

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke über die Beschwerde des ***1*** **2***, ***3***, ***4***, bzw. ***9***, ***10***, vertreten durch Mag. Heinz Kobleder Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., 2340 Mödling, Enzersdorfer Straße 25, vom 17. Juli 2021 gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2018 des Finanzamts Österreich vom 29. Juni 2021, Steuernummer ***5***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der Spruch des angefochtenen Bescheides bleibt unverändert.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine (ordentliche) Revision nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Einkommensteuerbescheid 2018 vom 29. Juni 2021

Mit dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2018 vom 29. Juni 2021 setzte das Finanzamt Österreich gegenüber dem Beschwerdeführer (Bf) ***1*** **2*** Einkommensteuer von 2.975,00 € fest, wobei die Behörde unter anderem von Einkünften aus Gewerbebetrieb von 19.548,13 € ausging.

EINKOMMENSTEUERBESCHEID 2018

Die Einkommensteuer
wird für das Jahr 2018

festgesetzt mit	2.975,00 €
Bisher war vorgeschrieben (gerundet)	-608,00 €

Aufgrund der festgesetzten Abgabe und des bisher vorgeschriebenen Betrages ergibt sich eine Nachforderung in Höhe von	3.583,00 €
---	------------

Dieser Betrag ist am 2021-08-06 fällig. Den Betrag, der auf Ihr Abgabenkonto zu entrichten ist, entnehmen Sie bitte der gesondert zugehenden Buchungsmitteilung.

Das Einkommen im Jahr 2018 beträgt	23.237,07 €
--	-------------

Berechnung der Einkommensteuer :

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	19.548,13 €
------------------------------------	-------------

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	
---	--

Übermittelte Lohnzettel laut Anhang	
-------------------------------------	--

Bezugsauszahlende Stelle	stpfl. Bezüge (245)
--------------------------	---------------------

Gesellschaft m.b.H.	231,03 €
--------------------------	----------

Gesellschaft m.b.H.	5.204,31 €
--------------------------	------------

Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung	
---	--

auf den Pauschbetrag	-1.554,40 €
----------------------------	-------------

Pauschbetrag für Werbungskosten	-132,00 €	3.748,94 €
---------------------------------------	-----------	------------

Gesamtbetrag der Einkünfte	23.297,07 €
---	--------------------

Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):

Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00 €
---------------------------------------	----------

Kirchenbeitrag	0,00 €
----------------------	--------

Einkommen	23.237,07 €
------------------------	--------------------

Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:

0 % für die ersten 11.000,00	0,00 €
------------------------------------	--------

25 % für die weiteren 7.000,00	1.750,00 €
--------------------------------------	------------

35 % für die restlichen 5.237,07	1.832,97 €
--	------------

Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	3.582,97 €
---	-------------------

Verkehrsabsetzbetrag	-400,00 €
----------------------------	-----------

Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	3.182,97 €
--	-------------------

Einkommensteuer	3.182,97 €
------------------------------	-------------------

Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-208,43 €
-------------------------------------	-----------

Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	0,46 €
--	--------

Festgesetzte Einkommensteuer	2.975,00 €
---	-------------------

Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift

Festgesetzte Einkommensteuer	2.975,00 €
------------------------------------	------------

Bisher festgesetzte Einkommensteuer (gerundet)	608,00 €
--	----------

Abgabennachforderung	3.583,00 €
-----------------------------------	-------------------

Beschwerde vom 17. Juni 2021

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 vom 29. Juni 2021 richtet sich die durch die steuerliche Vertretung im Wege von FinanzOnline eingebrachte Beschwerde:

Mittels Antrag vom 2.3.2021 über FinanzOnline wurde der Antrag gestellt, den Aufgabegewinn 2018 gem. § 37 (4) EStG auf 3 Jahre zu verteilen. Dieser Antrag wurde im EST Bescheid 2018 nicht berücksichtigt, sondern der Aufgabegewinn in voller Höhe angesetzt. Es wird daher ersucht, den Bescheid dahingehend abzuändern. Gleichzeitig wird der Antrag gestellt, die EST Nachzahlung von € 3583,00 gem. § 212a BAO auszusetzen.

Beschwerdevorentscheidung vom 20. August 2021

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 20. August 2021 wies das Finanzamt die Beschwerde vom 17. Juli 2021 als unbegründet ab:

Eine Verteilung des Veräußerungsgewinnes auf Jahre ist nur dann möglich, wenn für den betreffenden Veräußerungsgewinn kein Freibetrag gem. § 24 Abs. 4 EStG 1988 geltend gemacht wird.

Im Rahmen des Feststellungsverfahrens wurde für den Veräußerungsgewinn der anteilige Freibetrag geltend gemacht.

Sohin war die Beschwerde im Hinblick auf die Verteilung des Veräußerungsgewinnes abzuweisen.

Vorlageantrag vom 23. September 2021

Unter „Vorlageantrag“ ist in OZ 4 des Finanzamtsakts die Beschwerde vom 17. Juli 2021 enthalten.

Über Ersuchen des Gerichts wurde am 24. Juli 2023 der tatsächliche Vorlageantrag vorgelegt.

Über FinanzOnline brachte die steuerliche Vertretung am 23. September 2021 Vorlageantrag ein:

Hiermit wird die Vorlage der Beschwerde vom 17.7.2021 gegen den EST Bescheid 2018 beim BFG beantragt. Als Begründung erlauben wir uns anzuführen, dass die Begründung in der Beschwerdevorentscheidung vom 20.8.2021 unrichtig ist. Dort wird angeführt, es sei ein Freibetrag gem. § 24 Abs. 4 EStG geltend gemacht worden, deswegen sei eine Verteilung des Veräußerungsgewinnes auf 3 Jahre nicht möglich. Laut Steuerakt des Bf wurde aber gar kein Freibetrag geltend gemacht, somit wäre eine Verteilung des Veräußerungsgewinnes auf 3 Jahre sehr wohl zulässig.

Jahresabschluss zum 30. Juni 2018

Aktenkundig ist der Jahresabschluss der ***2*** ***1*** KG zum 30. Juni 2018 samt Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften 2018 (E 6) dieser Kommanditgesellschaft

und Beilage E 6a dazu. In der Beilage E 6a wurde ein Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn von 19.030,13 € (Kennzahl 2021) erklärt und der Freibetrag für Veräußerungsgewinne gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988 (Kennzahl 2021) in Höhe von 7.300,00 € geltend gemacht.

