

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende, den Richter***Ri*** sowie die fachkundigen Laienrichter, in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten, über die Beschwerde vom 7. Dezember 2020 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 16. November 2020 betreffend Einkommensteuer 2018 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Einkommensteuerbescheid 2018 ergeht endgültig.

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

Mit **Ersuchen um Ergänzung** datiert vom 29. April 2019 wollte das Finanzamt vom Beschwerdeführer wissen, warum er im Einkommensteuerverfahren 2017 einen Veräußerungsgewinn von € 3.676.000,00 erklärt habe, obwohl bei der Kommanditgesellschaft, deren Mitunternehmeranteile der Beschwerdeführer zu 75 % verkauft habe, ein abweichendes Wirtschaftsjahr mit dem Ende am 31. Januar vorliege und weiterhin eine Beteiligung des Beschwerdeführers von 25 % an dieser Kommanditgesellschaft bestehe. Da dem Finanzamt nicht bekannt sei, in welcher Weise der Beschwerdeführer bisher seine Mitunternehmerschaft ausgeübt habe, werde um Beschreibung der Tätigkeit als 100 %-iger Kommanditist und als nunmehr 25 %-iger Kommanditist ersucht.

Darauf **antwortete der Beschwerdeführer** mit Schreiben vom 26. Juli 2019, dass die ***1*** GmbH & Co KG durch steuerlich rückwirkende Umwandlung mit dem Umwandlungstichtag

31. Januar 2017 entstanden sei. Das erste Wirtschaftsjahr habe laut Punkt XI. des Gesellschaftsvertrages am 31. Januar 2018 geendet. Es habe somit keine Feststellungserklärung für das Jahr 2017 gegeben.

Wie unter Punkt II. des Vertrages über die Abtretung von Kommanditanteilen vom 25. Oktober 2017 (über 70 %) mit ***2*** GmbH beziehungsweise des Abtretungsvertrages vom 25. Oktober 2017 (über 5 %) mit Ing. ***3*** ***4*** angeführt, seien die beiden neu hinzugetretenen Kommanditisten in steuerlicher Hinsicht am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven bereits ab 1.2.2017 beteiligt. Somit habe der Beschwerdeführer am 1. Februar 2017 nur mehr einen 25 %-igen Gewinnanteil erhalten.

Die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils sei nach Rz 6001 EStR 2000 (Einkommensteuerrichtlinien 2000, eine für Gerichte nicht verbindliche Rechtsmeinung des Bundesministeriums für Finanzen) einkommensteuerrechtlich dann realisiert, wenn die Verfügungsgewalt übertragen werde. Da die Abtretung der 75 % der Anteile an der ***1*** GmbH & Co KG bereits im Jahr 2017 rechtswirksam geworden sei, sei der Veräußerungsgewinn beim Beschwerdeführer bereits im Jahre 2017 erklärt worden. Einen laufenden Gewinn für diesen 75 % Anteil habe der Beschwerdeführer für das Jahr 2017 keinen erhalten, da in den beiden oben erwähnten Abtretungsverträgen vereinbart worden sei, dass der Gewinn des Wirtschaftsjahres 2017/2018 bereits ab 1. Februar 2017 nach dem neuen Beteiligungsverhältnis (70 % ***2*** GmbH, 25 % der Beschwerdeführer, 5 % Ing. ***4*** ***3***) verteilt werden sollte. Der laufende Gewinn des Beschwerdeführers (25 %) werde gemeinsam mit dem Veräußerungsgewinn in der Einkommensteuererklärung 2018 beziehungsweise im Feststellungsverfahren 2018 berücksichtigt werden.

Der Beschwerdeführer sei bis zur Abtretung des 75 %-igen Mitunternehmeranteiles 100 %-iger Gesellschafter-Geschäftsführer der Komplementär-GmbH sowie 100 %-iger Kommanditist der ***1*** GmbH & Co KG gewesen.

Bis einschließlich Oktober 2017, der Abtretung der Kommanditanteile, habe der Beschwerdeführer für seine Tätigkeit als Geschäftsführer im Dienste der Gesellschaft noch Bezüge ausbezahlt erhalten. Diese seien in seiner persönlichen Steuererklärung 2017 unter sonstige selbständige Einkünfte angegeben worden. Es habe sich daher vor der Veräußerung von 75 % um einen erwerbswirtschaftlichen Mitunternehmeranteil gehandelt. Ab 1. November 2017 habe sich der beim verbleibenden Anteil von 25 % zu einem kapitalistischen Kommanditeil gewandelt, da der Beschwerdeführer Ende Oktober 2017 aus der Geschäftsführung ausgeschieden sei und aufgrund des Gesellschaftsvertrages keine über die üblichen Rechte eines Kommanditisten hinausgehende Rechte mehr gehabt habe.

Ab 1. November 2017 sei die Geschäftsführung von Ing. ***3*** ***4*** sowie ***5*** ***6*** selbstständig ausgeübt worden. Da der Beschwerdeführer seine Erwerbstätigkeit zum

31. Oktober 2017 eingestellt habe beziehungsweise alle Voraussetzungen des § 37 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 von ihm erfüllt worden seien, stehe ihm die Begünstigung des Hälftesteuersatzes zu.

Die **Einkommensteuererklärung 2018** des Beschwerdeführers langte elektronisch beim Finanzamt am 30. August 2019 ein.

Der **gemäß § 200 Abs. 1 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) vorläufig erlassene Einkommensteuerbescheid 2018**, datiert vom 16. November 2020, wich insofern von der Einkommensteuererklärung ab, als eine Tarifbegünstigung für den Veräußerungsgewinn gemäß § 37 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) bei der Berechnung der Steuer unterblieb. Dies wurde vom Finanzamt damit begründet, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb aufgrund des Feststellungsbescheides zur *****1*** GmbH & Co KG** vom 10. November 2020 festgesetzt worden seien. Dort sei kein entsprechender Veräußerungsgewinn festgestellt worden, welcher zur genannten Tarifbegünstigung geführt hätte.

Gemäß § 188 Abs. 1 lit. b BAO würden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt seien. Aus dem Normengefüge und der Systematik der Bundesabgabenordnung sei hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften auf den Willen des Gesetzgebers zu schließen, dass alle Feststellungen, welche die gemeinschaftlich erzielten Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb betreffen würden, im Feststellungsverfahren mit Bindungswirkung für die Einkommensteuerbescheide der Mitunternehmer getroffen werden, weil abgabenrechtlich relevante Feststellungen zweckmäßigerweise in jenem Verfahren vorzunehmen seien, in dem der maßgebende Sachverhalt mit dem geringsten Verwaltungsaufwand ermittelt werden könne.

Dazu habe der Verwaltungsgerichtshof entschieden, dass insbesondere auch über die Fragen, ob in Einkunftsbestandteilen ein Veräußerungsgewinn (oder -verlust) enthalten sei, ob Einkunftsteile den begünstigten Steuersätzen unterliegen oder ob Vergütungen nach § 23 Z 2 EStG 1988 vorliegen würden, im Spruch von Feststellungsbescheiden abzusprechen sei (mit Fundstellen).

Der Feststellungsbescheid 2018 der *****1*** GmbH & Co KG** sei am 10. November 2020 ausgefertigt worden. In diesem Feststellungsbescheid sei kein begünstigungsfähiger Veräußerungsgewinn für den Beschwerdeführer ausgewiesen, da das Sonderbetriebsvermögen nicht gemeinsam mit dem 75 %-igen Anteil an der Personengesellschaft veräußert worden sei.

Aus diesem Grund habe der Hälftesteuersatz gemäß § 37 Abs. 5 Z 3 EStG im Einkommensteuerverfahren 2018 nicht zuerkannt werden können, auch wenn alle sonstigen im Einkommensteuerverfahren relevanten personenbezogenen Voraussetzungen für die Zuerkennung des Hälftesteuersatzes (Überschreiten des 60. Lebensjahres, Einstellung der

Erwerbstätigkeit) vorgelegen hätten. Der Feststellungsbescheid 2018 der ***1*** GmbH & Co KG würde in dieser Hinsicht für das Einkommensteuerverfahren 2018 eine Bindungswirkung in Hinblick auf das Nichtvorliegen eines begünstigungsfähigen Veräußerungsgewinnes entfalten.

Hinsichtlich der Vorläufigkeit nach § 200 Abs. 1 BAO werde auf die Begründung des Einkommensteuerbescheides 2017 verwiesen. Infolge des abweichenden Wirtschaftsjahres bei der ***1*** GmbH & Co KG bleibe hinsichtlich des Feststellungsbescheides abzuwarten, ob das Bundesfinanzgericht bereits im Feststellungsbescheid 2018 (Wirtschaftsjahr 1. Februar 2017 bis 31. Januar 2018) für den Fall, dass ein begünstigungsfähiger Veräußerungsgewinn angenommen werde, eine konkrete zeitliche Zuordnung in das Kalenderjahr 2017 beziehungsweise 2018 vorgenommen werde.

Im **vom Finanzamt genannten Einkommensteuerbescheid 2017** datiert vom 16. November 2020, auf welchen es im Einkommensteuerbescheid des Beschwerdeführers verweist, vertrat das Finanzamt die Ansicht, dass ein Bescheid nach § 200 Abs. 1 BAO zwar grundsätzlich wegen der strittigen Sach- und Rechtsfrage nicht vorläufig erlassen werden könne, dass aber die Möglichkeit der Zuerkennung des Hälftesteuersatzes gemäß § 37 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 trotz Zurückbehaltung des Sonderbetriebsvermögens durch den Beschwerdeführer in einem späteren (getrennten) Rechtsmittelverfahren vor dem Bundesfinanzgericht oder dem Verwaltungsgerichtshof zu klären sei, weswegen nicht mehr von einer bloßen Beweiswürdigungs- und Rechtsfrage gesprochen werden könne, welche vom Finanzamt alleine und abschließend zu beurteilen wäre. Die Ungewissheit liege in der im Rechtsmittelverfahren zum Feststellungsbescheid ergehenden abschließenden Beurteilung der Möglichkeit der Zuerkennung des Hälftesteuersatzes, beziehungsweise dessen rechtlich richtiger zeitlichen Zuordnung in den Jahren 2017 oder 2018 aufgrund des abweichenden Wirtschaftsjahres.

Unter Bezug auf die Ausführungen des Finanzamtes im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2018 führte der Beschwerdeführer in der **Beschwerdeschrift vom 7. Dezember 2020** aus, dass mit gleichen Datum eine Beschwerde gegen den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2018 der ***1*** GmbH & Co KG erhoben worden sei. Aus prozessualer Vorsicht sei jedoch gleichzeitig auch gegen den abgeleiteten Einkommensteuerbescheid 2018 Beschwerde erhoben worden, da der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis Ra 2019/15/0016-10 vom 25.06.2020 in der Rz 36 Folgendes ausführt habe: *„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.“* Der Beschwerdeführer beantrage daher, selbst wenn die Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid nicht erfolgreich sein sollte, die Zuerkennung des ermäßigten

Steuersatzes des § 37 Abs. 5 EStG 1988 für den zur Zeit in den „*laufenden*“ Einkünften aus Gewerbebetrieb enthaltenen Veräußerungsgewinn in Höhe von € 3.676.000,00, wobei auf den „*entnommenen*“ Grund und Boden des Sonderbetriebsvermögens infolge zwingender (gesetzlicher) Buchwertfortführung ein Betrag von „*Null*“ entfalle.

Nach der Ansicht des Beschwerdeführers sei außerdem die Veräußerung der beiden Mitunternehmeranteile im Kalenderjahr 2017 erfolgt und daher der oben genannte Veräußerungsgewinn in der Veranlagung 2017 zu erfassen und aus der Veranlagung 2018 auszuscheiden. Hinsichtlich der übrigen Beschwerdegründe werde auf die Beschwerde gegen den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2018 der ***1*** GmbH & Co KG verwiesen.

Der Beschwerdeführer verzichtete auf das Erlassen einer Beschwerdeentscheidung gemäß § 262 BAO und stellte für den Fall der Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht die Anträge der Entscheidung über die Beschwerde durch den gesamten Senat gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 BAO und der mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO.

In der beigelegten Beschwerde im Feststellungsverfahren 2018 der ***1*** GmbH & Co KG datiert vom 7. Dezember 2020 wurde dazu vorgebracht, dass der Ansicht des Finanzamtes widersprochen werde, dass die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils ohne Sonderbetriebsvermögen nicht die Veräußerung eines steuerlichen Mitunternehmeranteils gemäß § 24 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sei, da § 24 EStG 1988 nur voraussetzte, dass der Erwerber des Kommanditanteils sowie Mitunternehmeranteils das Unternehmen beziehungsweise den Betrieb als Mitunternehmer fortführen könne, auch wenn sich das anteilige Sonderbetriebsvermögen nicht in seinem Eigentum befinde und führte dazu Literaturfundstellen an. Es sei zu bedenken, dass der Beschwerdeführer von seinen 100 %-igen Mitunternehmeranteil insgesamt 75 % ohne den zugehörigen anteiligen 75 %-igen Grund und Boden in seinem Sonderbetriebsvermögen verkauft habe. Die Gebäude seien Teil des gemeinschaftlichen Betriebsvermögens der ***1*** GmbH & Co KG. Gedanklich habe der Beschwerdeführer daher den 75 %-igen Anteil des Grund und Bodens des Sonderbetriebsvermögens im Zuge des Verkaufs aus dem verkauften Mitunternehmeranteil zu Buchwerten „*entnommen*“ und in das Sonderbetriebsvermögen seines restlichen 25%igen Mitunternehmeranteils „*überführt*“. Dass diese Zurückbehaltung des anteiligen Sonderbetriebsvermögens am Grund und Boden auf Grund zwingender steuerlicher Buchwertfortführung nach einhelliger Ansicht bei ihm zu keiner Gewinnrealisierung führe, könne dem Beschwerdeführer nicht zum Vorwurf der nicht vollständigen Realisierung gemacht werden. Dies würde nämlich im vergleichbaren Fall eines Einzelunternehmers bedeuten, dass ein Einzelunternehmer bei Veräußerung oder Aufgabe seines Betriebes ebenfalls seinen Grund und Boden bei Inanspruchnahme des Hälftesteuersatzes immer an Dritte veräußern müsste, weil für die Entnahme des Grund und Bodens aus dem Betriebsvermögen in das steuerliche Privatvermögen ja gesetzlich eine zwingende Buchwertfortführung vorgesehen sei und daher

gesetzlich zwingend gar nicht sämtliche stille Reserven steuerlich realisiert werden könnten. Eine derartige Auslegung einer Veräußerungspflicht für den betrieblichen Grund und Boden bei Aufgabe oder Veräußerung eines Betriebes durch einen Einzelunternehmer könne aber dem Gesetzgeber nicht zugesonnen werden. Gleiches gelte auch für den beim Beschwerdeführer vorliegenden Fall der teilweisen Veräußerung des Mitunternehmeranteils. Aus der zwingenden Buchwertfortführung für das Sonderbetriebsvermögen des Grund und Bodens würde sich eine anteilige Veräußerungspflicht für den Grund und Boden des Sonderbetriebsvermögens ergeben, um in den Genuss des Hälftesteuersatzes kommen zu können. Eine aus der zwingenden Buchwertfortführung abgeleitete Veräußerungspflicht könne dem Gesetzgeber aber nicht unterstellt werden und würde dies den Sinn und Zweck der zwingenden Buchwertfortführung ins Gegenteil verkehren: An die Stelle der Vermeidung der Realisierung der stillen Reserven des Grund und Bodens durch zwingende Buchwertfortführung würde eine faktische zwingende Realisierung treten, um in den Genuss des Hälftesteuersatzes kommen zu können. Auch bei Verkauf eines Teilbetriebes aus einem Gesamtbetrieb, welcher dem Verkauf eines Teils eines Mitunternehmeranteils nach Ansicht des Beschwerdeführers vergleichbar sei, bestehe kein Zweifel daran, dass die Verschiebung einzelner Wirtschaftsgüter aus dem verkauften Teilbetrieb zu steuerlichen Buchwerten in den verbleibenden Betrieb nichts am Vorliegen des Tatbestandes „*Veräußerungsgewinn im Sinne des § 24 EStG 1988*“ ändere, sodass in weiterer Folge auch auf Antrag die Hälftesatzbesteuerung nach § 37 EStG 1988 für den verkauften Teilbetrieb zustehen müsse (mit Literaturhinweis).

