

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R über die Beschwerde des Bf., vertreten durch Mag. Harald Houdek, vom 5. April 2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 6. März 2013 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2010 und 2011 und Festsetzung von Anspruchszinsen (§ 205 BAO) für das Jahr 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige, ein Fahrzeugeinzelhändler, ermittelt seinen Gewinn aus Gewerbebetrieb durch Betriebsvermögensvergleich. Anlässlich einer Nachschau gemäß § 144 Abs. 1 BAO, umfassend die Jahre 2010 und 2011, stellte der Prüfer fest, dass der Abgabepflichtige in den Jahren 2004 bis 2009 nicht entnommene Gewinne von 348.302,03 € gemäß § 11a EStG 1988 begünstigt besteuert und (in den Jahren 2007 und 2008) eine Nachversteuerung begünstigt besteuert nicht entnommener Gewinne von 97.123,14 € vorgenommen habe. Im Jahr 2010 habe der Abgabepflichtige eine Nachversteuerung gemäß § 11a EStG 1988 (bei einem steuerlichen Gewinn von 11.260,26 € und Entnahmen von -166.981,24 €) durch Verbuchung einer „betriebsnotwendigen Einlage“ von 1.027.362 € vermeiden können. Dadurch habe sich ein Eigenkapitalanstieg von 871.641,02 € ergeben. Im Jahr 2011 habe sich (bei einem steuerlichen Gewinn von 64.245,56 € und Entnahmen von -152.987,09 €) ein Eigenkapitalabfall von -88.741,53 € ergeben. Dieser Eigenkapitalabfall sei durch den

-anstieg des Vorjahres gedeckt, weshalb auch im Jahr 2011 keine Nachversteuerung gemäß § 11a EStG 1988 vorgenommen worden sei.

Bei der angeführten „*betriebsnotwendigen Einlage*“ handle es sich um jenen Grund und Boden, auf dem das Autohaus stehe. Dieser Grund und Boden, der mittels Verkehrswertgutachtens mit 1,027.362 € bewertet worden sei, sei bisher nicht bilanziert worden. Der Grund und Boden sei erst im Jahr 2010 mit diesem Betrag in die Bilanz eingestellt bzw. in das Betriebsvermögen aufgenommen worden. Die Einbuchung sei über das Privatkonto „*betriebsnotwendige Einlagen*“ erfolgt.

Beim angeführten Grund und Boden handle es sich um notwendiges Betriebsvermögen und nicht um notwendiges Privatvermögen bzw. gewillkürtes Betriebsvermögen. Als notwendiges Betriebsvermögen hätte er schon viel früher in der Bilanz erfasst werden müssen. Die Erfassung im Jahr 2010 über das Privatkonto als Privateinlage stelle eine Hilfsbuchung dar, damit der Grund und Boden überhaupt in die Bilanz aufgenommen werden könne. Die Erfassung im Jahr 2010 stelle hinsichtlich des bisher nicht erfassten Bilanzansatzes eine Bilanzberichtigung dar. Jener Teil, welcher die steuerfreie Aufwertung betreffe (Unterschiedsbetrag zwischen dem ursprünglichen Ansatz und dem Ansatz zum 1. Jänner 2010), stelle eine Bilanzänderung dar.

Die Bilanzierung sei bis einschließlich 2006 nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 erfolgt, eine Firmenbucheintragung liege nicht vor. Im Jahr 2007 sei gemäß § 124b Z 134 EStG 1988 der Antrag auf Beibehaltung der Gewinnermittlung bis einschließlich 2009 gestellt worden. Seit dem Jahr 2010 werde der Gewinn gemäß § 5 EStG 1988 ermittelt (§ 189 UGB). Die Nichtanerkennung der „*betriebsnotwendigen Einlage*“ führe zu einem Eigenkapitalabfall gemäß § 11a EStG 1988 von -155.720,98 € (im Jahr 2010) bzw. -88.741,53 € (im Jahr 2011) und damit zu einer Nachversteuerung in den Vorjahren begünstigt besteuerten nicht entnommener Gewinne in diesem Ausmaß (vgl. Tz 1 des Bp-Berichtes vom 4. März 2013, Bp a).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Nachschau und erließ am 6. März 2013 - teilweise nach Aufhebung gemäß § 299 BAO - neue Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2010 und 2011, die zu einer Nachversteuerung gemäß § 11a EStG 1988 von 36.038,42 € (im Jahr 2010) und 19.665,12 € (im Jahr 2011) führten. Gleichzeitig erließ das Finanzamt einen Bescheid betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen (§ 205 BAO) für das Jahr 2010.