Gewinn/ Verlust nach Vornahme der obigen Korrekturen und Ergänzungen (muss nicht ausgefüllt werden)		14.996,24
☒ (Teil-)Betrieb der Mitunternehmerschaft wurde veräußert oder aufgegeben		
Höhe des Veräußerungsgewinnes (vor Freibetrag)/Veräußerungsverlustes	9020	19.030,13
Freibetrag für Veräußerungsgewinn gemäß § 24 Abs. 4	9021	7.300,00
Höhe eines auszucheidenden Gewinnes oder Verlustes	9030	
Steuerlicher Gewinn/ Verlust (sofern keine Beilage E 6a-1 anzuschließen ist)	42	26.726,37

Hinsichtlich des Bf ***2*** ***1*** wurden Einkünfte von 19.548,13 € (darin enthalten 5.840,00 € anteiliger Freibetrag gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988) erklärt.

Anteiliger Gewinn/Verlust	16.035,83
Sonderbetriebsausgaben	
Grundfreibetrag	467,09
Kz 9925 Sonstige	1.554,40
Anteilsveräußerung	
Kz 9930 Anteile wurden veräußert %	100,00
Datum der Veräußerung	30.06.2018
Kz 9935 Übergangsgewinn/-verlust	-3.850,31
Kz 9940 Gewinn Beteiligungsveräußerung	15.224,10
Kz 9022 Freibetrag für Veräußerungsgewinn gemäß § 24 Abs. 4	5.840,00
Steuerlicher Ergebnisanteil	19.548,13

Gewinnverteilung										
Gesellschafter	%	Vorweg- bezug	Gewinn- anteil	MWR- Anteil E6a	Zwischen- summe	Sonder- betriebs- einn.	Sonder- betriebs- ausg.	Gewinn- freibetrag	Sonst. steuerl. Korr.	Steuerl. Ergebnis- anteil
	40,00		9.078,74	1.611,80	10.690,54		-4.202,77		-1.504,28	4.983,49
	60,00		13.618,12	2.417,71	16.035,83		-1.554,40	-467,09	5.533,79	19.548,13
Summe	100,00	0,00	22.696,86	4.029,51	26.726,37	0,00	-5.757,17	-467,09	4.029,51	24.531,62

Der Betrag von 19.648,13 € entspricht den im angefochtenen Einkommensteuerbescheid ausgewiesenen Einkünften aus Gewerbebetrieb.

Die entsprechenden Unterlagen wurden von der Kanzlei ***8*** Steuerberatung mit E-Mail vom 18. November 2020 einer Mitarbeiterin des Finanzamts über telefonische Anfrage übermittelt.

Die Einkünftefeststellungserklärung samt Beilagen wurde von Mag. ***11*** ***12***, Steuerberater, erstellt.

Antrag vom 2. März 2021

Am 2. März 2021 wurde durch die steuerliche Vertretung folgender Antrag im Wege von FinanzOnline eingebracht:

*Nach Prüfung der Unterlagen ist aufgefallen, dass im Est-Bescheid 2018 der Aufgabegewinn der ***2*** ***1*** KG (Steuernummer ***6***) nicht berücksichtigt wurde bzw. bei der*

Erstellung der Steuererklärung noch nicht bekannt war (sehen Sie auch den entsprechenden Vermerk im Formular E11). Im Auftrag unseres Klienten beantragen wir gem § 37 (4) EStG die Verteilung des Aufgabegewinnes iHv € 17.127,11 auf 3 Jahre. Bitte um Korrektur des Bescheides von amtswegen.

Vorlage vom 5. Oktober 2021

Mit Bericht vom 5. Oktober 2021 legte das Finanzamt Österreich, Dienststelle Wien 2/20/21/22 (FA12), die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und führte unter anderem aus:

Inhaltsverzeichnis zu den vorgelegten Aktenteilen (Aktenverzeichnis)

Beschwerde		
1	Beschwerde	23.09.2021
Bescheide		
2	Einkommensteuer (Jahr: 2018)	29.06.2021
Beschwerdevorentscheidung		
3	Beschwerdevorentscheidung	20.08.2021
Vorlageantrag		
4	Vorlageantrag	23.09.2021
Vorgelegte Aktenteile		
5	Einnahmen - und Ausgabenrechnung KG	18.11.2020
6	Antrag Verteilung § 37 Abs. 2	02.03.2021

Bezug habende Normen

§ 24 Abs. 4 EStG 1988 und § 37 Abs. 2 EStG 1988

Sachverhalt und Anträge

Sachverhalt:

Am 19.02.2020 wurde vom Beschwerdeführer die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2018 elektronisch eingereicht und ein Erstbescheid anhand der Erklärung erstellt.

Mit 02.10.2020 wurde dann die Einkommensteuererklärung 2018 vom damaligen Steuerberater in Papierform mit dem Hinweis, dass sein Klient offensichtlich irrtümlich eine Arbeitnehmerveranlagung eingereicht hätte und er die Erklärung dadurch nicht mehr über FinanzOnline einreichen könne, nachgereicht.

*Am 29.06.2021 erfolgte nun eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 BAO, die die vom Steuerberater abgegebene Erklärung für 2018 und die durch die Veranlagung bei StNr: ***6*** – Fa. ***2*** ***1*** KG – ergebende Beteiligung des Beschwerdeführers verarbeitete.*

*Die Firma ***2*** ***1*** KG wurde mit ***7*** im Firmenbuch gelöscht und nach Aktenlage wurde für das Jahr 2018 ein Übergangsgewinn bzw. Verlust von § 4 (3) EStG – Ermittler auf § 4 (1) EStG – Ermittler in der Erklärung ausgewiesen. Weiters wurde auch ein Veräußerungsgewinn gem. § 24 EStG aufgrund des Verkaufes des Betriebes ermittelt.*

*Im Zuge dieser Veranlagung bzw. des Feststellungsverfahrens (Bescheiddatum 21.01.2021) wurde bezüglich der Veräußerung des Betriebes auch der Freibetrag gem. § 24 Abs. 4 EStG von € 7.300,00 geltend gemacht. Der Freibetrag wurde im Verhältnis 80%: 20% auf die beiden Mitunternehmer aufgeteilt. Für ***2*** ***1*** (Komplementär) somit € 5.840,00 und für ***13*** (Kommanditist) ein Betrag von € 1.460,00.*

Beim Beschwerdeführer erfolgte nun die Wiederaufnahme gem. § 303 Abs. 1 BAO unter Berücksichtigung der im Feststellungsverfahren ermittelten Einkünfte aus Gewerbebetrieb am 29.06.2021.

