

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Susanne Bergauer in der Beschwerdesache H\*\*\*\*\* F\*\*\*\*\*, Straße\*\*\*\*\*, PLZ\*\*\*\*\* Ort\*\*\*\*\*, StNr. \*\*\*/\*\*\*\*, über die Beschwerde vom 28.09.2010 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA Linz vom 27.08.2010, betreffend **Einkommensteuer 2008** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

### Entscheidungsgründe

#### Darstellung des bisherigen verwaltungsbehördlichen Verfahrens

Am **12.08.2010** hat der Beschwerdeführer (abgekürzt: Bf) die Einkommensteuererklärung **für 2008** beim Finanzamt Linz (FA 46) mittels FINANZOnline elektronisch eingebracht. Darin wurde für den Veräußerungsgewinn auf Grund einer Betriebsaufgabe zum 31.10.2008 die Anwendung des § 37 Abs. 1 EStG 1988 (Hälftesteuersatz) für einen Betrag in Höhe von € 73.665,35 (Kennzahl = abgekürzt: KZ 423) beantragt.

In einem telefonisch durchgeführten Vorhalteverfahren wurden vom Fachbereich des Finanzamtes Unterlagen zum Nachweis der Anwendungsvoraussetzungen des § 37 Abs. 1 iVm Abs. 5 Z 2 EStG 1988 mit dem damaligen Steuerberater des Bf besprochen und angefordert. Es wurden jedoch keine Unterlagen nachgereicht.

Das **Finanzamt erließ am 27.08.2010** den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 und versagte den Hälftesteuersatz für diese € 73.665,35 mit folgender Begründung:

*„Die Progressionsermäßigung für Veräußerungsgewinne (Verteilungsregel des § 37 Abs. 2 und ermäßigter Steuersatz des § 37 Abs. 5 EStG 1988) verlangt, dass seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind. Für die Fristenberechnung gilt generell das Stichtagsprinzip. Es muss daher zwischen den maßgeblichen Zeitpunkten ein Zeitraum von mindestens sieben vollen Jahren, das sind 84 Monate, verstrichen sein. Der Betriebsbeginn der T2\*\*\*\*\*-Tankstelle war der 1.1.2005.“*

Das Finanzamt setzte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (KZ 330) in Höhe von € 117.129,03 inklusive des Veräußerungsgewinnes abzüglich des Freibetrages für Betriebsaufgaben von € 7.300 nach § 24 Abs. 4 EStG 1988 dh mit einem Betrag von € 109.829,03 zum Normalsteuersatz an.

Der damalige Steuerberater des Bf erhob mit **Schreiben vom 28.09.2010** gegen den o.a. Einkommensteuerbescheid **Beschwerde** (damals bezeichnet als „Berufung“). Zur Begründung wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass der Bf seine gewerbliche Tätigkeit mit 1.Jänner 2002 (T1\*\*\*\*\*-Tankstelle) in Wels begonnen habe. Zeitgleich wurden in den Jahren 2005 und 2006 zwei Tankstellen betrieben. Die Tankstelle Wels wurde mit Ende Juni 2006 beendet, die Tankstelle in Linz (T2\*\*\*\*\*-Tankstelle) musste wegen plötzlich eingetretener Berufsunfähigkeit aufgegeben werden. Es möge daher, so wie in der eingereichten Steuererklärung beantragt, veranlagt werden.

Mit Ersuchen um **Ergänzung vom 29.09.2010** wurde der Bf vom Finanzamt aufgefordert, entsprechende Nachweise für die Erwerbsunfähigkeit im Sinne der Rz 7314 und Rz 7315 EStR im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe nachzureichen.

In einem Aktenvermerk vom 02.11.2010 wurde ein Telefonat mit der Steuerkanzlei des Bf geführt und bekanntgegeben, dass der Bf 2008 sowohl einen Anspruch auf Alters-, als auch auf Invaliditätspension hatte. Der Antrag auf die Alterspension war aber einfacher und der Bf beantragte die Alterspension. Es wurde angekündigt ein ärztliches Gutachten nachzubringen.

Mit Mail des Steuerberaters an das Finanzamt vom **10.11.2010** wurden als Beantwortung des Vorhalts folgende Unterlagen vorgelegt:

- Ein Arztbrief über den stationären Aufenthalt in der OÖ. Landes-Krankenanstalt in der Zeit vom 00.00.2008 bis \*\*.\*\*.2008,
- der neurologische Schlussbericht über den stationären Aufenthalt im Rehabilitationszentrum für Neurologie, Orthopädie und Kinderrehabilitation Klinik W\*\*\*\*\* in der Zeit von \*\*.\*\*.2008 bis 04.11.2008,
- eine Kopie vom Behindertenausweis, ausgestellt am 21.04.2009, vom Bundessozialamt.

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung (vorher Berufungsvorentscheidung) des **Finanzamtes vom 03.03.2011** begründete das Finanzamt die Abweisung des Hälftsteuersatzes wie folgt: *„Wurde keine Erwerbsunfähigkeitspension beantragt, hat der Steuerpflichtige ein medizinisches Gutachten eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen vorzulegen. Unterbleibt die Vorlage eines solchen Gutachtens durch den Steuerpflichtigen kann – abgesehen von Fällen, in denen das*

*Vorliegen der relativen Erwerbsunfähigkeit offenkundig ist – die Begünstigung nicht zuerkannt werden. Das Sachverständigengutachten bildet die Basis für die Beurteilung durch das Finanzamt, ob der Betriebsaufgabe oder der Betriebsveräußerung die Erwerbsunfähigkeit des Steuerpflichtigen zu Grunde liegt. Dieses Gutachten wurde – obwohl seit 02.11.2010 mehrmals telefonisch und auch schriftlich angefordert – nicht vorgelegt. Ihre Berufung war daher abzuweisen.“*

Mit **Schreiben vom 18.10.2010** stellte der Bf den Antrag auf Entscheidung durch die zweite Instanz.

Das **Finanzamt** legte in der Folge mit Bericht **vom 24.1.2011** den Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht (damals noch Unabhängiger Finanzsenat) vor.

### **Information zum Verfahren**

Eingangs ist zur Information festzuhalten, dass durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBl. I 51/2012, ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht (abgekürzt: BFG) an die Stelle des Unabhängigen Finanzsenates getreten ist. Nach § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Nach dem 31. Dezember 2013 wirksam werdende Erledigungen des Unabhängigen Finanzsenates gelten als Erledigungen des Bundesfinanzgerichtes.

### **Sachverhalt**

Der Bf wurde am 00.00.19\*\* geboren und am \*\*.\*\*.2008 vierundsechzig Jahre alt.

Der Bf betrieb von 02.01.2002 bis 30.06.2006 eine Tankstelle in Wels. In den Jahren 2005, 2006 bis 30.06.2006 hatte der Bf Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus zwei Tankstellen.

Im streitgegenständlichen Jahr 2008 bezog der Bf ua. gewerbliche Einkünfte nur mehr aus dem Betrieb **einer** Tankstelle in Linz, die er am 01.01.2005 begonnen hatte und mit 31.10.2008 veräußerte.

Auf Grund einer am 00.00.2008 akut auftretenden Erkrankung befand sich der Bf von 00.00.2008 bis \*\*.\*\*.2008 im Krankenhaus und von \*\*.\*\*.2008 bis 04.11.2008 in einem Rehabilitationszentrum.

Mit Ende Oktober 2008 beendete der Bf seine gewerbliche Tätigkeit und ermittelte einen laufenden Gewinn und einen Veräußerungsgewinn aus dem Betrieb der Tankstelle. Der Bf beantragte **zum 01.11.2008** eine normale Alterspension beim Sozialversicherungsträger.

Der Bf hat weder ein Gutachten über seine Berufsunfähigkeit von einem allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen vorgelegt, noch eine Berufsunfähigkeitspension beantragt. Es gibt somit auch keine Beurteilung des zuständigen Sozialversicherungsträgers über das Ausmaß der Berufsunfähigkeit des Bf im Jahr 2008.

## **Beweiswürdigung**

Im vorliegenden Beschwerdeverfahren ist strittig, ob die Tatsachenvoraussetzungen für die Anwendung des § 37 Abs. 1 iVm Abs. 5 Z 2 EStG 1988 vorliegen. Bei dieser Regelung des Einkommensteuergesetzes handelt es sich um eine Steuerbegünstigung (Hälftesteuersatz). Somit sind die Tatbestandsvoraussetzungen, die das Gesetz für die Anwendung der Steuerbegünstigung vorsieht, vom Bf nachzuweisen.

Gem. § 167 Abs. 2 BAO hat das BFG unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Beweisen heißt, ein behördliches Urteil über die Gewissheit des Vorliegens einer entscheidungswesentlichen Tatsache herbeizuführen (VwGH 13.11.1986, 85/16/0109).

Als erwiesen kann allerdings auch ein Sachverhalt gelten, der zwar nicht durch Beweismittel untermauert wird, wohl aber aus der Sicht menschlichen Erfahrungsgutes gegenüber allen anderen Möglichkeiten eines abgabenrechtlich relevanten Geschehnisablaufes die weitaus größere Wahrscheinlichkeit für sich hat (z.B.: VwGH 20.10.1999, 94/13/0027).

Der Bf hat diejenigen gesetzlichen Voraussetzungen, die den Abgabenanspruch aufheben oder wie hier im gegenständlichen Fall auf den Hälftesteuersatz einschränken sollen, durch die im Gesetz vorgesehenen Beweismittel nachzuweisen.

Dieser gesetzlich vorgeschriebene Nachweis für die abgabenrechtliche Begünstigung des Hälftesteuersatzes wurde vom Bf nicht erbracht.

## **Rechtslage**

§ 37 Abs. 1 EStG 1988 lautet:

"Der Steuersatz ermäßigt sich für

- außerordentliche Einkünfte (Abs. 5),
- Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen (Abs. 6), soweit diese vorrangig den Verlust aus anderen Holznutzungen und sodann einen weiteren Verlust aus demselben forstwirtschaftlichen Betriebszweig, in dem die Einkünfte aus besonderer Waldnutzung angefallen sind, übersteigen,

– Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen (§ 38)  
auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes."

§ 37 Abs. 5 EStG 1988 lautet:

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

1. ...

2. Der Steuerpflichtige ist wegen körperlicher oder geistiger Behinderung in einem Ausmaß erwerbsunfähig, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Mitunternehmer verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen. Das Vorliegen dieser Voraussetzung ist auf Grundlage eines vom Steuerpflichtigen beigebrachten medizinischen Gutachtens eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen zu beurteilen, es sei denn, es liegt eine medizinische Beurteilung durch den für den Steuerpflichtigen zuständigen Sozialversicherungsträger vor.

3. ...

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."

In den erläuternden Bemerkungen zum AbgÄG 2005 (BGBl I 2005/161) wird zu § 37 Abs. 5 Z 2 EStG 1988 ausgeführt:

"Die Beurteilung der betriebsbezogenen Erwerbsunfähigkeit als Tatbestandsvoraussetzung für Begünstigungen im Einkommen- und Erbschaftssteuerrecht erfordert regelmäßig zunächst eine medizinische Beurteilung der Leistungseinbußen des Steuerpflichtigen als Grundlage für die Beurteilung der Frage, ob der Steuerpflichtige deshalb seinen Betrieb (seine Mitunternehmerstellung) nicht mehr weiter ausüben kann. Eine derartige medizinische Beurteilung kann sinnvoller Weise nur mit entsprechender medizinischer Fachkenntnis erfolgen. Da in vielen Fällen bei Eintritt einer Erwerbsunfähigkeit beim zuständigen Sozialversicherungsträger eine Erwerbsunfähigkeitspension beantragt wird, kann seitens des Finanzamtes als Grundlage für die steuerliche Beurteilung im Wege der Amtshilfe auf die im Rahmen der Prüfung des Pensionsantrages erfolgende medizinische Beurteilung zurückgegriffen werden. Sollte dies jedoch ausnahmsweise nicht möglich sein, hat der die Begünstigung begehrende Steuerpflichtige der Abgabenbehörde ein medizinisches Sachverständigengutachten eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen vorzulegen, auf dessen Basis das Finanzamt das Vorliegen der gesetzlichen Tatbestandsvoraussetzung zu prüfen hat. Unterbleibt die Vorlage eines solchen Gutachtens durch den Steuerpflichtigen,

kann abgesehen von Fällen, in denen das Vorliegen der relativen Erwerbsunfähigkeit offenkundig ist die Begünstigung nicht zuerkannt werden."

## Erwägungen

§ 37 Abs. 1 EStG 1988 normiert die begünstigte Besteuerung von Sondergewinnen. Gemäß § 37 Abs. 1 erster Teilstrich EStG 1988 ist die begünstigte Besteuerung (Hälftesteuersatz) für außerordentliche Einkünfte vorgesehen, wobei das Gesetz auf Abs. 5 verweist.

§ 37 Abs. 5 Z 2 EStG 1988 bestimmt, dass u.a. Veräußerungsgewinne außerordentliche Einkünfte darstellen können, wenn die Betriebsveräußerung deshalb erfolgt, weil der Steuerpflichtige zum Veräußerungszeitpunkt **in einem Ausmaß erwerbsunfähig ist**, dass er nicht mehr in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen.

Der Steuerpflichtige hat darüber ein medizinisches Gutachten eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen beizubringen, auf dessen Grundlage das Vorliegen dieser Voraussetzungen zu beurteilen ist.

Dem Gesetz samt Gesetzesmaterialien ist zu entnehmen, dass in erster Linie auf eine vorhandene Beurteilung des zuständigen Sozialversicherungsträger (bei Stellung eines Antrages auf Erwerbsunfähigkeitspension) abzustellen ist und subsidiär die Beibringung eines Gutachtens vorgesehen ist.

Überdies muss die Steuerbegünstigung nach § 37 Abs. 5 Z 3 zweiter Absatz EStG 1988 beantragt werden. Das hat der Bf auch getan.

Bedauerlicherweise gibt es im gegenständlichen Fall das Problem, dass der Bf über seine Berufsunfähigkeit bzw. über das Ausmaß seiner Erwerbsunfähigkeit im Jahre 2008 keinen vom Gesetz vorgeschriebenen Nachweis erbracht hat.

Der Bf hat einen Arztbrief von einem Krankenhaus vom \*\*.\*\*.2008 und einen Schlussbericht nach der Rehabilitation vom 04.11.2008 vorgelegt. Beide Befunde beschreiben zwar die Anamnese und die Beschwerden des Bf, die durchgeführten Untersuchungen, die Medikation und die Erfolge durch die Rehabilitation und diverse Einschränkungen nach der Rehabilitation. Die vorgelegten Unterlagen können dem Gutachten eines Sachverständigen mit eingehender Beurteilung über das Ausmaß der Erwerbs- bzw. Berufsunfähigkeit zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe spezifisch für den Betrieb des Bf und die Tätigkeit des Bf nicht gleichgestellt werden.

Es ist auch nicht möglich aus den Unterlagen des Krankenhauses oder des Rehabilitationszentrums das Vorliegen einer offensichtlichen relativen Erwerbsunfähigkeit herauszulesen oder dies zu beurteilen.

Die gesundheitlichen Beeinträchtigungen des Bf hätten nur durch ein entsprechend begründetes Gutachten eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten

Sachverständigen im Hinblick auf die Erwerbsunfähigkeit - sei es eine absolute oder nur einer bloß betriebsbezogene - im Jahr 2008 festgestellt werden können.

Da der Bf trotz mehrmaliger Aufforderung des Finanzamtes in Vorhalten und Telefonaten kein Sachverständigengutachten vorlegte, kann der Versagung des Hälftesteuersatzes für den Veräußerungsgewinn durch das Finanzamt nicht entgegen getreten werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer 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 gegenständlichen Beschwerdefall ist strittig, ob eine Erwerbsunfähigkeit des Bf zum Zeitpunkt der Betriebsveräußerung vorgelegen hat oder nicht. Dabei handelt es sich um das Ergebnis der durchgeführten Beweiswürdigung und somit um eine Beweis- und um keine Rechtsfrage. Diese Frage ist somit einer ordentlichen Revision nicht zugänglich.

Linz, am 19. November 2018