Gegen diese Bescheide erhob der Abgabepflichtige am 5. April 2013 fristgerecht „*Berufung*“, mit der er die Festsetzung der Einkommensteuer aufgrund der ursprünglich eingereichten Steuererklärungen beantragte. Begründend führte er aus, dass das Autohaus bzw. die Kfz-Werkstätte von ihm als Einzelfirma geführt werde, welche bereits seit zwei Generationen bestehe. Das relativ große Betriebsgrundstück sei bis zum Jahr 2010 nicht (auch nicht beim Vorgänger) im Betriebsvermögen enthalten gewesen. Aufgrund der UGB-Reform und der damit zusammenhängenden Änderungen im Bereich der Rechnungslegungsvorschriften (speziell die Umsatzhöhe betreffend) habe bei der

Einzelfirma die Gewinnermittlung von § 4 Abs. 1 EStG 1988 auf § 5 EStG 1988 umgestellt werden müssen. Diesbezüglich sei die „Aufschuboption“ gewählt worden, weshalb bei der Einzelfirma der Gewinn bis einschließlich 2009 noch nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt worden sei.

Ab dem Jahr 2010 habe die Einzelfirma jedoch zwingend (von Gesetzes wegen) auf die Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 übergehen müssen. Daraus habe sich die Notwendigkeit ergeben, den Grund und Boden zu Verkehrswerten aufzuwerten bzw. in den Betrieb einzulegen (steuerneutrale Aufwertung von Grund und Boden). Dies sei auch so gemacht worden und habe bilanziell nur als Privateinlage des Abgabepflichtigen eingebucht werden können. Aus diesem Grund sei diese Einlage auch als „betriebsnotwendige Einlage“ im Sinne des § 11a EStG 1988 angesehen und entsprechend behandelt worden.

Die Einlage des Grund und Bodens werde vom Abgabepflichtigen nach wie vor als „betriebsnotwendige Einlage“ im Sinne des § 11a EStG 1988 gesehen. Das Argument des Finanzamtes der Bilanzänderung möge zwar stimmen, schließe jedoch die Behandlung als „betriebsnotwendige Einlage“ nicht aus, zumal es sich ja bilanztechnisch um eine „Zusatzeinlage“ von betriebsnotwendigem Vermögen handle. Außerdem habe diese Einlage nicht nur steuerrechtliche Konsequenzen, sondern verändere auch drastisch das Bilanzbild, indem das bisherige negative Eigenkapital ins positive gewechselt habe, was wiederum Konsequenzen für das Rating bei Banken und eventuellen Umgründungen habe.

Leider definiere das Gesetz den Begriff „Betriebsnotwendigkeit“ nicht, wohl aber verweise § 11a Abs. 1 EStG 1988 bezüglich des Einlagenbegriffes auf § 4 Abs. 1 EStG 1988. Darin seien Einlagen als alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich definiert. Auch im vorliegenden Fall handle es sich beim Unterschiedsbetrag zwischen dem Verkehrswert des Grund und Bodens und dem damaligen Einlagewert - welcher weit größer sei als die Eigenkapitalabfälle der Jahre 2010 und 2011 - um die Zuführung eines Wirtschaftsgutes aus dem außerbetrieblichen Bereich.

