

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Wolfgang Tiwald in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***Stb***, über die Beschwerde vom 08.02.2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 24.01.2018 betreffend Einkommensteuer 2016, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise 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.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf) – Herr ***Bf1*** – hat am 30.06.2016 seine Tätigkeit als Arzt beendet. Durch Anschaffung von Wertpapieren machte der Bf in den Jahren 2012 bis 2015 bei der Gewinnermittlung investitionsbedingte Gewinnfreibeträge in folgender Höhe geltend:

07.12.2012	7.392,93 €
03.12.2013	9.000,62 €
13.11.2014	11.255,60 €
18.11.2015	9.991,68 €
Summe	37.640,83 €

Mit Beendigung der beruflichen Tätigkeit schieden die Wertpapiere – vor Ablauf der Frist von vier Jahren – aus dem Betriebsvermögen aus.

In der Einkommensteuererklärung 2016 wurde der Veräußerungsverlust ohne Nachversteuerung der begünstigt angeschafften Wertpapiere in Ansatz gebracht.

Im Einkommensteuerbescheid 2016 vom 24.01.2018 wurde die Summe aus dem erklärten Übergangsgewinn (36.345,49 €), dem erklärten Veräußerungsverlust (-7.451,84 €) und der Summe der Wertpapiere laut Anlageverzeichnis (37.725,75 €), ds 66.619,40 € mit dem Halftesteuersatz versteuert. In der Bescheidsbegründung wurde darauf hingewiesen, dass der geltend gemachte Gewinnfreibetrag für Wirtschaftsgüter, die vor Ablauf der Frist von vier Jahren aus dem Betriebsvermögen ausscheiden, gewinnerhöhend anzusetzen sei. Da der Bf seine Tätigkeit als Arzt am 30.06.2016 beendet und die Wertpapiere, für die ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag in Höhe von insgesamt 37.239,77 € (gemeint: 37.725,75 €) geltend gemacht worden sei, vor Ablauf der Behaltefrist ins Privatvermögen übernommen habe, sei eine Nachversteuerung erfolgt. Der Nachversteuerungsbetrag in Höhe von 37.239,77 € (gemeint: 37.725,75 €) sei Teil des Veräußerungsgewinnes.

Mit Schifftsatz vom 07.02.2018 erhob die steuerliche Vertretung des Bf Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 vom 24.01.2018 und zitierte im Wesentlichen den Artikel „Der Gewinnfreibetrag im Fall einer Betriebsveräußerung oder –aufgabe“ von Univ.-Prof. Dr. Reinhold Beiser (SWK 2017, 498ff), demzufolge nach Meinung des Autors eine Nachversteuerung nicht zu erfolgen habe, wenn es bei den angeschafften Wertpapieren zu keinem Wechsel im wirtschaftlichen Eigentum komme. Der Steuerpflichtige habe weiterhin die Dispositionsbefugnis und könne über eine Veräußerung der Wertpapiere und damit auch über den Eintritt einer Nachversteuerung selbst entscheiden. Bei einer Veräußerung vor Ablauf der „Behaltefrist“ solle demnach ebenfalls eine Nachversteuerung erfolgen. Wenn der Steuerpflichtige die Wertpapiere allerdings weiterhin in seinem wirtschaftlichen Eigentum halte und sie daher als „notwendiges nachträgliches Betriebsvermögen“ anzusehen seien, könne eine Nachversteuerung aus verfassungsrechtlichen Gründen nicht vorgenommen werden.