Am 17.07.2021 wurde nun eine Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 mit der Begründung eingebracht, dass im Zuge der Veranlagung der Einkommensteuer 2018 beim Beschwerdeführer der Aufgabegewinn gem. § 37 Abs. 2 EStG nicht auf drei Jahre verteilt wurde. Dieser Antrag ist bereits am 02.03.2021 über Finanzonline gestellt worden.

Im Antrag vom 02.03.2021 wurde ausgeführt, dass der Aufgabegewinn der ***2*** ***1*** KG nicht berücksichtigt wurde und eine Verteilung des Aufgabegewinnes gem. § 37 Abs. 2 EStG iHv € 17.127,11 auf drei Jahre vorgenommen werden soll. Wie dieser Betrag ermittelt wurde, ist der Behörde nicht ersichtlich.

Anzumerken ist, dass die Erklärungen 2018 beim Beschwerdeführer in Papierform am 02.10.2020 bereits eingebracht waren und die Erlassung des Feststellungsbescheides bei der Fa. ***2*** ***1*** KG – StNr: ***6*** am 21.01.2021 erfolgte.

In der Folge wurde vom zuständigen Finanzamt eine abweisende Beschwerdeentscheidung für das Jahr 2018 mit der Begründung erlassen, dass bereits der Freibetrag gem. § 24 Abs. 4 EStG von € 7.300,00 im Feststellungsverfahren und anteilmäßig beim Mitunternehmer berücksichtigt wurde und deshalb die Verteilung des Veräußerungsgewinnes auf drei Jahre gem. § 37 Abs. 2 EStG nicht mehr möglich sei.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2018 für ***2*** ***1*** wurden wie folgt im Feststellungsverfahren ermittelt:

Laufender Gewinn 2018: € 16.035,83

Grundfreibetrag 2018: € -467,09

Sonderbetriebsausgaben 2018: € -1.554,40

Übergangsverlust anteilig 2018 : € -3.850,31

Betriebsveräußerung Gewinn anteilig 2018: € 15.224,10

Zwischensumme: € 25.388,13

Abzug anteiliger Freibetrag gem. § 24 Abs. 4 EStG: € -5.840,00

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2018 für ***2*** ***1***: € 19.548,13

Der Betrag von € 19.548,13 floss anschließend in die Einkommensteuererklärung 2018 des Beschwerdeführers ein.

Gegen diese abweisende Beschwerdeentscheidung richtet sich nun der vorliegende Vorlageantrag gem. § 264 Abs. 1 BAO vom 23.09.2021. In diesem wird ausgeführt, dass laut Steuerakt des Beschwerdeführers kein Freibetrag geltend gemacht wurde und daher eine Verteilung des Veräußerungsgewinnes auf drei Jahre sehr wohl zulässig sei.

Beweismittel:

Beilagen zur Erklärung der Fa. ***2*** ***1*** KG – StNr: ***6*** und Antrag des Steuerberaters vom 02.03.2021 über die Verteilung des Aufgabegewinnes gem. § 37 Abs. 2 EStG auf drei Jahre

Stellungnahme:

§ 24 Abs. 4 EStG lautet: „Der Veräußerungsgewinn ist nur insoweit steuerpflichtig, als er bei der Veräußerung (Aufgabe) des ganzen Betriebes den Betrag von € 7.300,00 Euro und bei der Veräußerung (Aufgabe) eines Teilbetriebes oder eines Anteiles am Betriebsvermögen den entsprechenden Teil von € 7.300,00 übersteigt. Der Freibetrag steht nicht zu, wenn von der Progressionsermäßigung nach § 37 Abs. 2 EStG Gebrauch gemacht wird.“

Und § 37 Abs. 2 EStG lautet: „Über Antrag sind nachstehende Einkünfte, beginnend mit dem Veranlagungsjahr, dem der Vorgang zuzurechnen ist, gleichmäßig auf drei Jahre anzusetzen:

1. Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.“

Veräußerungsgewinnes im Sinne des § 24 EStG sind nur bei den betrieblichen Einkünften denkbar und zählen zu der jeweiligen Einkunftsart des laufenden Betriebes. Daher ist die Veräußerung eines Gewerbebetriebes im Rahmen der gewerblichen Einkünfte zu erfassen.

Wird ein Betrieb, Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil veräußert oder aufgegeben, so werden dabei in der Regel auf einen Schlag hohe stille Reserven aufgedeckt.

Die Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe ist der letzte Zeitpunkt, in dem eine abschließende Besteuerung der stillen Reserven möglich ist. Die bei solchen Vorgängen entstehenden Veräußerungsgewinnen sind wegen der atypisch zusammengeballten Erfassung der stillen Reserven besonders begünstigt.

Bei der Veräußerung des Betriebes bleibt dieser als lebender Organismus bestehen. Der Betrieb wird mit seinen wesentlichen Geschäftsgrundlagen auf einen Erwerber übertragen, der somit in die Lage versetzt wird, die gleiche Erwerbstätigkeit wie der Veräußerer fortzusetzen. Es ist nicht entscheidend, ob der Erwerber tatsächlich willens ist, den erworbenen Betrieb unverändert weiterzuführen. Es genügt, dass die insgesamt erworbenen Wirtschaftsgüter objektiv die Fortführung des Betriebes ermöglichen. Die Art, der Umfang und die geschäftliche Wirkungsweise des übertragenen Betriebes müssen aufrechterhalten werden können (VwGH 24.06.2010, 2006/15/0270).

Entscheidend ist, dass aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Verbindung der am Erwerb des Betriebs beteiligten Gesellschaften sichergestellt ist, dass der Betrieb in derselben Weise fortgeführt werden kann, wie er vom früheren Betriebsinhaber geführt worden war (VwGH 24.06.2010, 2006/15/0270). Einzelne (unwesentliche) Wirtschaftsgüter können (ohne dass der Charakter einer Betriebsveräußerung verloren geht) ins Privatvermögen übernommen werden.

Wegen der Progressionsverschärfung, die sich aufgrund der schlagartigen Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven ansonsten ergäbe, sieht das Gesetz für Veräußerungsgewinne Progressionsermäßigungen vor – und zwar nunmehr primär in Form einer sukzessiven Versteuerung des Veräußerungsgewinns. Voraussetzung für jede Progressionsermäßigung in diesem Zusammenhang ist, dass seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang mindestens sieben Jahre verstrichen sind. In diesem Fall kann der Veräußerungsgewinn auf Antrag auf drei Jahre verteilt versteuert werden. Die Besteuerung erfolgt allerdings zum vollen Steuersatz.

