

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag.Dr. Thomas Leitner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Univ.Prof.i.R. Dr. Josef Werndl, über die Beschwerde vom 27. Dezember 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 15. Dezember 2022 betreffend Einkommensteuer 2021 zu Recht:

- I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.
Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt I zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
- 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

Die Beschwerdeführerin war als Fachärztin für Zahn-, Mund- und Kieferheilkunde tätig und gab im Rahmen ihrer am 12. September 2022 eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2021 an, für die Ermittlung ihrer betrieblichen Einkünfte einen Wechsel der Gewinnermittlungsart (§ 4 Abs 10 EStG) vorgenommen zu haben, woraus sich ein Übergangsgewinn iHv 12.668,28 Euro ergebe. Für diesen Übergangsgewinn beanspruchte die Beschwerdeführerin den Hälftesteuersatz.

Mit Ergänzungsersuchen vom 15. September 2022 wurde die Beschwerdeführerin vom Finanzamt Österreich (im Folgenden bezeichnet als „belangte Behörde“) um Vorlage der Übergangsgewinnermittlung sowie diverser weiterer Unterlagen ersucht.

Mit an die belangte Behörde gerichtetem Schreiben des steuerlichen Vertreters der Beschwerdeführerin vom 23. September 2022 wurde daraufhin unter anderem angegeben, dass die Beschwerdeführerin ihre selbständige Tätigkeit per 30.6.2022 eingestellt habe und wurde auf eine diesbezügliche bereits an die belangte Behörde übermittelte Meldung verwiesen. Zudem wurden der belangten Behörde die mit Ergänzungsersuchen vom 15. September 2022 angeforderten Unterlagen übermittelt, unter denen sich unter anderem eine „Übergangsbilanz per 31.12.2021“ sowie eine Darstellung der „Übermittlung des Übergangsgewinnes 2021“ befinden.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 15. Dezember 2022 setzte die belangte Behörde die Einkommensteuer für das Jahr 2021 fest mit 87.458,00 Euro, wobei der von der Beschwerdeführerin beanspruchte Hälftesteuersatz nicht zur Anwendung gelangte. In der Bescheidbegründung wurde dazu im Wesentlichen ausgeführt, dass gem § 37 Abs 5 EStG 1988 nur solche Veräußerungs- und Übergangsgewinne, die anlässlich einer Betriebsaufgabe entstehen, begünstigt seien. Im vorliegenden Fall sei ein Übergangsgewinn zum 31.12.2021 ermittelt worden und sei zum 30.6.2022 die Betriebsaufgabe erfolgt. Es bestehe somit kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem Wechsel der Gewinnermittlungsart und der Betriebsaufgabe.

Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters der Beschwerdeführerin vom 27. Dezember 2022 wurde gegen den vorgenannten Bescheid das Rechtsmittel der Beschwerde erhoben. Dabei wurde im Wesentlichen auf die Regelung des § 4 Abs 10 Z 1 letzter Satz EStG verwiesen. Demnach seien Übergangsgewinne, die bei Veräußerung oder Aufgabe des ganzen Betriebes anfallen, beim Gewinn des letzten Gewinnermittlungszeitraumes vor der Betriebsaufgabe zu berücksichtigen. Der Gesetzgeber habe damit für den Fall einer zwingenden Umstellung der Gewinnermittlungsart auf eine Bilanzierung ganz bewusst ein zeitliches Auseinanderfallen von Übergangs- und Veräußerungsgewinn angeordnet. Der letzte Gewinnermittlungszeitraum vor der Betriebsaufgabe im Jahr 2022 sei im konkreten Fall das Jahr 2021, sodass der Fall einer zwingenden Umstellung der Gewinnermittlungsart vorliege. Ein Zusammenfallen von Aufgabe- und Übergangsgewinn im selben Veranlagungsjahr sei für die Anwendung der in § 37 EStG vorgesehenen Steuerbegünstigung nicht erforderlich.

