

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Audit Austria M & P Steuerberatung Wirtschaftsprüfung GmbH, Hamerlingstraße 40, 4020 Linz, über die Beschwerde vom 21. Dezember 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 21. November 2022 betreffend Berichtigung gemäß § 293b BAO des Einkommensteuerbescheides 2019 vom 27.01.2021 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang und Sachverhalt

Am **22.01.2018** reichte der Beschwerdeführer (in der Folge: „Bf.“) die **Einkommensteuererklärung 2016** mit Geltendmachung eines **investitionsbedingten Gewinnfreibetrages für Wertpapiere** in der Höhe von EUR 5.280,20 im Rahmen der **Einkünfte aus Gewerbebetrieb** elektronisch ein. Die erklärungskonforme Veranlagung erfolgte sogleich am 23.01.2018.

Mit **18.10.2018** wurde die **Einkommensteuererklärung 2017** mit Geltendmachung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages für Wertpapiere in der Höhe von EUR 11.449,84 im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb elektronisch eingereicht. Mit demselben Datum wurden auch das Anlageverzeichnis bzw. die Übersicht zur Entwicklung des Gewinnfreibetrages eingereicht. Die erklärungskonforme Veranlagung erfolgte sogleich am 19.10.2018.

Am **30.09.2019** wurde die **Einkommensteuererklärung 2018** mit Geltendmachung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages für Wertpapiere in der Höhe von EUR 23.661,93 im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb elektronisch eingereicht. Mit demselben Datum wurden wiederum das Anlageverzeichnis bzw. die Übersicht zur Entwicklung des Gewinnfreibetrages eingereicht. Die erklärungsgemäße Veranlagung erfolgte am 04.10.2019.

Der Bf. erzielte im Zeitraum 2016-2019 im Rahmen seines (nicht protokollierten) Einzelunternehmens Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Seit 2019 erzielt dieser zudem Einkünfte aus selbständiger Arbeit (100%iger Gesellschafter-Geschäftsführer der ***1***). **Seit dem Jahr 2020** erzielte der Beschwerdeführer **ausschließlich Einkünfte aus selbständiger Arbeit** im Rahmen seiner Tätigkeit als wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer.

Mit **Einbringungsvertrag und Notariatsakt vom 01.04.2020** wurde das Einzelunternehmen des Beschwerdeführers im Zuge einer **Einbringung gem Art. III UmgrStG** in die neu gegründete ***1*** eingebracht. Die Einbringung erfolgte **rückwirkend zum 31.12.2019**. **Nicht eingebracht wurden** entsprechend Punkt 2.11. des Einbringungsvertrages bzw. der Einbringungsbilanz zum 31.12.2019 **ausdrücklich die Wertpapiere des Anlagenvermögens** - in der Einbringungsbilanz sind entsprechende, vollständige (zu 100%) Entnahmen vermerkt.

Mit **Eingabe vom 24.04.2020, eingelangt am 28.04.2020**, wurde vonseiten der steuerlichen Vertretung eine **Anzeige einer Einbringung gemäß Art III UmgrStG** vorgenommen. Insbesondere wurden der belangten Behörde die **Einbringungsbilanz und der Einbringungsvertrag übermittelt**.

Mit **30.11.2020** wurde die **Einkommensteuererklärung 2019** mit Geltendmachung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages für Wertpapiere in der Höhe von EUR 19.025,00 im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb elektronisch eingereicht.

Mit E-Mail vom 14.01.2021 ersuchte die belangte Behörde den Bf. zur Veranlagung der Einkommensteuererklärung 2019 unter anderem um die **Übermittlung der Gewinnermittlung 2019 samt Anlageverzeichnis, der Ermittlung des Übergangsgewinnes und des Umgründungsvertrages**.

Nach Übermittlung der genannten Unterlagen wurde die **Einkommensteuer 2019 mit Bescheid vom 27.01.2021 erklärungsgemäß veranlagt**. Es gibt keine Anhaltspunkte dafür, dass die belangte Behörde im Zuge der Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2019 vom 27.01.2021 ausdrücklich einen konkreten Rechtsstandpunkt des Bf. in diesem Zusammenhang teilte und aus diesem Grund von einer Nachversteuerung absah. Sämtliche Vorjahre waren zu diesem Zeitpunkt bereits rechtskräftig veranlagt. Insgesamt war in den genannten Jahren 2016-2019 im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb ein **investitionsbedingter Gewinnfreibetrag für Wertpapiere in der Höhe von EUR 59.416,97 geltend gemacht** worden.

Mit **Bescheid vom 21.11.2022**, zugestellt am 01.12.2022, erfolgte eine amtswegige **Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2019 vom 27.01.2021 gemäß § 293b BAO**, wobei die Berichtigung darin bestand, eine **Nachversteuerung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages betreffend die Wertpapiere** (gewinnerhöhend) durchzuführen. Dies wurde wie folgt begründet:

„Gemäß 293b BAO kann die Abgabenbehörde einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht. Im konkreten Fall erfolgte KEINE Nachversteuerung des FBiG iHv 59.416,97 (2016 bis 2019), obwohl die Wertpapiere zum 31.12.2019 entnommen wurden.

Das gesamte Einzelunternehmen wurde lt. Vertrag vom 1.4.2020 mit Einbringungsstichtag 31.12.2019 in eine GmbH unter Zurückbehaltung der Wertpapiere eingebracht. Die Wertpapiere sind damit vor Ablauf der Behaltefrist aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden und dementsprechend kommt es zum gewinnerhöhenden Ansatz iSd gesetzlichen Bestimmungen. Aufgrund der steuerlichen Auswirkungen war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen.“

Mit **21.12.2022** wurde fristgerecht **Beschwerde** gegen den Bescheid über die Berichtigung gemäß § 293b BAO vom 21.12.2022 erhoben und dies wie folgt begründet:

