



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Maria Grohe und die weiteren Mitglieder Dr. Hans Blasina, Mag. Petra-Maria Ibounig und Mag. Martin Saringer über die Berufung des Bw, vertreten durch Baldinger & Partner Untern. u StB GmbH, 1180 Wien, Ferrogasse 37, vom 13. Juli 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 9. Juni 2011 betreffend Einkommensteuer 2009 nach der am 11. April 2013 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) ist Architekt und hat am 21.12.2010 seine Steuererklärung für das Rumpfwirtschaftsjahr 1.- 31.1.2009 abgegeben unter Beilage von Gewinnermittlung 2009 (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) samt Verzeichnis Freibetrag für investierte Gewinne (FBiG) 2009, Ermittlung des Übergangsergebnisses zum 31.1.2009 und Bilanz zum 31.1.2009. Dabei wurde dem Finanzamt mitgeteilt, dass der Betrieb des Bw in die neugegründete AGmbH gemäß Art III UmgrStG eingebracht worden sei.

Mit Vorhalt vom 24.2.2011 stellt das Finanzamt fest, der Gewinn des Rumpfwirtschaftsjahres betrage 162.313,92 Euro. Ab 1.2.2009 erzielt der Bw nur mehr Einkünfte als Geschäftsführer mit einem Gewinn von 3.735,48 Euro. Aufgrund von am 20.12.2009 angeschafften Wertpapieren im Wert von 16.160 Euro werde ein FBiG in Höhe von 16.160 Euro geltend

gemacht. Ein solcher Freibetrag könne aber nur zu Lasten des Gewinnes jenes Betriebes geltend gemacht werden, in dem diese Wertpapiere dem Anlagevermögen ab dem Anschaffungszeitpunkt mindestens vier Jahre gewidmet seien (§ 10 Abs 3 Z 2 EStG). Im Anschaffungszeitpunkt habe der Bw nur den „Betrieb“ der Geschäftsführertätigkeit ausgeübt und daher der FBiG nur zu Lasten dieses Gewinnes, also 3.735,48 Euro, gebildet werden können, woraus sich bloß ein Freibetrag von 373,55 Euro ergebe. Daher werde um Vorlage einer berichtigten Einkommensteuererklärung 2009 und des gesonderten Verzeichnisses gemäß § 10 Abs 7 Z 2 EStG ersucht.

Der Bw entgegnet darauf, dass § 10 EStG auf die Anschaffung im Kalenderjahr abstelle, eine Einschränkung des Anschaffungszeitpunktes auf das Rumpfwirtschaftsjahr sei nicht ersichtlich. Weiters sei die Einbringung eines Betriebes, der die Geltendmachung des FBiG ermöglicht hat, unschädlich, wenn der Rechtsnachfolger die vierjährige Behaltesdauer erfülle. Die am 15.12. erworbenen Wertpapiere seien in das Anlageverzeichnis des Rechtsnachfolgers (der GmbH) aufgenommen worden. Zur Stützung seiner Rechtsmeinung verweist der Bw auf *Sulz/Andreas*, SWK 2008, S 498, denen zufolge bei unterjährigen rückwirkenden Umgründungsstichtagen begünstigte Wirtschaftsgüter bis zu jenem Tag angeschafft werden könnten, bis zu welchem sie ohne rückwirkende Umgründung beim übertragenden Rechtsträger angeschafft hätten werden können.

Im daraufhin erlassenen Einkommensteuerbescheid 2009 vom 7.6.2011 wurde der FBiG in Höhe von 16.160 Euro nicht anerkannt. Die dazu gesondert ergangene Begründung gleicht dem Vorhalt vom 24.2.2011. Der SWK-Beitrag setze sich nicht fundiert mit der entsprechenden Gesetzesbestimmung auseinander, § 10 Abs 3 Z 2 EStG idF BudBG 2007 werde nicht einmal erwähnt. Der maximal zustehende Freibetrag von 373,55 Euro könne nur bei Vorlage einer berichtigten Einkommensteuererklärung 2009 bis zur Rechtskraft des Bescheides berücksichtigt werden (§ 10 Abs 7 EStG).

