% des gesamten Vorsteuerbetrages ausmacht, zum Ergebnis der neuen Sachentscheidung außer Verhältnis. Eine Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens 2013 hatte daher in Folge relativer Geringfügigkeit des Wiederaufnahmegrundes zu unterbleiben.

Dem unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26.02.2013, 2009/15/0016, vorgebrachten Argument der belangten Behörde, die Frage der Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen sei bei mehreren Verfahren nicht je Verfahren, sondern insgesamt zu berücksichtigen, ist entgegenzuhalten, dass der Verwaltungsgerichtshof in diesem Erkenntnis die Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme von mehreren Einkommensteuerverfahren zu beurteilen hatte. Aus finanzausgleichsrechtlichen Gründen (unterschiedliche Ertragsanteile der Gebietskörperschaften) hat jedoch keine Saldierung von Einkommen- und Umsatzsteuer zu erfolgen (VwGH 17.10.2001, 98/13/0233; VwGH 10.05.1994, 94/14/0024; VwGH 02.08.1995, 93/13/0065).

Der die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2013 verfügende Bescheid war daher ersatzlos aufzuheben.

Bei der Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens liegt - entgegen der in der Beschwerdeschrift geäußerten Ansicht des steuerlichen Vertreters - ein Sachverhalt vor, der der Behörde vor Erlassung des angefochtenen Bescheides nicht bekannt war.

Den im Erstverfahren allein vorliegenden Abgabenerklärungen des A (inklusive der Beilagen) waren die näheren Umstände anlässlich der Veräußerung seines Kundenstockes und das in zeitlicher Nähe dazu eingegangene Dienstverhältnis mit der Erwerberin nicht zu entnehmen. Von einer vollständigen Offenlegung des entscheidungsrelevanten Sachverhalts kann folglich keine Rede sein.

Die steuerlichen Auswirkungen dieses Wiederaufnahmegrundes sind weder absolut noch relativ geringfügig, weshalb die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens von der Abgabenbehörde zu Recht verfügt worden ist.

2. Umsatzsteuer 2013

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Entsprechend der Bestimmung des § 261 Abs. 2 BAO ist eine gegen den den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid (§ 299 Abs. 2 bzw. § 300 Abs. 3) oder eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs. 1) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären, wenn einer Bescheidbeschwerde gegen einen gemäß § 299 Abs. 1 oder § 300 Abs. 1 aufhebenden Bescheid oder gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid (§ 307 Abs. 1) entsprochen wird.

Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides scheidet der neue Sachbescheid ex lege aus dem Rechtsbestand aus (*Ritz*, BAO⁶, § 307 Tz 8, und die dort zitierte Judikatur).

Die gegen den nach Abschluss der abgabenbehördlichen Prüfung erlassenen Umsatzsteuerbescheid 2013 erhobene Beschwerde war daher als gegenstandslos zu erklären.

3. Einkommensteuer 2013

Sachverhalt:

Herr A erzielte Einkünfte aus einem Großhandel mit Baumaschinen. Zum Stichtag 01.11.2013 veräußerte er seinen Kundenstock um 450.000,00 Euro zuzüglich Umsatzsteuer an die M GmbH. Dieser Kaufpreis wurde in drei gleichen Raten am 14. Tag nach Vertragsabschluss, am 15.01.2014 und am 15.06.2014 entrichtet. Ab dem Stichtag wurde der Kundenstock ausschließlich vom Erwerber betreut. Dieser übernahm auch die Firmenbezeichnung "X" des Veräußerers. Seit 23.10.2013 ist A im Firmenbuch als Geschäftsführer der Erwerberin eingetragen. Er schloss, datiert mit 10.01.2014, mit der X GmbH eine Vereinbarung mit auszugsweise folgendem Inhalt:

"1. Mit Ihnen wird ab 01.01.2014 ein unbefristetes Dienstverhältnis als geringfügig Beschäftigter in der Funktion "Geschäftsführer" abgeschlossen.