„Zunächst wird argumentiert, warum eine offensichtliche Unrichtigkeit nicht vorliegt. Die seitens des Finanzamtes in den Raum gestellte nicht durchgeführte Nachversteuerung ist darin begründet, dass für die fraglichen Wertpapiere tatsächlich die geforderte 4-jährige Behaltefrist eingehalten wurde und diese bis dato (soweit notwendig) nach wie vor auf dem Wertpapierdepot liegen und sich im Eigentum des Steuerpflichtigen befinden, sodass die Lösung nicht von einer offensichtlichen Unrichtigkeit, sondern von einer Rechtsfrage abhängt. In der Bescheidbegründung wird angegeben, dass das gesamte Einzelunternehmen mit Einbringungsstichtag 31. Dezember 2019 in eine GmbH (und zwar die zur Gänze im Alleineigentum der Steuerpflichtigen steht) eingebracht wurde und damit die Wertpapiere aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden sind. Aus dem Betriebsvermögen sind diese Wertpapiere allerdings nicht ausgeschieden, da auch seither nach wie vor betriebliche Einkünfte bei unserem Klienten vorliegen. Tatsächlich liegen durchgehend seit 2019 betriebliche Einkünfte vor. Da die gesetzliche Bestimmung tatsächlich das "Betriebsvermögen" nennt, liegt daher uE keine Zugehörigkeit zu einer bestimmten Einkunftsart vor, sondern es wird tatsächlich auf das Betriebsvermögen abgestellt, das allerdings unstrittig bis dato vorliegt. Lt. DORALT (Kommentar zum Einkommensteuergesetz) wird in Tz 35 zu § 10 EStG gefordert dass die Wirtschaftsgüter einem inländischen Betrieb zurechenbar sein müssen, allerdings wird nicht weiter ausgeführt, ob es der "nämliche " Betrieb ist.

Lt. DORALT (Kommentar zum Einkommensteuergesetz) wird in Tz 75 zu § 10 EStG die Ansicht geteilt, dass bei Übertragung eines Betriebs das Wirtschaftsgut, für das der Freibetrag geltend

gemacht worden ist, im Restbetrieb zurückbehalten wird und die Behaltefrist beim Übertragenden weiterläuft. Gleiches gilt bei Umgründungen. Nachdem hier eine entsprechende Umgründung vorliegt und im Restbetrieb (da durchgehend betriebliche Einkünfte vorliegen) die Wertpapiere Zurückbleiben. Ergänzend wird angeführt, dass in der Steuererklärung 2016 bis 2018 Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen; im Jahr 2019 sowohl Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit und Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen und ab 2020 Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit vorliegen.

Als Nachweis übersenden wir folgende Unterlagen:

- *Depotauszug per 31.12.2019 bis 31.12.2021*
- *WP-Abrechnungsbelege für die Rücknahme der Fondsanteile nach der entsprechenden Behaltefrist von 4 Jahren nach dem Erwerb*

Die Bestimmung, dass die Entnahme aus dem (nämlichen) Betriebsvermögen zu einer Nachversteuerung führen soll, ist auch insoweit verfehlt, als der Zugewinn bei den Wertpapieren ohnehin einer Substanzbesteuerung unterliegt. Die Wertsteigerung wird sowohl im betrieblichen als auch im ausserbetrieblichen Bereich der Einkommensteuer unterworfen. Auch die im Zusammenhang mit der Einführung des Gewinnfreibetrages stehenden Investitionsanreize sprechen dafür, dass eine Behaltefrist von 4 Jahren gefordert wird und nicht explizit auf die Betriebszugehörigkeit abgestellt wird. Die Disposition über die nämlichen Wirtschaftsgüter muss dem ursprünglichen Erwerber zustehen. Aufgrund der Tatsache, dass der Erwerber der Wertpapiere nach wie vor die volle Dispositionsmacht besitzt, ist daher auf die tatsächliche Behaltefrist abzustellen. Um antragsgemäße Erledigung wird ersucht.“

Die belangte Behörde übermittelte dem Bf. mit **Ergänzungsersuchen vom 09.01.2023** ihren Rechtsstandpunkt und gab damit dem Bf. Gelegenheit zur Stellungnahme:

„Ihrer Argumentation kann leider nicht gefolgt werden. Unbestritten wurde das gesamte BV des Einzelunternehmens mit Ausnahme der Wertpapiere in die GmbH eingebracht. Es kommt auch dann zu einer NV, wenn die begünstigten Wirtschaftsgüter anlässlich der Entnahme in einen anderen oder neuen Betrieb überführt und weiterhin betrieblich genutzt werden. Es gibt keinen (verbleibenden) Restbetrieb. Es handelt sich um eine betriebsbezogene Begünstigung und die Wertpapiere sind demnach aus dem (konkreten) Betriebsvermögen ausgeschieden sowie BFG vom 9.8.2017, RV/31005852/2015 => gleich gelagerter Sachverhalt! Es ist also beabsichtigt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.“

Es wird seitens des erkennenden Richters darauf hingewiesen, dass der belangten Behörde beim Zitat der BFG-Entscheidung offenbar ein Tippfehler unterlief und die Geschäftszahl richtig RV/3100582/2015 lautet.

Obenstehender Vorhalt blieb unbeantwortet, womit am **24.03.2023**, wie in diesem bereits angekündigt, eine **abweisende Beschwerdeverentscheidung** erging. Diese wurde wie folgt begründet:

„Das Ergänzungersuchen vom 09.01.2023 mit Frist 16.02.2023 blieb zur Gänze unbeantwortet, weswegen die Abweisung angekündigt. Das gesamte Einzelunternehmen wurde unter Zurückbehaltung der Wertpapiere eingebracht. Es gibt keinen (verbleibenden) Restbetrieb und es kommt zur Nachversteuerung. Auf die Ausführungen im Ergänzungersuchen wird verwiesen und wurden gegenteilige Argumente/Unterlagen/Nachweise etc. nicht vorgebracht.“

Mit **18.04.2023** wurde fristgerecht der **Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das BFG** eingebracht.

Die **Vorlage** erfolgte am **04.08.2023**. Im **Vorlagebericht** brachte die belangte Behörde nach Schilderung des Verfahrensganges vor:

„Obiger Sachverhalt wurde weder iRd Beschwerde noch iRd Vorlageantrages bestritten. Strittig ist entsprechend des Vorlageantrages (unter tlw. Verweis auf die Beschwerde vom 21.12.2022)

- das Vorliegen einer offensichtlichen Unrichtigkeit

- die vorgenommene Nachversteuerung der auf die zurückbehaltenen WP entfallenden investitionsbedingten Gewinnfreibeträge.