Die ***1*** GmbH & Co KG beantragte daher; dass im Feststellungsbescheid 2018 ein Veräußerungsgewinn gemäß § 24 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 in Höhe von € 3.676.000,00 ohne Abzug des Freibetrages gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988 gesondert ausgewiesen werde, wobei auf den „*entnommenen*“ Grund und Boden des Sonderbetriebsvermögens infolge zwingender (gesetzlicher) Buchwertfortführung ein Betrag von „*Null*“ entfallen solle. Für den Beschwerdeführer solle der ermäßigte Steuersatz gemäß § 37 Abs. 5 EStG 1988 in der Veranlagung 2018 (oder 2017) angewendet werden. Die Veräußerung der beiden Mitunternehmeranteile von insgesamt 75 % des Beschwerdeführers sei im Kalenderjahr 2017 erfolgt und daher der oben genannte Veräußerungsgewinn nach dem Erachten der ***1*** GmbH & Co KG in der Veranlagung 2017 zu erfassen und der Veräußerungsgewinn daher aus der Veranlagung 2018 auszuscheiden.

Zu dem Vorbringen des Beschwerdeführers nahm das Finanzamt im **Vorlagebericht vom 9. Dezember 2020** wie folgt Stellung.

Zur Frage ob ein Veräußerungsgewinn im Sinne des § 24 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 in Verbindung mit § 37 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 für die Veräußerung eines 75 %-igen Anteiles der ***1*** GmbH & Co KG vorliege, verweise das Finanzamt auf das Rechtsmittelverfahren der ***1*** GmbH & Co KG (den unten dargestellten Vorlagebericht).

Gemäß § 252 BAO könne ein Einkommensteuerbescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die in einem Feststellungsverfahren zu Grunde liegenden Entscheidungen unzutreffend seien.

Ob ein Hälftesteuersatz zuerkannt werden könne, sei Gegenstand des Feststellungsverfahrens ***1*** GmbH & Co KG für das Jahr 2018. Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.06.2020, Ra. 2019/15/0016 sei es Sache des Feststellungsverfahrens, die Höhe eines allfällig begünstigungsfähigen Veräußerungsgewinnes festzustellen. Im Feststellungsverfahren der ***1*** GmbH & Co KG für 2018 sei kein Veräußerungsgewinn gemäß § 24 Abs. 1 Z 1 EStG in Verbindung mit § 37 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 für die Veräußerung der Mitunternehmeranteile festgestellt worden. In diesem Feststellungsverfahren vertrete das Finanzamt den Standpunkt, dass aufgrund des Zurückbehaltens des Sonderbetriebsvermögens keine Veräußerung eines steuerlichen Mitunternehmeranteiles stattgefunden habe. Da im Spruch des Feststellungsbescheides kein begünstigungsfähiger Veräußerungsgewinn für den Beschwerdeführer festgestellt worden sei, könne der Hälftesteuersatz gemäß § 37 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 im Einkommensteuerverfahren 2018 nicht zuerkannt werden, auch wenn alle sonstigen im Einkommensteuerverfahren relevanten personenbezogenen Voraussetzungen dafür (Überschreiten des 60. Lebensjahres, Einstellung der Erwerbstätigkeit) gegeben seien. Der Feststellungsbescheid 2018 der ***1*** GmbH & Co KG entfalte insofern eine Bindungswirkung.

Zum Vorbringen des Beschwerdeführers, dass der Veräußerungsgewinn eigentlich 2017 zu besteuern wäre, legte das Finanzamt dar, dass auch hier für die Einkommensteuer eine Bindungswirkung an das Feststellungsverfahren bestehe. Da im Feststellungsverfahren der ***1*** GmbH & Co KG für das Wirtschaftsjahr 2017/2018 keine zeitliche Zuordnung des Gewinnes aus der Veräußerung des Geschäftsanteiles des Beschwerdeführers in das Jahr 2017 vorgenommen worden sei, sei der festgestellte Gewinnanteil des Beschwerdeführers aus diesem Verkauf im Einkommensteuerverfahren 2018 zu besteuern.

In Absprache mit der steuerlichen Vertreterin des Beschwerdeführers, sei die Veranlagung des Einkommensteuerbescheides 2017 des Beschwerdeführers gemäß § 200 BAO vorläufig erfolgt, da noch nicht abschließend gesagt werden konnte, ob ein begünstigungsfähiger Veräußerungsgewinn im Feststellungsverfahren 2018 durch das Bundesfinanzgericht zuerkannt und ob im Rechtsmittelverfahren des Feststellungsverfahrens 2018 eine konkrete zeitliche Zuordnung des Veräußerungsgewinnes in das Jahr 2017 vorgenommen werde. Gleiches gelte für das vorläufige Erlassen des Einkommensteuerbescheides 2018 gemäß § 200 BAO.

Entsprechend der oben genannten Argumente beantragte das Finanzamt gemäß § 252 BAO die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 als unbegründet abzuweisen und den Einkommensteuerbescheid 2018 vom 16. November 2020 gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig zu erklären.

Der Vorlagebericht an das Bundesfinanzgericht betreffend die Beschwerde der *1*** GmbH & Co KG gegen den Bescheid über die Feststellung der Einkünfte 2018 gemäß § 188 BAO hat folgenden Inhalt:**

Zur Ansicht des Beschwerdeführers, dass es für die Anwendung des § 24 EStG 1988 ausreiche, dass der Erwerber des Kommanditanteils sowie des Mitunternehmeranteiles das Unternehmen oder den in Betrieb als Mitunternehmer fortführen könne, merkte das Finanzamt an, dass § 24 Abs. 1 EStG 1988 von der Veräußerung eines Betriebes, Teilbetriebes oder eines Mitunternehmeranteiles spreche. Ein steuerlicher Mitunternehmeranteil umfasse neben den im Gesellschaftsvermögen befindlichen Vermögenswerten beziehungsweise Wirtschaftsgütern auch Wirtschaftsgüter, die im Alleineigentum des Gesellschafters oder im Miteigentum mit anderen Gesellschaftern oder auch Nichtgesellschaftern stehen und der Gesellschaft dienen würden. Damit gehe der steuerliche Mitunternehmeranteil über den bloßen Gesellschaftsanteil hinaus und umfasse zwingend auch das Sonderbetriebsvermögen, also einerseits den quotenmäßigen Anteil am gemeinschaftlichen Vermögen sowie das Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters (mit Fundstellen). Auch die deutsche Rechtsprechung zu § 15 Abs. 1 dEStG siehe dies so. Wenn nun also nur der gesellschaftsrechtliche Anteil von 75 % ohne Sonderbetriebsvermögen veräußert werde, so liege keine Veräußerung eines (steuerlichen) Mitunternehmeranteiles vor. Durch das Zurückbehalten des Sonderbetriebsvermögens werde bloß der Gesellschaftsanteil oder wie beim Beschwerdeführer ein Teil des Gesellschaftsanteiles ohne die dem Gesellschaftsbetrieb dienenden Wirtschaftsgüter aus dem Sonderbetriebsvermögen veräußert und liege gar kein Tatbestand des § 24 Abs. 1 EStG 1988 vor, da sich diese Veräußerung ausschließlich auf den Gesellschaftsanteil von 75 % Sonderbetriebsvermögen beziehe, der damit bloß einen Teil des steuerlichen Mitunternehmeranteiles ausmache, welcher zwingend auch das Sonderbetriebsvermögen mitumfasse.

Im Fall des Beschwerdeführers sei lediglich ein 75 %-iger Gesellschaftsanteil; nicht jedoch ein 75 %-iger steuerlicher Mitunternehmeranteil (bestehend auch aus dem 75 %-igen Gesellschaftsanteil und dem 75 %-igen Sonderbetriebsvermögen) veräußert worden. Wie auch die vom Beschwerdeführer zitierten Rechtsmeinungen ausführen würden, ändere eine Zurückbehaltung des Sonderbetriebsvermögens nichts an der Mitunternehmerstellung des Erwerbers. Dies sei auch die Ansicht des Finanzamtes, da die neuen Gesellschafter ***2*** GmbH und Ing. ***3*** ***4*** eine Mitunternehmerstellung erlangt hätten, auch wenn sie das Sonderbetriebsvermögen nicht anteilmäßig erhalten hätten.

Es sei aber zu überprüfen, ob die Veräußerung des 75 %-igen Gesellschaftsanteils durch die Beschwerdeführerin einen Veräußerungstatbestand eines steuerlichen Mitunternehmeranteiles im Sinne des § 24 Abs. 1 Z 1 EStG sei. Dies sei jedoch nach Ansicht des Finanzamtes beim Beschwerdeführer nicht der Fall, da keine Veräußerung eines steuerlichen

Mitunternehmeranteiles vorliege, da ein Mitunternehmeranteil immer auch das zugehörige Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters umfasse.

Der in der vom Beschwerdeführer zitierten Literatur vertretenen Ansicht, dass die Übertragung eines Teiles der Mitunternehmerschaft mit der Übertragung eines Teilbetriebes vergleichbar sei, stimme das Finanzamt nicht zu, da die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils auch wirtschaftlich nicht immer vergleichbar mit der Veräußerung eines Teilbetriebes sei. Ein Teilbetrieb sei ein organisatorisch in sich geschlossener, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter Teil eines Betriebes, der durch diese Geschlossenheit ermögliche, die gleiche Erwerbstätigkeit ohne weiteres fortzusetzen. Würde man der Rechtsmeinung folgen, dass eine Übertragung eines Teiles einer Mitunternehmerschaft ohnehin in jedem Fall wirtschaftlich die Veräußerung eines Teilbetriebes sei, so wäre ein gesondertes Nennen der Mitunternehmerschaften im Gesetzestext des § 24 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 obsolet. Dies könne jedoch dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden. Nach Ansicht des Finanzamtes komme in § 24 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 der Grundsatz zum Ausdruck, dass der Mitunternehmeranteil nicht automatisch vom Begriff "*Betrieb*" und „*Teilbetrieb*“ mitumfasst sei. Der Gesetzgeber habe durch das ausdrückliche Nennen der Mitunternehmerschaften die Veräußerung von (steuerlichen) Mitunternehmeranteilen lediglich zur Betriebsveräußerung und Teilbetriebsveräußerung gleichbehandelt wissen wollen. Darauf ob, die Veräußerung eines Anteiles an einer Personengesellschaft ohne Sonderbetriebsvermögen überhaupt eine Veräußerung eines Mitunternehmeranteiles im steuerlichen Sinne sei, gehe auch die vom Beschwerdeführer genannte Fundstelle nicht ein, da ja der steuerliche Mitunternehmeranteil nach der österreichischen und deutschen Rechtsprechung immer auch zwingend das Sonderbetriebsvermögen mitumfasse. Auch die vom Beschwerdeführer zitierte Fundstelle gehe davon aus, dass das Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers keinesfalls eine wesentliche Grundlage für einen Teil der Mitunternehmerschaft sei, sondern, wenn überhaupt, eine wesentliche Grundlage der gesamten Mitunternehmerschaft. Nach der deutschen Rechtsprechung (mit Fundstellen) könnten auch die Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens wesentliche Betriebsgrundlagen des Mitunternehmeranteils sein.

Es entspreche der Ansicht des Finanzamtes, dass das Sonderbetriebsvermögen, welches aus mehreren Grundstücken bestehe, eine wesentliche Grundlage des Betriebsvermögens der Personengesellschaft bestehend aus dem Gesellschaftsvermögen und Sonderbetriebsvermögen sei. Die Grundstücke seien als wesentliche Grundlage für den Mitunternehmeranteil und für den Betrieb der ***1*** GmbH & Co KG zu sehen, da auf diesen Grundstücken die Betriebsgebäude angesiedelt seien. Diese Grundstücke würden daher in einem funktional wesentlichen Zusammenhang mit dem Betrieb der ***1*** GmbH & Co KG stehen. Schon das Ausmaß der rund 10.000 m² großen Betriebsfläche samt Betriebsgebäude sei für das Ausüben des Betriebes unerlässlich. Dieses für den Betrieb funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen sei aber mit dem 75 %-igen Gesellschaftsanteil und damit eine wesentliche Betriebsgrundlage nicht an die Erwerber veräußert worden.

Der Beschwerdeführer habe auch nicht gedanklich 75 % vom Sonderbetriebsvermögen zu Buchwerten in das Privatvermögen entnommen und wiederum als Einlage in den restlichen Mitunternehmeranteil von 25 % überführt. Das Sonderbetriebsvermögen sei ohne (gedankliche) Entnahme durch das Zurückbehalten in der Sonderbilanz unverändert im Betriebsvermögen bestehen geblieben. Eine Entnahme aus dem Betriebsvermögen könne im Steuerrecht nur durch eine außerbetriebliche (zum Beispiel im Rahmen der Vermietung und Verpachtung im Sinne des § 28 EStG 1988) oder einer privaten Nutzung durchgeführt werden. Beides sei beim Beschwerdeführer nicht gegeben gewesen, weshalb durchgängig Betriebsvermögen in Bezug auf das Sonderbetriebsvermögen vorgelegen habe.

Soweit der Beschwerdeführer die Situation mit der eines Einzelunternehmens vergleiche, bestehe eine „*Veräußerungspflicht*“ des Grund und Bodens gerade nicht, wenn der Betrieb mit den wesentlichen Grundlagen verkauft werde, sofern der Grund und Boden als wesentliche Betriebsgrundlage in das Privatvermögen übernommen und dem Erwerber zur Nutzung überlassen würde. Ein Einzelunternehmer, der sein betriebliches Grundstück im Zuge einer Betriebsveräußerung in das Privatvermögen überführe und es dem Erwerber des Betriebes, zum Beispiel im Rahmen einer Vermietung und Verpachtung, zur Verfügung stelle, erziele einen Veräußerungsgewinn gemäß § 24 Abs. 1 Z 1 EStG. Diese Rechtsprechung sei aber im Zusammenhang mit einer Betriebsveräußerung und nicht zur Veräußerung eines steuerlichen Mitunternehmeranteiles ergangen. Der Grund und Boden des Einzelunternehmers werde durch die Betriebsveräußerung und das Zurückbehalten des Grund und Bodens beim Einzelunternehmer und durch die nachfolgende Nutzung im Rahmen des § 28 EStG 1988 in das Privatvermögen überführt. In diesem Fall gebe es nachfolgend gar kein Betriebsvermögen des Veräußerers mehr, da dieses entweder an den Erwerber verkauft oder ihm im Rahmen der Vermietung und Verpachtung zur Verfügung gestellt worden sei.

