

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***Ri***, den Richter ***Ri2*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***LR1*** und ***LR2*** in der Beschwerdesache

Bf1, ***Bf1-Adr***, vertreten durch KAPAS Steuerberatung GmbH, Gleisdorfer Straße 23, 8160 Weiz, und LeitnerLaw Rechtsanwälte Edthaler Leitner-Bommer Schmieder & Partner Rechtsanwälte GmbH Kanzleiniederlassung Graz, Liebenauer Tangente 6/1, 8041 Graz,

über die Beschwerde vom 16. November 2022 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 20. Oktober 2022 betreffend Feststellung der Einkünfte § 188 BAO 2018, Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 29. Jänner 2025 in Anwesenheit des Schriftführers ***Sf*** zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Verteilung des Gewinnes sind dem Ende der Entscheidungsgründe 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) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

An der Beschwerdeführerin Firma ***Bf*** KG in Liquidation (im Folgenden kurz: Bf) waren im Streitjahr 2018 laut Firmenbuchauszug ***FN*** die Verlassenschaft nach ***1*** (vertreten durch den Verlassenschaftskurator RA ***1***) als Komplementär sowie ***2***, ***3*** und ***4*** als Kommanditisten beteiligt.

Laut Beschluss des Landesgerichts für ZRS Graz ***xxx*** wurde über das Vermögen der Bf. der Konkurs eröffnet und RA ***5*** wurde ab 25.07.2018 zum Konkursverwalter bestellt. Am 11.12.2018 erfolgte die Eintragung, dass die Gesellschaft aufgelöst wurde (Geschäftsfall ***aaa***) und am 12.12.2018 erfolgte die Eintragung, dass die Gesellschaft lt. Antrag vom 5.12.2018 auf die ***A*** OG übertragen wurde (Geschäftsfall ***bbb***)).

Mit dem hier angefochtenen **Bescheid vom 20. Oktober 2022** betreffend einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für das Jahr 2018 wurden die Einkünfte der ***Bf*** festgestellt und den einzelnen Beteiligten zugewiesen. Die Veranlagung erfolgte laut Vorlagebericht des Finanzamtes entsprechend der vom steuerlichen Vertreter im Auftrag des Liquidators eingereichten Erklärung vom 30. August 2022.

Mit **Schreiben vom 16. November 2022** reichte der Kommanditist ***2*** „Einspruch“ (gemeint wohl **Beschwerde**) gegen den Bescheid über die Feststellung von Einkünften ein. Es sei weder eine Liquidations-Eröffnungsbilanz, noch eine Liquidations-Endbilanz gelegt worden und von den ihm zugewiesenen Einkünften iHv 312.948,69 Euro habe er tatsächlich nur 8.037,10 Euro erhalten. Der erklärte Veräußerungs- und Aufgabegewinn sei ihm ebensowenig erklärlich wie der Gewinn aus der Entnahme des Betriebsgrundstückes, da ihm das Haus seit Jahrzehnten zur Hälfte gehöre.

Auf einen Vorhalt des Finanzamtes erklärte der steuerliche Vertreter der Bf. mit **Schreiben vom 17. April 2023** zu den Einwendungen des Kommanditisten ***2***:

Der Gewinn iHv 852.732,84 Euro sei laut Beteiligungsausmaß verteilt, gebuchte Vorwegvergütungen dazugezählt und Sonderbetriebsausgaben abgezogen worden. Der Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf der Firma per 30.11.2018 iHv 1.094.810,58 Euro berechnete sich nach dem Erlös aus der Veräußerung von 1.220.000,- Euro, weiteren Erlösen von 81.250,- Euro abzüglich Warenvorrat von 78.640,34 Euro und Buchwert abgegangener Anlagen von 1.787,40 sowie abzüglich Abfertigungen 126.011,68 Euro.

Für die Entnahme des Hälfteanteils des Gebäudes ***Adresse*** aus dem Sonderbetriebsvermögen des Herrn ***2*** in das Privatvermögen des Herrn ***2*** zum gemeinen Wert sei der Wertansatz lt. Verkauf der anderen Haushälfte an die Gemeinde herangezogen worden: Verkaufserlös von 120.000 Euro abzüglich Grundanteil von 51.665,50 ergibt 68.334,50 Euro. Davon wurde die Hälfte angesetzt (34.167,25 Euro) und der Buchwert des Sonderbetriebsvermögens iHv 1.209,12 Euro abgezogen. Der Gewinn aus der Entnahme betrug folglich 32.958,13 Euro und sei Herrn ***2*** zuzurechnen gewesen.