In der Berufung vom 13.7.2011 wiederholt der Bw seine Rechtsansicht und führt ergänzend aus: Bei der Formulierung des § 10 Abs 3 Z 2 EStG idF BudBG 2007 werde ausdrücklich auf die Betriebsbezogenheit der Steuerbegünstigung abgestellt. Der Betrieb des Bw werde im Rechtskleid der GmbH fortgeführt. Die Ansicht, eine Anschaffung begünstigter Wirtschaftsgüter hätte im Rumpfwirtschaftsjahr 1.-31.1.2009 erfolgen müssen, finde im Gesetz keine Deckung. Das Gesetz gehe vielmehr mangels gegenteiliger Bestimmung vom gesamten Kalenderjahr als möglichem Anschaffungszeitraum aus. Weiters sei die Intention des Gesetzgebers bei Schaffung des UmgrStG zu beachten, Rechtsformwechsel erfolgsneutral und ohne Sanktionen zu ermöglichen. Eine Versagung des Gewinnfreibetrages liefe dem Gesetzeszweck des UmgrStG zuwider, Rechtsformwechsel von Betrieben steuerneutral zu

halten. Eine fundiertere Auseinandersetzung mit dem Thema als den zitierten SWK-Beitrag gebe es nicht.

Nach Aufforderung durch die Rechtsmittelbehörde legte der Bw Anlagenverzeichnis und Buchungsjournalauszüge sowie den Einbringungsvertrag samt Einbringungsbilanz mit Schreiben vom 31.1.2013 vor. Erläuternd dazu wird ausgeführt, die gegenständlichen Wertpapiere seien über ein Bankkonto angeschafft worden, das auf den Bw laute, jedoch in die GmbH im Rahmen der Einbringung mitübertragen worden sei. Der ursprüngliche Buchungssatz zum Wertpapiererwerb lautete am 10.12.2009 „Verrechnungskonto Bw an Bankkonto“, weil die Buchhalterin über den Zweck des Wertpapierkaufes nicht informiert gewesen sei. Im Zuge der Bilanzierung zum 31.1.2010 sei die Korrekturbuchung „Wertpapiere des Anlagevermögens an Verrechnungskonto Bw“ erfolgt, weil die Wertpapiere dem Betrieb zugeordnet werden sollten, aus dem der FBiG in Anspruch genommen werden sollte. Die Wertpapiere seien durch die neu gegründete GmbH angeschafft und aus ihrem Vermögen bezahlt worden, weshalb sie in deren Eigentum gestanden hätten.

In der am 11. April 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurden die bisherigen Vorbringen wiederholt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Entscheidung liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Der Bw ist Architekt als Einzelunternehmer und ermittelt seinen Gewinn nach § 4 Abs 3 EStG. Mit Einbringungsvertrag vom 22.10.2009 bringt er sein Einzelunternehmen in eine von ihm neu errichtete GmbH ein. Die Einbringung nach Art III UmgrStG erfolgt rückwirkend zum 31.1.2009, Bilanzstichtag der GmbH ist der 31.1. Im Zuge der Einbringung wird ein Übergangsgewinn ermittelt.

Laut Einbringungsbilanz wird auf die GmbH unter anderem das Bank Austria-Konto Nr 00000 übertragen, welches weiterhin auf den Namen des Bw lautet. Unter der gleichen Kontonummer wird bei der Bank Austria ein Wertpapierdepot lautend auf den Bw geführt. Über besagtes Bankkonto wurden am 15.12.2009 Wertpapiere um 16.160 Euro erworben, die auf das genannte Wertpapierdepot gutgeschrieben wurden. Der Erwerb erfolgte durch die GmbH in ihr Anlagevermögen des vom Bw übernommenen Betriebes. Die zunächst fälschlich als Verrechnungsverbindlichkeit erfolgte Einbuchung wurde im Rahmen der Bilanzierung richtiggestellt und die Wertpapiere bei der GmbH aktiviert.

Aus der Einbringungsbilanz geht eindeutig hervor, dass das Konto, von dem der Erwerb der Wertpapiere finanziert worden ist, der GmbH zuzurechnen ist. Dass die ursprüngliche Buchung auf Verrechnungskonto ein bloßer Buchungsfehler war und die Wertpapiere von vornherein dem Anlagevermögen der anschaffenden GmbH zuzurechnen sind, konnte durch die vorgelegte Bilanz im Zusammenhang mit dem geplanten Verwendungszweck der Wertpapiere vom Bw nachgewiesen werden.

