

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Radschek in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 6. September 2020 gegen den Bescheid des vormaligen Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 24. August 2020 betreffend Einkommensteuer 2018, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

In dem nunmehr angefochtenen **Einkommensteuerbescheid 2018** vom 24.08.2020 wurden neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (laut Lohnzettel der Pensionsversicherungsanstalt) Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 1.286,67 Euro (entsprechend der für den Beschwerdeführer übermittelten Mitteilung über die gesonderte Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 2018 vom 05.02.2020 betreffend ***[Atyp.St.Ges.1]***, Steuernummer ***1***) berücksichtigt.

In der fristgerecht eingebrachten **Beschwerde** führte der Beschwerdeführer aus, er habe für mehr als 10 Jahre eine stille Beteiligung an der ***[KG2]*** gehalten. Sein Beteiligungsbetrag habe 36.579,52 EUR betragen. Über die Gesellschaft sei im Jahr 2017 ein Insolvenzverfahren eröffnet worden, in dem im März 2018 ein Sanierungsplan beschlossen worden sei. Im Rahmen

dieses Sanierungsplans habe der Beschwerdeführer als Insolvenzgläubiger eine 20%ige Quote erhalten. Weiters sei im Sanierungsplan festgehalten worden, dass diese Quote innerhalb von 2 Jahren, ab März 2018, zu zahlen sei.

Deshalb sei an den Beschwerdeführer im März 2020 ein Betrag in Höhe von 1.710,96 Euro ausbezahlt worden. Auf Grund des genannten Beteiligungsbetrages in der Höhe von 36.579,52 Euro ergebe sich ein Verlust in Höhe von 34.868,56 EUR (=36.579,52 Euro - 1.710,96 Euro). Der Beschwerdeführer wolle die mit Bescheid vom 24.08.2020 festgesetzte Einkommensteuer für 2018 in Höhe von 376,00 Euro mit seinem Verlust aus der genannten Beteiligung im Zuge seines Einkommenssteuerverfahrens ausgleichen.

Als Beilage zu der Beschwerde übermittelte der Beschwerdeführer einen Auszug aus „AKV Online“ vom 06.09.2020 vom Alpenländischen Kreditorenverband betreffend Insolvenzvertretung im Insolvenzverfahren der ***[KG2]***.

Bis dahin hatte der Beschwerdeführer keine Einkünfte aus der der ***[KG2]*** gegenüber dem Finanzamt erklärt.

Mit Ergänzungsersuchen vom 07.10.2020 ersuchte die belangte Behörde den Beschwerdeführer, Unterlagen zu den positiven und negativen Einkünften aus der genannten Beteiligung an der ***[KG2]*** ab dem Jahr 2010 bis laufend, sowie zu der Ausgestaltung des Gesellschaftsvertrages bezüglich der Beteiligung vorzulegen.

Mit Eingabe vom 17.10.2020 erklärte der Beschwerdeführer, dass er aufgrund der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über die KG keine Unterlagen zu den Einkünften nach 2015 vorlegen könne. Er legte Mitteilungen der ***[KG2]*** über das steuerliche Ergebnis 2011 bis 2015, ein Schreiben der KG betreffend Eröffnung des Insolvenzverfahrens, ein Schreiben vom 20.06.2018 betreffend fristlose Kündigung des Beteiligungsvertrages, eine „Beteiligungserklärung“ samt Gesellschaftsvertrag der ***[KG2]*** sowie ein „Kontoauszug“ der ***[KG2]*** vom 31.12.2016 und der Nachweis des Erhalts der Zahlung von 1.710,96 Euro vom Alpenländischen Kreditorenverband am 11.03.2020 vor.

