

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch X, über die Beschwerde vom 3. Oktober 2012 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Y vom 4. September 2012, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage 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

Der Beschwerdeführer (Bf.) führte bis zum 31. Juli 2011 einen Gewerbebetrieb (Betriebsgegenstand bzw. Art der Tätigkeit: Vermittlung von Handelswaren).

Per 30. Juni 2011 brachte der Bf. bei der A-Anstalt einen Antrag auf Erwerbsunfähigkeitspension nach dem GSVG ein.

Mit Schreiben der A-Anstalt, Landesstelle ZZ, vom 26. Jänner 2012 wurde bestätigt, dass beim Bf. Erwerbsunfähigkeit gemäß § 133 Abs. 2 GSVG ab Antrag ohne Befristung festgestellt wurde und dass dem Bf. die Erwerbsunfähigkeitspension ab 1. Juli 2011 gebührt.

Mit 31. Juli 2011 stellte der Bf. die unternehmerische Tätigkeit ein (Betriebsaufgabe per 31. Juli 2011 (siehe die Niederschrift über die Schlussbesprechung und den Bericht über das Ergebnis der gemäß § 147 Abs. 1 BAO erfolgten Außenprüfung betreffend

Umsatzsteuer für die Zeiträume Jänner bis Oktober 2011 des Finanzamtes Y vom 6. Februar 2012, ABNr. B, „Steuerliche Feststellungen“, Tz 1 und 2)).

Im Jahr 2012 fand beim Bf. eine weitere Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer sowie Kammerumlage jeweils für das Jahr 2011, statt. Dabei wurde von der Betriebsprüferin des Finanzamtes Y folgende beschwerderelevante Feststellung getroffen (siehe den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 28. August 2012, ABNr. C):

„Steuerliche Feststellungen

[...]

Tz. 3 Entnahme Wertpapiere

In den Jahren 2007-2011 wurde der FBiG (Freibetrag für investierte Gewinne) in Anspruch genommen und begünstigte Wirtschaftsgüter (Wertpapiere) angeschafft.

Da im Jahr 2011 eine Betriebsaufgabe erfolgte (Erwerbsunfähigkeitspension ab 1.7.2011) und die Wertpapiere vor Ablauf der Behaltefrist (4 Jahre) ins Privatvermögen entnommen wurden, kommt es zu einer Nachversteuerung. Der Nachversteuerungsbetrag ist Teil des Veräußerungsgewinnes (§ 24 EStG) und ist mit dem Hälftesteuersatz anzusetzen.

<i>Anteile an Investmentfonds</i>	<i>ADAT</i>	<i>AK-Entnahmewert</i>
<i>Wertpapier1</i>	<i>27.12.2007</i>	<i>13.611,00 €</i>
<i>Wertpapier2</i>	<i>19.12.2008</i>	<i>15.178,00 €</i>
<i>Wertpapier3</i>	<i>23.12.2009</i>	<i>16.998,00 €</i>
<i>Wertpapier4</i>	<i>31.12.2010</i>	<i>22.933,25 €</i>
<i>Wertpapier5</i>	<i>31.7.2011</i>	<i>13.120,76 €</i>
<i>Summe:</i>		<i>81.840,00 €</i>

Steuerliche Auswirkungen

<i>Zeitraum</i>	<i>2011</i>
<i>Einkommensteuer:</i>	
<i>[423] Halbsatzeinkünfte (nicht endbesteuerte Kapitalerträge)</i>	<i>81.840,00 €“</i>

Das Finanzamt Y folgte den Feststellungen der Betriebsprüferin, nahm am 4. September 2012 das Verfahren betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011 von Amts wegen wieder auf und erließ am selben Tag einen neuen Sachbescheid.

Gegen den neuen Sachbescheid erhob die steuerliche Vertreterin des Bf. am 3. Oktober 2012 Berufung (nunmehr: Beschwerde) und führte begründend dazu folgendes aus:

Als Ergebnis einer Betriebsprüfung seien die für die Inanspruchnahme des Freibetrages für investierte Gewinne bzw. des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages (FBiG) in den Jahren 2007 bis 2011 angeschafften Wertpapiere zum Aufgabestichtag entnommen und mit dem Hälftesteuersatz nachversteuert worden.