Der Verwertungserlös in Höhe von rund 542.000,00 Euro sei mangels Einigung unter den Gesellschaftern im April 2019 vom bereits rechtskräftig enthobenen Masseverwalter zur Gänze bei Gericht hinterlegt worden.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 10. Mai 2023** wies das Finanzamt die Beschwerde ab und verwies in der gesonderten Begründung darauf, dass die Angaben nachvollziehbar seien und den gesetzlichen Vorgaben entsprächen. Insbesondere wurde darauf hingewiesen, dass der Zufluss von Bargeld nicht maßgeblich sei für die Zurechnung von Einkünften.

Mit **Schreiben vom 19. Mai 2023** beantragte der steuerliche Vertreter der *****Bf***** die Aufhebung des Bescheides gem. § 299 BAO, weil Sonderbetriebsausgaben der Erbin *****E1***** iHv 124.255,14 Euro nicht erfasst worden seien.

Nach dem Ableben ihres Gatten, des Komplementärs *****1***** wurde der Rechtsanwalt *****1***** zum Verlassenschaftskurator bestellt. Dieser beauftragte die *****6***** Rechtsanwälte OG mit der Einbringung eines Antrags auf Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der *****Bf*****. Er sei mit der Vertretung und Verwaltung, der Klärung gesellschaftsrechtlicher Fragen der KG sowie der Bieterbeschaffung für den Verkauf der Firma befasst gewesen und sei damit laut Ansicht der zwischenzeitig eingeworteten Erbin *****E1***** für die Gesellschaft tätig geworden.

Laut beigelegtem Urteil des LG ZRS Graz ist die Gesellschaft nicht verpflichtet, die Kosten zu tragen: Mit dem Ableben des unbeschränkt haftenden Gesellschafters *****1***** wurde die Gesellschaft aufgelöst und alle Beteiligten gemeinsam (§ 150 Abs 1 UGB) zu geborenen Liquidatoren. Dabei trat der Verlassenschaftskurator an Stelle des verstorbenen Gesellschafters und erfüllte die Geschäftsführungs- und Vertretungspflicht der Verlassenschaft als Liquidator. Er handelte auf Rechnung der Verlassenschaft, die ohne abweichende Vereinbarung keinen Vergütungsanspruch für die Liquidatorentätigkeit ihres Vertreters erwirbt. Da weder er, noch die *****6***** Rechtsanwälte OG von allen Liquidatoren gemeinsam beauftragt wurden, besteht auch kein Vergütungsanspruch.

Der das Jahr 2018 betreffende Betrag setzt sich laut Kostenverzeichnis zusammen aus Kosten der *****6***** RA OG iHv 13.979,70 Euro für die Vertretung der KG in der Insolvenz (Stellung des Insolvenzantrages) und Kosten des Verlassenschaftskurators RA *****1***** laut Kostenverzeichnis für „Verlassenschaftssache Angelegenheiten der Firma“ 55.672,92 Euro, „gesellschaftsrechtliche Fragen“ 17.103,12 Euro und „Insolvenz“ 37.195,20 Euro.

Am **14. Juni 2023** begehrte Herr *****2***** die **Vorlage** der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Es sei weder eine Liquidations-Anfangsbilanz, noch eine Liquidations-Schlussbilanz erstellt worden, sondern nur eine Bilanz nach § 188 BAO. Er ersuchte um Richtigstellung und Erstellung einer Liquidations-Eröffnungsbilanz 2018.

Im Zuge der Vorlage der Beschwerde ersuchte das Finanzamt den steuerlichen Vertreter der Bf. um Stellungnahme zum Antrag auf Bescheidaufhebung gem. § 299 BAO. Laut Antwort-**Schreiben** der steuerlichen Vertretung vom **31. August 2023** sei es bei der Erstellung der Steuererklärung zu folgenden Fehlern gekommen:

„1. Die Rechnung des Masseverwalters ist zur Gänze ins Jahr 2018 abzugrenzen. Ein wesentlicher Teil des Honorars in Höhe von € 176.267,33 richtet sich nach der Verwertung der Masse. Die Verwertung der Firma erfolgte im Jahr 2018, demnach sind die Ausgaben im Jahr 2018 zu berücksichtigen. Die Leistungen für das restliche Honorar in Höhe von € 40.643,57 (€ 26.000,- + 14.443,57 + 200,-) wurden zur Gänze im Jahr 2018 erbracht. Bisher wurde irrtümlich nur ein Honorar von € 130.140,- im Jahr 2018 erfasst. Folglich sind weitere Betriebsausgaben in Höhe von € 86.760,- zu berücksichtigen.

2. Die gerichtliche Pauschalgebühr in Höhe von € 32.505,- und die Belohnung der Gläubigerschutzverbände in Höhe von € 32.504,- sind im Jahr 2018 als zusätzliche Betriebsausgaben zu berücksichtigen, da sich diese nach der Entlohnung des Masseverwalters richten.