2. Für diese Tätigkeit im Ausmaß von 15 Stunden/Monat wird eine, die Geringfügigkeitsgrenze gemäß ASVG nicht übersteigende, Entlohnung von € 395,31 (EUR dreihundertfünfundneunzig) brutto im Monat vereinbart.

....."

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, den Firmenbuchauszug der X GmbH und auf die aktenkundigen Unterlagen.

Rechtliche Würdigung:

§ 37 EStG 1988 lautet auszugsweise:

"(1) Der Steuersatz ermäßigt sich für

– außerordentliche Einkünfte (Abs. 5),

– Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen (Abs. 6), soweit diese vorrangig den Verlust aus anderen Holznutzungen und sodann einen weiteren Verlust aus demselben

forstwirtschaftlichen Betriebszweig, in dem die Einkünfte aus besonderer Waldnutzung angefallen sind, übersteigen,

– Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen (§ 38)

auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes.

(2) Über Antrag sind nachstehende Einkünfte, beginnend mit dem Veranlagungsjahr, dem der Vorgang zuzurechnen ist, gleichmäßig verteilt auf drei Jahre anzusetzen:

1. Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.
2. Entschädigungen im Sinne des § 32 Z 1, wenn überdies im Falle der lit. a oder b der Zeitraum, für den die Entschädigungen gewährt werden, mindestens sieben Jahre beträgt.
3. (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 112/2012)

(3) Über Antrag sind stille Reserven, die deswegen aufgedeckt werden, weil Wirtschaftsgüter durch behördlichen Eingriff oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs aus dem Betriebsvermögen ausscheiden, beginnend mit dem Veranlagungsjahr, dem der Vorgang zuzurechnen ist, gleichmäßig verteilt auf fünf Jahre anzusetzen. Diese Bestimmung ist nicht anzuwenden, soweit stille Reserven nach § 12 übertragen oder einer Übertragungsrücklage zugeführt werden.

(4) (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 111/2010)

(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.

(6)

(7) Die Progressionsermäßigung nach Abs. 2, Abs. 3 oder Abs. 5 steht nicht zu, wenn Einkünfte nicht in einem Veranlagungszeitraum anfallen. Für Einkünfte, die zum Teil mit dem festen Steuersatz des § 67 versteuert werden, steht keine Progressionsermäßigung zu.

....."

§ 24 EStG 1988 lautet auszugsweise:

"(1) Veräußerungsgewinne sind Gewinne, die erzielt werden bei

1. der Veräußerung

– des ganzen Betriebes

– eines Teilbetriebes

– eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist

2. der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes).

(2) Veräußerungsgewinn im Sinne des Abs. 1 ist der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens oder den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt. Dieser Gewinn ist für den Zeitpunkt der Veräußerung oder der Aufgabe nach § 4 Abs. 1 oder § 5 zu ermitteln. Im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist, ist als Veräußerungsgewinn jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen, den er nicht auffüllen muß.

(3) Werden die einzelnen dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebes veräußert, so sind die Veräußerungserlöse anzusetzen. Werden die Wirtschaftsgüter nicht veräußert, so ist der gemeine Wert im Zeitpunkt ihrer Überführung ins Privatvermögen anzusetzen. Für Grund und Boden ist § 6 Z 4 anzuwenden. Bei Aufgabe

eines Betriebes, an dem mehrere Personen beteiligt waren, ist für jeden einzelnen Beteiligten der gemeine Wert jener Wirtschaftsgüter anzusetzen, die er bei der Auseinandersetzung erhalten hat.

(4) Der Veräußerungsgewinn ist nur insoweit steuerpflichtig, als er bei der Veräußerung (Aufgabe) des ganzen Betriebes den Betrag von 7 300 Euro und bei der Veräußerung (Aufgabe) eines Teilbetriebes oder eines Anteiles am Betriebsvermögen den entsprechenden Teil von 7 300 Euro übersteigt. Der Freibetrag steht nicht zu,

- wenn von der Progressionsermäßigung nach § 37 Abs. 2 oder Abs. 3 Gebrauch gemacht wird,
- wenn die Veräußerung unter § 37 Abs. 5 fällt oder
- wenn die Progressionsermäßigung nach § 37 Abs. 7 ausgeschlossen ist.

