

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke als Vorsitzenden, die Richterin Mag.^a Gertraud Hausherr als beisitzende Richterin, Bundesinnungsmeister Kommerzialrat Ing. Friedrich Nagl als fachkundigen Laienrichter und Mag. Johannes Denk als fachkundigen Laienrichter, über die als Beschwerde weitergeltende Berufung des Dr. F***** B*****, *****Adresse*****, vertreten ursprünglich durch EHC Wirtschaftstreuhand GmbH, 2000 Stockerau, Schulgasse 10, vom 27. 8. 2012, am 3. 9. 2012 persönlich überreicht, gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel, 3950 Gmünd, Albrechtser Straße 4, vom 26. 7. 2012 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010, Steuernummer 23 198/6*****, in nichtöffentlicher Sitzung am 14. 5. 2018 zu Recht erkannt:

I. 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 28. 11. 2012 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine (ordentliche) Revision zulässig.

Entscheidungsgründe

Einkommensteuerbescheid 2010

Mit Datum 26. 7. 2012 erließ das Finanzamt gegenüber dem späteren Berufungswerber (Bw) und Beschwerdeführer (Bf), em. Rechtsanwalt Dr. F***** B*****, einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010, der diesem direkt zugestellt wurde.

EINKOMMENSTEUERBESCHEID 2010

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2010 festgesetzt mit..... 121.162,86 €
Bisher war vorgeschrieben 60.000,00 €

Aufgrund der festgesetzten Abgabe und das bisher vor-

geschriebenen Betrages ergibt sich eine Nachforderung

in Höhe von 61.163,00 €

Dieser Betrag ist am 2012-09-03 fällig. Den Betrag, der auf Ihr Abgabenkonto zu entrichten ist, entnehmen Sie bitte der beiliegenden Buchungsmitteilung.

Das Einkommen

im Jahr 2012 beträgt 268.77,32 €

Berechnung der Einkommensteuer		
Einkünfte aus selbständiger Arbeit		250.326,70 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	steuerpflichtig	
... Pensionsversicherungsanstalt ...	15.679,60 €	15.679,60 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		2.831,02 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		268.837,32 €
Sonderausgaben		
Pauschbetrag für Sonderausgaben		-60,00 €
Einkommen		268.77,32 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: (268.777,32 - 60.000,00) x 0,5 + 20.235,00		124.623,66 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		124.623,66 €
Pensionistenabsetzbetrag		-400,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		124.223,66 €
Einkommensteuer		124.223,66 €
Anrechenbare Lohnsteuer (260)		-3.060,80 €
Festgesetzte Einkommensteuer		212.162,86 €
Berechnung der Abgabennachforderung / Abgabengutschrift		
Festgesetzte Einkommensteuer		212.162,86 €
Bisher festgesetzte Einkommensteuer		-60.000,00 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988		0,14 €
Abgabennachforderung		61.163,00 €

Begründung:

Bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte zwischen 36.400 € und 60.000 € vermindert sich das Sonderausgabenviertel gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich ab einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 60.000 € ein absetzbarer Betrag in Höhe 60 € ergibt.

Die (zusätzliche) Begründung zu diesem Bescheid geht Ihnen gesondert zu.

Die angesprochene zusätzliche Begründung datiert mit 27. 7. 2012 und wurde ebenfalls an den Bf adressiert:

An Sie wurde ein durch das Bundesrechenzentrum ausgefertigter Bescheid Einkommensteuer für 2010 (Berufungsvorentscheidung) am 26.7.2012 abgefertigt.

Die Erledigung weicht von Ihrem Begehren aus folgenden Gründen ab:

Lt. Mitteilung vom 20.4.2011 gaben Sie bekannt, dass der Betrieb (Rechtsanwaltskanzlei) mit 31.12.2010 eingestellt wurde und Sie die Berechtigung als Rechtsanwalt zurückgelegt haben. Mit diesem Stichtag sind Sie nicht mehr Unternehmer. Dies bedeutet, dass alle im Betriebsvermögen befindlichen Wirtschaftsgüter an verschiedene Erwerber zu veräußern oder in das Privatvermögen entnommen werden.