3. Weiters wurden die Kündigungsentschädigungen mit Zahlungsdatum und nicht verursachungsgerecht erfasst. Die Arbeitsverhältnisse endeten mit 30.11.2018. Die Kündigungsentschädigungen und die Pflichtbeiträge an die Gehaltskasse in Höhe von € 89.133,48 wurden erst im Jahr 2019 bezahlt, jedoch durch die Verwertung der Firma bereits im Jahr 2018 verursacht. Es sind im Jahr 2018 daher zusätzliche Betriebsausgaben in Höhe von € 89.133,48 zu erfassen.

Zusammenfassend ergibt sich damit ein Betrag von € 240.902,48, welcher irrtümlich im Jahr 2019 statt dem Jahr 2018 in Abzug gebracht wurde. Wir bitten dies wie besprochen bei der Berichtigung des Bescheides für das Jahr 2018 zu berücksichtigen.“

Mit E-Mail vom 17. Dezember 2024 reichte das Finanzamt die Bilanz bzw. Gewinn und Verlustrechnung 2018, die die Grundlage für die am 30. August 2022 eingereichte Steuererklärung 2018 bildete, nach.

Mit **Eingabe vom 27. Jänner 2025** beantragte der Kommanditist *****2***** in Ergänzung seines Vorlageantrages, die stillen Reserven aus der Entnahme des Gebäudes aus dem Aufgabegewinn gem. § 24 EStG 1988 auszuschneiden und bei ihm mit dem 30%igen Sondersteuersatz gem. § 30a EStG 1988 zu besteuern.

Zusätzlich beantragte er den Abzug von Sonderbetriebsausgaben aus einer Rechnung vom 20.12.2023 von RA *****7***** (AR Nr.) *„Für rechtsfreundliche Beratung und Vertretung im Zusammenhang mit der *****Bf***** *****K1***** KG im Zeitraum vom 01.07.2018 bis dato, für den Fall der prompten Bezahlung pauschaliert mit 100.000 Euro + 20.000 USt“.*

Schließlich bekräftigte Herr *****2***** die Angaben der steuerlichen Vertretung im Schreiben vom 31. August 2023 (Nachzuerfassende Betriebsausgaben 2018 iHv 240.902,48 Euro).

Am 28.1.2025 übermittelte die Vertreterin des Kommanditisten *****2***** über Ersuchen des BFG eine Erläuterung der Rechnung von *****7*****. Dieser stellte an Stelle des angeforderten Kostenverzeichnisses klar:

„Überblicksartig ging es zunächst um rechtliche Maßnahmen zur Vermeidung einer Insolvenz der Betriebsgesellschaft, späterhin um die bestmögliche Verwertung des Betriebes, anschließend konnte ein zweiter Konkursantrag erfolgreich abgewendet werden, ebenso offenbar ungerechtfertigte Ansprüche der Erben bzw. der Verlassenschaft nach dem

*Komplementär der Betriebsgesellschaft der Firma, ***K1*** und dessen Witwe als dessen Alleinerbin.*

*In diesem Zusammenhang gab es zahlreiche Vertretungsleistungen vor den Gerichtskommissären des Verlassenschaftsverfahrens nach dem Komplementär der Betriebsgesellschaft der Firma, vor Gerichten in Graz und Weiz, u.a. vor dem Firmenbuchgericht Graz, gegen die ÖGK und neuerlich dem BG Weiz gegen den von ihm bestellten Liquidator RA ***5*** und die von ihm beauftragte ***8*** Steuerberatung, sowie gegenüber den ehemaligen Mitgesellschaftern der „***K1*** KG“.*

Im Rahmen der **mündlichen Verhandlung am 29. Jänner 2025** wurden zusätzlich zum aktenkundigen Sachverhalt folgende Punkte geklärt:

- Das Gebäude, in dem sich die Firma befindet, gehört zur Hälfte der ***Gemeinde*** und zur Hälfte dem Kommanditisten Herrn ***2***. Das Erdgeschoss und Teile des Kellers bzw. Dachbodens im Ausmaß von insgesamt 50% der Gesamtnutzfläche werden von der Firma genutzt. Dafür werden Herrn ***2*** und der ***Gemeinde*** Mietentgelte entrichtet.
- Der Ansatz von 240.000 Euro als gemeiner Wert des gesamten Gebäudes ist aufgrund des schlechten Bauzustandes angemessen.
- Die Einwendungen betr. Entnahme des Gebäudes bzw. fehlender Auszahlung des Veräußerungsgewinnes werden nicht aufrechterhalten.
- Die Rechnung von RA ***7*** soll dem Antrag des Kommanditisten ***2*** entsprechend bei ihm zur Gänze im Jahr 2018 als Sonderbetriebsausgabe angesetzt werden, weil die Ursache des Einschreitens in der Veräußerung der Firma im Jahr 2018 liegt.
- Die Kosten für RA ***1***, die das Jahr 2018 betreffen, sind richtigerweise mit 123.950,94 Euro (statt beantragt 124.255,14 Euro) zu beziffern. Der Grund ist ein Summierungsfehler, was mit Mail des steuerlichen Vertreters vom folgenden Tag ausdrücklich bestätigt wurde.
- Der Verlass war Komplementär und der Verlassenschaftskurator RA ***1*** war in Sachen Fortführung und Verwertung der Firma zuständig. Herr Mag. ***9*** wurde als Geschäftsführer eingesetzt.
- Der steuerliche Vertreter übergab in Ergänzung der Kostenverzeichnisse von ***1*** ein Konvolut an Schritstücken und Aktenvermerken von ***1***.
Diese Unterlagen zusammenfassend übergab der stV ein als „Aktenvermerk“ bezeichnetes Schriftstück vom 20.1.2025, in dem die Tätigkeiten des ***1*** wie folgt beschreiben werden:
 - „Gesellschaftsrechtliche Fragen“: *„Es ist sohin darum gegangen, einerseits die Konzession zu retten, andererseits die Firma einem befugten gewerberechtl Geschäftsführer entgeltlich weiterzugeben bzw. die Firma (werthaltig de facto die Konzession) zu verkaufen.“* Aufgrund von Streitigkeiten zwischen den Beteiligten sei ein „freihändiger Verkauf“ nicht möglich gewesen

und Herr Mag. ***9*** musste als Konzessionsinhaber (Führung der Firma mit Anfang 2018) unterstützt werden.

- „Insolvenz“: Die persönlich haftende Gesellschafterin (bzw. der ruhende Nachlass) sei gezwungen gewesen, den Antrag auf Insolvenzeröffnung zu stellen. Bei diesen Gesprächen sei auch der stV tätig geworden.

- „Angelegenheit der Firma“: Dabei sei der Konzessionsinhaber Mag. ***9*** laufend unterstützt worden und begleitende Tätigkeiten zum Masseverwalter notwendig gewesen (zB Interventionen bei Lieferanten, die aufgrund der Insolvenz nicht liefern wollten).

Der geltend gemachte Betrag von 61.830,36 Euro betrifft nur die Leistungen bis 31.7.2018. Die nachfolgenden Leistungen (Abschlussarbeiten hinsichtlich des Verkaufes) seien noch nicht in Rechnung gestellt worden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Laut Steuererklärung bzw. angefochtenem Bescheid ergab die Gewinnermittlung 2018 folgendes Bild:

[...]

Der Gewinn wurde wie folgt auf die Beteiligten aufgeteilt:

[...]

Herr ***2*** ist Hälfteeigentümer des Gebäudes ***Adresse***, das zu 50% dem Betrieb dient. Für die Entnahme des Viertelanteils, der sich im Sonderbetriebsvermögen des Herrn ***2*** befindet, wurde der Wertansatz lt. Verkauf der anderen Haushälfte an die Gemeinde um insgesamt 120.000 Euro herangezogen und im Zuge der Bilanzerstellung mit 34.167,25 Euro bewertet: 120.000 Euro abzüglich Grundanteil von 51.665,50 ergibt 68.334,50 Euro. Davon wurde die Hälfte angesetzt (34.167,25 Euro) und der Buchwert des Sonderbetriebsvermögens iHv 1.209,12 Euro abgezogen. Der Gewinn aus der Entnahme betrug folglich 32.958,13 Euro (Anfragebeantwortung des steuerlichen Vertreters vom 17. April 2023) und ist laut angefochtenem Bescheid gem. § 30a EStG 1988 begünstigt zu besteuern.

Bei Ermittlung des Jahresgewinns wurden Honorare des Masseverwalters iHv 86.760,- Euro, die gerichtliche Pauschalgebühr iHv 32.505,- Euro, die Belohnung der Gläubigerschutzverbände iHv 32.504,- Euro sowie Kündigungsentschädigungen und Pflichtbeiträge an die Gehaltskasse iHv 89.133,48 Euro, somit insgesamt 240.902,48 Euro nicht als Ausgaben angesetzt, weil sie erst im Jahr 2019 verausgabt wurden (E-Mail der steuerlichen Vertretung vom 31. August

2023, per E-Mail übermitteltes Schreiben der Rechtsanwältin des Herrn ***2*** vom 27.1.2025).

