

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***1*** und die Richterin ***2*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***3*** und ***4*** in der Beschwerdesache Beschwerdeführerin, AdresseBf.in, vertreten durch Stb., AdresseStb., über die Beschwerde vom 2.2.2023 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 9.1.2023 betreffend Einkommensteuer 2016 bis 2020 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 9.4.2025 zu Recht erkannt:

I.

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin erzielte Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus der Tätigkeit als Tierärztin.

Sie übte diese in Form einer GesnbR mit Ihrem Ehegatten Ehegatte aus.

In den jeweiligen **Einkommensteuererklärungen** wurden folgende Einkünfte erklärt:

Jahr	Einkünfte aus selbständiger Arbeit GesnbR	Funktionsgebühren § 29 Z 4
2016	-2.946,22 €	23.798,11 €
2017	-10.464,07 €	34.413,97 €
2018	-4.279,69 €	44.126,06 €

2019	-5.095,99 €	44.422,59 €
2020	-3.280,48 €	58.559,56 €

Mit **Erstbescheiden** wurden die angeführten Einkünfte zunächst erklärungsgemäß veranlagt.

Mit **Schreiben vom 29.8.2022** wurde die Beschwerdeführerin durch die Amtspartei aufgefordert, im Hinblick auf die in den Jahren 2012 bis 2021 erklärten Funktionsgebühren gemäß § 29 EStG 1988 eine detaillierte Ermittlung der erklärten Beträge vorzulegen.

Geantwortet wurde wie folgt:

2020:

Die Einnahmen aus Fleischuntersuchungen würden sich auf 126.484,96 € belaufen, wobei diesbezüglich Aufwendungen LKW Kosten sowie Kammerumlage Tierärztekammer angefallen wären und in Summe ein Gewinn von 117.119,12 € zu je 50 % auf die Gesellschafter der GesnbR aufgeteilt worden sei.

2019:

Die Einnahmen aus Fleischuntersuchungen würden sich auf 91.510,84 € belaufen, wobei diesbezüglich Aufwendungen LKW Kosten angefallen wären und in Summe ein Gewinn von 88.845,18 € zu je 50 % auf die Gesellschafter der GesnbR aufgeteilt worden sei.

2018:

Die Einnahmen aus Fleischuntersuchungen würden sich auf 91.973,85 € belaufen, wobei diesbezüglich Aufwendungen LKW Kosten angefallen wären und in Summe ein Gewinn von 88.252,05 € zu je 50 % auf die Gesellschafter der GesnbR aufgeteilt worden sei.

2017:

Die Einnahmen aus Fleischuntersuchungen würden sich auf 71.678,84 € belaufen, wobei diesbezüglich Aufwendungen LKW Kosten angefallen wären und in Summe ein Gewinn von 68.276,94 € zu je 50 % auf die Gesellschafter der GesnbR aufgeteilt worden sei.

2016:

Die Einnahmen aus Fleischuntersuchungen würden sich auf 49.007,75 € belaufen, wobei diesbezüglich Aufwendungen LKW Kosten angefallen wären und in Summe ein Gewinn von 47.596,22 € zu je 50 % auf die Gesellschafter der GesnbR aufgeteilt worden sei.

Mit **Bescheiden vom 9.1.2023** wurden die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2016 bis 2019 gemäß § 303 Abs. 1 BAO wiederaufgenommen, der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2020 wurde gemäß § 299 BAO aufgehoben.

Mit **Einkommensteuerbescheiden vom 9.1.2023** wurden die Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß den Feststellungsbescheiden gemäß § 188 BAO wie folgt festgesetzt:

Jahr	Einkünfte Beschwerdeführerin
2016	-2.946,22 €
2017	-10.464,07 €
2018	-4.279,69 €
2019	-5.095,99 €
2020	-3.280,48 €

Die in den Erstbescheiden festgesetzten Funktionsgebühren wurden nicht mehr angesetzt.

Die Bescheide wurden jeweils wie folgt begründet:

Der Finanzverwaltung sei mit einem Schreiben des Landes ***5*** bekannt gegeben worden, dass Funktionsgebühren für die tierärztliche Untersuchung von Schlachttieren ausbezahlt würden. Aufgrund dieser Offenlegung sei erstmalig eine Überprüfung der Erklärungsangaben erfolgt.

Bisher seien die Funktionsgebühren im Ausmaß des Beteiligungsverhältnisses an der Tierärztegemeinschaft aufgeteilt worden.

Vom Land ***5*** werde der Tierarzt mit Bescheid beauftragt, die im Bescheid genannten Arbeitsaufgaben durchzuführen. Die Erteilung der Schlachterlaubnis und Beurteilung der Fleischuntersuchung obliege dem bescheidmäßig beauftragten Organ. Als Funktionär iSd EStG 1988 werde grundsätzlich das beauftragte Organ gesehen (der ausführende Tierarzt). Eine Aufteilung nach dem Beteiligungsverhältnis der von der Fleischbeschau getrennt und unabhängig geführten Tierarztpraxis sei nicht vorgesehen.

Die Funktionsgebühren seien nicht zu berücksichtigen.

Mit **Schreiben vom 2.2.2023** wurde gegen diese Bescheide sowie die Einkommensteuerbescheide Ehegatte betreffend in einem Schriftsatz **Beschwerde** erhoben unter anderem wie folgt:

Die Beschwerde richte sich gegen die Höhe der Festsetzung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit beziehungsweise gegen die Höhe der sonstigen Einkünfte (Funktionsgebühren), insbesondere hinsichtlich der Zurechnung der Funktionsgebühren, dies in Bezug auf die Berücksichtigung von diesbezüglichen Aufwendungen und deren Zuordnung.