Als Begründung hierfür liefert der Autor einen Verweis auf die Tarifbegünstigung des § 67 EStG. Demnach solle das sogenannte 13. und 14. Monatsgehalt einer besonderen Besteuerung unterliegen. Diese Regelung betreffe jedoch nur „lohnsteuerpflichtiges“ Einkommen. Als Ausgleich für diese Ungleichbehandlung zwischen „Arbeitnehmern“ und „Selbständigen“ sei vom Gesetzgeber § 10 EStG geschaffen worden. Die steuerliche Vertretung verwies darauf, dass es aus Sicht des Autors dann aber nicht sachgerecht sei, wenn einerseits geltend gemachte Gewinnfreibeträge nachversteuert werden müssten, andererseits aber begünstigte lohnsteuerpflichtige Bezüge keiner Nachversteuerung (zB nach Beendigung eines Dienstverhältnisses) unterliegen sollten. Der Gewinnfreibetrag sei seiner Zielsetzung nach nämlich nicht dafür gedacht, Betriebsaufgaben zu begünstigen, sondern solle die Besteuerung

der laufenden Gewinne (eventuell bis zu einer Betriebsaufgabe) begünstigen – eben wie das bei der Tarifbegünstigung nach § 67 EStG auch der Fall sei. Aus Sicht des Autors sei aufgrund der angeführten Argumente eine Nachversteuerung (wenn der Steuerpflichtige weiterhin wirtschaftlicher Eigentümer der Wertpapiere bleibe) nicht sachlich zu rechtfertigen und verstoße daher gegen Art 7 B-VG. Die steuerliche Vertretung des Bf stellte den Antrag auf Entscheidung durch den Senat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 27.03.2018 wurde die Beschwerde vom 07.02.2018 gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 vom 24.01.2018 – mit der Begründung des angefochtenen Bescheides – als unbegründet abgewiesen.

Mit Schreiben vom 04.04.2018 stellte die steuerliche Vertretung des Bf den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht und führte neben dem bereits in der Beschwerde Vorgebrachten im Wesentlichen zusätzlich aus, dass es sich im Unterschied zur Besteuerung nach § 67 EStG bei der begünstigten Besteuerung nach § 10 EStG insofern um einen „Nachteil“ der „Selbständigen“ gegenüber den „Unselbständigen“ handle, als die Steuerbegünstigung des § 10 EStG größtenteils (bei Gewinnen von mehr als EUR 30.000,00 pro Jahr) an das Erfordernis einer zeitnahen Investition gebunden sei. Die „Selbständigen“ hätten somit einerseits liquide Mittel in die Hand zu nehmen, um überhaupt in den Genuss einer steuerlichen Begünstigung zu kommen und andererseits solle dann dieser Vorteil auch noch (ohne dass sich am wirtschaftlichen Eigentum etwas geändert hätte) rückgängig gemacht werden, nur weil die selbständige Tätigkeit vor Ablauf der „Behaltefrist“ eingestellt werde. De facto würde das zu einer Umgehung der Begünstigung nach § 10 EStG in den letzten vier Jahren vor Einstellung der betrieblichen Tätigkeit führen. Die steuerliche Vertretung des Bf führte weiter aus, dass sich ihr die sachliche Rechtfertigung für die Argumentation der Behörde nicht erschließe. Auch aus der Sicht von Univ.-Prof. Dr. Beiser zum Artikel „Der Gewinnfreibetrag im Fall einer Betriebsveräußerung oder –aufgabe“ könne ebenfalls eine solche Nachversteuerung nicht sachlich gerechtfertigt sein und verstoße daher gegen Art 7 B-VG, was nur für den speziellen Fall gelte, in dem das wirtschaftliche Eigentum am Wirtschaftsgut auch nach Beendigung der Erwerbstätigkeit bestehen bleibe.

Mit Vorlagebericht vom 14.06.2018 wurde die Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Mit Schriftsatz vom 22.10.2020 wurde der Antrag auf Entscheidung durch den Senat und der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung von der steuerlichen Vertretung des Bf zurückgenommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Der Bf hat am 30.06.2016 seine Tätigkeit als Arzt beendet und bereits davor das 60. Lebensjahr vollendet.