Im Zuge der Nachschau sei vom Finanzamt auch argumentiert worden, dass eine steuerfreie Aufwertung nie zu einer anderen steuerlichen Begünstigung führen könnte, da es in Folge zu einer „Doppelberücksichtigung“ kommen würde. Zum Punkt „Doppelberücksichtigung“ (einmal als steuerfreie Aufwertung und einmal bei der Nachversteuerung der nicht entnommenen Gewinne) sei darzulegen, dass dies ja kein Novum bei steuerlichen Begünstigungen darstelle. So werde der Gewinnfreibetrag aus Investitionen ja auch doppelt berücksichtigt: einmal in Form der AfA und einmal in Form des Gewinnfreibetrages.

Mit „Berufungsvorentscheidungen“ vom 12. Juni 2013 wurde die „Berufung“ gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2010 und 2011 vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen. In der gesonderten Bescheidbegründung führte das Finanzamt aus, dass es sich bei dem gegenständlichen Grund und Boden unbestritten um

notwendiges Betriebsvermögen handle. Den Grundsätzen der Bilanzlehre entsprechend müsse betrieblicher Grund und Boden auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 in der Bilanz ausgewiesen werden. Dem Abgabepflichtigen sei die Gewerbeberechtigung bereits am 30. Jänner 2001 erteilt worden. Der gegenständliche Grund und Boden hätte somit bereits in der Eröffnungsbilanz 2001 erfasst werden müssen. Eine Bilanzierung sei bisher nicht erfolgt, die Erfassung des Grund und Bodens im Jahr 2010 über das Privatkonto als Privateinlage stelle hinsichtlich des bisher nicht erfassten Bilanzansatzes lediglich eine Bilanzberichtigung dar.

Seit dem Jahr 2010 werde der Gewinn gemäß § 5 EStG 1988 ermittelt (§ 189 UGB). Beim Übergang auf die Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1988 sei der zum Anlagevermögen gehörende Grund und Boden ohne Auswirkung auf den steuerlichen Gewinn auf den Teilwert im Zeitpunkt des Wechsels auf- oder abzuwerten (§ 4 Abs. 10 Z 3 lit. a EStG 1988). Bei den ausgewiesenen Einlagen handle es sich nur um buchungstechnische Vorgänge. Hinsichtlich des Einlagenbegriffes werde in § 11a Abs. 1 EStG 1988 auf § 4 Abs. 1 EStG 1988 verwiesen. Die Bezugnahme auf § 4 Abs. 1 EStG 1988 bedeute, dass buchungstechnische Einlagen (zB die Übertragung des IFB auf das Kapitalkonto) unberücksichtigt bleiben würden.

Eine Einlage sei insbesondere dann betriebsnotwendig, wenn sie entweder dazu diene, einen konkreten Kapitalbedarf aus Anlass konkreter betrieblicher Investitionen oder konkreter betrieblicher Aufwendungen, welche andernfalls mit Fremdmitteln finanziert werden müssten, zu decken (Betriebsnotwendigkeit zwecks Fremdkapitalvermeidung bei betrieblich veranlasstem Kapitalbedarf), oder betriebliches Fremdkapital durch Eigenkapital zu ersetzen, weil für die Bedienung der betrieblichen Bankverbindlichkeit (Tilgung und Zinsendienst) keine ausreichenden liquiden Mittel im Betrieb vorhanden seien (Betriebsnotwendigkeit zwecks Fremdkapitalersatz). Einlagen seien in § 4 Abs. 1 EStG 1988 definiert als alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich.

Der betriebliche Grund und Boden stelle seit Betriebseröffnung notwendiges Betriebsvermögen dar und hätte richtigerweise zu Beginn der betrieblichen Tätigkeit in der Bilanz ausgewiesen sein sollen. Die steuerneutrale Aufwertung nach § 4 Abs. 10 Z 3 lit. a EStG 1988 stelle keinesfalls eine Zuführung eines Wirtschaftsgutes aus dem außerbetrieblichen Bereich dar. Da weder im Jahr 2010 noch im Jahr 2011 „betriebsnotwendige Einlagen“ getätigt worden seien, seien aus dem „Einkommensabfall“ die entsprechenden steuerlichen Konsequenzen zu ziehen.