Begründung:

Der Sachverhalt der Zurechnung von Einkünften basiere auf einem Schreiben des Landes ***5***, in dem Funktionsgebühren tierärztliche SFU (Untersuchung von Schlachttieren und Fleisch) dahingehend von der Finanzbehörde untersucht worden wären, wie die Zurechnung dieser Einkünfte in den jeweiligen Steuererklärungen erfolgt sei.

Grundsätzlich seien die Einkünfte aus der SFU Untersuchung der GesnB, also in den

Steuererklärungen jeweils zu 50 % an die Ehegatten aufgeteilt worden. Dies jedoch nicht in der Steuererklärung der GesnbR, sondern in den persönlichen Steuererklärungen der Einkommensteuer der betroffenen Personen. Es werde daher darauf verwiesen, dass mit der Zurechnung dieser Einkünfte auf die Person Ehegatte auch die Veranlagung der ***6*** GesnbR betroffen sei, weil dort auch Aufwendungen (Sonderbetriebsausgaben) berücksichtigt worden wären, die nun bei neuer Betrachtung der Sachlage im Lichte der neuen Bescheide als Werbungskosten bei der Zurechnung der sonstigen Einkünfte (Funktionsgebühren) berücksichtigt werden müssten.

Aus diesem Grund werde auch angeregt, dies in den Steuererklärungen der GesnbR, also in der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte der GesnbR, zu berücksichtigen. Die Ursache für diese geänderten Bescheide der Jahre 2016 bis 2020 würde nicht in der fälschlichen Darstellung der Höhe nach liegen, es sei dadurch zu einer Änderung gekommen, da die Steuerpflichtigen diese SFU Einkünfte mit 50 zu 50 in der Einkommensteuererklärung der GesnbR aufgeteilt hätten. Klarheit sei hier nicht erfolgt, da das Land ***5*** bisher keine so genannten § 109a – Meldungen für diese Funktionstätigkeit an die Finanzverwaltung für die Jahre 2016 bis 2020 übermittelt hätte.

Grundsätzlich hätten die Ehegatten ***6*** ihre Einkünfte immer 50 zu 50 verteilt, dies aus dem Grund, da die Beschwerdeführerin den Tierarztbetrieb in einer Kleintierpraxis ausübe, die Ausrichtung der Tierarztstätigkeit von Ehegatte sich in den letzten Jahren immer mehr zur Tätigkeit im Schlachthof auf die Schlachttier- und Fleischuntersuchung fokussiert hätte. Es hätte jedoch immer (bereits vor 2016) in der Aufteilung die Intention bestanden, für die Beschwerdeführerin ein entsprechendes Einkommen zu sichern, das diese auch bisher selbst versteuert hätte.

Durch die Zurechnung des Einkommens laut den gegenständlichen Bescheiden aufgrund der Schlachttier- und Fleischuntersuchung als höchstpersönliches Einkommen von Ehegatte sei es hier nicht zu einer Änderung der Besteuerungsgrundlagen zwischen den Ehegatten gekommen, es sei auch im Bereich des Einkommens für die Beschwerdeführerin nur mehr negatives Einkommen aus der Tierarztpraxis gegeben, da dort alle Betriebsausgaben und Sonderbetriebsausgaben zugerechnet worden wären. Aufgrund dieser Fortführung der Zurechnung der Einkünfte sei offenbar, dass die Tierarztpraxis keinen Ertrag abwerfen hätte können. Das Gesamteinkommen der GesnbR – Partner hätte erst zu einem Einkommen für beide Ehegatten geführt, weil die Einkünfte aus der SFU – Tätigkeit zu 50/50 beiden Personen direkt zugerechnet worden wären.

Natürlich wäre aus heutiger Sicht die bisherige Vorgangsweise iSd direkten Zurechnung der Einkünfte des Schlachttier- und Fleischuntersuchungsorgans Ehegatte UND bei der Beschwerdeführerin bisher in den Steuererklärungen nicht richtig abgebildet gewesen. Im Lichte der neuen Zurechnung, die nun aus rechtlicher Sicht richtig seitens der Finanzbehörde dargestellt und abgebildet worden wäre, seien nun auch die Einkommenszurechnung zu den beiden Gesellschaftern und der GesnbR und auch die Zurechnung von Betriebsausgaben/Sonderbetriebsausgaben zu Werbungskosten neu zu strukturieren. Aus

diesem Grund sei die Zurechnung für die GesnbR und für beide Gesellschafter mit Zurechnung der SFU – Tätigkeit zu Ehegatte dargestellt worden, dies sowohl für die Betriebseinnahmen und Einnahmen, für die Betriebsausgaben, Sonderbetriebsausgaben und Werbungskosten.

Ausgangspunkt der beiliegenden Tabelle seien die bisher dargestellten Summen laut Formular E6a der Jahre 2016 bis 2020.

1.

Die Zurechnung der Einnahmen aus der Tätigkeit der Schlachttier- und Fleischuntersuchung sei zu 100 % bei Ehegatte erfolgt.

2.

