

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Josef Zwilling in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1Adr***, vertreten durch ke steuerberatungsgmbh, Alpenstraße 54, Top 6, 5020 Salzburg, über die Beschwerde vom 19. Juli 2011 gegen den Bescheid des FA Salzburg-Land (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 14. Juli 2011 betreffend Einkommensteuer 2009, Steuernummer ***StNr*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben, und der Einkommensteuerbescheid 2009 vom 14. Juli 2011 insoweit abgeändert, als betreffend einer Rückstellung für Beratungskosten in der Höhe von EUR 960,- der Beschwerde stattzugeben ist.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem nach Wiederaufnahme des Verfahrens am 25. August 2011 erlassenen Einkommensteuerbescheid 2009 zu entnehmen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Einkommenssteuerbescheid 2009 (Est-B. 2009) vom 14. Juli 2011 setzte das Finanzamt (FA) die Einkünfte der Berufungswerberin (im Folgenden Beschwerdeführerin, kurz Bf) mit EUR. 46.144,06 fest und veranschlagte eine Einkommenssteuer von EUR. 13.676,38.

Gegen den Est-B. 2009 vom 18.07.2011 brachte der steuerliche Vertreter der Bf fristgemäß das Rechtsmittel der Berufung ein und führte aus, dass sich die Berufung gegen die Nichtanerkennung der Einlage in Höhe **von EUR. 34.504,44** als betriebsnotwendige Einlage gemäß § 11a EstG (Tz 3 des Berichtes über das Ergebnis der Außenprüfung vom 13.07.2011)

richte. Des Weiteren werde die Dotierung einer Rückstellung für nachträglich angefallene Beratungskosten beantragt.

Die Bf habe den Pachtvertrag mit der Firma ***1*** per 31.03.2009 beendet. Nach der Schlüsselübergabe an den Nachfolgepächter seien aber ab April 2009 noch umfangreiche betrieblich veranlasste Tätigkeiten erforderlich gewesen, welche sich über einen Zeitraum von ca. vier Monaten erstreckt hätten. Zunächst seien sämtliche Verträge mit den Lieferanten und Kreditkartenfirmen beendet und das vorhandene Anlagevermögen verkauft und verwertet worden. Nach erfolgter Abrechnung aller offenen Salden seien noch die vertraglichen Bonifikationen und Rabatte mit den diversen Lieferanten abgerechnet worden. Von April bis Mai 2009 habe die Bf intensive Verhandlungen über ihre Ansprüche aus Abschlags- und Abfertigungszahlungen mit der Firma ***1*** geführt. Im Mai habe sie sich dann in einem Teilbereich mit der Firma ***1*** einigen und eine einmalige Abschlagszahlung von EUR 50.000,00 + Umsatzsteuer aushandeln können.

Die Endabrechnung mit der Firma ***1*** inklusive Abschlagszahlung sei dann im Juni auf das betriebliche Girokonto überwiesen worden. Damit sei der gesamte **Jahresgewinn 2009** erst nach dem **31.03.2009** erwirtschaftet worden. Über den genannten Zeitraum von vier Monaten seien alle noch offenen Lieferforderungen gemahnt und eingetrieben worden. Ende Juli seien dann alle diese Aktivitäten im Zusammenhang mit der Betriebsausgabe gewesen, sodass die Bf den verbliebenen restlichen Negativsalden des betrieblichen Girokontos durch eine Privateinlage abdecken konnte. Damit war für die Bf ihre betriebliche Tätigkeit endgültig abgeschlossen. Im Jahresabschluss 2009 seien alle diese noch angefallenen Aufwendungen und Erträge als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang der Betriebsaufgabe und damit dem laufenden Gewinn 2009 zugerechnet worden. Somit sei auch analog die abschließende fremdkapitalersetzende Privateinlage in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als betriebsnotwendige Einlage im Sinne des § 11a EStG gewertet worden.

Im zweiten Punkt der Berufung werde der Ansatz einer Rückstellung für bisher noch nicht berücksichtigte Beratungskosten des Jahres 2009 mit dem Nettobetrag von EUR. 960,00 laut beiliegender Rechnungskopie beantragt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 17. August 2011 änderte das FA den ESt-B. 2009 vom 18.07.2011 dergestalt ab, als die Einkünfte anstatt der bisherigen EUR. 46.144,06 mit EUR. 45.157,19 und die bisherigen Einkommenssteuer iHv. EUR 13.676,36 mit EUR 13.249,92 neu festgesetzt wurden. **Das FA begründete dies wie folgt:**

Die Bf habe bis 31.03.2009 die ***1***-Tankstelle in ***Adr* geführt. Der Vertrag mit der ***2***, ***Adr2*** sei am 22.12.2008 mit Wirksamkeit zum 31.03.2009 gekündigt worden. Dieser Vertrag stelle im gegenständlichen Fall die wesentliche Betriebsgrundlage dar, sodass mit Kündigung dieses Vertrages die Betriebsaufgabe (31.03.2009) erfolgt sei.