In der Sache wurde zusammengefasst argumentiert:

Die WP sind nicht aus dem BV ausgeschieden, da auch nach 2019 noch betriebliche Einkünfte (EK aus SA) vorliegen und die Ansicht vertreten wird, dass es keiner Zugehörigkeit zum BV eines bestimmten Betriebes bedürfe. Eine Zurechnung zum „nämlichen“ Betrieb ist unter Verweis auf Doralt ua (EStG § 10 Tz 35) nicht ableitbar. Zudem würde ein Restbetrieb (da durchgehend betriebliche Einkünfte vorliegen) bestehen und die WP somit in diesem zurückbleiben, wodurch die Behaltefrist weiterläuft. Ergänzend wurde ausgeführt, dass die Bestimmung der Nachversteuerung bei Entnahme aus dem BV verfehlt ist, als der Zugewinn bei WP ohnehin einer Substanzbesteuerung unterliegt. Wortwörtlich des Weiteren noch:

„Auch die im Zusammenhang mit der Einführung des Gewinnfreibetrages stehenden Investitionsanreize sprechen dafür, dass eine Behaltefrist von 4 Jahren gefordert wird und nicht explizit auf die Betriebszugehörigkeit abgestellt wird. Die Disposition über die nämlichen Wirtschaftsgüter muss dem ursprünglichen Erwerber zustehen. Aufgrund der Tatsache, dass der Erwerber der Wertpapiere nach wie vor die volle Dispositionsmacht besitzt, ist daher auf die tatsächliche Behaltefrist abzustellen.“

Neben dem Verweis auf die Beschwerde wurde im Vorlageantrag ausgeführt, dass

- die WP nicht tatsächlich veräußert wurden, sondern noch im Besitz des Beschwerdeführers sind
- sich an der Besteuerung der WP nichts geändert hat und
- betriebliche Einkünfte (in Form des GS-GF) seit 2019 vorliegen.

Die Argumentation der Beschwerdeführerin wonach es nicht auf die Betriebszugehörigkeit, sondern die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen ankommt ist schlichtweg falsch.

Begünstigte Wirtschaftsgüter müssen gem. § 10 Abs 3 EStG ua. einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen/gewidmet sein, der/die der Erzielung von Einkünften iSd § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 dient. Scheiden begünstigte WG vor Ablauf der Behaltefrist von vier Jahren aus dem BV aus, ist der inv.bed.GFB im Jahr des Ausscheidens insoweit gewinnerhöhend anzusetzen (Nachversteuerung). (vgl. Kanduth-Kristen in Jakom EStG16 (2023) § 10 Rz 22; Mühlehner, Die Einkommensteuer (EStG 1988) Band III – Kommentar60 (2015) § 10 S 16 f; Heinrich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG23 (2022) Investition in abnutzbare körperliche Anlagegüter § 10 Rz 35)

Davon ausgenommen die Übertragung des Betriebs gem § 10 Abs 6 EStG. Bei Zurückbehaltung eines WG iRe Teilbetriebsübertragung im Restbetrieb läuft die Behaltefrist beim Übertragenden weiter (vgl. Kanduth-Kristen in Jakom EStG16 (2023), § 10 Rz 29).

Wie sich aus der Systematik von § 10 EStG ergibt, ist der Gewinnfreibetrag eine betriebsbezogene Größe. So ist etwa im Fall von mehreren Betrieben eine betriebsbezogene Betrachtungsweise anzustellen. Eine Schmälerung der Bemessungsgrundlage durch Ausgleich mit allfälligen Verlusten aus einzelnen Betrieben findet nicht statt (Gierlinger/Sutter, ÖStZ 2009, 95). Eine beliebige Verschiebung von Wirtschaftsgütern zwischen einzelnen Betrieben ist § 10 EStG demnach nicht zu entnehmen. Vielmehr kennt das EStG im Allgemeinen keine derartigen Überführungen, es ist ein enger Betriebsbegriff vorherrschend. So liegen Entnahmen bei jeglichen betriebsfremden Zwecken vor, auch bei Verwendung für einen anderen Betrieb desselben Steuerpflichtigen (vgl. Ehgartner in Jakom EStG16 (2023). § 6 Rz 113). Es sei zudem darauf verwiesen, dass der Beschwerdeführer als § 4 (3) Ermittler die Wertpapiere aus dem Gewerbebetrieb gar nicht erst in den Betrieb als wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer überführen könnte. Es erfolgte somit eine Entnahme ins Privatvermögen (infolge Zurückbehalten), welche die Nachversteuerung bedingt.

Auch können die Wertpapiere nicht in einem Restbetrieb verblieben sein. Ein solcher liegt vor, wenn das Betriebsvermögen eines Betriebes nur in einem solchem Ausmaß übertragen werden, als das verbleibende Vermögen für sich weiterhin einen Betrieb darstellt. Es bedarf also der Erhaltung einer zumindest teilweisen Identität eben gerade des „nämlichen“ Betriebes. Das zurückbehaltene Vermögen stellt jedoch keinen Betrieb dar, da diese nicht zur Erzielung von

betrieblichen Einkünften dienen. Auf welcher rechtlichen Grundlage der Beschwerdeführer vermeint von einem Restbetrieb auszugehen zu können, bloß weil „durchgehend betriebliche Einkünfte vorliegen“, erschließt sich dem Finanzamt nicht.

Insgesamt muss daher der Argumentation des Beschwerdeführers, wonach unklar wäre ob für die Nachversteuerung auf den „nämlichen“ Betrieb abzustellen ist, klar widersprochen werden. Es finden sich weder im Wortlaut oder der Systematik von § 10 EStG noch in der einschlägigen Literatur bzw. Rechtsprechung Anhaltspunkte für die Rechtsauffassung des Beschwerdeführers. Abschließend darf noch auf das Erkenntnis des BFG vom 09.08.2017 RV/3100582/2015 in gleicher Sache verwiesen werden.

Hinsichtlich der aufgeworfenen Substanzbesteuerung sei lediglich angemerkt, dass keine Entnahmebesteuerung erfolgte und die angefochtene Nachversteuerung keine Substanzgewinnbesteuerung darstellt.

Zudem wurde durch den Beschwerdeführer iRd Beschwerde vom 21.12.2022 ausgeführt:

„In der Begründung für die Berichtigung gern § 293b BAO wird darauf verwiesen, dass die Abgabenbehörde einen Bescheid insoweit berichtigen kann, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht, da keine Nachversteuerung des FBiG in der seinerzeitigen Steuererklärung 2019 erfolgte.