Ein Mitunternehmeranteil bestehe auch aus dem jeweiligen Sonderbetriebsvermögen. Werde dieses zurückbehalten, liege keine Entnahme aus dem Betriebsvermögen vor und das Sonderbetriebsvermögen bleibe weiterhin Betriebsvermögen. Die Situation des Einzelunternehmers und der Verkauf des Mitunternehmeranteils seien daher nicht miteinander vergleichbar. Der Gesetzgeber habe keine „*Veräußerungspflicht*“ des Grund und Bodens bei Einzelunternehmen normiert, um den Tatbestand des § 24 Abs. 1 EStG 1988 zu erfüllen. Bei Mitunternehmerschaften oder der teilweisen Veräußerung von Mitunternehmeranteilen müsse, um den Tatbestand des § 24 Abs. 1 EStG und darauf aufbauend den des § 37 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 zu erfüllen, der steuerlichen Mitunternehmeranteil bestehend aus dem Gesellschaftsanteil und dem Sonderbetriebsvermögen weitergegeben werden.

§ 37 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 sei eine Begünstigungsvorschrift, eine Tarifbegünstigung. Begünstigungsvorschriften wie die Tarifbegünstigung des § 37 Abs. 5 Z 3 EStG seien generell eng auszulegen.

Da das Finanzamt der Ansicht sei, dass kein Veräußerungsgewinn im Sinne des § 24 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 vorliege, erübrige sich an sich die Frage, ob ein Veräußerungsgewinn im Rahmen des Feststellungsbescheides gesondert für das Jahr 2017 ausgewiesen werden müsse. Nur ergänzend werde vorgebracht, dass im Falle des Ausscheidens eines Teilhabers in dem betreffenden Kalenderjahr die Einkünfte in jenem Jahr ausgewiesen werden müssten, auch wenn für die Gesellschaft ein abweichendes Wirtschaftsjahr bestehe (mit Fundstelle). An dem abweichenden Wirtschaftsjahr nehme der Ausgeschiedene tatsächlich nicht mehr teil, sodass es unrichtig wäre, solche Einkünfte erst im Folgejahr zu berücksichtigen, in dem es endet. Der Ausgeschiedene sei daher so zu behandeln, als hätte er ein Rumpfwirtschaftsjahr in jenem Kalenderjahr eingeschoben, in welchem er letztmalig Einkünfte aus der von ihm verlassenen Gesellschaft bezogen habe. Auch bei einem Einzelunternehmer ende das Wirtschaftsjahr vorzeitig mit der Aufgabe oder der Veräußerung seines Betriebes (mit Fundstelle). Der Beschwerdeführer habe allerdings in vermindertem Beteiligungsausmaß von 25 % am abweichenden Wirtschaftsjahr der Gesellschaft noch teilgenommen. Daher sei sowohl das gesamte laufende Ergebnis als auch der Veräußerungsgewinn zum Bilanzstichtag 31. Januar 2018 und somit im abweichenden Wirtschaftsjahr 2018 im Feststellungsverfahren zu erfassen und fließe in die Einkommensermittlung des Jahres 2018 beim Beschwerdeführer ein. Die entsprechenden Ausführungen in den EStR 2000 würden nur das vollständige Ausscheiden eines Mitunternehmers aus der Mitunternehmerschaft behandeln. Das Finanzamt vertrete daher die Ansicht, dass im Feststellungsbescheid 2018 kein gesonderter „*spruchmäßiger Ausweis des Gewinnes von € 3.676.000,00 für 2017 möglich*“ sei.

Mit Schreiben datiert vom 28. Januar 2021 übermittelte der Beschwerdeführer ein 27 Seiten umfassendes Rechtsgutachten eines Universitätslehrers, in welchem dieser zum Schluss kommt, dass weder bei Veräußerung eines Teilbetriebes noch bei Veräußerung eines Teiles eines Mitunternehmeranteils für die Anwendbarkeit des § 24 EStG 1988 sämtliche anteiligen stillen Reserven der Wirtschaftsgüter, welche für den Teilbetrieb beziehungsweise den Mitunternehmeranteil wesentlich seien, steuerwirksam aufgedeckt werden müssten. Entscheidend sei ausschließlich, dass der Erwerber in die Lage versetzt werde, das Unternehmen ohne weiteres fortzuführen. Diese Voraussetzung sei beim Beschwerdeführer durch das Übertragen von 75 % des Kommanditanteils mit allen damit verbundenen Gesellschafterrechten sowie der unveränderten Vermietung der zum Sonderbetriebsvermögen zählenden Grundstücke (Grund und Boden) erfüllt. Selbst wenn man aber wie das Finanzamt grundsätzlich eine umfassende anteilige Aufdeckung aller stillen Reserven vertrete, werde durch die Bestimmung des § 24 Abs. 3 EStG 1988 in Verbindung mit § 6 Z 4 EStG 1988 der Ansicht, dass § 24 EStG 1988 mangels anteiligem Aufdecken der anteiligen stillen Reserven stillen Reserven angewendet werden könne, die Rechtsgrundlage entzogen, da das Sonderbetriebsvermögen des Beschwerdeführers nur aus Grund und Boden bestehe. Das Zurückbehalten des Grund und Bodens habe beim Beschwerdeführer keine Auswirkung auf die Anwendung des § 24 EStG 1988, da das Zurückbehalten des Grund und Bodens selbst bei

vollständiger Veräußerung des 100 %-igen Kommanditanteils zu keinem steuerpflichtigen Aufdecken der stillen Reserve geführt hätte. Die stillen Reserven des Grund und Bodens seien ausschließlich im Privatvermögen entstanden und nur aufgrund des § 6 Z 5 lit. b EStG 1988 und der dort normierten Einlagenbewertung mit den privaten Anschaffungskosten im Zuge der Umwandlung nach Art. II UmgrStG (Umgründungssteuergesetz, BGBl. Nr. 699/1991) rechtlich zu stillen Reserven des Betriebsvermögens geworden. Im Zuge der anteiligen Veräußerung der Kommanditbeteiligung seien daher sämtliche auch tatsächlich während der Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen entstandenen stillen Reserven anteilig realisiert worden.

Einleitend wurde in diesem Schriftstück auch der diesem Verfahren zugrundeliegende Sachverhalt umfassender als durch die Verfahrensparteien bis zu diesem Zeitpunkt dargestellt.

Der Beschwerdeführer sei jahrzehntelang Alleingesellschafter und Gesellschafter-Geschäftsführer der ***1*** GmbH gewesen. Die ***1*** GmbH sei mit Stichtag 31. Januar 2017 gemäß UmwG (Umwandlungsgesetz, BGBl. Nr. 304/1996) und Art. II UmgrStG im September 2017 steuerneutral in die ***1*** GmbH & Co KG umgewandelt worden. Der Beschwerdeführer sei bis zum 25. Oktober 2017 der einzige Kommanditist und zugleich der einzige substanzbeteiligte Gesellschafter der gewerblich tätigen ***1*** GmbH & Co KG gewesen. Er habe zugleich auch die Position des einzigen Gesellschafters der ***1*** GmbH, der Komplementärin und Arbeitsgesellschafterin der ***1*** GmbH & Co KG innegehabt. In seiner Funktion als Gesellschaftergeschäftsführer der ***1*** GmbH habe er auch aktiv die Geschäftsführung der ***1*** GmbH & Co KG ausgeübt, sodass er unstrittig kein kapitalistischer Mitunternehmer im Sinne des § 23a EStG 1988 gewesen sei. Der Beschwerdeführer habe seit vielen Jahren Grundstücke (Grund und Boden) an die ***1*** GmbH vermietet. Diese Grundstücke seien, bedingt durch die Umwandlung der ***1*** GmbH in die ***1*** GmbH & Co KG, rückwirkend mit 1. Februar 2017 zu Sonderbetriebsvermögen des Beschwerdeführers hinsichtlich seines 100 %-igen Kommanditanteils geworden und entsprechend § 6 Z 5 lit. b EStG 1988 mit den bisherigen steuerlichen privaten Anschaffungskosten in das Sonderbetriebsvermögen eingelegt worden.

Am 25. Oktober 2017 habe der Beschwerdeführer von seinem 100 %-igen Kommanditanteil insgesamt 75 % an zwei Erwerber, 70% an die ***2*** GmbH und 5 % an Ing. ***3*** ***4*** verkauft. Im Zeitpunkt der Veräußerung von 75 % der Anteile an der ***1*** GmbH & Co KG sei der Beschwerdeführer älter als 60 Jahre gewesen und habe mit Ende Oktober 2017 die Geschäftsführungsfunktion der ***1*** GmbH & Co KG zurückgelegt. Ab diesem Zeitpunkt habe sich der Beschwerdeführer auf das Halten eines 25 %-igen kapitalistischen Mitunternehmeranteils im Sinne des § 23a EStG 1988 an der ***1*** GmbH & Co KG beschränkt. Auch nach Auffassung des Finanzamts erfülle der Beschwerdeführer die spezifischen personenbezogenen Voraussetzungen des § 37 Abs. 5 EStG 1988.

Mit **Schreiben vom 12. Februar 2021 ergänzte der Beschwerdeführer sein Vorbringen**

insofern, als er zum Ausdruck brachte, dass er nicht die Meinung teile, dass aus der Formulierung des § 24 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, nämlich dem ausdrücklichen Nennen der Mitunternehmerschaften, geschlossen werden könne, dass Teile von Mitunternehmerschaften und Teilbetriebe nicht gleichbehandelt werden könnten.

Die gesetzliche „*Notwendigkeit und Zweckmäßigkeit*“ der Nennung von Mitunternehmeranteilen im Gesetzestext des § 24 EStG 1988 ergebe sich schon aus der gesonderten Normierung der Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen seien, in § 21 Abs. 2 Z 2 EStG 1988, in § 22 Z 3 EStG 1988 und in § 23 Z 2 EStG 1988. Es wäre ja wohl rechtstechnisch eigenartig, wenn zwar laufende Gewinnanteile an Mitunternehmerschaften gesondert im Gesetz genannt würden, Veräußerungsgewinne aus Anteilen an Mitunternehmerschaften in § 24 aber dann nicht gesondert angeführt wären.

Aus der identen Wortwahl in § 6 Z 9a EStG 1988 „*der Anteil eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist*“ und in § 24 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 „*eines Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist*“, ließe dies ebenfalls erkennen. Bei der unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen sei die Nicht-Mitübertragung des Sonderbetriebsvermögens unschädlich für das Vorhandensein und Übertragen eines Mitunternehmeranteils zu Buchwerten. Dies könne auch bei der entgeltlichen Übertragung nicht anders sein.

Auch im Artikel III UmgrStG, wonach auch Mitunternehmeranteile, das seien „*Anteile an Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind*“, einbringungsfähig. § 12 Abs. 2 Z 2 UmgrStG sei im Übrigen wortgleich mit der Formulierung zum Beispiel in § 23 Z 2 EStG 1988 und bringe damit das gleiche inhaltliche Verständnis von „*Mitunternehmeranteil*“ im EStG 1988 und im UmgrStG zum Ausdruck. Im Rahmen einer Einbringung nach Art. III UmgrStG sei es ganz unstrittig, dass Mitunternehmeranteile solche seien und bleiben, auch wenn bei einer Teileinbringung eines Mitunternehmeranteils das Sonderbetriebsvermögen gänzlich zurückbehalten werde (mit Zitat eines Beispiels aus den UmgrStR 2002 [Umgründungssteuerrichtlinien 2002; für das Bundesfinanzgericht nicht bindende Rechtsmeinung des Bundesministeriums für Finanzen]). Damit zeige das Bundesministerium für Finanzen deutlich auf, dass im Bereich der Umgründungssteuer ein einbringungsfähiger Mitunternehmeranteil begünstigtes Vermögen auch dann bleibe, wenn Sonderbetriebsvermögen gar nicht mitübertragen werde, was auch für die Teileinbringung eines Mitunternehmeranteils gelte. Da § 12 Abs. 2 UmGrStG ausdrücklich auf das Einkommensteuergesetz verweise, sei diese Überlegungen auch für die Einkommensteuer anwendbar. Eine Einbringung nach Art. III UmGrStG sei nach der Verwaltungsgerichtshofsjudikatur eine steuerneutrale Veräußerung, auch wenn dadurch der Buchwert fortgeführt werde. Es sei nicht ersichtlich, warum dem Begriff des

Mitunternehmeranteils in § 24 Abs. 1 EStG 1988 ein anderer Inhalt beigelegt werden solle, als jener in § 12 Abs. 2 UmgrStG in Verbindung mit § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 beziehungsweise § 24 Abs. 7 EStG 1988.

Es würde noch mal festgehalten, dass eine vollständige Veräußerung aller Betriebsgrundlagen gar nicht Voraussetzung für die Anwendung des § 24 EStG 1988 sei. Der Beschwerdeführer vermiete den zurückbehaltenen Grund und Boden an die Personengesellschaft. Diese reiche nach herrschender Ansicht beim Einzelunternehmen aus, um die Voraussetzungen des § 24 EStG 1988 zu erfüllen. Nichts Anderes könne daher bei einer Teilveräußerung eines Mitunternehmeranteils gelten.

In einer **Stellungnahme des Finanzamtes vom 15. Juli 2021** zu diesen beiden Schriftsätzen im Rechtsmittelverfahren der ***1*** GmbH & Co KG gegen die Feststellung der Einkünfte 2018 gemäß § 188 BAO, auf welches vom Beschwerdeführer in einem nachfolgenden Schriftsatz (siehe unten) Bezug genommen wird, führte das Finanzamt aus, dass hinsichtlich Sachverhalt und zu beantwortender Rechtsfrage grundsätzliche Übereinstimmung mit dem Beschwerdeführer herrsche. Vom Beschwerdeführer sei aber nicht erwähnt worden worden, dass das Sonderbetriebsvermögen in der Form des Grund und Bodens in einem funktional wesentlichen Zusammenhang mit dem Betrieb der Beschwerdeführerin stehen würde. Das Finanzamt stimme zwar den theoretischen Ausführungen des Beschwerdeführers zur Veräußerung des ganzen Betriebes ebenso zu, wie den hypothetischen Ausführungen im Zusammenhang mit der Veräußerung eines Teilbetriebes. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei aber eine Teilbetriebsveräußerung nur dann anzunehmen, wenn ein (notwendiges) Betriebsgebäude mitveräußert oder zumindest vermietet werde (mit Fundstelle). Das Sonderbetriebsvermögen bilde für sich keinen eigenen Betrieb und werde ausschließlich in Kombination mit dem Betrieb der Mitunternehmerschaft existent. Es würde sich also eine direkte Verbindung zwischen der Gesellschaft und dem Sonderbetriebsvermögen herstellen lassen. Der Betrieb der Mitunternehmerschaft würde also sowohl das Gesellschaftsvermögen als auch das Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter umfassen. Wenn lediglich der Gesellschaftsanteil oder ein Teil davon veräußert werde, sei ein nicht vollständiger Teilanteil Gegenstand der Veräußerung. Richtungsweisend dazu sei auf die deutsche BFH-Rechtsprechung vom 12.4.2000, XI R 35/99 zu verweisen. Dort sei darauf hingewiesen worden, dass eine synchrone Übertragung von Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögen vorliegen müsse, um § 16 Abs.1 dEStG anwenden zu können. Der deutsche Gesetzeswortlaut (§ 16 dEStG) sei ident mit jenem in Österreich (§ 24 EStG 1988). Der Wortlaut des § 24 Abs. 1 dritter Teilstrich EStG 1988 lasse keinen Zweifel darüber aufkommen, dass ausschließlich die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils eine Veräußerung nach § 24 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 darstelle. Ein bloßer Mitunternehmeranteil sei nicht mit einem ganzen Betrieb zu vergleichen, ebenso wenig mit einem Teilbetrieb. Schon nach dem Wortsinn könne ein Anteil an einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts nach der Rechtsprechung des BFH kein Teilbetrieb sein (vgl. BFH 10.11.2005, IV R 29/04).