Gemäß § 10 Abs. 5 EStG 1988 sei der FBiG gewinnerhöhend aufzulösen, wenn die Wirtschaftsgüter bzw. Wertpapiere, für die der FBiG geltend gemacht worden sei, vor Ablauf der Frist von vier Jahren aus dem Betriebsvermögen ausscheiden.

Es erscheine der steuerlichen Vertreterin fraglich, ob der Gesetzgeber mit dieser Bestimmung überhaupt die Betriebsaufgabe als Anwendungsfall im Auge gehabt habe bzw. ob er bewusst einen Unterschied zwischen Betriebsübergabe (Übertragung der Restfrist an den Nachfolger sei möglich) und Betriebsaufgabe (Erfüllung der Behaltefrist im Privatvermögen sei nicht möglich) mit einer nicht nachvollziehbaren Benachteiligung der Betriebsaufgabe (auch im Fall des Pensionsantritts) machen habe wollen.

Jedenfalls unterbleibe der gewinnerhöhende Ansatz gemäß § 10 Abs. 5 letzter Satz EStG 1988 im Fall des Ausscheidens eines Wirtschaftsgutes infolge höherer Gewalt oder behördlichen Eingriffs.

Als höhere Gewalt würden Naturereignisse und andere nicht abwendbare Ereignisse, die keine typische Betriebsgefahr darstellten, gelten (EStR 2000 Rz 7335).

Im vorliegenden Fall sei die Betriebsaufgabe nach Eintritt der Erwerbsunfähigkeit auf Seiten des Unternehmers erfolgt (Zuerkennung der Erwerbsunfähigkeitspension ab 1. Juli 2011).

Der Eintritt der Erwerbsunfähigkeit sei vom Steuerpflichtigen weder gewollt noch durch persönliche Handlungen herbeigeführt worden. Es handle sich dabei also um ein nicht abwendbares Ereignis, dessen unmittelbare Folge die Betriebsaufgabe gewesen sei.

Das Ausscheiden der Wertpapiere sei somit eine Folge höherer Gewalt; für die Wertpapiere im Wert von 81.840,00 € unterbleibe daher der gewinnerhöhende Ansatz.

Ersucht werde um Berichtigung des ergangenen Bescheides.

In ihrer mit 30. Oktober 2012 datierten Stellungnahme zur Berufung führte die Betriebsprüferin im Wesentlichen folgendes aus:

„Für das Jahr 2011 wurde eine Betriebsprüfung durchgeführt.

Im Jahr 2011 erfolgte die Betriebsaufgabe per 31.7.2011.

Es wurde somit ein laufender Gewinn und ein Betriebsaufgabegewinn für das Jahr 2011 ermittelt.

Mit Bescheid von der A-Anstalt, Landesstelle ZZ, vom 26.1.2012 wurde die Erwerbsunfähigkeitspension ab 1.7.2011 (lt. Antrag auf Erwerbsunfähigkeitspension eingebracht am 30.6.2011) ab Antrag ohne Befristung gewährt.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass in den Jahren 2007-2011 der FBiG (Freibetrag für investierte Gewinne) in Anspruch genommen wurde und begünstigte Wirtschaftsgüter (Wertpapiere) angeschafft wurden.

Werden begünstigte Wirtschaftsgüter im Fall einer Betriebsaufgabe vor Ablauf der Behaltefrist ins Privatvermögen entnommen, kommt es zur Nachversteuerung. Im gegenständlichen Fall ist der Nachversteuerungsbetrag Teil des Veräußerungsgewinnes (§ 24 EStG 1988; EStR Rz 3725). Es wurden daher die Wertpapiere im Wert von 81.840,00 € gewinnerhöhend zum Ansatz gebracht.

Scheiden Wirtschaftsgüter, für die der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag geltend gemacht worden ist, vor Ablauf der Frist von vier Jahren aus dem Betriebsvermögen aus, kommt es zu einer Nachversteuerung durch gewinnerhöhenden Ansatz des geltend gemachten Freibetrages. Dies hat im Wirtschaftsjahr des Ausscheidens zu erfolgen.