Am 8. Juli 2013 stellte der Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die „Berufung“ durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche

Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist als Einzelunternehmer im Fahrzeugeinzelhandel tätig. Der Gewerbebetrieb wurde von seinem im Juni 1999 verstorbenen Vater mit Wirksamkeit vom 1. Juli 1999 übernommen und vom Bf. fortgeführt (Buchwertfortführung gemäß § 6 Z 9 lit. a EStG 1988). Der Gewinn für diesen - nicht protokollierten - Gewerbebetrieb wurde zunächst durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt. Das betrieblich genutzte Grundstück, auf dem sich das Autohaus bzw. die Kfz-Werkstätte befindet, wurde weder vom Vater des Bf. noch (zunächst) vom Bf. selbst in die Bilanzen als Anlagevermögen aufgenommen.

Mit Änderung des § 5 EStG 1988 durch das StruktAnpG 2006, BGBl. I Nr. 100/2006, wodurch auf die Rechnungslegungspflicht nach § 189 UGB und nicht mehr auf ein bloßes Formalkriterium (Protokollierung im Firmenbuch) abgestellt wurde, ergab sich für den Bf. (wegen Überschreitens des Schwellenwertes für die Rechnungslegungspflicht nach § 189 Abs. 1 UGB von 400.000 €) die Verpflichtung, von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 auf eine Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 zu wechseln. Mit der am 27. November 2008 beim Finanzamt (elektronisch) eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 machte der Bf. die so genannte „*Aufschuboption*“ geltend (Antrag gemäß § 124b Z 134 EStG 1988). Damit richtete sich für den Gewerbebetrieb des Bf., der nicht im Firmenbuch eingetragen war, die Art der Gewinnermittlung für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 2010 begannen, unbeschadet der Bestimmungen des § 124 BAO nach den vor dem 1. Jänner 2007 geltenden abgabenrechtlichen Bestimmungen. Ein Wechsel zur Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 wurde damit erst zum 1. Jänner 2010 ausgelöst.

Im Zuge dieses Wechsels der Gewinnermittlungsart wurde der betriebliche Grund und Boden, auf dem sich das Autohaus bzw. die Kfz-Werkstätte befindet, zum Stichtag 1. Jänner 2010 in das Anlagevermögen aufgenommen (Konto-Nr. 15 des Anlagenverzeichnisses: „*Bebaute Grundstücke*“). Der Bestimmung des § 4 Abs. 10 Z 3 lit. a EStG 1988 entsprechend, wonach beim Übergang auf die Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1988 der Grund und Boden steuerneutral auf den Teilwert im Zeitpunkt des Wechsels auf- oder abzuwerten ist, ließ der Bf. vom allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen AB ein „*Verkehrswertgutachten*“ erstellen, das für die gegenständliche Liegenschaft in EZ 1 GB 2 mit dem Grundstück GST-Nr. 3 zum Bewertungsstichtag 10. Februar 2012 einen Bodenwert von 225 €/m² auswies. Für das 5.028 m² große Grundstück ermittelte der Gutachter solcherart einen Bodenwert von 1,131.300 €. Der anteilige Bodenwert für die 6326/6966 Anteile des Bf. an diesem Grundstück („*Betriebseinheit Top 1*“) betrug somit (gerundet) 1,027.362 €. Mit diesem Wert wurde der gegenständliche Grund und Boden zum 1. Jänner 2010 in das Anlagevermögen (und damit in die Bilanz) aufgenommen. Die Einbuchung erfolgte über das Privatkonto als Privateinlage. Dem „*Verkehrswertgutachten*“ zufolge befindet sich auf dem Anteil des Bf.

am Grundstück GSt-Nr. 3 das „*Firmengebäude (Werkstätten, Büro- und Sozialtrakt und Tankstelle) der Firma X/Inhaber Y*“.

