

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. Günter Narat in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** Steuernummer: ***BF1StNr1***, vertreten durch die Aschauer & Rachbauer OG Steuerberatungsgesellschaft, Hochstraße, 4060 Leonding, über die Beschwerde vom 19. Dezember 2024 gegen die **Einkommensteuerbescheide 2020 bis 2022** des Finanzamtes Österreich vom 4. Dezember 2024 zu Recht:

I)

Die Beschwerde betreffend die Einkommensteuerbescheide 2020 und 2022 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2021 wird gemäß § 279 BAO teilweise stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wird in Übereinstimmung mit der Beschwerdevorentscheidung der belangten Behörde vom 31. März 2025 wie folgt abgeändert: Die Einkommensteuer für das Jahr 2021 wird festgesetzt mit 113.634,00 Euro. Das Einkommen im Jahr 2021 beträgt 281.930,89 Euro.

II)

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die belangte Behörde hat nach einer durchgeführten Außenprüfung am 04.12.2024 Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2020 bis 2022 erlassen. Seitens der belangten Behörde wurde die im Rahmen einer von der X AG zur Vermeidung einer Enteignung geleistete Deckungsbeitragszahlung in Höhe von € 636.431,07 nicht auf die beantragte Dauer von 20

Jahren, sondern gemäß § 32 Abs 1 Z 1 iVm § 37 Abs 2 Z 2 EStG 1988 auf 3 Jahre aufgeteilt. Weiters wurden die im Jahr 2021 als Erlöse berücksichtigten Coronahilfen (Fixkostenzuschuss 01/2021 in Höhe von € 3.798,06; Ausfallsbonus für 01/2021 in Höhe von € 2.579,83) rückgefordert und die beantragte Berücksichtigung der Rückforderung im Jahr 2021 nicht berücksichtigt.

Mit Schreiben vom 19.12.2024 brachte der Bf eine Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2020 bis 2022 bei der belangten Behörde ein. Hinsichtlich der beantragten Verteilung einer von der X AG (zur Vermeidung einer Enteignung) geleisteten Deckungsbeitragszahlung in Höhe von € 636.431,07 auf die Dauer von 20 Jahren wurde ausgeführt, dass die Basis für die Argumentation der Verteilung auf 20 Jahre die ESt-Richtlinien Rz 587, 2412, 5170 und 5171 bilden würden.

Zur Gewinnermittlung nach UGB wurde vorgebracht, dass die Gewinnermittlung immer unter Berücksichtigung der GoB (Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung) zu erfolgen habe, die GoB seien aber selbst nicht kodifiziert, sondern aus der Wissenschaft und Wirtschaftspraxis zusammengesetzt. Für Zweifelsfragen gebe es von der AFRAC veröffentlichte Stellungnahmen zur Bilanzierung. In § 198 Abs 1 UGB werde darauf hingewiesen, dass immer auf Grundsätze des § 195 Bedacht zu nehmen sei. Die Generalnorm der UGB-Bilanz sei es, dem Unternehmer ein möglichst getreues Bild der Vermögens- und Ertragslage zu vermitteln. Der Vorsichtsgrundsatz bewirke, dass nur die am Abschlussstichtag verwirklichten Gewinne auszuweisen seien. Das UGB selbst definiere zwar in § 189a Z 5 die Umsatzerlöse als „Beiträge, die sich aus dem Verkauf von Produkten und der Erbringung von Dienstleistungen nach Abzug von Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer sowie von sonstigen direkt mit dem Umsatz verbundenen Steuern ergeben würden.“ Über den Zeitpunkt der Realisierung enthalte es selbst keine Regelungen. Aus der AFRAC-Stellungnahme 32 zur Umsatzrealisierung ergebe sich keine konkrete Aussage zur Realisierung. Die Basis für die Entschädigung bilde nicht ein auf dem freien Markt verhandelter Veräußerungspreis unter freier Willensbildung, sondern eine (angedrohte) Enteignung, wobei die Entschädigung von einem allgemein gerichtlich beeideten Sachverständigen ermittelt worden sei. Schon aus dem Gesetzestext des ABGB und des EISBEG gehe hervor, dass es bei der Enteignungsentschädigung um eine Schadloshaltung gehe. Dem Enteigneten solle nicht mehr ausgeglichen werden als der Unterschied seiner Vermögenslage vor und nach der Enteignung. Somit könne schon aus den rechtlichen Grundlagen abgeleitet werden, dass aus diesem Enteignungsvorgang eigentlich kein Gewinn entstehe, sondern ein bloßer Schadensausgleich. Auch im Bewertungsgutachten werde als Auftrag die Ermittlung der angemessenen Entschädigung für die Grundeinlöse und für allfälligen Nebenschäden angegeben. Bei den Nebenentschädigungen werde angeführt, dass ein Erwerbsverlust dann vorliege, wenn der um eingesparte Fixkosten verminderte Deckungsbeitrag (Maschinenkosten als Vollkosten gerechnet) je Jahr höher sei als der jährliche Zinsertrag aus der Substanzwertentschädigung. Da der Bf neben der eigenen Produktion auch Handelsware verkaufe und der Anteil der Handelsware mehr als 25 % vom Umsatz betrage, liege aufgrund §

30 Abs 10 BewG ein einheitlicher Gewerbebetrieb vor. Aufgrund der Höhe des Umsatzes erfolge die Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG. Die wichtigste Sparte für den Gärtnereibetrieb stelle der Verkauf der eigenen Produkte dar, die speziell an die Anforderungen der Kunden angepflanzt würden. Der Handel mit Handelswaren sei eine Ergänzung, aber der Bf könne aufgrund seiner Betriebsgröße keine ernstzunehmende Konkurrenz für große Handelsbetriebe sein. Der enteignungsbedingte Wegfall von 37,45 % der Produktionsfläche habe daher einen gravierenden Einfluss auf die Ertragskraft des Betriebes. Wenn man die UGB-Bilanzergebnisse der letzten 5 Jahre als Basis heranziehe und den errechneten jährlichen Schaden abziehe, so zeige sich, dass sich ohne die Gewächshäuser kein Gewinn mehr ergeben hätte. Die Verkleinerung der Anbaufläche habe daher einen stark negativen Effekt auf das Unternehmen. Eine unterstellte Gewinnrealisierung bereits im Jahr des Zuflusses stehe daher nicht im Einklang mit der Generalnorm des UGB, ein möglichst getreues Bild der Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln. Da eben keine freie Willensbildung zwischen 2 Vertragspartnern, sondern ein Enteignungssachverhalt vorliege, der per gesetzlicher Definition nur eine Schadloshaltung beinhalte, dürfe der Bf aus dieser Transaktion nicht bereichert hervorgehen. Er dürfe nur seinen Vermögensschaden ersetzt bekommen. Durch den Verlust von 37,45 % der Anbaufläche könne der Bf in Zukunft weniger produzieren und dieser Wegfall lasse sich auch nicht durch zugekaufte Handelsware kompensieren. Sowohl rechtlich als auch betriebswirtschaftlich könne aus der Enteignungsentschädigung kein Gewinn abgeleitet werden. Die Ursache für die Entschädigungszahlung liege darin, dass durch die erzwungene Flächenreduktion in den nächsten 20 Jahren konkrete Erwerbsverluste ausgeglichen werden sollten, ohne dass es zu einer Bereicherung des Bf komme. Nach dem Grundsatz der Vorsicht seien gemäß § 201 Abs 2 Z 4 UGB nur die am Abschlussstichtag verwirklichten Gewinne auszuweisen. Somit würde ein Ausweis des Erwerbsverlustes im Jahr der Zahlung sowohl gegen das Vorsichtsprinzip als auch gegen die Generalnorm des möglichst getreuen Bildes der Vermögens- und Ertragslage verstoßen. Die Einnahmen seien verschränkt mit den Ausgaben der nächsten 20 Jahre und somit gemeinsam zu betrachten. Wenn der Ansatz eines Rechnungsabgrenzungspostens nicht möglich scheine, so gebe es die Möglichkeit der Bildung eines Passivpostens in Form einer Rechnungsabgrenzung. Darauf hingewiesen werde, dass es mit dem Rechnungslegungsänderungsgesetz 2016 (Anmerkung: gemeint wohl 2014) umfangreiche Änderungen gegeben habe und in diesem Zusammenhang die umgekehrte Maßgeblichkeit weggefallen sei. Daher sei die Aussage, dass die steuerliche Regelung aufgrund der UGB-Bilanzierung § 5 Abs 1 nicht angewendet werden könne, nicht richtig.