Dazu übermittelte der Beschwerdeführer am **8. September 2021 eine Replik**, in welcher die bisherigen Ausführungen des Beschwerdeführers wiederholt und bekräftigt wurden. Insbesondere verwies der Beschwerdeführer sowohl auf die Bestimmungen des § 6 Z 9a EStG 1988 als auch nochmals auf die Bestimmungen des Umgründungssteuerrechts (§ 12 UmGrStG und § 16 Abs. 5 Z 3 und 4 UmGrStG). Dabei kam der Beschwerdeführer zu dem Schluss, dass ein Geschäftsanteil an einer Mitunternehmerschaft auch ohne das bisher zugehörige Sonderbetriebsvermögen als mit Unternehmeranteil im Sinne des § 24 EStG 1988 einbringungsfähig nach Art. III UmGrStG sei, wenn die übrigen Voraussetzungen erfüllt seien. Der Begriff des Mitunternehmeranteils sei im Umgründungssteuergesetz gleich jenem des Einkommensteuergesetzes. Es reiche, um den Tatbestand des § 24 EStG 1988 zu erfüllen, aus, dass einzelne zurückbehaltenen wesentliche Wirtschaftsgüter des Betriebes, des Teilbetriebes oder des Mitunternehmeranteils weiterhin im Betrieb genutzt werden könnten und daher dem Erwerber die im Wesentlichen unveränderte Fortführung des Betriebes möglich sei. Dies sei beim Fall des Beschwerdeführers gegeben und die Voraussetzungen des § 24 EStG 1988 in ihrem Kerngehalt erfüllt.

Mit Schreiben vom **9. September 2021** hat der Beschwerdeführer **den Antrag gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO auf das Durchführen einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen**.

Das Bundesfinanzgericht hat mit Erkenntnis datiert vom 24. November 2021 die Beschwerde der ****1**** GmbH & Co KG gegen den Bescheid über die Feststellung der Einkünfte 2018 entsprechend § 188 BAO gemäß § 279 BAO abgewiesen.

Dabei vertrat das Bundesfinanzgericht die Ansicht, dass durch § 24 EStG 1988 die abschließende Besteuerung bei Beendigung der Zurechnung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils an eine bestimmte Person durch kumulierte Erfassung und Besteuerung der angesammelten stillen Reserven sichergestellt werden solle. Zur Milderung des daraus entstehenden Effektes würden die § 24 und § 37 EStG 1988 Begünstigungen vorsehen. Allerdings müssten die stillen Reserven als Gesamtes im Zuge der abschließenden Zurechnung aufgedeckt werden. Unstrittig sei, dass bei Veräußerung sowohl des Anteils an der Personengesellschaft als auch des Sonderbetriebsvermögens, das Sonderbetriebsvermögen gleich wie der Anteil zu behandeln sei. Das Sonderbetriebsvermögen des Beschwerdeführers sei allerdings nicht mitveräußert, sondern im restlichen Mitunternehmeranteil beibehalten worden. Maßgeblich sei aber, insbesondere auch unter Berücksichtigung der deutschen Judikatur, dass ein Mitunternehmeranteil veräußert werde und dabei die stillen Reserven dieses Mitunternehmeranteils, also auch jene des Sonderbetriebsvermögens, aufgedeckt würden. Der Mitunternehmeranteil umfasse aus steuerlicher Sicht die quotenmäßigen Anteile am gemeinschaftlichen Vermögen sowie allfällige Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters. Dies werde auch durch die Bilanzbündeltheorie gestützt. Das isolierte Aufgeben von Bestandteilen eines Mitunternehmeranteils, wie des Gesellschaftsanteiles oder nur des Sonderbetriebsvermögens sei nicht als Veräußerung des Mitunternehmeranteils im

Sinne des § 24 EStG 1988 zu werten. Werde also nur ein Teil des Geschäftsanteiles veräußert und das Sonderbetriebsvermögen mit dem restlichen Anteil zurückbehalten, bleibe die Eigenschaft des Sonderbetriebsvermögens als solches durchgehend erhalten und komme es auch nicht zu einer Entnahme. Eine Einordnung unter § 24 EStG 1988 und eine entsprechende Begünstigung nach § 37 EStG 1988 komme nicht in Betracht, da nicht sämtliche stillen Reserven, nämlich jene des Sonderbetriebsvermögens, realisiert worden seien und deshalb kein gesamter Mitunternehmeranteil veräußert worden sei. Dies gelte auch dann, wenn das Sonderbetriebsvermögen weiterhin der Personengesellschaft zur Verfügung gestellt werde.

Im Hinblick darauf, dass zu der im letzten Absatz besprochenen Rechtsfrage keine eindeutige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und widerstreitende Rechtsmeinungen in der Literatur seien, wurde der ***1*** GmbH & Co KG vom Bundesfinanzgericht die Möglichkeit der ordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) eingeräumt.

Im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Januar 2023 (VwGH 26.01.2023, Ro 2022/15/0006) wurde das oben geschilderte Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2018 für die ***1*** GmbH & Co KG wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben.

Dabei hat der Verwaltungsgerichtshof folgende Erwägungen angestellt:

„§ 24 Abs. 1 und 4 EStG 1988 lauten:

„(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).

[...]

(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.‘*

§ 37 Abs. 1 und 5 EStG 1988 lauten auszugsweise:

„(1) Der Steuersatz ermäßigt sich für

- außerordentliche Einkünfte (Abs. 5),*

[...]

auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes.'

**(5) Außerordentliche Einkünfte sind Veräußerungs- und Übergangsgewinne, wenn die Betriebsveräußerung oder -aufgabe aus folgenden Gründen erfolgt:*

Der Steuerpflichtige ist gestorben und es wird dadurch eine Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe veranlasst.

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.

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.'

Strittig ist im Revisionsverfahren, ob die Veräußerung einer Mitunternehmeranteilsquote unter gänzlicher Zurückbehaltung des damit verbundenen Sonderbetriebsvermögens eine Betriebsveräußerung im Sinne des § 24 EStG 1988 darstellt.

Der Anteil am Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft ergibt sich aus dem Anteil der Buchwerte des gesamten Betriebsvermögens der Mitunternehmerschaft, welches in der Gesellschaftsbilanz, Ergänzungs- und Sonderbilanz dargestellt ist (vgl. VwGH 8.3.1994, 91/14/0173). Der Mitunternehmeranteil umfasst daher nicht nur den Anteil am Gesellschaftsvermögen, sondern auch das Sonderbetriebsvermögen.

Wirtschaftsgüter im Eigentum eines Mitunternehmers, welche dieser der Mitunternehmerschaft zur betrieblichen Nutzung zur Verfügung stellt, gehören zum notwendigen Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft. Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb der Gesellschaft dienen, zählen somit auch dann, wenn sie nicht der Gesellschaft, sondern dem Gesellschafter gehören, zum Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft (vgl. VwGH 19.5.2005, 2000/15/0179).

Nach § 24 Abs. 1 Z 1 3. TS EStG 1988 liegt ein Veräußerungsgewinn vor, wenn ein Anteil eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist, veräußert wird. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gilt dies nicht nur für die Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils, sondern auch, wenn nur eine quotale Veräußerung des Anteils erfolgt (vgl. VwGH 6.4.1995, 94/15/0194; 8.3.1994, 91/14/0173).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt eine Betriebsveräußerung vor, wenn ein in sich organisch geschlossener Kreis von Wirtschaftsgütern übereignet wird, der die wesentliche Grundlage des Betriebes bildet, wenn also ein lebender Betrieb veräußert wird und der Erwerber dadurch in die Lage versetzt wird, den Betrieb fortzuführen. Dabei ist der zivilrechtliche Titel, der den Erwerber zur Nutzung bestimmter Teile

des Betriebsvermögens berechtigt, nicht ausschlaggebend (vgl. VwGH 28.9.2011, 2008/13/0025, mwN). Gehört eine Liegenschaft zu den wesentlichen Grundlagen des Betriebes und wird sie im Zuge der Veräußerung aller übrigen wesentlichen Grundlagen zurückbehalten, so reicht es aus, wenn dem Erwerber unter Mitwirkung des Veräußerers die Nutzung an der Liegenschaft verschafft wird (vgl. VwGH 24.2.2011, 2009/15/0161, mwN).

§ 24 EStG 1988 setzt somit voraus, dass der Erwerber in die Lage versetzt wird, das Unternehmen ohne weiteres fortzuführen (vgl. näher Doralt EStG¹⁸, § 24 Tz 104).

Im Revisionsfall hat MN eine Quote seines Mitunternehmeranteils an der Revisionswerberin veräußert und das anteilige Sonderbetriebsvermögen, das weiterhin an die Revisionswerberin vermietet blieb und damit ununterbrochen notwendiges Betriebsvermögen darstellte, zurückbehalten. Der Revisionswerberin und damit auch den Erwerbern der Mitunternehmeranteile wurde damit die Weiterführung des Betriebes ermöglicht. Es liegt somit eine Veräußerung im Sinne des § 24 EStG 1988 vor.

Das Bundesfinanzgericht stützte seine abweichende Beurteilung wesentlich darauf, dass § 24 EStG 1988 nicht ohne Rückgriff auf § 37 EStG 1988 ausgelegt werden könne. Dies ist nicht zutreffend. Die Auslegung des § 24 EStG 1988 hat losgelöst von § 37 EStG 1988 zu erfolgen, weil das Vorliegen einer (Betriebs)Veräußerung im Sinne des § 24 EStG 1988 noch nichts über die Anwendbarkeit der Begünstigungen des § 37 EStG 1988 aussagt, da für diese weitere Voraussetzungen zu erfüllen sind.

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.

Zweck der - wie aus der Revision ersichtlich von MN angestrebten - Steuersatzermäßigung gemäß § 37 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 ist die Begünstigung der zwangsweisen Beendigung einer betrieblichen Tätigkeit. Werden ab Erreichen der gesetzlichen Altersgrenze von 60 Jahren aus einer Betriebsveräußerung Veräußerungsgewinne erzielt, unterstellt das Gesetz im Falle einer damit verbundenen Zurückziehung aus dem bisherigen Erwerbsleben typisierend eine zwangsweise Beendigung der betrieblichen Tätigkeit im Hinblick auf die zu erfolgende Neuordnung des Lebens des Veräußerers angesichts eines (nahen) Pensionsantritts (vgl. VwGH 21.4.2021, Ra 2019/15/0156).

§ 37 Abs. 5 EStG 1988 begünstigt nicht alle Tatbestände des § 24 Abs. 1 EStG 1988, sondern nur die Betriebsveräußerung (also die Veräußerung des gesamten Betriebes) und die Betriebsaufgabe. Eine Teilbetriebsveräußerung ist von dieser Bestimmung nicht erfasst; der Steuerpflichtige muss seinen gesamten Betrieb veräußern oder aufgeben. Die Veräußerung von Mitunternehmeranteilen ist insoweit einer Betriebsveräußerung gleichzuhalten (dies ergibt sich schon aus dem Verweis auf die Mitunternehmerstellung in § 37 Abs. 5 Z 2 EStG 1988, vgl. auch VwGH 25.6.2020, Ra 2019/15/0016; 21.4.2021, Ra 2019/15/0156, die jeweils die Veräußerung von Mitunternehmeranteilen betrafen). Da § 37 Abs. 5 EStG 1988 die Veräußerung des gesamten Betriebes verlangt, bedeutet dies auch für Mitunternehmeranteile, dass der gesamte Mitunternehmeranteil veräußert werden muss, um die Voraussetzungen des § 37 Abs. 5 EStG 1988 zu erfüllen. Die Veräußerung bloß einer Quote erfüllt den Tatbestand grundsätzlich nicht.

MN hat nicht seinen gesamten Mitunternehmeranteil veräußert, sondern nur 75 % davon. Die Veräußerung nur einer Quote eines Mitunternehmeranteils berechtigt nicht zur

Hälftesteuersatzbegünstigung. Die Geltendmachung des aliquoten Freibetrags gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988 steht aber zu.

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).

Da das Bundesfinanzgericht zu Unrecht das Vorliegen eines Veräußerungsgewinnes im Sinne des § 24 EStG 1988 verneint hat, hat es sein Erkenntnis mit einer inhaltlichen Rechtswidrigkeit belastet. Es war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.“

Am **25. April 2023** stellte der Beschwerdeführer den **Antrag**, für den Fall, dass die Tarifbegünstigung nach § 37 Abs. 5 EStG 1988 auf den Veräußerungsgewinn nach § 24 EStG 1988 aus der Veräußerung des 75 %-igen Kommanditanteiles an der ***1*** GmbH & Co KG nicht angewendet werde, die **Dreijahresverteilung** nach § 37 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 anzuwenden. Dabei solle dieser Antrag sowohl für das Jahr 2017 als auch 2018 gelten, egal, wie der Veräußerungsgewinn zeitlich zugeordnet werde.

Im fortgesetzten Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht betreffend die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2018 für die ***1*** GmbH & Co KG wurde diese Beschwerde erneut gemäß § 279 BAO mit **Erkenntnis datiert vom 25. Mai 2023** abgewiesen und dabei der Veräußerungsgewinn mit einem Betrag von € 3.676.000,00 festgestellt.

Dabei wurde auf die Bindungswirkung des § 63 Abs. 1 VwGG (Verwaltungsgerichtshofgesetz 1985, BGBl. Nr. 10/1985) hingewiesen und dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Januar 2023 (VwGH 26.01.2023, Ro 2022/15/0006, siehe wörtlich oben) folgend erkannt, dass von einer Veräußerung eines Mitunternehmeranteils im Sinne des § 24 EStG 1988 auch bei nicht vollständiger Veräußerung des Mitunternehmeranteils auszugehen sei. Bei einer solchen quotalen Veräußerung des Anteils liege ebenfalls ein Veräußerungsgewinn im Sinne des § 24 Abs. 1 Z 3 3. Teilsatz EStG 1988 vor. Durch die Veräußerung von 75 % des Geschäftsanteiles des Beschwerdeführers sei es den Erwerbern möglich gewesen (wohl auch unter Berücksichtigung der weiteren Vermietung des im Sonderbetriebsvermögen des Beschwerdeführers befindlichen Grund und Bodens an die Personengesellschaft) den Betrieb ohne Weiteres fortzuführen. Der Verwaltungsgerichtshof habe ebenfalls klar herausgearbeitet, dass die Begünstigung des § 37 Abs. 5 EStG 1988 bei einer Teilbetriebsveräußerung (und somit auch nicht bei einer lediglich anteiligen Veräußerung eines Mitunternehmeranteils) nicht anzuwenden sei, weil die Veräußerung bloß einer Quote diesen Tatbestand grundsätzlich nicht erfülle. Da der Beschwerdeführerin mit der Eingabe vom 25. April 2023 beantragt habe, die Dreijahresverteilung des § 37 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 anzuwenden, komme das grundsätzlich mögliche Geltendmachen des aliquoten Freibetrages nach § 24 Abs. 4 EStG 1988 nicht in Betracht. Es gebe auch keinen Grund den

Feststellungsbescheid vorläufig nach § 200 BAO zu erlassen und sei die abschließende Beurteilung, ob die Begünstigungen nach § 37 EStG 1988 zustehen würden, im Einkommensteuerverfahren des Beschwerdeführers vorzunehmen.