Für Veräußerungsverluste ist keine Drittelung zulässig.

Wurde der Betrieb (MU-Anteil) veräußert oder aufgegeben, weil der Steuerpflichtige das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt, sieht das Gesetz als alternative Progressionsermäßigung zur Dreijahresverteilung auch den Hälftesteuersatz vor.

Wird keine dieser beiden Progressionsermäßigungen beantragt oder stehen sie mangels Ablaufs der Siebenjahresfrist gar nicht zu, so ist vom Veräußerungsgewinn ein Freibetrag von bis zu € 7.300,00 für die Veräußerung des ganzen Betriebes, ein entsprechender Teil davon bei Veräußerung eines Teilbetriebes oder eines Mitunternehmeranteiles, abzuziehen.

Da im gegenständlichen Fall bereits der Freibetrag von € 7.300,00 gem. § 24 Abs. 4 EStG im Feststellungsverfahren bei StNr: ***6*** – Fa. ***2*** ***1*** KG - berücksichtigt wurde und in der Folge eine Aufteilung an die Mitunternehmer erfolgte, kann die Verteilung des Veräußerungsgewinnes auf drei Jahre gem. § 37 Abs. 2 EStG nicht zusätzlich beantragt werden.

Das Finanzamt Österreich ersucht daher das Bundesfinanzgericht um Abweisung der Beschwerde.

Abgabeninformationssystem

Aus dem Abgabeninformationssystem der Bundesfinanzverwaltung ergeben sich zur Steuernummer ***6*** folgende elektronisch erfasste Erklärungsdaten im Formular E6a (enthalten Freibetrag für Veräußerungsgewinne):

Branchenkennzahl	561	Beginn WJ1	01012018
Mischbetrieb		Ende WJ1	30062018
Gewinnermittlungsart	41	Beginn WJ2	
USt-System	N	Ende WJ2	
Pauschalierung		Wechsel Gewinnermittlungsart	J
Antrag gem. § 5 Abs. 2		Teilbetr. veräußert/aufg	J
Widerruf d. Antrages § 5(2)		Umgründung	L

EINKUNFTSART GW		Beilage-Nr.: 1 von 1	
Text	KZ	erklärter Betrag	Korrektur
Gesamtsumme für WJ1			
Gesamtsumme für WJ2			
Übergangsgewinn/-verlust	9010	-7.700,62	
Veräußerungsgew/-verlust	9020	19.030,13	
FB f. Veräußerungsgewinne	9021	7.300,00	
Erlöse ohne § 109a	9040	123.276,37	
Übrige Erträge/Einnahmen	9090	1.187,93	
Waren, Roh-, Hilfsstoffe	9100	29.197,30	
Personalaufwand	9120	30.033,49	
AfA Anlagevermögen	9130	1.702,29	
Tatsächliche KFZ-Kosten	9170	1.280,97	
Miet-/Pachtaufw., Leasing	9180	25.509,98	

EINKUNFTSART GW		Beilage-Nr.: 1 von 1	
Text	KZ	erklärter Betrag	Korrektur
Gesamtsumme für WJ1			
Gesamtsumme für WJ2			
Werbe-/Repräsentationsaufwendungen	9200	1.149,82	
Zinsen u. ähnl. Aufwendungen	9220	2,51	
Übrige Aufw./Betriebsausg.	9230	12.891,08	

Die Erklärung langte am 14. Oktober 2020 elektronisch bei der Bundesfinanzverwaltung ein, der Feststellungsbescheid erging mit Datum 21. Jänner 2021. Der Feststellungsbescheid wurde nicht im Wege einer Änderung nach § 295 BAO vom Finanzamt berücksichtigt, sondern erst im mit Bescheid vom 29. Juni 2021 gemäß § 303 BAO wiederaufgenommenen Verfahren:

E1	19.02.2020	Erklärung elektronisch eingelangt	
	19.02.2020	Erstbescheid	-608,00
	02.10.2020	Erklärung miterledigt	
	29.06.2021	§ 303 (1) zu Bescheid v. 19.02.2020	
	29.06.2021	* Erstbescheid (neue Sachentscheidung)	2.975,00
	17.07.2021	Beschwerde g. Bescheid v. 29.06.2021 gescannt	
	20.08.2021	BVE mit Abweisung der Beschwerde	
	23.09.2021	Vorlageantrag gescannt	
	04.10.2021	? Vorlage der Beschwerde	

11 ***12*** war für die Zeiträume von 2016 bis 2018 Vertreter der KG zur Einreichung der Abgabenerklärungen der ***2*** ***1*** KG und von 21. Jänner 2016 bis 4. November 2020 weiters steuerlicher Vertreter der KG.

[...]

Der mit Datum 21. Jänner 2021 an die ***2*** ***1*** KG ergangene Bescheid über die

Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2018 stellt hinsichtlich des Bf

2 ***1*** Einkünfte von insgesamt 19.548,13 € fest und berücksichtigt den anteiligen Freibetrag gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988.

Bei den betrieblichen Einkünften wurden berücksichtigt:

Grundfreibetrag	467,09 €
-----------------------	----------

In den Einkünften sind enthalten:

Anteil wurde veräußert	100,00 %
Übergangsgewinn/ -verlust	-3.850,31 €
Veräußerungsgewinn Anteilsveräußerung	15.224,10 €
Freibetrag für Veräußerungsgewinn Anteilsveräußerung	5.840,00 €
Veräußerungs- und Aufgabegewinne	17.127,11 €
Freibetrag für Veräußerungsgewinn gemäß § 24 Abs. 4	6.570,00 €

Bei der Veranlagung des (beteiligten) Steuerpflichtigen**sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen:**

In Frage kommende Begünstigungen/Besteuerungswahlrechte nach

§§ 24, 37 und 97 EStG 1988

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**Rechtsgrundlagen**

§ 24 EStG 1988 lautet in der für den Beschwerdezeitraum maßgebenden Fassung:

§ 24. (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.

(5) Die Einkommensteuer vom Veräußerungsgewinn wird im Ausmaß der sonst entstehenden Doppelbelastung der stillen Reserven auf Antrag ermäßigt oder erlassen, wenn der Steuerpflichtige den Betrieb oder Teilbetrieb oder den Anteil am Betriebsvermögen innerhalb der letzten drei Jahre vor der Veräußerung (Aufgabe) erworben und infolge des Erwerbes Erbschafts- oder Schenkungssteuer, Grunderwerbsteuer oder Stiftungseingangssteuer entrichtet hat.

