



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch die Kathan & Partner GmbH & CoKG, 6840 Götzis, Steinbux 2/Am Garnmarkt, vom 14. Jänner 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 15. Dezember 2010 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. betrieb bis zum 31. Dezember 2009 ein technisches Büro für Installations- und Kältetechnik. Mit 31. Dezember 2009 stellte er diesen Betrieb ein.

Der Jahresabschluss für das Jahr 2009 wies einen Bilanzgewinn in Höhe von 59.045,51 € aus, für die Betriebsaufgabe wurde ein Aufgabeverlust in Höhe von -1.033,27 € ermittelt.

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 machte der Bw. offene Fünftelbeträge aus Abfertigungszahlungen 2007 und 2008 in Höhe von -28.822,97 € steuerlich geltend und erklärte nach Abzug des Aufgabeverlustes Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit in Höhe von 29.189,27 €. Ferner beantragte er für den Betrag von 27.500 € die Anwendung des Hälftesteuersatzes für nichtentnommene Gewinne gemäß § 11a EStG 1988.

Das Finanzamt setzte die Einkommensteuer für das Jahr 2010 mit Einkommensteuerbescheid vom Dezember 2010 auf der Grundlage der Einkommensteuererklärung des Bw. fest, die

beantragte Anwendung des Hälftesteuersatzes gemäß § 11a EStG 1988 für den Betrag von 27.000 € lehnte es aber ab. Zur Begründung führte es aus, das Ziel des § 11a EStG 1988 - die langfristige Stärkung des betrieblichen Eigenkapitals - könne nicht mehr erreicht werden, wenn der Betrieb im Jahr der Geltendmachung der Steuerbegünstigung aufgegeben werde und am Ende des Gewinnermittlungszeitraumes kein betriebliches Eigenkapital mehr vorhanden sei. Ferner verwies es auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 9. April 2010, RV/0826-W/08, mit der die Anwendung der begünstigten Besteuerung gemäß § 11a EStG 1988 für Gewinne des Jahres der Betriebsaufgabe abgelehnt wurde.

Der Bw. erhob gegen diese Entscheidung am 14. Jänner 2011 Berufung und hielt den Ausführungen des Finanzamtes Folgendes entgegen, die Eigenkapitalbildung erfolge grundsätzlich nicht erst zum Bilanzstichtag, sondern während des laufenden Wirtschafts- und Veranlagungsjahres durch entsprechende Erwirtschaftung von Erträgen und deren Nichtentnahme. Zum Bilanzstichtag werde nur die seit dem letzten Bilanzstichtag über den gesamten Gewinnermittlungszeitraum erfolgte laufende Eigenkapitalbildung abgebildet. Die Gewährung der Begünstigungen des § 11a EStG 1988 stehe daher in keiner Weise im Widerspruch zur Zielsetzung der Begünstigung, die Eigenkapitalbildung zu fördern. Insbesondere sei jedoch aus dem Gesetzestext des § 11a EStG 1988 aus keiner Stelle herauszulesen, dass für den laufenden Gewinn des Aufgabe- bzw. Veräußerungsjahres die Begünstigung nicht zustehen solle. Bei jeder Betriebsveräußerung sei immer zunächst der laufende Gewinn nach den Grundsätzen des EStG zu ermitteln. § 11a EStG 1988 beziehe sich ausdrücklich auf diese laufende Gewinnermittlung. Dies komme auch dadurch zum Ausdruck, dass von der betreffenden Begünstigung im Gesetz Übergangs- und Veräußerungsgewinne dezidiert ausgenommen seien. Ergebe sich aus der laufenden Gewinnermittlung zum Bilanzstichtag ein entsprechender Eigenkapitalanstieg, sei auf diesen die Bestimmungen des § 11 a EStG 1988 anwendbar.

Erst im Anschluss an die laufende Gewinnermittlung werde ein allfälliger Übergangsgewinn gem. § 4 Abs. 10 EStG 1988 oder Veräußerungsgewinn gemäß § 24 EStG 1988 ermittelt. Nur auf Übergangs- und Veräußerungsgewinne sei § 11a EStG laut Gesetzestext dezidiert nicht anwendbar. Auch daraus sei ersichtlich, dass sich die begünstigte Besteuerung gem. § 11a EStG 1988 auf die laufende Gewinnermittlung beziehe. Hätte der Gesetzgeber den laufenden Gewinn des letzten Jahres auch aus der Begünstigung ausnehmen wollen, hätte er dies im Gesetzestext angeführt.