Der vorstehende Sachverhalt ist unbestritten und ergibt sich aus den Veranlagungsakten des Finanzamtes, aus den anlässlich der Nachschau vorgelegten Unterlagen (insbesondere dem „*Verkehrswertgutachten*“ des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen AB) sowie aus dem Vorbringen des Bf. im Zuge des Beschwerdeverfahrens. Streit besteht nun darüber, ob in der Aufnahme des gegenständlichen Grund und Bodens in das Anlagevermögen zum 1. Jänner 2010 eine „*betriebsnotwendige Einlage*“ im Sinne des § 11a EStG 1988 gesehen werden kann. Dies vor dem Hintergrund, dass der Bf. bei Erfassung dieses Vorganges als „*betriebsnotwendige Einlage*“ im Jahr 2010 eine Nachversteuerung gemäß § 11a EStG 1988 (bei einem steuerlichen Gewinn von 11.260,26 € und Entnahmen von -166.981,24 €) vermeiden könnte.

Gemäß § 11a Abs. 1 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung können natürliche Personen, die den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, den Gewinn, ausgenommen Übergangsgewinne (§ 4 Abs. 10) und Veräußerungsgewinne (§ 24), bis zu dem in einem Wirtschaftsjahr eingetretenen Anstieg des Eigenkapitals, höchstens jedoch 100.000 €, mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 37 Abs. 1 EStG 1988 versteuern (begünstigte Besteuerung). Der Höchstbetrag von 100.000 € steht jedem Steuerpflichtigen im Veranlagungszeitraum nur einmal zu. Der Anstieg des Eigenkapitals ergibt sich aus jenem 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.

Sinkt in einem folgenden Wirtschaftsjahr in sinngemäßer Anwendung des Abs. 1 unter Außerachtlassung eines Verlustes das Eigenkapital, ist gemäß § 11a Abs. 3 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung insoweit eine Nachversteuerung vorzunehmen. Nachzuversteuern ist höchstens jener Betrag, der in den vorangegangenen sieben Wirtschaftsjahren nach Abs. 1 begünstigt besteuert worden ist. Die Nachversteuerung ist zunächst für den begünstigten Betrag des zeitlich am weitest zurückliegenden Wirtschaftsjahres vorzunehmen. Die Nachversteuerung hat mit dem Steuersatz gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 des Jahres der Inanspruchnahme der Begünstigung zu erfolgen. Der Nachversteuerungsbetrag erhöht nicht den Gesamtbetrag der Einkünfte.

Bei der Ermittlung des Eigenkapitalanstiegs/-abfalls sind „*betriebsnotwendige Einlagen*“ erhöhend zu berücksichtigen. § 11a Abs. 1 und 3 EStG 1988 verweisen hinsichtlich des Einlagenbegriffes ausdrücklich auf § 4 Abs. 1 EStG 1988. § 4 Abs. 1 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung hat folgenden Wortlaut: Gewinn ist der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Der Gewinn wird durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht. Entnahmen sind alle nicht betrieblich veranlassten Abgänge von Werten (zB von Bargeld, Waren, Erzeugnissen und anderen

Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, von Leistungen, von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder von Nutzungen solcher Wirtschaftsgüter). **Einlagen sind alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich.** Für unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens darf ein Aktivposten nur angesetzt werden, wenn sie entgeltlich erworben worden sind. Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme und sonstige Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, sind nicht zu berücksichtigen.

§ 11a Abs. 1 und 3 EStG 1988 fordern für die Berücksichtigung von Einlagen zudem, dass sie „*betriebsnotwendig*“ sind. Der Begriff der „*Betriebsnotwendigkeit*“ von Einlagen ist im Gesetz nicht näher definiert; er ist nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage eng auszulegen (siehe RV 59 BlgNR XXII. GP, Art. 39 Z 7). Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes ist eine „*betriebsnotwendige Einlage*“ iSd § 11a EStG 1988 jede Einlage in das Betriebsvermögen, die im betrieblichen Interesse gelegen ist. Ausgehend vom Normzweck des § 11a EStG 1988 - Förderung der Eigenkapitalbildung – sieht die Rechtsprechung die Bedeutung des Begriffes „*betriebsnotwendig*“ übereinstimmend mit der Lehre darin, dass offensichtlich Umgehungshandlungen – insbesondere durch kurzfristige Einlagen vor dem Bilanzstichtag mit Entnahme im folgenden Wirtschaftsjahr – vermieden werden sollen (vgl. Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2014, § 11a Rz 15, mit Hinweisen auf die Judikatur und Literatur).