Mit Beschwerdevereinscheidungen vom 31.03.2025 wies die belangte Behörde die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2020 und 2022 als unbegründet ab und gab der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2021 teilweise statt. In der gesonderten Bescheidbegründung vom 01.04.2025 wurde hinsichtlich der Entschädigung ausgeführt, dass eine Realisierung der Entschädigungszahlung als sonstiger betrieblicher Ertrag

im Jahr 2020 erfolgt sei. Der Anspruch auf diese Zahlung sei, in Folge Erfüllung des Kaufvertrages vom 19.06.2020 entstanden, zeitgleich wie jener des Veräußerungserlöses entstanden und somit 2020 realisiert worden. Insofern ergebe sich aus dem Grundsatz des Realisationsprinzips der ertragswirksame Ansatz. Mangels weiterer Leistungsbeziehungen bzw. Leistungsverpflichtungen bestehe kein Anlass einer Abgrenzung in künftige Zeiträume. Zur in der Beschwerde dargestellte Zeitreihe an „fiktiven Ergebnissen nach Erwerbsverlust“ sei anzumerken, dass diese Zeitreihe nichts über den künftigen Betrieb aussagen würde. Hinsichtlich Ertragslage bilde gerade der Ausweis alleinig im Jahr 2020 diese möglichst genau ab, die ertragswirksame Auflösung eines Rechnungsabgrenzungspostens würde die Ertragskraft der Folgejahre verfälschen. Die vorgebrachten Bestimmungen im ABGB und EStEG, wonach lediglich eine Schadloshaltung erforderlich sei, würden lediglich Bestimmungen die Höhe betreffend enthalten. Gemäß § 5 Abs 1 EStG seien die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung grundsätzlich auch für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich, ausgenommen das EStG sehe zwingende abweichende Regelungen vor. Mehraufwendungen seien solche Aufwendungen, welche nach und aufgrund des entschädigten Ereignisses erwachsen. Solche würden jedoch nicht vorliegen. Aufgrund des in geringerem Umfang fortgeführten Betriebes liege lediglich eine generelle Einschränkung hinsichtlich Höhe der erzielbaren Einkünfte vor. Zu den im Rahmen der Schlussbesprechung vorgebrachten Argumente sei auszuführen, dass das Dienstverhältnis mit der namhaft gemachten Dienstnehmerin erst im März 2021 eingegangen worden sei. Auch habe der Bf bestätigt, dass er grundsätzlich ständig auf der Suche nach Mitarbeitern sei. Ein konkret durch den Verkauf an die X AG verursachter Mehraufwand sei darin nicht zu sehen. Laut Anlageverzeichnis 2020 sei im Zeitraum 2013 keine neue Heizungsanlage aktiviert worden, ebenso sei kein Strombezugsrecht aktiviert. Eine Verringerung des Stromverbrauchs wegen Verminderung der Flächen sollte auch zu einer Verringerung der Energiekosten führen. Das Argument des allgemeinen Umsatzrückganges bei der Trauerfloristik stelle keine Wirtschafterschwernis im Sinne von Mehraufwendungen dar, sondern belege vielmehr das Vorliegen eines Einnahmenersatzes.

Zum Punkt Coronahilfen wurde ausgeführt, dass die gegenständlichen Coronahilfen bereits ausgezahlt worden seien und somit keine Forderung mehr bestehe. Es könne somit eine Berücksichtigung nur mittels Bildung eines Passivpostens (Verbindlichkeit oder gegebenenfalls Rückstellung) erfolgen. Da die Rückforderung des Ausfallbonus 01/2021 erst im Jahr 2024 erfolgt sei, sei die Bildung eines Passivpostens 2021 mangels Bestehens einer Rückzahlungsverpflichtung nicht zulässig. Hinsichtlich der bisher vorgenommenen Aufwandskürzung durch den FKZ 800T 01/2021 wurde der Beschwerde stattgegeben.

Mit Schreiben vom 24.04.2025 brachte der Bf einen Vorlageantrag bei der belangten Behörde ein. Hinsichtlich der Entschädigungszahlung wurde ergänzend vorgebracht, dass die Grundlage für die Entschädigung kein auf freiem Willen basierender Vertragsabschluss gewesen sei, sondern eine auf öffentlichem Recht basierende Enteignungsandrohung, der sich der Bf nicht

entziehen habe können. Die Entschädigung sei auf Basis eines Gutachtens ermittelt worden und habe vom Bf nicht beeinflusst werden können. Im Bilanzposten-Kommentar BilPoKom 2017 (Kanduth-Kristen/Fritsch-Schmied) werde diesbezüglich zur öffentlich-rechtlichen Vertragsgrundlage ausgeführt: „Denkbar wäre auch, dass der Ansatz eines Rechnungsabgrenzungspostens seine Grundlage im öffentlichen Recht hat, ...“ „Ebenso denkbar wären Abgrenzungen iZm öffentlich rechtlichen Entschädigungen, Zuschüssen uÄ ...“. Zum Vorliegen eines Wirtschafterschwernisses werde ausgeführt, dass der Bf aus der Transaktion aufgrund des ABGB und des EisbEG nur schadlos gehalten werden dürfe. Im Gutachten sei auf Basis der reduzierten Fläche der Gewächshäuser und Freilandflächen die Entschädigung berechnet worden, wobei die 37,45 % Flächenanteil die Grundlage für den zu entschädigenden Erwerbsverlust auf Basis des Deckungsbeitrages des gesamten Betriebes bilde. Durch die Aufnahme dieses Postens in die Entschädigung sollte die Erschweris des mit verkleinertem Umfang fortzuführenden Betriebes wohl evident sein, da ja gesetzlich nur der tatsächliche Schaden abgegolten werden dürfe. Aus Sicht der Kostentheorie sei es vollkommen nachvollziehbar, dass die Kürzung der Anbaufläche der wichtigsten Produktgruppe erhebliche Auswirkungen auf die Zukunft des Unternehmens habe. Die Kunden würden überwiegend wegen den Eigengewächsen zur Gärtnerei des Bf kommen. Die Eigengewächse könnten nicht gleichwertig durch fremde Handelsware substituiert werden. Somit sei die Wirtschafterschwernis durch die erzwungene Flächenreduktion ausreichend argumentiert. Im gegenständlichen Fall basiere die Entschädigung nicht auf einem normalen Umsatzprozess, sondern auf einer angedrohten Enteignung. Die Einnahmen seien mit künftigen Belastungen beschwert. Ein Ausweis als Gewinn in voller Höhe im ersten Jahr und dann in den Folgejahren deutlich niedrigeren Jahresergebnissen – vielleicht sogar Verlusten wie in der Analyse der betriebswirtschaftlichen Situation gezeigt – wäre eine Verletzung des Vorsichtsprinzips. Im Rahmen des RÄG 2016 habe es umfangreiche Änderungen der UGB-Bilanzierungsregeln gegeben. In diesem Zusammenhang sei die umgekehrte Maßgeblichkeit praktisch abgeschafft worden.