Weiters sei anzuführen, dass auch in den Einkommensteuerrichtlinien 2000 (EStR 2000) an keine Stelle ausgeführt werde, dass für den nicht entnommenen laufenden Gewinn des Aufgabjahres die begünstigte Besteuerung nicht zustehen solle. Vielmehr sei aus dem

ganzen Zusammenhang herauszulesen, dass auch für den laufenden Gewinn des letzten Jahres die Begünstigung zustehe. So werde z.B. in EStR 2000, Rz 3860m, ausgeführt, dass die Veräußerung eines Betriebes zu keiner Nachversteuerung der in den letzten sieben Jahren in Anspruch genommenen Eigenkapitalbegünstigung führe. Entsprechendes gelte im Fall der Betriebsaufgabe. Daraus sei abzuleiten, dass auch für den laufenden Gewinn des letzten Jahres die Begünstigung in Anspruch genommen werden könne.

Für die Ermittlung des Eigenkapitalanstieges sei daher das Eigenkapital vor Ermittlung des Aufgabe- bzw. Veräußerungsgewinnes gem. § 24 EStG und der daran anschließenden Überführung des gesamten Eigenkapitals in die Privatsphäre des Steuerpflichtigen heranzuziehen.

Das Finanzamt legte die Berufung direkt, das heißt ohne eine Berufungsvorentscheidung zu erlassen, dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 11a Abs. 1 EStG 1988 können natürliche Personen, die den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, den Gewinn, ausgenommen Übergangsgewinne (§ 4 Abs. 10 EStG 1988) und Veräußerungsgewinne (§ 24 EStG 1988), bis zu dem in einem Wirtschaftsjahr eingetretenen Anstieg des Eigenkapitals, höchstens jedoch 100.000 €, mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 37 Abs. 1 versteuern (begünstigte Besteuerung). Der Höchstbetrag von 100.000 € steht jedem Steuerpflichtigen nur einmal zu. Der Anstieg des Eigenkapitals ergibt sich aus dem Betrag, um den der Gewinn, ausgenommen Übergangsgewinne und Veräußerungsgewinne, die Entnahmen (§ 4 Abs. 1) übersteigt. Einlagen (§ 4 Abs. 1) sind nur insoweit zu berücksichtigen, als sie betriebsnotwendig sind.

Die Begünstigung kann im Rahmen eines Wahlrechtes und im Rahmen des Höchstbetrages von 100.000 € voll oder teilweise ausgeschöpft werden (vgl. *Doralt/Heinrich*, EStG¹², § 11a Tz 2).

Das Eigenkapital wird somit wie folgt ermittelt:

Gewinn (§ 4 Abs. 1, § 5)

- Übergangsgewinn (§ 4 Abs. 10)

- Veräußerungsgewinne (§ 24)

- Entnahmen (§ 4 Abs. 1)

+ betriebsnotwendige Einlagen (§ 4 Abs. 1)

= Eigenkapitalanstieg/-abfall

Zweck der Begünstigung des § 11a EStG 1988 ist die Förderung der längerfristigen Eigenkapitalbildung in Betrieben (vgl. die Erläuternden Bemerkungen zum BBG 2003, *Doralt/Heinrich*, EStG¹², § 11a, Tz 1 und 55). Der Zweck einer längerfristigen Eigenkapitalbildung ergibt sich auch aus § 11a Abs. 3 EStG 1998, wonach dann, wenn in den nachfolgenden sieben Jahren infolge von Entnahmen das Eigenkapital sinkt, eine Nachversteuerung begünstigter Gewinne unter Anwendung des halben Durchschnittssteuersatzes vorzunehmen ist. Für steuerbegünstigte Eigenkapitalzuwächse gilt daher eine Behaltefrist von sieben Jahren. Wird ein Betrieb veräußert, so soll dies den Erläuternden Bemerkungen zum BBG 2003 zufolge beim Veräußerer zu keiner Nachversteuerung der in den letzten sieben Wirtschaftsjahren in Anspruch genommenen Eigenkapitalbegünstigung führen. Das gleiche soll für den Fall der Betriebsaufgabe gelten (vgl. *Doralt/Heinrich*, EStG¹² § 11a Tz 53).