Im Streitfall ist entscheidend, dass die Zuführung des gegenständlichen Grund und Bodens zum Anlagevermögen zum 1. Jänner 2010 **nicht** aus dem außerbetrieblichen Bereich erfolgte. Auf dem Anteil des Bf. am Grundstück GSt-Nr. 3 befindet sich das „*Firmengebäude (Werkstätten, Büro- und Sozialtrakt und Tankstelle) der Firma X/ Inhaber Y*“ (vgl. das „*Verkehrswertgutachten*“ des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen AB). Dieses Grundstück wurde bereits vom Vater (und Betriebsvorgänger) des Bf. betrieblich für Zwecke des Autohauses verwendet. Der gegenständliche Grund und Boden stellt als Betriebsgrundstück unzweifelhaft notwendiges Betriebsvermögen des Gewerbebetriebes des Bf. dar.

Das notwendige Betriebsvermögen umfasst alle Wirtschaftsgüter, die schon ihrer objektiven Beschaffenheit nach dem Betrieb zu dienen bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen, dh. betrieblich verwendet werden. Es handelt sich um Wirtschaftsgüter, die vermöge ihrer Beschaffenheit und unter Bedachtnahme auf die Verhältnisse des Betriebes nach der Verkehrsanschauung nur dem Betrieb zugerechnet werden können. Maßgeblich ist zwar auch der subjektive Wille des Steuerpflichtigen, der durch besondere Widmung ein Wirtschaftsgut dem Betrieb dienstbar macht; dienstbar können einem Betrieb aber nur Gegenstände gemacht werden, die in einem objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und geeignet sind, eine Funktion im Betriebsgeschehen zu erfüllen. Maßgebend sind die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheiten des Betriebes und des Berufszweiges des Steuerpflichtigen sowie die Verkehrsauffassung, nicht aber subjektive Motive, wie zB der Grund der seinerzeitigen Anschaffung (vgl. Doralt, EStG¹¹, § 4 Tz 46, mwN).

Grund und Boden, der dem Betrieb dient, gehört auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 zum notwendigen Betriebsvermögen; nur Wertveränderungen waren gemäß § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung nicht zu berücksichtigen (vgl. Doralt, EStG¹¹, § 4 Tz 52, Stichwort „*Grund und Boden*“). Für die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum Privatvermögen oder zum Betriebsvermögen ist die Art der Nutzung ausschlaggebend, eine betrieblich genutzte Liegenschaft ist daher auch dann Betriebsvermögen, wenn sie nicht in die Bilanz aufgenommen worden ist (vgl. Doralt, EStG¹¹, § 4 Tz 46, mwN). Der gegenständliche Grund und Boden hätte als notwendiges Betriebsvermögen bereits vom Vater (und Betriebsvorgänger) des Bf. in dessen Bilanzen aufgenommen werden müssen. Dies ist - aus welchen Gründen auch immer - nicht geschehen. Auch der Bf. selbst hat es im Zuge der Betriebsübernahme mit Wirksamkeit vom 1. Juli 1999 verabsäumt, den gegenständlichen Grund und Boden in das Anlagevermögen aufzunehmen.

Gemäß § 4 Abs. 2 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung muss der Steuerpflichtige die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung erstellen. Ist die Vermögensübersicht nicht nach diesen Grundsätzen erstellt oder verstößt sie gegen zwingende Vorschriften dieses Bundesgesetzes, so muss er sie auch nach dem Einreichen beim Finanzamt berichtigen. Andere nachträgliche Änderungen der Bilanz sind nur zulässig, wenn sie wirtschaftlich begründet sind und das Finanzamt zustimmt. Das Finanzamt muss zustimmen, wenn die Bilanzänderung wirtschaftlich begründet ist.