Mit Beschwerdevorentscheidung der belangten Behörde vom 12. Juni 2023 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. In der gesondert ergangenen Begründung vom 13. Juni 2023 wurde dazu zusammengefasst ausgeführt, dass die Inanspruchnahme der Halbsatzbegünstigung iSd § 37 EStG voraussetze, dass die Realisation des Aufgabe- bzw Veräußerungsgewinnes in einem kausalen oder engen zeitlichen Zusammenhang mit der Einstellung der Erwerbstätigkeit steht. Im vorliegenden Fall sei jedoch nicht ersichtlich, dass der Wille zur Betriebsaufgabe bereits im Jahr 2021 bestanden habe. Vielmehr sei der Betrieb im ersten Halbjahr 2022 noch weitergeführt worden.

Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters der Beschwerdeführerin vom 21. Juni 2023 wurde daraufhin ein Vorlageantrag eingebracht. Darin wurde ergänzend zum Beschwerdevorbringen im Wesentlichen vorgebracht, dass die Betriebsaufgabe per 30.6.2022 schon längere Zeit vorher vorbereitet hätte werden müssen. Der Wechsel der Gewinnermittlungsart sei mit Rücksicht auf die gesetzlichen Vorgaben nicht für den Zeitpunkt der tatsächlichen Betriebsaufgabe, sondern bereits für das Veranlagungsjahr 2021, also im Zusammenhang mit dem letzten Gewinnermittlungszeitraum vor Beendigung der betrieblichen Tätigkeit vorgenommen worden. Damit sei den aus § 4 Abs 10 Z 1 letzter Satz EStG abzuleitenden gesetzlichen Vorgaben entsprochen worden, denen zufolge Übergangsgewinne, die bei der Veräußerung oder Aufgabe des ganzen Betriebes anfallen, nicht wie sonst bei einem freiwilligen Wechsel im ersten Gewinnermittlungszeitraum nach dem Wechsel, sondern beim „Gewinn des letzten Gewinnermittlungszeitraumes vor Veräußerung oder Aufgabe“ zu berücksichtigen seien.

Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters der Beschwerdeführerin vom 28. August 2023 wurde beim Bundesfinanzgericht eine Vorlageerinnerung eingebracht, die am 31. August 2023 beim Bundesfinanzgericht einlangte.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 4. September wurde die belangte Behörde dazu aufgefordert, die Akten des Verwaltungsverfahrens vollständig vorzulegen und dem Bundesfinanzgericht sowie der beschwerdeführenden Partei einen Vorlagebericht zu übermitteln.

Am 8. September 2023 übermittelte die belangte Behörde dem Bundesfinanzgericht die Akten des Verwaltungsverfahrens sowie einen Vorlagebericht. Im Rahmen des Vorlageberichts führte die belangte Behörde zusammengefasst aus, dass entgegen der von der Beschwerdeführerin vertretenen Ansicht der letzte vor der Betriebsaufgabe liegende Gewinnermittlungszeitraum nicht der Zeitraum 01-12/2021, sondern der Zeitraum 01-06/2022 sei. Im Ergebnis sei somit eine freiwillige Änderung der Gewinnermittlungsart per 31.12.2021 erfolgt und sei der Übergangsgewinn daher beim laufenden Gewinn des Rumpfwirtschaftsjahres 2022 zu erfassen. Eine Anwendung des Hälftesteuersatzes komme nicht in Betracht, da dies nur dann möglich gewesen wäre, wenn der Wechsel der Gewinnermittlung anlässlich der Betriebsaufgabe per 30.6.2022 erfolgt wäre. Es werde daher die vollumfängliche Abweisung der Beschwerde beantragt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin war als Fachärztin für Zahn-, Mund- und Kieferheilkunde tätig und stellte die Beschwerdeführerin ihre betriebliche Tätigkeit per 30.6.2022 ein.

Im Glauben, dass dies im Hinblick auf die Einstellung der betrieblichen Tätigkeit bzw für die Ermittlung eines Veräußerungsgewinns iSd § 24 EStG 1988 erforderlich sei, erstellte die Beschwerdeführerin eine Übergangsbilanz zum Stichtag 31.12.2021 und gab im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2021 einen Wechsel der Gewinnermittlungsart von der bisherigen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs 3 EStG 1988 auf eine Bilanzierung nach § 4 Abs 1 EStG 1988 an. Dabei ermittelte die Beschwerdeführerin zum Stichtag 31.12.2021 einen Übergangsgewinn von 12.668,28 Euro, für welchen sie den begünstigten Steuersatz gemäß § 37 EStG 1988 geltend machte.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen beruhen auf dem glaubhaften nicht der Aktenlage widersprechenden und auch von der belangten Behörde nicht widersprochenen Vorbringen der Beschwerdeführerin. Die obigen Sachverhaltsfeststellungen können somit gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