Die Einkünfte aus selbständiger (tierärztlicher) Tätigkeit seien jedoch nicht in dem den Bescheiden zugrunde liegenden Ausmaß gegeben, da hier Sonderbetriebsausgaben beziehungsweise Ausgaben in dem so genannten E6a – Formular auf Ebene der jeweiligen persönlichen Einkünfte seien, sondern insgesamt als Betriebsausgaben der GesnbR ohne persönliche Zurechnung behandelt worden wären. Dies betreffe die Pensionsversicherungs-, Kranken- und Unfallversicherungsbeiträge der jeweiligen Gesellschafter, die Beiträge zum tierärztlichen Wohlfahrtsfond.

3.

Tätigkeitsvergütung für die Beschwerdeführerin: Aufgrund der gewählten Zurechnung aller Betriebsausgaben zur selbständigen freiberuflichen Tierarztstätigkeit sei nun in der GesnbR auch die bisher geübte Praxis entsprechend abzubilden, dass die Ergebnisverrechnung zwar 50 zu 50 in der GesnbR im Formular E6a dargestellt sei, dass jedoch eine Tätigkeitsvergütung für die Beschwerdeführerin in Höhe von 2.000,00 € pro Monat (mal 14 Monate) berücksichtigt werden müsse – jährliche Auswirkung als Tätigkeitsvergütung 28.000,00 € zu Lasten der gemeinsamen GesnbR-Tätigkeit und zugunsten der persönlichen Einkünfte der Beschwerdeführerin.

4.

Zurechnung von Betriebsausgaben für den Bereich sonstige Einkünfte (Funktionsgebühren als Werbungskosten), KFZ-Aufwendungszurechnung jährlich 5.000,00 € zu den sonstigen Einkünften (SFU – Tätigkeit).

5.

Eine Korrektur der jeweiligen jährlichen als Ertrag (Aufwand mit Minus dargestellten Positionen in den einzelnen Einnahmen- und Ausgabenrechnungen bezeichnet als Konto „Trennung Kosten SFU-Tätigkeit“). Stattdessen sei der obige pauschale Verrechnungsbeitrag für KFZ in Punkt 4 geschaffen worden. Im Jahr 2020 sei in dieser Position fälschlicherweise z.B. die gesamte USt-Zahllast 2020 angesetzt worden, tatsächlich ein Irrtum.

6.

Umsatzsteuerliche Abbildung: Im Hinblick auf die Umsatzsteuer sei nun die freiberufliche tierärztliche Tätigkeit als steuerbar und steuerpflichtig berücksichtigt worden, im Zuge der sonstigen Einkünfte als Funktionsgebühren ergebe sich kein steuerbarer Umsatz, damit auch kein Vorsteuerabzug. Dies bedürfe nun keiner Änderung in den jeweiligen

Umsatzsteuererklärungen der GesnbR, allerdings seien hier die nicht abzugsfähigen Vorsteuern in der GesnbR als Aufwand anzusetzen.

Ergebnis:

1. Antrag: GesnbR, einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte

Das nun dargestellte Ergebnis betreffe nun nicht nur die Einkommensteuererklärungen beider Gesellschafter, sondern auch die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung der ***6*** GesnbR. Aus diesem Grund sei auch für diese Steuernummer angeregt worden, hier die entsprechenden Maßnahmen zu setzen, dies in Form eines Antrages auf Wiederaufnahme der Jahre 2016 bis 2020.

Die Zurechnung der Einkünfte laut Formular E6a (mündend in einem künftigen Bescheid für die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung) betrage daher für die Jahre und möge diesbezüglich bescheidmäßig festgesetzt werden:

Jahr	Bemessungsgrundlage ESt Ehegatte	Bemessungsgrundlage ESt Beschwerdeführerin
2016	21.545,63 €	12.948,41 €
2017	34.611,52 €	4.783,58 €
2018	59.893,05 €	10.640,99 €
2019	60.098,15 €	10.252,97 €
2020	88.671,88 €	10.552,76 €

Die persönliche Zurechnung von SFU – Einkommen für Tierärzte als höchstpersönliches Einkommen - sei umgesetzt worden. Die Änderung in dieser Beschwerde betreffe ausschließlich die Zurechnung des Einkommens.

Am **25.7.2023** wurde folgender **Ergänzungsvorhalt** durch die Amtspartei an die Beschwerdeführerin abgefertigt:

Folgende Unterlagen würden benötigt werden:

- Gesellschaftsvertrag der Gründung der GesnbR
- Schriftliche Vereinbarung betreffend Tätigkeitsvergütung für die Beschwerdeführerin
- Welche Tätigkeiten und in welchem Ausmaß führe die Beschwerdeführerin Tätigkeiten aus, die eine Tätigkeitsvergütung begründen würden (detaillierte jährliche Aufzeichnung)?
- Würden von der Beschwerdeführerin auch Tätigkeiten für die SFU Untersuchungen durchgeführt werden?
- Warum werde diese Tätigkeitsvergütung erst im Zuge der Beschwerde begehrt?
- Nachweis des Geldflusses der Tätigkeitsvergütung

- Wie sei diese Vereinbarung von Beginn an nach außen zum Ausdruck gebracht worden (Nachweise)?

Mit **Schreiben vom 15.10.2023** wurde wie folgt geantwortet:

Tierarztbetrieb ***6*** GesnbR

Der Tierarztbetrieb in Form einer kombinierten Kleintier- bzw. Großtierpraxis samt SFU – Tätigkeit sei seit dem Jahr 1998 in gleicher Form und Ausprägung gegeben. In diesem Jahr sei die GesnbR zu gleichen Teilen gemäß § 826 ABGB gegründet worden, indem die Arbeitskraft beider TierärztInnen zum gemeinsamen Zweck und zu gleichteiliger Aufteilung der daraus zu ziehenden Früchte aus der Tätigkeit betrieben worden wäre. Diese Vorgangsweise hätte sich in den letzten Jahren bis inklusive 2021 nicht geändert. Ziel wäre es immer gewesen, eine gemeinsame Praxis unter gemeinsamem Einsatz von zwei Personen gleichteilig zu gewährleisten (§ 1186 Abs. 2 ABGB).