...."

Der Veräußerungsgewinn ist vom laufenden Gewinn zu trennen, denn nur der Veräußerungsgewinn ist begünstigt. Der Veräußerungsgewinn gehört zur selben Einkunftsart wie der laufende Gewinn (*Fraberger/Papst* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁸, § 24 Tz 186 f).

In seiner Einkommensteuererklärung beantragte Herr A die Anwendung des § 37 Abs. 5 Z 3 EStG 1988.

Bezogen auf den entscheidungsrelevanten Sachverhalt kann zunächst festgehalten werden, dass Herr A die erste Voraussetzung, nämlich das Erreichen der Altersgrenze erfüllte, er ist 1945 geboren und hat daher im Veräußerungszeitpunkt das 60. Lebensjahr bereits überschritten.

Voraussetzung für den Hältsteuersatz nach Z 3 ist aber auch, dass ein Steuerpflichtiger "seine Erwerbstätigkeit", also alle Tätigkeiten, die als "Erwerbstätigkeit" anzusehen sind, eingestellt hat, was die dauerhafte Aufgabe der gesamten Erwerbstätigkeit im Rahmen eines einheitlichen Vorgangs bedingt (*Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG, 2018, § 37 Rz 33, mwN). Einstellung ist so zu verstehen, dass in der Folge keine Erwerbstätigkeit auslösende Tätigkeit unterhalten wird. Unter den Begriff "Erwerbstätigkeit" fallen alle Tätigkeiten, die sich als aktive Betätigung im Erwerbsleben darstellen (vgl. *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, Band III C, § 37 Tz. 23, *Quantschnigg/Bruckner*, Die Halbsatzbegünstigung nach dem StruktAnpG 1996, ÖStZ 1997, 158). Dabei ist unmaßgeblich, ob die aktive Tätigkeit im Inland oder im Ausland ausgeübt wird und ob sie der österreichischen Besteuerungshoheit unterliegt. Zur Erwerbstätigkeit zählen die aus

einer aktiven Betätigung erzielten Einkünfte gem § 2 Abs. 3 Z bis 4 EStG 1988 und Betätigungen gemäß § 29 Z 4 EStG 1988. Der Bezug einer (sozialversicherungsrechtlichen) Pension steht der Progressionsermäßigung nicht entgegen.

Die Aufnahme einer aktiven Tätigkeit nach erfolgter erstmaliger Einstellung der Erwerbstätigkeit ist nach der in der Literatur vertretenen Auffassung nicht schädlich, wenn sie eine geraume Zeit nach Betriebsveräußerung bzw. -aufgabe erfolgt und kein innerer Zusammenhang zwischen der Einstellung und der (Wieder)Aufnahme der Tätigkeit besteht, wobei als geraume Zeit ein Zeitraum von mehr als einem Jahr angesehen wird (*Quantschnigg/Schuch*, § 24 Rz 132; *Quantschnigg/Bruckner*, aaO).

Im vorliegenden Fall liegt zwischen der Veräußerung des Kundenstockes und der Aufnahme der nichtselbständigen Beschäftigung bei der Erwerberin des Kundenstockes kein ganzes Jahr. Außerdem ist auf Grund der zeitlichen Nähe - die Veräußerung des Kundenstockes erfolgte mit Vereinbarung vom 14.10.2013 und die Eintragung als Geschäftsführer der Erwerberin im Firmenbuch wurde mit 23.10.2013 vorgenommen - und der Tatsache, dass das Dienstverhältnis mit dem Erwerber des Kundenstockes eingegangen wurde, ein innerer Zusammenhang zwischen der Veräußerung des Kundenstockes und der Aufnahme der Tätigkeit gegeben.

Der Anwendung des Hälftesteuersatzes gemäß § 37 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 steht somit die in zeitlichem Zusammenhang mit der Veräußerung des Kundenstockes aufgenommene, für die Erwerberin entgeltlich ausgeübte nichtselbständige Tätigkeit als Geschäftsführer entgegen.

