

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Johann Fischerlehner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Raml und Partner Steuerberatung GmbH, Museumstraße 31a, 4020 Linz, über die Beschwerde vom 10. Juni 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 6. Juni 2024 betreffend Einkommensteuer 2023 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, dass die **Einkommensteuer für das Jahr 2023** wie folgt festgesetzt wird.

Festgesetzte Einkommensteuer	1.659,00 €
Bisher festgesetzte Einkommensteuer (gerundet)	-25.858,00 €
Abgabengutschrift	24.199,00 €

Die Fälligkeit des festgesetzten Betrages ändert sich nicht.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Verfahren vor dem Finanzamt:

Die Erklärung zur **Einkommensteuererklärung** 2023 langte am 23.04.2024 elektronisch bei der Behörde ein. Darin wurden 60.380,91 Euro als Halbsatzeinkünfte erklärt.

Am 27.05.2024 erging ein **Ergänzungsersuchen**, in dem Nachweise für die erklärten Halbsatzeinkünfte gemäß § 37 Abs. 1 iVm 5 EStG gefordert wurden.

Das Ergänzungsersuchen wurde mit 05.06.2024 **beantwortet**. Der Beantwortung wurde ein Informationsblatt der Versicherung über einen Auszahlungsbetrag im Falle einer einmaligen Ablöse beigelegt.

Mit 06.06.2024 erging der **Einkommensteuerbescheid** 2023. Der geltend gemachte Hälftesteuersatz für die Pensionsabfindung wurde nicht berücksichtigt. Hinsichtlich der Abfindung einer Firmenpension wurde kein begünstigter Aufgabegewinn anerkannt. Zahlungen, die anlässlich einer Betriebsaufgabe bezogen werden, aber im Aufgabzeitpunkt noch nicht als Forderung entstanden sind, seien nicht zum Veräußerungsgewinn zu zählen.

Gegen den Bescheid vom 06.06.2024 brachte die beschwerdeführende Partei mit 10.06.2024 rechtzeitig eine **Beschreibbeschwerde** ein. Zur Begründung führte die steuerliche Vertretung aus:

Bei der Pensionsabfindung handle es sich um keinen Aufgabegewinn, sondern um einen Übergangsgewinn im Rahmen der Umstellung von Einnahmen-Ausgaben-Rechnung auf Bilanzierung gem. § 4 Abs. 1 EStG. Für diesen Übergangsgewinn wurde in KZ 423 der Antrag auf den Hälftesteuersatz gestellt. In der berichtigten Erklärung wurde der Betrag in der KZ 9020 gelöscht und in KZ 9010 eingetragen.

Mit 17.06.2024 erging neuerdings ein **Ergänzungsersuchen**, in dem mit Verweis auf das BFG Erkenntnis RV/7101190/2021 der Nachweis angefordert wurde, wann die Option für die Kapitalabfindung ausgeübt wurde.

In der **Beantwortung** vom 22.07.2024 ist ein Schreiben enthalten, in welchem die beschwerdeführende Partei schildert, dass eine monatliche Rente nie zur Diskussion stand und die Option zur Ausübung der Abfindung vor 31.12.2023 ausgeübt worden wäre. Da die beschwerdeführende Partei alleiniger Eigentümer der GmbH sei, wäre ihr nicht bewusst gewesen, dass sie den Abfindungswunsch intern schriftlich vermerken hätte müssen, da dies immer offen kommuniziert worden sei. In einer Stellungnahme von der Generalagentur *Agentur1* wird geschildert, es sei für die beschwerdeführende Partei immer nur eine einmalige Kapitalabfindung in Frage gekommen.

Die abweisende **Beschwerdevorentscheidung** vom 24.07.2024, wurde mit dem fehlenden Nachweis über den Zeitpunkt der Optionsausübung begründet.

Dagegen richtet sich der rechtzeitig eingebrachte **Vorlageantrag** vom 29.07.2024. Darin wird erneut auf die mündliche, konkludente Ausübung der Option verwiesen.