Ausgaben der Erbin ***E1*** für den Verlassenschaftskurator iHv 123.950,94 Euro (laut Kostenverzeichnis und Ergebnis der mündlichen Verhandlung), die sie laut Entscheidung des LG ZRS Graz vom 22.2.2023 selbst zu tragen hatte, wurden bei der Erstellung der Steuererklärung nicht berücksichtigt (Antrag des steuerlichen Vertreters vom 19. Mai 2023 bzw. Bilanz 2018). Der das Jahr 2018 betreffende Betrag setzt sich zusammen aus Kosten der ***6*** RA OG iHv 13.979,70 Euro für die Vertretung der KG in der Insolvenz (Stellung des Insolvenzantrages) und Kosten des Verlassenschaftskurators ***1*** laut Kostenverzeichnis für „Verlassenschaftssache Angelegenheiten der Firma“ 55.672,92 Euro, „gesellschaftsrechtliche Fragen“ 17.103,12 Euro und „Insolvenz“ 37.195,20 Euro.

Die Rechnung vom 20.12.2023 von RA ***7*** (AR Nr) über 120.000 Euro brutto für rechtsfreundliche Beratung und Vertretung im Zusammenhang mit der ***Bf*** ***K1*** KG im Zeitraum vom 01.07.2018 bis 2023 wurde bei der Erstellung der Steuererklärung nicht als Sonderausgabe des Herrn ***2*** berücksichtigt (Eingabe vom 27. Jänner 2025 bzw. Bilanz 2018).

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den in Klammer angeführten Eingaben der Parteienvertreter und wird vom Finanzamt nicht bestritten.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Rechtslage

§ 188 BAO idF BGBl. I Nr. 62/2018

(1) Festgestellt werden die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten)

a) aus Land- und Forstwirtschaft,

b) aus Gewerbebetrieb,

c) aus selbständiger Arbeit,

d) aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens,

wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind.

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

§ 4 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 105/2017 lautet auszugsweise:

(1) Gewinn ist der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß

des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Der Gewinn wird durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht. Entnahmen sind alle nicht betrieblich veranlaßten Abgänge von Werten (zB von Bargeld, Waren, Erzeugnissen und anderen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, von Leistungen, von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder von Nutzungen solcher Wirtschaftsgüter). Einlagen sind alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich. Für unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens darf ein Aktivposten nur angesetzt werden, wenn sie entgeltlich erworben worden sind.

(2) Die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) ist nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu erstellen. (...)

§ 24 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 112/2012 lautet auszugsweise:

(3) Werden die einzelnen dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebes veräußert, so sind die Veräußerungserlöse anzusetzen. Werden die Wirtschaftsgüter nicht veräußert, so ist der gemeine Wert im Zeitpunkt ihrer Überführung ins Privatvermögen anzusetzen. Für Grund und Boden ist § 6 Z 4 anzuwenden. Bei Aufgabe eines Betriebes, an dem mehrere Personen beteiligt waren, ist für jeden einzelnen Beteiligten der gemeine Wert jener Wirtschaftsgüter anzusetzen, die er bei der Auseinandersetzung erhalten hat.

§ 30a EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 118/2015 lautet auszugsweise:

(1) Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 unterliegen einem besonderen Steuersatz von 30% und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 2) anzuwenden ist.

(2) Anstelle des besonderen Steuersatzes von 30% kann auf Antrag der allgemeine Steuertarif angewendet werden (Regelbesteuerungsoption). Die Regelbesteuerungsoption kann nur für sämtliche Einkünfte, die dem besonderen Steuersatz gemäß Abs. 1 unterliegen, angewendet werden.

(3) Die Abs. 1 und 2 gelten auch für betriebliche Einkünfte aus der Veräußerung, der Zuschreibung oder der Entnahme von Grundstücken. (...)

3.2. Zeitliche Zurechnung von Betriebsausgaben

Wird der Gewinn eines Unternehmens durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt, folgt aus dem Grundsatz der periodengerechten Gewinnermittlung, dass die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben dem Wirtschaftsjahr zuzurechnen sind, zu dem sie wirtschaftlich gehören (zB VwGH 23.10.2013, 2009/13/0175 unter Hinweis auf Doralt, EStG¹¹, § 4 Tz 192, und Doralt/Mayr, EStG¹⁴, § 6 Tz 320).

Die im Jahr 2019 beglichenen Honorare des Masseverwalters iHv 86.760,- Euro, die gerichtliche Pauschalgebühr iHv 32.505,- Euro, die Belohnung der Gläubigerschutzverbände iHv 32.504,- Euro sowie Kündigungsentschädigungen und Pflichtbeiträge an die Gehaltskasse iHv 89.133,48

Euro, somit insgesamt 240.902,48 Euro gehören wirtschaftlich in das Jahr 2018 und sind daher auch im Streitjahr als Betriebsausgaben in Abzug zu bringen (zu den betragsmäßigen Auswirkungen siehe unten Punkt 3.5.).

