

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ri in der Beschwerdesache des Bf., Adr., vertreten durch Firma StB, gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 16.09.2011, betreffend Einkommensteuer für 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß § 25a VwGG eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verwaltungsgeschehen

Vorbemerkung: Sämtliche im Folgenden angeführten Geldbeträge lauten auf Euro. Am 6.09.2011 erließ das Finanzamt für den Beschwerdeführer (im Folgenden kurz: Bf.) einen Einkommensteuerbescheid (ESt.-Bescheid) für das Jahr 2010, in welchem die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit 125.242,96 aufscheinen; in diesem Bescheid wurde überdies ein Betrag von 107.037,05 dem Hälftesteuersatz (halber Durchschnittssteuersatz) unterworfen.

In der Begründung zu diesem Bescheid wird u.a. ausgeführt:

„Laut der vom Feststellungsakt ergangenen Tangente ergeben sich Einkünfte aus der Beteiligung aus selbständiger Arbeit iHv. 107.037,05. Dieser Betrag wurde begünstigt zum Halbsatz zum Ansatz gebracht.“

Aus der im Steuerakt befindlichen „Mitteilung über die gesonderte Feststellung 2010“ vom 22.08.2011 betreffend die Dr.XC-OG, (im Folgenden kurz: OG) gehen folgende Daten hervor:

Der Anteil des Bf. an den Einkünften aus selbständiger Arbeit aus dieser OG (zu St.Nr. xyz/0000 betrug insgesamt 107.037,05;
bei den betrieblichen Einkünften wurde für den Bf. ein Grundfreibetrag (kurz: GFB) von 1.179,58 berücksichtigt;
in diesen Einkünften waren enthalten „Halbsatzeinkünfte § 37 oder 38 EStG 1988“ von 112.518,13“.

Aus dem „Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO“ für 2010 betreffend die angeführte OG (Bescheid vom 22.08.2011) ist darüber hinaus ersichtlich, dass

diese Gesellschaft 2011 insgesamt Einkünfte (aus selbständiger Arbeit) iHv 113.326,48 erzielte,

dass darin Veräußerungs- und Aufgabegewinne von 79.109,02 enthalten waren sowie Halbsatzeinkünfte iSd § 37 oder 38 EStG 1988 iHv 112.518,13

dass der Anteil des Dr. C. (im Folgenden kurz: C.) 6.289,43 betrug (darin berücksichtigt ein GFB von 939,80).

Außerdem scheinen in diesem Feststellungsbescheid die bereits oben angeführten Daten auf, die sich auch aus der Mitteilung über die gesonderte Feststellung betreffend den Bf. vom 22.08.2011 ergeben (Gewinnanteil, Höhe des berücksichtigten GFB und Höhe der Halbsatzeinkünfte des Bf.).

Der Bf. brachte rechtzeitig Berufung gegen den ESt.-Bescheid vom 6.09.2011 ein (die nunmehr als Beschwerde zu werten ist) und führte darin im Wesentlichen aus:

Abweichend von der Steuererklärung sei der halbsatzbegünstigte Gewinnanteil auf 107.037,05 verändert worden. Der richtige Betrag ergebe sich folgendermaßen:

Übergangsgewinn der OG: 24.077,05 (abzüglich Anteil Dr. C. aus Übergang OG: 3.196,42),

Übergangsgewinn SdBV (= Sonderbetriebsvermögen) des Bf.: 12.528,49,

Aufgabegewinn SdBV des Bf.: 79.109,02;

Summe: 112.518,13

Es werde ersucht, diesen Betrag als halbsatzbegünstigt zu berücksichtigen.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 4.11.2011 als unbegründet ab und führte zur Begründung u.a. aus.

Bei der Ermittlung des Einkommens müssten vorerst die Einkünfte aus jeder einzelnen Einkunftsart, und hier zunächst aus jeder einzelnen Einkunftsquelle getrennt ermittelt werden. Ein Veräußerungsgewinn gem. § 24 sei als letzter Gewinn ein Teil des Betriebserfolges, von dem die aus dem laufenden Betrieb bis zur Veräußerung oder Aufgabe etwa entstandenen Verluste abzuziehen seien. Dieselben Regeln würden für die Ermittlung von Sondergewinnen nach den §§ 37 und 38 EStG gelten. Verluste würden den dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Betrag reduzieren und begünstigt seien nur die nach allfälligen Verlustausgleichen verbleibenden positiven Einkünfte (Hinweis auf VwGH 22.03.1995, 93/15/0020; VwGH 22.03.1995, 95/15/0005; VwGH 21.03.1995, 95/14/0011).