Dies wäre allen involvierten Personen, nämlich dem Versicherungsbetreuer, dem Bilanzbuchhalter, dem Steuerberater, und der beschwerdeführenden Partei selbst bekannt gewesen. Der genaue Zeitpunkt der Ausübung sei daher nicht bekannt. Relevant sei jedoch nur, ob die Ausübung vor dem 31.12.2023 stattgefunden habe und dies könne anhand der Umstände klar dargelegt werden. In einem Besprechungsprotokoll der Kanzlei *Kanzlei1* vom August 2023 sei die Pensionsabfindung erwähnt worden. Die Option wäre lange vor dem 31.12.2023 ausgeübt worden, sodass zum Bilanzstichtag eine Forderung auf Kapitalabfindung bestanden habe. Andernfalls wäre die Abfindung auch nicht im Jahr 2023, sondern im Zuflussjahr 2024 steuerpflichtig gewesen.

Mit **Vorlagebericht** vom 24.09.2024 wurde die gegenständliche Bescheidbeschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht:

Mit **Beschluss** durch das Bundesfinanzgericht vom 25.09.2024 wurde die beschwerdeführende Partei aufgefordert näher auszuführen, auf Grund welcher konkreten Sach- und Rechtslage sie davon ausgeht, dass die angestrebte Steuerbegünstigung zusteht.

Ebenso wurde die belangte Behörde aufgefordert darzulegen, warum sie von einer Steuerbarkeit der Pensionsabfindung im Jahr 2023 ausgeht, wo doch diese nach den unwidersprochen gebliebenen Ausführungen der beschwerdeführenden Partei erst im Februar 2024 zugeflossen ist. In der Begründung wurde auf den Erlass des BMF vom 22.10.2010, BMF-010203/0555-VI/6/2010 zur Pensionsabfindung eines wesentlich beteiligten GmbH-Geschäftsführers sowie die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, wonach Kapitalzahlungen zur Abfindung von Pensionsansprüchen als begünstigte Entschädigungen iSd § 32 EStG in Betracht kommen.

In der **Stellungnahme der Behörde** schildert diese den Lauf des verwaltungsbehördlichen Verfahrens und nimmt Bezug auf die Bemerkung im Vorlageantrag, dass „die Option mündlich bzw. konkludent, nämlich zwischen Herrn *Name1* als Pensionsberechtigter und Herrn *Name1* als Geschäftsführer, ausgeübt wurde, und dies allen involvierten Personen, nämlich dem Versicherungsbetreuer, dem Bilanzbuchhalter, dem Steuerberater, und Herrn *Name1* bekannt war“, kein geeigneter Nachweis für die Inanspruchnahme des beantragten Hälftesteuersatzes sei.

Bei einer Betriebsaufgabe ist die Gewinnermittlung von § 4 Abs. 3 auf § 4 Abs. 1 EStG umzustellen. Sofern eine Forderung auf eine Pensionsabfindung entstanden sei, müsse diese bereits im Entstehungszeitpunkt (2023) als Einnahme erfasst werden, der Zahlungszufluss 2024 sei unerheblich. Eine SV-Abfrage habe ergeben, dass die beschwerdeführende Partei ab 01.01.2024 Alterspension beziehe. Da er im Dezember 2023 das 65. Lebensjahr vollendet habe und eine Betriebsaufgabe zum 31.12.2023 behauptet werde, sei von einer Aufgabe der

Tätigkeit als Geschäftsführer zu diesem Zeitpunkt auszugehen. Die Eintragung im Firmenbuch bleibe deklarativ.

In der **Stellungnahme der beschwerdeführenden Partei** schildert die steuerliche Vertretung, dass Herr *Name1* bis Ende 2023 zu 100 % an der *Name1 GmbH* beteiligt war und Einkünfte gemäß § 22 Z 2 EStG erzielte. Er beschloss, seine Tätigkeit mit 31.12.2023 einzustellen und ab 2024 eine Alterspension zu beziehen. Eine am 21.11.2014 beitragsorientierte Pensionszusage bot ihm die Option auf Kapitalabfindung, welche nach Zusendung des Informationsblatt „Fällige Pensionsversicherung“ vom 04.11.2023 gewählt wurde. Durch die Beendigung der entgeltlichen Geschäftsführertätigkeit mit 31.12.2023 liege eine Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit vor. Gemäß § 22 Z 5 EStG zählen Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24 zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit. Gemäß § 24 Abs. 2 EStG ist der Gewinn für den Zeitpunkt der Aufgabe nach § 4 Abs. 1 zu ermitteln. Gemäß § 4 Abs. 10 Z 1 3. Satz EStG sind Übergangsgewinne beim Gewinn des letzten Gewinnermittlungszeitraums vor Aufgabe zu berücksichtigen.