Tätigkeitsmerkmale für die Beschwerdeführerin im Rahmen der GesnbR

Die Beschwerdeführerin hätte ein abgeschlossenes Studium der Veterinärmedizin und übe die Tätigkeit seit 1998 ununterbrochen in der GesnbR aus. Ihr Tätigkeitsbereich sei bezogen auf jede Tätigkeit der Tierarztpraxis, denn im Krankheitsfall sei jeder Gesellschafter zur Vertretung verpflichtet. Dies gelte nicht nur für die Tätigkeit in der Klein- und Großpraxis, sondern auch in der SFU - Tätigkeit. Die Tätigkeit in der Tierarztpraxis sei nicht nur durch Öffnungszeiten, durch die Darstellung in (digitalen) Telefonbucheinträgen oder in Homepageinträgen dokumentiert. Jeder Tierarztgesellschafter hätte auch besonders als Großtierpraktikerin entsprechende Bereitschaftszeiten in der Praxis einzuhalten. Diese Bereitschaftszeiten seien zeitlich unbestimmt, seien auch in den Nachtstunden und auch am Wochenende im Tierarztbereich, als quasi 24/7, üblich. Es würden von der Beschwerdeführerin auch Tätigkeiten für die SFU - Untersuchungen durchgeführt werden, im gegenständlichen Zeitraum nicht mit Anwesenheit im Schlachthof, sondern die Weiterentwicklung des gesamten SFU-Bereiches im Rahmen eines besonderen Abkommens mit dem Land ***5***.

Die Tätigkeitsvergütung werde von der Beschwerdeführerin nicht erst im Zuge der Beschwerde begehrt. Die Beschwerde beziehe sich auf eine steuerlich gänzlich andere Behandlung der Zurechnung der Einkünfte im Beschwerdezeitraum. Dies sei durch die Gesellschaftsform des Tierarztunternehmens als GesnbR bedingt. Diese Tätigkeitsvergütung sei deshalb bedingt, weil das Land ***5*** nun aufgrund der nachträglichen Meldungen für 2016 bis 2021 gemäß § 109a EStG 1988 der SFU – Tätigkeit bezogen auf den Tierarzt Ehegatte eine hundertprozentige Zurechnung der Einkünfte auf die Person Ehegatte vorgenommen habe und nicht, wie bereits 25 Jahre geübt: gleichteilig auf die GesnbR. Daher sei nun auch die Tätigkeitsvergütung als Maßstab der gesamten Entnahmen des Betriebes zu 50 % auch in diesem Zeitraum an die Beschwerdeführerin vorzunehmen.

Es sei die Frage nach dem Geldzufluss der SFU – Tätigkeit an den Tierarztbetrieb der GesnbR zu stellen. Hier sei die SFU – Tätigkeitsvergütung gesamt an die GesnbR zugeflossen, seit 1998 bis heute nie an Ehegatte als Person zugeflossen. Gleiches gelte auch für die Geldverwendung für

jede Betriebsausgabe, für jede Sonderbetriebsausgabe der Gesellschafter. Dies sei in der gesonderten Aufstellung, die im Beschwerdeverfahren beigelegt worden wäre, ersichtlich. Im Bereich der Geldverwendung für privat sei daher auch jede Privatentnahme anteilig zuzurechnen, wie es das ABGB vorsehe, zu 50/50. Steuerlich handle es sich um Einnahmen-Ausgaben-Rechner, 50 % der jeweiligen Entnahmen seien an Ehegatte bzw. an die Beschwerdeführerin zuzurechnen.

Zufluss der SFU-Tätigkeitsvergütung auf die GesbR, Abfluss durch Privatentnahmen: 50:50
Zurechnung laut ABGB, tatsächliche Unternehmertätigkeit in GesnbR jeweils 50:50.

KFZ-Aufwand und Berechnung: die Änderung durch bisherige Ermittlungen einzelner Perioden seien im Zuge der Beschwerden berücksichtigt worden.

Zudem liegt vor ein **Schreiben eines Steuerberaters** wie folgt:

Die Ehegatten ***6*** würden seit 1995 eine Tierarztpraxis in der Rechtsform einer GesnbR betreiben. Dabei sei nicht vorgesehen, dass einzelne Gesellschafter außerhalb der GesnbR Tierarztleistungen auf eigene Rechnung erwirtschaften würden.

Die Beschwerdeführerin sei vorwiegend im Bereich der Kleintierpraxis zuständig, Ehegatte überwiegend für die Großtierpraxis. Die getrennte Bearbeitung dieser Geschäftsfelder ermögliche einerseits eine Spezialisierung auf die Behandlung von Kleintieren bzw. Großtieren mit der Erarbeitung des entsprechenden Fachwissens und sei andererseits auch dem Umstand geschuldet, dass die körperlich anstrengendere Tätigkeit (Großtierpraxis) von Ehegatte durchgeführt werde.