Zunächst habe ein innerbetrieblicher Verlustausgleich stattzufinden, wobei Gewinne und Verluste desselben Betriebes ausgeglichen würden (Doralt, EStG, § 2 Tz 174).

Anwendungsfälle im betrieblichen Bereich seien das Zusammentreffen von Übergangs-Veräußerungs- und Aufgabegewinne nach § 24 EStG mit laufenden Verlusten. Dies gelte auch dann, wenn dabei eine allfällige Progressionsermäßigung nach §§ 37 und 38 EStG verloren gingen (VwGH 21.06.1977, 2981/76). Die begünstigt besteuerten Einkünfte

könnten nie höher sein, als die insgesamt aus der betreffenden Einkunftsart erzielten Einkünfte.

In weiterer Folge stellte der Bf. (im Wege seiner steuerlichen Vertretung) einen Vorlageantrag und führte darin ergänzend im Wesentlichen aus:

Das Argument, dass ein innerbetrieblicher Verlustausgleich durchzuführen wäre, gehe im vorliegenden Fall ins Leere, weil keine Verlustsituation gegeben sei.

Dem Gesellschaftsvertrag könne entnommen werden, dass der Bf. zu 100% Substanzgesellschafter der OG sei, Herr Dr. C. erhalte nur einen Anteil von 12% der Kassenverträge.

Damit seien sowohl die Einkünfte des Einzelunternehmens (EU) von Jänner bis März 2010 (iHv 20.926,33), als auch die Einkünfte der OG von April bis Juni 2010 (inklusive der Sonderbetriebseinnahmen [Sonder-BE] und Sonderbetriebsausgaben [Sonder BA] aus dem Zeitraum Jänner bis März 2010 und nach Abzug des Anteiles von Dr. C. iHv - 4.301,51) dem Bf. zuzurechnen. Für 2010 liege somit ein Gesamtergebnis vor Abzug des GFB iHv 16.624,82 vor.

Aus diesem Grund seien die Einkünfte, für die der Hälftesteuersatz beantragt wurde, in Höhe von 112.518,13 mit positiven Einkünften gedeckt.

Als Beilage zum Vorlageantrag wurde die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (E/A-Rechnung) des Bf. (betreffend seine einzelunternehmerische Tätigkeit als Facharzt) für den Zeitraum Jänner bis März 2010 übermittelt. Diese E-/Rechnung weist für den genannten Zeitraum einen Gewinn von 20.926,33 aus.

Ebenfalls als Beilage zum Vorlageantrag war eine E/A-Rechnung betreffend die OG (Gruppenpraxis) für den Zeitraum April 2010 bis Juni 2010. Darin wird ein Verlust von 13.227,42 ermittelt.

Die ebenfalls vorgelegte Ergebniszusammenstellung der OG weist folgende Zahlen aus:

Bezeichnung	Gesamt	Dr. X. (Bf.)	Dr. C.
E/A-Rechnung OG	- 13.227,42	- 17.260,23	4.032,81
Sonder-BE	31.530,71	31.530,71	
Sonder-BA	- 18.571,99	- 18.571,99	
laufendes Ergebnis der OG	- 268,70	- 4.301,51	4.032,81
Übergangsgewinn OG	24.077,05	20.880,63	3.196,42
Übergangsgewinn Bf.	12.528,49	12.528,49	
Aufgabegewinn Bf.	79.109,02	79.109,02	
Ergebnis vor GFB	115.445,86	108.216,63	7.229,23
GFB	- 2.119,38	- 1.179,58	- 939,80

Ergebnis (E 6a 1)	113.326,48	107.037,05	6.289,43
--------------------------	-------------------	-------------------	-----------------

Gewinn Ordination des Bf. (Einzelunternehmen = EU)

01 – 03/2010: **20.926,33** (EAR u. E 1a)

Ab 1.04.2010 OG mit Dr. C., Anteil Dr. C: 12% der Kassenumsätze, (ansonsten bleibt alles beim Bf.)