3.3. Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben *2*****

Entnahme Gebäude

Der Kommanditist ***2*** ist Hälfteeigentümer des Betriebsgebäudes, das zur Hälfte dem Betrieb dient. Für die Überlassung seines Anteils hat er von der Bf. ein gesondertes Mietentgelt erhalten und dieses als Sonderbetriebseinnahmen erfasst. Aufgrund des Umstandes, dass ihm das Gebäude nur zur Hälfte gehört und keine Nutzungsvereinbarung zwischen den Beteiligten besteht, war damit nur ein Viertel des Gebäudes (das entspricht der Hälfte seines Anteils) als Sonderbetriebsvermögen auszuweisen. Mit Aufgabe der Firma wurde sein betrieblicher Anteil am Gebäude ins Privatvermögen überführt.

Streit besteht nur mehr über die Höhe des Entnahmewertes. Es bestehen keine Bedenken, dass sich dieser am tatsächlichen Verkaufswert des zweiten Hälfteanteils im Jahr 2012 orientiert. Der Wert mag in sechs Jahren zwar gestiegen sein, allerdings wurde in das Gebäude zwischenzeitig nichts investiert, was den Wert wiederum mindert.

Rechnerisch bedeutet das Folgendes: Wert des gesamten Gebäudes 240.000 Euro (da für die Hälfte 120.000 Euro bezahlt wurden) abzüglich Grundanteil des gesamten Grundstückes von 51.665,50 ergibt 188.334,50 Euro. Davon ein Viertel ergibt 47.083,63.

Bisher wurde der Gebäudewert fälschlicher Weise mit 34.167,25 Euro angesetzt, weil vom halben Wert des bebauten Grundstückes der gesamte Wert den nackten Grund und Bodens abgezogen wurde. Zieht man vom gemeinen Wert von 47.083,63 Euro den Buchwert des Sonderbetriebsvermögens iHv 1.209,12 Euro ab, so errechnet sich der Gewinn aus der Entnahme mit 45.874,51 Euro und ist – wie im angefochtenem Bescheid ausgeführt - gem. § 30a EStG 1988 begünstigt mit 30% ESt zu besteuern.

Sonderbetriebsausgaben – Kosten RA *7*****

§ 188 Abs. 1 BAO normiert, dass "der Gewinn" der Mitunternehmerschaft bescheidmäßig festgestellt wird; in diesem bescheidmäßig festzustellenden "Gewinn" müssen Sonderbetriebsausgaben berücksichtigt sein (VwGH 19.9.2013, 2011/15/0107 unter Hinweis auf VwGH 5.10.1993, 93/14/0039).

Die einem Gesellschafter erwachsenen Rechtsanwaltsaufwendungen für Prozesse mit anderen Gesellschaftern, zählen, soweit sie nicht privat veranlasst sind, zu den Sonderbetriebsausgaben

des Gesellschafters (VwGH 8.5.2003, 99/15/0036 unter Hinweis auf Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 23 Tz 36.5).

Bei der Gewinnermittlung ist es ausgeschlossen, dass für den Bereich der Sonderbetriebsausgaben eine andere Gewinnermittlungsart zur Anwendung kommen kann, als für die Ermittlung des Gewinnes der Gesellschaft (VwGH 19.9.2013, 2011/15/0107).

Für den Beschwerdefall bedeutet das zunächst, dass die Kosten für den Rechtsanwalt ***7***, der den Kommanditisten ***2*** in Streitigkeiten mit den übrigen Miteigentümern vertreten hat, grundsätzlich als Sonderbetriebsausgaben in Anzug gebracht werden können, sofern sie nicht privat veranlasst sind.

Aus der vorliegenden Rechnung des RA ***7*** „für rechtsfreundliche Beratung und Vertretung im Zusammenhang mit der ***Bf*** ***K1*** KG“ lässt sich die genaue Leistung jedoch nicht ergründen. Die nachgereichten Ergänzungen („Überblicksartig“ sei es um Vermeidung einer Insolvenz, Verwertung des Betriebes, Abwendung des Konkursantrages und der Ansprüche von ***E1*** gegangen) legen einen Bezug zur Tätigkeit der Bf. zwar nahe, sind allerdings mangels genauen Leistungsverzeichnisses nicht überprüfbar.