Die Pensionsabfindung in Höhe von EUR 60.380,91 sei im Februar 2024 zugeflossen, wäre jedoch in der Bilanz gemäß § 4 Abs. 1 EStG als sonstige Forderung im Jahr 2023 zu berücksichtigen. Der daraus resultierende Übergangsgewinn sei im Jahr 2023 steuerpflichtig und unterliege der Progressionsermäßigung nach § 37 Abs. 5 EStG, deren Voraussetzungen erfüllt seien.

Trotz formeller Geschäftsführertätigkeit ab 2024 übte Herr *Name1* diese unentgeltlich aus, da die geplante Übergabe an seinen Sohn aufgrund familiärer Streitigkeiten verzögert wurde. Ein Anwalt und Mediator wurden eingeschaltet, und die Übertragung zeichne sich ab.

Mit **Beschluss** durch das Bundesfinanzgericht vom 22.01.2025 wurde die beschwerdeführende Partei aufgefordert die Pensionszusage vom 21.11.2024 sowie die Kontoauszüge auf denen der Zufluss der Kapitalabfindung ersichtlich ist vorzulegen.

In der **Beantwortung** vom 11.02.2025, eingelangt am 17.02.2025 übermittelte die beschwerdeführende Partei die o.a. Unterlagen.

Mittels **Beschluss** vom 24.02.2025 wurde die Versicherungsanstalt *Versicherungsanstalt1* befragt:

- Zu welchem Zeitpunkt wurde die Option zur Kapitalabfindung im Rahmen der Pensionszusage ausgeübt?
- Welche Dokumentation bzw. Nachweise liegen zur Ausübung der Option vor?

In der **Beantwortung** vom 18.03.2025, eingelangt am 28.03.2025, schildert die Versicherungsanstalt, dass sie die Anfrage zur Kapitalabfindung im Jänner 2024 erhalten habe und nach interner Prüfung die Auszahlung im März 2024 durchgeführt habe.

Mit **Beschluss** vom 03.04.2025 wurden den Parteien des Verfahrens die gegenständlichen Unterlagen

- Beschluss vom 22.01.2025
- Pensionszusage vom 21.11.2014
- Kontoauszüge, aus denen der Zufluss der Kapitalabfindung ersichtlich ist
- Unterlagenübermittlung der beschwerdeführenden Partei vom 11.02.2025
- Auskunftsverlangen an die *Versicherungsanstalt1*
- Auskunft der *Versicherungsanstalt1* vom 18.03.2025

zur Kenntnis gebracht. Überdies wurde der belangten Behörde die Berechnung der Einkommensteuer 2023 iSd § 2 Abs. 1 BFG-AbgabenberechnungsV, BGBl. II Nr. 112/2024, aufgetragen.

Mit **Schreiben** vom 07.05.2025 schilderte die belangte Behörde, sie habe die Berechnung der Einkommensteuer 2023 samt einem Probebescheid aus dem diese hervorgeht, übermittelt.

Mit Schreiben vom 07.05.2025 übermittelte die beschwerdeführende Partei eine Stellungnahme samt Mitschrift eines Videocalls vom 24.08.2023 (*Kanzlei1* Rechnungswesen). Darin wurde die Pensionsabfindung als Einmalauszahlung thematisiert. Laut dem Versicherungsagent der Firma, Herrn *Agentur1* sei für die beschwerdeführende Partei aufgrund der geringen Monatsrente nur die Kapitalabfindung in Frage gekommen.

Zugestanden wird, dass die beschwerdeführende Partei die Ausübung der Option – insbesondere im Fall eines In-sich-Geschäfts sowie im Angehörigenbereich – schriftlich hätte dokumentieren müssen. Die Option sei jedoch gedanklich bereits im August 2023 ausgeübt worden, was durch Zeugen und Beweise bestätigt werde.