Aus der OG-Beteiligung erhielt der Bf. 2010 folgende Gewinnanteile zugewiesen:

1. **(laufendes) Ergebnis OG** gesamt: - 13.227,42 (EAR u. E 6a); Anteil des Bf.: - **4.301,51** (Anmerkung des BFG: incl. Sonder-BE und Sonder-BA),

2. Beendigung der OG am 30.06.2010;

2.1 **Anteil des Bf. am Übergangsgewinn der OG: 20.880,63**

2.2 **Übergangsgewinn** des Bf. (aus seinem Sonder-BV in der OG): **12.528,49**

2.3 **Aufgabegewinn** des Bf. (aus seinem Sonder-BV in der OG): **79.109,96**

Das Gesamtergebnis des Bf. für 2010 (laufender Gewinn aus EU, Verlustanteil aus laufendem Verlust OG, Anteil am Übergangsgewinn der OG, Übergangs- und Aufgabegewinn aus Sonderbetriebsvermögen [Sonder-BV] des Bf. in der OG) betrug demnach 129.142,96

bzw. (nach Abzug eines GFB beim EU iHv 2.720,42 und bei der OG iHv 1.179,58)

125.242,96

Aus dem ebenfalls mit dem Vorlageantrag vorgelegten Gesellschaftsvertrag über die Errichtung einer Offenen Gesellschaft zum Betrieb einer fachärztlichen Gruppenpraxis (OG-Vertrag) abgeschlossen zwischen dem Bf. und Dr. C. geht unter anderem Folgendes hervor:

Der Bf. und Dr. C. gründeten eine fachärztliche Gruppenpraxis in der Rechtsform einer Offenen Gesellschaft (OG). Beginn der Geschäftstätigkeit dieser OG war nach diesem Vertrag der 1.04.2010, das Ende der OG wurde mit 30.06.2010 vereinbart. Darüber hinaus enthält der OG-Vertrag u.a. noch folgende Bestimmungen:

Die beiden Gesellschafter haben jeweils zur Hälfte die in der Gruppenpraxis anfallenden Arbeiten zu verrichten;

der Bf. bringt seinen bestehenden Betrieb einer Facharztordination unter Abschluss eines Zusammenschlussvertrages gem. Art. IV des Umgründungssteuergesetzes (UmgrStG) zum Zusammenschluss-Stichtag 1.04.2010 ein; am Anlagevermögen einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes zum 31.03.2010 ist ausschließlich der Bf. zu 100% beteiligt;

Vereinbarung betreffend Gewinn- und Verlustbeteiligung: Über die gesamte Laufzeit der OG erhält Dr. C. 12% vom Umsatz der Leistungen an Versicherte der im Vertrag angeführten Kassen, alle sonstigen Leistungen verblieben ausschließlich beim Bf., der auch sämtliche Ausgaben alleine zu bestreiten hat.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen

1. Streitpunkt

Strittig ist die Höhe des gem. § 37 Abs. 1 EStG 1988 begünstigten Betrages an außerordentlichen Einkünften anlässlich der Aufgabe des Facharztbetriebes des Bf. im Jahr 2010. Das Finanzamt vertritt die Auffassung, dass der Anteil des Bf. an den Sondergewinnen der OG (iHv insgesamt 112.518,13) zunächst mit dem laufenden Verlustanteil aus dieser OG (minus 4.301,51) zu verrechnen ist. Somit sind nach Ansicht des Finanzamtes die besagten Sondergewinne nur mit einem um den angeführten Verlustanteil aus der OG verminderten Betrag (iHv 108.216,63 bzw. – nach Abzug des GFB – von 107.037,05) begünstigt zu versteuern.

Hingegen argumentiert der Bf., dass ihm sowohl die Einkünfte des EU aus dem Zeitraum Jänner bis März 2010 iHv 20.926,33 zuzurechnen seien, als auch die (laufenden) Einkünfte der OG (inklusive Sonder-BE und Sonder-BA) iHv – 4.301,51. Nach Abzug des GFB liege daher für 2010 ein positives Gesamtergebnis von 16.624,82 vor, weshalb der Betrag von 112.518,13 für welchen der Hälftesteuersatz beantragt worden sei, mit positiven Einkünften abgedeckt sei. Eine Kürzung des der Tarifermäßigung unterliegenden Betrages sei daher nicht vorzunehmen.