§ 10 EStG lautet in der 2009 anzuwendenden Fassung (BGBl I 2007/99) auszugsweise:

(1) Natürliche Personen, die den Gewinn eines Betriebes gemäß § 4 Abs. 3 ermitteln, können bei der Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren körperlichen Anlagegütern oder von Wertpapieren gemäß § 14 Abs. 7 Z 4 einen Freibetrag für investierte Gewinne bis zu 10 % des Gewinnes, ausgenommen Übergangsgewinne (§ 4 Abs. 10) und Veräußerungsgewinne (§ 24), höchstens jedoch 100 000 Euro gewinnmindernd geltend machen. Der Höchstbetrag von 100 000 Euro steht jedem Steuerpflichtigen im Kalenderjahr nur einmal zu. Der Freibetrag für investierte Gewinne kann nur im Jahr der Anschaffung oder Herstellung der Wirtschaftsgüter geltend gemacht werden und ist mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten begrenzt. [...]

(3) Der Freibetrag für investierte Gewinne kann nur zu Lasten des Gewinnes jenes Betriebes geltend gemacht werden, in dem [...] 2. im Falle der Anschaffung von Wertpapieren gemäß § 14 Abs. 7 Z 4 diese dem Anlagevermögen ab dem Anschaffungszeitpunkt mindestens vier Jahre gewidmet werden [...].

(6) Im Falle der Übertragung eines Betriebes ist der gewinnerhöhende Ansatz (Abs. 5) beim Rechtsnachfolger vorzunehmen. Im Falle des Wechsels der Gewinnermittlungsart oder im Falle der Übertragung eines Betriebes ist der gewinnerhöhende Ansatz nur dann vorzunehmen, wenn die Wirtschaftsgüter, für die der Freibetrag für investierte Gewinne geltend gemacht worden ist, vor Ablauf der Frist ausscheiden oder verbracht (Abs. 5) werden.

(7) Voraussetzungen für die Geltendmachung des Freibetrages für investierte Gewinne sind:

1. Der Freibetrag für investierte Gewinne wird in der Steuererklärung an der dafür vorgesehenen Stelle getrennt hinsichtlich körperlicher Wirtschaftsgüter und Wertpapiere ausgewiesen. Eine Berichtigung einer unrichtigen oder unterlassenen Eintragung ist bis zum Eintritt der Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuer oder Feststellungsbescheides (§ 188 BAO) möglich.

2. Der Freibetrag für investierte Gewinne wird im Anlageverzeichnis (§ 7 Abs. 3) bei den jeweiligen Wirtschaftsgütern ausgewiesen. Wertpapiere gemäß § 14 Abs. 7 Z 4, für die ein Freibetrag in Anspruch genommen wird, sind in ein gesondertes Verzeichnis aufzunehmen, das der Abgabenbehörde auf Verlangen vorzulegen ist.

Art III UmgrStG lautet auszugsweise:

§ 12. (1) Eine Einbringung im Sinne dieses Bundesgesetzes liegt vor, wenn Vermögen (Abs. 2) auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) und einer Einbringungsbilanz (§ 15) nach Maßgabe des § 19 einer übernehmenden Körperschaft (Abs. 3) tatsächlich übertragen wird. Voraussetzung ist, dass das Vermögen am Einbringungstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, für sich allein einen positiven Verkehrswert besitzt. Der Einbringende hat im Zweifel die Höhe des positiven Verkehrswertes durch ein begründetes Gutachten eines Sachverständigen nachzuweisen.

(2) Zum Vermögen zählen nur 1. Betriebe und Teilbetriebe, die der Einkunftszielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 dienen, wenn sie zu einem Stichtag eingebraucht werden, zu dem eine Bilanz (§ 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) für den gesamten Betrieb des Einbringenden vorliegt [...].

§ 13. (1) Einbringungsstichtag ist der Tag, zu dem das Vermögen mit steuerlicher Wirkung auf die übernehmende Körperschaft übergehen soll. Der Stichtag kann auch auf einen Zeitpunkt vor Unterfertigung des Einbringungsvertrages rückbezogen werden. In jedem Fall ist innerhalb einer Frist von neun Monaten nach Ablauf des Einbringungsstichtages (§ 108 der Bundesabgabenordnung)

- die Anmeldung der Einbringung im Wege der Sachgründung bzw. einer Kapitalerhöhung zur Eintragung in das Firmenbuch und

- in den übrigen Fällen die Meldung der Einbringung bei dem für die Erhebung der Körperschaftsteuer der übernehmenden Körperschaft zuständigen Finanzamt vorzunehmen. [...]

(2) Einbringungsstichtag kann nur ein Tag sein, zu dem das einzubringende Vermögen dem Einbringenden zuzurechnen war.

§ 14. (1) Bei der Einbringung von Betrieben und Teilbetrieben endet für das eingebauchte Vermögen das Wirtschaftsjahr des Einbringenden mit dem Einbringungsstichtag. [...]