Wenn der steuerliche Vertreter in seiner Beschwerdeschrift ausführt, dass das per 01.01.2014 eingegangene Dienstverhältnis für das Jahr 2013 im Hinblick auf den Grundsatz der Richtigkeit des Periodengewinnes und auf die zeitliche Bescheidwirkung ohne jede Relevanz sei, so ist dazu anzumerken, dass das Erkenntnis weder vom Grundsatz der Periodengewinnbesteuerung abweicht noch die zeitliche Wirkung des Einkommensteuerbescheides 2013 auf das Jahr 2014 erstreckt. Vielmehr verlangt die Bestimmung des § 37 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 das Vorliegen ganz konkreter Voraussetzungen, um den Aufgabegewinn begünstigt besteuern zu dürfen. Diese Bestimmung verändert aber nicht den im Jahr 2013 zu versteuernden Gewinn, sondern legt lediglich fest, unter welchen Voraussetzungen genau dieser Gewinn begünstigt besteuert werden darf.

Im Vorlageantrag stellte der rechtsfreundliche Vertreter der Bf als Erbin nach A einen Antrag auf Verteilung des Veräußerungsgewinnes auf drei Jahre gemäß § 37 Abs. 2 EStG.

Nach dieser Bestimmung sind Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24 EStG auf Antrag auf drei Jahre verteilt anzusetzen. Veräußerungsgewinne sind ua Gewinne, die bei der Aufgabe

des Betriebes erzielt werden. Wenn der rechtsfreundliche Vertreter im Vorlageantrag die Verteilung des gesamten, im Jahr 2013 erzielten Gewinnes von 498.313,55 Euro beantragt, so ist ihm entgegenzuhalten, dass - wie bereits weiter oben ausgeführt wurde - der Veräußerungsgewinn vom laufenden Gewinn zu trennen ist, da nur der Veräußerungsgewinn nach der Bestimmung des § 37 Abs. 2 EStG 1988 begünstigt ist. Der Veräußerungsgewinn beträgt aber laut den dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Unterlagen 450.000,00 Euro, wie dies auch in der mündlichen Verhandlung zugestanden wurde.

Dem Antrag des rechtsfreundlichen Vertreters war daher insoweit Folge zu leisten, als im Jahr 2013 lediglich der Betrag von 150.000,00 Euro zusätzlich zum laufenden Gewinn der Besteuerung zu unterziehen war. Anzumerken ist jedoch, dass die Anwendung der Bestimmung des § 37 Abs. 2 EStG 1988 der Gewährung des Freibetrages in Höhe von 7.300,00 Euro entgegensteht (§ 24 Abs. 4 Teilstrich 1 EStG 1988).

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Jahres 2013 errechnen sich daher - ausgehend vom Gewinn laut Erklärung - wie folgt:

Gewinn laut Erklärung	509.925,34
abzüglich Vorsteuer lt. Beschwerde	-411,99
Zwischensumme	509.513,35
abzüglich Aufgabegewinn	-450.000,00
laufender Gewinn	59.513,35
zuzüglich 1/3 des Aufgabegewinns	+150.000,00
Zwischensumme	209.513,35
abzüglich Gewinnfreibetrag	-3.900,00
E aus Gw laut Erkenntnis	205.613,35

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Fall wurde die Bestimmung des § 37 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 in Anlehnung an die in der Literatur vertretene Ansicht dahingehend interpretiert, dass die Aufnahme einer Erwerbstätigkeit in zeitlicher Nähe zur Betriebsaufgabe der begünstigten Besteuerung entgegensteht. Da eine Rechtsprechung dazu fehlt, war das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu bejahen und diesbezüglich die Revision zuzulassen.

Hinsichtlich der Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2013 sowie Umsatzsteuer 2013 folgte das Bundesfinanzgericht der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb diesbezüglich die Unzulässigkeit der Revision auszusprechen war.

Beilage: 1 Berechnungsblatt (Einkommensteuer 2013)

Wien, am 7. November 2019