

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache **Bf**, Adr, über die Beschwerde vom 13.02.2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA vom 12.01.2018, betreffend Einkommensteuer 2016 zu Recht:

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) zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Mit Einkommensteuerbescheid vom 12.1.2018 versteuerte die Abgabenbehörde den Freibetrag für investierte Gewinne gem. [§ 10 EStG 1988](#) aufgrund der Betriebsaufgabe im Jahr 2016 nach. Begründend führte das Finanzamt an, dass der Freibetrag für investierte Gewinne gem. [§ 10 EStG 1988](#), welcher in den Jahren 2013 (EUR 10.610,78) und 2015 (EUR 7.717,28) geltend gemacht wurde im Jahr der Betriebsaufgabe nachzuversteuern sei, da somit die Behaltefrist der Wirtschaftsgüter im Betriebsvermögen von vier Jahren unterschritten wurde. Nachdem es nach dem 31.12.2016 keinen Betrieb mehr gäbe und damit auch kein Betriebsvermögen, seien die Wertpapiere vor Ablauf der Behaltefrist aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden und der investitionsbedingte Freibetrag sei daher nachzuversteuern.

Wesentliche Betriebsgrundlagen können dann ins Privatvermögen überführt werden, wenn sie für eine Privatnutzung geeignet seien – Wertpapiere des betrieblichen Anlagevermögens seien sehr wohl auch für die Privatnutzung geeignet. Auf die EStR Rz

3723 werde verwiesen. Der Nachversteuerungsbetrag unterliege ebenfalls dem Steuersatz gem. § 37 EStG.

Dagegen richtete sich die Bescheidbeschwerde vom 12.2.2018. Begründend wurde ausgeführt, dass sofern der Veräußerer eines Betriebes seine Wertpapiere für einen investitionsbedingten Gewinnfreibetrag in seinem wirtschaftlichen Eigentum behalte, die Wertpapiere beim Veräußerer notwendiges nachträgliches Betriebsvermögen bleiben. Erst mit Ablauf der Behaltefrist von vier Jahren erlösche die betriebliche Veranlassung durch den Gewinnfreibetrag und damit die Qualität als notwendiges Betriebsvermögen. Für eine solche Auslegung spreche das Ziel, durch den Gewinnfreibetrag einen Ausgleich für die Tarifbegünstigung nach § 67 EStG zu schaffen. Eine Nachversteuerung trotz Anschaffen und Behalten der Wertpapiere für einen investitionsbedingten Gewinnfreibetrag sei sachlich ([Art 7 B-VG](#)) nicht zu rechtfertigen: Ein Gewinnfreibetrag begünstige nicht Betriebsveräußerungen, sondern die Ertragsbesteuerung der laufenden Gewinne bis zur Betriebsveräußerung. Eine Nachversteuerung widerspreche der Zielsetzung, laufende Betriebsgewinne nach dem Vorbild der Sechstelbegünstigung des § 67 EStG zu begünstigen: Arbeitnehmer, die kündigen, müssten entsprechend auch nicht die nach § 67 EStG begünstigt besteuerten Bezüge der letzten vier Jahre nach versteuern (siehe dazu Beiser in: SWK 9/2017, Seite 498ff).

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 01.03.2018 wies die Abgabenbehörde die Beschwerde ab. Begründend wurde angeführt, dass der Rechtsmeinung von Uni-Prof Dr. Beiser nicht gefolgt werde. Die Rechtsauslegung der Finanzverwaltung besagte, dass es zur Nachversteuerung komme, wenn aus Anlass einer Betriebsveräußerung ein körperliches Wirtschaftsgut oder Wertpapier für das der Freibetrag geltend gemacht worden ist, vor Ablauf der Behaltefrist ins Privatvermögen entnommen werde. Die Überführung ins Privatvermögen sei in der Regel dann möglich, wenn die betreffenden Wirtschaftsgüter einer privaten Nutzung zugänglich sind. Die Möglichkeit der privaten Nutzung von Wertpapieren könne angenommen werden. Die Wertpapiere seien nach Betriebsveräußerung demnach ins Privatvermögen zu überführen. Die Wertpapiere betreffend den Gewinnfreibeträgen seien nachzuversteuern.