Im Berufungsfall ist nun strittig, ob die begünstigte Besteuerung gemäß § 11a EStG 1988 auch zusteht, wenn mit Ende desselben Jahres, für das die begünstigte Besteuerung geltend gemacht wird, der Betrieb aufgegeben wird.

Dies ist zu verneinen.

Der Bw. hat zum 31. Dezember 2009 einen steuerpflichtigen laufenden betrieblichen Gewinn für das Jahr 2009 in Höhe von 30.222,54 € erklärt. Zum selben Stichtag 31. Dezember 2009 erfolgte aber auch die Betriebsaufgabe.

Zwar ist für die Begünstigung des § 11a EStG 1988 der laufende steuerpflichtige Gewinn eines Wirtschaftsjahres maßgeblich. Nach Meinung des UFS steht in Hinblick auf den Zweck der Steuerbegünstigung für nichtentnommene Gewinne – die längerfristige Eigenkapitalbildung – diese aber nur dann zu, wenn der neugebildete Eigenkapitalanstieg zumindest in das nächste Jahr übertragen wird. Wird aber im selben Jahr, in dem ein Gewinn der begünstigten Besteuerung zugewiesen wird, der (gesamte) Betrieb eingestellt, so liegt nicht einmal eine über ein Jahr reichende Eigenkapitalbildung vor. Vielmehr wird mit der Betriebsaufgabe das gesamte Eigenkapital und damit auch der laufende Gewinn bzw. der Eigenkapitalanstieg in das Privatvermögen entnommen. Auch wenn es sich bei einer derartige Entnahme nicht um eine solche im Sinne des § 4 Abs. 1 handelt (da ja kein Betrieb mehr besteht), verbleibt dennoch dieser laufende Gewinn nicht im Betrieb. Eben dieser Verbleib ist aber Zweck der Begünstigung des § 11a EStG 1988. Eine teleologische Interpretation des § 11a EStG 1988 muss daher zum Ergebnis führen, dass die Überführung des Eigenkapitalanstiegs in den Privatbereich im Zuge einer Aufgabe des (gesamten) Betriebes einer Entnahme dieses Eigenkapitalanstieges gleichzuhalten ist und die Steuerbegünstigung für laufende Gewinne

des Jahres der Betriebsveräußerung oder -aufgabe die Steuerbegünstigung für (unter dem Jahr) nicht entnommene Gewinne nicht zusteht.

Es trifft zwar zu, dass nach den Erläuternden Bemerkungen zum Budgetbegleitgesetz 2003 (BBG 2003) wie auch nach den EStR 2000 die Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe zu keiner Nachversteuerung im Sinne des § 11a Abs. 3 EStG 1988 führen soll. Aus dem Umstand, dass in diesen Fällen eine Nachversteuerung begünstigt besteuelter Beträge unterbleiben soll, folgt aber nicht, dass für den laufenden Gewinn des Aufgabebjahres diese Begünstigung zusteht. Vielmehr setzt eine Nachversteuerung (wie auch deren Unterbleiben) gerade voraus, dass der Anspruch auf eine begünstigte Besteuerung zu Recht bestanden hat und auch in Anspruch genommen worden ist. Im Fall der Betriebsaufgabe steht ein solcher Anspruch aber, wie oben ausgeführt, nicht zu. Zudem ist zu bemerken, dass in der Literatur Zweifel geäußert wurden, ob das Unterbleiben einer Nachversteuerung begünstigter Gewinne der letzten sieben Jahre vor der Betriebsveräußerung oder -einstellung dem Zweck und der Systematik des § 11a EStG 1988 entspricht. Werde ein Betrieb zur Gänze veräußert oder liquidiert, verliere das Kapital des Veräußerers seine Zweckwidmung als betriebliches Eigenkapital. Da der Zweck des § 11a EStG 1988 die längerfristige Bildung von Eigenkapital sei, werde dieser Zweck bei einer Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe verfehlt und es dürfe keinen Unterschied machen, ob das Kapital seine Zweckbestimmung als betriebliches Eigenkapital durch Entnahme oder durch Veräußerung oder Aufgabe verliert. Aus der Tatsache, dass der Gesetzgeber nur für den Fall einer Betriebsübertragung unter Buchwertfortführung (§ 11a Abs. 5 EStG) zumindest indirekt vorgesehen habe, dass es im Zeitpunkt der Übertragung zu keiner Nachversteuerung komme, könne e contrario geschlossen werden, dass es in den Fällen einer Betriebsveräußerung stets zu einer Nachversteuerung komme (vgl. *Doralt/Heinrich*, EStG¹² § 11a Tz 55).