Mit Ergänzungsersuchen vom 21.10.2021 ersuchte die belangte Behörde den Beschwerdeführer, eine Darstellung und einen Nachweis der Entwicklung seines steuerlichen Kapitalkontos bei der ***[KG2]*** & atypisch stillen Gesellschaft vom Erwerb der stillen Beteiligung bis zum Ausscheiden im Jahr 2018 samt Angabe des Standes des Kapitalkontos zum jeweiligen 31.12. vorzulegen. Weiters wurde um Vorlage einer Aufstellung seiner jährlichen Anteile am laufenden Gewinn/Verlust aus der stillen Gesellschaft in den Jahren ab Erwerb der stillen Beteiligung bis 2018 sowie um Angabe und Nachweis des Ausmaßes (Anteils) seiner Beteiligung an der ***[KG2]*** & atypisch stillen Gesellschaft gebeten. Der Beschwerdeführer wurde um Auskunft ersucht, ob der gesamte Anteil der Beteiligung bereits bei Erwerb im Jahr

2004 bezahlt worden sei, und um Angabe und Nachweis gebeten, wann Einzahlungen getätigt und wie viele Anteile dabei erworben worden seien.

Zu den Angaben in der Beilage zur Beschwerde vom 06.09.2020 (Auszug von „AKV Online“ vom 06.09.2020), wonach im Insolvenzverfahren eine Forderung von 36.579,52 Euro geltend gemacht und davon 8.559,79 Euro anerkannt worden sei, wurde um Erläuterung der Ermittlung dieses Betrages und um Vorlage von entsprechenden Nachweisen ersucht.

Am 21.10.2021 wurden dazu vom Beschwerdeführer erneut die mit Vorhaltsbeantwortung vom 17.10.2020 vorgelegten Unterlagen übermittelt.

Mit Ergänzungsersuchen vom 01.02.2022 wurde der Beschwerdeführer nochmals um eine Darstellung und einen Nachweis der Entwicklung seines steuerlichen Kapitalkontos bei der ***[KG2]*** & atypisch stillen Gesellschaft vom Erwerb der stillen Beteiligung bis zum Ausscheiden im Jahr 2018 samt Angabe des Standes des Kapitalkontos zum jeweiligen 31.12. ersucht. Weiters wurde erneut um Vorlage einer Aufstellung der jährlichen Anteile am laufenden Gewinn/Verlust aus der stillen Gesellschaft in den Jahren ab Erwerb der stillen Beteiligung bis 2018 und um Angabe und Nachweis des Ausmaßes (Anteils) der Beteiligung an der ***[KG2]*** & atypisch stillen Gesellschaft gebeten.

Dem Beschwerdeführer wurde bekanntgegeben, dass das Finanzamt aufgrund der bisher von ihm vorgelegten Unterlagen davon ausgehe, dass das Kapitalkonto des Bf als stiller Gesellschafter der ***[KG2]*** im Jahr 2018 (Kündigung der Beteiligung) 8.553,45 Euro betragen habe. Es sei daher allenfalls in der Differenz zwischen dem Abfindungsbetrag (in diesem Fall 1.710,69 Euro) und dem positiven Kapitalkonto (zum Zeitpunkt des Ausscheidens) des ausscheidenden Gesellschafters (in diesem Fall 8.553,45 Euro) ein Verlust aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils anzunehmen (somit 6.842,76 Euro). Ein Ansatz eines weiteren Verlustes sei ohne Vorlage entsprechender Nachweise nicht möglich.

Am 13.02.2022 wurden vom Bf unter anderem Übernahmeerklärungen vom 17.08.2004 und vom 21.08.2004 sowie erneut die Beteiligungserklärung (unterzeichnet von Herrn ***N.N.*** am 31.08.1983) vorgelegt.

Der Beschwerdeführer legte auch ein Schreiben der ***[KG2]*** („Ergänzung zu Vertrag Nr. ***2***“), eine Aufstellung („Anteilbuch“) zum 06.06.2011 und Schreiben des AKV vom 10.01.2018 und 26.03.2018, eine Aufstellung des KSV1870 sowie Mitteilungen der ***[KG2]*** betreffend „vorläufigem steuerlichen Ergebnis“ für 2004 bis 2007, betreffend steuerliches Ergebnis 2011 bis 2015 sowie „Kontoauszüge“ der ***[KG2]*** vor.

Mit weiteren Eingaben erkundigte sich der Beschwerdeführer jeweils über den Stand des Verfahrens, legte aber keine zweckdienlichen Unterlagen vor.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 08.07.2022 wurde – wie im Ergänzungsersuchen vom 01.02.2022 bekanntgegeben - ein Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von 6.842,76 Euro berücksichtigt.