Dagegen richtet sich der Vorlageantrag vom 14.3.2018.

Die Abgabenbehörde legte den Akt am 16.4.2018 dem Bundesfinanzgericht zur weiteren Bearbeitung vor.

Festgestellter Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (Bf) hat im Jahr 2013 und 2015 Wertpapiere betrieblich angeschafft. Für diese Wertpapiere wurde der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag (für das Jahr 2013 iHv EUR 10.610,78 sowie für das Jahr 2015 iHv EUR 7.717,28) gem. § 10 EStG geltend gemacht.

Der Bf hat seinen Betrieb zum Stichtag 31.12.2016 verkauft. Die Wertpapiere wurden anlässlich des Verkaufs zurückbehalten.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf die Angaben des Bf sowie auf die dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Unterlagen des Finanzamtes und ist insoweit unstrittig.

Rechtliche Würdigung

Gem. [§ 10 Abs. 1 EStG 1988](#) kann bei natürlichen Personen bei der Gewinnermittlung eines Betriebes ein Gewinnfreibetrag nach Maßgabe der Ziffern 1 – 7 gewinnmindernd geltend gemacht werden:

Der Bf hat dies in den Jahren 2013 und 2015 für Wertpapiere in Anspruch genommen.

Gem. [§ 10 Abs. 5 EStG 1988](#) gilt Folgendes:

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. ...
3. ...

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

Im Falle der Übertragung eines Betriebes ist der gewinnerhöhende Ansatz (Abs. 5) gem. [§ 10 Abs. 6 EStG 1988](#) beim Rechtsnachfolger dann vorzunehmen, wenn die Wirtschaftsgüter, für die der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag geltend gemacht worden ist, vor Ablauf der Frist ausscheiden oder in das Ausland (Abs. 5) verbracht werden.

Strittig ist, ob der für die Anschaffung von Wertpapieren im Rahmen eines Betriebes geltend gemachte Gewinnfreibetrag gemäß [§ 10 EStG 1988](#) anlässlich der Aufgabe des Betriebes im Jahr 2016 aufzulösen ist, und bejahendenfalls ob die Auflösung dem Aufgabegewinn zuzurechnen und gem [§ 37 EStG 1988](#) versteuern ist.

Zunächst ist festzuhalten, dass die Betriebsaufgabe des Bf und damit das Ausscheiden der Wertpapiere freiwillig erfolgte und nicht mit Ausscheiden infolge höherer Gewalt oder eines behördlichen Eingriffs.

Das Finanzamt vertritt die Auffassung, dass mit der Betriebsaufgabe die Wertpapiere aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden seien und ab diesem Zeitpunkt Privatvermögen darstellten. Werden begünstigte Wirtschaftsgüter im Zuge der Betriebsveräußerung vor Ablauf der Behaltefrist entnommen, erhöht der Nachversteuerungsbetrag den Veräußerungsgewinn (so Kanduth-Kristen in Jakom, EStG, 10.Aufl. 2017 Rz 29 zu § 10, die sich dabei ausdrücklich auf EStR Rz 3723 bezieht).

Auch Mühlehner in Hofstätter/Reichel, EStG 1988 Kommentar, Rz 8.2 zu § 10, zählt zu den Wirtschaftsgütern, bei denen es zu einer Nachversteuerung kommt, wenn diese nicht an den Betriebskäufer übertragen werden, auch Wertpapiere.

Der Bf führt in der Beschwerde aus, dass die Wertpapiere nicht übertragen wurden und sich weiterhin in seinem Eigentum befänden. Sie stellen „somit notwendiges nachträgliches Betriebsvermögen dar.“ Weiters wird auf die Meinung Beisers verwiesen, wonach es im gegenständlichen Fall zu einer nicht systematisch konsistenten und somit nach [Art. 7 B-VG](#) gleichheitswidrigen Auslegung der Rechtslage durch die Finanzverwaltung kommt (siehe Beiser in SWK 2017, 498ff).