Die begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne gemäß § 11a EStG 1988 sei zur Förderung der Eigenkapitalbildung eingeführt worden. „*Danach werden Gewinne, die für einen Anstieg des Eigenkapitals ‘reserviert’ werden, einer begünstigten Besteuerung zugeführt.*“

Die Begünstigung könne im Rahmen des Höchstbetrages von EUR. 100.000,00 voll oder teilweise ausgeschöpft werden. Die Begünstigung stehe für Gewinne zu, die u.a. von bilanzierenden Einzelunternehmern erzielt würden. Der für die Begünstigung maßgebliche Eigenkapitalanstieg ermittle sich aus dem laufenden Gewinn des Wirtschaftsjahres zuzüglich „betriebsnotwendiger“ Einlagen in das Betriebsvermögen und abzüglich Entnahmen aus dem Betriebsvermögen. Komponenten des Eigenkapitalaufbaues seien der laufende Gewinn, Einlagen und Entnahmen, und zwar jeweils im einkommensteuerlichen Sinn. Zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe habe das betriebliche Girokonto einen Saldo von „Soll“ EUR. 63.645,43 ausgewiesen. Dieser verringerte sich aufgrund diverser betrieblicher Zahlungseingänge bis August 2009 auf „Soll“ -34.504,44. Diese Zahlungseingänge seien bei bilanzierenden Einzelunternehmern bereits im laufenden Gewinn erfasst. Diverse Endabrechnungen, Verhandlungen, Mahnungen und Eintreibungsversuch von offenen Forderungen resultierten aus der laufenden betrieblichen Tätigkeit und seien auch dementsprechend erfasst. Der Eingang am Bankkonto erfolge zwar teilweise erst nach der Betriebsausgabe, habe aber keine Auswirkungen mehr auf den laufenden Gewinn. Da die Betriebsaufgabe mit 31.03.2009 erfolgt sei und die Einlage zur Abdeckung des Girokontos erst mit 07.08.2009 getätigt worden sei, handle es sich um keine Einlage in das Betriebsvermögen. Die Abdeckung des Girokontos durch private Mittel könne im Sinne des § 11a EStG 1988 nicht als Einlage behandelt werden, die für die Berechnung eines begünstigt zu besteuerten Gewinnes zu berücksichtigen sei. Der Hälftesteuersatz gemäß § 11a EStG 1988 stehe somit für den ausgewiesenen laufenden Gewinn nicht zu. Hinsichtlich Punkt zwei betreffend Ansatz einer Rückstellung für Beratungskosten werde der Berufung stattgegeben.

Dagegen erhob der steuerliche Vertreter der Bf mit Schreiben vom 22.08.2011 den Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz (nunmehr Bundesfinanzgericht).

Mit Wiederaufnahmebescheid vom 25. August 2011, nahm das FA das gegenständliche Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO mit der Begründung wieder auf, dass ein berechtigter oder neuer Lohnzettel übermittelt worden sei, aus dem sich eine geänderte Einkommenssituation ergäbe, insofern als die Bf von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft nicht – wie in der Berufungsvorentscheidung angenommen – Einkünfte in Höhe von EUR. 9.288,87 bezog, sondern Einkünfte in etwas geringerem Umfang iHv. EUR. 8.908,25. Dementsprechend setzte das FA mit Einkommenssteuerbescheid 2009 vom 25.08.2011 das Einkommen der Bf mit EUR. 44.773,90 und die Einkommenssteuer mit EUR. 13.085,34 fest.

Zuständigkeit:

Gemäß § 323 Abs. 38 erster Satz BAO idF BGBl. I 70/2013 sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin hat bis 31.03.2009 die ***1***-Tankstelle in ***Adr* geführt. Der Vertrag mit der ***2***, ***Adr2*** ist am 22.12.2008 mit Wirksamkeit zum 31.03.2009 gekündigt worden. Dieser Vertrag stellt im gegenständlichen Fall die wesentliche Betriebsgrundlage dar, sodass mit Kündigung dieses Vertrages die Betriebsaufgabe (31.03.2009) erfolgt ist.