Zum Ausfallsbonus wurde ausgeführt, dass sich der Zeitpunkt der erstmaligen bilanziellen Erfassung von COVID-19-Zuschüssen grundsätzlich nach dem Entstehen des Anspruchs auf die Förderung gerichtet habe. Bestehe kein Rechtsanspruch, so dürfe der Zuschuss erst als Forderung aktiviert werden, wenn der Berechtigte am Abschlussstichtag die sachlichen Voraussetzungen für die Gewährung des Zuschusses erfüllt habe, der Zuschuss beantragt und spätestens bis zur Abschlusserstellung ohne Auszahlungsvorbehalt bewilligt worden sei. Bestehe hingegen ein Rechtsanspruch auf die Förderung, so reiche es aus, wenn die sachlichen Voraussetzungen am Abschlussstichtag erfüllt seien und der erforderliche Antrag bis zur Aufstellung des Abschlusses ordnungsgemäß gestellt worden sei oder nach Aufstellung des Abschlusses mit einer an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit gestellt werde. Eine Bewilligung müsse zu diesem Zeitpunkt nicht vorliegen. In den einfachgesetzlichen Bestimmungen zu den spezifischen COVID-19-Fördermaßnahmen und den dazu ergangenen

Verordnungen und Richtlinien sei normiert worden, dass auf die Gewährung dieser Förderungen kein Rechtsanspruch bestehe. Im Rahmen des Rückforderungsbescheides werde als Begründung angeführt, dass die allgemeinen Antragsvoraussetzungen nicht erfüllt gewesen seien. Da der Bf am Bilanzstichtag daher nicht die sachlichen Voraussetzungen erfüllt habe, sollte auch die Bilanzierung der Forderung zu Unrecht erfolgt sein. Somit sollte die Korrektur der Forderung möglich sein.

Am 30.05.2025 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht wurde zum Punkt Entschädigung ergänzend ausgeführt, dass die vom Bf angeführten rechtlichen Grundlagen für die Frage der bilanziellen Behandlung einer Zahlung als RAP unerheblich seien. Maßgebliches Kriterium seien die weiteren Leistungsbeziehungen bzw Leistungsverpflichtungen über den Bilanzstichtag hinaus. Es wäre tatsächlich denkbar, dass der Ansatz eines RAP seine Grundlage im öffentlichen Recht habe bzw eine Abgrenzung von öffentlich rechtlichen Entschädigungen/Zuschüssen/uÄ vorzunehmen sei. Dies jedoch nur unter der Voraussetzung, dass das maßgebliche Kriterium einer nicht zeitsynchronen Gegenleistung, dh einer Verschiebung der Gegenleistung über den Bilanzstichtag hinaus, erfüllt sei. Entschädigungen für Wirtschafterschwernisse würden wirtschaftlich einen Ersatz der Mehraufwendungen darstellen. Mehraufwendungen seien also Aufwendungen, welche nach und aufgrund des entschädigten Ereignisses erwachsen würden. Solche würden aber nicht vorliegen. Zudem werde hinsichtlich der Verteilung von Entschädigungen für Wirtschafterschwernisse ergänzend auf die Rechtsprechung des deutschen BFH, Urteil vom 29.11.1990, BFH IV R 131/89, hingewiesen. Zu den Coronahilfen wurde ausgeführt, dass der Ausfallbonus 01/2021 bereits 2021 unterjährig ausbezahlt worden sei. Ein Bilanzposten in Form einer Forderung habe somit zum 31.12.2021 nicht bzw generell nie bestanden.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 26.01.2026 wurden dem Bf die Ausführungen der belangten Behörde im Vorlagebericht vom 30.05.2025 (siehe Beilage) vorgehalten und Gelegenheit gegeben, eine abschließende Stellungnahme zum Vorbringen der belangten Behörde zu erstatten.

Mit Schreiben vom 24.02.2026 brachte der Bf eine entsprechende Stellungnahme zum Vorlagebericht der belangten Behörde vom 30.05.2025 beim Bundesfinanzgericht ein:

1. Verteilung Entschädigung -True and fair view-Prinzip gemäß Bilanzrichtlinie und § 195 UGB

Die Richtlinie 2013/34/EU regle im Artikel 4 die allgemeinen Bestimmungen des Bilanzrechts.

„(2) Der Jahresabschluss ist klar und übersichtlich aufzustellen; er hat dieser Richtlinie zu entsprechen.

(3) Der Jahresabschluss hat ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln. Reicht die Anwendung dieser Richtlinie nicht aus, um ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln, so sind im Anhang zum Abschluss alle zusätzlichen Angaben zu machen, die erforderlich sind, um dieser Anforderung nachzukommen.

(4) Ist in Ausnahmefällen die Anwendung einer Bestimmung dieser Richtlinie mit der Anforderung nach Absatz 3 unvereinbar, so wird die betreffende Bestimmung nicht angewandt, um sicherzustellen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens vermittelt wird. Die Nichtanwendung einer Bestimmung ist im Anhang anzugeben und zu begründen und ihr Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens darzulegen.“

Europarechtlich sei das Prinzip des true and fair views als overriding-principle ausgestaltet. Auch im UGB sei das Prinzip des möglichst getreuen Bilds der Vermögens- und Ertragslage im § 195 kodifiziert. Die Grundlage für die Entschädigung sei kein auf freiem Willen basierender Vertragsabschluss, wo auf einem freien Markt Leistung und Gegenleistung verhandelt worden sei, sondern eine auf öffentlichem Recht basierende Enteignungsandrohung, der sich der Bf nicht entziehen habe können. Die Entschädigung sei von einem Gutachter ermittelt worden und habe vom Bf nicht beeinflusst werden können. Die gesetzliche Basis für diesen Vertrag habe das ABGB und EibEG gebildet. Unter normalen Umständen hätte der Bf diesen Verkauf so kurz vor seiner Pensionierung so nicht getätigt. Es wäre betriebswirtschaftlich gesehen besser gewesen, den Betrieb bis zur Pension unverändert fortzuführen und dann zu verkaufen. Auch die Ersatzinvestitionen in neue Gewächshäuser seien unter Berücksichtigung der Pensionierung problematisch, da die Amortisierung der Investition in der kurzen Zeit fraglich sei. Durch die Enteignung sei dem Betrieb die Möglichkeit zum Anbau seiner eigenen Produkte in erheblichem Ausmaß entzogen worden. Die eigenen Gewächse seien aber der Hauptgrund gewesen, warum die Kunden bei einer Gärtnerei einkaufen würden. Bloße Handelswaren könne man auch bei einem Diskonter einkaufen.

Sowohl die in der Beschwerde dargestellte Zeitreihe als auch die inzwischen vorliegenden Ergebnisse der UGB-Jahresabschlüsse der letzten 3 Jahre würden die Auswirkung der Enteignung zeigen:

Wirtschaftsjahr	2015	2016	2017	2018	2019
Jahresüberschuss nach UGB	4.932,23	21.767,92	1.714,46	2.455,92	14.084,47
Entschädigung	-40.825,23	-40.825,23	-40.825,23	-40.825,23	-40.825,23
fikt. Ergebnis nach Erwerbsverlust	-35.893,00	-19.057,31	-39.110,77	-38.369,31	-26.740,76

Wirtschaftsjahre	2022	2023	2024
Ergebnis vor Steuern UGB	1.784,16	-24.985,23	-14.761,78

Die Abgabenbehörde gehe in ihrer Stellungnahme davon aus, dass der Grundsatz des Realisationsprinzips den sofortigen ertragswirksamen Ansatz erfordere. Dabei werde allein auf die Tatsache abgestellt, dass mangels zukünftiger Leistungsbeziehungen kein Anlass einer Abgrenzung in zukünftige Zeiträume bestehe. Im UGB gebe es aber neben dem Prinzip der periodengenauen Erfolgsermittlung auch das Vorsichtsprinzip und das übergeordnete Ziel des möglichst getreuen Bilds der Vermögens- und Ertragslage. Und unter diesen Prinzipien sehe die Richtlinie 2013/34/EU eben einen Vorrang des true and fair views. Das UGB selbst enthalte keine explizite, detaillierte Vorschrift ähnlich IFRS 15, wo die Erlösrealisierung für Einzelfälle kodifiziert sei. Es werde lediglich auf die GoB verwiesen, die teils ungeschriebene Grundsätze aus der Wissenschaft, Rechtsprechung und Praxis seien. In Österreich würden die AFRACs als Hilfe zur Auslegung in Bilanzierungsfragen dienen.