Diese am Unterbleiben der Nachversteuerung begünstigt besteuelter Beträge geäußerten Bedenken gelten umso mehr für die Beanspruchung der Begünstigung des laufenden Gewinnes des Aufgabebjahres, ist doch in diesem Fall der Gewinn nicht einmal über ein Jahr hinaus als Eigenkapital im Betrieb geblieben. Zudem ist eine Begünstigung in diesem Falle weder aus dem Wortlaut des § 11a EStG 1988 noch aus den Erläuternden Bemerkungen zum BBG 2003 abzuleiten. Dass die Einkommensteuerrichtlinien 2000 nicht ausdrücklich erwähnen, dass die Begünstigung für nicht entnommene Gewinne im Aufgabebjahr nicht zusteht, bedeutet nicht, dass sie zusteht.

Gegen eine Begünstigung des Gewinnes des Aufgabebjahres spricht auch die dem § 11a EStG 1988 ähnliche Vorgängerbestimmung des § 11 EStG 1972. Danach konnte zu Lasten der Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb bis zu einer Höhe von 50%

der nichtentnommenen Gewinne, maximal aber in Höhe von 20% des Gewinnes, eine steuerfreie Rücklage gebildet werden. Waren innerhalb eines Beobachtungszeitraumes von fünf Jahren die Entnahmen höher als der jeweilige Gewinn, musste die steuerfreie Rücklage mit Zuschlägen gewinnerhöhend aufgelöst werden. Bei einer Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe waren die steuerfrei gebildeten Rücklagen nach der ausdrücklichen Bestimmung des § 11 Abs. 6 letzter Satz EStG 1972 für diesen Zeitpunkt gewinnerhöhend aufzulösen.

Eine Rücklagenbildung im Jahr der Aufgabe des gesamten Betriebes schied schon deshalb aus, weil Rücklagen definitionsgemäß nur für künftige Aufwendungen gebildet werden können, im Falle einer Betriebsaufgabe aber keine künftigen betrieblichen Aufwendungen mehr denkbar sind. Zudem waren nach dem EStG 1972 im Falle einer Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe steuerfrei gebildete Rücklagen gewinnerhöhend aufzulösen und ist auch deshalb zwingend davon auszugehen, dass im Jahr der Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe die Bildung einer Rücklage für nichtentnommene Gewinne ausgeschlossen war. Andernfalls wäre nämlich das Ergebnis eingetreten, dass bei einer Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe infolge Nichterreichen des Gesetzeszweckes zwar gebildeten Rücklagen gewinnerhöhend aufzulösen gewesen wären, andererseits aber steuerfreie Rücklagen neu gebildet hätten werden können. Eine derartige Bedeutung des § 11 EStG 1972 kann dem historischen Gesetzgeber aber nicht unterstellt werden.

Auch wenn die ausdrückliche gesetzliche Anordnung einer Nachversteuerung steuerbegünstigter Beträge bei einer Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe im § 11a EStG 1988 nicht mehr enthalten ist, ist doch weiter davon auszugehen, dass die Begünstigung für laufende Gewinne im Jahr der Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe wie schon im EStG 1972 nicht zusteht.

Auch der Umstand, dass gemäß § 11a EStG 1988 Veräußerungs- und Übergangsgewinne von der Begünstigung ausgeschlossen sind, spricht nicht für das Begehren des Bw. Der Ausschluss dieser Gewinnbestandteile von der Begünstigung des § 11a EStG 1988 ist nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates nur von Bedeutung, wenn diese im Unternehmen verbleiben, etwa wenn ein Teilbetrieb veräußert wird und die daraus erzielte Erträge im Restunternehmen reinvestiert werden (vgl. *Doralt/Heinrich*, EStG¹² § 11a Tz 11, mit der Kritik an dieser Rechtsfolge). Wird hingegen der gesamte Betrieb veräußert, ergibt sich die Nichtbegünstigung des Veräußerungsgewinnes ebenso wie des letzten laufenden Gewinnes bereits aus der Zwecksetzung des § 11a EStG 1988.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 8. März 2013