Diese Spezialisierung hätte aber den Nachteil, dass nicht Tätigkeiten durch die beiden Tierärzte uneingeschränkt im jeweils anderen Geschäftsbereich durchgeführt werden könnten, weil entweder die körperlichen Voraussetzungen fehlen würden oder andererseits die Erfahrung bzw. das Spezialwissen. Die wechselseitige Vertretungsmöglichkeit sei daher aus faktischen Gründen in diesen Bereichen jedenfalls kurzfristig eingeschränkt.

Aufgrund des stärkeren Zusammenhangs mit der Großtierpraxis führe Ehegatte im Rahmen der gemeinsamen Tierarztpraxis Fleischuntersuchungen durch. Die Einnahmen daraus wären anfangs von untergeordneter Bedeutung gewesen.

Aufgrund der mit zunehmendem Alter wachsenden körperlichen Belastung der Tätigkeit in der Großtierpraxis und einer schweren Verletzung an der rechten Hand hätte in den letzten Jahren die Disposition über die am Markt zu erbringenden Tierarztleistungen der GesnbR neu überdacht werden müssen.

Die Beitragsleistung des Ehegatte für die GesnbR verlagere sich durch neue Marktchancen im Bereich der Fleischuntersuchung auf diese Tätigkeit.

Entsprechend den LStR Rz 5219 werde die den Tierärzten vorbehaltene Tätigkeit der Fleischuntersuchung dann, wenn diese Tätigkeit mit Macht und Entscheidungsbefugnis ausgestattet sei („große SFU“), den Einkünften aus Funktionsgebühren zugeordnet.

Fleischuntersuchungsorgane, die im Rahmen der kleinen SFU tätig würden, würden hingegen Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit erzielen.

Ungeachtet der Qualifizierung der Einnahmen aus dem Bereich der Fleischuntersuchung als Einkünfte nach § 22 EStG 1988 oder § 29 EStG 1988 würden diese im Rahmen der gemeinsamen Betriebsführung der GesnbR erwirtschaftet werden und seien dieser daher zuzurechnen. Die Tätigkeit des Fleischuntersuchungsorganes sei auch nicht im taxativen Katalog der höchstpersönlichen Einkünfte des § 2 Abs. 4a EStG 1988 enthalten. Zudem verfüge die GesnbR auch über einen eigenständigen, sich von der Tätigkeit des Fleischuntersuchungsorganes abhebenden Betrieb (Kleintierpraxis). Dass Ehegatte als Organ für die Fleischuntersuchung bestellt sei, ändere an der wirtschaftlichen Zuordnung nichts, da auch über diese Tätigkeit (z.B. zeitliches Ausmaß) gemeinsam disponiert werde bzw. sei dies auch bei anderen tierärztlichen Leistungen (Tiergesundheitsdienst) ähnlich.

Die Erlöse aus dem Bereich der Fleischuntersuchung würden auf das Praxiskonto der GesnbR überwiesen und seien somit Teil des Betriebsvermögens der GesnbR und Teil des Ergebnisses der GesnbR. Wenngleich sich die Tätigkeit des Fleischuntersuchungsorganes örtlich im Bereich des Schlachthofes abspiele werde zur Erwirtschaftung auch die Struktur der Tierarztpraxis (Büro, Fuhrpark, Telekommunikationsinfrastruktur etc.) genutzt. Darüber hinaus trage die GesnbR auch die gesamten Ausgaben der sozialen Absicherung, Kammerumlagen, etc. Die Ergebnisse der Fleischuntersuchungen seien darüber hinaus in den Online-Programmen Esculenta (Erfassung geschlachteter Tier) bzw. im KGB (Kontrollgebührenabrechnung) zu erfassen. Zudem sei der Probenversand und die entsprechende Kontrolle zu bewerkstelligen. Da Ehegatte seine Fleischuntersuchung im Schlachthof vorwiegend in der Nacht bzw. den frühen Morgenstunden durchführe, bewerkstelle die Beschwerdeführerin die dazugehörige Datenerfassung und Abrechnungsarbeiten wie oben erwähnt und leiste damit ebenfalls einen nicht unerheblichen Beitrag zu diesen Einkünften.

Die Tierarztpraxis verwerte ihre Leistungen am Markt arbeitsteilig und teile das Ergebnis im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung. Einkünfte aus Fleischuntersuchung seien Teil des Ergebnisses des Gesamtbetriebes. Die Gesellschafter erachten ihre Beiträge zum Ergebnis der GesnbR als in etwa gleichwertig. Würden künftig die Einnahmen aus der Tätigkeit der Fleischuntersuchung wachsen, werde zur Erreichung einer neuen Verhältnismäßigkeit die Gewinnverteilung angepasst werden.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 21.11.2023** wurde die obige Beschwerde als unbegründet abgewiesen und wie folgt begründet:

Würden einem Bescheid Entscheidungen zugrunde liegen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden wären, so könne der Bescheid gemäß § 252 Abs. 1 BAO nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend seien. Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen könnten nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden.

Mit **Schreiben vom 19.12.2023** wurden die Anträge gestellt, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht **zur Entscheidung vorzulegen**. Begründet wurde unter anderem wie folgt:

Es hätte bereits rechtskräftige Veranlagungen für die Beschwerdejahre gegeben. Diese seien amtswegig aufgehoben worden, da für den Bereich der SFU – Tätigkeit das Amt der ***5*** Landesregierung als auszahlende Stelle Meldungen gemäß § 109a EStG 1988 gestellt hätte. Dies sei in den Einkommensteuerbescheiden vom 9.1.2023 dokumentiert. Es seien jedoch nicht die bereits im Feststellungsverfahren für die jeweiligen Jahre dargelegten Aufwendungen und die dargelegten Verteilungen gemäß der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung korrigiert worden.