Die Bilanzberichtigung dient dazu, die unrichtigen Teile einer Bilanz richtig zu stellen. Da nicht Bilanzen, sondern nur Bescheide der Rechtskraft fähig sind, kann eine Bilanzberichtigung auf Antrag oder von Amts wegen (zB aufgrund einer Außenprüfung) auch für bereits rechtskräftig veranlagte Jahre vorgenommen werden, ohne dass die (verfahrensmäßig nicht mehr änderbaren) Bescheide geändert werden. Bilanzberichtigungen sind daher bis zu dem Jahr vorzunehmen, in dem der Vorgang bilanzmäßig zu erfassen gewesen wäre. Ein unrichtiger Bilanzansatz ist bis zum Jahr des erstmaligen fehlerhaften Ausweises zurück zu berichtigen, sodass die Bilanzberichtigung nicht zu einer periodenfremden Nacherfassung eines Betriebsvorfalles im Zeitpunkt der Entdeckung eines Fehlers führen kann. Mit der Aufnahme des gegenständlichen Grund und Bodens in das Anlagevermögen hat der Bf. eine Bilanzberichtigung (Eröffnungsbilanzberichtigung zum 1. Jänner 2010) insoweit vorgenommen, als der betrieblich genutzte Grund und Boden bereits von seinem Vater (und Betriebsvorgänger) mit Beginn der betrieblichen Tätigkeit in die Bilanz hätte aufgenommen werden müssen. Von einer zum 1. Jänner 2010 erfolgten Zuführung des Wirtschaftsgutes aus dem außerbetrieblichen Bereich kann diesbezüglich keine Rede sein.

Für die weitere Betrachtung kann es dahingestellt bleiben, mit welchem Wert der Vater (und Betriebsvorgänger) des Bf. seinerzeit den Grund und Boden in die Bilanz hätte aufnehmen müssen. Im Zuge des zum 1. Jänner 2010 verpflichtend vorzunehmenden Überganges von der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 auf die

Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1988 musste der Bf. den gegenständlichen Grund und Boden steuerneutral auf den Teilwert im Zeitpunkt des Wechsels aufwerten. Solcherart hat der Bf. dem § 4 Abs. 10 Z 3 lit. a EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung Rechnung getragen und den Grund und Boden zum 1. Jänner 2010 mit dem Wert von 1,027.362 € in das Anlagevermögen (und damit in die Bilanz) aufgenommen. Die Höhe der steuerneutralen Aufwertung ergibt sich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Bilanzansatz zum 1. Jänner 2010 und dem ursprünglichen Ansatz, der vom Vater (und Betriebsvorgänger) des Bf. seinerzeit in die Bilanz hätte aufgenommen werden müssen.

Dass dieser Unterschiedsbetrag - der Argumentation des Bf. zufolge - „*die Zuführung eines Wirtschaftsgutes vom außerbetrieblichen Bereich*“ darstelle, kann nicht nachvollzogen werden. Der gegenständliche Grund und Boden gehörte bereits seit Jahren als notwendiges Betriebsvermögen dem Gewerbebetrieb an, mit der steuerneutralen Aufwertung erfolgte - im Wege einer auf § 4 Abs. 10 Z 3 lit. a EStG 1988 beruhenden Änderung des Bilanzansatzes - lediglich eine Erhöhung des Bilanzansatzes des Grund und Bodens. Die Argumentation des Bf., dass es sich bei der steuerneutralen Aufwertung „*bilanztechnisch um eine Zusatzeinlage von betriebsnotwendigem Vermögen*“ handle, kann bei dieser Sachlage ebenfalls nicht nachvollzogen werden.