In der Begründung wurde ausgeführt, ein Veräußerungsverlust im Sinne des § 24 EStG 1988 entstehe für den ausscheidenden Gesellschafter insoweit als bei Ausscheiden eines Mitunternehmers die Abfindung geringer als der buchmäßige Wert des Kapitalkontos zum Zeitpunkt des Ausscheidens sei. Da trotz Aufforderung im Ergänzungsersuchen vom 01.02.2022 kein Nachweis über die Höhe des steuerlichen Kapitalkontos betreffend die Beteiligung an der ***[KG2]*** atypisch stillen Gesellschaft erbracht und laut den vorgelegten Unterlagen im Insolvenzverfahren eine Forderung von 8.559,79 Euro anerkannt worden sei, werde (wie im Ergänzungsersuchen vom 01.02.2022 dargelegt), davon ausgegangen, dass das Kapitalkonto als stiller Gesellschafter der ***[KG2]*** im Jahr 2018 8.553,45 Euro betragen habe. Die Differenz zwischen dem erhaltenen Abfindungsbetrag (in diesem Fall 1.710,69 Euro) und dem positiven Kapitalkonto (zum Zeitpunkt des Ausscheidens) des ausscheidenden Gesellschafters (in diesem Fall 8.553,45 Euro) sei als Verlust aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils anerkannt (somit 6.842,76 Euro) worden.

Den fristgerecht eingebrachten **Vorlageantrag** begründete der Beschwerdeführer zunächst damit, dass in der Begründung der Beschwerdeentscheidung nicht auf seine Eingaben vom 13.02.2022 eingegangen worden sei. Darüber hinaus wandte er ein, dass er keine Einkünfte aus der Beteiligung an der ***[Atyp.St.Ges.1]*** erzielt habe, da die Beteiligung bereits gelöscht worden sei. Im Übrigen verwies er darauf, dass ihm noch weitere Kosten – wie Krankheitskosten – entstanden seien, über die er bislang jedoch noch keine Unterlagen übermittelt habe.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und führte im **Vorlagebericht** vom 27.01.2023 nach einer zusammenfassenden Darstellung des Verwaltungsgeschehens in ihrer Stellungnahme aus, der Beschwerdeführer habe keine Steuererklärungen vorgelegt, in denen Einkünfte aus der Beteiligung der ***[KG2]*** erfasst worden seien. Laut Ediktsdatei (Insolvenzdatei) sei betreffend die ***[KG2]*** (FN****) die Eröffnung des Sanierungsverfahrens am ****2017 bekannt gemacht worden, was aufgrund des Ausscheidens des Beschwerdeführers aus der Mitunternehmerschaft zur Berücksichtigung des Verlustes in Höhe von 6.842,76 Euro geführt habe.

Bezüglich des Vorbringens, der Beschwerdeführer sei im Jahr 2018 nicht mehr an der „***[Atyp.St.Ges.1]****“ beteiligt gewesen (Eingabe vom 07.10.2021), werde auf § 252 Abs. 1 BAO verwiesen, demzufolge ein Bescheid, dem Entscheidungen zugrunde lägen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden seien, nicht mit der Begründung angefochten werden könne, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend seien.

Da eine Mitteilung über den laut Feststellung von Einkünften betreffend die ***[Atyp.St.Ges.1]*** Gesellschaft für das Jahr 2018 auf den Beschwerdeführer entfallenden Gewinnanteil vorliege, sei die belangte Behörde in der Einkommensteuerveranlagung daran gebunden.

Es liege jedoch bis jetzt keine Mitteilung über eine bescheidmäßige Feststellung von Einkünften für die ***[KG2]*** für das Jahr 2018 vor.

Der Beschwerdeführer erkundigte sich in der Folge auch beim Bundesfinanzgericht über den Stand des Verfahrens sowie in welcher Weise er über eine Entscheidung informiert werde, machte aber keine weiteren Angaben zu etwaigen Krankheitskosten oder anderen zu berücksichtigenden Aufwendungen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer bezog 2018 von der Pensionsversicherungsanstalt einen Ruhegenuss.