(6) Wird der Betrieb aufgegeben und werden aus diesem Anlass Gebäudeteile (Gebäude) ins Privatvermögen übernommen, so unterbleibt auf Antrag die Erfassung der darauf entfallenden stillen Reserven. Voraussetzung ist, dass das Gebäude bis zur Aufgabe des Betriebes der Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen gewesen ist, auf das Gebäude keine stillen Reserven übertragen worden sind und einer der folgenden Fälle vorliegt:

1. Der Steuerpflichtige ist gestorben und es wird dadurch eine 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 beizubringenden 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.

Wird das Gebäude (der Gebäudeteil) nach Betriebsaufgabe durch den Steuerpflichtigen oder einen unentgeltlichen Rechtsnachfolger zur Erzielung von Einkünften verwendet, ist sein steuerlicher Wertansatz um die un versteuerten stillen Reserven zu kürzen. Wird das Gebäude (der Gebäudeteil) innerhalb von fünf Jahren nach Aufgabe des Betriebes durch den Steuerpflichtigen oder einen unentgeltlichen Rechtsnachfolger veräußert, gilt die Veräußerung als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a der Bundesabgabenordnung, das beim Steuerpflichtigen zur Erfassung der stillen Reserven höchstens im Umfang der Bemessungsgrundlage bei Betriebsaufgabe führt. Die zu erfassenden stillen Reserven sind als Aufgabegewinn zu versteuern. Wurde das Gebäude (der Gebäudeteil) vor der Veräußerung bereits zur Erzielung von Einkünften verwendet, ist der steuerliche Wertansatz um die versteuerten stillen Reserven wieder zu erhöhen.

(7) Ein Veräußerungsgewinn ist nicht zu ermitteln, soweit das Umgründungssteuergesetz eine Buchwertfortführung vorsieht. Fällt die gesellschaftsvertragliche Übertragung von

(Teil)Betrieben oder Mitunternehmeranteilen nicht unter Art. IV oder Art. V des Umgründungssteuergesetzes, ist der Veräußerungsgewinn auf den nach dem Umgründungssteuergesetz maßgeblichen Stichtag zu beziehen.

§ 37 EStG 1988 lautet in der für den Beschwerdezeitraum maßgebenden Fassung:

§ 37. (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 Abs. 1 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) Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen liegen nur vor, wenn für das stehende Holz kein Bestandsvergleich vorgenommen wird und überdies außerordentliche Waldnutzungen oder Waldnutzungen infolge höherer Gewalt vorliegen. Einkünfte aus außerordentlichen Waldnutzungen sind solche, die aus wirtschaftlichen Gründen geboten sind und über die nach forstwirtschaftlichen Grundsätzen nachhaltig zu erzielenden jährlichen regelmäßigen Nutzungen hinausgehen. Die Betriebsart ist unmaßgeblich. Bei Einkünften aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt hindert die Behandlung eines Teiles der stillen Reserve nach § 12 Abs. 7 nicht die Versteuerung des restlichen Teiles der Einkünfte zum ermäßigten Steuersatz gemäß Abs. 1.

(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.

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

(9) Bei der erstmaligen Veranlagung für ein Kalenderjahr sind auf Antrag positive Einkünfte aus selbständiger künstlerischer Tätigkeit im Sinne des § 10 Abs. 2 Z 5 des Umsatzsteuergesetzes 1994 und aus schriftstellerischer Tätigkeit beginnend mit dem Veranlagungsjahr, das zwei Jahre vor dem Kalenderjahr liegt, dem die Einkünfte zuzurechnen sind, gleichmäßig auf drei Jahre zu verteilen. Der Antrag ist in der Steuererklärung für das Kalenderjahr zu stellen, dem die zu verteilenden Einkünfte zuzurechnen sind. Der Antrag ist unwiderruflich. Wird ein derartiger Antrag gestellt, sind die betreffenden Verfahren wiederaufzunehmen.

§ 37 Abs. 4 EStG 1988 lautete bis zum BGBl. I Nr. 111/2020:

(4) Einkünfte auf Grund von Beteiligungen sind

1. Beteiligungserträge:

a) Gewinnanteile jeder Art auf Grund einer Beteiligung an in- oder ausländischen Kapitalgesellschaften oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften in Form von Gesellschafts- und Genossenschaftsanteilen.

b) Rückvergütungen von in- oder ausländischen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften.

c) Gewinnanteile jeder Art auf Grund einer Beteiligung an in- oder ausländischen Körperschaften in Form von Genußrechten (§ 8 Abs. 3 Z 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988).

d) Gewinnanteile jeder Art auf Grund von Partizipationskapital im Sinne des Bankwesengesetzes und des Versicherungsaufsichtsgesetzes.

e) Rückzahlungen im Sinne des § 32 Z 3.

f) Zuwendungen jeder Art von Privatstiftungen, ausländischen Stiftungen oder sonstigen Vermögensmasse, die mit einer Privatstiftung vergleichbar sind, sofern sie Einkünfte

aus Kapitalvermögen sind. Als Zuwendungen gelten auch Einnahmen einschließlich sonstiger Vorteile, die anlässlich der unentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsgutes an die Privatstiftung, ausländische Stiftung oder sonstige Vermögensmasse, die mit einer Privatstiftung vergleichbar sind vom Empfänger der Zuwendung erzielt werden.

g) Bezüge aus Anteilen an körperschaftlich organisierten Personengemeinschaften (Agrargemeinschaften) in den Angelegenheiten der Bodenreform im Sinne des Art. 12 Abs. 1 Z 3 des Bundes-Verfassungsgesetzes.

2. Einkünfte aus Beteiligungsveräußerungen:

a) Gewinne

- aus der Veräußerung oder Entnahme einer Beteiligung im Sinne der Z 1 und*
- auf Grund der Auflösung (Liquidation) oder Beendigung der Körperschaft, an der die Beteiligung im Sinne der Z 1 besteht,*

wenn der Zeitraum zwischen Erwerb und der Beteiligungsveräußerung mehr als ein Jahr beträgt.

b) Einkünfte im Sinne des § 31 einschließlich Einlagenrückzahlungen (§ 15 Abs. 4).