§ 4 Abs 10 EStG 1988 lautet:

„Beim Wechsel der Gewinnermittlungsart gilt folgendes:

1. Es ist durch Zu- und Abschläge auszuschließen, daß Veränderungen des Betriebsvermögens (Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben) nicht oder doppelt berücksichtigt werden. Ergeben die Zu- und Abschläge einen Überschuß (Übergangsgewinn), so ist dieser beim Gewinn des ersten Gewinnermittlungszeitraumes nach dem Wechsel zu berücksichtigen. Ergeben die Zu- und Abschläge einen Verlust (Übergangsverlust), so ist dieser, beginnend mit dem ersten Gewinnermittlungszeitraum nach dem Wechsel, zu je einem Siebentel in den nächsten sieben Gewinnermittlungszeiträumen zu berücksichtigen. Bei Veräußerung oder Aufgabe des ganzen Betriebes, eines Teilbetriebes oder eines Mitunternehmeranteiles sind Übergangsgewinne oder

(restliche) Übergangsverluste beim Gewinn des letzten Gewinnermittlungszeitraumes vor Veräußerung oder Aufgabe zu berücksichtigen.

2. Darüber hinaus ist durch Zu- oder Abschläge und durch entsprechende Bilanzansätze sicherzustellen, daß sonstige Änderungen der Gewinnermittlungsgrundsätze (zB hinsichtlich der unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim Übergang von der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 oder 3 auf § 5 oder hinsichtlich der Berücksichtigung von Wertminderungen des Betriebsvermögens beim Übergang auf Buchführung) mit dem Wechsel der Gewinnermittlungsart berücksichtigt werden.“

Gemäß § 24 Abs 1 EStG 1988 sind Veräußerungsgewinne Gewinne, die bei der Veräußerung oder der Aufgabe des Betriebes erzielt werden. Nach § 24 Abs 2 leg cit ist Veräußerungsgewinn der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens oder den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt. Dieser Gewinn ist für den Zeitpunkt der Veräußerung oder der Aufgabe – somit stichtagsbezogen (vgl dazu *Urtz, Betriebsaufgabe stichtagsbezogen? RdW 1998, 489*) – nach § 4 Abs 1 oder § 5 EStG 1988 zu ermitteln (vgl dazu zB *VwGH 15.9.1999, 94/13/0005*).

Wird der Gewinn nach § 4 Abs 3 EStG 1988 ermittelt, ist – um zu einem Veräußerungsgewinn im Sinne des § 24 leg cit zu gelangen – zunächst die Gewinnermittlungsart zu wechseln und beim Wechsel der Gewinnermittlung auf Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG 1988 ein Übergangsgewinn oder Übergangsverlust zu ermitteln (vgl zB *VwGH 21.1.2004, 2001/13/0008*). Der laufende Gewinn für den letzten vor dem Zeitpunkt der Veräußerung bzw Aufgabe des Betriebs liegenden Wirtschaftszeitraum ist jedoch noch nach der bisherigen Gewinnermittlungsart zu ermitteln (vgl *Kofler/Urnik/Rohn, Handbuch Betriebsaufgabe und Wechsel der Gewinnermittlung*³ [2020] 153 f).

§ 4 Abs 10 Z 1 letzter Satz EStG 1988 ordnet in diesem Zusammenhang an, dass im Fall einer Betriebsaufgabe bzw -veräußerung ein Übergangsgewinn bzw -verlust beim Gewinn des letzten Gewinnermittlungszeitraumes vor der Veräußerung/Aufgabe erfasst wird. Damit soll vermieden werden, dass der Übergangsgewinn erst nach Abschluss der betrieblichen Tätigkeit wirksam wird (vgl *ErläutRV 621 BlgNR XVII. GP 67*) und bewirkt die Regelung, dass der Übergangsgewinn in das gleiche Veranlagungsjahr wie der Veräußerungsgewinn fällt (vgl *Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*²¹ § 4 [Stand 1.1.2020] Rz 412).