(2) Die Einkünfte des Einbringenden sind hinsichtlich des einzubringenden Vermögens so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Einbringungsstichtages erfolgt wäre.

§ 15. Bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen und zu einem Betriebsvermögen gehörenden Kapitalanteilen ist zum Einbringungsstichtag eine Einbringungsbilanz aufzustellen, in der das einzubringende Vermögen nach Maßgabe des § 16 und das sich daraus ergebende Einbringungskapital darzustellen ist. [...]

§ 16. (5) Abweichend von § 14 Abs. 2 kann bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen das nach § 14 Abs. 1 anzusetzende Vermögen, sofern die Voraussetzungen des § 12 gewahrt bleiben, in folgender Weise verändert werden:

1. Entnahmen und Einlagen, die in der Zeit zwischen dem Einbringungsstichtag und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages getätigt werden, können an Stelle der Erfassung als Verrechnungsforderung oder -verbindlichkeit gegenüber der übernehmenden Körperschaft zurückbezogen werden. Diese Vorgänge gelten als mit Ablauf des Einbringungsstichtages getätigt, wenn sie in der Einbringungsbilanz durch den Ansatz einer Passivpost für Entnahmen oder einer Aktivpost für Einlagen berücksichtigt werden.

2. Neben der in Z 1 genannten Passivpost kann eine weitere Passivpost für vorbehaltene Entnahmen in folgender Weise gebildet werden: [...]

3. Bis zum Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages können vorhandene Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens einschließlich mit ihnen unmittelbar zusammenhängendes Fremdkapital und vorhandene Verbindlichkeiten zurückbehalten werden. Ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Wirtschaftsgütern und Fremdkapital ist jedenfalls nicht mehr gegeben, wenn die Wirtschaftsgüter am Einbringungsstichtag bereits länger als sieben Wirtschaftsjahre durchgehend dem Anlagevermögen zuzuordnen waren. Das Zurückbehalten gilt durch die Nichtaufnahme in die Einbringungsbilanz als eine mit Ablauf des Einbringungsstichtages getätigte Entnahme beziehungsweise Einlage, sofern der Vorgang nicht unter Z 4 fällt.

4. Wirtschaftsgüter und mit diesen unmittelbar zusammenhängendes Fremdkapital können im verbleibenden Betrieb des Einbringenden zurückbehalten oder aus demselben zugeführt

werden. Diese Vorgänge gelten durch die Nichtaufnahme bzw. Einbeziehung in die Einbringungsbilanz als mit Ablauf des Einbringungstichtages getätigt. [...]

Zentrale Norm für die Streitfrage ist § 10 Abs 1 EStG in der 2009 geltenden Fassung, der für das Streitjahr folgende Anwendungsvoraussetzungen festlegt:

1. Natürliche Personen,
2. die den Gewinn eines Betriebes gemäß § 4 Abs. 3 ermitteln,
3. können bei der Anschaffung

einen Freibetrag für investierte Gewinne geltend machen.

Im vorliegenden Fall erfolgte die Anschaffung durch eine juristische Person, die ihren Gewinn nach § 5 EStG ermittelt. Die Formulierung „bei der Anschaffung“ lässt darauf schließen, dass die Anschaffung in jenes Wirtschaftsjahr fallen muss, in dem der Gewinn entstanden ist. Mit dem Einbringungstichtag endet jedoch das Wirtschaftsjahr des Übertragenden (§ 14 Abs 1 UmgrStG).

Dass für den Höchstbetrag auf das Kalenderjahr abgestellt wird, vermag am Zurechnungserfordernis der Anschaffung im Wirtschaftsjahr der Geltendmachung des FBiG nichts zu ändern, zumal die Unterscheidung bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG grundsätzlich nicht erforderlich ist. Diese Interpretation steht auch im Einklang mit der Historie des § 10 EStG. Die Vorgängerbestimmung (IFB) lautete auszugsweise (§ 10 Abs 1 EStG): „*Bei der Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren Anlagegütern kann der Steuerpflichtige einen Investitionsfreibetrag von höchstens 9% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd geltend machen. ... Bilanzierende Steuerpflichtige müssen die Investitionsfreibeträge eines jeden Wirtschaftsjahres in einer Summe gesondert bezeichnet ausweisen.*“ Die Nachfolgebestimmung (GFB) lautet auszugsweise (§ 10 Abs 1 Z 5 EStG): „*Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag kann für das Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung begünstigter Wirtschaftsgüter (Abs 3) geltend gemacht werden.*“ Beide Vorschriften, IFB und GFB, stehen auch Bilanzierern offen, was das explizite Hinweisen auf das möglicherweise vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahr erforderlich macht.