In den Jahren 2012 bis 2015 wurden vom Bf Wertpapiere in Höhe von 37.725,75 € angeschafft, für die ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag in Höhe von insgesamt 37.640,83 € geltend gemacht wurde:

	Wertpapiere laut Anlagenverzeichnis zum 30.06.2016	investitionsbedingter Gewinnfreibetrag für Wertpapiere
07.12.2012	7.392,93 €	7.392,93 €
03.12.2013	9.000,62 €	9.000,62 €
13.11.2014	11.340,52 €	11.255,60 €
18.11.2015	9.991,68 €	9.991,68 €
Summe	37.725,75 €	37.640,83 €

Die Anschaffung der Wertpapiere im Jahr 2012 erfolgte am 07.12.

Von den am 13.11.2014 angeschafften Wertpapieren in Höhe von 11.340,52 € wurde ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag in Höhe von 11.255,60 € gelten gemacht.

Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2016 wurde ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag in Höhe von 37.725,75 € gewinnerhöhend in Ansatz gebracht und mit dem Hälftesteuersatz versteuert.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den dem Bundesfinanzgericht von der Abgabenbehörde vorgelegten Unterlagen und den Einkommensteuererklärungen 2012 bis 2016. Dagegen sprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich. Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Sachverhaltsfeststellungen sind unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

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

[§ 10 Abs 5 EStG 1988](#) lautet auszugsweise:

Scheiden Wirtschaftsgüter, für die der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag geltend gemacht worden ist, vor Ablauf der Frist von vier Jahren aus dem Betriebsvermögen aus (...), gilt Folgendes:

1. Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag ist insoweit gewinnerhöhend anzusetzen. Der gewinnerhöhende Ansatz hat im Jahr des Ausscheidens (...) zu erfolgen.

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 gewinnerhöhend anzusetzen ist.

Unbestritten ist, dass die Wertpapiere Teil des Betriebsvermögens des Betriebes als Arzt waren und die von [§ 10 Abs 5 EStG 1988](#) geforderte Mindesthaltedauer von vier Jahren zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe am 30.06.2016 noch nicht abgelaufen war.

Soweit die steuerliche Vertretung des Bf in der Beschwerde auf den Artikel von Univ.-Prof. Dr. Reinhold Beiser „*Der Gewinnfreibetrag im Fall einer Betriebsveräußerung oder –aufgabe*“ (SWK 9/2017, 498) verweist, in dem dieser ausführt, dass der Gewinnfreibetrag nach § 10 EStG ein Äquivalent zur Sechstelbegünstigung Nichtselbstständiger nach § 67 EStG sei, ist dem – mit Verweis auf den Artikel von Dr. Martin Atzmüller „*Nochmals: Der Gewinnfreibetrag im Fall einer Betriebsveräußerung oder –aufgabe*“ (SWK 13/14/2017, 655) – entgegenzuhalten, dass dies nur bezüglich des Grundfreibetrages stimmt. Der investitionsbedingt Gewinnfreibetrag ist an die Bedingung einer Investition geknüpft und gleicht einem Investitionsfreibetrag bzw einer Investitionsrücklage. Mit dem wertpapiergedeckten Gewinnfreibetrag wird die Zielsetzung der Schaffung von Liquidität für künftige Investitionen verfolgt. Damit liegt aber kein bloßes Äquivalent für die Sechstelbegünstigung vor.

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

Hat der wertpapiergedeckte Gewinnfreibetrag den Charakter einer Begünstigung zur Stärkung des Betriebskapitals, setzt er die Existenz eines Betriebes voraus, damit diese Zielsetzung

erreicht werden kann. Nach Betriebsveräußerung können vom bisherigen Betriebsinhaber keine betrieblichen Investitionen mehr getätigt werden; Betriebskapital ist dafür naturgemäß nicht mehr erforderlich. Der Einhaltung der Behaltefrist nach erfolgter Betriebsaufgabe („notwendiges nachträgliches Betriebsvermögen“) fehlt somit jeder Sinn, wenn es einen Betrieb, dessen Kapital gestärkt werden könnte, nicht mehr gibt. Es ist somit auch sachlich (Art 7 B-VG) keineswegs geboten, eine Dispositionsbefugnis weiter einzuräumen. Mit der Betriebsaufgabe hat der Steuerpflichtige den betrieblichen Zusammenhang in Bezug auf die Wertpapiere gelöst und eine Disposition getroffen, für die das Gesetz die Konsequenz der Nachversteuerung vorsieht. Es ist nach Art 7 B-VG nicht geboten, ihn davon zu entbinden.