Beiser führt aus, dass es systematisch konsistent und sachlich geboten ([Art. 7 B-VG](#)) wäre, bei der Behaltefrist und einer etwaigen Nachversteuerungspflicht nach [§ 10 EStG 1988](#) auf das wirtschaftliche Eigentum abzustellen. Wer die Wertpapiere für einen investitionsbedingten GFB in seinem wirtschaftlichen Eigentum ([§ 24 BAO](#)) hält, kann nach seiner eigenen Disposition die Behaltefrist erfüllen oder nicht erfüllen. Es wäre sachlich ([Art 7 B-VG](#)) nicht zu rechtfertigen, die Nachversteuerungspflicht vom wirtschaftlichen Eigentum und der damit verbundenen Disposition über die Erfüllung der Behalteaue künstlich (ohne Not) abzuspalten (Beiser in SWK 2017, 499).

Für den Fall der Betriebsaufgabe sieht Beiser folgende Lösung vor:

Wird ein Betrieb aufgegeben, so bleiben die Wertpapiere für einen investitionsbedingten Gewinnfreibetrag notwendiges nachträgliches Betriebsvermögen, soweit sie bis zum

Ablauf der Behaltefrist gehalten werden: Anschaffen und Halten sind durch den betrieblichen GFB verursacht (veranlasst/bedingt). Erst mit dem Ablauf der Behaltefrist von vier Jahren erlischt diese betriebliche Veranlassung und damit auch die Qualität als notwendiges Betriebsvermögen (Beiser in SWK 2017, 499).

Diese Ansicht ist nach Auffassung der Abgabenbehörde unzutreffend. Im Vorlagebericht wird auf den Artikel von Atzmüller verwiesen (Nochmals: Der Gewinnfreibetrag im Fall einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe, SWK 13/14/2017, 655ff).

Soweit behauptet wird, der Gewinnfreibetrag (GFB) sei ein Äquivalent zur Sechstelbegünstigung für Nichtselbständige, so stimme das nur zum Teil. Dies gelte nur für den Grundfreibetrag. Der investitionsbedingte GFB ist an die Bedingung einer Investition geknüpft und gleiche einem Investitionsfreibetrag bzw. einer Investitionsrücklage. Mit dem wertpapiergedeckten GFB werde die Zielsetzung der Schaffung von Liquidität für künftige Investitionen geschaffen. Damit liege aber kein bloßes Äquivalent für die Sechstelbegünstigung vor.

Der wertpapiergedeckte GFB sei eine Begünstigung im Interesse der Stärkung des Betriebskapitals. Auch für die Investitionsrücklage - mit der der wertpapiergedeckte GFB vergleichbar ist - galt, dass diese auch im Fall einer Betriebsveräußerung aufzulösen war, wenn sie nicht innerhalb von 4 Jahren bestimmungsgemäß verwendet wurde.

Hat der wertpapiergedeckte GFB den Charakter einer Begünstigung zur Stärkung des Betriebskapitals, setze er die Existenz eines Betriebes voraus. Nach Betriebsveräußerung können vom Verkäufer keine betrieblichen Investitionen mehr getätigt werden.

Der gewinnerhöhende Ansatz gilt nach Wortlaut und Telos des § 10 Abs. 5 Z 1 EStG auch für den Fall des Ausscheidens aus Anlass einer Betriebsveräußerung, wenn Wertpapiere nicht mitübertragen werden, weil die Regelung des § 10 Abs. 6 EStG auf diesen Fall nicht anzuwenden sei.

"Notwendiges nachträgliches Betriebsvermögen" könne auch deshalb nicht vorliegen, weil der Einhaltung der Behaltefrist jeder Sinn fehle, wenn es einen Betrieb, dessen Kapital gestärkt werden könnte, nicht mehr gibt.