Es trifft zu, dass die steuerneutrale Aufwertung des Grund und Bodens über das Privatkonto als Privateinlage verbucht wurde. Daraus auf eine „*betriebsnotwendige Einlage*“ im Sinne des § 11a EStG 1988 schließen zu wollen, wäre aber verfehlt. Die Bezugnahme auf § 4 Abs. 1 EStG 1988 in § 11a EStG 1988 bedeutet, dass buchungstechnische Einlagen (etwa auch die Übertragung des Investitionsfreibetrages auf das Kapitalkonto) unberücksichtigt bleiben (vgl. Doralt/Heinrich, EStG¹², § 11a Tz 25, mwN). Eine (auch nur teilweise) Zuführung des gegenständlichen Grund und Bodens aus dem außerbetrieblichen Bereich hat zum 1. Jänner 2010 jedenfalls nicht stattgefunden.

Einem weiteren Einwand des Bf. zufolge habe die Aufnahme des Grund und Bodens in die Bilanz zum 1. Jänner 2010 nicht nur steuerrechtliche Konsequenzen gehabt, sondern auch das Bilanzbild drastisch verändert, indem das bisherige negative Eigenkapital ins positive gewechselt habe. Das wiederum habe Konsequenzen für das Rating bei Banken und eventuellen Umgründungen gehabt. Dieser Einwand mag im Hinblick auf die Tatbestandsvoraussetzungen des § 11a EStG 1988 auf sich beruhen. Darüber hinaus ist zu bedenken, dass der Grund und Boden bereits vom Vater (und Betriebsvorgänger) des Bf. in die Bilanz hätte aufgenommen werden müssen, was zu einer Betriebsvermögenserhöhung und damit „*drastischen Veränderung*“ des Bilanzbildes noch vor Betriebsübernahme durch den Bf. geführt hätte.

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass weder im Jahr 2010 noch im Jahr 2011 „*betriebsnotwendige Einlagen*“ im Sinne des § 11a EStG 1988 getätigt wurden. Daraus ergibt sich weiters ein Eigenkapitalabfall gemäß § 11a EStG 1988 von -155.720,98 € (im Jahr 2010) bzw. -88.741,53 € (im Jahr 2011) und damit eine Nachversteuerung in den Vorjahren begünstigt besteuert nicht entnommener Gewinne in diesem Ausmaß (vgl. Tz

1 des Bp-Berichtes vom 4. März 2013, Bp a). Die Nachversteuerung erfolgt in der Weise, dass der Betrag der Eigenkapitalminderung - isoliert vom restlichen Einkommen - mit dem Hälftesteuersatz jenes Jahres versteuert wird, in dem die ursprüngliche begünstigte Besteuerung in Anspruch genommen worden ist.

Festsetzung von Anspruchszinsen: Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen). Nach dem Normzweck des § 205 BAO gleichen Anspruchszinsen die Zinsvorteile bzw. -nachteile aus, die für den Abgabepflichtigen dadurch entstehen, dass für eine bestimmte Abgabe der Abgabenanspruch immer zum selben Zeitpunkt - hier für die Einkommensteuer 2010 mit Ablauf des Jahres 2010 - entsteht, die Abgabenfestsetzung aber zu unterschiedlichen Zeitpunkten erfolgt.

Anspruchszinsenbescheide sind zwar mit Beschwerde anfechtbar. Der Zinsenbescheid ist aber an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden. Wegen dieser Bindung ist der Zinsenbescheid nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, dass der maßgebende Einkommensteuerbescheid inhaltlich rechtswidrig sei.

Erweist sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid. Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2010 ist daher als unbegründet abzuweisen, unabhängig vom Ausgang der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid dieses Jahres (vgl. für viele UFS 20.2.2007, RV/0150-I/06; vgl. auch Ritz, BAO⁵, § 205 Tz 32 ff).

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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. Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei der zu lösenden Rechtsfrage, ob eine „betriebsnotwendige Einlage“ im Sinne des § 11a EStG 1988 vorliegt, an der ständigen höchstgerichtlichen

Judikatur zum Einlagenbegriff des § 4 Abs. 1 EStG 1988. Darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles ab (Qualifikation einer nachträglichen Einbuchung von notwendigem Betriebsvermögen im Rahmen einer Eröffnungsbilanzberichtigung). Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 24. Februar 2015