2. Maßgeblicher Sachverhalt

Der Sachverhalt ist unstrittig und ergibt sich aus der obigen Darstellung des Verwaltungsgeschehens. Zusammen gefasst ergibt sich daraus Folgendes: Der Bf. betrieb im Beschwerdejahr 2010 vom Jänner bis März eine Facharztpraxis in Form eines EU und ermittelte daraus für den genannten Zeitraum einen laufenden Gewinn von 20.926,33.

Den Betrieb der Facharztordination brachte der Bf. unter Abschluss eines Zusammenschlussvertrages iSd Art. IV des UmgrStG in eine, zusammen mit einem weiteren Facharzt gegründete, OG ein. Der Beginn der Tätigkeit der OG (fachärztlichen Gruppenpraxis) war mit 1.03.2010 festgelegt, das Ende mit 30.06.2010; diese Gesellschaft bestand demnach lediglich drei Monate. Für die OG wurde für den Zeitraum ihres Bestandes (März bis Juni 2010) ein laufender Verlust von – 268,70 ermittelt; auf Grund der im OG-Vertrag vereinbarten Gewinn- und Verlustbeteiligung entfiel dabei auf den Bf. ein Verlust von – 4.301,51 und auf den Zweitgesellschafter Dr. C. ein Gewinnanteil von 4.032,81.

Laut OG-Vertrag war der Bf. alleiniger „Substanzgesellschafter“ d.h. er war alleine (zu 100%) am Anlagevermögen einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes der OG beteiligt. Bei Beendigung der OG (30.06.2010) erfolgte daher die Ermittlung eines Übergangsgewinnes der OG iHv 24.077,05,

und eines Übergangsgewinnes hinsichtlich des Sonder-BV des Bf. im Betrag von 12.528,49

und eines Aufgabegewinnes betreffend das Sonder-BV des Bf. iHv 79.109,02.

Die Zurechnung des Übergangsgewinnes und des Aufgabegewinnes betreffend das Sonder-BV erfolgte alleine an den Bf., da dieser alleiniger „Substanzgesellschafter“ der OG war. Die Zurechnung des Übergangsgewinnes der OG erfolgte – auf Grund der Bestimmungen im OG-Vertrag - iHv 20.880,63 an den Bf. und mit einem Betrag von 3.196,42 an den Zweitgesellschafter.

Laut Steuererklärung resultierten die Übergangsgewinne der OG und jener aus dem Sonder-BV des Bf. aus Honorarforderungen; der als Aufgabegewinn erklärte Sondergewinn, resultierend aus dem Sonder-BV des Bf., und röhrt aus einer Ablösezahlung des Zweitgesellschafters, dem Verkauf des Anlagevermögens, der Nachversteuerung von FBiG 2007 – 2009 und der Entnahme eines KfZ her.

3. Rechtsgrundlage und rechtliche Beurteilung

Die Bestimmung des § 37 Abs. 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung lautet:

*„Der Steuersatz ermäßigt sich für
Einkünfte auf Grund von Beteiligungen (Abs. 4),
außerordentliche Einkünfte (Abs. 5),.....
auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden
Durchschnittssteuersatzes.....*

Im § 37 Abs. 5 EStG 1988 wird bestimmt:

(5) Außerordentliche Einkünfte sind 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.*
- 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.

Nach Literatur (siehe Rauscher in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 37 Anm. 39; Doralt, EStG, § 37 Tz 11; Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar, § 37 Tz 17) sowie Judikatur (vgl. die in den angeführten Literaturstellen zitierten Judikate, insbesondere VwGH 21.03.1995, 95/14/001; VwGH 22.02.1993, 93/15/0020 sowie UFS 7.03.2003, RV/0390-F/02) können dem ermäßigten Steuersatz nur die in dem der Veranlagung zu Grunde liegenden Einkommen noch enthaltenen begünstigten Einkünfte unterworfen werden. Zur Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage sind daher zunächst die begünstigten Einkünfte mit Verlusten aus derselben Einkunftsquelle zu verrechnen (innerbetrieblicher Verlustausgleich) und dann mit Verlusten aus Quellen (Betrieben) derselben Einkunftsart (horizontaler Verlustausgleich). Wenn die Summe aus allen anderen Einkunftsarten einen Verlust ergibt, so ist auch dieser mit den außerordentlichen

Einkünften auszugleichen (vertikaler Verlustausgleich). Nur die dann noch verbleibenden außerordentlichen Einkünfte sind mit dem ermäßigten Steuersatz zu besteuern.