Er war als atypisch stiller Beteiligter an der ***[KG2]*** beteiligt, über deren Vermögen 2017 ein Sanierungsverfahren eingeleitet wurde. Aufgrund dessen wurde der Beteiligungsvertrag mit dem Beschwerdeführer im Jahr 2018 aufgelöst, und erhielt dieser am 11.03.2020 eine Kapitalabfindungssumme in Höhe von 1.710,96 Euro; das entspricht 20% des Kapitalanteiles des Beschwerdeführers an der Mitunternehmerschaft in Höhe von 8.554,80 Euro.

Mit Bescheid vom 05.02.2020 über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 EStG 1988 aus Gewerbebetrieb der ***[Atyp.St.Ges.1]*** wurde ein Gewinnanteil des Beschwerdeführers in Höhe von 1.286,67 Euro festgestellt.

Der Beschwerdeführer legte bis dato keine Unterlagen vor, aus denen sich weitere zu berücksichtigende Aufwendungen bzw. Krankheitskosten ergeben würden.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Unterlagen sowie folgender Beweiswürdigung:

Soweit der Beschwerdeführer einen höheren Verlust aus der Beteiligung an der ***[KG2]*** berücksichtigt haben will, bleibt er dafür jeglichen Nachweis schuldig. Aus dem vorgelegten Anschreiben des KSV 1870 ergibt sich auf dem Kapitalkonto zum 31.12.2017 ein Betrag von 8.559,79 Euro. Aus dem Umstand, dass dem Beschwerdeführer laut AKV-Benachrichtigung vom 26.03.2018 eine 20%ige Quote zuerkannt wurde, die zu einem Auszahlungsbetrag in Höhe von

1.710,96 Euro geführt hat, ist davon auszugehen, dass seine Kapitalforderung anlässlich seiner Abschichtung im März 2018 das Fünffache des Auszahlungsbetrages und somit 8.854,80 Euro betrug, weshalb dieser Betrag auch der Berechnung des Veräußerungsverlustes zugrunde zu legen ist.

Wenn der Beschwerdeführer vermeint, es dürfe ihm kein anteiliger Gewinn aus der Beteiligung an der *****[Atyp.St.Ges.1]***** zugerechnet werden, so ist er darauf hinzuweisen, dass ihm dieser Gewinnanteil laut Feststellungsbescheid vom 05.02.2020 im Jahr 2018 zuzurechnen ist. Sollte dies unrichtig sein, so muss er dies mit den Verantwortlichen der Gesellschaft regeln, da der Feststellungsbescheid auf deren Erklärung fußt.

Soweit der Beschwerdeführer noch weitere Kosten, wie insbesondere Krankheitskosten in Abzug gebracht haben will, bleibt er diesbezüglich sowohl jegliche Konkretisierung als auch einen Nachweis für die ihm entstandenen Aufwendungen schuldig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

3.1.1. Betreffend Ermittlung des Veräußerungsverlustes der Beteiligung an der ***[KG2]*******

Gemäß § 24 Abs. 1 Z 1 dritter Teilstrich EStG 1988 sind Veräußerungsgewinne Gewinne, die bei der Veräußerung eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist, erzielt werden

Veräußerungsgewinn im Sinne des § 24 Abs. 1 EStG 1988 ist gemäß § 24 Abs. 2 EStG 1988 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 EStG 1988 oder § 5 EStG 1988 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.

Bei Veräußerung eines Mitunternehmeranteils tritt die Gewinnrealisierung in jenem Zeitpunkt ein, in dem vertragsmäßig die Übertragung der Gesellschaftsrechte und damit das Ausscheiden des Gesellschafters wirksam wird. Als Indiz kann bei Abschichtung eines Gesellschafters auch gewertet werden, welche Bilanz der Abschichtung zugrunde gelegt wird, weil der abgeschichtete Gesellschafter an den stillen Reserven späterer Wirtschaftsjahre keinen Anteil mehr hat. Das Zufließen des Abschichtungserlöses ist nicht maßgeblich (vgl. *Jakom/Kanduth-Kristen* EStG; 2023, § 24, Rz 63 und die dort angeführte Judikatur).