Zunächst wird argumentiert, warum eine offensichtliche Unrichtigkeit nicht vorliegt. Die seitens des Finanzamtes in den Raum gestellte nicht durchgeführte Nachversteuerung ist darin begründet, dass für die fraglichen Wertpapiere tatsächlich die geforderte 4-jährige Behaltefrist eingehalten wurde und diese bis dato (soweit notwendig) nach wie vor auf dem Wertpapierdepot liegen und sich im Eigentum des Steuerpflichtigen befinden, sodass die Lösung nicht von einer offensichtlichen Unrichtigkeit, sondern von einer Rechtsfrage abhängt.“

Gem. § 293b BAO kann die Abgabenbehörde einen Bescheid von Amts wegen berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht. Eine offensichtliche Unrichtigkeit liegt vor, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsmäßiger Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen (Ritz/Koran, BAO7 (2021) § 293b Rz 5). Ist die Unrichtigkeit erst nach Durchführung eines diesbezüglichen (über die Bedachtnahme auf die Aktenlage hinausreichenden) Ermittlungsverfahrens erkennbar, so ist sie nicht gem. § 293b beseitigbar (Ritz/Koran, BAO7 (2021) § 293b Rz 6).

Das Finanzamt verfügte zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung über den Einbringungsvertrag. Es war somit bekannt, dass der Gewerbebetrieb infolge Einbringung untergeht und die WP zurückbehalten werden. Es liegt damit nach Ansicht des Finanzamtes eine offensichtliche

Rechtsunrichtigkeit vor, da der Sachverhalt auch ohne weitere Ermittlungen bekannt war und dieser insbesondere bereits die richtige rechtliche Würdigung ermöglicht hätte.

Keine offensichtliche Unrichtigkeit liegt vor, wenn der Bescheid aus der Abgabenerklärung eine vertretbare Rechtsauffassung übernimmt (BMF 24.1.1990, 05 2601/5-IV/5/89). Würden jedoch außerhalb der denkbaren Verstehensgrenzen gelegene Rechtsauffassungen vertreten und mit (Erklärungs-)Folgen verbunden so wären diese wohl eindeutig, und zwar offensichtlich unrichtig (Tanzer/Unger in Rzeszut/Tanzer/Unger, BAO: Stoll Kommentar - Digital First 2.06 (2023) § 293b BAO Rz 7). Daher ist dem Beschwerdeführer entgegenzuhalten, dass auch eine Rechtsfrage bzw. deren Erklärungsfolgen eine offensichtliche Unrichtigkeit darstellen kann. Wie oben zur Nachversteuerung ausgeführt, ist keine andere Rechtsauffassung vertretbar, als jene, dass in gegenständlichem Fall eine Nachversteuerung durch den Beschwerdeführer vorzunehmen gewesen wäre. Somit liegt nach Ansicht des Finanzamtes eine offensichtliche Unrichtigkeit (im Rechtsbereich) vor.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die belangte Behörde veranlagte die Einkommensteuern 2016 (Bescheid vom 23.01.2018), 2017 (Bescheid vom 19.10.2018), 2018 (Bescheid vom 04.10.2019) und 2019 (Bescheid vom 27.01.2024) erklärungskgemäß, wobei in den genannten Jahren 2016-2019 im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb investitionsbedingte Gewinnfreibeträge für Wertpapiere in der Höhe von insgesamt EUR 59.416,97 in Anspruch genommen wurden. Zu diesem Zeitpunkten lagen der Behörde jeweils ein entsprechendes Anlageverzeichnis sowie eine Übersicht zur Entwicklung des Gewinnfreibetrages vor.

Mit Einbringungsvertrag vom 01.04.2020 wurde das Einzelunternehmen des Beschwerdeführers im Zuge einer Einbringung gem Art. III UmgrStG in die neu gegründete ***1*** eingebracht. Die Einbringung erfolgte rückwirkend zum 31.12.2019 und vollständig (vgl. Punkt 3.2. des Einbringungsvertrages – „Unklarheitsregel“). Nicht eingebracht wurden entsprechend Punkt 2.11. des Einbringungsvertrages bzw. der Einbringungsbilanz zum 31.12.2019 ausdrücklich die Wertpapiere des Anlagenvermögens - in der Einbringungsbilanz sind entsprechende Entnahmen (zu 100%) vermerkt. Auf eine Liquidation des Einzelunternehmens wurde laut Punkt 3.1. des Vertrages verzichtet. Das Einzelunternehmen war im Zuge der Umgründung in der GmbH aufgegangen und hörte mangels zu verteilendem Vermögen als solches auf, selbständig zu existieren.

Mit Eingabe vom 24.04.2020, eingelangt am 28.04.2020, wurde vonseiten der steuerlichen Vertretung eine Anzeige einer Einbringung gemäß Art III UmgrStG vorgenommen. Insbesondere wurden die Einbringungsbilanz und der Einbringungsvertrag übermittelt.

Der Beschwerdeführer (in der Folge: „Bf.“) erzielte im Zeitraum 2016-2019 im Rahmen seines (nicht protokollierten) Einzelunternehmens Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Seit 2019 erzielt dieser zudem Einkünfte aus selbständiger Arbeit als 100%iger Gesellschafter-Geschäftsführer der ***1***. Seit 01.01.2020 erzielte der Beschwerdeführer ausschließlich Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Rahmen seiner Tätigkeit als wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer.

Mit 30.11.2020 wurde die Einkommensteuererklärung 2019 mit Geltendmachung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages für Wertpapiere in der Höhe von EUR 19.025,00 im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb elektronisch eingereicht. Nach Übermittlung unter anderem der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung sowie des Anlageverzeichnisses und einer Übersicht zur Entwicklung des Gewinnfreibetrages (Antwort vom auf Vorhalt vom 14.01.2021) wurde die Einkommensteuer 2019 mit Bescheid vom 27.01.2021 erklärungsgemäß veranlagt. Es gibt keine Anhaltspunkte dafür, dass die belangte Behörde im Zuge der Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2019 vom 27.01.2021 ausdrücklich einen konkreten Rechtsstandpunkt des Bf. in diesem Zusammenhang teilte und aus diesem Grund von einer Nachversteuerung abgesehen hätte.