Wie schon erwähnt, ist das Kalenderjahr nur für die Berechnung des Höchstbetrages des FBiG von Bedeutung („*Der Höchstbetrag von 100 000 Euro steht jedem Steuerpflichtigen im Kalenderjahr nur einmal zu.*“). Für den Zeitpunkt der Geltendmachung stellt das Gesetz neutral auf das Jahr ab („*Der Freibetrag für investierte Gewinne kann nur im Jahr der*

*Anschaffung oder Herstellung der Wirtschaftsgüter geltend gemacht werden"). Für die Anschaffung selbst ist jedoch das Wirtschaftsjahr entscheidend (arg. „**bei** der Anschaffung“).*

Zwar läge die im erstinstanzlichen Verfahren strittige Betriebszugehörigkeit der angeschafften Wertpapiere (§ 10 Abs 3 EStG) vor, doch scheitert die Geltendmachung des FBiG in der begehrten Höhe schon an den grundlegendsten Tatbestandselementen des § 10 Abs 1 EStG.

Dem Bw ist zwar insoweit Recht zu geben, dass ein Betriebsübergang etwa im Rahmen einer Umgründung nach § 10 Abs 6 EStG für den FBiG unschädlich ist. Wie der Bw richtig feststellt, dient das UmgrStG der Steuerneutralität von Umgründungsvorgängen. Weshalb Erwerbe der übernehmenden Körperschaft, die nach abgeschlossener Umgründung erfolgen, auf diese Neutralität ausstrahlen sollen, ist dem Senat unerfindlich.

Vor dem Einbringungsstichtag erfolgte Rechtsakte wirken im Rahmen der Buchwertfortführung auf die übernehmende Körperschaft fort. Nach dem Einbringungsstichtag von der GmbH bewirkte Rechtsakte können jedoch nicht umgekehrt auf die übertragende Person zurückwirken. Die von *Sulz/Andreaus* (SWK 2008, S 498) vertretene Rechtsansicht wird vom entscheidenden Senat nicht geteilt. Das UmgrStG ermöglicht eine bis zu neun Monate zurückwirkende Einbringung unter Beibehalt der Steuerneutralität. Der Steuerpflichtige ist jedoch nicht zur Rückwirkung gezwungen. Begibt er sich durch den Entschluss, die Rückwirkungsmöglichkeit in Anspruch zu nehmen, einer anderen abgabenrechtlichen Gestaltungsmöglichkeit, liegt diese Wirkung in seiner freien Entscheidung.

Der Steuerpflichtige hat es gerade als Alleingesellschafter durch die Wahl des Umgründungsstichtages selbst in der Hand, zu entscheiden, wie lange die steuerlichen Wirkungen eines Einzelunternehmens bestehen bzw. ab wann die steuerlichen Wirkungen einer Körperschaft eintreten. Für das zum Einbringungsstichtag vorhandene Betriebsvermögen (§ 13 Abs 2 UmgrStG) können die Begünstigungen des UmgrStG in Anspruch genommen werden. Nach dem Einbringungsstichtag erfolgende Rechtsakte sind grundsätzlich nicht mehr umgründungsbedingt wertneutral zu halten, eine Rückbeziehung auf den Einbringungsstichtag kommt nur nach Maßgabe des § 16 Abs 5 UmgrStG in Betracht. Nach dem Einbringungsstichtag gelegene Anschaffungen im Rahmen des § 10 EStG sind davon nicht erfasst.

Durch die vom Senat vertretene Sichtweise wird der Zweck des UmgrStG, Rechtsformwechsel nicht zu behindern, ohne darüber hinausreichende Privilegien einzuräumen, nicht vereitelt. Nach erfolgter Umgründung von der GmbH gesetzte Rechtsakte begünstigend auf den Einzelunternehmer zurückwirken zu lassen, ginge über die Neutralstellung des Umgründungsvorganges hinaus.

Zweck des § 10 EStG ist es, im Wirtschaftsjahr getätigte Investitionen bis zum Ausmaß eines bestimmten Prozentsatzes vom Gewinn zu begünstigen (829/A BlgNR XXII. GP). Dass kurz vor dem „Bilanzstichtag“ steueroptimierende Anschaffungen möglich sind, ist bloß Ausfluss, nicht Zweck der Regelung, eine umgründungssteuerliche Begünstigung dieser Gestaltungsmöglichkeit ist nicht geboten.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: Niederschrift über mündliche Berufungsverhandlung vom 11.4.2013

Wien, am 16. April 2013