2. Beweiswürdigung

Der erhobene Sachverhalt gründet auf den vorliegenden Akteninhalt, einschließlich der von der Beschwerdeführerin für 2009 vorgelegten Einkommensteuererklärung.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

Gemäß § 11a EStG 1988, BGBl 1988/400, idF BGBl I 2003/71 (BBG 2003) "Begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne" können natürliche Personen, die den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, den Gewinn, ausgenommen Übergangsgewinne (§ 4 Abs. 10) und Veräußerungsgewinne (§ 24), bis zu dem in einem Wirtschaftsjahr eingetretenen Anstieg des Eigenkapitals, höchstens jedoch 100 000 €, mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 37 Abs. 1 versteuern (begünstigte Besteuerung). Der Anstieg des Eigenkapitals ergibt sich aus jenem Betrag, um den der Gewinn, ausgenommen Übergangsgewinne und Veräußerungsgewinne, die Entnahmen (§ 4 Abs. 1) übersteigt. Einlagen (§ 4 Abs. 1) sind nur insoweit zu berücksichtigen, als sie betriebsnotwendig sind.

Die Begünstigung des § 11a EStG 1988 liegt darin, dass ein Anspruch auf Anwendung des halben Durchschnittssteuersatzes nach § 37 Abs. 1 EStG 1988 besteht, soweit der in einem Wirtschaftsjahr erzielte Gewinn durch den Eigenkapitalanstieg dieses Wirtschaftsjahres gedeckt ist. Der Anstieg des Eigenkapitals ist jedoch pro Wirtschaftsjahr nur im Höchstbetrag

von 100.000,- Euro nach § 11a Abs. 1 EStG 1988 begünstigt, sodass insoweit auch die Höhe des begünstigt zu versteuernden Gewinnes begrenzt ist. (Vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Rz 4 zu § 11a).

Zweck (= Telos) der Begünstigung des § 11a EStG 1988 ist - wie auch den Erläuternden Bemerkungen und den EStR zu entnehmen ist - zweifellos die Förderung der längerfristigen Eigenkapitalbildung in Betrieben. Der Zweck einer längerfristigen Eigenkapitalbildung ergibt sich auch aus § 11a Abs. 3 EStG 1988, wonach dann, wenn in den nachfolgenden sieben Jahren infolge von Entnahmen das Eigenkapital sinkt, eine Nachversteuerung begünstigter Gewinne vorzunehmen ist. Für steuerbegünstigte Eigenkapitalzuwächse gilt daher eine Behaltefrist von sieben Jahren. (Vgl. auch Doralt/Heinrich, EStG 12, § 11a Rz 55, Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Rz 3 zu § 11a).

Die Begünstigung kann im Rahmen eines Wahlrechts in Anspruch genommen werden. Das Wahlrecht kann jährlich unabhängig von der Vorgangsweise in früheren oder späteren Zeiträumen pro Wirtschaftsjahr immer wieder "neu" ausgeübt werden. Der Steuerpflichtige muss sich auch nicht schon ab Beginn des Betriebes oder der Mitunternehmerstellung für die Eigenkapitalbegünstigung entscheiden. (Vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Rz 4 zu § 11a, Doralt/Heinrich, EStG 12, § 11a Rz 2).

Der Eigenkapitalanstieg ist - vom betriebswirtschaftlichen und unternehmensrechtlichen Kapitalbegriff abweichend - eigenständig in § 11a EStG 1988 definiert. Die Komponenten des Eigenkapitalaufbaus sind neben dem laufenden Gewinn betriebsnotwendige Einlagen und Entnahmen. Schematisch dargestellt ist der Anstieg des Eigenkapitals folgendermaßen zu ermitteln:

- Gewinn (§ 4 Abs. 1, § 5)
- Übergangsgewinn (§ 4 Abs. 10)
- Veräußerungsgewinne (§ 24)
- Entnahmen (§ 4 Abs. 1)
- + betriebsnotwendige Einlagen (§ 4 Abs. 1)
- = Eigenkapitalanstieg/abfall (maximal 100.000,- Euro)

(vgl. Doralt/Heinrich, EStG 12, § 11a Rz 7).

Zwar ist für die Begünstigung des § 11a EStG 1988 - wie soeben dargestellt - der laufende steuerpflichtige Gewinn eines Wirtschaftsjahres maßgeblich. Nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates und des Bundesfinanzgerichtes steht im Hinblick auf den Zweck der Steuerbegünstigung für nichtentnommene Gewinne – die längerfristige Eigenkapitalbildung – diese aber nur dann zu, wenn der neugebildete Eigenkapitalanstieg zumindest in das nächste Jahr übertragen wird. Führt eine Betriebsaufgabe zum Ablauf des (letzten) Wirtschaftsjahres dieses Betriebes und könnte der laufende Gewinn dieses Wirtschaftsjahres der begünstigten