Für Gewinne im Sinne der lit. a ermäßigt sich der Steuersatz insoweit nicht, als auf die Anschaffungskosten der Beteiligung stille Reserven übertragen worden sind (§ 12 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. Nr. 201/1996) oder der niedrigere Teilwert angesetzt worden ist.

§ 37 Abs. 4 EStG 1988 i. d. F. BGBl. I Nr. 96/2020 lautet:

(4) Über Antrag sind Einkünfte gemäß § 21 gleichmäßig auf drei Jahre verteilt anzusetzen. Dabei gilt:

1. In die Verteilung einzubeziehen sind:

- a) Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Obstbau, Gemüsebau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen;*
- b) Einkünfte aus Tierzucht- und Tierhaltungsbetrieben im Sinne des § 30 Abs. 3 bis 7 des Bewertungsgesetzes 1955;*
- c) Einkünfte aus Binnenfischerei, Fischzucht und Teichwirtschaft und aus Bienenzucht;*
- d) Einkünfte aus übrigem land- und forstwirtschaftlichem Vermögen im Sinne des § 50 des Bewertungsgesetzes 1955,*

wenn diese durch Teilpauschalierung (Betriebsausgabenpauschalierung), Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder Buchführung ermittelt worden sind.

2. Folgende Einkünfte gemäß Z 1 sind nicht in die Verteilung einzubeziehen:

- a) Einkünfte aus Nebenerwerb und Nebentätigkeiten, aus be- und/oder verarbeiteten eigenen oder zugekauften Urprodukten, aus dem Wein- und Mostbuschenschank und dem Almausschank;*

- b) *Einkünfte gemäß § 27;*
- c) *Einkünfte aus nicht regelmäßig im Betrieb anfallenden Vorgängen (insbesondere Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken und Einkünfte aus der Einräumung von Rechten);*
- d) *Entschädigungen im Sinne des § 32 Abs. 1 Z 1 lit. a und b, wenn sie gemäß Abs. 2 verteilt angesetzt werden;*
- e) *Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen, für die sich der Steuersatz gemäß Abs. 1 iVm 6 ermäßigt;*
- f) *Einkünfte, die gemäß Abs. 3 verteilt angesetzt werden;*
- g) *Übergangsgewinne und Übergangsverluste;*
- h) *Veräußerungsgewinne gemäß § 24.*

3. *Erfasst die Verteilung nicht sämtliche Einkünfte aus dem Betrieb, ist die Verteilung nur zulässig, wenn aus den Aufzeichnungen klar erkennbar ist, welche Einkünfte in die Verteilung einbezogen wurden und wie sie ermittelt wurden. Nicht eindeutig zuordenbare Betriebsausgaben sind nach dem Verhältnis der Betriebseinnahmen aus zu verteilenden Einkünften und nicht zu verteilenden Einkünften aufzuteilen. Ist eine derartige Aufteilung nicht möglich, sind die nicht eindeutig zuordenbaren Betriebsausgaben zur Gänze bei den zu verteilenden Einkünften zu berücksichtigen.*

4. *Zu verteilen ist der positive Saldo aus den zu verteilenden Einkünften des Betriebes, höchstens aber die gesamten aus dem Betrieb erzielten positiven Einkünfte gemäß § 21.*

5. *Die Einkünfte gemäß Z 1 sind im Veranlagungsjahr und den beiden Folgejahren jeweils zu einem Drittel zu berücksichtigen.*

6. *Die Verteilung ist bei ihrer erstmaligen Inanspruchnahme in der Steuererklärung an der dafür vorgesehenen Stelle zu beantragen. Der Antrag betrifft alle verteilungsfähigen Einkünfte eines Betriebes und ist bis zur Beendigung (Z 7) für die Folgejahre bindend.*

7. *Die Verteilung endet, wenn einer der folgenden Umstände eingetreten ist:*

- a) *Tod des Steuerpflichtigen;*
- b) *Betriebsveräußerung, Betriebsaufgabe oder Veräußerung oder Aufgabe der Betätigung, aus der zu verteilende Einkünfte stammen;*
- c) *Übertragung des Betriebes oder Teilbetriebes, aus dem zu verteilende Einkünfte stammen, im Wege einer Umgründung gemäß Art. III, Art. IV oder Art. V des Umgründungssteuergesetzes;*
- d) *Unentgeltliche Übertragung des Betriebes oder der Betätigung, aus der zu verteilende Einkünfte stammen;*
- e) *Widerruf des Antrages auf Verteilung durch den Steuerpflichtigen. Im Fall eines Widerrufs kann ein neuerlicher Antrag erst nach Ablauf von fünf Veranlagungsjahren gestellt werden;*
- f) *Nichterfüllung oder grob mangelhafte Erfüllung der Aufzeichnungsverpflichtung gemäß Z 3. In diesem Fall hat das Finanzamt im Abgabenbescheid festzustellen, dass die*

Verteilung unterbleibt oder endet; noch ausstehende Drittelbeträge sind in einem Gesamtbetrag im Jahr der Beendigung zu erfassen. Ein neuerlicher Antrag kann erst nach Ablauf von fünf Veranlagungsjahren gestellt werden.

8. *Die Beendigung der Verteilung ist in den Fällen der Z 7 lit. a bis e in der Steuererklärung des betreffenden Jahres bekannt zu geben. In den Fällen der lit. b, c, d und e hat eine Bekanntgabe zu unterbleiben, wenn die Verteilung in Bezug auf Einkünfte aus einem anderen Betrieb als jenem, auf den sich der Beendigungsgrund bezieht, aufrecht bleiben soll. Im Fall der Bekanntgabe der Beendigung ist im Beendigungsjahr und dem Folgejahr die Gesamtsumme der noch nicht erfassten Drittelbeträge jeweils zur Hälfte zu erfassen. Abweichend davon gilt bei Beendigung gemäß Z 7 lit. a bis e:*

a) *Ist das Beendigungsjahr zumindest das zweitfolgende nach der erstmaligen Verteilung, ist auf Antrag der Gesamtbetrag aus den noch zu berücksichtigenden Drittelbeträgen entweder im Jahr der Beendigung zur Gänze oder im Jahr der Beendigung und den nachfolgenden drei Jahren jeweils zu einem Viertel gleichmäßig verteilt zu erfassen.*

b) *Ist das Beendigungsjahr das der erstmaligen Verteilung folgende Jahr, ist der Gesamtbetrag aus den noch zu berücksichtigenden zwei Drittelbeträgen im Jahr der Beendigung zu erfassen.*

§ 188 BAO lautet:

§ 188. (1) *Festgestellt werden die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten)*

- a) *aus Land- und Forstwirtschaft,*
- b) *aus Gewerbebetrieb,*
- c) *aus selbständiger Arbeit,*
- d) *aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens,*

wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind.