Obwohl es einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellungen für die Jahre bereits rechtskräftig gegeben habe, sei keine amtliche Korrektur erfolgt. Dies würde in der Folge dazu führen, dass Sonderbetriebsausgaben und Sonderbetriebseinnahmen nicht korrekt abgebildet und somit festgestellt seien.

Es seien die Feststellungsbescheide nicht korrigiert worden, sondern die Einkommenszurechnung in „verkürzter“ Weise bei der persönlichen Veranlagung der jeweiligen Gesellschafter und nicht auf Ebene der Gesellschaft vorgenommen worden. Es würden die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat und Abhaltung einer mündlichen Verhandlung eingebracht.

Mit **Vorlagebericht vom 16.4.2024** wurden die gegenständlichen Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt und unter anderem wie folgt ausgeführt:
Sachverhalt:

Die Abgabenbehörde hätte durch die Offenlegung des Landes ***5*** am 8.2.2022 von den Funktionsgebühren für die Fleischbeschau 2011 bis 2020 Kenntnis erlangt (Nichtmeldung der Funktionsgebühren für die Fleischbeschau 2011 bis 2020). Diese Fleischbeschaugebühren seien von den Ehegatten ***6*** zwar erklärt, jedoch im Verhältnis der Beteiligung an der Tierarztpraxis und daher seien in falscher Weise nicht die gesamten Fleischbeschaugebühren bei Ehegatte erklärt worden. Aus der Antwort zum Ergänzungsersuchen vom 29.8.2022 sei ersichtlich, dass die Einkünfte aus Fleischbeschau im Verhältnis 50:50 zwischen den Ehegatten ***6*** aufgeteilt worden wären.

Beweismittel:

- Offenlegung des Landes ***5*** von den Funktionsgebühren für Fleischbeschau 2011 bis 2020
- Beilage Antwort Ersuchen um Ergänzung Einkommensteuer 2012 bis 2020
- Stellungnahme Steuerberater zu SFU

Stellungnahme:

Bei den Einkünften aus der Schlachttier- und Fleischuntersuchung handle es sich um sonstige Einkünfte gemäß § 29 Z 4 EStG 1988 (Funktionsgebühren). Ein Feststellungsverfahren gemäß § 188 Abs. 1 BAO sei daher nicht möglich. Offenbar daher seien außerhalb des Feststellungsverfahrens nach Abzug der Kosten die Einkünfte aus Schlachttier- und Fleischuntersuchung zwischen den Ehegatten aufgeteilt worden. Es könne der Beschwerde auch nicht entnommen werden, dass die Zurechnung der Einkünfte aus der Schlachttier- und

Fleischuntersuchung in den neuen Einkommensteuerbescheiden gänzlich an Ehegatte angefochten würde.

Es würden nun Sonderausgaben (ohne konkrete Angaben, Zahlen oder Nachweise) behauptet und eine Tätigkeitsvergütung für die Beschwerdeführerin in Höhe von 28.000,00 € jährlich (ohne Nachweise) beantragt. Diese Begehren würden jedoch das Feststellungsverfahren der ***6*** GesnbR betreffen. Des Weiteren seien Betriebsausgaben (KFZ-Aufwand in Höhe von jährlich 5.000,00 €) für die Schlacht tier- und Fleischuntersuchungstätigkeit beantragt worden (ohne Nachweise) sowie ein Korrektur des Ertrages (mit Hinweis auf die Umsatzsteuerzahl last 2020) und Berücksichtigung nicht abzugsfähiger Vorsteuern in der GesnbR als Aufwand (ohne konkrete Angaben, Zahlen, Nachweise).

Es werde beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 6.2.2025** wurden folgende Fragen an die Beschwerdeführerin übermittelt:

„1.

Aus der Beschwerdeschrift vom 2.2.2023 sowie dem Vorlageantrag vom 19.12.2023 geht hervor, dass Änderungen in Bezug auf die von Ihnen erklärten Einkünfte aus selbständiger Arbeit beantragt werden.

(Mit gegenständlichen Bescheiden wurden keine Einkünfte gemäß § 29 Z 4 EStG 1988 festgesetzt.)

Bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit handelt es sich um solche, die Sie im Rahmen einer GesnbR, die Sie gemeinsam mit ihrem Ehegatten Ehegatte betreiben, erzielt haben.

Die Einkünfte dieser GesnbR werden mit Bescheid gemäß § 188 BAO festgestellt.

2.

§ 252 Abs. 1 BAO lautet wie folgt:

„Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.“

Die den gegenständlichen Bescheiden zugrunde liegenden Einkünfte aus selbständiger Arbeit entsprechen jenen Einkünften, die mit den Feststellungsbescheiden vom 19.2.2018, 21.3.2019, 3.3.2020, 26.2.2021 und 24.3.2022 festgestellt worden sind.

Nach Aktenlage sind seither keine neuen Feststellungsbescheide (Str. Nr. 41 281/7660) ergangen.

Die Streichung der Einkünfte aus Funktionsgebühren iSd § 29 Z 4 EStG 1988 ist unstrittig.

Bei Ergehen neuer Feststellungsbescheide sind die Einkommensteuerbescheide anzupassen.

3.

*Sie werden daher aufgefordert, zu obigen Ausführungen Stellung zu nehmen und **bekannt zu geben, ob die gegenständliche Beschwerde aufrecht bleibt.***

4.