Die Anforderung der Auszahlung an die Versicherung sei eine andere Rechtsebene, nämlich die zwischen Pensionsverpflichteten und Deckungsversicherung. Die Ausübung der Option einerseits und die Anforderung der Deckungssumme seien zwei voneinander unabhängige Rechtsakte verschiedener Parteienpaare. Dass die Anforderung spät vorgenommen worden wäre, stehe einer früheren Optionsausübung nicht entgegen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die beschwerdeführende Partei ist am xx.12.1958 geboren und war bis 31.12.2023 zu 100 % an der *Name1 GmbH* beteiligt. Aus dieser Tätigkeit wurden Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd § 22 Z 2 2.TS EStG 1988 erzielt. Diese Einkünfte wurden mit Basispauschalierung gem. § 17 EStG 1988 ermittelt. Die beschwerdeführende Partei bezieht seit 01.01.2024 eine

Alterspension. Die entgeltliche Geschäftsführertätigkeit wurde mit 31.12.2023 beendet. Seither führt die beschwerdeführende Partei diese unentgeltlich aus. Anlässlich der Betriebsaufgabe erhielt die beschwerdeführende Partei eine Pensionsabfindung iHv 60.380,91 Euro. Die Abfindungssumme floss am 07.03.2024 zu.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die Forderung auf Pensionsabfindung iHv 60.380,91 Euro vor oder nach dem Aufgabezeitpunkt entstanden und ob diese als Übergangs- oder Aufgabegewinn aus der Tätigkeit als Geschäftsführer gemäß § 37 Abs. 1 und Abs. 5 EStG 1988 mit dem halben Durchschnittssteuersatz zu versteuern ist. Entscheidend dafür ist der Zeitpunkt der Ausübung der Option auf Kapitalabfindung. Das Bundesfinanzgericht kommt im Zuge der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) zu dem Ergebnis, dass die Ausübung der Option nach dem 31.12.2023 erfolgt ist.

2. Beweiswürdigung

In der schriftlichen Stellungnahme gibt die beschwerdeführende Partei an, die Kapitalabfindung sei im Februar 2024 zugeflossen. Der Kontoauszug vom 03.02.2025 weist den Zufluss der Kapitalabfindung iHv 60.380,91 Euro zum 07.03.2024 aus, und lässt sich durch die Buchungsinformation „*Polizzennummer1* - PENSIONSABLOESE 2024-01-01VP: *Name1*“, eindeutig der Kapitalabfindung der Pension zuordnen.

Das übermittelte Schriftstück „Beitragsorientierte Pensionszusage“ vom 21.11.2014 regelt in § 10 eine „Option auf Kapitalabfindung“:

„(1) Der Leistungsberechtigte hat die Wahl anstelle der vereinbarten Leistung, eine einmalige Kapitalabfindung zu verlangen.

(2) Die Höhe der einmaligen Kapitalabfindung ergibt sich aus der Leistung der Pensionsrückdeckungsversicherung gem. § 16. Maximiert ist die Kapitalabfindung mit dem Barwert der jeweiligen Pensionsverpflichtung.

(3) Durch die Abfindung sind sämtliche Ansprüche aus dieser Pensionszusage erfüllt.“

Das Schreiben der *Versicherungsanstalt1* vom 18.03.2025, schildert eine Anfrage zur Kapitalabfindung erst im Jänner 2024. Dies steht im direkten Widerspruch zur Behauptung der beschwerdeführenden Partei.

Nach § 18 Abs. 5 GmbH-Gesetz ist über Rechtsgeschäfte, die der einzige Gesellschafter sowohl im eigenen Namen als auch im Namen der Gesellschaft abschließt, unverzüglich eine Urkunde zu errichten. Dabei ist vorzusorgen, dass nachträgliche Änderungen des Inhaltes und Zweifel über den Zeitpunkt des Abschlusses ausgeschlossen sind. In Übereinstimmung mit dem Bericht des Justizausschusses (133 BlgNR 20. GP, 4) wertet die überwiegende österreichische Lehre die in § 18 Abs 5 GmbHG geregelte Dokumentationspflicht nicht als Gültigkeits-

/Wirksamkeitserfordernis, sondern als Dokumentationserfordernis/ Manifestationsakt. Keine Divergenz besteht, was den Zweck der Dokumentationspflicht des § 18 Abs 5 GmbHG betrifft: Er wird primär im Schutz der Interessen der Gläubiger gesehen (vgl. OGH 17.12.2008, 2Ob246/08b).