Mit Bescheid vom 21.11.2022 erfolgte eine amtswegige Berichtigung des Einkommensteuerbescheides 2019 vom 27.01.2021 gemäß § 293b BAO, wobei die Berichtigung darin bestand, eine Nachversteuerung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages betreffend die Wertpapiere (gewinnerhöhend) durchzuführen. Dies wurde wie folgt begründet:

„Gemäß 293b BAO kann die Abgabenbehörde einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht. Im konkreten Fall erfolgte KEINE Nachversteuerung des FBiG iHv 59.416,97 (2016 bis 2019), obwohl die Wertpapiere zum 31.12.2019 entnommen wurden.“

Das gesamte Einzelunternehmen wurde lt. Vertrag vom 1.4.2020 mit Einbringungsstichtag 31.12.2019 in eine GmbH unter Zurückbehaltung der Wertpapiere eingebracht. Die Wertpapiere sind damit vor Ablauf der Behaltefrist aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden und dementsprechend kommt es zum gewinnerhöhenden Ansatz iSd gesetzlichen Bestimmungen. Aufgrund der steuerlichen Auswirkungen war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen.“

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ist – soweit entscheidungsrelevant und soweit im Folgenden nicht eigens darauf eingegangen wird – unstrittig und ergibt sich aus dem Akteninhalt sowie dem Parteienvorbringen.

Aus den Unterlagen zur Umgründung (insbesondere Punkt 2.11. des Einbringungsvertrages vom 01.04.2020, Einbringungsbilanz) ist ersichtlich, dass die streitgegenständlichen Wertpapiere nicht Teil der Einbringung waren (somit vom Bf. „zurückbehalten“ wurden) und dass das Einzelunternehmen des Bf. davon und von einer Wortbildmarke abgesehen gemäß Punkt 1.5 des Vertrages als Sacheinlage in die neu gegründete ***1*** eingebracht wurde und somit ab dem Einbringungszeitpunkt nicht mehr selbständig bestand.

Zur Frage, welche Tätigkeiten im Rahmen des vom Bf. vorgebrachten „Rest-Betrieb“ erfolgt wären und worin diese Tätigkeiten genau bestünden, erfolgte kein Vorbringen des Bf. Wie aus dem Beschwerdevorbringen und den Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen unstrittig hervorgeht, wurden in der Folge der Einbringung ab dem Jahr 2020 keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb (mehr), sondern Einkünfte aus selbstständiger Arbeit erzielt. Daher wird davon ausgegangen, dass kein entsprechendes Einzelunternehmen des Bf., welches diese Wertpapiere im Betriebsvermögen halten hätten können, mehr existierte, zumal auch keine entsprechenden Erklärungen samt Beilagen wie Anlagenverzeichnis, Wertpapierverzeichnis etc. erklärt wurden. Vielmehr ging der Bf. der genannten selbstständigen Tätigkeit als Geschäftsführer nach.

Im Zuge der Umgründung wurde auf eine Liquidation der Vermögenswerte des Einzelunternehmens verzichtet. Dies ist nur dann möglich und sinnvoll, wenn keine weiteren Vermögenswerte mehr vorhanden sind (Punkt 3.1. des Vertrages). Dem Vorbringen des Bf., wonach ein (offenbar lediglich aus den Wertpapieren bestehender) „Restbetrieb“ weithin bestehen würde, kann daher nicht gefolgt werden. Ein weiterer Vorhalt zu dieser Frage war angesichts des Ergänzungsersuchens der belangten Behörde vom 09.01.2023, welches aufgrund der Beschwerde und noch vor Erlassung der Beschwerdevorentscheidung erging und in welchem die belangte Behörde dem Bf. gegenüber ihren (Rechts-)Standpunkt bereits erläuterte, entbehrlich, zumal diese Frage auch im Rahmen der Begründung der Beschwerdevorentscheidung und des Vorlageberichtes Thema war und der Bf. jeweils Gelegenheit hatte, sich dazu zu äußern und dies auch im Zuge des Vorlageantrages getan hat. Auch einem Vorlagebericht samt Stellungnahme der belangten Behörde kommt nach der Rechtsprechung Vorhaltecharakter zu.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1. Rechtslage

§ 10 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) in der Fassung BGBl. I. Nr. 118/2015 lautet auszugsweise:

Gewinnfreibetrag § 10.

(1) Bei natürlichen Personen kann bei der Gewinnermittlung eines Betriebes ein Gewinnfreibetrag nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen gewinnmindernd geltend gemacht werden:

1.-3. (...)

4. Übersteigt die Bemessungsgrundlage 30 000 Euro, steht ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag insoweit zu, als er durch Anschaffungs- oder Herstellungskosten begünstigter Wirtschaftsgüter gemäß Abs. 3 gedeckt ist.

5. Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag kann für das Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung begünstigter Wirtschaftsgüter (Abs. 3) geltend gemacht werden. Er ist mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten begrenzt. Die Absetzung für Abnutzung wird dadurch nicht berührt.

6. Wird der Gewinn nach § 17 oder einer darauf gestützten Pauschalierungsverordnung ermittelt, steht nur der Grundfreibetrag nach Z 3 zu. Ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag kann nicht geltend gemacht werden.

7. Erzielt der Steuerpflichtige Einkünfte aus mehreren Betrieben und übersteigt die Bemessungsgrundlage in Summe den Betrag von 175 000 Euro, ist wie folgt vorzugehen:

– Es ist auf Basis der Bemessungsgrundlage das höchstmögliche Ausmaß des dem Steuerpflichtigen insgesamt zustehenden Gewinnfreibetrages nach Z 2 zu ermitteln und ein Durchschnittssatz (Gewinnfreibetrag dividiert durch die Bemessungsgrundlage) zu bilden.

– Dieser Gewinnfreibetrag ist unter Anwendung des Durchschnittssatzes auf die einzelnen Betriebe aufzuteilen.

– Danach ist der Grundfreibetrag nach Wahl des Steuerpflichtigen zuzuordnen; wird von diesem Wahlrecht nicht Gebrauch gemacht, ist der Grundfreibetrag im Verhältnis der Gewinne zuzuordnen.

Betriebe, deren Gewinn pauschal ermittelt wird, können höchstens mit einem Gewinn von 30 000 Euro bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden.

(2) (...)