Scheiden nun Wirtschaftsgüter, für die der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag (bis 2009 FB für investierte Gewinne) geltend gemacht worden ist, vor Ablauf der Frist von vier Jahren aus dem Betriebsvermögen aus (infolge Betriebsaufgabe) sind diese Freibeträge einer Nachversteuerung zuzuführen. Durch die Aufgabe Ihrer Rechtsanwaltskanzlei per 31.12.2010 wurden die Wertpapiere, die in den Jahren 2007-2010 für den Freibetrag investierter Gewinne bzw. investitionsbedingten Gewinnfreibetrag verwendet wurden, ins Privatvermögen überführt, womit die Nachversteuerung vorzunehmen war.

Der Nachversteuerungsbetrag (gesamt 2007-2010 € 82.474,08) erhöht den bisherigen Aufgabegewinn von € 2.084,57 auf € 84.557,65.

Der laufende Gewinn wurde mit	€ 178,503,92 (Gewinn lt. E/A-Rechnung	€ 195.085,31
	- GFB	€ 3.900,00
	- FB inv. Gewinne(WP)	€ 10.557,26
	- Zinserträge endb.	€ 2.124,13) ermittelt.
Übergangsverlust:	- € 5.434,87	(keine Aufteilung auf 7 Jahre , da Betriebsaufgabe)
Aufgabegewinn: gesamt	€ 84.557,65	(bisher € 2.084,57 + NV FB f. inv.Gewinne € 82.474,08)
Gesamtergebnis:	€ 257.626,70	
- FB gem. § 24 EStG	- € 7.300,00	
Eink. aus Selbständiger Tätigkeit:	Gewinn € 250.326,70	

Laut Zustellnachweis übernahm der Bf die Begründung am 30. 7. 2012.

Berufung

Mit Schreiben vom 27. 8. 2012, beim Finanzamt persönlich überreicht am 3. 9. 2012, erhob der Bf Berufung wie folgt:

In umseits angeführter Steuerangelegenheit erhebe ich gegen den Einkommenssteuerbescheid 2010 des Finanzamtes Waldviertel vom 26.7.2012 innerhalb offener Frist nachstehende

Berufung

Der Bescheid wird zur Gänze angefochten und werden als Berufungsgründe geltend gemacht:

- 1. Mangelhaftes Verfahren*
- 2. Unrichtige bzw unvollständige Tatsachenfestellung*
- 3. Unrichtige rechtliche Beurteilung*

Diese werden im einzelnen wie folgt ausgeführt:

Ad 1:

*Gleichwohl der Behörde bekannt ist, daß die Fa E***** den Berufungswerber steuerrechtlich vertritt, wurde gegenständlicher Bescheid dem Berufungswerber direkt zugestellt. Wenn nunmehr die Behörde die bereits mit Berufung bekämpften Bescheide neuerlich an die Fa E***** zustellt, so stellt dies keineswegs eine Behebung des Mangels dar, sondern löst höchstens eine neue Rechtsmittelfrist aus. Der hier bekämpfte Bescheid wurde neben 5 anderen Bescheiden in 2 Kuverts als lose Blattsammlung am 3.8.2012 zugestellt, wobei es dem Berufungswerber überlassen blieb mehrseitige Bescheide sinngemäß zusammenzufügen. Bereits am 30.7.2012 wurde dem Berufungswerber eine Bescheidebegründung zum Bescheid Einkommensteuer für 2010 (Berufungsvorentscheidung) zugestellt. Eine Berufungsvorentscheidung für die Einkommensteuer 2010 wurde bis dato nicht zugestellt. Hier muß dieses Vorgehen der Behörde gerügt werden, zumal ein Bescheid eine Einheit bilden muß und nicht als eine Art Fortsetzungsroman ausgestaltet werden kann. Darüberhinaus ist in der Begründung auszuführen, auf welches Gesetz bzw Gesetzesstelle sich der Bescheid gründet. All dies fehlt und ist daher der Bescheid mangelhaft und begründet daher den angezogenen Berufungsgrund.*

Ad 2:

Vorerst muß festgehalten wird, daß der angefochtene Bescheid in der Begründung lediglich den Vermerk trägt, daß die (zusätzliche) Begründung zu d i e s e n Bescheid gesondert zugeht. Dies ist bis heute nicht geschehen, weil nur eine Bescheidbegündung für die Berufungsvorentscheidung für die Einkommensteuer 2010 am 30.7.2010 zugestellt

wurde. Wenngleich der Berufungswerber der Ansicht ist, daß die Feststellungen der Behörde in dem Schreiben vom 27.7.2012 unbeachtlich sind, muß auf zahlreiche unrichtige Feststellungen hingewiesen werden. Richtig ist, daß der Berufungswerber mit Ablauf des 31.12.2010 auf die Ausübung seiner Berechtigung als Rechtsanwalt verzichtet hat. Nach mehrmonatiger vergeblicher Suche eines Betriebsnachfolgers, mußte mit 1.1.2011 die Liquidierung des Unternehmens eingeleitet werden. Auch war der Berufungswerber noch als Masseverwalter im Konkurs O***** tätig, wobei schon absehbar war, daß das Verfahren im Laufe des Jahres 2011 beendet werden kann. Für die Dauer der Liquidation der Rechtsanwaltskanzlei wurde seitens der Rechtsanwaltskammer NÖ RA Dr. H***** Er***** zum mitweiligen Stellvertreter bestellt. Die Liquidierung ist bis dato nicht abgeschlossen. Entgegen der Ansicht der Behörde ist der Berufungswerber noch immer als Unternehmer tätig und hat daher auch für das Jahr 2011 Umsatzsteuervoranmeldungen gelegt und wurde daher auch seitens der Behörde zur Umsatzsteuer 2011 veranlagt. Die Behörde hat den entsprechenden Umsatzsteuerbescheid 2011 am 26.7.2012 erlassen und damit meine Unternehmereigenschaft anerkannt. Warum die Behörde einen Tag später zur Ansicht gelangt, daß der Berufungswerber nicht mehr Unternehmer ist, wird nicht dargelegt. Auch ist unrichtig, daß Wirtschaftsgüter entnommen wurden. Bei der vom Berufungswerber geführten Rechtsanwaltskanzlei handelt es sich um zwei Eigentumswohnungen die besenrein an den Vermieter zurückzustellen sind. Die Einbaumöbeln sind zu entfernen, in einer Wohnung die Anschlüsse für die Küche herzustellen. Die Verbindung zwischen den beiden Wohnungen zu vermauern. Die Verdrahtungen für Telefon und Computer zu entfernen. Es ist daher noch mit erheblichen Aufwendungen zu rechnen. Auch wurden seitens der Behörde keine Feststellungen über den Wert der Wertpapiere zum Stichtag 31.12.2010 getroffen. Festgehalten werden muß, daß die Wertpapiere noch immer auf dem vom Berufungswerber errichteten Depot erliegen und bis dato nicht in das Privatvermögen des Berufungswerbers überführt wurden. Zusammenfassend muß sohin gesagt werden, daß die Behörde sowohl unrichtige Tatsachenfeststellungen trifft, als auch sich mit diesen unvollständig auseinandersetzt. Der angezogenen Berufungsgrund ist daher gegeben.

Ad 3:

Vorerst ist festzustellen, daß der Gesetzgeber die Möglichkeit des Freibetrages für nichtentnommene Gewinne deshalb für E/A-Rechner deshalb geschaffen hat, um einerseits ein entsprechendes Äquivalent zum 13. und 14. Bezug eines Unselbstständigen und dessen begünstigte Versteuerung zu schaffen, anderseits um den Wertpapierhandel zu fördern. Voraussetzung ist die Einhaltung einer vierjährigen Behaltefrist. Die Behörde 1. Instanz vermeidet es geflissentlich eine Bestimmung zu zitieren, die vorsieht, daß bei Liquidierung eines Unternehmens und Einhaltung der Behaltefrist eine Nachversteuerung vorzunehmen ist. Ja sie geht noch einen Schritt weiter und versucht Verluste zu besteuern. Dies geschieht nämlich dann, wenn zwischen Ankauf der Wertpapiere und dem von der Behörde angenommenen Stichtag ein Kursverlust der Wertpapiere