Hängt ein Vermögensanspruch von der Ausübung eines Optionsrechtes ab, ist alles Erforderliche für die Entstehung einer solchen Forderung erst dann getan, wenn rechtswirksam das Optionsrecht durch Abgabe einer entsprechenden rechtsgeschäftlichen Willenserklärung ausgeübt worden ist. Erst damit und erst zu diesem Zeitpunkt ist dieser Vermögensanspruch - gegenständlich eine Kapitalforderung auf Pensionsablässe - entstanden. Die bloße Absicht der beschwerdeführenden Partei, vom Optionsrecht der Pensionszusage Gebrauch zu machen, ist nicht der tatsächlichen Ausübung dieses Optionsrechtes gleichzusetzen. Auch das Wissen des Versicherungsbetreibers, des Bilanzbuchhalters und des Steuerberaters, dass die beschwerdeführende Partei dieses Optionsrecht sicher ausüben wird, führt noch nicht zum Entstehen des Anspruches auf Kapitalabfindung, sondern erst die nachweisliche Abgabe der rechtsgeschäftlichen Willenserklärung des Pensionsberechtigten, dass er diese Kapitalabfindung haben will. Dass eine solche Rechtsgeschäftserklärung in geeigneter Weise verschriftlicht wird, ist im Geschäftsverkehr üblich und unter erfahrenen Geschäftsleuten als selbstverständlich anzunehmen.

Die Ausübung des Optionsrechtes ist konstitutiv für den daraus entstehenden Rechtsanspruch. Zum Bilanzstichtag, den 31.12.2023, war es aber ungewiss, ob und wann und wie die beschwerdeführende Partei das Wahlrecht auf Kapitalabfindung statt Erhalt einer laufenden Pension ausübt. Ist die Entstehung einer Forderung dem Grunde nach noch ungewiss, darf ein zum Bilanzstichtag bloß wahrscheinlicher künftiger Vermögensanspruch nicht in der Bilanz erfasst werden. Ist ein Vermögensanspruch dem Grunde nach noch ungewiss, liegt auf Seiten des Verpflichteten auch noch keine Verbindlichkeit vor und ist einer bloß wahrscheinlichen Leistungspflicht allenfalls durch eine Rückstellung Rechnung zu tragen.

Die Schilderungen lassen lediglich darauf schließen, dass die Möglichkeit einer Kapitalabfindung in Betracht gezogen wurde, es fehlt jedoch an einem konkreten Nachweis über eine Ausübung vor dem 31.12.2023. Dem Manifestationserfordernis des § 18 Abs. 5 GmbHG wurde in keiner Weise entsprochen. Die behauptete rein gedankliche Ausübung der Option muss im Lichte der klaren gesetzlichen Regelung des § 18 Abs. 5 GmbHG als unzureichend angesehen werden. Dies wird auch von der beschwerdeführenden Partei zugestanden. Keines der vorliegenden Beweismittel weist darauf hin, dass die Option tatsächlich vor dem 31.12.2023 unwiderruflich ausgeübt wurde. Mit Schreiben der *Versicherungsanstalt1* vom 18.03.2025, wird eine Anfrage betreffend Kapitalabfindung erst im Jänner 2024 bestätigt. Das Bundesfinanzgericht kommt daher in freier Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) zu dem Ergebnis, dass die Ausübung der Option nach dem 31.12.2023 erfolgt ist.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I

Die im Beschwerdefall maßgeblichen Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl. Nr. 400/1988 (§ 24 Abs. 1 und 2 in der Stammfassung; § 22 Z 2 idF BGBl. I 105/2017), lauten auszugsweise wie folgt:

§ 22 EStG 1988 *Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind:*

[...]

2. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit.

Darunter fallen nur:

- [...]

- Die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt. Die Beteiligung durch Vermittlung eines Treuhänders oder einer Gesellschaft steht einer unmittelbaren Beteiligung gleich. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit sind auch die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit einer Person gewährt werden, die in einem Zeitraum von zehn Jahren vor Beendigung ihrer Tätigkeit durch mehr als die Hälfte des Zeitraumes ihrer Tätigkeit wesentlich beteiligt war.

[...]

§ 24 EStG 1988

„(1) Veräußerungsgewinne sind Gewinne, die erzielt werden bei

1. der Veräußerung

– des ganzen Betriebes

– eines Teilbetriebes

– eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist

2. der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes).

(2) Veräußerungsgewinn im Sinne des Abs. 1 ist der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens oder den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt. Dieser Gewinn ist für den Zeitpunkt der Veräußerung oder der Aufgabe nach § 4 Abs. 1 oder § 5 zu ermitteln. Im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist, ist als Veräußerungsgewinn jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen, den er nicht auffüllen muß.“

[...]