Am **19. Oktober 2023 ergänzte der Beschwerdeführer sein Vorbringen** und erklärte, dass der Beschwerdeführer die Geschäftsführungsfunktion in der ***1*** GmbH & Co KG, deren Gesellschaftsvertrag dem Regelstatut des UGB (Unternehmensgesetzbuch, dRGI. S 219/1897) entspreche, in Form der Geschäftsführung für die Komplementär-GmbH (***1*** GmbH) ausgeübt habe. Diese Geschäftsführung habe er mit Ende Oktober 2017 zurückgelegt und seine Mitwirkung an der werbenden Tätigkeit der ***1*** GmbH & Co KG gänzlich eingestellt. Der Beschwerdeführer habe zeitgleich mit der Abtretung des 75 %-igen Mitunternehmeranteils an der ***1*** GmbH & Co KG auch seinen Anteil an der Komplementärgesellschaft ***1*** GmbH zu 75 % an die beiden anderen Kommanditisten im selben Beteiligungsverhältnis, nämlich 70 % an die internationale Konzerntochter ***2*** GmbH und 5 % an Ing. ***3*** ***4***) abgetreten, sodass er infolge seiner Stellung als Kommanditist, welche dem Regelstatut des UGB entspreche, mangels Weisungsrechts auch keinen Einfluss mehr auf die Geschäftsführung der Komplementär GmbH und damit auch keinen Einfluss mehr auf die Geschäftsführung der ***1*** GmbH & Co KG ausüben habe können. Als Folge seiner Stellung als nicht mitwirkender, kapitalistischer Kommanditist im Sinne des § 23a EStG 1988 sei für seinen 25 %-igen Gewinnanteil auch keine Sozialversicherungsbeiträge mehr angefallen. Da ab November 2017 als Folge der Einstellung der Erwerbstätigkeit die Pflichtversicherung weggefallen sei, habe der Beschwerdeführer nachweislich eine freiwillige Weiterversicherung in der Krankenversicherung bis zum Antritt der vorzeitigen Alterspension beantragt und bezahlt. Die Grundvoraussetzung für die Weiterversicherung in der Krankenversicherung sei das zwingende Ausscheiden aus der Pflichtversicherung, welches mit der Beendigung der aktiven Tätigkeit einhergehe.

Im Feststellungsbescheid des Finanzamtes vom 10. Oktober 2020 und auch im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 24. November 2021 betreffend die Feststellung der Einkünfte 2018 der ***1*** GmbH & Co KG gemäß § 188 BAO sei keine Entscheidung über den Hälftesteuersatz nach § 37 EStG 1988 getroffen worden. Eine solche Entscheidung wäre im Feststellungsverfahren auch nicht möglich gewesen, da dort nur abzusprechen sei, ob ein Veräußerungsgewinn im Sinne des § 24 EStG 1988 vorliege. Ob dies zu einer Tarifiermäßigung nach § 37 Abs. 5 EStG 1988 oder § 37 Abs. 2 EStG 1988 führe, sei im Einkommensteuerverfahren zu entscheiden (mit Literaturhinweis).

Nur in der Begründung des Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichtes datiert vom 24. November 2021 betreffend die Feststellung der Einkünfte 2018 der ***1*** GmbH & Co KG gemäß § 188 BAO sei auf § 37 EStG 1988 Bezug genommen worden, um mithilfe dieser Bestimmung den § 24 EStG 1988 auszulegen, um unter Bezug auf die deutsche Judikatur

zum Schluss zu kommen, dass kein Veräußerungsgewinn im Sinne dieser Bestimmung vorliege, da das Sonderbetriebsvermögen nicht (anteilmäßig) mitveräußert worden sei.

Dieses Erkenntnis habe der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 26.01.2023, 2022/15/0006) mit der Begründung aufgehoben, dass ein Veräußerungsgewinn nach § 24 Abs. 1 Z 1 dritter Teilsatz EStG 1988 auch bei einer quotalen Veräußerung eines bestehenden Mitunternehmeranteils vorliege. Da die im Sonderbetriebsvermögen des Beschwerdeführers befindlichen Grundstücke der ***1*** GmbH & Co KG weiterhin zur Nutzung überlassen würden und den Erwerbern der Geschäftsanteile die Fortführung des Betriebes dadurch ermöglicht worden sei, liege ein Veräußerungsgewinn im Sinne des § 24 Abs. 1 Z 1 dritter Teilsatz EStG 1988 vor.

In dieses Erkenntnis habe der Verwaltungsgerichtshof als nicht bindendes „*obiter dictum*“ Ausführungen zu § 37 Abs. 5 EStG 1988 aufgenommen. Danach würde die Veräußerung bloß einer Quote eines Mitunternehmeranteils grundsätzlich die Voraussetzungen des § 37 Abs. 5 EStG 1988 nicht erfüllen.

Im fortgesetzten Beschwerdeverfahren habe das Bundesfinanzgerichts betreffend die Feststellung der Einkünfte 2018 der ***1*** GmbH & Co KG gemäß § 188 BAO einen Veräußerungsgewinn im Sinne des § 24 EStG 1988 von € 3,676.000,00 ohne Abzug eines Freibetrages nach § 24 Abs. 4 EStG 1988 festgestellt und ausgeführt, dass die Beurteilung der Voraussetzungen der Begünstigungen nach § 37 Abs. 5 EStG 1988 oder § 37 Abs. 2 EStG 1988 nur im Einkommensteuerverfahren vorgenommen werden könne.

Der Beschwerdeführer bekräftigte, dass er für diesen festgestellten Veräußerungsgewinn die Begünstigung des Hälftesteuersatzes nach § 37 Abs. 5 EStG 1988 begehre und für den Fall, dass diese Begünstigung nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht zustehe, stelle er als Eventualbegehren den Antrag auf Dreijahresverteilung nach § 37 Abs. 2 EStG 1988. Die gesetzlichen Voraussetzungen dafür seien jedenfalls erfüllt.

Nach Ansicht des Beschwerdeführers könne § 37 Abs. 5 EStG 1988 in seinem Fall angewendet werden, da der Verwaltungsgerichtshof im obiter dictum des oben wörtlich wiedergegebenen Erkenntnisses (VwGH 26.01.2023, 2022/15/0006) nur davon gesprochen habe, dass grundsätzlich bei der Veräußerung der Quote eines Mitunternehmeranteils die Halbsatzbegünstigung nicht zustehe. Aus dieser Formulierung lasse sich schließen, dass es Ausnahmen gebe, in welchen der Grundsatz nicht zur Anwendung komme. Ob dies beim Beschwerdeführer der Fall sei, habe der Verwaltungsgerichtshof nicht prüfen müssen und habe sich in der Sachverhaltsdarstellung auch nicht damit auseinandergesetzt, dass der Beschwerdeführer seine Geschäftsführerfunktion bei der Komplementär-GmbH zurückgelegt und welche Dienstleistungen der Beschwerdeführer als Kommanditist ab 25. Oktober 2017 an die ***1*** GmbH & Co KG erbracht habe.

Die entscheidende Tatsache, dass der Beschwerdeführer ab dem Verkauf von 75 % seiner Beteiligung nur noch kapitalistischer Kommanditist, beziehungsweise Mitunternehmer, ohne Mitwirkung im Betrieb gewesen sei, habe der Verwaltungsgerichtshof nicht in sein Erkenntnis übernommen.

Ein kapitalistischer Mitunternehmer sei ein Gesellschafter, der Dritten gegenüber eingeschränkt oder gar nicht hafte und keine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative entfalte. Eine Mitunternehmerinitiative sei als „*ausgeprägt*“ im Sinne des § 23a EStG 1988 anzusehen, wenn sie deutlich über die bloße Wahrnehmung von Kontrollrechten hinausgehe und in einer aktiven unternehmerischen Mitarbeit für das Unternehmen bestehe. Der Begriff des kapitalistischen Mitunternehmers des § 23a EStG 1988 einerseits und der entsprechende Begriff der Judikatur und Verwaltungspraxis zu § 37 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 andererseits, seien inhaltsgleich (mit Fundstellen). Der Beschwerdeführer habe ab 25. Oktober 2017 entsprechend dem, dem Regelstatut des UGB entsprechenden, Gesellschaftsvertrag der ***1*** GmbH & Co KG keine über die Wahrnehmung von Kontrollrechten hinausgehende aktive unternehmerische Mitarbeit in der ***1*** GmbH & Co KG entfaltet. Seit diesem Zeitpunkt sei der Beschwerdeführer nur noch kapitalistischer Kommanditist im Sinne des § 23a EStG 1988 ohne Mitwirkung an derwerbenden Tätigkeit der Kommanditgesellschaft.

Es entspreche der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, dass auch eine Mitunternehmerische Beteiligung dann keine Erwerbstätigkeit sei, wenn ein Kommanditist keine wesentliche andere Funktion als ein Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft innehabe. Kapitalistischer Mitunternehmer im Sinne des § 23a EStG 1988, welche nicht an derwerbenden Tätigkeit der Kommanditgesellschaft mitwirken würden und deren Stellung dem Regelstatut des UGB entspreche, hätten eine dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft vergleichbare Stellung, also eine Stellung wie ein GmbH-Gesellschafter (mit Fundstellen). Unter diesen Voraussetzungen sei ein kapitalistischer Mitunternehmer nicht erwerbstätig. Konsequenterweise sei der Verkauf einer solchen kapitalistischen Kommanditbeteiligung keine Einstellung der Erwerbstätigkeit und könne auch nicht den Hälftesteuersatz des § 37 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 vermitteln. Die Einkommensteuerrichtlinien 2000 würden ausführen, dass der Hälftesteuersatz wegen altersbedingter Einstellung der Erwerbstätigkeit erfordere, dass das Anfallen des Veräußerungsgewinnes durch die Einstellung der Erwerbstätigkeit bedingt sei oder in engem zeitlichen Zusammenhang damit stehen müsse. Wirke der Mitunternehmer einer kapitalistisch organisierten Kommanditgesellschaft nicht an derwerbenden Tätigkeit der Kommanditgesellschaft mit, sondern habe er in wirtschaftlicher Sicht bloß die einem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft vergleichbare Stellung durch das Wahrnehmen von Kontroll- und Widerspruchsrechten sowie das Mitwirken an Gesellschafterbeschlüssen, könne nicht von einer Erwerbstätigkeit gesprochen werden. Dementsprechend sei die Aufgabe einer kapitalistischen Mitunternehmerbeteiligung nicht begünstigt (mit Fundstellen).

Der Beschwerdeführer sei nur bis zum 25. Oktober 2017 als geschäftsführender Kommanditist seiner Kommanditgesellschaft erwerbstätig gewesen. Dann habe er den weitaus größten Teil seiner Kommanditbeteiligung verkauft und sei nicht mehr erwerbstätig gewesen, sondern habe nur noch die verbliebene Beteiligung gehalten, die wirtschaftlich einer Kapitalgesellschaftsbeteiligung gleichzuhalten sei. Deswegen müsse der Verkauf der 75 %-igen Mitunternehmerbeteiligung wirtschaftlich als vollständige Betriebsveräußerung gewertet werden. Wirtschaftlich sei dem Beschwerdeführer nur noch eine inaktive, einer GmbH-Beteiligung vergleichbare Beteiligung im Sinne des § 23a EStG 1988 verblieben.

Wenn ein Unternehmer seinen Betrieb verkaufe und in Pension gehe, würde ihm der Hälftesteuersatz nach § 37 Abs. 5 EStG 1988 sogar zustehen, wenn er zusätzlich eine 100 %-ige GmbH-Beteiligung mit vollem Weisungsrecht behalte. Es könne daher auch nicht schädlich sein, wenn der Beschwerdeführer die einer Kapitalgesellschaftsbeteiligung gleichzuhaltende 25 %-ige kapitalistische Beteiligung an der ***1*** GmbH & Co KG gehalten habe. Das Versagen des Hälftesteuersatzes wäre für den Beschwerdeführer eine Benachteiligung, wenn man bedenkt, dass dieser selbst dann zustehen würde, wenn ein Unternehmer seinen Betrieb an eine vollständig in seinem Eigentum stehende GmbH verkaufen würde (mit Fundstelle). Ein späterer Verkauf der 25 %-igen kapitalistischen Beteiligung an der ***1*** GmbH & Co KG würde mangels Erwerbstätigkeit nicht zum Hälftesteuersatz und auch nicht zu den für den Verkauf von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen zustehenden Begünstigungen führen.

Zweck der Steuersatzermäßigung gemäß § 37 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 sei die Begünstigung der Beendigung einer betrieblichen Tätigkeit, welche sich beim Zurückziehen aus dem bisherigen Erwerbsleben typisierend im Hinblick auf die zu erfolgende Neuordnung des Lebens des Veräußerers angesichts eines (nahen) Pensionsantritts zwangsläufig ergebe (mit Fundstellen).

Diese Situation sei auch gegeben, wenn ein bisher aktiver Mitunternehmer unter massiver Abstockung seiner Beteiligung zum bloß kapitalistischen Gesellschafter einer GmbH & Co KG im Sinne des § 23a EStG 1988 werde und wie der Beschwerdeführer in den altersbedingten Ruhestand trete und dies insofern „zwangsweise“. Es entspreche daher dem Zweck des Gesetzes auf den beschwerdegegenständlichen Verkauf den Hälftesteuersatz des § 37 Abs. 5 EStG 1988 anzuwenden.

Das Abstocken eines Mitunternehmeranteils und das Einstellen jeglicher Mitwirkung am Betrieb der Kommanditgesellschaft, sodass nur noch eine inaktive, kapitalistische Beteiligung im Sinne des § 23a EStG 1988 vorliege, sei das Einstellen dieser Erwerbstätigkeit, was auch die Einkommensteuerrichtlinien 2000 so sehen würden. Das Vorgehen des Beschwerdeführers entspreche daher bei einem Einzelunternehmen der Beendigung der Erwerbstätigkeit durch die Veräußerung des gesamten Unternehmens, weswegen ihm die Begünstigung des Hälftesteuersatzes nach § 37 Abs. 5 EStG 1988 zukomme. Andernfalls würde weder der Verkauf der 75 % noch der Abverkauf der restlichen 25 % der Beteiligung an der ***1***

GmbH & Co KG zur Anwendung des Hälftesteuersatzes nach § 37 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 und damit einem unsachlichen Ergebnis führen.

§ 37 Abs. 5 EStG 1988 solle die Progressionswirkung des Zusammenballens von Einkünften bei gleichzeitigem Einstellen aktiven Erwerbstätigkeit verhindern. Beim Beschwerdeführer habe sein oben beschriebenes Vorgehen ein massives Zusammenballen von Einkünften inklusive Auflösen von stillen Reserven einschließlich Firmenwert bewirkt.

Da sich das oben dargestellte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes nicht mit der bloß kapitalistischen Mitunternehmereigenschaft im Sinne des § 23a EStG 1988 auseinandergesetzt habe, würde dieses Erkenntnis einer Erledigung der Beschwerde im Sinne des Beschwerdeführers nicht entgegenstehen.

