

**BFG**

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RV/3100582/2015

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. RR in der Beschwerdesache Bf, Anschrift, vertreten durch Vertreter, über die Beschwerde vom 8. März 2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Landeck Reutte vom 5. Februar 2013 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind der Beschwerdevorentscheidung vom 10. April 2015 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige betrieb ab dem Jahr 1999 in der Rechtsform eines nicht im Firmenbuch eingetragenen Einzelunternehmens ein Ziviltechnikerbüro, welches mit Einbringungsvertrag vom 23.9.2009 rückwirkend zum 1.1.2009 gemäß Art III UmgrStG in eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung eingebracht wurde.

Anlässlich einer den Abgabepflichtigen betreffenden abgabenbehördlichen Prüfung wurde unter TZ 1 des BP-Berichtes u.a. die Feststellung getroffen, dass anlässlich der Einbringung des Einzelunternehmens gemäß dem Einbringungsvertrag vom 23.9.2009 Wertpapiere, für welche im Zuge der Anschaffung ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag geltend gemacht wurde, als Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens rückbezogen zurückbehalten worden seien (Anschaffungsdatum 10.12.2007 bzw. 18.12.2008 mit einem Wert von 20.770 € bzw. 30.825 €). Da das Einzelunternehmen in dieser Form ab 1.1.2009 nicht mehr existiere, seien die Wertpapiere damit aus dem Betriebsvermögen gem. § 10 Abs. 5 EStG ausgeschieden und folglich als in das Privatvermögen entnommen zu werten. Weil die Behaltefrist von vier Jahren für die Wertpapiere im Sinne der Bestimmung des § 10 Abs. 5 Z 1 EStG 1988 nicht eingehalten worden sei, seien die Freibeträge für investierte Gewinne gewinnerhöhend anzusetzen. Dazu wurde auf die RZ 3723 der Einkommensteuerrichtlinien verwiesen.

Das Finanzamt schloss sich in weiterer Folge den Feststellungen der Betriebsprüfung an, nahm das Verfahren betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 wieder auf und erließ einen den Feststellungen der Betriebsprüfung entsprechenden Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009.

Gegen diesen Bescheid wurde durch den steuerlichen Vertreter Beschwerde erhoben und nach Ergehen einer abweisenden Beschwerdeentscheidung ein Vorlageantrag eingebracht.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 10 Abs. 1 EStG 1988 kann bei natürlichen Personen bei der Gewinnermittlung eines Betriebes ein Gewinnfreibetrag bis zu 13% des Gewinnes, insgesamt jedoch höchstens 100.000 Euro im Veranlagungsjahr geltend gemacht werden.

Gemäß § 10 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 steht der Gewinnfreibetrag dem Steuerpflichtigen für jedes Kalenderjahr einmal bis zu einer Bemessungsgrundlage von 30.000 Euro zu (Grundfreibetrag). Erzielt der Steuerpflichtige Einkünfte aus mehreren Betrieben, ist der Grundfreibetrag nach Wahl des Steuerpflichtigen zuzuordnen. Wird vom Wahlrecht nicht Gebrauch gemacht, ist der Grundfreibetrag im Verhältnis der Gewinne zuzuordnen.

Übersteigt die Bemessungsgrundlage den Betrag von 30 000 Euro, kann gemäß § 10 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag geltend gemacht werden, soweit

- der Gewinn die Bemessungsgrundlage des zugeordneten Grundfreibetrages übersteigt und
- der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag durch Anschaffungs- oder Herstellungskosten begünstigter Wirtschaftsgüter gemäß Abs. 3 gedeckt ist.

Gemäß § 10 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 sind begünstigte Wirtschaftsgüter im Sinne des Abs. 1 Z 3 auch Wertpapiere gemäß § 14 Abs. 7 Z 4, die dem Anlagevermögen eines inländischen Betriebes oder einer inländischen Betriebsstätte ab dem Anschaffungszeitpunkt mindestens vier Jahre gewidmet werden, vorbehaltlich Abs. 5 Z 2 und Z 3.

Scheiden Wirtschaftsgüter, für die der Freibetrag für investierte Gewinne geltend gemacht worden ist, vor Ablauf der Frist von vier Jahren aus dem Betriebsvermögen aus oder werden in eine Betriebsstätte außerhalb des EU/EWR-Raumes verbracht, so ist gemäß § 10 Abs. 5 Z 1 EStG 1988 in der für den Streitzeitraum maßgeblichen Fassung der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag insoweit gewinnerhöhend anzusetzen. Der gewinnerhöhende Ansatz hat im Jahr des Ausscheidens oder des Verbringens zu erfolgen.

Gemäß § 10 Abs. 6 EStG 1988 ist im Falle der Übertragung eines Betriebes der gewinnerhöhende Ansatz (Abs. 5) beim Rechtsnachfolger vorzunehmen. Im Falle der Übertragung eines Betriebes ist der gewinnerhöhende Ansatz nur dann vorzunehmen, wenn die Wirtschaftsgüter, für die der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag geltend gemacht worden ist, vor Ablauf der Frist ausscheiden oder verbracht (Abs. 5) werden.