§ 37 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988

(1) Der Steuersatz ermäßigt sich für

- außerordentliche Einkünfte (Abs. 5)

- [...]

(2) Über Antrag sind nachstehende Einkünfte, [...], gleichmäßig verteilt auf drei Jahre anzusetzen:

1. Veräußerungsgewinne iSd § 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:

[...]

3. Der Steuerpflichtige hat das 60. Lebensjahr vollendet und stellt seine Erwerbstätigkeit ein. Eine Erwerbstätigkeit liegt nicht vor, wenn der Gesamtumsatz aus den ausgeübten Tätigkeiten 22.000 Euro und die gesamten Einkünfte aus den ausgeübten Tätigkeiten 730 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen.

Für Veräußerungs- und Übergangsgewinne steht der ermäßigte Steuersatz nur über Antrag und nur dann zu, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.

[...]

(7) Die Progressionsermäßigung nach Abs. 2, Abs. 3 oder Abs. 5 steht nicht zu, wenn Einkünfte nicht in einem Veranlagungszeitraum anfallen. [...]

In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zur Stammfassung des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl. Nr. 400/1988 (621 BlgNR 17. GP 85) wurde zu § 37 EStG 1988 u.a. ausgeführt, bei Entschädigungen im Sinne des § 32 Z 1 EStG 1988 sei (als Voraussetzung für die Begünstigung) eine "Sperrfrist" von sieben Jahren vorgesehen. Dieser Maßnahme liege u.a. die Überlegung zugrunde, dass eine Minderung der Progression erst bei einer erheblichen Zusammenballung von Einkünften gerechtfertigt sei.

Gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 ist Gewinn der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres.

Gem § 24 Abs. 2 EStG 1988 sind Veräußerungsgewinne ausnahmslos durch Betriebsvermögensvergleich gem. § 4 Abs. 1 oder § 5 zu ermitteln. Dies gilt für alle Veräußerungs- und Aufgabevorgänge, d.h. auch für Teilbetriebs- und Mitunternehmeranteilsveräußerungen bzw. Teilbetriebsaufgaben. Wurde der Gewinn vor der Veräußerung oder Aufgabe gem. § 4 Abs. 3 ermittelt, ist aufgrund des Übergangs auf den Betriebsvermögensvergleich auf den Veräußerungszeitpunkt ein Übergangsgewinn/-verlust iSd § 4 Abs. 10 zu ermitteln. Dieser ist gem. § 4 Abs. 10 Z 1 beim Gewinn des letzten

Gewinnermittlungszeitraums vor der Veräußerung zu erfassen (vgl. *Jakom/Kanduth-Kristen* EStG, 2024, § 24 Rz 56 ff).

Liegt kein wesentliches Betriebsvermögen vor, stellt die Beendigung der Tätigkeit eine Betriebsaufgabe dar (VwGH 27.11.14, 2011/15/0101). Die Betriebsaufgabe setzt die Einstellung der betrieblichen Tätigkeit voraus (VwGH 9.9.04, 2001/15/0215), im Falle einer Fortsetzung in vermindertem Ausmaß liegt bloß eine Betriebseinschränkung vor (vgl. *Jakom/Kanduth-Kristen* EStG, 2024, § 24 Rz 32).

Die Schilderungen der beschwerdeführenden Partei, den Betrieb zum 31.12.2023 aufgegeben und die Tätigkeit als Geschäftsführer aus persönlichen Gründen vorübergehend noch unentgeltlich fortzuführen, erscheinen glaubhaft.

Zahlungen, die anlässlich einer Betriebsaufgabe bezogen werden, aber im Aufgabzeitpunkt noch nicht als Forderung entstanden sind, gehören nicht zum Veräußerungs- bzw.

Übergangsgewinn (*Fraberger/Papst* in *Doralt et al*, EStG¹⁸, § 37 Tz. 41 mit Hinweis auf VwGH, E 27.07.1999, 94/14/0053; E 15.09.1999, 94/13/0005). Dies gilt erst recht für Zahlungen nach dem Aufgabzeitpunkt, deren Leistungsverpflichtung auch nach dem Aufgabzeitpunkt der Geschäftsführertätigkeit entstanden ist.