Auch hinsichtlich der Einkommensteuerrichtlinien 2000, welche seit ihrer Erstfassung für das Gewähren der Halbsatzbegünstigung bis zum Update im Jahr 2023 vorgesehen habe, dass mit der Quote am Personengesellschaftsanteil auch die Quote am Sonderbetriebsvermögen mitveräußert werden müsse, sei die gegenständliche Beschwerde ein Sonderfall. Das Sonderbetriebsvermögen des Beschwerdeführers bestehe ausschließlich aus Grund und Boden. Seit der Einführung der Immobilienbesteuerung im Jahr 2012 würden die Einkommensteuerrichtlinien 2000 vorsehen, dass Gewinnanteile, welche im Rahmen einer Betriebsveräußerung oder –aufgabe auf die Veräußerung oder Entnahme von Grundstücken im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988 entfallen würden, nicht Teile eines Veräußerungs- oder Aufgabegewinnes im Sinne des § 24 EStG 1988 seien. Dies gelte auch für die Veräußerung von Mitunternehmeranteilen und Grundstücken des Sonderbetriebsvermögens. Hätte der Beschwerdeführer sein Sonderbetriebsvermögen zum Teil oder zur Gänze mit dem Geschäftsanteil mitveräußert, hätte sich die Höhe des Veräußerungsgewinnes nach § 24 EStG 1988 nicht verändert, außer der Beschwerdeführer hätte ausdrücklich einen Antrag auf Verzicht auf den besonderen Steuersatz nach § 30a EStG 1988 gestellt, wozu er aber nicht verpflichtet gewesen wäre. Es könne daher auch nicht schädlich sein, dass der Beschwerdeführer die Grundstücke zurückbehalten habe. Dadurch seien die Grundstücke steuerhängig geblieben und würden beim späteren Verkauf dem fixen Steuersatz nach § 30a EStG 1988 unterliegen (mit Literaturhinweis).

Entscheidend sei daher, dass sich die Höhe des Veräußerungsgewinnes des Beschwerdeführers nicht verändert hätte, wenn die Grundstücke zur Gänze oder zum Teil mitverkauft worden wären. Auf diese Besonderheit sei weder das Bundesfinanzgericht noch der Verwaltungsgerichtshof im Beschwerdeverfahren ***1*** GmbH & Co KG eingegangen. Ein Vorgang, der keinerlei Auswirkungen auf die Höhe des Veräußerungsgewinnes im Sinne des § 24 EStG 1988 habe, könne für die Anwendbarkeit des § 37 Abs. 5 EStG 1988 nicht schädlich sein.

Im Feststellungsverfahren 2018 der ***1*** GmbH & Co KG habe sich das Bundesfinanzgericht auch auf die deutsche Rechtslage und die Judikatur des BFH berufen. Auch diese sehe den Sinn der Regelungen über die begünstigte Versteuerung betrieblicher Veräußerungsgewinne darin, die zusammengeballte Realisierung der über viele Jahre entstandenen stillen Reserven nicht nach dem progressiven Einkommensteuertarif zu erfassen. Die deutsche Rechtslage unterscheide sich aber von der österreichischen, wenn, wie beim Beschwerdeführer, das Sonderbetriebsvermögen nur aus Grundstücken bestehe.

Die Mitveräußerung der Grundstücke erfolge in Österreich zum besonderen Steuersatz des § 30a Abs. 1 EStG 1988 und der pauschalen Bemessungsgrundlage nach § 30 Abs. 4 in Verbindung mit § 4 Abs. 3a Z 3 lit. a EStG 1988. Das Mitveräußern der Grundstücke wirke sich in Österreich daher nicht progressionserhöhend für die anderen Einkünfte aus. Der auf die Grundstücke entfallende Veräußerungsgewinn unterliege dem besonderen Steuersatz des § 30a Abs. 1 EStG 1988. Da die Progression für den steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn im Sinne des § 24 EStG 1988 völlig unabhängig davon sei, ob auch noch die Grundstücke zum Steuersatz des § 30a Abs. 1 EStG 1988 mitverkauft würden oder nicht, könne es für den Hälftesteuersatz gar nicht schädlich sein, die Grundstücke des Sonderbetriebsvermögens nicht zugleich mit dem Personengesellschaftsanteil zu verkaufen.

Die personenbezogenen Voraussetzungen des § 37 Abs. 5 EStG 1988, nämlich das Alter von mindestens 60 Jahren, das Einstellen der Erwerbstätigkeit und die Siebenjahresfrist, habe der Beschwerdeführer, wie auch im Verfahren für die Feststellung der Einkünfte 2018 gemäß § 188 BAO der ***1*** GmbH & Co KG festgehalten, erfüllt.

Zum Eventualantrag auf Dreijahresverteilung nach § 37 Abs. 2 EStG 1988 führte der Beschwerdeführer aus, dass seit dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang (der Geschäftsanteile des Beschwerdeführers) unstrittig mehr als sieben Jahre vergangen seien. Die Dreijahresverteilung verlange nicht, dass eine Beteiligung zu 100 % verkauft werde und liege wie im Feststellungsverfahren klargestellt, ein entsprechender Veräußerungsgewinn im Sinne des § 24 EStG 1988 vor. Es sei beim Beschwerdeführer eine massive Zusammenballung von Einkünften aufgrund der Beteiligungsveräußerung eingetreten.

Mit 3. November 2023 verfasste das **Finanzamt eine weitere Stellungnahme** zur Ergänzung der Begründung der Beschwerde vom 19. Oktober 2023 und führte dabei aus, dass die vom Beschwerdeführer ausgeführte Darstellung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes keiner weiteren Ergänzung durch das Finanzamt bedürfe. In diesem Schreiben bestätigte das Finanzamt die Sachverhaltsdarstellung im Verfahren der ***1*** GmbH & Co KG und jene des Beschwerdeführers und beschränkte sich ansonsten auf rechtliche Ausführungen im Sinne des oben zitierten Verwaltungsgerichtshofserkenntnisses (VwGH 26.01.2023, Ro 2022/15/0006).

Aus Sicht des Finanzamtes stünden außer Streit: Die Veräußerung des 75 %-igen Anteils (von gesamt 100 %) unter Zurückbehaltung des Sonderbetriebsvermögens, der darauf entfallende

Gewinn aus dieser Veräußerung von € 3.676.000,00, das Vorliegen eines kapitalistischen Mitunternehmeranteils hinsichtlich des verbleibenden 25 %-igen Anteils durch das Zurücklegen der Geschäftsführungstätigkeit im Oktober 2017 und das Vorliegen der personenbezogenen Voraussetzungen des § 37 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 (Alter über 60 Jahre, Einstellung der Erwerbstätigkeit, Siebenjahresfrist).

Den Ausführungen des Beschwerdeführers zum bisherigen Gang des Verfahrens stimme das Finanzamt zu, allerdings liege bei den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im oben wörtlich wiedergegebenen Erkenntnis (VwGH 26.01.2023, Ro 2022/15/0006) in Hinblick auf den Hälftesteuersatz kein reines „*obiter dictum*“ vor.

Das Bundesfinanzgericht habe im fortgesetzten Verfahren zur ***1*** GmbH & Co KG am 25. Mai 2023 entschieden, dass es verpflichtet sei, in der betreffenden Rechtssache mit den ihm zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln, den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen. Der Verwaltungsgerichtshof habe, so das Bundesfinanzgericht, im genannten Erkenntnis klar dargestellt, dass grundsätzlich das Geltendmachen des aliquoten Freibetrages gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988 zustehe. Weiters habe das Bundesfinanzgericht klar dargestellt, dass die Voraussetzungen für das Anwenden des § 37 Abs. 5 EStG 1988 nicht vorliegen würden. Das Bundesfinanzgericht habe in diesem Erkenntnis den Abzug des Freibetrages gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988 nur deswegen nicht zugelassen, da der Beschwerdeführerin unstrittig im Einkommensteuerverfahren im Schreiben vom 25. April 2023 nunmehr (auch) die Dreijahresverteilung beantragt habe. Wörtlich habe das Bundesfinanzgericht ausgeführt: *„Dieser Antrag führt nunmehr dazu, dass auch der anteilige Freibetrag iSd § 24 Abs. 4 EStG 1988 nicht zu berücksichtigen ist, da der Freibetrag nicht zusteht, wenn von der Progressionsermäßigung nach § 37 Abs. 2 EStG 1988 (Dreijahresverteilung) Gebrauch gemacht wird. Die Anwendung dieser Begünstigung ist jedenfalls antragsgebunden. Ein derartiger Antrag liegt vor.“*

Zu den Ausführungen des Beschwerdeführers über die Sonderkonstellation des kapitalistischen Mitunternehmers entgegnete das Finanzamt, dass dem Wort „*grundsätzlich*“ im oben wörtlich zitierten Verwaltungsgerichtshofserkenntnis (VwGH 26.01.2023, Ro 2022/15/0006) ein anderer Wortsinn als vom Beschwerdeführer zugemessen. Der Verwaltungsgerichtshof habe sich wörtlich wie folgt ausgedrückt:

„§ 37 Abs. 5 EStG 1988 begünstigt nicht alle Tatbestände des § 24 Abs. 1 EStG 1988, sondern nur die Betriebsveräußerung (also die Veräußerung des gesamten Betriebes) und die Betriebsaufgabe. Eine Teilbetriebsveräußerung ist von dieser Bestimmung nicht erfasst; der Steuerpflichtige muss seinen gesamten Betrieb veräußern oder aufgeben. Die Veräußerung von Mitunternehmeranteilen ist insoweit einer Betriebsveräußerung gleichzuhalten (dies ergibt sich schon aus dem Verweis auf die Mitunternehmerstellung in § 37 Abs. 5 Z 2 EStG 1988, vgl. auch

VwGH 25.6.2020, Ra 2019/15/0016; 21.4.2021, Ra 2019/15/0156, die jeweils die Veräußerung von Mitunternehmeranteilen betrafen). Da § 37 Abs. 5 EStG 1988 die Veräußerung des gesamten Betriebes verlangt, bedeutet dies auch für Mitunternehmeranteile, dass der gesamte Mitunternehmeranteil veräußert werden muss, um die Voraussetzungen des § 37 Abs. 5 EStG 1988 zu erfüllen. Die Veräußerung bloß einer Quote erfüllt den Tatbestand grundsätzlich nicht."

Aus dem Begriff „Betriebsveräußerung oder-aufgabe" in § 37 Abs. 5 EStG 1988 schließe der Verwaltungsgerichtshof, dass der gesamte Betrieb veräußert werden müsse („also die Veräußerung des gesamten Betriebes"). Eine Teilbetriebsveräußerung sei von § 37 Abs. 5 EStG 1988 nicht erfasst. Daraus folgere der Verwaltungsgerichtshof, dass die Begünstigung im Falle der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils (welche insoweit einer Betriebsveräußerung gleichzuhalten sei und daher unter die Regelung fallen könne) voraussetze, dass der gesamte Mitunternehmeranteil veräußert werden müsse, um die Voraussetzungen des § 37 Abs. 5 EStG 1988 zu erfüllen. Die Veräußerung bloß einer Quote erfülle den Tatbestand im Sinne von „von vornherein" nicht. Dementsprechend habe der Verwaltungsgerichtshof das Vorliegen eines Veräußerungsgewinnes im Sinne des § 24 EStG 1988 bejaht, aber das Vorliegen eines nach § 37 Abs. 5 EStG 1988 halbsatzbegünstigten Gewinnes definitiv verneint. Auch in der Literatur zu diesem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (mit Fundstelle) werde festgehalten, dass der Verwaltungsgerichtshof nunmehr zwischen der Veräußerung eines Teiles eines Mitunternehmeranteils, welche stets eine Veräußerung nach § 24 EStG 1988 sei und dem Hälftesteuersatz nach § 37 Abs. 5 EStG 1988 unterscheide, welcher die Veräußerung von 100 % der Beteiligung des jeweiligen Gesellschafters verlange.

Mit den Worten „Die Geltendmachung des aliquoten Freibetrages gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988 steht aber zu.") komme der Verwaltungsgerichtshof unstrittig zum Schluss, dass das Geltendmachen des aliquoten Freibetrages gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988 möglich sei.

Aus der gesetzlichen Formulierung in § 24 Abs. 4 EStG 1988: „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." ergebe sich, dass der Ansatz des Freibetrages durch die Formulierung „ist" eine zwingende Rechtsfolge darstelle, wenn die drei nachfolgenden Ausnahmebestimmungen

- Gebrauch der Dreijahresverteilung,
 - Subsumtion unter § 37 Abs. 5 EStG 1988 oder
 - Anfallen der Einkünfte nicht in mehreren Veranlagungszeiträumen
- nicht zur Anwendung gelangen würden.

Sofern es sich also tatsächlich beim Beschwerdeführer um eine Ausnahme in Hinblick auf den Hälftesteuersatz im konkreten Sachverhalt handeln sollte, wäre der Satz: „Die Geltendmachung des aliquoten Freibetrages gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988 steht aber zu." im genannten

Verwaltungsgerichtshofserkenntnis unschlüssig, da im bisherigen Verfahren der Hälftesteuersatz beantragt und im Einkommensteuerverfahren nicht zuerkannt worden sei.

Dem Verwaltungsgerichtshof sei bekannt gewesen, dass die weiteren personenbezogenen Voraussetzungen für den Hälftesteuersatz zustehen würden und im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht sogar dezidiert außer Streit gestellt worden seien.

Der Einwand des Beschwerdeführers, dass der Verwaltungsgerichtshof den Umstand des nunmehrigen kapitalistischen Mitunternehmeranteils nicht in seine Entscheidung übernommen habe, könne daher nicht nachvollzogen werden. Unstrittig habe bereits im Einkünftefeststellungsbescheid gemäß § 188 BAO beziehungsweise in der ausführlichen Bescheidsbegründung vom 10. November 2020 das Finanzamt dargelegt, dass bedingt durch die Abberufung als Geschäftsführer ab 25. Oktober 2017 nunmehr eine kapitalistische Mitunternehmerstellung im Sinne der Rz. 6030 EStR 2000 vorliege. In der Revision vom 7. Januar 2022 sei dieser Umstand nochmals ausführlich abgehandelt worden, sodass der kapitalistische Mitunternehmeranteil von 25 % für den Verwaltungsgerichtshof aktenkundig gewesen sei. Der Verwaltungsgerichtshof habe am Beginn des oben zitierten Erkenntnisses auch wiedergegeben, dass der Beschwerdeführer Ende Oktober seine Geschäftsführungsfunktion zurückgelegt habe und zu diesem Zeitpunkt älter als 60 Jahre gewesen sei. In seiner rechtlichen Würdigung habe der Verwaltungsgerichtshof allerdings im konkreten Anlassfall von vornherein keinen Anwendungsfall für den § 37 Abs. 5 EStG 1988 erblickt, weil der Mitunternehmeranteil nicht zur Gänze veräußert worden sei.

Alleine dieser Umstand, nämlich die Veräußerung des Anteils von nur 75 % des Mitunternehmeranteils, habe zur gegenständlichen rechtlichen Beurteilung des Verwaltungsgerichtshofes geführt.

Der Sachverhalt, dass der Beschwerdeführer durch das Zurücklegen der Geschäftsführung ab 25. Oktober 2017 nur mehr einen kapitalistischen Mitunternehmeranteil gehalten habe und zum damaligen Zeitpunkt älter als 60 Jahre gewesen sei, sei daher für das gegenständliche Verfahren nicht mehr entscheidungswesentlich und sei deshalb durch den VwGH auch nicht mehr behandelt worden.

Die Schlussfolgerung des Beschwerdeführers, dass im konkreten Sachverhalt das Zuerkennen der Halbsatzbegünstigung möglich sei, würde bedeuten, dass der Verwaltungsgerichtshof seine absolute Aussage, wonach der gesamte Mitunternehmeranteil veräußert werden müsse, bereits im nächsten Satz widerrufe beziehungsweise relativiere. Das könne, insbesondere unter Hinweis auf die zwingende gesetzliche Berücksichtigung eines aliquoten Freibetrages gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988, nicht angenommen werden.