Der Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung des Zusammenhanges mit der wirtschaftlichen Tätigkeit kann so nicht gelingen. Auch erscheint es unüblich, dass ein Rechtsanwalt in einem Zeitraum von fünf Jahren in verschiedensten Angelegenheiten tätig wird, ohne zumindest eine (Zwischen)-Rechnung zu legen.

Hinsichtlich des Abzuges des gesamten Rechnungsbetrages im Streitjahr 2018 ist auch zu beachten, dass - wie oben unter 3.2. ausgeführt - im Fall des Betriebsvermögensvergleichs Betriebsausgaben dem Wirtschaftsjahr zuzurechnen sind, zu dem sie wirtschaftlich gehören. Laut Rechnung betrifft die Pauschalsumme Vertretungshandlungen im Zeitraum 1.7.2018 – 20.12.2023. „Wirtschaftlich gehören“ Aufwendungen in jenes Wirtschaftsjahr, in dem sie entstanden sind. Soweit RA ***7*** daher in den Jahren 2018 – 2023 tätig wurde, ist sein Entlohnungsanspruch auch frühestens in den Zeiträumen entstanden, in denen er tätig wurde. Der Aufwand „gehört wirtschaftlich“ auch in diesen Zeitraum (unabhängig davon, wie der Rechnungsleger seinen Gewinn ermittelt). Der Zusammenhang sämtlicher innerhalb von fünf Jahren geleisteten Vertretungshandlungen mit der Aufgabe der Firma scheint dabei auch weit hergeholt zu sein. Die Leistungen zur Abwendung eines weiteren Konkursantrages im Jahr 2019 oder der Ansprüche von ***E1*** (Urteil im Jahr 2022) waren nicht einmal vorhersehbar und müssen jedenfalls als Sonderbetriebsausgaben des Jahres 2018 ausscheiden.

Im Streitjahr 2018 wurde RA ***7*** laut Rechnung erst ab 1.7.2018 tätig. Im Juli 2018 war RA ***5*** bereits zum Masseverwalter bestellt und zur Vertretung der Gesellschaft berufen. Soweit daher die Tätigkeit in der „Vermeidung einer Insolvenz bzw. der Verwertung des Betriebes“ bestehen soll, wäre eine detailliertere Aufstellung notwendig, um das

Herausrechnen eines allenfalls das Jahr 2018 betreffenden Anteils der Kosten bewerkstelligen zu können. Eine solche genaue Leistungsaufstellung wurde trotz Aufforderung durch das BFG nicht vorgelegt.

In Hinblick auf den langen Leistungszeitraum, die anhaltenden Zerwürfnisse zwischen den Beteiligten (so wurde beispielsweise mangels Einigung unter den Gesellschaftern der Veräußerungsgewinn vom bereits rechtskräftig enthobenen Masseverwalter im April 2019 zur Gänze bei Gericht hinterlegt) und die späte Rechnungsstellung durch RA ***7*** ist es unter Beachtung der allgemeinen Lebenserfahrung nicht abwegig anzunehmen, dass der Großteil, wenn nicht der gesamte Teil, der abgerechneten Leistungen Zeiträume nach 2018 betrifft, zumal der Konkurs schon ab Juli 2018 vom Masseverwalter abgewickelt wurde.

Zusammengefasst ist dem Kommanditisten ***2*** der Nachweis nicht gelungen, dass die mit Honorarnote AR Nr verrechneten Leistungen des RA ***7*** Aufwendungen in Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften aus der Beteiligung an der Bf. darstellen, die wirtschaftlich im Streitjahr 2018 angefallen sind. Ein Abzug als Sonderbetriebsausgaben ist daher nicht möglich.

3.4. Sonderbetriebsausgaben *E1*****

Auch für die Aufwendungen der Erbin ***E1*** gilt, dass über allfällige Aufwendungen in Zusammenhang mit der Erzielung der Einkünfte, die von ihr allein getragen wurden (Sonderbetriebsausgaben), bereits im hier angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheid abzusprechen ist. Hinsichtlich des zeitlichen Anfalles wurden von ihr nur solche Leistungen geltend gemacht, die im Jahr 2018 erbracht wurden. Die zeitliche Zurechnung ergibt sich aus den Kostenverzeichnissen und wird's von keiner Verfahrenspartei bestritten.

Im Fall der Erbin des ursprünglichen Komplementärs ***1*** besteht die Besonderheit darin, dass der Vertreter RA ***1*** zum Verlassenschaftskurator bestellt wurde und sein Honorar aus dem Verlass zu zahlen war.