In AFRAC Stellungnahme 32 werde die Umsatzrealisierung geregelt:

*„(5) Der Begriff „Umsatzerlöse“ des UGB gemäß § 189a Z 5 UGB umfasst Erlöse aus dem Verkauf von Produkten sowie der Erbringung von Dienstleistungen. Eine Veräußerung bzw. Erbringung im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit ist keine Voraussetzung für das Vorliegen von Umsatzerlösen. **Erlöse aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, Versicherungsentschädigungen, Subventionen sowie private Zuschüsse ohne Gegenleistungsverpflichtung, die nicht wegen ihrer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung in die Kapitalrücklage eigestellt werden müssen, stellen regelmäßig keine Umsatzerlöse, sondern sonstige betriebliche Erträge dar.***

(8) Die Realisierung von Umsatzerlösen nach dem UGB erfolgt nach Maßgabe der GoB. Aufgrund des Realisationsprinzips sind im Jahresabschluss nur am Abschlussstichtag verwirklichte Gewinne auszuweisen (§ 201 Abs 2 Z 4 lit. a UGB). Der Zeitpunkt der Realisation von Erlösen und die damit einhergehende Gewinnrealisierung sind gesetzlich nicht normiert, sondern aus den GoB abzuleiten.

(9) Umsatzerlöse sind zu realisieren, wenn ein Produkt geliefert bzw. eine Dienstleistung erbracht wird. Ein Produkt gilt als geliefert bzw. eine Dienstleistung als erbracht, sobald das leistende Unternehmen alle für eine ordnungsgemäße Vertragserfüllung erforderlichen

Handlungen gesetzt hat. Maßgeblich ist der Übergang der mit dem Produkt oder der Dienstleistung verbundenen Chancen und Risiken (Preisgefahr) vom leistenden Unternehmen auf den Kunden.

(10) Ab dem Zeitpunkt des Übergangs der Preisgefahr trifft die Gefahr des zufälligen Unterganges des Produktes oder der Dienstleistung nicht mehr das leistende Unternehmen, sondern den Kunden. Dadurch entsteht beim leistenden Unternehmen ein schuldrechtlich durchsetzbarer Anspruch auf die Gegenleistung.“

Der AFRAC 32 regle also die Realisierung von Umsatzerlösen, aber nehme Erlöse aus Anlagenverkäufen aus dieser Definition aus. Es werde daher nochmals auf den im Vorlageantrag zitierten Bilanzpostenkommentar zur Vertragsgrundlage verwiesen:

„D. Vertragsgrundlage

1. Vertragsabschluss

RZ 36 IdR werden einem Rechnungsabgrenzungsposten Verträge zugrunde liegen. Dabei ist es nicht erforderlich, dass Sie bereits rechtsgültig abgeschlossen wurden. Es genügt, wenn die Vorleistung in Erwartung des Zustandekommens bereits getätigt wurde oder wirtschaftlich als Gegenleistung bereits aufgefasst werden kann. Somit genügt, dass ein wirtschaftliches Verhalten des Zahlungsempfängers erwartet wird und die Vorausleistung daran gebunden ist.

2. Öffentlich rechtliche Grundlage

RZ 37 Denkbar wäre auch, dass der Ansatz eines Rechnungsabgrenzungspostens seine Grundlage im öffentlichen Recht hat, wie dies bei einem leistungsähnlichen Verhältnis gegeben wäre. Wirth nennt dabei ua Müllabfuhrgebühren und Beiträge an gesetzliche Berufsvertretungen. Ebenso denkbar wären Abgrenzungen iZm öffentlich rechtlichen Entschädigungen, Zuschüssen uÄ.“

Die Grundlage für den Vertrag mit der X bilde nicht der Verkauf eines Produkts oder einer Dienstleistung. Die betreffende Entschädigung habe ihren Ursprung in einer öffentlich-rechtlichen Grundlage, die im ABGB und im EISbEG geregelt sei. Der Bf habe im Unterschied zu einem normalen Vertrag keine Möglichkeit gehabt, eine übereinstimmende Willenserklärung durch Verhandlung zu erzielen. Ihm sei auf Grundlage von Gesetzen eine Enteignung angedroht worden, der er sich nicht entziehen habe können. Die Höhe der Entschädigung habe er nicht beeinflussen können, obwohl er durch die Enteignung negative betriebswirtschaftliche Konsequenzen zu tragen hatte und diese Verkaufsentscheidung freiwillig nicht in dieser Form getroffen hätte.

In der Bescheidbegründung werde von der Finanz ausgeführt, dass diese Normen lediglich Regelungen die Höhe betreffend enthalten würden. Das sei nicht korrekt, da die gesetzlichen

Regelungen von einer Schadloshaltung sprechen würden. Dem Enteigneten solle nicht weniger, aber auch nicht mehr als der Unterschied zwischen seiner Vermögenslage vor und nach der Enteignung ausgeglichen werden. Somit gehe es im Kern darum, dass es aus dieser Transaktion keinen Gewinn geben dürfe, sondern die Vermögenslage vor und nach der Transaktion gleich sein solle. Eine sofortige Erlösrealisierung würde dazu führen, dass ein erheblicher Gewinn in der Bilanz 2020 ausgewiesen werden würde, der aber nicht den tatsächlichen Verhältnissen entspreche und daher den Grundsätzen des UGBs widerspreche. Der richtige Ausweis in der Bilanz wäre daher die Verteilung der Entschädigung auf 20 Jahre, die auch die Grundlage für die Berechnung im Gutachten gebildet habe. Dies könne eben durch die Bildung eines Passivpostens in Form eines Rechnungsabgrenzungspostens abgebildet werden. Im Gutachten werde wie folgt zitiert:

„Der jährliche Erwerbsverlust wird auf die Dauer von 20 Jahren mit dem zuvor festgestellten Kapitalisierungszinssatz von 2,5 % kapitalisiert. Der Zeitraum von 20 Jahren wurde gewählt, da sowohl die durchschnittliche Restnutzungsdauer der für die zugrunde gelegten Produktion dienenden baulichen Anlagen als auch die pachtvertragliche Situation eine Fortführung des Betriebes in dieser Form realistisch scheinen lassen.“

Zum Thema Wirtschafterschwernisse werde erneut auszugsweise auf die RZ 5170 und 5171 verwiesen, wo durch die Abtrennung von Betriebsteilen die Bewirtschaftung des Betriebes verteuert werde. Die wirtschaftliche Situation habe sich in den letzten Jahren erwartungsgemäß durch die Abgabe der Anbauflächen entscheidend verschlechtert. Die wirtschaftliche Situation sei erschwert worden, da durch die zwangsweise Abgabe von Anbauflächen weniger Eigengewächse erzeugt werden konnten, die zur Deckung der Fixkosten verkauft werden könnten.

„RZ 5170 Wirtschafterschwernisse können sich dadurch ergeben, dass durch die Abgabe von Betriebsteilen der vorhandene Gebäude- und Inventarbestand über die Erfordernisse des Restbetriebes hinausgeht und der Überbestand sich als eine Belastung für den Betrieb darstellt oder dass sich durch die Abtrennung von Betriebsteilen die Bewirtschaftung des Betriebes verteuert.“

RZ 5171 Den Betriebseinnahmen steht die Wirtschafterschwernis als Belastung gegenüber. Deshalb kann zum Ausgleich in die Vermögensübersicht am Schluss des betreffenden Wirtschaftsjahres ein Passivposten in Form eines Rechnungsabgrenzungspostens bis zur Höhe der erhaltenen Entschädigung eingesetzt werden, der gleichmäßig verteilt innerhalb eines Zeitraumes bis zu 20 Jahren zu Gunsten des Gewinnes aufzulösen ist.“

Der Ausweis der Entschädigung als Sofortertrag im ersten Jahr widerspreche daher der Generalnorm, eines möglichst den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln. Die Grundlage für die Entschädigung bilde kein gewöhnlicher Vertrag, sondern basiere auf einer Enteignung im