Vielmehr sei in den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes nach Ansicht des Finanzamtes eine Klarstellung beziehungsweise Hervorhebung zu sehen, dass eine Teilanteilsveräußerung

grundsätzlich, im Sinne von „*schon grundsätzlich*“ oder „*von vornherein*“ nicht für die Begünstigung von § 37 Abs. 5 EStG 1988 in Frage komme. Somit sei im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes eine Auseinandersetzung mit dem kapitalistischen Mitunternehmeranteil und mit den übrigen personenbezogenen Voraussetzungen (der Halbsatz Begünstigung) nicht mehr erforderlich gewesen.

Das Finanzamt stimme den rechtlichen Ausführungen des Beschwerdeführers zu den Rechtsfolgen aus der Stellung als nicht mittätiger, kapitalistischer Kommanditist im Sinne des § 23a EStG 1988 nach dem Regelstatus des UGB zu. Jedoch habe der Verwaltungsgerichtshof bereits wegen des Umstandes, dass nur 75 % des Anteils veräußert worden seien, die Gewährung des Hälftesteuersatzes versagt.

Ebenso teilte das Finanzamt die Ansicht des Beschwerdeführers, dass der Beschwerdeführer durch den Verkauf (seines Mitunternehmeranteils) bei seinem Restanteil wirtschaftlich gleich einer GmbH-Beteiligung zu werten sei. Dieser Umstand sei auch unstrittig im Verwaltungsgerichtshof Erkenntnis vom 26.01.2023, Ro 2022/15/0006, wiedergegeben worden. Dem Beschwerdeführer werde weiter zugestimmt, dass er zu 75 % seinen Kommanditanteil veräußert habe und der ihm noch verbliebende Anteil von 25 % in weiterer Folge ein kapitalistischen Mitunternehmeranteil sei.

Die rechtliche Schlussfolgerung des Beschwerdeführers, wonach die 75 %-ige Veräußerung als „*wirtschaftlich komplette Betriebsveräußerung*“ zu werten ist, werde vom Finanzamt abgelehnt.

Unstrittig beziehe sich der Veräußerungsgewinn nach § 24 EStG 1988 von € 3.676.0000,00 nur auf den 75 %-igen Anteil. Werde in der Zukunft auch der noch verbleibende 25 %-ige Anteil veräußert, so sei in weiterer Folge nochmals ein Veräußerungsgewinn gemäß § 24 EStG 1988 zu ermitteln.

Bereits deshalb könne keine „*komplette Betriebsveräußerung*“ stattgefunden haben, da bei einer kompletten Betriebsveräußerung eines Einzelunternehmens zeitpunktbezogen nur einmalig (und damit abschließend) ein Veräußerungsgewinn gemäß § 24 EStG 1988 ermittelt werde. Zudem beziehe der Beschwerdeführer aus dem nunmehrigen 25 %-igen Anteil weiterhin Einkünfte aus Gewerbebetrieb, also betriebliche Einkünfte. Bei einer kompletten Betriebsveräußerung eines Einzelunternehmens gebe es keine späteren betrieblichen Einkünfte mehr.

Der Umstand, dass die irgendwann in der Zukunft liegende 25 %-ige Veräußerung wegen der rein kapitalistischen Mitunternehmerstellung ebenfalls nicht dem Hälftesteuersatz unterliegen würde, sei in diesem Zusammenhang nicht relevant. Für den Verwaltungsgerichtshof sei ausschließlich entscheidungswesentlich, dass nicht der gesamte Mitunternehmeranteil veräußert worden sei. Die vom Beschwerdeführer angeführten Beispiele, nämlich die

Veräußerung eines Einzelunternehmens mit Gesellschafterstellung bei einer GmbH sowie Veräußerung eines Einzelunternehmens in die eigene GmbH, seien mit dem konkreten Sachverhalt nicht vergleichbar, da in beiden Beispielen eine gesamte Betriebsveräußerung des Einzelunternehmens stattfinde. Bei derartigen Fällen würde eine einmalige und abschließende Veräußerungsgewinnbesteuerung aller stillen Reserven gemäß § 24 EStG 1988 vorgenommen und würden später keine betrieblichen Einkünfte mehr lukriert werden.

Das Finanzamt stimme den Überlegungen des Beschwerdeführers zum Zweck der Regelung des § 37 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 zu. Wie der Verwaltungsgerichtshof im oben zitierten Erkenntnis ausgeführt habe, begünstige aber § 37 Abs. 5 EStG 1988 nicht alle Tatbestände des § 24 Abs. 1 EStG 1988, sondern nur die gesamte Betriebsveräußerung oder die Betriebsaufgabe. Der Gesetzgeber verfolge mit dem begünstigten Steuersatz des § 37 Abs. 5 EStG 1988 das Ziel, die zusammengeballte Aufdeckung aller stiller Reserven, wie sie bei der Veräußerung eines Betriebes eintreten, nicht der vollen Einkommensteuerprogression zu unterwerfen, weil es sich dabei um das Ergebnis einer mehrjährigen Tätigkeit handle. Der Gesetzgeber habe nicht für alle atypischen Zusammenballungen von Einkünften in einem Jahr die begünstigte Besteuerung nach § 37 EStG 1988 vorgesehen, sondern die begünstigten außerordentlichen Einkünfte abschließend aufgezählt. Der Beschwerdeführer habe nur 75 % der stillen Reserven des Anteils aufgedeckt; die übrigen stillen Reserven von 25 % würden erst bei der späteren Veräußerung des Restanteils versteuert. Insoweit sehe der Verwaltungsgerichtshof die Vergleichbarkeit der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils mit der Betriebsveräußerung nur dann erfüllt, wenn der gesamte Mitunternehmeranteil veräußert werde.

Nur bei der gesamten Mitunternehmeranteilsveräußerung komme es zu einer einmaligen, abschließenden und damit endgültigen Zusammenballung aller stillen Reserven aus dem Mitunternehmeranteil, sodass die Vergleichbarkeit mit der Veräußerung eines gesamten Betriebes erfüllt sei. Das Finanzamt könne daher nicht erkennen, weshalb der Gesetzeszweck des § 37 Abs. 5 EStG 1988 einer Nichtzuerkennung des Hälftesteuersatzes entgegenstehen solle. Dass der Gesetzgeber in diesem Zusammenhang auch nicht jeden Einzelfall bedenken habe können, zeige sich auch deutlich im Schrifttum, welches kritisiere, dass nur Tod, Erwerbsunfähigkeit und Alter von § 37 Abs. 5 EStG 1988 erfasst würden. Fälle, wie die Betriebsveräußerung wegen Pflege eines nahen Angehörigen oder Betreuung eines Kindes, seien nicht erfasst, obwohl auch hier wohl von einer zwangsweisen Betriebsveräußerung oder -aufgabe gesprochen werden könne (mit Fundstelle).

Ein Vergleich mit einem Einzelunternehmen könne aus Sicht des Finanzamtes beim Beschwerdeführer nicht vorgenommen werden, da der Einzelunternehmer bei Veräußerung seines gesamten Einzelunternehmens einen einmaligen Veräußerungsgewinn nach § 24 EStG 1988 ermittle, und es somit zu einer Zusammenballung aller stiller Reserven aus dem Einzelunternehmen komme. Der Beschwerdeführer habe aber nur dreiviertel aller stillen Reserven aus seinem Mitunternehmeranteil aufgedeckt. Er habe durch die Abstockung des

Mitunternehmeranteils auf 25 % bei gleichzeitiger Aufgabe seiner Geschäftsführungstätigkeit seither einen steuerlich kapitalistischen Mitunternehmeranteil, aus dem aber weiterhin betriebliche Einkünfte bezogen würden. Im Vergleich zur Veräußerung des gesamten Einzelunternehmens habe der Beschwerdeführer eine zweimalige Veräußerungsgewinnermittlung nach § 24 EStG 1988 zu seinem Mitunternehmeranteil (einmal für 75 % im Veranlagungsjahr 2018 und einmal für 25 %, bei späterer Veräußerung). Der Beschwerdeführer habe also im Vergleich zum Einzelunternehmen nicht alle stillen Reserven aus seinem Mitunternehmeranteil aufgedeckt und könne dieser Sachverhalt nicht mit der Veräußerung des gesamten Einzelunternehmens gleichgesetzt werden.

Dem Beschwerdeführer werde vom Finanzamt zugestimmt, dass bei der zukünftigen Veräußerung des kapitalistischen Mitunternehmeranteils kein Hälftesteuersatz angewendet werden könne. Der Verwaltungsgerichtshof habe entschieden, dass der Hälftesteuersatz für den 75 %-igen Veräußerungsgewinn von € 3.676.000,00 nicht zustehe. Hinsichtlich des verbleibenden 25 %-igen Anteils liege eine kapitalistische Mitunternehmerstellung vor. Werde ein kapitalistischer Mitunternehmeranteil veräußert, liege ebenfalls kein Anwendungsfall für den Hälftesteuersatz vor, da keine Erwerbstätigkeit eingestellt werde. Anders als der Beschwerdeführer vermeine, liege aber keine sachlich ungerechtfertigte Benachteiligung vor, da die Voraussetzungen für die Begünstigung des § 37 Abs. 5 EStG 1988 als dezidierte Begünstigungsvorschrift eng gefasst seien. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seiner oben zitierten Entscheidung ausführe, begünstige § 37 Abs. 5 EStG 1988 nur die Veräußerung des gesamten Betriebes und die Betriebsaufgabe, sodass auch für Mitunternehmeranteile gelte, dass diese zur Gänze veräußert werden müssten, um den Hälftesteuersatz beanspruchen zu können. Dem Beschwerdeführer könne daher nicht zugestimmt werden, dass bei ihm ein Sonderfall wegen der kapitalistischen Mitunternehmerstellung vorliege, der zu einer Hälftesteuersatzbegünstigung für den veräußerten Teilanteil führen müsse. Für den Verwaltungsgerichtshof sei alleine der Umstand entscheidend gewesen, dass nicht der gesamte Mitunternehmeranteil veräußert worden sei, sondern nur 75 % davon und nicht, dass danach ein kapitalistischer Mitunternehmeranteil hinsichtlich 25 % vorgelegen habe. Ein unsachliches Ergebnis könne auch schon alleine deshalb nicht vorliegen, da § 37 Abs. 5 EStG 1988 als Begünstigungsvorschrift ohnehin nur Fälle der gesamten Betriebsveräußerung oder -aufgabe begünstigen wolle. Teilbetriebsveräußerungen oder Veräußerungen von Teilanteilen eines Mitunternehmeranteils seien davon von vornherein nicht umfasst.

Der Feststellung, dass die Mitveräußerung der Grundstücke den Veräußerungsgewinn gemäß § 24 EStG 1988 nicht geändert hätte, da sondersteuersatzbegünstigte Grundstücksverkäufe nicht Teil des Veräußerungsgewinnes nach § 24 EStG 1988 seien, stimme das Finanzamt zu. Der Verwaltungsgerichtshof habe dazu ausgesprochen, dass die Nichtmitveräußerung des Sonderbetriebsvermögens bestehend aus Grund und Boden dem Vorliegen des Veräußerungsgewinnes nach § 24 EStG 1988 nicht entgegenstehe. Diesbezüglich hätten das Finanzamt und das Bundesfinanzgericht geirrt. Ein Veräußerungsgewinn nach § 24 EStG 1988

von € 3.676.000,00 für den Verkauf des 75 %-igen Anteils liege vor. Entscheidungswesentlich sei aber, dass nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes schon von vorherein kein Anwendungsfall des § 37 Abs. 5 EStG 1988 gegeben sei, wenn der Mitunternehmeranteil nicht zur Gänze veräußert werde.

Das Finanzamt teile die Ansicht des Beschwerdeführers, dass sich die Progression für den steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn von € 3.676.000,00 nicht geändert hätte, wenn es zu einer Mitveräußerung des Sonderbetriebsvermögens bestehend aus Grund und Boden gekommen wäre. Die Besteuerung der stillen Reserven des Grund und Bodens wäre zum Sondersteuersatz von 30 % erfolgt und somit wäre dieser Veräußerungsgewinn für Grundstücke nicht Teil des Veräußerungsgewinnes nach § 24 EStG 1988 (unter Verweis auf die EStR 2000). Der Verwaltungsgerichtshof habe im zitierten Erkenntnis auf die deutsche Judikatur nicht Bezug genommen, sondern die primäre Rechtsfrage, nämlich ob ein Veräußerungsgewinn nach § 24 EStG 1988 vorliege, aus der österreichischen Judikatur beantwortet. Darüber hinaus habe der Verwaltungsgerichtshof die Frage beantwortet, ob der Hälftesteuersatz im Fall des Beschwerdeführers zuerkannt werden könne, da nicht der gesamte Mitunternehmeranteil veräußert worden sei, sondern nur ein Teil davon. Und festgehalten, dass § 37 Abs. 5 EStG 1988 nur Fälle der Veräußerung des gesamten Betriebes und die Betriebsaufgabe umfasse.

Das Finanzamt gehe davon aus, dass der Verwaltungsgerichtshof auch deshalb die Frage nach dem Hälftesteuersatz ausdrücklich beantwortet habe, weil in der Revisionsbeantwortung des Finanzamtes auch ein Artikel eines damaligen VwGH- Senatspräsidenten zitiert worden sei (mit Fundstelle). Dort werde ausgeführt, dass bei Veräußerung eines Teiles eines Mitunternehmeranteils die Frage der Zuerkennung der Begünstigungen des § 37 EStG 1988 offen gewesen sei, da bei einer quotalen Mitunternehmeranteilsveräußerung es zu keiner Zusammenballung aller stiller Reserven komme und der Verwaltungsgerichtshof bisher streng auf das Zusammenballungselement aller stiller Reserven abgestellt habe. Beim Beschwerdeführers sei das Merkmal „*Zusammenballung aller stillen Reserven*“ wie oben ausgeführt nicht erfüllt. Auch wenn der Verwaltungsgerichtshof auf die deutsche Rechtslage nicht eingegangen sei, habe in Deutschland dieselbe Steuerdiskussion zum Hälftesteuersatz bei Veräußerung eines Teilanteils stattgefunden. So habe der Senat im BFH-Urteil vom 24.08.2000, IV R 51/98, auch dezidiert darauf hingewiesen, dass eine Tarifbegünstigung für die Veräußerung eines Teilanteils rechtssystematisch kaum zu begründen sei und eine Tarifbegünstigung nur mehr allein auf Gründe der Rechtssicherheit gestützt werden könne. Der Veräußerer eines Teilanteils werde bereits gegenüber einem Einzelunternehmer in rechtssystematisch bedenklicher Weise bevorzugt; es würde sich diese Besserstellung noch verstärken, wenn es auf die Aufdeckung der in den wesentlichen Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens vorhandenen stillen Reserven im Zuge einer quotalen Veräußerung nicht ankäme. Der Verwaltungsgerichtshof habe in dem oben zitierten Erkenntnis festgehalten, dass die Besteuerung mit dem Hälftesteuersatz des § 37 Abs. 5 EStG 1988 losgelöst von der

Veräußerungsgewinnbesteuerung des § 24 EStG 1988 zu sehen sei. Da aber danach nur die Veräußerung des gesamten Betriebes und die Betriebsaufgabe begünstigt seien, könne beim Beschwerdeführer der Hälftesteuersatz nicht angewendet werden, da nur 75 % des Anteils veräußert worden seien. Der Umstand, dass das Sonderbetriebsvermögen aus Grundstücken bestehe, die im Falle der Veräußerung dem Sondersteuersatz von 30 % unterliegen würden, sei nicht entscheidungswesentlich. Vielmehr komme es darauf an, dass keine gesamte Veräußerung des Mitunternehmeranteils stattgefunden habe und deshalb auch nur ein Veräußerungsgewinn nach § 24 EStG 1988 für 75 % ermittelt worden sei. Erst in Zukunft komme es zu einer weiteren Veräußerungsgewinnbesteuerung nach § 24 EStG 1988 hinsichtlich der restlichen 25 %. Im Ergebnis sei daher in Österreich und Deutschland die Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils nicht halbsatzbegünstigt, da nicht der gesamte Mitunternehmeranteil veräußert werde.