(3) Begünstigte Wirtschaftsgüter im Sinne des Abs. 1 Z 4 sind:

1. Nicht unter Abs. 4 fallende abnutzbare körperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von mindestens vier Jahren, die inländischen

Betrieben oder inländischen Betriebsstätten zuzurechnen sind, wenn der Betrieb oder die Betriebsstätte der Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 dient. Dabei gelten Wirtschaftsgüter, die auf Grund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend außerhalb eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates des Europäischen Wirtschaftsraumes eingesetzt werden, nicht einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte als zugerechnet.

2. (...)

(4) (...)

(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.

(...)

(6) Im Falle der Übertragung eines Betriebes ist der gewinnerhöhende Ansatz (Abs. 5) 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.

(7) Voraussetzungen für die Geltendmachung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages (Abs. 1 Z 4) sind:

1. Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag wird in der Einkommensteuererklärung oder Feststellungserklärung an der dafür vorgesehenen Stelle ausgewiesen. Der Ausweis hat getrennt zu erfolgen für

– jenen Teil des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages, der durch körperliche Anlagegüter gedeckt ist, und

– jenen Teil des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages, der durch Wohnbauanleihen gedeckt ist.

2. Begünstigte körperliche Wirtschaftsgüter, die der Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages dienen, sind im Anlageverzeichnis bzw. in der Anlagekartei auszuweisen. Wohnbauanleihen sind für jeden Betrieb in einem gesonderten Verzeichnis auszuweisen. In diesen Verzeichnissen ist für jedes Wirtschaftsgut anzugeben, in welchem Umfang die

Anschaffungs- oder Herstellungskosten zur Deckung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages beitragen. Die Verzeichnisse sind der Abgabenbehörde auf Verlangen vorzulegen. Die Antragstellung oder eine Berichtigung der Verzeichnisse ist bis zur Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuerbescheides oder Feststellungsbescheides möglich.

§ 293b Bundesabgabenordnung (BAO) idF. BGBl. I Nr. 97/2002 lautet:

*"Die Abgabenbehörde kann auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen einen **Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.**"*

§ 20 BAO idF. BGBl. Nr. 194/1961 lautet:

*„Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem **Ermessen** zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.“*

3.1.2. Erwägungen

Strittig ist aufgrund der Ausführungen des Beschwerdeführers in der Beschwerde und dem Vorlageantrag einerseits das Vorliegen einer offensichtlichen Unrichtigkeit und andererseits die Zulässigkeit der vorgenommenen Nachversteuerung der auf die zurückbehaltenen Wertpapiere entfallenden investitionsbedingten Gewinnfreibeträge. Beides betrifft Rechtsfragen und ist somit nicht Gegenstand der Beweiswürdigung. Die genannte Nachversteuerung betraf, anders als in der Beschwerde angedeutet, nicht die Besteuerung eines allfälligen durch Wertzuwachs und Veräußerung erzielten Veräußerungsgewinns, sondern die Korrektur einer zunächst erfolgten, bereits durch die Anschaffung der Wertpapiere bewirkten betrieblichen Gewinnminderung.

Das Finanzamt hat die Berichtigung der Einkommensteuerbescheide des Jahres 2019 gemäß § 293b BAO darauf gestützt, dass erklärungskgemäß veranlagt wurde, allerdings keine Nachversteuerung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages für Wertpapiere in der Höhe von EUR 59.416,97 (2016 bis 2019) erfolgte, obwohl die Wertpapiere zum 31.12.2019 entnommen worden waren. Diese Rechtswidrigkeit beruhe auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen.

Der Bf. bestreitet grundsätzlich, dass eine Unrichtigkeit im Sinne des § 293b BAO vorliegt, indem er vorbringt, dass es zu keiner Nachversteuerung kommen dürfe, da ein anderer Betrieb des Bf. nunmehr diese Wertpapiere halte.

Die streitgegenständlichen Wertpapiere wurden zum Umwandlungstichtag vom Bf. entnommen bzw. „zurückbehalten“, da sie gemäß Punkt 2.11. des Einbringungsvertrages

ausdrücklich nicht Teil der Einbringung waren und nicht wie das restliche Betriebsvermögen des Einzelunternehmens vollständig in die neu gegründete ***1*** eingebracht wurden. Auf eine Liquidation war laut Punkt 3.1. des Vertrages verzichtet worden, da offenbar keine weiteren Vermögenswerte mehr zuzuordnen waren. Daraus ergibt sich allerdings auch, dass sich die Wertpapiere zum 31.12.2019 nicht mehr im Betriebsvermögen des Einzelunternehmens befanden und dieses Einzelunternehmen ab diesem Zeitpunkt nicht mehr bestand, da es nach der Umgründung gemäß Punkt 1.5 in Verbindung mit Punkt 3.2 des Einbringungsvertrages vollständig in der GmbH aufgegangen war. Auch das widerspricht dem Vorbringen des Bf., die Wertpapiere würden nunmehr einem anderen Betrieb des Bf. zugehörig sein. Zudem hat der Bf. in keiner Weise schlüssig dargelegt, welcher konkrete „Betrieb“, der der entsprechenden Einkünfteerzielung dienen könnte und welchem die Wertpapiere zugehören könnten, konkret vorliegen sollte. Die Wertpapiere befanden sich somit aufgrund der Entnahme ausschließlich im Privatvermögen des Bf. und waren daher, soweit die „Behaltefrist“ noch nicht abgelaufen war, aus diesem Grund im Jahr der Entnahme nachzuversteuern. Der Einwand des Bf., es komme nicht darauf an, in welchem konkreten Betrieb des Bf. die Wertpapiere nach der Einbringung des Einzelunternehmens gehalten würde, führt die Beschwerde nicht zum Erfolg, da diese einerseits im konkreten Fall schon keinem Betrieb zugeordnet werden können und andererseits auch in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.10.1991, 89/13/0255; 18.12.1996, 94/15/0168) zu Vorgängerbestimmungen bereits davon ausgegangen wird, dass solche Wertpapiere zur Beibehaltung der Begünstigung stets demselben Betrieb angehören müssen, um dem Erfordernis des „Behaltens“ zu genügen. Auch aus den Formulierungen und der Systematik der § 10 Abs. 1 („Bei natürlichen Personen kann bei der Gewinnermittlung eines Betriebes...“), insbesondere dessen Z 6 und 7 EStG 1988, ergibt sich die grundsätzliche Betriebsbezogenheit des Gewinnfreibetrages:

