

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin MMag. Ines Sattlegger in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch BDO Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Am Belvedere 4, 1100 Wien, über die Beschwerde vom 31. Mai 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 29. April 2021 betreffend Einkommensteuer 2018 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) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am 29.04.2021 erging der Einkommensteuerbescheid 2018, gegen den am 31.05.2021 fristgerecht Beschwerde erhoben wurde. Darin beantragte der Beschwerdeführer (Bf.), den Einkommensteuerbescheid 2018 aufzuheben und die Einkommensteuer unter Außerachtlassung des Betrages von € 22.205,23 für gem. § 10 EStG angeschaffte Wertpapiere festzusetzen.

Der Bf. habe mit Ende Dezember 2018 seinen Betrieb als ***Betrieb*** aufgegeben. Anlässlich der Betriebsaufgabe wären in den Jahren 2015 – 2017 angeschaffte Wertpapiere, für die der Gewinnfreibetrag gem. § 10 EStG 1988 geltend gemacht worden sei, in Höhe von € 22.205,23 nachversteuert worden.

In der Beschwerde, die sich gegen die Nachversteuerung dieser Beträge richtet, führt der Bf. aus:

„Die gegenständlichen Wertpapiere werden bis dato gehalten. Die im Gesetz geforderte 4-jährige Behaltefrist ist demnach erfüllt. Die Wertpapiere sind einem Betriebsvermögen ohne Betrieb zuzuordnen. Wie Beiser (SWK 9/2017 bzw. zuletzt RDW 2020, 471) zutreffend ausgeführt hat, ist das Anschaffen und Halten der Wertpapiere durch den betrieblichen Gewinnfreibetrag verursacht. Erst mit Ablauf der Behaltefrist von vier Jahren erlischt diese betriebliche Veranlassung – und damit auch die Qualität als notwendiges Betriebsvermögen. Eine Nachversteuerung trotz Erfüllens der Behaltefrist nach einer Betriebsaufgabe ist sachlich nicht richtig. Betriebsvermögen ohne Betrieb ist eine Folge betrieblicher Einkünfte kraft einer kausalen und finalen Verknüpfung von Einnahmen und Ausgaben, Aufwendungen und Erträgen.“

In der abweisenden Beschwerdeentscheidung vom 18.06.2021 führte die belangte Behörde aus, dass im Zuge der erfolgten Betriebsaufgabe alle noch vorhandenen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens in das Privatvermögen überführt werden müssten, wobei sie zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe aus dem Betriebsvermögen ausscheiden würden.

Wenn also zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe die 4-Jahresfrist als gesetzliche Behaltefrist der Wertpapiere im Betriebsvermögen nicht verstrichen ist, sei eine Nachversteuerung zwingend vorzunehmen, und dies völlig unabhängig davon, was in der Folge mit den Wertpapieren im Privatvermögen weiter passiert, also ob sie weiterhin im Privatvermögen gehalten oder sofort veräußert werden.

Der wertpapiergedeckte Gewinnfreibetrag diene als Begünstigung zur Stärkung des Betriebskapitals, was zum einen einen Betrieb voraussetze und zum anderen durch eine gesetzliche Behaltefrist normiert sei.

Mittels Vorlageantrag vom 12.07.2021 wurde der Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht gestellt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. hat mit Ende Dezember seine selbständige Tätigkeit als ***Betrieb*** eingestellt und bereits davor das 60. Lebensjahr vollendet.

In den Jahren 2015 bis 2017 wurden vom Bf Wertpapiere in Höhe von 25.102,91 € angeschafft, für die ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag in Höhe von insgesamt 22.205,23 € geltend gemacht wurde:

Wertpapiere lt. Anlagenverzeichnis zum 31.12.2018		Investitionsbedingter Gewinnfreibetrag für Wertpapiere
29.12.2015	€ 3.034,61	€ 2.170,52
18.11.2016	€ 17.010,80	€ 16.921,09
12.12.2017	€ 5.057,50	€ 3.113,62
Summe	€ 25.102,91	€ 22.205,23

Im Rahmen des Einkommensteuerbescheides 2018 wurde gem. § 10 EStG 1988 ein nachzuversteuernder Betrag in Höhe von € 31.986,97 gewinnerhöhend berücksichtigt, wovon € 22.205,23 auf die Anschaffung von Wertpapieren entfällt.

Die gegenständliche Beschwerde richtet sich gegen die Nachversteuerung des auf die Anschaffung von Wertpapieren entfallenden Gewinnfreibetrages in Höhe von € 22.205,23.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den dem Bundesfinanzgericht von der Abgabenbehörde vorgelegten Unterlagen und den Einkommensteuerbescheiden 2015 bis 2018. Dagegen sprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich. Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Sachverhaltsfeststellungen sind unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1. Gesetzliche Grundlagen

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

§ 10 Abs. 5 EStG 1988 lautet auszugsweise:

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

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

...“

3.1.2. Zum streitgegenständlichen Fall

Strittig ist, ob der für die Anschaffung von Wertpapieren in den Jahren 2015 - 2017 im Rahmen eines Betriebes geltend gemachte Gewinnfreibetrag gemäß § 10 EStG 1988 anlässlich der Aufgabe des Betriebes im Jahr 2018 gewinnerhöhend anzusetzen ist.