Auch das Finanzamt sei der Ansicht, dass die personenbezogenen Voraussetzungen des § 37 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 beim Beschwerdeführer erfüllt seien: § 37 Abs. 5 EStG 1988 begünstige jedoch nur die Veräußerung des gesamten Betriebes und die Betriebsaufgabe und damit auch nur die Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils.

Das Finanzamt stimme auch darin zu, dass beim Beschwerdeführer die Voraussetzungen der Dreijahresverteilung, wie im Eventualbegehren beantragt, nach § 37 Abs. 2 EStG 1988 vorliegen würden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Hinsichtlich des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes kann auf die Darstellung des Bundesfinanzgerichtes und des Verwaltungsgerichtshofes betreffend Feststellung von Einkünften 2018 gemäß § 188 BAO für die ***1*** GmbH & Co KG verwiesen werden (siehe die oben wiedergegebenen Erkenntnisse).

Zusammengefasst ergibt sich, dass der Beschwerdeführer bis zur errichtenden Umwandlung ***1*** GmbH zum Stichtag 31. Januar 2017 in eine GmbH & Co KG gemäß Art. II UmgrStG alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer dieser GmbH war. In der neu entstandenen GmbH & Co. KG war der Beschwerdeführer damit ab der Errichtung alleiniger Kommanditist und auch Gesellschaftergeschäftsführer der alleine haftenden KomplementärgmbH, welche dem Standardregime des UGB entsprach. Die bis zu diesem Zeitpunkt im Privatvermögen des Beschwerdeführers befindlichen und an die ***1*** GmbH vermieteten Grundstücke, auf welchen der Betrieb der GmbH geführt wurde, wurden damit, bedingt durch die Umwandlung, Teil des Sonderbetriebsvermögens des Beschwerdeführers.

Die ***1*** GmbH & Co KG hatte ein abweichendes Wirtschaftsjahr beginnend am 1. Februar und endend am 31. Januar des Folgejahres.

Von seinem 100 %-igen Kommanditanteil veräußerte der Beschwerdeführer 75 % am 25. Oktober 2017 an die ***2*** GmbH (70 %) und an die Ing. ***3*** ***4*** (5 %). Beide hatten schon informell an der Geschäftsführung der ***1*** GmbH & Co KG mitgewirkt, weswegen vereinbart wurde, das Betriebsergebnis im Verhältnis der Kommanditbeteiligungen für das gesamte Wirtschaftsjahr 2018 aufzuteilen, obwohl der Beschwerdeführer Ende Oktober 2017 seine Tätigkeit als Geschäftsführer der KomplementärgmbH und überhaupt seine berufliche Tätigkeit beendet hat.

Zu diesem Zeitpunkt war der Beschwerdeführer älter als 60 Jahre und beschränkte sich auf das Halten der restlichen 25 %-igen Beteiligung an der ***1*** GmbH & Co KG, welche keine über eine kapitalistische Beteiligung hinausgehende Rechtsposition vermittelte und als Sonderbetriebsvermögen auch weiterhin die an den ehemaligen Betrieb des Beschwerdeführers vermieteten Grundstücke enthielt. Darüber hinaus entwickelte der Beschwerdeführer ab diesem Zeitpunkt keine weitere Erwerbstätigkeit.

Wie oben dargestellt, hat der Beschwerdeführer beantragt, den nunmehr rechtskräftig und endgültig festgestellten Veräußerungsgewinn für den Verkauf von 75 % seiner Kommanditanteile an der ***1*** GmbH & Co KG in Höhe von € 3.676.000,00 dem ermäßigten Steuersatz nach § 37 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 zu unterwerfen.

Für den Fall, dass dies nicht zulässig sein sollte, hat der Beschwerdeführer begehrt, diesen Veräußerungsgewinn gemäß § 37 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 gleichmäßig verteilt auf drei Jahre anzusetzen und damit auf das Anwenden des Freibetrages nach § 24 Abs. 4 EStG 1988 verzichtet (Schreiben vom 25. April 2023; siehe oben).

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem im Wesentlichen von den Parteien außer Streit gestellten, übereinstimmenden Parteivorbringen, den dazu vorgelegten Unterlagen und was den Veräußerungsgewinn gemäß § 24 EStG 1988 in Höhe von € 3.676.000,00 angeht, aus dem insofern bindenden im fortgesetzten Verfahren ergangenen rechtskräftigen Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts betreffend die Feststellung von Einkünften 2018 gemäß § 188 BAO betreffend die ***1*** GmbH & Co KG vom 25. Mai 2023 (siehe oben).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

3.1.1 Vorläufigkeit des angefochtenen Bescheides gemäß § 200 Abs. 1 BAO

§ 200 BAO lautet auszugsweise:

„(1) Die Abgabenbehörde kann die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiß, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiß ist. Die Abgabe kann auch dann vorläufig festgesetzt werden, wenn die Abgabepflicht oder der Umfang der Abgabepflicht auf Grund einer noch ausstehenden Entscheidung einer Rechtsfrage in einem bereits anhängigen Beschwerdeverfahren, welches die gleiche Partei (§ 78) betrifft, noch ungewiss ist. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewißheit zulässig.

(2) Wenn die Ungewissheit beseitigt oder das Rechtsmittel rechtskräftig entschieden ist, ist die vorläufige durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Ergibt sich aus der Beseitigung der Ungewissheit oder der rechtskräftigen Entscheidung des Rechtsmittels kein Grund für eine Berichtigung der vorläufigen Festsetzung, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.“

Das Finanzamt hat im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2018 hinsichtlich der Vorläufigkeit auf die Begründung des (vorläufigen) Einkommensteuerbescheides 2017 verwiesen und argumentiert, dass aufgrund des abweichenden Wirtschaftsjahres der ****1*** GmbH & Co KG unklar sei, in welchem Besteuerungszeitraum das Bundesfinanzgericht die zeitliche Zuordnung des Veräußerungsgewinnes aus dem Verkauf der kommenden Kommanditanteile des Beschwerdeführers im damals anhängigen Rechtsmittelverfahren zuordnen würde. Die Frage, ob ein Hälftesteuersatz gemäß § 37 Abs. 5 EStG 1988 zuerkannt werden könne, müsse ebenfalls im Rechtsmittelweg geklärt werden.

Es ist dem Finanzamt zuzustimmen, dass, wie dieses schon in der Begründung für die hier fragliche Vorläufigkeit festgehalten hat, die im konkreten Abgabenverfahren strittige Sach- und Rechtsfrage kein Grund für eine vorläufige Abgabenfestsetzung ist.

Nach übereinstimmender Ansicht der Judikatur und Lehre (siehe für viele zum Beispiel Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. (2021), § 200, Rz1, Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I³ § 200 BAO und die dort zitierten Fundstellen; wenn auch beide zur Rechtslage vor BGBl. I Nr. 108/2022) ergangen sind, bezieht sich der erste Satz des §§ 200 Abs. 1 ausschließlich auf Ungewissheiten im Tatsachenbereich, welche im Ermittlungsverfahren noch nicht beseitigt werden können.

Der oben unter Punkt II. 1 Beschriebene Sachverhalt steht seit dem Erlassen des angefochtenen Einkommensteuerbescheides 2018 fest, bloß die Rechtsfrage, ob ein Veräußerungsgewinn im Sinne des § 24 EStG 1988 auch dann vorliegt, wenn ein Kommanditanteil nur zum Teil (quotal) verkauft und dabei der im Sonderbetriebsvermögen befindliche Grund und Boden beim zurückbehaltenen restlichen Kommanditanteil verbleibt, war im Rechtsmittelverfahren für die Feststellung der Einkünfte ***1*** GmbH & Co KG 2018 gemäß § 188 BAO zu klären.

Dies ist jedenfalls mit dem rechtskräftigen im fortgesetzten Verfahren ergangenen Erkenntnis auch hinsichtlich der zeitlichen Zuordnung des Bundesfinanzgerichts vom 25. Mai 2023, GZ. RV/5100142/2023, endgültig entschieden und auch gemäß § 252 Abs. 1 BAO bindend festgestellt.

Im § 200 Abs. 1 zweiter Satz BAO wird nunmehr seit dem Abgabenänderungsgesetz 2022 ermöglicht, einen Bescheid auch dann vorläufig zu erlassen, wenn die Abgabepflicht oder der Umfang der Abgabepflicht aufgrund einer noch ausstehenden Entscheidung einer Rechtsfrage in einem bereits anhängigen Beschwerdeverfahren, welche die gleiche Partei betrifft, noch ungewiss ist (siehe die Erläuterungen der Regierungsvorlage 1534 der Beilagen XXVII. GP).

Beim Beschwerdeführer als Partei im Sinne des § 78 BAO ist jedoch kein anderes Rechtsmittelverfahren anhängig, bei dem eine Rechtsfrage behandelt würde, welche eine Auswirkung auf die Einkommensteuer 2018 des Beschwerdeführers haben könnte.

Besteht daher weder eine Ungewissheit im Tatsachenbereich, noch ist eine Rechtsfrage in einem anderen Beschwerdeverfahren des Beschwerdeführers mit Auswirkung auf die Einkommensteuer 2018 zu klären, hat der Einkommensteuerbescheid 2018 des Beschwerdeführers, wie im Spruch genannt, endgültig zu ergehen.

3.1.2 Halbsteuersatz und Dreijahresverteilung

§ 37 EStG 1988 lautet auszugsweise:

*„§ 37 (1) Der Steuersatz ermäßigt sich für
– außerordentliche Einkünfte (Abs. 5),*

...

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.*

...

(5) Außerordentliche Einkünfte sind Veräußerungs- und Übergangsgewinne, wenn die Betriebsveräußerung oder -aufgabe aus folgenden Gründen erfolgt:

...

4. *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.“

Dass der Beschwerdeführer im Jahr 2018 aus dem Verkauf von 75 % seiner Kommanditanteile an der ***1*** GmbH & Co KG einen Veräußerungsgewinn im Sinne des § 24 EStG 1988 in Höhe von € 3.676.000,00 erzielt hat, ergibt sich zwingend aus dem rechtskräftigen Verfahren zur Feststellung der Einkünfte der ***1*** GmbH & Co KG für das Jahr 2018, da § 252 Abs. 1 EStG 1988 festlegt, dass, wenn einem Bescheid Entscheidungen zugrunde liegen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden kann, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Zu untersuchen ist aufgrund der Anträge des Beschwerdeführers also noch, ob die Halbsatzbegünstigung des § 37 Abs. 5 EStG 1988 und allenfalls die Dreijahresverteilung nach § 37 Abs. 2 EStG 1988 angewendet werden können.

Mit dieser Frage hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits im Erkenntnis vom 26. Januar 2023, Ro 2022/15/0006 auseinandergesetzt (siehe oben das wörtliche Zitat unter Punkt II 1.).

Darin hat der Verwaltungsgerichtshof ausgedrückt, dass vom § 37 Abs. 5 EStG 1988 nicht alle Tatbestände umfasst sind, die unter dem Begriff des Veräußerungsgewinnes nach § 24 Abs. 1 EStG 1988 fallen, wie etwa auch die Veräußerung von Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen.

Um in den Genuss der Begünstigung der Halbsatzbesteuerung zu kommen, muss der gesamte Betrieb beziehungsweise der gesamte Mitunternehmeranteil veräußert werden.

Dies erklärt sich aus dem Zweck des § 37 Abs. 5 EStG 1988, dass dann, wenn alle stille Reserven einer betrieblichen Tätigkeit auf einmal in einem Besteuerungszeitraum aufgedeckt werden, die Progressionswirkung dieser Zusammenballung von Einkünften, deren Ursachen auch in Zeiträumen vor diesem Verkauf gelegen haben können, auf die Hälfte herabgemindert werden soll.

Wenn jedoch, wie beim Beschwerdeführer, nicht alle stille Reserven in einem Veranlagungszeitraum versteuert werden können, weil, wie beim Beschwerdeführer, ein Viertel davon, also € 919.000,00, weiterhin unversteuert im übrigen kapitalistischen Kommanditanteil von 25 % verbleiben, ist jedoch das Erfordernis des Aufdeckens aller stiller Reserven der betrieblichen Tätigkeit nicht erfüllt und kommt daher das Anwenden des § 37 Abs. 5 EStG 1988 für die teilweise Veräußerung seiner Kommanditanteile an der ***1*** GmbH & Co KG nicht in Betracht.

Auch die Tatsache, dass der Beschwerdeführer im Zeitpunkt der teilweisen Veräußerung seiner Mitunternehmeranteile die persönlichen Voraussetzungen des § 37 Abs. 5 EStG 1988 erfüllt hat, also das Überschreiten des 60. Lebensjahres und das Einstellen der Erwerbstätigkeit, was auch dem Verwaltungsgerichtshof im oben zitierten Verfahren, wie sich aus dem Text erkennen lässt, bewusst war, kann daran nichts ändern und war die Beschwerde insoweit abzuweisen.

Diese Ansicht wird, wie auch vom Finanzamt richtig dargestellt, von der Literatur gestützt (siehe Nikolaus Zorn, RdW 2023/158 RdW 2023, 211 und die ausführliche Darstellung dort).

Dass der Beschwerdeführer allerdings die Voraussetzungen des § 37 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 bei dem teilweisen Verkauf seiner Mitunternehmeranteile an der ***1*** GmbH & Co KG erfüllt hat und es sich hier, wie schon oben gezeigt, um einen Veräußerungsgewinn im Sinne des § 24 EStG 1988 handelt, ist unbestritten, weswegen dem Eventualantrag den dem Jahr 2018 zuzurechnenden Veräußerungsgewinn von € 376.000,00 auf die Jahre 2018, 2019 und 2020 zu verteilen, für das gegenständliche Jahr 2018 stattzugeben und der angefochtene Bescheid insofern abzuändern ist.

Das Finanzamt hat in der Stellungnahme vom 3. November 2023 angekündigt, die Einkommensteuerbescheide 2019 und 2020 nach § 295 Abs. 3 BAO abzuändern und auch dort jeweils ein Drittel des genannten Veräußerungsgewinnes anzusetzen.

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 die in diesem Erkenntnis entscheidende Rechtsfrage, ob bei einem bloß teilweisen (quotalen) Verkauf von Mitunternehmeranteilen der darauf entfallende Veräußerungsgewinn nach § 37 Abs. 5 EStG 1988 mit dem Halbsatz besteuert werden kann, bereits vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 26. Jänner 2023, Ro 2022/15/0006, beantwortet wurde und dies von der Literatur in gleicher Weise rezipiert wurde, wurde keine Rechtsfrage behandelt, welcher grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Linz, am 21. März 2024