Im Fall einer Betriebsaufgabe gelangen die Wirtschaftsgüter ins Privatvermögen, was die Nachversteuerung auslöst (*Mühlehner in Hofstätter/Reichel*, EStG Kommentar zu § 10 Tz 8.2).

Im gegenständlichen Beschwerdefall sind die Wertpapiere somit mit der erfolgten Betriebsaufgabe des Bf am 30.06.2016 vorzeitig aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden und ins Privatvermögen gelangt. Da mit der Betriebsaufgabe die betriebliche Sphäre erlosch und die Wertpapiere in die private Sphäre des Bf übergingen, ist der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag nach [§ 10 Abs 5 EStG 1988](#) gewinnerhöhend anzusetzen.

Die Nachversteuerung ist Teil des Aufgabegewinnes im Sinne des [§ 24 EStG 1988](#) (vgl. *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG, 2020, § 10 Rz 31, *Heinrich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹³, § 10 Tz 76) und die Voraussetzungen für die Anwendung des [§ 37 Abs 5 Z 3 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.

Bezüglich der Höhe des gewinnerhöhenden Ansatzes des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages wird darauf hingewiesen, dass laut Einkommensteuererklärung im Jahr 2014 ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag für Wertpapiere in Höhe von 11.255,60 € geltend gemacht wurde, während für das Jahr 2014 im Anlageverzeichnis eine Anschaffung von Wertpapieren in Höhe von 11.340,52 € ausgewiesen wird, wobei nicht dargestellt wurde, in welcher Höhe der Freibetrag für das Jahr 2014 tatsächlich in Anspruch genommen wurde. Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2016 erfolgte eine Nachversteuerung im Umfang der vollen Anschaffungskosten in Höhe von 11.340,52 €. Nachversteuert wurde im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2016 somit ein Betrag von insgesamt 37.725,75 €. Die Sanktion, dass bei Unterbleiben einer genauen Darstellung im Anlageverzeichnis oder im gesonderten Verzeichnis, in welcher Höhe ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag für das jeweilige Wirtschaftsgut in Anspruch genommen wurde, der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag im Falle eines Nachversteuerungstatbestands im Umfang der vollen Anschaffungskosten nachzuversteuern sein soll, ist im Gesetz nicht gedeckt; bei fehlendem

Ausweis in den Verzeichnissen wäre der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag gemäß § 10 Abs 7 vielmehr von vornherein nicht zugestanden (vgl Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2020, § 10 Rz 37).

Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag nach [§ 10 Abs 5 EStG 1988](#) ist daher in Höhe von 37.640,83 € gewinnerhöhend in Ansatz zu bringen und die Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind in Höhe von 89.771,96 € festzusetzen.

Einkünfte aus selbständiger Arbeit laut angefochtenem Bescheid		89.856,88 €
– Wertpapiere laut Anlageverzeichnis	37.725,75 €	
+ investitionsbedingter Gewinnfreibetrag	37.640,83 €	- 84,92 €
Einkünfte aus selbständiger Arbeit laut BFG		89.771,96 €

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Da Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Nachversteuerung von im Sinne des [§ 10 EStG 1988](#) begünstigt angeschafften Wertpapieren anlässlich einer Betriebsaufgabe nicht ersichtlich ist, wird die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof zugelassen.

Wien, am 11. November 2020