Unbestritten ist, dass die Wertpapiere Teil des Betriebsvermögens des Betriebes als *****Betrieb***** waren und die im § 10 Abs. 5 EStG 1988 geforderte Mindestbeholdedauer von vier Jahren zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe mit Ende Dezember 2018 noch nicht abgelaufen war.

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

Für den Fall der Betriebsaufgabe sieht Univ. -Prof. Dr. Reinhold Beiser folgende Lösung vor: *„Wird ein Betrieb aufgegeben, so bleiben die Wertpapiere für einen investitionsbedingten Gewinnfreibetrag notwendiges, nachträgliches Betriebsvermögen, soweit sie bis zum Ablauf der Behaltefrist gehalten werden: Anschaffen und Halten sind durch den betrieblichen GFB verursacht (veranlasst/bedingt). Erst mit dem Ablauf der Behaltefrist von vier Jahren erlischt diese betriebliche Veranlassung und damit auch die Qualität als notwendiges Betriebsvermögen“* (Beiser in SWK 9/2017, 499).

Die Auffassung des Bf. vermag nicht zu überzeugen. Wie das Bundesfinanzgericht zu dieser Frage bereits in verschiedenen Entscheidungen (vgl. ua. BFG 14.5.2018, RV/7100382/2013; BFG 8.7.2019, RV/4100465/2018; BFG 1.2.2021, RV/5100968/2018; BFG 14.4.2021, RV/2100178/2021) ausgeführt hat, müssen Wertpapiere, für die eine Inanspruchnahme des Gewinnfreibetrages nach § 10 EStG 1988 begehrt wurde, ab dem Anschaffungszeitpunkt mindestens vier Jahre dem Anlagevermögen des Betriebes gewidmet sein. Eine Betriebsaufgabe führt hinsichtlich der nicht veräußerten Wertpapiere dazu, dass diese aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden werden und nunmehr dem Privatvermögen des ehemaligen Betriebsinhabers zuzurechnen sind. Auf ein nachträgliches Halten der Wertpapiere nach erfolgter Betriebsaufgabe kommt es nicht mehr an.

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

Hat der wertpapiergedeckte Gewinnfreibetrag den Charakter einer Begünstigung zur Stärkung des Betriebskapitals, setzt er die Existenz eines Betriebes voraus, damit diese Zielsetzung erreicht werden kann. Nach Betriebsveräußerung oder -aufgabe können vom bisherigen Betriebsinhaber keine betrieblichen Investitionen mehr getätigt werden; Betriebskapital ist in diesem Fall naturgemäß nicht mehr erforderlich. Der Einhaltung der Behaltefrist nach erfolgter Betriebsaufgabe als „*Betriebsvermögen ohne Betrieb*“ fehlt somit jeder Sinn, eben weil es den Betrieb, dessen Kapital gestärkt werden könnte, nicht mehr gibt. Es ist somit auch sachlich keineswegs geboten, eine Dispositionsbefugnis weiter einzuräumen. Mit der Betriebsaufgabe hat der Bf. den betrieblichen Zusammenhang in Bezug auf die Wertpapiere gelöst und eine Disposition getroffen, für die das Gesetz die Konsequenz der Nachversteuerung vorsieht.

„Im Fall einer Betriebsaufgabe gelangen die Wirtschaftsgüter ins Privatvermögen, was die Nachversteuerung auslöst“ (Hirschler/Böhler/Leo in Ehrke-Rabel/Hirschler/Petriz/Sutter, Einkommensteuer Kommentar zu § 10 EStG Rz 28).

Im gegenständlichen Beschwerdefall sind die Wertpapiere somit mit der erfolgten Betriebsaufgabe des Bf. mit Ende Dezember 2018 vorzeitig aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden und ins Privatvermögen gelangt. Da mit der Betriebsaufgabe die betriebliche Sphäre erlosch und die Wertpapiere in die private Sphäre des Bf. übergingen, ist der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag gem. § 10 Abs. 5 EStG 1988 gewinnerhöhend anzusetzen.

Die Nachversteuerung ist Teil des Aufgabegewinnes im Sinne des § 24 EStG 1988 (vgl. Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2020, § 10 Rz. 31, Heinrich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴, § 10 Tz 67).

Auch im vorliegenden Fall schließt sich das erkennende Gericht der bisherigen einheitlichen Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes und den überwiegend gleichlautenden Literaturmeinungen an.

Für den beschwerdegegenständlichen Fall ergibt sich daraus, dass die Wertpapiere, die in den Jahren 2015 bis 2017 für den Betrieb angeschafft wurden, mit der erfolgten Betriebsaufgabe des Bf. mit Ende Dezember 2018 vorzeitig aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden sind. Der Anteil des aufgelösten investitionsbedingten Gewinnfreibetrages in Höhe von € 22.205,23, der auf die Anschaffung dieser Wertpapiere entfällt, ist gem. § 10 Abs. 5 EStG 1988 gewinnerhöhend in Ansatz zu bringen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Zur Frage der Nachversteuerung von mit Wertpapieren gedeckten Gewinnfreibeträgen bei einer Betriebsaufgabe existiert zwar eine Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes und gibt es auch eine nahezu einhellige Lehrmeinung, aber eine einschlägige Rechtsprechung des VwGH – explizit bezüglich der Betriebsaufgabe – fehlt bisher. Daher war die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof zuzulassen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 29. April 2026