Keine Nachversteuerung erfolgt in den Fällen des Ausscheidens infolge höherer Gewalt oder wegen behördlichen Eingriffs (siehe dazu EStR Rz 3726). EStR Rz [3715] Behaltefrist, Nachversteuerung.

Aufgrund der oa. Ausführungen unter Anwendung der EStR erfolgte die Nachversteuerung der Wertpapiere angeschafft in den Jahren 2007-2011 in Höhe von 81.840,00 €.

[...]“

Mit Berufungsvorentscheidung (nunmehr: Beschwerdeentscheidung) vom 19. Dezember 2012 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte dazu folgendes aus:

„Die Berufung richtet sich gegen die Entnahme der für die Inanspruchnahme des Freibetrages für investierte Gewinne in den Jahren 2007-2011 angeschafften Wertpapiere. Im Zuge der Betriebsaufgabe 2011 wurden diese mit dem Hälftesteuersatz nachversteuert. Keine Nachversteuerung erfolgt in den Fällen des Ausscheidens infolge höherer Gewalt oder wegen behördlichen Eingriffs. Für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die zufolge höherer Gewalt, durch behördlichen Eingriff oder zur Vermeidung eines nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffes ausscheiden, gelten die Behaltefristen (siehe [EStR] Rz 3876 ff) nicht. Das Wirtschaftsgut muss also infolge höherer Gewalt aus dem Betriebsvermögen ausscheiden, dh. die höhere Gewalt betrifft das Wirtschaftsgut und dieses geht dabei unter. Werden jedoch begünstigte Wirtschaftsgüter im Fall einer Betriebsaufgabe vor Ablauf der Behaltefrist ins Privatvermögen entnommen, kommt es zur Nachversteuerung. Der Nachsteuerungsbetrag ist Teil des Veräußerungsgewinnes (§ 24 EStG 1988).“

In ihrem Vorlageantrag vom 21. Jänner 2013 führte die steuerliche Vertreterin aus, die Formulierung in § 10 Abs. 5 EStG 1988 laute: „Im Falle des Ausscheidens eines Wirtschaftsgutes infolge höherer Gewalt oder behördlichen Eingriffs unterbleibt der gewinnerhöhende Ansatz“. Aus diesem Wortlaut sei nicht ableitbar, dass die höhere Gewalt das Wirtschaftsgut direkt betreffen müsse und dieses dabei untergehe. Vielmehr müsse das Wirtschaftsgut als Folge der höheren Gewalt ausscheiden, was im gegenständlichen Fall – Krankheit des Unternehmers führe zur Zuerkennung der Erwerbsunfähigkeitspension und Betriebsaufgabe – passiert sei. Daher werde die Argumentation in der Berufung aufrecht erhalten.

Am 20. März 2013 wurde das Rechtsmittel dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Im Bezug habenden Vorlagebericht beantragte das Finanzamt die Abweisung der Berufung und führte diesbezüglich folgendes aus:

Scheiden Wirtschaftsgüter, für die ein Freibetrag für investierte Gewinne geltend gemacht worden sei, vor Ablauf der Behaltefrist aus dem Betriebsvermögen aus, komme es zu einer Nachversteuerung. Das gelte auch im Fall einer Betriebsaufgabe. Die gewinnerhöhende Auflösung unterbleibe lediglich im Fall des Ausscheidens infolge höherer Gewalt. Die belangte Behörde vertrete die Rechtsmeinung, dass das Wirtschaftsgut durch höhere Gewalt ausscheiden müsse, dh. es gehe dabei unter.