öffentlichen Interesse, der sich der Bf nicht entziehen habe können und er keinen Einfluss auf die Höhe der Entschädigung gehabt habe. Durch den Verlust der Anbaufläche habe der Bf einen langfristigen wirtschaftlichen Schaden zu tragen gehabt, der im Gutachten mit 20 Jahren festgesetzt worden sei. Die logische Folge auf Basis der Generalnorm des UGB und der EU-Richtlinie sei es daher, die Entschädigung auf diesen Zeitraum durch Bildung eines Passivpostens zeitanteilig zu verteilen, und so das ausgewiesene Eigenkapital den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend darzustellen. Bei einer GmbH oder GmbH & Co KG würde man sich nicht die Frage stellen, ob die Darstellung der Entschädigung als Soforttertrag die korrekte Lösung im Sinne des UGBs sei, da man hier den Gläubigerschutz und das Vorsichtsprinzip eindeutig verletzen würde. Dann könne für eine UGB-Bilanz für einen Einzelunternehmer nicht eine andere Lösung möglich sein, da das UGB hier keine Unterscheidung zwischen den Rechtsformen enthalte. Da auch in den Fällen der Subventionen aus öffentlicher Hand ein Passivposten in Art einer Rechnungsabgrenzung gebildet werde, sei dieser Schritt daher auch nicht ungewöhnlich. Auch in diesem Fall würde der Ausweis als Soforttertrag im ersten Jahr einen viel zu hohen Eigenkapitalbetrag verursachen, weshalb die Bildung eines Passivpostens in Art einer Rechnungsabgrenzung im Sinne der GoB geboten sei. Auch hier liege ein vergleichbarer Fall vor, wo man sagen könnte, dass man keine Rechnungsabgrenzung bilden könne, weil es kein zugrundeliegendes Dauerschuldverhältnis gebe. Auch hier gebe es keinen Leistungsaustausch im Sinne eines Vertrags mit Leistung und Gegenleistung, daher greife die klassische Analyse nicht. Diese Fälle seien auch im oben zitierten AFRAC 32 von der Definition der Umsatzerlöse ausgenommen.

2) Rückforderung Ausfallbonus

Da im Zeitpunkt des Zuflusses die Antragsvoraussetzungen für den Ausfallbonus nicht gegeben gewesen seien, weil die sachlichen Voraussetzungen nicht erfüllt waren, sei im Rahmen der Bilanzierung die Rückforderung bereits im Jahr des Ursprungs als Verbindlichkeit bzw Rückstellung zu erfassen, um der periodengenauen Erfolgsermittlung Rechnung zu tragen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf betreibt im Rahmen eines Einzelunternehmens in L eine Gärtnerei und erzielt daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Der Unternehmensgegenstand lautet Friedhofsgärtnerei, Blumenhandel. Die Umsatzerlöse des Bf liegen in allen Beschwerdejahren über € 700.000,00. Der Bf verkauft neben Erzeugnissen aus der eigenen Produktion auch Handelsware. Der Anteil der Handelsware beträgt mehr als 25 % vom Umsatz. Die Gewinnermittlung erfolgt gemäß § 5 Abs 1 EstG 1988.

Der Gärtnereibetrieb in L umfasst(e) folgende Tätigkeiten: Grabpflegearbeiten für den Friedhof L, Trauerfloristik (Kränze, etc), Verkauf von Pflanzen an die M GesmbH (bis zur Umwandlung) und Geschäftsbetrieb (Einzelhandel-Verkauf) mit regulären Öffnungszeiten in der Gärtnerei bis 18.04.2022. Zusätzlich wurde bis Ende 2020 ein Blumengeschäft am L Stadtplatz betrieben. Bis 2021 war der Bf Alleingesellschafter der Gärtnerei M GmbH (FN xy), welche rückwirkend zum Umwandlungstichtag 31.12.2020 nach Artikel II UmgrStG auf den Alleingesellschafter verschmelzend umgewandelt wurde. Der Betrieb der GmbH umfasste die Grabpflege des B sowie den Betrieb von zwei Blumengeschäften in der A-Straße sowie der D-Straße (gelegen zwischen den Friedhofsteilen).

Nach der Umwandlung umfasste das Einzelunternehmen ab 1.1.2021 (ertragsteuerlich) somit auch die Geschäfte in der A-Straße und der D-Straße samt dazugehöriger Grabpflege des B. Nach der Veräußerung an die X AG wurde der Gärtnereibetrieb insoweit eingestellt, dass nur noch jene Pflanzen gezogen werden, welche für die Grabpflege benötigt werden. Der Gärtnereibetrieb in L wurde auf den dortigen Grundstücken ausgeübt. Das Grundstück Nr. 00 im Ausmaß von gesamt 3.145 m² befindet sich im Alleineigentum des Bf und stellt Betriebsvermögen des Gewerbetriebes dar. Das angrenzende Grundstück Nr. 000 wurde durch den Bf mit Pachtvertrag vom 29.01.1992 vom Eigentümer Herrn CR gepachtet. Der nicht wertgesicherte Pachtzins beträgt seit 01.03.1992 € 1.090,09 pro Jahr, eine Auflösung des Pachtvertrages war unter Einhaltung einer halbjährlichen Kündigungsfrist beiderseitig möglich. Auf dem Grundstück Nr. 000 wurden durch den Gärtnereibetrieb Glashäuser errichtet und es erfolgten Bepflanzungen (Ziergehölze). Mit Schreiben vom 14.02.2019 trat der Verpächter die Werte der diversen Pflanzen und Gebäude dem Pächter (= Bf) ab. Mit Schreiben vom 15.07.2019 bestätigt der Verpächter auf sein Recht der Kündigung des Pachtvertrages für die Dauer von 20 Jahren, bis zum 31.12.2039 zu verzichten.

Mit Kaufvertrag vom 19.06.2020 (unterfertigt am 03.07. bzw 30.09.2020) verkaufte der Bf 488 m² des Grundstückes 00 an die X AG. Ebenso zum Verkauf an die X AG gelangte jener durch den Bf genutzte Teil des von CR gepachteten Grundstückes 000 im Ausmaß von 1.764 m². Die X AG benötigte die Flächen zum Zweck des viergleisigen Ausbaus der „W-Strecke“ im Abschnitt LM.

Die veräußerten Grundstücksteile sind nunmehr unter den Nummern 11 (ehemalige Fläche Bf) und 111 (ehemalige Fläche CR) im Grundbuch eingetragen.

Im Zuge des Veräußerungsvorganges wurde von der X AG ein Gutachten in Auftrag gegeben, welches einen integrierten Bestandteil des Kaufvertrages darstellt. Der vom Gutachter angestellten Ermittlung des Erwerbsverlustes liegt eine vom Bf zur Verfügung gestellte Detailaufstellung zur Berechnung des Deckungsbeitrages I zugrunde. Ausgehend von diesen Deckungsbeiträgen, abzüglich der Verzinsung des Eigengrunds für Grundstück 00 bzw des anteiligen Pachtzinses für Grundstück 000, berechnete der Gutachter einen jährlichen

Erwerbsverlust, den er auf die Dauer von 20 Jahren mit dem Kapitalisierungszinssatz von 2,5 kapitalisierte. Der Erwerbsverlust laut Gutachten beträgt somit € 636.431,07 war.