Die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils gilt als jeweils aliquote Veräußerung der im Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft befindlichen Wirtschaftsgüter (Durchgriffsprinzip; vgl. auch VwGH 03.02.2022, Ra 2020/15/0036). Der Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils ist nach den Grundsätzen des Betriebsvermögens-Vergleichs zu ermitteln, in den die aliquoten Anteile eingehen, die im steuerlichen Kapitalkonto des Gesellschafters (inklusive Ergänzungs- und Sonderbilanzen) dargestellt sind (vgl. *Jakom/Kanduth-Kristen* EStG; 2023, § 24, Rz 90).

Liegt die Abfindung unter dem Buchwert des Kapitalkontos, entsteht unter der Voraussetzung einer wirtschaftlichen Entsprechung von Leistung und Gegenleistung ein Veräußerungsverlust (vgl. *DKMZ/Fraberger/Papst* § 24 Rz 89). Der Veräußerungsverlust wird auch anzuerkennen sein, wenn der Verkehrswert höher als der Buchwert ist und die Abfindung aus betrieblichen Gründen darunterliegt (vgl. *DKMZ/Fraberger/Papst* § 24 Rz 90). Beträgt der Kaufpreis (ohne Berücksichtigung einer Schuldübernahme) null und liegt (dennoch) ein entgeltlicher Vorgang vor, so ergibt sich ebenfalls ein Veräußerungsverlust (vgl. VwGH 21.12.2010, 2009/15/0076; sowie *Jakom/Kanduth-Kristen* EStG; 2023, § 24, Rz 90 n).

Im gegenständlichen Fall kam es aufgrund der Insolvenz der Gesellschaft im Jahr 2018 zur Abschichtung der atypisch stillen Gesellschafter mit einer 20%igen Quote der Kapitalanteile, woraus sich für den Beschwerdeführer ein Veräußerungsverlust in Höhe von 6.843,84 Euro (= 8.554,80 Euro - 1.710,96 Euro) ergibt.

3.1.2. Betreffend Gewinnanteil aus der Beteiligung an der *[Atyp.St.Ges.1]*****

Gemäß § 188 Abs. 1 lit. b BAO werden die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) aus Gewerbebetrieb, festgestellt, wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind.

Gemäß § 188 Abs. 3 BAO ist Gegenstand der Feststellung gemäß § 188 Abs. 1 BAO auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

Alle Feststellungen, welche die gemeinschaftlich erzielten Einkünfte betreffen, sollen im Feststellungsbescheid mit Bindungswirkung für die Abgabenbescheide der Teilhaber getroffen werden, weil abgabenrechtlich relevante Feststellungen zweckmäßigerweise in jenem Verfahren zu treffen sind, in dem der maßgebende Sachverhalt mit dem geringsten Verwaltungsaufwand ermittelt werden kann (vgl. VwGH 15.12.1994, 92/15/0030; 18.10.2005, 2004/14/0154; 25.06.2020, Ra 2019/15/0016; sowie *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 188 Rz 9).

Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid gemäß § 252 Abs. 1 BAO nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

§ 252 Abs. 1 BAO betrifft insbesondere Bescheide gemäß § 188 BAO. Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO sind Grundlagenbescheide für Einkommensteuerbescheide (vgl. VwGH 19.03.2002, 2002/14/0005; 25.09.2002, 97/13/0098; 07.07.2004, 2004/13/0069; sowie *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 252 Rz 9).

Da im Bescheid vom 05.02.2020 über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO der *****[Atyp.St.Ges.1]***** für das Jahr 2018 der Gewinnanteil des Beschwerdeführers in Höhe von 1.286,67 Euro festgestellt wurde, war dieser anteilmäßige Gewinn aus Gewerbebetrieb in die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuerveranlagung des Beschwerdeführers für das Jahr 2018 aufzunehmen.

Der Beschwerdeführer wäre gehalten gewesen, seine in der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 vorgebrachten Argumente gegen den Feststellungsbescheid vorzubringen, da diese nur im Rahmen einer Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid hätten gewürdigt werden können.

Im Hinblick auf die Bindung des Einkommensteuerbescheides an den Feststellungsbescheid kann auf das Argument des Beschwerdeführers, dass er 2018 nicht mehr an der Mitunternehmerschaft beteiligt gewesen sei, im Einkommensteuerverfahren nicht eingegangen werden.