Unstrittig ist im vorliegenden Fall, dass die Wertpapiere im Rahmen der Einbringung des Betriebes des Einzelunternehmens in die Gesellschaft mit beschränkter Haftung vom Beschwerdeführer zurückbehalten wurden und nicht in die Gesellschaft mit beschränkter Haftung eingebracht wurden.

Streit besteht hinsichtlich der Frage, ob der diesbezüglich geltend gemachte investitionsbedingte Gewinnfreibetrag insoweit gewinnerhöhend anzusetzen ist.

Grundsätzlich ist gemäß § 10 Abs. 5 Z 1 EStG der Gewinnfreibetrag gewinnerhöhend anzusetzen ist, wenn die im Zuge der Geltendmachung eines Gewinnfreibetrages angeschafften Deckungswirtschaftsgüter vor Ablauf der Behaltefrist aus dem Betriebsvermögen ausscheiden.

Soweit dazu in der Beschwerde vorgebracht wurde, dass die Wertpapiere im Zuge der Einbringung zurückbehalten worden seien, aber „immer wörtlich – im Betriebsvermögen – des Steuerpflichtigen verliehen,“ seien und im Anlageverzeichnis ausgewiesen würden und der Abgabepflichtige als Geschäftsführer der Gesellschaft mit beschränkter Haftung weiterhin Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit erziele und somit „die Wirtschaftsgüter lt. § 10 Abs. 5 EStG 1988 nicht aus seinem Betriebsvermögen ausgeschieden“ seien, ist darauf hinzuweisen, dass dieser Ansicht nur dann zu Folgen wäre, wenn vom

Beschwerdeführer lediglich ein Teilbetrieb des Ziviltechnikerbüros in die Gesellschaft mit beschränkter Haftung eingebracht worden wäre bzw. der Beschwerdeführer weiterhin im Rahmen eines Einzelunternehmens Ziviltechniker-Leistungen erbringen würde. Da aber vom Beschwerdeführer ab der Einbringung des Betriebes (Unternehmens) in die Gesellschaft mit beschränkter Haftung keinerlei Ziviltechnikerleistungen mehr im Rahmen des Einzelunternehmens erbracht wurden (vielmehr wurden vom Beschwerdeführer nur mehr Einkünfte aus der Tätigkeit als Geschäftsführer erklärt) und darüberhinaus gemäß dem Einbringungsvertrag der **gesamte** Betrieb bzw. das **gesamte** Betriebsvermögen des Einzelunternehmens mit Ausnahme der streitgegenständlichen Wertpapiere und einer Tiefgarage als Sacheinlage in die Gesellschaft mit beschränkter Haftung eingebracht wurde, wurde vom Beschwerdeführer kein Teilbetrieb (Restbetrieb) im Rahmen eines Einzelunternehmens fortgeführt. Insoweit sind die Wertpapiere aber zweifelsfrei aus dem Betriebsvermögen des vormals im Rahmen eines Einzelunternehmens geführten Ziviltechnikerbetriebes ausgeschieden und ist der streitgegenständlich geltend gemachte investitionsbedingte Gewinnfreibetrag daher im Sinne der gesetzlichen Bestimmung gewinnerhöhend anzusetzen.

Wenn im Vorlageantrag (erstmalig) vorgebracht wurde, dass im Zeitpunkt der Einbringung die Absicht bestanden hätte, zukünftig Ziviltechnikergutachten im Rahmen des Einzelunternehmens und nicht im Rahmen der neu gegründeten Gesellschaft mit beschränkter Haftung abzurechnen und die Wertpapiere deshalb für zukünftige Investitionen im Zusammenhang mit der Gutachter-Tätigkeit im Einzelunternehmen verbleiben hätten sollen, so ist hiezu anzumerken, dass in der Homepage der Gesellschaft mit beschränkter Haftung unter der Rubrik Leistungen u.a. „Gutachten“ angeführt sind und im übrigen vom Beschwerdeführer im Rahmen seiner Einkünfte aus selbständiger Arbeit in der Folge für die Jahre 2010 bis 2015 ausschließlich die Einnahmen als Geschäftsführer erklärt wurden, aber keine solche aus einer gutachterlichen Tätigkeit. Insoweit erscheint das diesbezügliche Vorbringen im Vorlageantrag nicht zutreffend.

Weiters wird auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung verwiesen. Danach kommt es nämlich - unter Bezugnahme auf Jakom, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 7. Auflage, § 10, RZ 29, - auch dann zu einer Nachversteuerung, wenn die begünstigten Wirtschaftsgüter anlässlich der Entnahme in einen anderen oder neuen Betrieb überführt und weiterhin betrieblich genutzt werden und würde anderes nur gelten, wenn Wirtschaftsgüter im Rahmen von Teilbetriebsübertragungen im Restbetrieb verbleiben würden. In diesem Fall würde die Behaltefrist beim Übertragenden weiterlaufen und würde dies auch bei Umgründungsvorgängen gelten.

Ergänzend wird angemerkt, dass die maßgebliche gesetzliche Bestimmung (vgl. dazu § 10 Abs. 1 Z 2 vorletzter und letzter Satz EStG) dem Wortlaut nach grundsätzlich zwischen mehreren Betrieben eines einzelnen Steuerpflichtigen unterscheidet. Nach dieser Bestimmung ist nämlich der Grundfreibetrag nach Wahl des Steuerpflichtigen zuzuordnen, wenn der Steuerpflichtige Einkünfte aus mehreren Betrieben erzielt. Daraus ist aber abzuleiten, dass der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag bereits dann gewinnerhöhend

anzusetzen ist, wenn die im Zuge der Geltendmachung des Gewinnfreibetrages angeschafften Deckungswirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen jenes Betriebes ausscheiden, für den im Rahmen der Gewinnermittlung ein Gewinnfreibetrag geltend gemacht wurde. Ob diese Wirtschaftsgüter in weiterer Folge unmittelbar in einen anderen Betrieb desselben Steuerpflichtigen überführt werden, ist dabei ohne Belang.

Auch das Vorbringen im Vorlageantrag, dass den beiden vermeintlich verschiedenen Betrieben (Ziviltechnikerbetrieb und Geschäftsführerbetrieb) gemeinsam sei, dass diese einer berufsrechtlichen Befähigung eines Ziviltechnikers bedürfen, um überhaupt betrieben werden zu können, weshalb sich gemäß der RZ 5201 der Einkommensteuerrichtlinien am wirtschaftlichen Gehalt des Betriebes nichts geändert habe, da die berufsrechtliche Befähigung nach wie vor alleine und nur durch den Beschwerdeführer gegeben sei, vermag an dem Umstand nichts zu ändern, dass die Wertpapiere aus dem Betriebsvermögen des Ziviltechnikerbetriebes ausgeschieden sind, weshalb der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag insoweit gewinnerhöhend anzusetzen ist.

Zum weiteren unter Bezugnahme auf die RZ 7924 der Einkommensteuerrichtlinien im Vorlageantrag erstatteten Vorbringen, wonach sich der Betriebsstättenbegriff nach § 29 BAO richte und danach als solche jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung gelte, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (§ 31 BAO) diene bzw als Betriebsstätte insbesondere die Stätte gelten würde, an der sich die Geschäftsleitung befinde und insoweit, sollte man der Ansicht des Finanzamtes folgen, wonach nach Entnahme der Wertpapiere von einer anschließenden Einlage derselben in den „Gesellschaftergeschäftsführerbetrieb“ ausgehen sei, der „Gesellschaftergeschäftsführerbetrieb“ als eine Betriebsstätte gemäß § 29 BAO zu beurteilen sei, welche sich in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union befinde, so wird dabei offenkundig verkannt, dass es sich diesfalls um die Betriebsstätte eines anderen (weiteren) Betriebes des Beschwerdeführers handeln würde und die streitgegenständlichen Wertpapiere damit wiederum aus dem Betriebsvermögen des maßgeblichen Betriebes (Ziviltechnikerbüro) ausgeschieden sind und nicht in eine weitere Betriebsstätte dieses Betriebes verbracht wurden.

Soweit im Vorlageantrag ins Treffen geführt wurde, dass es hinsichtlich der Beurteilung der Frage, ob Betriebs- oder Privatvermögen vorliege, gemäß der Rz 459 der Einkommensteuerrichtlinien in Zweifelsfällen auf die Absicht des Betriebsinhabers ankomme und das Finanzamt es unterlassen habe, die Absichten des Steuerpflichtigen zu prüfen, weshalb fälschlicherweise eine Privatentnahme der Wertpapiere im Zuge des Umgründungsvorganges unterstellt worden sei, ist darauf hinzuweisen, dass die im Einbringungsvertrag festgelegte Zurückbehaltung der Wertpapiere sowie der weitere Umstand, dass die Wertpapiere nicht in der Vermögensbilanz der Gesellschaft mit beschränkter Haftung aufscheinen, die eindeutige Absicht des Beschwerdeführers in Bezug auf eine Entnahme der Wertpapiere unmissverständlich zum Ausdruck bringen. Im übrigen ist darauf hinzuweisen, dass die ins Treffen geführte Richtlinienbestimmung auf

noch nicht fertig gestellte und daher noch nicht benutzbare Wirtschaftsgüter und nicht auf Wertpapiere Bezug nimmt.

Abschließend ist festzuhalten, dass dem Einwand in der Beschwerde, dass die Nachversteuerung nicht nur dem Grunde sondern auch der Höhe nach nicht richtig vorgenommen worden sei, weil der Betrag diesfalls nicht 22.489 € sondern lediglich 19.830,86 € betragen würde, in der Beschwerdevorentscheidung teilweise Folge gegeben wurde. Diese Abänderung in der Beschwerdevorentscheidung steht außer Streit, sodass bezüglich der Abgabefestsetzung auf die Beschwerdevorentscheidung zu verweisen ist.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da sich die streitgegenständliche Gewinnerhöhung aufgrund der Zurückbehaltung der Wertpapiere im Zuge der Einbringung des Betriebes unmittelbar aus der gesetzlichen Bestimmung ableiten lässt, ist die Revision nicht zulässig.

Innsbruck, am 9. August 2017