Die Punkte „I. KAUFVEREINBARUNG“ und „II. KAUFPREIS (ENTSCHÄDIGUNG)“ des Kaufvertrages vom 19.06.2020 lauten auszugsweise wie folgt:

„I. KAUFVEREINBARUNG

Gemäß dem diesem Vertrag angeschlossenen, einen integrierenden Bestandteil desselben bildenden Auszug aus dem Grundeinlöseverzeichnis und dem ebenfalls einen integrierenden Bestandteil dieses Vertrages bildenden Teilungsplan und Teilungsausweis des Ingenieurkonsulenten f. Vermessungswesen Dipl.-Ing. RS in L, GZ: 9999 sind die in der Spalte 1 bezeichneten Flächen, wie sie im Grundeinlöseplan dargestellt und ausgewiesen sind, in dem in den Spalten 17 und 18 ausgewiesenen Flächenausmaß, in Spalte 19 in Summe dargestellt, Gegenstand dieses Kaufvertrages. Der Verkäufer ist zur Gänze Eigentümer der obgenannten Grundflächen. Der Verkäufer überträgt die vorbezeichneten Grundflächen in dem für die Durchführung des Projektes notwendigen Ausmaß, um die nach der tatsächlichen Inanspruchnahme sich rechnerisch ergebenden Ablösesummen, frei von bürgerlichen und außerbürgerlichen Lasten, Dienstbarkeiten, Bestandsrechten und sonstigen Rechten Dritter jeglicher Art und frei von jeder Haftung für rückständige Steuern, Abgaben und öffentlich-rechtliche Beiträge an die Käuferin und die Käuferin übernimmt diese Grundflächen in ihr Eigentum. Festgehalten wird, dass es sich beim Vertragsgegenstand um Grundflächen einer Gärtnerei handelt, wobei Teile der bestehenden Gebäude, Nebenanlagen, Erwerbsverlust etc. in der im Sachverständigengutachten bewertet wurden. Der Vertragsgegenstand wurde mit dem Sachverständigengutachten des allgemein beeideten gerichtlichen Sachverständigen DI RK vom 12.12.2019 bewertet. Die Vertragspartner erklären sich mit diesem Gutachten ausdrücklich einverstanden.“

„II. KAUFPREIS (ENTSCHÄDIGUNG)

Festgehalten wird, dass der Verkäufer buchführungspflichtiger Landwirt ist, und hinsichtlich des gegenständlichen Verkaufs gemäß § 6 Abs 2 UStG in die Umsatzsteuerpflicht optiert.

Der Preis für die im Punkt I. genannten Grundflächen ergibt sich aus den in Spalte 38 ersichtlichen Ablösebeträgen.

Die Entschädigungspositionen ergeben sich wie folgt:

Bodenwert der Grundstücke	€ 122.000,00
Abwertung von Restflächen nach Glaushauskürzung	€ 10.650,00
Erwerbsverlust	€ 636.431,07
Kosten der projektbedingten Kürzung von Glashäusern	€ 91.067,80
Sachwert Gebäude	€ 5.740,00
Außenanlagen	€ 5.300,00
Allgemeine projektbedingte Umorientierung	€ 10.000,00
Zwischensumme	€ 881.188,87
zzgl. 20 % USt	€ 176.237,77
sohin	€1.057.426,64
Obst- und Ziergehölze	€ 29.365,00
zzgl. 13 % USt	€ 3.817,45
sohin	€ 33.182,45
Wiederbeschaffungskosten 7,5 % von € 122.000,00	€ 9.150,00
Gesamt	€1.099.759,09

Der Gutachter Dipl. Ing. RK führt in seinem Bewertungsgutachten betreffend die Entschädigungssumme für die Grundeinlöse (Kauf) von Teilflächen der EZ 5555 in KG 66666 L unter Punkt 4.4.1 Erwerbsverlust aus:

„Der Entzug von landwirtschaftlich genutzten Flächen kann das Betriebsergebnis landwirtschaftlicher Betriebe beeinträchtigen, wenn durch mögliche und zumutbare Maßnahmen (Ersatzgrundbeschaffung, Betriebsumstellung etc.) deren Nachteil nicht behoben werden kann. Ein Erwerbsverlust liegt dann vor, wenn der um einsparbare Fixkosten verminderte Deckungsbeitrag (Maschinenkosten als Vollkosten gerechnet) je Jahr höher ist als der Jährliche Zinsertrag aus der Substanzwertentschädigung. In diesem Fall ist der den Zinsertrag übersteigende Betrag (jährlicher Erwerbsverlust) kapitalisiert als Erwerbsverlust zu entschädigen, wobei sich der Kapitalisierungszeitraum an die subjektiv konkret vorhersehbare Schadenszeit zu orientieren hat. Diese Entschädigungsposition wird eher nur bei intensiv wirtschaftenden Betrieben in Ansatz zu bringen sein, da die Deckungsbeitragsverluste meist durch Vorteilsanrechnung (Gegenrechnung der Zinserträge aus der Substanzentschädigung) kompensiert werden (vgl. Bewertungskatalog, BWG-A-4.1-04).“

Die verfahrensgegenständliche Entschädigung für Erwerbsverlust in Höhe von € 636.431,07 wurde vom Gutachter wie folgt berechnet:

Der Deckungsbeitrag I (= *Verkaufspreis – Einkaufspreis * Menge*) auf Basis der Angaben des Bf beträgt € 208.579,61. Zugrunde gelegt wurde weiters eine Flächenreduktion von Gewächshäusern und Freilandflächen im Ausmaß von 37,45% der Gesamtfläche sowie nachfolgende Werte:

[...]

Aus dem jährlichen Entfall ergibt sich für die Dauer von 20 Jahren unter Kapitalisierung mit 2,5% der gutachterlich festgestellte Erwerbsverlust von € 636.431,07:

	Pro Jahr	20 Jahre	2,50%	Rentenbarwertfaktor	
entfallende Deckungsbeiträge	€ 44.053,65				
ab Verzinsung GE	€ 3.050,00				
ab anteilige Grundsteuer	€ 28,42				
ab anteiliger Pachtzins	€ 150,00				
Erwerbsverlust	€ 40.825,23			15,5892	€ 636.431,07

Der Zeitraum von 20 Jahren wurde aufgrund der durchschnittlichen Restnutzungsdauer der für die zugrundeliegende Produktion dienenden baulichen Anlagen sowie des 2019 erfolgten, 20-jährigen, Kündungsverzichtes des Verpächters angesetzt.

Der Bf hat am 16.03.2021 einen Antrag auf Gewährung eines Ausfallsbonus für 01/2021 bei der COFAG eingereicht. Die COFAG hat am 25.03.2021 den Betrag von € 2.579,83 an den Bf ausbezahlt. Die belangte Behörde erließ am 27.11.2024 einen Rückerstattungsbescheid gemäß § 15 Abs 2 COFAG-NoAG betreffend den Ausfallsbonus für 01/2021 und forderte den laut Fördervertrag ausbezahlten Betrag in Höhe von € 2.579,83 zurück. Als Begründung führte die belangte Behörde an, dass aufgrund einer beim Bf erfolgten Systemumstellung der EDV mit der Legung der Jahresrechnungen für Grabpflege erst später begonnen wurde. Die spätere Vereinnahmung der wiederkehrenden Grabgebühren sei nicht Covid-19 bedingt. Es gebe somit eine rechnerische Differenz hinsichtlich der Umsätze Jänner 2020 und Jänner 2021, es liege aber kein Covid-19 bedingter Umsatzausfall vor. Die allgemeinen Antragsvoraussetzungen seien nicht erfüllt.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus dem diesbezüglich übereinstimmenden Parteilvortrag und können somit vor diesem Hintergrund gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Außer in den Fällen des § 278 BAO hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen (§ 279 Abs 1 BAO).

Zur Frage der Verteilung der Entschädigung in Höhe von € 636.431,07 auf 20 Jahre (Passiver Rechnungsabgrenzungsposten):

Soweit der Bf auf die Rz 587, 2412, 5170 und 5171 der Einkommensteuerrichtlinien 2002 hinweist, ist festzuhalten, dass für das Bundesfinanzgericht keine Bindung an Richtlinien besteht (vgl zB VwGH 28.1.2003, 2002/14/0139; VwGH 31.12.2020, Ra 2019/13/0100).

§ 5 EStG 1988 lautet auszugsweise:

„(1) Für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, die nach § 189 UGB oder anderen bundesgesetzlichen Vorschriften der Pflicht zur Rechnungslegung unterliegen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) beziehen, sind die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend, außer zwingende steuerrechtliche Vorschriften treffen abweichende Regelungen.“

Voraussetzungen für die Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG 1988 sind die Rechnungslegungspflicht nach § 189 UGB und Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23).

Werden im Rahmen eines landwirtschaftlichen Hauptbetriebes auch Umsätze aus zugekauften Erzeugnissen erzielt, so ist gemäß § 30 Abs 9 BewG ist ein einheitlicher landwirtschaftlicher Betrieb auch dann anzunehmen, wenn der Einkaufswert des Zukaufes fremder Erzeugnisse nicht mehr als 25 v.H. des Umsatzes dieses Betriebes beträgt. Gemäß § 30 Abs 10 BewG ist hinsichtlich des Betriebes ein einheitlicher Gewerbebetrieb anzunehmen, wenn der Zukauf fremder Erzeugnisse die im Abs 9 genannten Werte oder Mengen übersteigt.