Kosten, die nach dem Erbfall und vor der Einantwortung mit der Besorgung und Verwaltung der Verlassenschaft verbunden sind, gelten als Erbgangsschulden. Sie sind in die Passiva des Nachlasses einzubeziehen und vermindern das Vermögen des Nachlasses (vgl. OGH 24.9.1998, 6Ob6/98w; OGH 25.11.2008, 9Ob57/07h). Zu solchen Erbgangsschulden zählen auch die Kosten für einen Verlassenschaftskurator. Der Verlassenschaftskurator ist nicht Vertreter von Beteiligten, sondern Vermögensverwalter und Vertreter der Verlassenschaft; er vertritt nicht die Erben und hat auch nicht die Interessen von Erben zu wahren (Spruzina in Kletecka/Schauer, ABGB-ON 1m § 810 Rz 12 (stand 1.1.2017, rdb.at)).

Das BFG hat in einem anderen Fall zu einer GmbH & Co KG unter Hinweis auf einen Kosten-Beschluss des Landesgerichts entschieden, dass Kosten für den Verlassenschaftskurator nicht

als Betriebsausgaben abzugsfähig sind: „Wenn Zahlungsverpflichtete der Kosten des Verlassenschaftskurators die ruhende Verlassenschaft und nicht die Unternehmen oder die zu diesem Zeitpunkt noch potentiellen Erben und Kommanditisten der Bf. waren, können diese Kosten auch nicht als Betriebsausgaben der Unternehmen oder als Sonderbetriebsausgaben der potentiellen Erben und Gesellschafter gewertet werden.“ (BFG 20.12.2022, RV/1100392/2020)

Im Beschwerdefall ist demgegenüber von einem (geringfügig) anderen Sachverhalt auszugehen: Der ruhende Nachlass war als Gesamtrechtsnachfolger der natürlichen Person ***1*** als Komplementär zur Geschäftsführung berufen (im oben angeführten Fall aus dem Jahr 2022 war der Komplementär eine GmbH).

Außerdem hat das LG Graz entschieden, dass die Gesellschaft (nur) deshalb nicht verpflichtet ist, die Kosten zu tragen, weil nicht alle Liquidatoren der Beauftragung des RA ***1*** zugestimmt haben, was im Umkehrschluss bedeutet, dass RA ***1*** für die Gesellschaft (und nicht ausschließlich für den Nachlass) tätig wurde.

Diese Ansicht ist insbesondere deshalb geboten, weil nicht zuletzt aufgrund der Zerwürfnisse unter den Beteiligten die Fortführung der Firma ohne das Einschreiten des Verlassenschaftskurators schlicht nicht möglich gewesen wäre. Da der Erbin ***E1*** der Gewinn aus der Beteiligung ab dem Todeszeitpunkt ihres Gatten zuzurechnen ist, müssen auch die mit der betrieblichen Tätigkeit in Zusammenhang stehenden Kosten als Sonderbetriebsausgaben in Abzug gebracht werden können.

Aus den in den Kostenverzeichnissen angegebenen Positionen iVm den übergebenen Schriftstücken (Mails, Briefe, Telefonvermerke usw.) ergibt sich, dass die Angaben im Aktenvermerk vom 20. Jänner 2025 (Tätigkeiten iZH mit der Führung der Firma, dem Antrag auf Insolvenzeröffnung, der Beauskunftung des Masseverwalters usw.) grundsätzlich den Tatsachen entsprechen. Zusätzlich dazu lässt sich aus der Aufstellung erkennen, dass auch immer wieder Rücksprache mit dem den Verlass abhandelnden Notar gehalten werden musste bzw. Handlungen gesetzt wurden, die rein in der Tatsache des Verlasses begründet waren.

In Hinblick auf die Vielzahl der in den Kostenverzeichnissen angegebenen Positionen scheint es dem erkennenden Senat in freier Beweiswürdigung geboten, den Anteil der Kosten, der ausschließlich die Geschäftsführung der Bf. betrifft, mangels genauerer Kenntnisse (zB des Inhaltes von Telefonaten, E-Mails, Briefen usw.) im Schätzungsweg mit 50% der angefallenen Kosten anzunehmen.

Bei der Erbin ***E1*** sind daher 61.975,47 Euro (die Hälfte der nachgewiesenen Kosten von 123.950,94 Euro) als Sonderbetriebsausgaben des Jahres 2018 in Abzug zu bringen.

3.5. Betragsmäßige Auswirkungen

[...]

3.6. Revision

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

Im Beschwerdefall ist u.a. die Frage strittig, ob die Kosten eines Verlassenschaftskurators als Sonderbetriebsausgaben in Abzug gebracht werden können. Dazu ist beim VwGH unter GZ Ro 2023/15/0005 ein Verfahren anhängig, weshalb die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes noch nicht beantwortet wurde. Die Revision war daher – wie im Spruch ersichtlich – zuzulassen.

Graz, am 10. Februar 2025