Unter Berücksichtigung des festgestellten Gewinnanteiles aus der Beteiligung an der *****[Atyp.St.Ges.1]***** und des Veräußerungsverlustes anlässlich der Abschichtung als Mitunternehmer der *****[KG2]***** ergibt sich ein Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von 5.557,17 Euro (= 1.286,67 Euro – 6.843,84 Euro).

3.1.3. Betreffend weiter nicht nachgewiesene Aufwendungen

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Der Steuerpflichtige muss die als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen grundsätzlich auf Verlangen der Abgabenbehörde nach Art und Umfang nachweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft machen. Ist er dazu nicht in der Lage, kann die Behörde die Höhe der betrieblichen Aufwendungen gem § 184 BAO schätzen (VwGH 1. 2. 1957, 1623/55, § 4 Abs 4 EStG 1967 allg E 52; 27. 6. 1960, 2594/59). Es kommt dabei nicht darauf an, ob die Unfähigkeit des Steuerpflichtigen zu einer Beweisführung auf sein Verschulden zurückzuführen ist oder nicht (VwGH 19. 6. 1959, 1924/57). Die Pflicht des Steuerpflichtigen zur Mitwirkung im Besteuerungsverfahren bleibt aber auch im Falle der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen durch Schätzung unberührt (vgl. *Hirschler/Luka* in *Hofstätter/Reichel*, EStG 1988 - Kommentar § 4 Abs. 4 EStG Rz 14).

Daraus ergibt sich, dass Betriebsausgaben zumindest soweit konkretisiert werden müssen, dass aus dem Vorbringen erkennbar ist, worum es sich bei den angeblich entstandenen Aufwendungen handelt und in welchem betrieblichen Zusammenhang sie erwachsen sind.

Die bloße Behauptung, es seien Betriebsausgaben angefallen, reicht für deren Geltendmachung nicht aus. Eine weitere Auseinandersetzung mit diesem Vorbringen kann daher unterbleiben.

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 EStG 1988) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2 leg.cit.).
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3 leg.cit.).
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4 leg. cit.).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

§ 34 Abs. 3 EStG 1988 macht den Anspruch auf Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastung davon abhängig, dass die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwächst; dies ist dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige sich der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Dabei ist die Zwangsläufigkeit des Aufwands stets nach den Umständen des Einzelfalls zu prüfen. Solche tatsächlichen Gründe, die die Zwangsläufigkeit der Belastung zu begründen vermögen, können insbesondere in der Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder Betreuungsbedürftigkeit des Steuerpflichtigen gelegen sein (vgl. VwGH 27.9.2021, Ra 2020/15/0066, mwN). Die Zwangsläufigkeit im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988 ergibt sich bei Krankheitskosten aus der Tatsache der Krankheit (vgl. VwGH 15.12.2021, Ro 2020/15/0010, mwN).

Zu den als außergewöhnliche Belastung abzugsfähigen Krankheitskosten zählen nur Aufwendungen für solche Maßnahmen, die zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sind (vgl. VwGH 18.2.2021, Ra 2019/15/0113).

Auch die Behauptung, dem Beschwerdeführer seien Krankheitskosten entstanden, muss daher insoweit konkretisiert werden, als daraus erkennbar ist, um welche Kosten in Bezug auf welche Erkrankung es sich handelt, um abschätzen zu können, ob die Aufwendungen für jene Maßnahmen, die zur Heilung oder Linderung einer Krankheit gesetzt wurden, nachweislich notwendig waren.

Für eine Befassung damit, ob dem Beschwerdeführer tatsächlich eine außergewöhnliche Belastung erwachsen ist, reicht daher die bloße Behauptung, es seien Krankheitskosten angefallen, nicht aus.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Da sich die Beurteilung der Rechtsfragen über die Höhe des Veräußerungsverlustes aus der Beteiligung an der ***[KG2]*** sowie des Gewinnanteiles am Gewinn der ***[Atyp.St.Ges.1]*** an der zitierten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes orientiert und sich aus der substanzlos vorgetragenen Behauptung, es wären weitere Aufwendungen zu berücksichtigen, keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ergibt, war die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision auszusprechen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 25. Mai 2023