(Anm.: Abs. 2 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 144/2001)

(3) *Gegenstand der Feststellung gemäß Abs. 1 ist auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.*

(4) *Die Vorschriften des Abs. 1 finden keine Anwendung, wenn*

- a) *das unbewegliche Vermögen (Abs. 1 lit. a und d) nicht im Inland gelegen ist,*
- b) *in den Fällen des Abs. 1 lit. b und lit. c die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit weder ihre Geschäftsleitung, noch ihren Sitz, noch eine Betriebsstätte im Inland hat.*
- c) *im Falle des Abs. 1 lit. d hinsichtlich aller Grundstücksanteile Wohnungseigentum besteht, sofern die Feststellung nur allgemeine Teile der Liegenschaft (§ 2 Abs. 4 Wohnungseigentumsgesetz 2002) betreffen würde, oder*
- d) *sich der alleinige Zweck bei einer nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähigen Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit auf die Erfüllung eines einzigen Werkvertrages oder Werklieferungsvertrages beschränkt, es sei denn,*

der mit dem Auftraggeber bei Auftragsvergabe vereinbarte Auftragswert übersteigt 700 000 Euro (ohne Umsatzsteuer).

(5) Werden in einem Dokument, das Form und Inhalt eines Feststellungsbescheides hat, gemeinschaftliche Einkünfte auch Personen oder Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit zugerechnet, die nicht oder nicht mehr rechtlich existent sind (insbesondere infolge Todes, Beendigung der Gesellschaft, Gesamtrechtsnachfolge) oder die nicht oder nicht mehr handlungsfähig sind (zB infolge eines Genehmigungsvorbehalts bei Bestellung eines gerichtlichen Erwachsenenvertreters), so gilt dies als Feststellung (Abs. 1) und steht der Wirksamkeit als Feststellungsbescheid nicht entgegen. Ein solcher Bescheid wirkt lediglich gegenüber den Übrigen, denen im Spruch des Bescheides Einkünfte zugerechnet bzw. nicht zugerechnet werden.

Streitpunkt

Strittig ist, ob der Aufgabegewinn des Bf ***1*** ***2*** als damaliger Gesellschafter der mittlerweile im Firmenbuch gelöschten ***2*** ***1*** KG (laut Antrag vom 2. März 2021 und laut Einkünftefeststellungsbescheid 17.127,11 €) „gemäß § 37 Abs. 4 EStG 1988“ (richtig: gemäß § 37 Abs. 2 EStG 1988) auf drei Jahre aufzuteilen ist.

Für den Beschwerdezeitraum war ein § 37 Abs. 4 EStG 1988 nicht anzuwenden, da die ursprüngliche Bestimmung, die Beteiligungserträge betraf, mit BGBl. I Nr. 111/2020 aufgehoben wurde, und die nunmehrige Bestimmung erst mit BGBl. I Nr. 96/2020 in das Gesetz aufgenommen wurde und die Einkünfteverteilung bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG 1988) regelt. Abgesehen davon, dass § 37 Abs. 4 EStG 1988 im Beschwerdezeitraum nicht anzuwenden war, betrieb die ***2*** ***1*** KG ein Chinarestaurant und erzielte somit nicht Einkünfte gemäß § 21 EStG 1988, sondern solche gemäß § 23 EStG 1988.

Die vom Bf im Jahr 2018 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Gesellschafter der ***2*** ***1*** KG wurden mit Feststellungsbescheid vom 21. Jänner 2021 erklärungsgemäß mit 19.548,13 € festgestellt. Es wurde ein Veräußerungsgewinn aus Anteilsveräußerung von 15.224,10 € (Freibetrag Anteilsveräußerung 5.840,00 €) und ein Veräußerungs- oder Aufgabegewinn von 17.127,11 € (Freibetrag gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988 von 6.570,00 €) festgestellt.

Die Einkünftefeststellungserklärung wurde vom damaligen steuerlichen Vertreter der ***2*** ***1*** KG eingereicht.

Im ursprünglichen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2018 für den Bf vom 19. Februar 2020 wurde der Aufgabegewinn nicht berücksichtigt. Der Feststellungsbescheid vom 21. Jänner 2021 wurde vom Finanzamt im Einkommensterverfahren vorerst nicht umgesetzt. Am 2. März 2021 gab der Bf durch seinen nunmehrigen steuerlichen Vertreter bekannt, dass der

Aufgabegewinn bisher nicht erklärt und veranlagt worden sei und dass der Aufgabegewinn von 17.127,11 € „gemäß § 37 Abs. 4 EStG 1988“ auf drei Jahre verteilt werden möge.

Das Verfahren wurde gemäß § 303 BAO vom Finanzamt wiederaufgenommen. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden nunmehr gemäß dem Einkünftefeststellungsbescheid vom 21. Jänner 2021 dem Einkommensteuerbescheid vom 29. Juni 2021 zugrunde gelegt, eine Verteilung auf drei Jahre erfolgte unter Hinweis auf die Berücksichtigung des Freibetrags nach § 24 Abs. 4 EStG 1988 nicht.

Einkünfteverteilung und Freibetrag bei Betriebsveräußerung/-aufgabe

Gemäß § 37 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 sind über Antrag Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24 EStG 1988 gleichmäßig verteilt auf drei Jahre anzusetzen, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.

Gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988 ist der Veräußerungsgewinn 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.

Wird von der Progressionsermäßigung nach § 37 Abs. 2 EStG 1988 durch Verteilung von Veräußerungsgewinnen i. S. d. § 24 EStG 1988 auf drei Jahre Gebrauch gemacht, steht der Freibetrag für den Veräußerungsgewinn gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988 nicht zu.

Veräußerungsgewinne i. S. d. § 24 EStG 1988 sind auch Gewinne aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils (§ 24 Abs. 1 Z 1 TS 3 EStG 1988) oder (§ 24 Abs. 1 Z 2 EStG 1988) aus der Aufgabe des Betriebs (Teilbetriebes).