Zweck der Begünstigungen des § 37 Abs. 2 EStG 1988 ist - wie aus den Erläuterungen zu den Regierungsvorlagen (Hinweis BlgNR 20. GP 265f) hervorgeht - eine Progressionsmilderung beim zusammengeballten Anfall von Einkünften, die sonst verteilt auf mehrere Wirtschaftsperioden zu erfassen wären (VwGH 31.01.2019, 2018/15/0008). Die Begünstigung des § 37 Abs. 5 EStG 1988 steht nach § 37 Abs. 7 leg. cit. nicht zu, "*wenn Einkünfte nicht in einem Veranlagungszeitraum anfallen.*"

Es lag an der beschwerdeführenden Partei zu entscheiden, zu welchem Zeitpunkt die Kapitalabfindung geltend gemacht wird. Wird der Zeitpunkt der Ausübung erst später, im gegenständlichen Fall, im Jänner 2024, geltend gemacht, liegt eine verspätete Inanspruchnahme vor, die nicht mehr den Voraussetzungen für die Begünstigung des ermäßigten Steuersatzes gemäß § 37 Abs. 5 EStG 1988 entspricht (vgl. BFG vom 11.10.2023, RV/4100271/2021).

Mangels Realisation einer Forderung auf Kapitalabfindung für die der beschwerdeführenden Partei eingeräumte Firmenpension bis längstens am Bilanzstichtag, den 31.12.2023, und da die beschwerdeführende Partei ihr Optionsrecht bis zu diesem Datum nicht ausgeübt hat, konnte keine Forderung auf Kapitalabfindung entstehen. Aus diesem Grund kommt im gegenständlichen Fall ein steuerbegünstigter Übergangsgewinn oder Aufgabegewinn gemäß § 37 Abs. 5 EStG 1988 im streitgegenständlichen Veranlagungsjahr 2023 nicht in Betracht.

Da die Forderung auf Kapitalabfindung nicht im Jahr 2023 entstanden ist und somit nicht in die Bilanz des Jahres 2023 aufgenommen werden konnte, erweist sich die Berücksichtigung des Zuflusses der Kapitalabfindung ohne Hälftesteuersatz durch die belangte Behörde im Jahr 2023 als unrichtig. Der angefochtene Bescheid ist dahingehend abzuändern.

3.1.1. Abgabeberechnung

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2023 festgesetzt	1.659,00 €
Bisher war vorgeschrieben	25.858,00 €
Das Einkommen im Jahr 2023 beträgt	19.703,80 €

Berechnung der Einkommensteuer:

Einkünfte aus selbstständiger Arbeit	20.103,80 €
--------------------------------------	-------------

Gesamtbetrag der Einkünfte	20.103,80 €
-----------------------------------	--------------------

Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):

Öko-Sonderausgabenpauschale	-400,00 €
-----------------------------	-----------

Einkommen	19.703,80 €
------------------	--------------------

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

0% für die ersten 11.693,00	0,00 €
20% für die weiteren 7.441,00	1.488,20 €
30% für die restlichen 569,80	170,94 €

Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	1.659,14 €
---	-------------------

Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	1.659,14 €
--	-------------------

Einkommensteuer	1.659,14 €
------------------------	-------------------

Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	-0,14 €
------------------------------------	---------

Festgesetzte Einkommensteuer	1.659,00 €
-------------------------------------	-------------------

Bisher festgesetzte Einkommensteuer (gerundet)	-25.858,00 €
---	---------------------

Abgabengutschrift	24.199,00 €
--------------------------	--------------------

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.

Die Frage, wann die Optionsausübung hinsichtlich der Pensionsabfindung erfolgt ist, ist eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage. Die Beantwortung dieser Frage durch das Bundesfinanzgericht unterliegt der Kontrolle durch den Verwaltungsgerichtshofes nur insoweit, als das Ausreichen der Sachverhaltsermittlungen und die Übereinstimmung der behördlichen Überlegungen zur Beweiswürdigung mit den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut zu prüfen ist. Die Beweiswürdigung des Verwaltungsgerichtes unterliegt nur in beschränktem Maße, nämlich nur hinsichtlich ihrer Schlüssigkeit, nicht aber hinsichtlich ihrer Richtigkeit, einer Überprüfung durch den Verwaltungsgerichtshof. Somit ist die ordentliche Revision nicht zuzulassen.

Linz, am 2. Juli 2025