Unter Punkt 1 wurde festgestellt, dass der Bf im Rahmen der von ihm betriebenen Gärtnerei Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt und den Gewinn nach § 5 Abs 1 EStG 1988 ermittelt.

Für die Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 sind die „unternehmensrechtlichen“ GoB maßgebend, soweit zwingende steuerrechtliche Vorschriften keine abweichenden Regelungen treffen. Bei rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden ist grundsätzlich die UGB-Bilanz Grundlage der Steuerbilanz (Maßgeblichkeitsprinzip (Herzog/Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Kommentar zum EStG (11. Lfg 2007) § 5 EStG - Gewinn der protokollierten Gewerbetreibenden Rz 42 und 43)).

Gemäß § 198 Abs 6 UGB sind als Rechnungsabgrenzungsposten auf der Passivseite Einnahmen vor dem Abschlußstichtag auszuweisen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag sind.

Ausgaben und Einnahmen sind der Gewinnermittlungsperiode zuzurechnen, zu der sie wirtschaftlich gehören, und auf deren Gewinn sie sich daher auch auswirken sollen (Grundsatz der Periodisierung). Für Ausgaben vor dem Abschlussstichtag, die Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, sind daher aktive Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden (§ 198 Abs 5 UGB, zB Mietvorauszahlungen des Mieters); für Einnahmen vor dem Bilanzstichtag, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag sind, ist ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden (§ 198 Abs 6 UGB, zB Mietvorauszahlungen beim Vermieter). Im EStG werden die Rechnungsabgrenzungen nicht ausdrücklich erwähnt, allerdings sind diese auf Grund der GoB auch für die Steuerbilanz (wahlweise oder verpflichtend) zu bilden. Rechnungsabgrenzungsposten dienen einer periodengerechten Gewinnermittlung, die durch das Realisationsprinzip geprägt wird (Mayr/Fritz-Schmied/Gensluckner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Kommentar zum EStG (25. Lfg 2025) § 6 EStG - Bewertung Rz 320 mit Verweis auf BFH, BStBl 1995 II 202; Mayr, RdW 2001, 240; Taucher in GS Gassner, 152; Weber-Grellet in Schmidt41, § 5 Rz 241).

Rechnungsabgrenzungsposten sind nur für Einnahmen und Ausgaben im Zusammenhang mit zeitraumbezogenen Gegenleistungen erforderlich und zulässig; sie gewährleisten eine

Aufwands- bzw Ertragsrealisierung nach Maßgabe der bzw sukzessive zur Leistungserbringung (VwGH 24.5.2007, 2004/15/0033; zur KFZ-Steuer BFH 19.5.2010, I R 65/09; dazu Thurow, BC 2010, 391). Zeitraumbezogene Leistungsverpflichtungen sind typisch bei Dauerschuldverhältnissen (bspw Mietzahlungen, Internetgebühren). Kein ausreichend unmittelbarer Zusammenhang ist gegeben bei Leistungen, die mit dem Dauerschuldverhältnis zwar in Zusammenhang stehen, aber entsprechend dem konkreten Geschäftsmodell nicht laufzeitbezogen sind (bspw Maklerprovisionen bei Mietverträgen [siehe BFH 19.6.1997, BStBl 1997, 808], Abschlussgebühren bei Bausparverträgen [siehe BFH 14.10.1999, BStBl II 2000, 25], Anschlussgebühren für Kabelfernsehanlagen [siehe VwGH 18.12.1996, 94/15/0148], siehe weiters generell VwGH 29.10.2003, 2000/13/0090, GeS 2004, 197 mit Anm Petritz).

Passive Rechnungsabgrenzungsposten sind einzustellen zB für im Voraus erhaltene Mieten, Zinsen, Versicherungsprämien, Subventionen, mit denen ein zeitlich abgegrenztes, als Gegenleistung qualifiziertes Verhalten (zB Halten eines bestimmten Beschäftigungsstandes über eine bestimmte Zeit) verbunden ist (vgl Schiebel/Altenburger/Rohatschek in Zib/Dellinger, UGB § 198 Rz 68; Hilber in U. Torggler, UGB 3 § 198 Rz 34; Castan, Rechnungslegung 3 57; Tiedchen in HdJ III/8 Rz 44 ff), für Entschädigungen für zeitlich abgrenzbare Verpflichtungen, wie zB ausschließlich bei einem bestimmten Unternehmen Waren zu beziehen oder Konkurrenz zu unterlassen oder ein bestimmtes Verhalten zu dulden (vgl Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung 6 § 250 Rz 117; Bertl in Bertl/Egger/Gassner/Lang/Nowotny, Erfolgsabgrenzungen 154; Rohatschek, RWZ 2002, 141; VwGH 29. 10. 2003, 2000/13/0090 GES 2004, 197 [Petritz]), für forfeitierte Leasingraten (Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung 6 § 250 Rz 139; BFH 24. 7. 1996 I R 94/95 DB 1996, 2311).

Nach der Rechtsprechung des deutschen Bundesfinanzhofs sind Entschädigungen für Wirtschafterschwernisse, die Land- und Fortstwirte zB wegen der Schließung eines Bahnübergangs oder der Durchschneidung ihres Betriebs durch Straßen erhalten, nicht abgrenzen, da sie lediglich erhöhten betrieblichen Aufwand für künftige Wirtschaftsjahre ausgleichen (BFH v. 29.11.90 IV R 131/89, BStBl. II 92, 715; FG Köln v. 20.5.09, 5 K 2907/07, EFG 09, 1369, rkr.). Nach der angeführten Entscheidung des BFH vom 29.11.1990 stehe einer erfolgswirksamen Erfassung der Entschädigung als Rechnungsabgrenzungsposten schon entgegen, dass die Entschädigung für Wirtschafterschwernisse keine Einnahme ist, die Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag darstelle. Weder der Wortlaut noch der Sinn des § 5 Abs 4 Nr. 2 EStG ließen die Bildung eines Rechnungsabgrenzungspostens für die Entschädigung zu. Sinn des § 5 Abs 4 Nr. 2 EStG sei, durch periodengerechte Auflösung des Passivpostens, Einnahmen dem Jahr zuzuordnen, zu dem sie wirtschaftlich gehören würden. Die Bildung passiver Rechnungsabgrenzungsposten könne auch in Fällen veranlasst sein, in denen die gegenseitigen Verpflichtungen ihre Grundlage im öffentlichen Recht hätten. Eine Rechnungsabgrenzung in derartigen Fällen setze aber voraus, dass von dem

Zahlungsempfänger ein Verhalten erwartet werde, dass wirtschaftlich als Gegenleistung für die Zahlung aufgefasst werden könne. Diese Voraussetzung sei bei einer Entschädigung für Wirtschaftserschwernisse nicht gegeben. Denn der Entschädigung stehe weder eine Pflicht des Klägers zu einem künftigen Handeln oder Unterlassen noch ein Verzicht auf die Ausübung eines Rechts gegenüber. Sie diene lediglich dem Ausgleich des erhöhten betrieblichen Aufwands (auch) der künftigen Wirtschaftsjahre. Es gebe nämlich weder einen handelsrechtlichen Grundsatz ordnungsgemäßer Buchführung noch einen steuerrechtlichen Grundsatz, demzufolge im Interesse einer periodengerechten Gewinnermittlung Einnahmen (nur) deshalb in künftige Wirtschaftsjahre zu verlagern seien, weil sie der Deckung von Kosten (Ausgaben) dienten, die in diesen Jahren anfallen würden.

Zu den vom Bf angeführten Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes ist auszuführen, dass die den Entscheidungen zugrundeliegenden Sachverhalte nicht mit dem beschwerdegegenständlichen Sachverhalt vergleichbar sind.