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Das Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

§ 10 Abs. 5 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 in der für das Streitjahr anzuwendenden Fassung, lautet:

„(5) Scheiden Wirtschaftsgüter, für die der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag geltend gemacht worden ist, vor Ablauf der Frist von vier Jahren aus dem Betriebsvermögen aus oder werden sie ins Ausland - ausgenommen im Falle der entgeltlichen Überlassung in einen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einen Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes - verbracht, gilt Folgendes:

1. Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag ist insoweit gewinnerhöhend anzusetzen. Der gewinnerhöhende Ansatz hat im Jahr des Ausscheidens oder des Verbringens zu erfolgen.
2. Im Fall des Ausscheidens von Wertpapieren gemäß § 14 Abs. 7 Z 4 unterbleibt insoweit der gewinnerhöhende Ansatz, als im Jahr des Ausscheidens begünstigte Wirtschaftsgüter im Sinne des Abs. 3 Z 1, die die Voraussetzungen für den Freibetrag erfüllen, angeschafft oder hergestellt werden (Ersatzbeschaffung). Auf den Fristenlauf des angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgutes wird die Behaltedauer des ausgeschiedenen Wertpapiers angerechnet. Die Frist kann jedoch nicht vor jenem Zeitpunkt enden, zu dem die Frist für das ausgeschiedene Wertpapier geendet hätte. Soweit Wirtschaftsgüter der Ersatzbeschaffung dienen, kann ein Freibetrag nicht in Anspruch genommen werden.

Wirtschaftsgüter, die der Ersatzbeschaffung dienen, sind als solche im Verzeichnis gemäß Abs. 7 Z 2 auszuweisen.

3. Werden Wertpapiere, für die ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag in Anspruch genommen wurde, vorzeitig getilgt, können zur Vermeidung einer Nachversteuerung anstelle begünstigter körperlicher Wirtschaftsgüter innerhalb von zwei Monaten nach der vorzeitigen Tilgung auch Wertpapiere gemäß § 14 Abs. 7 Z 4 angeschafft werden (Wertpapierersatzbeschaffung). In den ersatzbeschafften Wertpapieren setzt sich der Lauf der Frist gemäß Abs. 3 hinsichtlich der vorzeitig getilgten Wertpapiere unverändert fort. Soweit Wertpapiere der Ersatzbeschaffung dienen, kann ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag nicht in Anspruch genommen werden. Wertpapiere, die der Ersatzbeschaffung dienen, sind im Verzeichnis gemäß Abs. 7 Z 2 als solche auszuweisen.

Im Falle des Ausscheidens eines Wirtschaftsgutes infolge höherer Gewalt oder behördlichen Eingriffs unterbleibt der gewinnerhöhende Ansatz.“

Fest steht im gegenständlichen Fall, dass beim Bf. durch Krankheit Erwerbsunfähigkeit eintrat, die von dessen zuständigem Sozialversicherungsträger bestätigt wurde und zur unbefristeten Zuerkennung der Erwerbsunfähigkeitspension ab 1. Juli 2011 durch diesen führte. In Folge der Erkrankung des Bf. und der damit verbundenen Erwerbsunfähigkeit kam es hinsichtlich seines Gewerbebetriebes zu einer Betriebsaufgabe per 31. Juli 2011. (Dafür, dass es im vorliegenden Fall zu einer Betriebsübertragung mit anschließender Aufgabe des Betriebes durch den Rechtsnachfolger gekommen ist, bietet sich nach der Aktenlage kein Anhaltspunkt; auch wurde dies von den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens nicht einmal behauptet).

Als Ergebnis einer im Jahr 2012 beim Bf. stattgefundenen Außenprüfung wurden die für die Inanspruchnahme des Freibetrages für investierte Gewinne bzw. des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages in den Jahren 2007 bis 2011 vom Bf. angeschafften Wertpapiere zum Aufgabestichtag entnommen und mit einem Betrag von 81.840,00 € mit dem Hälftesteuersatz nachversteuert.

Dagegen richtet sich die vorliegende Beschwerde, in der zusammengefasst geltend gemacht wird, dass das Ausscheiden der Wertpapiere aus dem Betriebsvermögen des Bf. eine Folge höherer Gewalt sei. Der Eintritt der Erwerbsunfähigkeit sei vom Bf. weder gewollt noch durch persönliche Handlungen herbeigeführt worden; es handle sich dabei also um ein nicht abwendbares Ereignis, dessen unmittelbare Folge die Betriebsaufgabe gewesen sei.