- *„Wird der Gewinn nach § 17 oder einer darauf gestützten Pauschalierungsverordnung ermittelt, steht nur der Grundfreibetrag nach Z 3 zu. Ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag kann nicht geltend gemacht werden.“*
- *„Gewinnfreibetrag ist unter Anwendung des Durchschnittssatzes auf die einzelnen Betriebe aufzuteilen“*
- *„Betriebe, deren Gewinn pauschal ermittelt wird, können höchstens mit einem Gewinn von 30 000 Euro bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden“*

Ebenso ergibt sich die Betriebsbezogenheit aus den Formulierungen in

- *§ 10 Abs. 3 Z 1 EStG 1988: „Nicht unter Abs. 4 fallende abnutzbare körperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von mindestens vier Jahren, die inländischen Betrieben oder inländischen Betriebsstätten zuzurechnen sind, wenn der Betrieb oder die Betriebsstätte der Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 dient.“ (...)*

- *§ 10 Abs. 6 EStG 1988: „Im Falle der Übertragung eines Betriebes ist der gewinnerhöhende Ansatz (Abs. 5) 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.“*

Die gesonderten Verzeichnisse für Wertpapiere gemäß § 10 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 sind zudem „für jeden Betrieb zu führen“ (Heinrich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²³ § 10 Rz 78 (Stand 1.11.2022, rdb.at)). § 10 EStG 1988 unterscheidet daher dem Wortlaut nach grundsätzlich zwischen mehreren Betrieben eines einzelnen Steuerpflichtigen. Es liegt daher betreffend den Gewinnfreibetrag grundsätzlich durchaus Betriebsbezogenheit vor (vgl. VwGH 05.11.1991, 91/14/0099; 06.07.2006, 2002/15/0149).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinen Entscheidungen 17.10.1991, 89/13/0255 und vom 18.12.1996, 94/15/0168 zu entsprechenden Vorgängerbestimmungen ausführt, stelle auch eine Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Kapitalgesellschaft (in Verbindung mit einem Ansatz der eingebrachten Wirtschaftsgüter mit ihren höheren Teilwerten) einen Tausch „Betrieb“ gegen Erhalt von Gesellschaftsrechten und somit einen Veräußerungsvorgang dar: „Bei der Übertragung eines Betriebes in der genannten Form gehörten die Wirtschaftsgüter nach dem Einbringungsvorgang nicht mehr zum Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen, der den Investitionsfreibetrag geltend gemacht habe. Die Veräußerung des Betriebes bedeute also das Ausscheiden der Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen des begünstigten Unternehmers. Daraus folgte für den damaligen Beschwerdefall, dass die Abgabenbehörde den Gewinn des Jahres 1980 zutreffend um die Investitionsfreibeträge erhöht hatte. Der Investitionsfreibetrag werde dem Einkommensteuerpflichtigen "für seinen Betrieb" und nicht dem „Betrieb“ gewährt. Infolge dieses Subjektbezuges scheiden daher Wirtschaftsgüter nicht nur dann aus einem Betrieb aus, wenn ihre Zugehörigkeit zu diesem Betrieb gelöst wird, sondern auch dann, wenn sich der Rechtsträger von seinem Betrieb bzw. von den diesen Betrieb ausmachenden Wirtschaftsgütern trennt.“ Dazu ist allerdings anzumerken, dass mittlerweile für Übertragungen von Betrieben in § 10 Abs. 6 EStG 1988 Vorsorge getroffen wurde, sodass Nachversteuerungen beim Rechtsnachfolger zu erfolgen haben, weshalb eine Betriebsübertragung keine Nachversteuerung nach sich ziehen soll.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 22.06.2022, Ro 2021/13/0022) gehören alle Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar dem Betrieb zu dienen bestimmt sind, zum notwendigen Betriebsvermögen. Dabei sind die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheiten des Betriebes und des Berufszweiges des Abgabepflichtigen sowie die Verkehrsauffassung maßgebend (vgl. VwGH 17.10.2017, Ro 2015/15/0040; 10.6.2021, Ro 2019/15/0007, je mwN). Wertpapiere gehören etwa dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie zur Deckung von Pensionsrückstellungen (vgl. aber

§ 14 Abs. 11 EStG 1988) dienen oder in Zusammenhang mit dem Gewinnfreibetrag (§ 10 EStG 1988) angeschafft wurden (vgl. *Zorn/Varro in Doralt et al*, EStG § 4 Tz 48, mwN).

Selbständige Einheiten eines Steuerpflichtigen können nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.12.1980, 2429/77; 21.01.1986, 84/14/0057; 21.03.1995, 95/14/0011) auch dann eigene Betriebe darstellen, wenn sie einer einzigen Einkunftsart zuzuzählen sind (sogenannter "enger Betriebsbegriff"). Der Zuordnung zu einem Betrieb in diesem Sinne liegen eine Reihe von Regelungen des EStG 1988, wie etwa auch die Verlustregelung des (damaligen) § 10 Abs. 8 EStG und des § 3 Abs. 2 EStG zugrunde (VwGH 21.03.1995, 95/14/0011, VwSlg 6986 F/1995).

Ein Transfer in andere Betriebe ist damit begünstigungsschädlich und führt insoweit zur Nachversteuerung (BFG 23.03.2021, RV/7105403/2019), soweit die Behaltefrist nicht eingehalten wurde (BFG 09.08.2017, RV/3100582/2015).

Da die Behaltefrist von mindestens 4 Jahren für die in den Jahren 2016-2019 angeschafften Wertpapiere aufgrund der Entnahme zum 31.12.2019 nicht eingehalten wurde, war daher gemäß § 10 Abs. 5 Z 1 EStG 1988 eine Nachversteuerung vorzunehmen (BFG 01.02.2021, RV/5100968/2018; 15.03.2021, RV/3100880/2018). Die Unterlassung der Nachversteuerung war daher rechtswidrig, sodass die in § 293b BAO geforderte Rechtswidrigkeit als Voraussetzung einer Berichtigung vorliegt.