Besteuerung zugewiesen werden, so würde die Begünstigung des § 11a EStG 1988 für die Bildung von Eigenkapital gewährt werden, welches dem Betrieb nicht einmal über das Jahr der Inanspruchnahme der Begünstigung hinaus zur Verfügung stünde. Denn wenn ein Betrieb zur Gänze veräußert oder liquidiert wird, verliert das Kapital des Veräußerers seine Zweckbestimmung als betriebliches Eigenkapital. Das Ziel und der Zweck der Begünstigung des § 11a EStG 1988, nämlich die längerfristige Eigenkapitalstärkung des Betriebes, ist daher in zeitlicher und sachlicher Hinsicht nicht erreichbar. Eine teleologische Interpretation des § 11a EStG 1988 muss daher zu dem Ergebnis führen, dass diese Steuerbegünstigung für laufende Gewinne des Wirtschaftsjahres, an dessen Ende die Betriebsaufgabe steht, nicht zusteht. (Vgl. UFS vom 09.04.2010, RV/0826-W/08, UFS vom 08.03.2013, RV/0033-F/11).

Es trifft zwar zu, dass nach den Erläuternden Bemerkungen wie auch nach den EStR 2000 die Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe zu keiner Nachversteuerung im Sinne des § 11a Abs. 3 EStG 1988 führen soll. Aus dem Umstand, dass in diesen Fällen eine Nachversteuerung begünstigt besteuelter Beträge unterbleiben soll, folgt aber nicht, dass für den laufenden Gewinn des Aufgabebjahres diese Begünstigung zusteht. (vgl. UFS vom 08.03.2013, RV/0033-F/11).

Aus der Sicht des Bundesfinanzgerichts dienen die Ausführungen in den Erläuternden Bemerkungen und den EStR, wonach es anlässlich einer Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe zu keiner Nachversteuerung entsprechend der Bestimmung des § 11a Abs. 3 EStG 1988 kommen soll, lediglich der Verdeutlichung des Willens des Gesetzgebers, welcher unklar sein könnte.

Nach Systematik und Zweck der Bestimmung des § 11a EStG 1988 ist somit für die begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne Voraussetzung, dass ein lebender Betrieb vorhanden ist, für welchen die Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 4 bis 14 EStG 1988 angewendet werden können und dass ein Unternehmen existiert, welchem der Unternehmer Gewinne überlassen kann. Diese Voraussetzungen sind jedoch nicht erfüllt, wenn Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit zufließen und der betreffende Betrieb nicht mehr existiert. In diesem Fall könnte dem Hauptzweck der in Rede stehenden Bestimmung, den Anstieg des Eigenkapitals eines Unternehmens zu begünstigen, nicht entsprochen werden.

Im gegenständlichen Fall ist bereits aus dem Text des § 11a Abs 1 EStG 1988 im systematischen Zusammenhalt mit dem Text der Bestimmung des § 32 Z 2 EStG klar ersichtlich, dass zwischen zwei verschiedenen Begriffen, nämlich einerseits dem "Gewinn aus Gewerbebetrieb" und andererseits den "Einkünften aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3" zu unterscheiden ist. Diese Unterscheidung wird durch die oa Gesetzesmaterialien zu § 11a EStG insofern widerspruchsfrei konkretisiert, als dort die Förderung der Eigenkapitalbildung als Zielsetzung der Neuregelung angegeben wird. Es besteht kein Zweifel daran, dass dieses Ziel für einen Steuerpflichtigen, welcher aus einer ehemaligen,

erst nach Beendigung der betrieblichen Tätigkeit angefallene Einkünfte (iSd § 32 Z 2 EStG) erzielt, somit ohne über einen lebenden Betrieb zu verfügen, sinnvoller Weise nicht (mehr) angestrebt werden kann.

Die am Unterbleiben der Nachversteuerung begünstigt besteuerte Beträge geäußerten Bedenken gelten im Übrigen umso mehr für die Beanspruchung der Begünstigung des laufenden Gewinnes im Jahr der Betriebsveräußerung, ist doch in diesem Fall der Gewinn nicht einmal über ein Jahr hinaus als Eigenkapital geblieben. Zudem ist eine Begünstigung in diesem Falle weder aus dem Wortlaut des § 11a EStG 1988 noch aus den Erläuternden Bemerkungen abzuleiten. Dass die EStR 2000 nicht ausdrücklich erwähnen, dass die Begünstigung für nicht entnommene Gewinne im Jahr der Betriebsveräußerung nicht zusteht, bedeutet nicht, dass sie zusteht. (vgl. UFS vom 08.03.2013, RV/0033-F/11).

Hinsichtlich dem Beschwerdepunkt betreffend Ansatz einer Rückstellung für Beratungskosten war der Beschwerde, wie bereits in der Beschwerdevorentscheidung dargestellt, stattzugeben.

Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 ist somit teilweise Folge zu geben.

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.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision nicht zulässig, da die im vorliegenden Fall anzuwendenden Rechtsvorschriften eindeutig sind und somit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt.

Salzburg, am 13. Dezember 2021