Der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass bei Verletzung der

Entscheidungspflicht allenfalls eine Säumnisbeschwerde iSd § 284 BAO eingebracht werden kann.“

Mit **Schreiben vom 25.2.2025** wurde unter anderem wie folgt geantwortet:

Die Beschwerdeführerin sei selbständige Tierärztin, sie betreibe langjährig gemeinsam zu gleichen Teilen mit ihrem Gatten eine Tierärztepraxis samt SFU – Tätigkeiten in Form einer GesnbR. Sie beziehe seit Gründung der Praxis ausschließlich Einkünfte aus der gemeinsamen Tierarztpraxis, in diesen Jahren seien alle Einkünfte aus dieser Praxis zu 50% an die Beschwerdeführerin und zu weiteren 50 % an Ehegatte erklärt und bescheidmäßig im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung zugerechnet worden.

Als Ergebnis der Betriebsprüfung seien fälschlicherweise keine neuen Feststellungsbescheide ergangen, es seien die geänderten Feststellungen der Einkünfte der jeweiligen Beteiligten also nicht mehr durch eine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung erfolgt. Die Feststellungen der Betriebsprüfung der GesnbR seien damit für beide Steuerpflichtige direkt den jeweiligen persönlichen Einkünften abgeändert worden.

Die Beschwerdesache hänge eng mit den parallelen Beschwerdeverfahren für Ehegatte und auch für die ***6*** GesnbR zusammen.

Da keines der drei Verfahren bisher abgeschlossen worden sei, halte man die gegenständlichen Beschwerden und Vorlageanträge aufrecht.

Als Beilage zu den **Ladungen für die mündliche Verhandlung** wurde den Parteien der obige Verfahrensablauf zur Kenntnis gebracht.

Daraufhin wurde von der Beschwerdeführerin mit **Schreiben vom 14.3.2025** wie folgt ergänzt:
Der Verfahrensgang sei eingehend und vollständig dargestellt worden.

Ergänzend sei festzustellen:

Die beiden Tierärzte seien beide im so genannten Tierärztebuch bei der Kammer der Tierärzte seit rund 27 Jahren (seit 1998) eingetragen, seien damit als selbständige Tierärzte tätig.

Seit diesem Zeitpunkt werde eine Gesellschaftsform der GesnbR angewandt, alle Mühewaltungen gemeinsam zu gleichen Teilen erbracht, wie dies das ABGB fordere. Ein schriftlicher Vertrag sei bei dieser Gesellschaftsform nicht erforderlich. Die Einkünfte seien seit dem Jahr 1998 in gleicher Art und Weise steuerlich erklärt worden.

Alle Einnahmen der tierärztlichen Tätigkeit als Kleintier- und Großtierpraktiker, im Fleisch- und Schlachthofbereich somit auch die Zuflüsse der SFU – Tätigkeit des Landes ***5*** seien auf ein gemeinsames betriebliches Bankkonto zugeflossen.

Alle Ausgaben (steuerlich als Betriebsausgaben, Sonderbetriebsausgaben beziehungsweise Werbungskosten im Bereich Funktionsgebühren) seien ausschließlich von diesem Bankkonto getätigt worden, also im Verhältnis 50 : 50 zwischen beiden Gesellschaftern.

Aus Sicht der beiden Gesellschafter der GesnbR sei damit immer ein gleichteiliges Einkommen erwirtschaftet und auch versteuert worden.

Auslöser der Änderungen in dieser gleichteiligen steuerlichen Einkommenszurechnung wäre

nun das Land ***5*** gewesen. Hier sei eine langjährige bestehende Verpflichtung der Meldung der Einkünfte (bezogen auf die Schlachtvieh- und Fleischuntersuchungen) rückwirkend für die Jahre 2016 bis 2020 im Jahr 2021 vorgenommen worden, so dass nun die Steuerbehörde eine Änderung der bisherigen Zurechnung der Einkünfte vornehme. Diese Änderung der Zurechnung umfasse ausschließlich den Bereich der gemeldeten Umsätze aus der SFU – Tätigkeit, die aufgrund der höchstpersönlichen Tätigkeitszurechnung einem Gesellschafter, Ehegatte, zu 100 % zugerechnet werde.

Dies führe im gegenständlichen Verfahren bei der Beschwerdeführerin dazu, dass die Einkünfte in allen diesen fünf Jahren negativ seien. Das bedeute, dass es nun zu keiner gleichteiligen Zurechnung von Gesamteinkünften aus dem tierärztlichen Bereich komme, die Beschwerdeführerin als hauptberufliche Tierärztin also kein Einkommen erziele, damit auch nicht versteuere. Diese Aufteilung sei und wäre von den Gesellschaftern nie gewollt gewesen, entspreche keiner gemeinsamen Mühewaltung gemäß ABGB.

Die dargestellte Beschwerde ziele nun darauf ab, dieses steuerlich gleiche Verhältnis der Einkommenszurechnung auf gleichberechtigte und gleichverpflichtete Gesellschafter entsprechend der langjährigen praktischen Übung im Sinne der seit 1998 gleichteiligen Zurechnung wieder herzustellen.

Aus der Folgerung von gleichteiligem Einkommen der ärztlichen Tätigkeit werde nun eine Tätigkeit gemeinsam von rund 4.000,00 € pro Monat (zwölf Monate/Jahr) als Basis für eine Darstellung einer Tätigkeitsvergütung von monatlich 2.000,00 € für die Beschwerdeführerin herangezogen, um sowohl eine zivilrechtliche, als auch steuerliche Zurechnung in der bisher langjährig geübten Form wieder herzustellen, entspreche somit der geübten gleichteiligen Geldverwendung.