Die Ausschlussbestimmung, wonach der Freibetrag nicht zusteht, wenn die Begünstigung des § 37 Abs. 2, Abs. 3 oder Abs. 5 EStG 1988 in Anspruch genommen wird oder wenn die Progressionsermäßigung gemäß § 37 Abs. 7 EStG 1988 ausgeschlossen ist, ist in inhaltlicher Auslegung auch auf Aufgabegewinne anzuwenden (vgl. *Stiastny* in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 24 Anm 156)

Als Begünstigungen für einen Veräußerungsgewinn im Sinne des § 24 EStG 1988 kommen neben dem Freibetrag nach § 24 Abs. 4 EStG 1988 die Drei-Jahresverteilung nach § 37 Abs. 2 EStG 1988 und der Hälftesteuersatz gemäß § 37 Abs. 5 EStG 1988 in Betracht (vgl. VwGH 26. 1. 2023, Ro 2022/15/0006).

Diese Begünstigungen stehen jedoch nicht kumulativ zu, sondern schließen einander aus.

Nur dann, wenn der Steuerfreibetrag nach § 24 Abs. 4 EStG 1988 nicht geltend gemacht wird, sind die Tarifbegünstigungen des § 37 EStG 1988 offen (vgl. VwGH 25. 6. 2020, Ra 2019/15/0016).

Einkünftefeststellungsverfahren

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist aus dem Normengefüge und der Systematik der BAO betreffend das Feststellungsverfahren nach § 188 BAO abzuleiten, dass alle Feststellungen, die gemeinschaftlich erzielte Einkünfte betreffen, in Feststellungsverfahren getroffen werden sollen, was Bindungswirkung für die Abgabenbescheide der Beteiligten entfaltet. Abgabenrechtlich relevante Feststellungen sollen nämlich zweckmäßigerweise in jenen Verfahren getroffen werden, in denen der maßgebende Sachverhalt mit dem geringsten Verfahrensaufwand ermittelt werden kann. Der Verwaltungsgerichtshof hat daher zu Recht erkannt, dass insbesondere auch über die Fragen, ob in Einkunftsteilen ein Veräußerungsgewinn(-verlust) enthalten ist, ob Einkunftsteile den begünstigten Steuersätzen unterliegen oder ob Vergütungen nach § 23 Z 2 EStG 1988 vorliegen, im Spruch von Feststellungsbescheiden abzusprechen ist (vgl. VwGH 15. 12. 1994, 92/15/0030; VwGH 28. 11. 2001, 97/13/0204; VwGH 18. 10. 2005, 2004/14/0154; VwGH 25. 6. 2020, Ra 2019/15/0016, sowie *Stoll*, BAO-Kommentar, 1977).

Der Steuerfreibetrag nach § 24 Abs. 4 EStG 1988 mindert wie andere einkommensteuerliche Steuerbefreiungen den steuerlichen Gewinn und damit - im Fall von Mitunternehmerschaften - die Höhe der nach § 188 Abs. 1 BAO festzustellenden Einkünfte. Es ist daher im Verfahren nach § 188 BAO - durch den Abspruch über die Höhe der Einkünfte und die Höhe der den Mitunternehmern zuzuweisenden Einkunftsteile - zu entscheiden, ob dieser Freibetrag zur Anwendung kommt (vgl. VwGH 25. 6. 2020, Ra 2019/15/0016; VwGH 26. 1. 2023, Ro 2022/15/0006).

Der Steuerpflichtige, der den (anteiligen) Freibetrag nach § 24 Abs. 4 EStG 1988 geltend machen möchte, muss dies bereits in der Feststellungserklärung angeben, weil der Steuerfreibetrag wie andere einkommensteuerliche Steuerbefreiungen den steuerlichen Gewinn und damit - im Fall von Mitunternehmerschaften - die Höhe der nach § 188 Abs. 1 BAO festzustellenden Einkünfte mindert. Mit Geltendmachung des Steuerfreibetrags sind jedoch tarifliche Vergünstigungen nach § 37 EStG 1988 ausgeschlossen, weil § 24 Abs. 4 letzter Satz EStG 1988 eine gleichzeitige Anwendung ausschließt (ebenso *Drapela/Knecht/Moser/Wagner*, Die Feststellungserklärung 2019, SWK Spezial, Rz E20 Seite 181 sowie G27). Wird kein Steuerfreibetrag nach § 24 Abs. 4 EStG 1988 geltend gemacht, stehen dem Mitunternehmer für erzielte Veräußerungs- bzw. Übergangsgewinne dagegen grundsätzlich die (in den meisten Fällen attraktiveren) Tarifbegünstigungen des § 37 EStG 1988 offen. Über sie ist jedoch nicht schon im Feststellungsverfahren, sondern erst im Einkommensteuerverfahren des jeweiligen Mitunternehmers zu entscheiden (vgl. VwGH 25. 6. 2020, Ra 2019/15/0016).

Geltendmachung des Freibetrags nach § 24 Abs. 4 EStG 1988

Der Bf ***1*** ***2*** war unbeschränkt haftender Gesellschafter (Komplementär) der ***2*** ***1*** KG und als solcher für die KG selbständig vertretungsbefugt.

Der damalige steuerliche Vertreter der ***2*** ***1*** KG machte in der Einkünftefeststellungserklärung für das Jahr 2018 den Freibetrag nach § 24 Abs. 4 EStG 1988 geltend. Dieses Handeln des steuerlichen Vertreters hat sich der Bf zuzurechnen lassen.

Es mag sein, dass im Einkommensteuerakt des Bf kein Antrag nach § 24 Abs. 4 EStG 1988 aufscheint.

Da die Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO festzustellen waren, kommt es aber nach den vorstehenden Ausführungen nicht auf eine Antragstellung im Einkommensteuerverfahren, sondern auf eine solche im Einkünftefeststellungsverfahren an.

Ausschluss anderer Begünstigungen

Zufolge Berücksichtigung des Freibetrags nach § 24 Abs. 4 EStG 1988 im Einkünftefeststellungsverfahren ist nach den vorstehenden Ausführungen die Anwendung der Begünstigung nach (richtig) § 37 Abs. 2 EStG 1988 ausgeschlossen.

Keine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide

Da der Bf mit seinem Vorbringen eine Rechtswidrigkeit (Art. 132 Abs. 1 Z 1 B-VG) des angefochtenen Bescheids nicht aufzeigt und eine solche auch von Amts wegen nicht ersichtlich ist, ist die Beschwerde gemäß § 279 BAO als unbegründet abzuweisen.

Revisionsnichtzulassung

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 das Bundesfinanzgericht der dargestellten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt, ist eine Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 4. September 2023