Im Streitfall erzielte der Bf. einerseits einen laufenden Gewinn aus der von Jänner bis März als EU betriebenen Facharztpraxis. Andererseits erhielt er aus der mit einem Zweitgesellschafter in der Rechtsform einer OG von April bis Juni 2010 betriebenen Gruppenpraxis (in die er den bestehenden Betrieb seiner fachärztlichen Ordination auf Grund eines Zusammenschlusses iSd UmgrStG mit 1.04.2010 eingebracht hatte) einen Anteil an einem laufenden Verlust, einen Anteil an einem Übergangsgewinn der OG, sowie einen Übergangsgewinn und einen Aufgabegewinn – resultierend aus seinem Sonder-BV in der OG – zugewiesen.

Die Höhe der erklärten laufenden Betriebsergebnisse (aus dem EU und der OG) sowie der angeführten Sondergewinne ist unstrittig. Ebenso wenig ist strittig, dass für die besagten Sondergewinne dem Grunde nach die gesetzlichen Voraussetzungen für die tarifmäßige Begünstigung gem. § 37 Abs. 1 EStG 1988 vorliegen.

Strittig ist die Art der Ermittlung des Betrages, der nach der genannten gesetzlichen Bestimmung tarifmäßig begünstigt werden kann.

Nach der oben angeführten Judikatur des VwGH und des UFS sowie der herrschenden Literatur sind die Regeln der Verlustverrechnung auch bei Vorliegen von tarifbegünstigten Sondergewinnen anzuwenden. Das heißt, dass zunächst ein innerbetrieblicher Verlustausgleich stattfindet, bei dem Gewinne und Verluste desselben Betriebes ausgeglichen werden. Dies trifft – wie im Beschwerdefall – bei Vorliegen eines laufenden Verlustes und von begünstigten Sondergewinnen desselben Betriebes zu.

Das Argument des Bf. dass auf Grund eines Gewinnes im EU (aus der vom Bf. als Einzelunternehmer von Jänner bis März 2010 geführte Facharztpraxis) eine Verlustsituation bei ihm nicht gegeben gewesen wäre, kann der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen: Das im ersten Quartal 2010 vom Bf. geführte EU und die von April bis Juni zusammen mit einem Zweitgesellschafter in der Rechtsform einer OG betriebene Gruppenpraxis waren nämlich zwei unterschiedliche Betriebe mit einer unterschiedlichen Rechtsform, einer eigenständigen Ergebnisermittlung und unterschiedlichen Beteiligten. Es ist daher nach den angeführten Grundsätzen innerhalb dieser Betriebe ein innerbetrieblicher Verlustausgleich vorzunehmen. Nach Vornahme eines solchen innerbetrieblichen Verlustausgleiches im Betrieb der OG – somit Verrechnung des Anteiles des Bf. am laufenden Verlust der OG mit den ihm zuzurechnenden Sondergewinnes aus der OG (siehe dazu die Zahlendarstellungen in der obigen Tabelle) - verbleibt aus der OG (nach Abzug des GFB) noch ein tarifmäßig begünstigter Sondergewinn iHv 107.037,05.

Aus den angeführten Gründen entspricht der angefochtene Bescheid der geltenden Rechtslage, der Beschwerde konnte daher kein Erfolg beschieden sein.

4. Unzulässigkeit einer (ordentlichen) Revision

Auf Grund der oben unter Punkt II.3 zitierten Rechtsprechung des VwGH und des UFS ist die Frage der Art der Ermittlung von tarifmäßig begünstigt zu versteuernden außerordentlichen Einkünften bei Vorliegen von Verlusten aus der laufenden

Gewinnermittlung desselben Betriebes ausreichend geklärt. Gegen dieses Erkenntnis ist daher gemäß § 25a Verwaltungsgerichtshofgesetz 1985 in Verbindung mit Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) eine (ordentliche) Revision beim Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 16. Mai 2014