Diese dargestellte Tätigkeitsvergütung müsse deshalb in der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der GesnbR erfolgen, da ertragsteuerlich alle Einnahmen und Ausgaben für die GesnbR getätigt worden wären, auch umsatzsteuerlich und in Bezug auf die Rechnungslegung der GesnbR zuzurechnen seien.

Es komme also nun zur Zurechnung von gleichteiligem Einkommen nicht mehr auf Basis der Summe aller Einnahmen im Tierärzterbereich, sondern auf eine Zurechnung auf Basis der Einkünfte, dies nicht nur in Bezug auf die zivilrechtliche Zurechnung, sondern auch auf die steuerliche Zurechnung.

Aus der **Niederschrift über die mündliche Senatsverhandlung vom 9.4.2025** geht hervor, dass weder Ergänzungen zum Sachverhalt vorgenommen noch weitere Anträge gestellt worden sind.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin erzielte Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus der Tätigkeit als Tierärztin.

Dies in Form einer GesnbR mit ihrem Ehegatten Ehegatte.

In den eingereichten Einkommensteuererklärungen wurden Einkünfte aus Funktionsgebühren gemäß § 29 Z 4 EStG 1988 sowie Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß den Feststellungsbescheiden im Hinblick auf die ***6*** GesnbR erklärt und zunächst auch erklärungsgemäß veranlagt. Dabei wurden die Einkünfte gemäß § 29 Z 4 EStG 1988, Einkünfte aus der Schlachttier- und Fleischuntersuchung für das Land ***5***, je zur Hälfte den Ehegatten zugewiesen.

Nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO bzw. Aufhebung gemäß § 299 BAO wurden neue Sachbescheide Einkommensteuer erlassen, die nun beschwerdegegenständlich sind. Darin werden keine Einkünfte aus Funktionsgebühren festgesetzt, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit wurden im Vergleich zu den Erstbescheiden nicht abgeändert (Höhe laut den Feststellungsbescheiden zur ***6*** GmbH).

Neuere Feststellungsbescheide liegen nicht vor.

Unstrittig waren die Einkünfte aus Funktionsgebühren bei der Beschwerdeführerin nicht anzusetzen, es handelt sich dabei um Vergütungen an ihren Ehegatten Ehegatte als Fleischuntersuchungsorgan gemäß Lebensmittelsicherheits- und Verbraucherschutzgesetz (Funktionsgebühren iSd § 29 Z 4 EStG 1988 für Funktionärstätigkeit). Dieser wurde mit Bescheid des Landes ***5*** dazu beauftragt. Es erfolgten Meldungen des Landes OÖ gemäß § 109a EStG 1988.

Strittig ist die Höhe der Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus der Tätigkeit im Rahmen der ***6*** GesnbR. Die Beschwerdeführerin bezog ausschließlich Einkünfte aus der mit ihrem Gatten gemeinsam betriebenen Tierarztpraxis (Schreiben der Beschwerdeführerin vom 25.2.2025).

Sämtliche Einwendungen der Beschwerdeführerin betreffen diese Einkünfte im Rahmen der ***6*** GesnbR, die im Zuge eines Feststellungsverfahrens iSd § 188 BAO festgesetzt wurden.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den zitierten Bescheiden und den vorliegenden Schriftsätzen und ist unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

§ 188 BAO lautet wie folgt:

„Abs. 1

Festgestellt werden die Einkünfte (der Gewinn und 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.

Abs. 3

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

In **§ 295 BAO** findet sich:

„Abs. 1

Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben.

In **§ 252 BAO** wird folgendes festgelegt:

„Abs. 1

Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.“

Einkünfte gemäß § 29 Z 4 EStG 1988 können nicht in einem Feststellungsbescheid iSd § 188 BAO festgesetzt werden.

Gemäß § 188 BAO erlassene Bescheide sind Grundlagenbescheide iSd § 295 Abs. 1 BAO für die Einkommensteuerbescheide der Beteiligten (Ritz, BAO⁷, § 188 Rz 19 und § 252 Rz 9).

Beschwerdegegenständlich ist die Höhe der Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die im Rahmen der ***6*** GesnbR erzielt worden sind. Abgeleitete Bescheide können jedoch nicht hinsichtlich derjenigen Bescheidelemente, an die sie gebunden sind, angefochten werden (Ritz, BAO⁷, § 295 Rz 1). Werden Einwände gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, so ist die Bescheidbeschwerde dahingehend als unbegründet abzuweisen (Ritz, BAO⁷, § 252, Rz 3 und

die dort zitierte Judikatur des VwGH)

Die Ausführungen der Beschwerdeführerin, die sich ausschließlich auf das Feststellungsverfahren beziehen, gehen deshalb ins Leere.

Die Beschwerde war als unbegründet abzuweisen.

Der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass in § 295 Abs. 1 BAO die Anpassung abgeleiteter Bescheide an nachträglich geänderte Grundlagenbescheide vorgesehen ist.

3.2. Zu Spruchpunkt II.

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.

Ob sich die Einwände der Beschwerdeführerin ausschließlich auf Feststellungen den Grundlagenbescheid betreffend beziehen ist eine auf Sachverhaltsebene zu behandelnde Tatfrage und daher auf Grund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu beantworten. Die Klärung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist folglich nicht zu erwarten und eine ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Linz, am 9. April 2025