eingetreten ist. Hier liegt eindeutig ein gesetzwidriges wenn nicht überhaupt ein verfassungswidriges Vorgehen der Behörde vor. Die Behörde hat sich in der rechtlichen Begründung nicht auseinanderzusetzen, daß Sie im Umsatzsteuerbescheid 2011 von der Unternehmereigenschaft des Berufungswerbers ausgeht, während sie dies im bekämpften Bescheid für 2011 verneint. Es entsteht der Verdacht, daß die Behörde offensichtlich, wenn auch gesetzwidrig und unter Schließung allfälliger Gesetzlücken den Steuerpflichtigen nochmals zur Kasse bitten will. Wenn man zusammenfasst, daß die Behörde beginnend mit der gesetzwidrigen Zustellung über die unzureichende und mangelhafte Begründung Bescheide erläßt, so liegt hier eindeutig der angezogene Berufungsgrund vor.

Ich stelle sohin an die hohe Berufsbehörde nachstehende

Berufungsanträge:

Die Berufsbehörde wolle

- 1. Den angefochtenen Bescheid beheben und die Steuersache zur Verfahrensergänzung und neuerlichen Entscheidung an die Behörde 1. Instanz zurückverweisen, in eventu*
- 2. Nach allfälliger Ergänzung des Verfahrens in der Sache selbst entscheiden und die Einkommenssteuer 2010 im Sinne des Antrages festsetzen. Jedenfalls wolle*
- 3. Dieser Berufung aufschiebende Wirkung zuerkannt werden.*

Ergänzender Schriftsatz

Mit Schreiben vom 17. 10. 2012 (Briefkopf) oder vom 16. 10. 2012 (Abschluss), zur Post gegeben am 17. 10. 2012, reichte die steuerliche Vertretung einen weiteren als Berufung bezeichneten Schriftsatz ein:

Auftrags und namens unseres o.a. Mandanten erheben wir gegen den

Einkommensteuerbescheid 2010 vom 26.07.2012

zugestellt am 03.08.2012, vom Finanzamt Waldviertel, innerhalb offener Frist nachstehende

Berufung

und führen diese aus wie folgt:

Anfechtungserklärung:

Der Bescheid wird hinsichtlich der Berechnung und Festsetzung des Aufgabegewinnes angefochten.

Sachverhalt:

Unser Mandant hat seinen Betrieb (Rechtsanwaltskanzlei) mit 31.12.2010 eingestellt und seine Berechtigung als Rechtsanwalt zurückgelegt.

Die Kanzlei wurde nicht veräußert, sondern wurde anlässlich der Pensionierung der Betrieb lediglich eingestellt.

Im Rahmen der Betriebsaufgabe wurde der laufende Gewinn ein Übergangsverlust sowie ein Aufgabegewinn ermittelt. Das Finanzamt hat den laufenden Gewinn sowie den Übergangsverlust in der berechneten Art und Weise akzeptiert, jedoch beim Aufgabegewinn eine Nachversteuerung der geltend gemachten investitionsbedingten Gewinnfreibeträge der Jahre 2007 bis 2010 durchgeführt. Dies ergibt eine Erhöhung des Aufgabegewinnes auf € 82.474,08. In der Folge wurde von diesem Gesamtergebnis der Freibetrag gem. § 24 EStG abgezogen und die Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit mit € 250.326,70 festgesetzt.

Begründung:

Strittig ist einzig und alleine die Frage, ob die investitionsbedingten Gewinnfreibeträge der Jahre 2007 bis 2010 nachzuversteuern sind.

Das Finanzamt begründet die Nachversteuerung damit, dass aufgrund der Betriebsaufgabe die im Betriebsvermögen befindlichen Wirtschaftsgüter ins Privatvermögen entnommen werden und daher der Entnahmetatbestand des § 10 EStG verwirklicht wird.

Diese Interpretation würde jedoch im Endeffekt bedeuten, dass sämtliche Unternehmer in den letzten vier Jahren ihrer Tätigkeit vor der Pensionierung, keinen investitionsbedingten Gewinnfreibetrag mehr geltend machen können. Dies würde zu einer enormen Wettbewerbsverzerrung führen, da, wie im vorliegenden Beispiel, der Steuervorteil durch die getätigten Investitionen enorm ist.