Dazu ist aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes folgendes festzuhalten:

Scheiden Wirtschaftsgüter, für die ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag (iGFB) geltend gemacht worden ist, vor Ablauf der Frist von vier Jahren aus dem Betriebsvermögen aus oder werden sie ins Ausland – ausgenommen im Fall der entgeltlichen Überlassung in einen EU/EWR-Staat – verbracht, so ist der iGFB insoweit im Jahr des Ausscheidens oder des Verbringens gewinnerhöhend anzusetzen (*Heinrich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG17, § 10 Tz 62*). Das gilt (grundsätzlich, siehe unten) auch im Fall einer Betriebsaufgabe.

Eine Nachversteuerung unterbleibt ua. im Fall des Ausscheidens eines Wirtschaftsgutes infolge höherer Gewalt oder eines behördlichen Eingriffs (§ 10 Abs. 5 letzter Satz EStG 1988; *Heinrich, § 10 Tz 65*).

Die Tatbestandsmerkmale „Ausscheiden infolge höherer Gewalt oder eines behördlichen Eingriffs“ sind iSd § 12 Abs. 5 EStG 1988 zu verstehen (*Heinrich, § 10 Tz 66*). Im Erkenntnis VwGH 8.6.1979, 1340/78, befürwortet der Verwaltungsgerichtshof eine „nicht zu enge Auslegung“ des Begriffes höhere Gewalt. Höhere Gewalt liegt auch vor, wenn „das Ausscheiden des Wirtschaftsgutes aus dem Betriebsvermögen *ohne oder gar gegen den Willen des Steuerpflichtigen* erfolgt“ (*Doralt, EStG9, § 12 Tz 35; Heinrich, § 10 Tz 66*).

Erfolgt eine Betriebsaufgabe zwangsläufig durch den Tod des Steuerpflichtigen, bestehen nach Ansicht der Finanzverwaltung keine Bedenken, eine Betriebsaufgabe aufgrund höherer Gewalt anzunehmen (sofern der Betrieb nicht auf den Erben übergeht und dieser den Betrieb in freier Entscheidung aufgibt (*Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2017, § 10 Rz 28*)); das Bundesfinanzgericht ist dieser Ansicht gefolgt (BFG 7.3.2017, RV/7101023/2017: „[...] 1. Die Betriebsaufgabe erfolgt zwangsläufig und unmittelbar durch den Tod der Steuerpflichtigen [...]. 2. Erfolgte zwangsläufig und unmittelbar durch den Tod der Steuerpflichtigen die Betriebsaufgabe, bewirkte die höhere Gewalt (der Tod der Steuerpflichtigen) [...] (auch) das Ausscheiden der Wirtschaftsgüter [...]“).

Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes ist auch die im gegenständlichen Fall vorliegende Erkrankung des Bf., die zur unbefristeten Zuerkennung der Erwerbsunfähigkeitspension und zur zwangsläufigen und unmittelbaren Betriebsaufgabe per 31. Juli 2011 führte, als höhere Gewalt anzusehen, die (auch) das Ausscheiden der streitgegenständlichen Wirtschaftsgüter (Wertpapiere) aus dem Betriebsvermögen des Bf. bewirkt hat, handelt es sich doch beim Eintritt der Erwerbsunfähigkeit des Bf. um ein von diesem nicht gewolltes und nicht abwendbares Ereignis, dessen zwangsläufige und unmittelbare Folge die Betriebsaufgabe gewesen ist. Da somit das Ausscheiden der strittigen Wirtschaftsgüter (Wertpapiere) aus dem Betriebsvermögen des Bf. ohne bzw. gegen dessen Willen erfolgt ist (vgl. *Doralt, EStG9, § 12 Tz 35; Heinrich, § 10 Tz 66*; siehe oben), liegt aufgrund der besonders gelagerten Umstände des vorliegenden Einzelfalles

höhere Gewalt vor, weshalb der gewinnerhöhende Ansatz des iGFB gemäß § 10 Abs. 5 letzter Satz EStG 1988 hier unterbleibt.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt Einkommensteuer für 2011

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 Fall liegt eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, da, soweit ersichtlich, zur Frage der Anwendbarkeit des § 10 Abs. 5 letzter Satz EStG 1988 auf Fälle der Betriebsaufgabe infolge von Erwerbsunfähigkeit des Steuerpflichtigen noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt. Die Revision ist daher zulässig.

Wien, am 15. Dezember 2017