Der Übergangsgewinn ist der Veräußerung/Aufgabe des Betriebes zeitlich unmittelbar vorgelagert (vgl *VwGH 15.9.1999, 94/13/0005*) und ist dieser der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes daher auf den Zeitpunkt der Veräußerung oder Aufgabe zu ermitteln (vgl zB *VwGH 9.6.2020, Ra 2019/13/0113, Rn 18; 28.10.2014, 2012/13/0053; 4.2.2009, 2006/15/0151; 15.9.1999, 94/13/0005*; vgl bspw auch *Hirschler/Sulz/Oberkleiner, Zeitpunkt der Erfassung des Übergangsgewinns bei Einbringung eines Betriebs in eine GmbH, BFGjournal 2016, 394 mwH*). Gibt beispielsweise ein Steuerpflichtiger mit 31. Jänner X1 seinen

Gewerbebetrieb auf und hat er dabei für Zwecke der Veräußerungsgewinnermittlung von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG 1988 auf jene nach § 4 Abs 1 EStG 1988 zu wechseln, ist der Übergangsgewinn zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe zu ermitteln, wobei dafür der Bilanzstichtag 31. Jänner X1 maßgeblich ist (vgl VwGH 28.10.2014, 2012/13/0053).

Im gegenständlichen Beschwerdefall wurde vor diesem Hintergrund angesichts der erst mit 30.6.2022 erfolgten Betriebseinstellung zu Unrecht bereits zum 31.12.2021 ein Übergangsgewinn ermittelt. Vielmehr wäre ein Übergangsgewinn, der – wie oben dargelegt wurde – der Veräußerung bzw Aufgabe gedanklich unmittelbar vorangeht (vgl VwGH 15.9.1999, 94/13/0005), erst zum Stichtag 30.6.2022 zu ermitteln gewesen.

Entgegen der von der belangten Behörde vertretenen Ansicht kann daraus jedoch nicht geschlossen werden, dass zum 31.12.2021 ein freiwilliger Wechsel der Gewinnermittlungsart erfolgt sei. Denn mit dieser Argumentation übersieht die belangte Behörde, dass der freiwillige Wechsel der Gewinnermittlungsart nach herrschender Lehre und Rechtsprechung nur zu BEGINN eines Wirtschaftsjahres zulässig ist (vgl VwGH 16.9.2003, 2001/14/0039; *Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹ § 4 Rz 409 mwN). Bei einem freiwilligen Wechsel von einer Ermittlung des Gewinns nach § 4 Abs 3 EStG 1988 auf Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG 1988 wäre folglich zum Beginn des Wirtschaftsjahres, für das erstmalig der Gewinn nach § 4 Abs 1 EStG 1988 ermittelt werden soll, (zeitnah) eine Übergangsbilanz als Anfangsbilanz des nunmehr durchzuführenden Betriebsvermögensvergleichs zu erstellen und dabei der Übergangsgewinn bzw -verlust – wiederum zum Beginn des betreffenden Wirtschaftsjahres – zu ermitteln (vgl dazu *Kofler/Urnik/Rohn*, Handbuch Betriebsaufgabe und Wechsel der Gewinnermittlung³, 171 ff; *Knesl/Knesl/Hirschler in Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petritz/Sutter*, Die Einkommensteuer [EStG 1988] Band III - Kommentar [65. Lfg 2017] § 4 Abs 10 EStG Rz 3 mwH).

Da die belangte Behörde somit in Verkennung der Rechtslage im Jahr 2021 einen nicht zu ermittelnden Übergangsgewinn der Besteuerung unterzogen hat, erweist sich der angefochtene Bescheid als inhaltlich rechtswidrig (vgl nochmals VwGH 16.9.2003, 2001/14/0039).

Betreffend die sich aus den obigen Ausführungen ergebenden Auswirkungen auf die Höhe der im Jahr 2021 der Besteuerung zugrunde zu legenden Einkünfte aus selbständiger Arbeit wird auf das beiliegende Berechnungsblatt II verwiesen, das einen integrierenden Bestandteil dieses Erkenntnisses bildet.

3.2. Zu Spruchpunkt II.

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.

Mit dem vorliegenden Erkenntnis folgt das Bundesfinanzgericht der im Rahmen der rechtlichen Beurteilung angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden ist.

Salzburg, am 2. Jänner 2024