Weiters ist zu bedenken, dass durch diese Regelung der österreichischen Wirtschaft im Zeitpunkt der Investition Geld zufließen sollte. Dies ist auch im vorliegenden Fall geschehen und daher ist dieses Geld noch immer in der österreichischen Wirtschaft gebunden. Die Wertpapiere werden seitens unseres Mandanten noch immer in seinem Vermögen gehalten.

Die Interpretation der Gesetzesstelle im oben aufgezeigten Sinn, würde jedoch bewirken, dass § 10 EStG gleichheitswidrig, da sachlich nicht gerechtfertigt ist. Diese Absicht wird man jedoch dem Gesetzgeber nicht unterstellen können und wird daher § 10 EStG im Rahmen einer verfassungskonformen Interpretation dahingehend verstanden werden müssen, dass wenn die Wirtschaftsgüter weiterhin sich im Vermögen des Steuerpflichtigen befinden (egal ob Betriebs- oder Privatvermögen) die Voraussetzungen des § 10 EStG erfüllt sind. Im Falle der Betriebsveräußerung wird wohl der Steuerpflichtige im Rahmen des Kaufpreises den steuerlichen Nachteil entsprechend einkalkulieren.

In eventu ist zu bemerken, dass, sollte eine derartige Interpretation verfassungskonform sein, unser Mandant die Progressionsermäßigung des § 37 Abs. 5 Zif 3 (Pensionsfall) geltend macht und daher die Besteuerung des Aufgabegewinnes mit dem Halbsatz beantragt.

Der Berufungswerber stellt daher nachstehende

Anträge

1. Berufungsantrag

Die Berufsbehörde möge die Einkommensteuer 2010 auf Basis der seinerzeit eingereichten Steuererklärungen festsetzen in eventu wird für den Aufgabegewinn die Progressionsermäßigung des § 37 Abs. 5 Zif 5 EStG geltend gemacht.

2. Verhandlung:

Die Berufsbehörde möge eine mündliche Verhandlung durchführen.

3. Berufungssenat:

Es wird die Entscheidung durch den ganzen Berufungssenat beantragt.

*Stockerau, am 16.10.2012 B***** F******

Ergänzungsersuchen

Das Finanzamt richtete hierauf am 19. 10. 2012 an den Bf zu Händen seiner steuerlichen Vertretung folgendes Ergänzungsersuchen:

In der Berufungsbegründung wird ausgeführt, dass Sie mit Ablauf des 31.12.2010 auf die Ausübung Ihrer Berechtigung als Rechtsanwalt verzichtet haben. Nach mehrmonatiger vergeblicher Suche nach einem Nachfolger, musste mit 1.1.2011 die Liquidierung des Unternehmens eingeleitet werden. Die Liquidierung war im Zeitpunkt der Erstellung der Berufungsschriften im August 2012 noch nicht abgeschlossen. Entgegen der Behörde sind Sie noch immer als Unternehmer tätig.

Dazu ist anzumerken, dass seitens des Finanzamtes keine Aufgabe Ihres Betriebs per 31.12.2010 von amtswegen unterstellt wurde. Sie bzw. Ihr steuerlicher Vertreter haben dem Finanzamt die Einstellung Ihrer Rechtsanwaltskanzlei per 31.12.2010 angezeigt und mit der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2010 eine Aufgabegewinnermittlung zum 31.12.2010 sowie eine Übergangsgewinnermittlung beigebracht. Der Ihrerseits offengelegte Übergangsverlust und der Aufgabegewinn wurden mit Ausnahme der Nachversteuerung der Gewinnfreibeträge ohne Abweichung dem Einkommensteuerbescheid 2010 zugrunde gelegt.

Zur Aufklärung des Sachverhaltes werden Sie ersucht darzulegen, ob Sie Ihren Betrieb der Rechtsanwaltskanzlei mit 31.12.2010 eingestellt und aufgegeben haben oder ob die Tätigkeit als Rechtsanwalt unverändert ausgeübt wird. Sollte die selbständige Tätigkeit als Rechtsanwalt im Jahr 2011 noch aufrecht gewesen sein, werden Sie ersucht eine Gewinnermittlung für das Jahr 2011 beizubringen. In der am 12.6.2012 eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2011 wurden keine Einkünfte erklärt, die auf eine weiterhin aufrechte Rechtsanwaltskanzlei schließen lassen.

Urkundenvorlage

Mit Schreiben vom 15. 11. 2012, zur Post gegeben am 19. 11. 2012, legte die steuerliche Vertretung einen Beschluss der Rechtsanwaltskammer Niederösterreich vom Jänner 2011 vor, wonach die Anzeige des Bf, dass er auf die Ausübung der Rechtsanwaltschaft per 31. 12. 2010 verzichte, zur Kenntnis genommen und in der Liste der Rechtsanwälte vermerkt werde:

In der oben bezeichneten Angelegenheit übermitteln wir Ihnen die Bestätigung der Rechtsanwaltskammer (GZ ... RAK NÖ) aus der ersichtlich ist, dass unser Mandant per 31.12.2010 auf seine Rechtsanwaltschaft verzichtet hat. Das Vorbringen hinsichtlich seiner Unternehmereigenschaft 2011 wird daher vollinhaltlich zurückgezogen.

*Wir ersuchen die Berufung der E***** Wirtschaftstreuhand als ergänzendes Vorbringen zur Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 zu werten.*

Das Berufungsvorbringen ersuchen wir auch hinsichtlich dieses Schreibens einzuschränken, sodass aus unserer Sicht nur mehr die Kernfrage der Berechnung des Aufgabegewinnes im Zusammenhang mit der Nachversteuerung des Gewinnfreibetrages offen bleibt.

Berufungsvorentscheidung

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. 11. 2012, dem Bf zu Handen seiner steuerlichen Vertretung zugestellt, gab das Finanzamt der Berufung teilweise Folge:

EINKOMMENSTEUERBESCHEID 2010

Berufungsvorentscheidung gem. § 276 BAO

Aufgrund der Berufung vom 03.09.2012 wird der Bescheid vom 26.07.2012 geändert.

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2010 festgesetzt mit..... 106.821,09 €

Bisher war vorgeschrieben 121.162,86 €

Die Fälligkeit des festgesetzten Betrages ändert sich nicht.

Das Einkommen

im Jahr 2012 beträgt 282.109,17 €

Berechnung der Einkommensteuer		
---------------------------------------	--	--

Einkünfte aus selbständiger Arbeit		257.626,70 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	steuerpflichtig	
... Pensionsversicherungsanstalt ...	15.679,60 €	15.679,60 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		2.831,02 €
Sonstige Einkünfte Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen	6.031,85 €	6.031,85 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		282.169,17 €
Sonderausgaben		
Pauschbetrag für Sonderausgaben		-60,00 €
Einkommen		282.109,17 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: $(268.777,32 - 60.000,00) \times 0,5 + 20.235,00$		131.289,59 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		131.289,59 €
Pensionistenabsetzbetrag		-400,00 €
Steuer für den Durchschnittssteuersatz		130.889,59 €
Durchschnittssteuersatz $(130.889,59 / 282.109,17 \times 100)$		46,40 %
Durchschnittssteuersatz 46,40% von	191.519,67 €	88.865,12 €
Hälftesteuersatz 23,20% von	90.589,50 €	21.016,76 €
Einkommensteuer		109.881,89 €
Anrechenbare Lohnsteuer (260)		-3.060,80 €
Festgesetzte Einkommensteuer		106.821,09 €
Berechnung der Abgabennachforderung / Abgabengutschrift		
Festgesetzte Einkommensteuer		106.821,09 €
Bisher festgesetzte Einkommensteuer		-121.162,86 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988		0,23 €
Abgabengutschrift		14.342,00 €

Begründung:

Bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte zwischen 36.400 € und 60.000 € vermindert sich das Sonderausgabenviertel gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich ab einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 60.000 € ein absetzbarer Betrag in Höhe 60 € ergibt.

Die (zusätzliche) