

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache der Bf., vertreten durch die Dkfm. Erwin Baldauf und Mag. Reinhard Eberle Wirtschaftstreuhandgesellschaft OG, über die Beschwerde vom 2. Mai 2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt A (zu St.Nr. abc) vom 7. April 2016 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2014 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## **Entscheidungsgründe**

### **I. Verfahrensgang**

**1** . Mit der am 1. September 2015 beim Finanzamt elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2014 erklärte die Abgabepflichtige (zu St.Nr. abc) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Witwenpension nach ihrem am TagX verstorbenen Ehegatten AA), Einkünfte aus selbständiger Arbeit von 3.116,11 € (Geschäftsführertätigkeit für die A-GmbH) und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 29.460,79 € (Verpachtung des Betriebsgebäudes an die A-GmbH). Mit Bescheid vom 2. September 2015 wurde die Abgabepflichtige antrags- und erklärungsgemäß zur Einkommensteuer für das Jahr 2014 veranlagt.

**2.** Anlässlich einer Nachschau gemäß § 144 BAO bei BB als Erbin nach AA (zu St.Nr. def) wurde festgestellt, dass AA in Ort1 ein Cafe, ein Restaurant und eine Bäckerei in

Form eines einheitlichen Gewerbebetriebes geführt habe. AA sei am TagX verstorben, weshalb mit diesem Zeitpunkt eine Betriebsaufgabe zu erfassen sei. Die erbl. Witwe BB habe das Betriebsgebäude und die beweglichen Anlagegüter als Alleinerbin in ihr Privatvermögen übernommen und sodann an die neu gegründete A-GmbH verpachtet.

Vom steuerlichen Vertreter sei die Betriebsaufgabe zum Todestag TagX mittels Formular Verf 25 bekannt gegeben worden. Gleichzeitig habe er gemäß § 24 Abs. 6 EStG 1988 den Antrag auf Nichterfassung der auf das Betriebsgebäude entfallenden stillen Reserven gestellt. Die Betriebsaufgabe sei weder im Jahresabschluss für das Jahr 2013 rechnerisch dargestellt noch in den eingereichten Steuererklärungen berücksichtigt worden.

Im Zuge der Nachschau wurde der Wert des Betriebsgebäudes mit 1,146.676,70 € ermittelt und sodann bei der Ermittlung des Aufgabegewinnes gemäß § 24 Abs. 6 EStG 1988 steuerfrei belassen. Der steuerpflichtige Gewinn aus der Betriebsaufgabe wurde anlässlich der Nachschau letztlich mit 30.768,37 € ermittelt. Diesbezüglich stellte der steuerliche Vertreter am 10. Februar 2016 den Antrag, diesen Aufgabegewinn gemäß § 37 Abs. 2 EStG 1988, beginnend mit dem Jahr 2013, gleichmäßig verteilt auf drei Jahre anzusetzen. Es sei daher jährlich ein anteiliger Aufgabegewinn von 10.256,12 € steuerlich zu erfassen (vgl. Tz 2 der Niederschrift über die Nachschau gemäß § 144 BAO vom 10. Februar 2016, ABNr. 111).

**3.** Am 16. Februar 2016 erließ das Finanzamt zu St.Nr. def einen Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2013, der an BB als Erbin nach AA gerichtet wurde. Dieser Bescheid erfasste Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 88.917,01 €, wobei dieser Betrag auch den anteiligen (auf das Jahr 2013 entfallenden) Gewinn aus der Betriebsaufgabe von 10.256,12 € enthielt. Begründend wurde auf die Niederschrift über die durchgeführte Nachschau gemäß § 144 BAO verwiesen. Dieser Bescheid ist rechtskräftig geworden.

**4.** Am 9. März 2016 stellte der steuerliche Vertreter der Abgabepflichtigen zu St.Nr. abc gemäß § 303 Abs. 1 BAO einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2014. Der Wiederaufnahmsantrag bezog sich auf die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die nunmehr mit 24.761,09 € (statt bisher: 29.460,79 €) zu erfassen seien. Der Erlös aus einem Anlagenverkauf (Fahrzeug) sei bisher nicht erfasst worden, zudem sei die Anlagenabschreibung zu berichtigen.

**5.** Das Finanzamt trug dem Wiederaufnahmsantrag Rechnung und erließ am 7. April 2016 - nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO - einen neuen Sachbescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2014, mit dem die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (wie beantragt) mit 24.761,09 € angesetzt wurden. Gleichzeitig wurden erstmals auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 10.256,12 € erfasst. Dabei handelte es sich um den anteiligen (auf das Jahr 2014 entfallenden) Gewinn aus der Betriebsaufgabe, der in diesem Jahr bei der Abgabepflichtigen steuerlich zu erfassen sei. Begründend wurde auf Tz 2 der Niederschrift über die Nachschau gemäß § 144 BAO vom 10. Februar 2016, ABNr. 111, verwiesen.

**6.** Gegen diesen Bescheid erhob die Abgabepflichtige am 2. Mai 2016 fristgerecht Beschwerde, mit der sie das Ausscheiden der Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Steuerveranlagung für das Jahr 2014 beantragte. Die Einkünfte aus der Betriebsaufgabe seien dem verstorbenen Ehegatten AA zuzurechnen und bei diesem (zu St.Nr. def) zu versteuern, nicht jedoch bei der Abgabepflichtigen als Alleinerbin.

**7.** Mit Beschwerdeverentscheidung vom 9. Mai 2016 wurde die Beschwerde vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen. Dazu wurde ausgeführt, dass die unbeschränkte Steuerpflicht mit der Begründung eines Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthaltes im Inland beginne und mit dem Tod, der Aufgabe des Wohnsitzes und/oder des gewöhnlichen Aufenthaltes im Inland ende. Mit dem Todestag des Erblassers würden die Erben - im Verhältnis ihrer Erbansprüche - ertragsteuerlich in die Rechtsstellung des Erblassers eintreten. Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 sei grundsätzlich zum Todeszeitpunkt eine Schlussbilanz aufzustellen. Erfolge dies nicht, bestünden keine Bedenken, anstelle der Aufstellung einer Schlussbilanz die Einkünfte dem Erblasser und den Erben zeitanteilig zuzuordnen.

Anlässlich der zu St.Nr. def durchgeführten Nachschau sei infolge Ablebens des AA zum TagX ein steuerpflichtiger Betriebsaufgabegewinn von 30.768,37 € ermittelt worden, wofür der steuerliche Vertreter am 10. Februar 2016 die gleichmäßige Verteilung auf drei Jahre beantragt habe. Die zum Normaltarif gleichmäßig zu verteilenden Einkünfte aus der Betriebsaufgabe seien, beginnend mit dem Veranlagungsjahr, dem der Vorgang zuzurechnen sei, im Jahr 2013 im Ausmaß eines Drittels (somit 10.256,12 €) bei BB als Erbin nach AA (zu St.Nr. def) der Besteuerung unterzogen worden. Im Fall des Todes des Steuerpflichtigen während des Verteilungszeitraumes sei die Erfassung von ausstehenden Teilbeträgen bei dem (den) Erben vorzunehmen. Demnach seien die Einkünfte aus der Betriebsaufgabe des verstorbenen AA in den Jahren 2014 und 2015 im Ausmaß von 10.256,12 € bzw. 10.256,13 € der Alleinerbin BB (zu St.Nr. abc) zuzurechnen.

**8.** Am 17. Mai 2016 stellte die Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht. Für die Versteuerung des zum Todeszeitpunkt des AA zu ermittelnden Gewinnes aus der Betriebsaufgabe sei die Verteilung auf drei Jahre als steuergünstigste Variante gewählt worden. Das erste Drittel sei vom Finanzamt systemgerecht AA zugerechnet worden. Für das zweite und dritte Drittel dieser Einkünfte aus der Betriebsaufgabe sei es gemäß einer Einkommensteuerrichtlinie nicht mehr möglich, diese bei AA zu verrechnen; diese Drittel müsste die Alleinerbin BB zusätzlich zu ihrem Einkommen in ihrer persönlichen Einkommensteuererklärung mit der dabei anfallenden Progression versteuern.

Diese Rechtsansicht sei durch keine Gesetzesstelle und nicht durch teleologische Interpretation gedeckt. Es gehe hier nämlich nicht um laufende steuerpflichtige Einkünfte des Verstorbenen, sondern ausschließlich um die Drei-Jahres-Verteilung dieser Einkünfte. Diese wäre bei AA auch angefallen, wenn er nicht verstorben wäre. BB müsste die erhaltene Witwenpension (eventuell teilweise) zurückzahlen, weil die Sozialversicherung

ausschließlich auf die Art der Einkünfte (aus Gewerbebetrieb) abstelle, ohne zu berücksichtigen, aus welchem Titel diese vorgeschrieben werden.

Es stehe außer Frage, dass die Erben nun grundsätzlich die auf die Betriebsaufgabe entfallende Einkommensteuer zu bezahlen haben, aber abgerechnet auf den verstorbenen AA und nicht auf seine Witwe. Die gleiche Rechtsfolge ergäbe sich, wenn bei AA aufgrund einer Betriebsprüfung eine Einkommensteuernachzahlung anfiel; auch diese Steuernachzahlung würde der Steuernummer des AA zugerechnet, so als ob er lebte. Die Rechtsansicht des Finanzamtes, dass die Erben mit dem Todestag des Erblassers ertragsteuerlich in die Rechtsstellung des Erblassers eintreten würden, löse die anstehende Rechtsfrage nicht. Es gehe nicht um Erträge der Folgejahre, sondern um einen Gewinn, der noch dem Verstorbenen zuzurechnen sei.

In der Beschwerdeentscheidung sei von einer Schlussbilanz die Rede, die angeblich nicht erstellt worden sei. Diese Ansicht werde zurückgewiesen. Die Schlussbilanz sei im Zuge der durchgeführten Nachschau in bester Kooperation mit dem Finanzamt abgeändert worden. Der gemeinsam mit dem Finanzamt ermittelte Aufgabegewinn zeige ja, dass diese Schlussbilanz erstellt worden sei. Für AA seien die Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2014 und 2015 fristgerecht eingereicht worden.

**9.** Mit Schreiben vom 23. Juni 2016 ergänzte der steuerliche Vertreter, dass das zweite und dritte Drittel des Aufgabegewinnes nach Auffassung des Finanzamtes bei der Alleinerbin BB versteuert werden müssten, weil die Steuerpflicht des verstorbenen AA mit dessen Tod geendet habe. Dabei werde übersehen, dass die Steuerschuld des Aufgabegewinnes bei AA entstanden sei und nur die Haftung für die damit entstehenden Abgabeforderungen die Alleinerbin zur Zahlung treffe. In der Beschwerdevorlage des Finanzamtes an das Bundesfinanzgericht werde der Eindruck erweckt, dass schon im Jahr 2013 das erste Drittel des Aufgabegewinnes und das Jahresergebnis des Gewerbebetriebes von BB als Steuerschuldner zu verantworten gewesen wäre; dies sei jedoch nicht der Fall, weil die Abgabepflichtige dafür (wie auch für die beiden ausstehenden Drittel des Aufgabegewinnes) nur Haftende gewesen sei.

**10.** Mit Schreiben vom 12. Juli 2016 reichte der steuerliche Vertreter beim Bundesfinanzgericht einen Eventualantrag ein: Für den Fall, dass das Bundesfinanzgericht der Ansicht des Finanzamtes folgen sollte, wurde der Hälftesteuersatz für die bei AA für das Jahr 2013 zu versteuernden Einkünfte aus der Betriebsaufgabe beantragt.

## **II. Sachverhalt**

**1.** AA führte in Ort1 (zu St.Nr. def) ein Cafe, ein Restaurant und eine Bäckerei in Form eines einheitlichen Gewerbebetriebes (Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988). AA ist am TagX verstorben. Bei der am 5. Dezember 2013 vor dem öffentlichen Notar als Gerichtskommissär in der Verlassenschaftssache nach dem verstorbenen AA abgehaltenen 1. Tagsatzung gab die erbl. Witwe BB aufgrund des Testamentes

vom 21. November 2001 zum gesamten Nachlass die bedingte Erbantrittserklärung ab. Von ihr wurde auch festgehalten, „*dass der Erblasser kein Unternehmen im Sinne der Bestimmungen des Unternehmensgesetzbuches betrieben hat und kein Unternehmen nachlassgegenständlich ist.*“ Sie hielt diesbezüglich ergänzend fest, „*dass der erbl. Betrieb vor dem Ableben des Herrn AA eingestellt wurde.*“

Aufgrund der abgegebenen Erbantrittserklärung wurde der Nachlass nach dem am TagX verstorbenen AA sodann der erbl. Witwe BB als Alleinerbin mit Einantwortungsbeschluss vom 15. Jänner 2014 eingewantwortet. Im Zuge dessen übernahm sie auch das (ehemalige) Betriebsgebäude und die beweglichen Anlagegüter in ihr Privatvermögen, die sie sodann an die neu gegründete A-GmbH verpachtete, woraus sie seither Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Darüber hinaus erklärte sie für das Streitjahr 2014 (zu St.Nr. abc) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Witwenpension nach ihrem verstorbenen Ehegatten) und Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Geschäftsführertätigkeit für die A-GmbH).

**2.** Die erbl. Witwe BB konnte bzw. wollte den Gewerbebetrieb ihres verstorbenen Ehegatten AA nicht übernehmen, weshalb bei diesem eine Betriebsaufgabe zu erfassen ist. Im Zuge der vom Finanzamt bei BB als Erbin nach AA (zu St.Nr. def) durchgeführten Nachschau gemäß § 144 BAO wurden die Betriebsaufgabe zum Todestag TagX erfasst und der steuerpflichtige Aufgabegewinn im Einvernehmen mit dem steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin (nach Ausscheiden der auf das Betriebsgebäude entfallenden stillen Reserven gemäß § 24 Abs. 6 EStG 1988) mit 30.768,37 € ermittelt. Diesbezüglich stellte der steuerliche Vertreter am 10. Februar 2016 den Antrag, diesen Aufgabegewinn gemäß § 37 Abs. 2 EStG 1988, beginnend mit dem Jahr 2013, gleichmäßig verteilt auf drei Jahre anzusetzen. Es sei daher jährlich ein anteiliger Aufgabegewinn von 10.256,12 € steuerlich zu erfassen.

Das erste Drittel des steuerpflichtigen Aufgabegewinnes wurde vom Finanzamt dem verstorbenen AA zugerechnet und bei diesem (zu St.Nr. def) im Jahr 2013 steuerlich erfasst. Der entsprechende, an BB als Erbin nach AA gerichtete Einkommensteuerbescheid vom 16. Februar 2016 ist rechtskräftig geworden. Das zweite und dritte Drittel des steuerpflichtigen Aufgabegewinnes wurden vom Finanzamt der erbl. Witwe BB zugerechnet und bei dieser (zu St.Nr. abc) in den Jahren 2014 und 2015 steuerlich erfasst.

**3.** Der vorstehende Sachverhalt ergibt sich unbestritten aus dem gesamten Akteninhalt, insbesondere aus dem Verlassenschaftsakt zu GZ. 222 und den Feststellungen des Finanzamtes anlässlich der Nachschau gemäß § 144 BAO bei BB als Erbin nach AA (vgl. Tz 2 der Niederschrift über die Nachschau vom 10. Februar 2016, ABNr. 111). Vor allem auch die Höhe des mit 30.768,37 € ermittelten steuerpflichtigen Gewinnes aus der Betriebsaufgabe steht unbestritten fest.

**4.** Streit besteht nun darüber, wem die beiden restlichen Drittel des steuerpflichtigen Gewinnes aus der Betriebsaufgabe (vgl. den Antrag gemäß § 37 Abs. 2 EStG 1988 auf

gleichmäßige Verteilung des Aufgabegewinnes auf drei Jahre) in den Jahren 2014 und 2015 zuzurechnen sind. Das Finanzamt vertritt dazu die Ansicht, dass eine Zurechnung bei der erbl. Witwe BB (zu deren St.Nr. abc) vorzunehmen sei. Dies mit der Begründung, dass die Steuerpflicht des verstorbenen AA mit dessen Tod geendet habe. Mit dem Todestag des Erblassers sei BB als Alleinerbin ertragsteuerlich in die Rechtsstellung des Erblassers eingetreten. Demgegenüber steht BB auf dem Standpunkt, dass es nicht um ihr zuzurechnende Erträge der Folgejahre gehe, sondern um einen Aufgabegewinn, der zur Gänze dem verstorbenen Ehegatten AA (zu dessen St.Nr. def) zuzurechnen sei, wenngleich die entsprechenden Einkommensteuerbescheide zu dieser Steuernummer nach dem Ableben ihres Ehegatten an BB als Alleinerbin und damit Zahlungs- und Haftungspflichtige zu richten seien.

### **III. Rechtslage**

**1.** Gemäß § 24 Abs. 1 EStG 1988 sind Veräußerungsgewinne Gewinne, die erzielt werden bei der Veräußerung des ganzen Betriebes, eines Teilbetriebes, eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist, oder bei der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes).

Gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988 ist der Veräußerungsgewinn nur insoweit steuerpflichtig, als er bei der Veräußerung (Aufgabe) des ganzen Betriebes den Betrag von 7.300,00 € und bei der Veräußerung (Aufgabe) eines Teilbetriebes oder eines Anteiles am Betriebsvermögen den entsprechenden Teil von 7.300,00 € übersteigt. Der Freibetrag steht nicht zu,

- wenn von der Progressionsermäßigung nach § 37 Abs. 2 oder Abs. 3 EStG 1988 Gebrauch gemacht wird,
- wenn die Veräußerung unter § 37 Abs. 5 EStG 1988 fällt oder
- wenn die Progressionsermäßigung nach § 37 Abs. 7 EStG 1988 ausgeschlossen ist.

**2.** Gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 ermäßigt sich der Steuersatz ua. für außerordentliche Einkünfte (Abs. 5) auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes.

Außerordentliche Einkünfte sind gemäß § 37 Abs. 5 EStG 1988 Veräußerungs- und Übergangsgewinne, wenn die Betriebsveräußerung oder -aufgabe aus folgenden Gründen erfolgt:

1. Der Steuerpflichtige ist gestorben und es wird dadurch eine Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe veranlasst.
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. Der Steuerpflichtige hat das 60. Lebensjahr vollendet und stellt seine Erwerbstätigkeit ein. Eine Erwerbstätigkeit liegt nicht vor, wenn der Gesamtumsatz aus den ausgeübten Tätigkeiten 22.000,00 € und die gesamten Einkünfte aus den ausgeübten Tätigkeiten 730,00 € 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.

3. Über Antrag sind Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24 EStG 1988, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind, gemäß § 37 Abs. 2 EStG 1988, beginnend mit dem Veranlagungsjahr, dem der Vorgang zuzurechnen ist, gleichmäßig verteilt auf drei Jahre anzusetzen.

Gemäß § 37 Abs. 7 EStG 1988 steht die Progressionsermäßigung nach Abs. 2, Abs. 3 oder Abs. 5 nicht zu, wenn Einkünfte nicht in einem Veranlagungszeitraum anfallen.

4. Gemäß § 1 Abs. 1 EStG 1988 sind einkommensteuerpflichtig nur natürliche Personen.

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind unbeschränkt steuerpflichtig jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

5. Gemäß § 19 Abs. 1 BAO gehen bei Gesamtrechtsnachfolge die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über. Für den Umfang der Inanspruchnahme des Rechtsnachfolgers gelten die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes.

#### IV. Erwägungen

1. Eine Aufgabe des Betriebes liegt dann vor, wenn „*ein Betrieb aufgelöst wird*“, und besteht in der Zerschlagung einer betrieblichen Einheit in der Form, dass der Betrieb als solcher zu bestehen aufhört (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 24 Tz 11). Eine Betriebsaufgabe ist daher immer dann anzunehmen, „*wenn sich im Rahmen eines einheitlichen wirtschaftlichen Vorganges in einem Zuge mit der Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit der bisherige Betriebsinhaber aller Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens entweder begibt oder sie in sein Privatvermögen überführt*“ (VwGH 19.9.1995, 91/14/0222); es muss das „*gesamte*“ Betriebsvermögen veräußert oder in das Privatvermögen überführt werden (VwGH 28.2.1978, 2666/77; vgl. auch *Fraberger/Papst* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>18</sup>, § 24 Tz 122).

Der Aufgabegewinn ist zeitpunktbezogen zu ermitteln. Der Aufgabegewinn kann daher auch nur einem einzigen Veranlagungszeitraum zugeordnet werden (VwGH 23.5.1990, 88/13/0193, zum EStG 1972; VwGH 20.10.1993, 91/13/0168; vgl. auch *Fraberger/Papst* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>18</sup>, § 24 Tz 132).

2. Infolge Ablebens des AA zum TagX wurde vom steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin im Einvernehmen mit dem Finanzamt für diesen Zeitpunkt eine Betriebsaufgabe erfasst. Der einheitliche Gewerbebetrieb des AA (Cafe, Restaurant, Bäckerei) hat demnach mit seinem Ableben zu bestehen aufgehört. Dem Protokoll vom 5. Dezember 2013 zur 1. Tagsatzung im Verlassenschaftsverfahren zu GZ. 222 ist zu entnehmen, dass kein Unternehmen nachlassgegenständlich war und der Gewerbebetrieb des AA bereits vor dessen Ableben eingestellt wurde. Dies vor dem Hintergrund, dass die erbl. Witwe BB den Betrieb ihres verstorbenen Ehegatten aus Haftungsgründen (§ 40 UGB) nicht fortführen wollte bzw. konnte. Von ihr (als Alleinerbin) wurde demnach kein bestehender Gewerbebetrieb (unentgeltlich) übernommen; sie übernahm vielmehr die vorhandenen Wirtschaftsgüter (das Betriebsgebäude und die beweglichen Anlagegüter) des bereits vor dem Ableben des AA aufgegebenen Betriebes im Zuge des Verlassenschaftsverfahrens in ihr Privatvermögen und verpachtete diese sodann an die neu gegründete A-GmbH.

Die Betriebsaufgabe betrifft somit die Sphäre des verstorbenen AA. Da der Gewerbebetrieb nicht auf die Beschwerdeführerin als Alleinerbin übergegangen ist, ist der Gewinn aus der vor seinem Ableben erfolgten Betriebsaufgabe - und damit auch seine Besteuerung - dem Erblasser AA zuzurechnen (vgl. *Fraberger/Papst* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>18</sup>, § 37 Tz 55).

3. Die unbeschränkte Steuerpflicht besteht grundsätzlich von der Geburt bis zum Tod (Todeserklärung) der natürlichen Person. Der Tod des Steuerpflichtigen führt zu einer Zäsur in der Einkünftezurechnung. Einkünfte, die **bis zum Todestag** erwirtschaftet wurden, sind dem Erblasser zuzurechnen. Dem (oder den) Erben sind demgegenüber die Einkünfte aus dem ererbten Vermögen nach der Einantwortung rückwirkend ab dem Erbanfall (**ab dem Todestag** des Erblassers) nach den jeweiligen Erbquoten oder Regelungen des Erbübereinkommens zuzurechnen (zB VwGH 11.12.1990, 90/14/0079; VwGH 29.6.2005, 2002/14/0146; VwGH 29.3.2007, 2004/15/0140; vgl. auch Jakom/Laudacher, EStG, 2016, § 2 Rz 62/63; *Fuchs in Hofstätter/Reichel*, EStG Kommentar, § 2 Tz 72); eine Besteuerung der ruhenden Erbschaft ist dem Einkommensteuerrecht fremd.

Im Beschwerdefall ist entscheidend, dass im Nachlass nach dem am TagX verstorbenen AA - dem eindeutigen Akteninhalt zum Verlassenschaftsverfahren, GZ. 222, zufolge - kein Betriebsvermögen mehr vorhanden war. AA hatte seinen Gewerbebetrieb (Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988) noch vor seinem Ableben aufgegeben, auf die Beschwerdeführerin als Alleinerbin ist kein bestehender Gewerbebetrieb



übergegangen. Der Gewinn aus der Betriebsaufgabe wurde somit von AA noch vor dessen Ableben erwirtschaftet, die daraus erzielten Einkünfte sind auch ihm zuzurechnen.

**4.** Der Gewinn aus der gegenständlichen Betriebsaufgabe ist dabei **zur Gänze** dem Erblasser AA zuzurechnen, weil er ausschließlich in seiner Sphäre (vor dessen Ableben) entstanden ist. Daran ändert auch nichts, dass dieser Gewinn aufgrund des nach § 37 Abs. 2 EStG 1988 gestellten Antrages steuerlich in verschiedenen Besteuerungsperioden zu erfassen ist. Bei der Begünstigungsbestimmung des § 37 Abs. 2 EStG 1988 handelt es sich lediglich um eine Verteilungsbegünstigung (Progressionsermäßigung) und damit um eine Bestimmung zur steuerlichen Erfassung des Aufgabegewinnes. An der einmal erfolgten Zurechnung des Aufgabegewinnes (diesfalls beim Erblasser AA) vermag diese Bestimmung nichts zu ändern.

Im Übrigen sind Veräußerungsgewinne iSd § 24 EStG 1988 gemäß § 37 Abs. 2 EStG 1988, beginnend mit dem Veranlagungsjahr, dem der Vorgang zuzurechnen ist, gleichmäßig verteilt auf drei Jahre anzusetzen. Die Verteilungsbegünstigung des § 37 Abs. 2 EStG 1988 könnte gar nicht in Anspruch genommen werden, wenn die Einkünfte nicht in einem Veranlagungszeitraum (diesfalls im Jahr 2013 noch vor dem Ableben des AA) angefallen wären (vgl. § 37 Abs. 7 EStG 1988).

Zweck der Verteilung von Veräußerungsgewinnen iSd § 24 EStG 1988 auf drei Jahre ist die Progressionsmilderung bei einer Zusammenballung von Einkünften (vgl. die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum EStG 1988, 621 BlgNR XVII. GP, 85). Ein Nachweis über die Zusammenballung ist vom Steuerpflichtigen nicht zu erbringen. Der Gesetzgeber unterstellt, dass nach Verstreichen von sieben Jahren (Sperrfrist) eine Zusammenballung von Einkünften vorliegt. Im Übrigen ist die Einkünfteverteilung von Veräußerungsgewinnen iSd § 24 EStG 1988 auf drei Jahre - im Gegensatz zum Hälftesteuersatz für Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinne iSd § 24 EStG 1988 iZm einer todesfalls-, erwerbsunfähigkeits- oder altersbedingten Betriebsveräußerung oder -aufgabe (§ 37 Abs. 5 EStG 1988) - an keine weiteren Voraussetzungen gebunden (vgl. *Rauscher* in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 37 Rz 59, Stand: 1.5.2015, rdb.at).

Die Einkünfteverteilung von Veräußerungsgewinnen iSd § 24 EStG 1988 auf drei Jahre bewirkt - abgesehen vom Finanzierungsvorteil der späteren Versteuerung - eine vergleichsweise geringere Gesamtsteuerbelastung dann, wenn - was regelmäßig der Fall sein wird - die verteilten Einkünfte in den einzelnen Jahren einer geringeren Grenzsteuerbelastung ausgesetzt sind, als bei ihrer vollen Erfassung im Jahr ihres Anfallens.

**5.** Das Finanzamt stützt seinen Standpunkt offensichtlich auf die in den EStR 2000 Rz 7369 dargelegte Verwaltungspraxis. Demnach sei im Fall des Todes des Steuerpflichtigen während des Verteilungszeitraumes die Erfassung ausstehender Teilbeträge (noch offener Drittelbeträge) bei dem (den) Erben vorzunehmen.

Die Einkommensteuerrichtlinien 2000 (EStR 2000) des Bundesministeriums für Finanzen stellen mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt lediglich einen Auslegungsbehelf

zum EStG 1988 dar, der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus den Richtlinien nicht abgeleitet werden. Das Bundesfinanzgericht ist daran nicht gebunden.

Auch inhaltlich vermag das Bundesfinanzgericht der Ansicht der Finanzverwaltung nicht zu folgen. Die - wenngleich erst nach dem Tod des Erblassers AA - für die Jahre 2014 und 2015 (im Hinblick auf die aus der Betriebsaufgabe noch offenen Drittelbeträge) festzusetzenden Abgaben beruhen jedenfalls auf Tatbeständen, die noch vom verstorbenen AA zu seinen Lebzeiten verwirklicht wurden. Die aus der Betriebsaufgabe erzielten Einkünfte sind daher, auch wenn sie gemäß § 37 Abs. 2 EStG 1988 auf mehrere Jahre zu verteilen sind, ausschließlich dem Verstorbenen zuzurechnen und bei ihm (unter seiner St.Nr. def) steuerlich zu erfassen.

Auch die Literatur hegt gegen die in den EStR 2000 Rz 7369 dargelegte Verwaltungspraxis Bedenken, da eine ausdrückliche gesetzliche Regelung zur Erfassung der noch offenen Drittelbeträge bei dem (den) Erben nicht bestehe (vgl. *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG, 2016, § 37 Rz 63).

**6.** Vom Finanzamt wurde auch eingewendet, dass bei der Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1 und 5 EStG 1988 grundsätzlich zum Ablauf des Todestages eine Schlussbilanz aufzustellen sei. Erfolge dies nicht, bestünden keine Bedenken, anstelle der Aufstellung einer Bilanz zum Todeszeitpunkt die Einkünfte auf den Erblasser und den (die) Erben zeitanteilig zuzuordnen. Da eine Schlussbilanz zum TagX (zum Todestag des AA) nicht erstellt worden sei, könnten die Einkünfte aus der Betriebsaufgabe anteilig (die restlichen Drittelbeträge betreffend) in den Jahren 2014 und 2015 der Beschwerdeführerin als Alleinerbin zugeordnet werden. Das Finanzamt bezog sich dabei offensichtlich auf die in den EStR 2000 Rz 109 dargelegte Rechtsansicht.

Für das Finanzamt lässt sich auch durch den Verweis auf die EStR 2000 Rz 109 nichts gewinnen. Abgesehen davon, dass das Bundesfinanzgericht - wie bereits dargelegt - daran nicht gebunden wäre, stellt diese Rechtsansicht konkret auf die Fälle der unentgeltlichen Übertragung der Einkunftsquelle ab, wenn somit ein bestehender Betrieb (bzw. Betriebsvermögen) auf den (die) Erben übertragen und von diesem (diesen) fortgeführt wird (so auch *Fuchs in Hofstätter/Reichel*, EStG Kommentar, § 2 Tz 72). Ist im Nachlass Betriebsvermögen enthalten (was für den Streitfall auszuschließen ist), hat der Erbe die Buchwerte des Erblassers zu übernehmen und fortzuführen. Wird in diesen Fällen zum Todestag keine Schlussbilanz erstellt, kann die Zuordnung der bis zum Todestag (vom Erblasser) bzw. ab dem Todestag (vom Erben) erzielten Einkünfte im Todesjahr zeitanteilig erfolgen.

**7.** Von der Frage der Zurechnung der Einkünfte, die vom Abgabepflichtigen bis zu dessen Todestag erwirtschaftet wurden, zu unterscheiden ist die Frage des Bescheidadressaten für jene Abgaben, die den Erblasser vor seinem Tod betreffen.

Ist der Abgabepflichtige verstorben, ist bis zur Einantwortung der Erbschaft die Verlassenschaft Bescheidadressat für jene Abgaben, die den Erblasser vor seinem Tod betreffen. Die Verlassenschaft existiert nur bis zur Einantwortung an die Erben. Mit der Einantwortung treten die Erben rückwirkend auf den Todestag als Gesamtrechtsnachfolger (§ 19 Abs. 1 BAO) in die von der Verlassenschaft fortgeführte Rechtsposition des Erblassers ein. Abgabenbescheide können ab diesem Zeitpunkt nur mehr an den oder die namentlich anzuführenden Erben gerichtet werden (vgl. VwGH 24.2.2005, 2001/15/0160; UFS 17.10.2007, RV/1524-W/07).

**8.** Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass die Einkünfte aus der gegenständlichen Betriebsaufgabe von AA noch vor dessen Ableben erwirtschaftet wurden. Diese Einkünfte sind - auch wenn sie gemäß § 37 Abs. 2 EStG 1988 auf mehrere Jahre zu verteilen sind - zur Gänze dem Verstorbenen zuzurechnen und bei ihm (unter seiner St.Nr. def) steuerlich zu erfassen, wenngleich die Einkommensteuerbescheide nach dessen Tod (ab der Einantwortung) an BB als Erbin nach AA zu richten sind (Gesamtrechtsnachfolge gemäß § 19 Abs. 1 BAO).

Im Fall des Todes des Steuerpflichtigen während des Verteilungszeitraumes ist die Erfassung gemäß § 37 Abs. 2 EStG 1988 ausstehender Teilbeträge (noch offener Drittelbeträge) bei dem (den) Erben (diesfalls bei der Alleinerbin BB) nicht zulässig. Die bei der Beschwerdeführerin (unter ihrer St.Nr. abc) im angefochtenen Bescheid mit 10.256,12 € erfassten Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind daher (bei ihr) aus der Besteuerung auszuscheiden.

Die Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2014 ist dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen, das insoweit einen Bestandteil dieses Erkenntnisses bildet.

## **V. Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Einkünfte aus einer unmittelbar vor dem Ableben des Steuerpflichtigen erfolgten Betriebsaufgabe (von der Erbin wurde kein bestehender Gewerbebetrieb übernommen) sind dem Erblasser zuzurechnen. Zur Frage, ob dies auch für den Fall der Verteilung dieser Einkünfte nach § 37 Abs. 2 EStG 1988 gilt, ob demnach im Fall des Todes des Steuerpflichtigen während des Verteilungszeitraumes die Erfassung ausstehender Teilbeträge (noch offener Drittelbeträge) bei dem (den) Erben zulässig ist, fehlt bislang eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher zulässig.

Innsbruck, am 6. Juni 2017