Wenn das Ausscheiden eines Wertpapiers infolge Verkauf des Wertpapiers zu einer Nachversteuerung führt, könne es nach dem Telos der Regelung nicht anders sein, wenn der betriebliche Zusammenhang wegfällt, weil der Betrieb ohne Wertpapiere veräußert wird.

Mit der Betriebsveräußerung hat der Steuerpflichtige den betrieblichen Zusammenhang gelöst und eine Disposition getroffen, für die das Gesetz die Konsequenz der Nachversteuerung vorsieht. Es sei nach [Art. 7 B-VG](#) nicht geboten, ihn davon zu entbinden.

Es liege daher der Nachversteuerungstatbestand des [§ 10 Abs. 5 EStG 1988](#) vor.

Der Bf ist dem Vorlagebericht, dem Vorhaltscharakter zukommt (VwGH 31.5.2011, [2008/15/0288](#)) nicht entgegengetreten.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts ist - entsprechend der Ansicht der Abgabenbehörde - der Gewinnfreibetrag nachzuversteuern.

Bereits in den Entscheidungen vom 14.05.2018, RV/7100382/2013 und vom 8.7.2019, RV/4100465/2018 wurde vom BFG zu dieser Frage bereits ausgeführt, dass Wertpapiere, für die eine Inanspruchnahme des Gewinnfreibetrages nach [§ 10 EStG 1988](#) begehrt wurde, ab dem Anschaffungszeitpunkt mindestens vier Jahre dem Anlagevermögen des Betriebes gewidmet sein müssen. Eine Betriebsaufgabe führt hinsichtlich der nicht veräußerten Wertpapiere dazu, dass diese aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden und nunmehr dem Privatvermögen des ehemaligen Betriebsinhabers zuzurechnen sind. Auf ein nachträgliches Halten der Wertpapiere nach erfolgter Betriebsaufgabe kommt es nicht mehr an.

Die unstrittige gegenständliche Betriebsaufgabe führte damit zwangsläufig dazu, dass die gegenständlichen Wertpapiere aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden sind und nunmehr dem Privatvermögen des Bf angehören. Mit der Betriebsaufgabe erlosch demnach die betriebliche Sphäre und die Wertpapiere gingen in die private Sphäre des Bf über.

Das Bundesfinanzgericht schließt sich - wie bereits die Abgabenbehörde ausführlich erläutert hat – der überzeugenden Ansicht Atzmüllers an.

Die Wertpapiere sind somit mit der erfolgten Betriebsaufgabe des Bf am 31.12.2016 vorzeitig aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden. Da weiters unbestritten ist, dass die Wertpapiere weder infolge höherer Gewalt noch infolge behördlichen Eingriffs aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden sind, ist der entsprechende Gewinnfreibetrag nach [§ 10 Abs. 5 EStG 1988](#) nachzuversteuern. Die Nachversteuerung ist Teil des Aufgabegewinnes i. S. d. [§ 24 EStG 1988](#) (siehe dazu wiederum Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2018, § 10 Rz 31; Peth in Wiesner/Grabner/Knechtel/Wanke, EStG, § 10, Tz 74; Mühlehner in Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer, Kommentar zu § 10 Tz 8.2; Heinrich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuer, Kommentar zu § 10 Rz 76). Die Voraussetzungen für die Anwendung des [§ 37 EStG 1988](#) sind gegeben.

Das Bundesfinanzgericht hat auf Grund der obigen Ausführungen auch keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Nachversteuerung des mit den Wertpapieren gedeckten Gewinnfreibetrages.

Es war 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.

Zur Frage der Nachversteuerung von mit Wertpapieren gedeckten Gewinnfreibeträgen bei einer Betriebsaufgabe existiert Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes. Darüber hinaus gibt es eine nahezu einhellige Lehrmeinung. Da jedoch einschlägige Rechtsprechung des VwGH fehlt, war die Revision zuzulassen.

Linz, am 13. Jänner 2020