§ 293b BAO setzt weiters voraus, dass die Abgabenbehörde den mit einer offensichtlichen Rechtswidrigkeit behafteten Inhalt einer Abgabenerklärung übernimmt. Davon ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann auszugehen, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen, wobei die Unrichtigkeit sowohl in einer unzutreffenden Rechtsauffassung als auch in einer in sich widersprüchlichen oder eindeutig gegen menschliches Erfahrungsgut sprechenden Sachverhaltsdarstellung zum Ausdruck kommen kann (VwGH 19.09.2013, 2011/15/0107; 26.02.2013, 2010/15/0202). Nicht entscheidend ist in diesem Zusammenhang, ob die Übernahme der Unrichtigkeit auf ein Verschulden der Behörde zurückzuführen ist, da es auf das Ausmaß der Aufmerksamkeit oder Vernachlässigung der gebotenen Sorgfalt der Behörde nicht ankommt (VwGH 30.10.2001, 98/14/0085). Es ist somit auch in jenen Fällen wie dem vorliegenden Fall grundsätzlich eine Berichtigung möglich, in welchen die Behörde zwar eine Prüfung der Abgabenerklärung durchgeführt hat (siehe Verweis der belangten Behörde selbst im Vorlagebericht, wonach vor Erlassung des berichtigten Bescheides eine Anforderung von Unterlagen erfolgte), diese aber nicht ordnungsgemäß war (die offenkundige Unrichtigkeit nicht erkannt wurde) und aus diesem Grund auch im konkreten Fall erklärungsgemäß veranlagt wurde.

Eine solche offensichtliche Unrichtigkeit kann auch dann vorliegen, wenn Abgabenerklärungen mit aktenkundigen Umständen unvereinbar sind. Unrichtigkeiten, welche erst im Wege eines über die Bedachtnahme auf die Aktenlage hinausgehenden Ermittlungsverfahrens erkennbar sind, sind hingegen einer Berichtigung gemäß § 293b BAO nicht zugänglich (vgl. VwGH 20.05.2010, 2007/15/0098, mwN). Im gegenständlichen Fall wurde vor der Erlassung des gegenständlichen Berichtigungsbescheides kein über die Prüfung der bestehenden Aktenlage (u.a. bereits: Einbringungsvertrag, Anlageverzeichnis, Übergangsgewinnermittlung, Umgründungsbilanz) hinausgehendes Ermittlungsverfahren durchgeführt. Es war ein solches auch nicht für die Erlassung des Berichtigungsbescheides notwendig, da die bestehende Aktenlage für die Beurteilung der Höhe der nachzuversteuernden Gewinnfreibeträge ausreichte.

Ob eine offensichtliche Unrichtigkeit im Hinblick auf die übernommene Rechtsauffassung vorliegt, ist anhand des Gesetzes und vor allem auch der dazu entwickelten Rechtsprechung zu beurteilen. Bestünde behördlicherseits bei entsprechender Prüfung von vornherein die Gewissheit, dass die in der Abgabenerklärung vertretene Rechtsansicht unrichtig ist, so liegt aus Sicht der Abgabenbehörde eine offensichtliche Unrichtigkeit vor (VwGH 19.09.2013, 2011/15/0107). Dabei ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf den Zeitpunkt der Erlassung des zu berichtigenden Bescheides abzustellen (VwGH 25.02.2015, 2011/13/0133; 23.05.2007, 2004/13/0052; *Ritz*, BAO⁷ § 293b Tz 4). Es gibt keine Anhaltspunkte dafür, dass die belangte Behörde im Zeitpunkt der Erlassung des zu berichtigenden Bescheides ausdrücklich einen konkreten Rechtsstandpunkt des Bf. in diesem Zusammenhang teilte. Der Bescheid erging antragsgemäß und es erfolgte keine besondere Bescheidebegründung. Vielmehr war offenbar übersehen worden, die gänzliche Entnahme der Wertpapiere einer entsprechenden Würdigung und Prüfung zu unterziehen, zumal die entsprechenden Dokumente wie Einbringungsvertrag, Umgründungsbilanz und die Erklärungen der Vorjahre samt den genannten Beilagen die Unrichtigkeit der Unterlassung einer Nachversteuerung ohne Tätigkeit weiterer Ermittlungsschritte erkennen haben lassen.

Auch wurden insoweit unrichtige Erklärungen des Bf., die diese Nachversteuerung nicht vorsahen, von der belangten Behörde irrtümlich übernommen und führten wie ausgeführt zu einem rechtswidrigen Bescheid. Auch erfolgte die Berichtigung ohne Hinzutreten weiterer erkennbarer Ermittlungsschritte bereits aufgrund der Aktenlage.

Die Berichtigung gemäß § 293b BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde, wobei ebenso wie nach der Rechtsprechung der Höchstgerichte für die Ermessensübung bei den §§ 293, 299 und 303 Abs. 4 BAO primär dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit der Vorzug einzuräumen ist. Da die steuerlichen Folgen der vorliegenden Unrichtigkeit nicht bloß geringfügig sind (Aussetzung der Einhebung im Rahmen des Beschwerdeverfahrens in der Höhe von EUR 29.947,38), kann von einer Berichtigung nicht ohne Weiteres abgesehen werden. Die Zweckmäßigkeit der erfolgten Berichtigung ergibt sich

aus dem Ziel der gesetzlichen Norm des § 293b BAO, welches die Herbeiführung eines der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprechenden Ergebnisses ist (VwGH 07.08.1992, 91/14/0150). Billigkeitsgründe, die einer Berichtigung entgegenstehen, wurden nicht vorgebracht. Die konkrete Ermessensübung wurde zudem seitens des Bf. nicht konkret bekämpft und war somit im Ergebnis nicht zu beanstanden.

Im Übrigen wird auf das Erkenntnis des BFG vom 09.08.2017, RV/3100582/2015 sowie das zutreffende Vorbringen der belangten Behörde, insbesondere im Vorlagebericht, verwiesen. Die Berichtigung erfolgte zu Recht, die dagegen gerichtete Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

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 sich die streitgegenständliche Gewinnerhöhung aufgrund der Zurückbehaltung der Wertpapiere im Zuge der Einbringung des Betriebes unmittelbar aus der gesetzlichen Bestimmung ableiten lässt, ist die Revision diesbezüglich nicht zulässig. Im gegenständlichen Fall wurde im Übrigen dem klaren Wortlaut des § 293b BAO und der ständigen Rechtsprechung des VwGH gefolgt und in keiner Rechtsfrage entschieden, der grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG zukommt. Sachverhaltsfragen wie das Vorliegen eines (Rest)-Betriebes sind einer Revision nicht zugänglich. Eine Revision ist daher unzulässig, weshalb gemäß § 25a Abs. 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden war.

Linz, am 14. August 2023