Die Entscheidung VwGH 24.2.1961, 3045/58 betrifft einen Sachverhalt, wo durch den Wegfall von Waldparzellen der Beschwerdeführer genötigt war, zu seinem restlichen Walt auf beträchtlichen Umwegen zu fahren und er bei der künftigen Bearbeitung eines Ackers und einer Wiese durch Gittermasten behindert gewesen sei (Erschwerung der Wirtschaftsführung).

Der Entscheidung VwGH 23.5.1966, 1829/65 liegt ein Sachverhalt zugrunde, der die Frage der Passivierung von Abraumrückständen bei einem von der Beschwerdeführerin betriebenen Steinbruch betrifft.

Die Entscheidung VwGH 8.6.1979, 2042/78 betrifft wiederum einen Sachverhalt, wo der Beschwerdeführer wegen eines Brandschadens aus einer Schadensversicherung eine Entschädigung ua für Betriebsausfall und Gewinnausfall erhalten hat und die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes des § 37 Abs 2 Z 4 EStG 1972 iVm § 32 Z 1 EStG 1972 strittig war.

Der hier zu beurteilende Verkauf von Teilflächen des vom Bf auf diesen Grundstücken betriebenen Gärtnereibetriebes mit Kaufvertrag vom 19.06.2020 an die X (Wegfall von 37,45 % der Produktionsflächen) hat zu einer Einschränkung der Produktion des Bf geführt. Eine bloße Einschränkung der Produktion stellt keine Wirtschaftserschwernis dar, da dem Bf nach dem Verkauf der Grundstücke in den Folgejahren dadurch weder zusätzliche Aufwendungen erwachsen noch sich die Bewirtschaftung des vom Bf bewirtschafteten Gärtnereibetriebes verteuern würde.

Selbst wenn man vom Vorliegen einer Wirtschaftserschwernis ausgehen würde, ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes der Ansatz eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens

nicht zulässig. Rechnungsabgrenzungsposten sind – wie oben angeführt - nur für Einnahmen und Ausgaben im Zusammenhang mit zeitraumbezogenen Gegenleistungen erforderlich und zulässig. Die strittige Entschädigung für Erwerbsverlust könnte allenfalls einen erhöhten betrieblichen Aufwand für künftige Wirtschaftsjahre ausgleichen, kann aber niemals einen Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag darstellen (vgl auch BFH v. 29.11.90 IV R 131/89, BStBl. II 92, 715).

Die vom Gutachter errechnete Entschädigung für Erwerbsverlust führt weder zu einer Gegenleistungsverpflichtung des Bf etwa zu einem künftigen Handeln oder Unterlassen noch steht dieser ein Verzicht auf die Ausübung eines Rechts gegenüber.

Inwieweit die vom Bf in der Stellungnahme vom 24.02.2026 getroffenen Ausführungen, wonach etwa im gegenständlichen Fall keine „Umsatzerlöse“ sondern sonstige betriebliche Erträge vorliegen würden oder, dass die Grundlage für den Vertrag mit der X nicht der Verkauf eines Produktes sei, sondern die betreffende Entschädigung ihren Ursprung in einer öffentlich-rechtlichen Grundlage unter Androhung einer Enteignung habe, zu einer anderen Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes führen sollten, ist für das Bundesfinanzgericht nicht nachvollziehbar.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass schon nach unternehmensrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung die Bildung eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens für die beschwerdegegenständliche Entschädigung für Erwerbsverlust nicht zulässig ist, da ein solcher – wie oben ausgeführt – nur für zeitraumbezogene Gegenleistungen erforderlich und zulässig ist.

Zur Frage der Berücksichtigung des Ausfallsbonus für 01/2021:

Laut vorliegendem Sachverhalt wurde der Ausfallbonus 01/2021 aufgrund eines Förderantrages des Bf vom 16.03.2021 von der COFAG am 25.03.2021 an den Bf ausbezahlt. Im Jahr 2024 hat die belangte Behörde anlässlich einer in diesem Jahr durchgeführten Betriebsprüfung eine bescheidmäßige Rückforderung des ausbezahlten Betrages gemäß § 15 Abs 2 COFAG-NoAG vorgenommen, da kein Covid-19 bedingter Umsatzausfall vorgelegen sei.

Hinsichtlich der vom Bf beantragten Berücksichtigung der im Jahr 2024 erfolgten bescheidmäßigen Rückforderung durch die belangte Behörde als Verbindlichkeit oder Rückstellung im Jahr 2021 ist auszuführen, dass nach § 9 Abs 1 Z 3 EStG 1988 Rückstellungen für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten gebildet werden können. § 9 Abs 3 EStG 1988 lässt steuerlich die Bildung von Verbindlichkeitsrückstellungen nur zu, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen ist. Verbindlichkeitsrückstellungen

dienen also dazu, Ausgaben, die erst in späteren Wirtschaftsjahren anfallen, dem Wirtschaftsjahr ihrer wirtschaftlichen Verursachung als Aufwand zuzuordnen. Nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag muss die konkrete Wahrscheinlichkeit für das künftige Entstehen der Verbindlichkeit gegeben sein.

Die Wahrscheinlichkeit des Bestehens und die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme müssen am Bilanzstichtag vorliegen. Das Risiko der Inanspruchnahme ist nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag einzuschätzen. Eine Verbindlichkeitsrückstellung ist somit nur zulässig, wenn auch konkrete Umstände nachgewiesen werden, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit einer Inanspruchnahme ernsthaft zu rechnen ist. Eine bloß mögliche Inanspruchnahme reicht nicht aus (Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Kommentar zum EStG (22. Lfg 2021) § 9 EStG - Rückstellungen Rz 52 mit Verweis auf VwGH 30.9.1987, 86/13/0153, 1988, 258; VwGH 18.1.1994, 90/14/0124, zur möglichen Rückzahlungspflicht eines Investitionszuschusses; VwGH 15.3.1995, 92/13/0271, zu einer Garantieverpflichtung; BFH 19.11.2003, I R 77/01, BStBl II 2010, 482, zu Sicherungs- und Sanierungsverpflichtungen; vgl auch UFS 1.2.2005, RV/3053-W/02, zur bloß möglichen Inanspruchnahme aufgrund eines Betriebsanlagengenehmigungsbescheides).

Im Jahr 2021 lagen keinerlei Umstände vor bzw wurde auch vom Bf kein diesbezügliches Vorbringen erstattet, dass mit einer möglichen Rückzahlung des von der COFAG ausbezahlten Ausfallsbonus zu rechnen gewesen sei.

Die Bildung einer dementsprechenden Rückstellung für das Jahr 2021 ist demnach nicht zulässig. Wenn schon die Bildung einer Rückstellung nicht zulässig ist, erübrigt sich eine weitere Befassung mit der Frage hinsichtlich des vom Bf ins Treffen geführten Frage des Vorliegens einer Verbindlichkeit.

Nur zur Vollständigkeit wird noch darauf hingewiesen, dass eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung zur Bildung einer Rückstellung für das Jahr 2021 jedenfalls nicht vorgelegen sein kann, da der Bf im Jahr 2021 einen zivilrechtlichen Fördervertrag mit der COFAG abgeschlossen hat und erst am 01.08.2024 gemäß § 13 COFAG-NoAG iVm § 15 Abs 1 Z 1 COFAG-NoAG ein öffentlich-rechtlicher Rückerstattungsanspruch entstanden ist.

Es ist somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs 4 B-VG).

Dies trifft nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zu, wenn die in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig sind (vgl VwGH vom 6.4.2016, Ro 2016/16/0006 mit vielen weiteren Nachweisen).

Die hier zu klärenden Rechtsfragen wurden durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl VwGH 24.5.2007, 2004/15/0033; VwGH 18.12.1996, 94/15/0148; VwGH 29.10.2003, 2000/13/0090 für die Frage des Ansatzes eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens bzw VwGH 30.9.1987, 86/13/0153, 1988, 258; VwGH 18.1.1994, 90/14/0124; VwGH 15.3.1995, 92/13/0271 zur Frage der Berücksichtigung einer Rückstellung betreffend Ausfallsbonus) hinreichend geklärt, weshalb spruchgemäß zu entscheiden ist.

Linz, am 17. März 2026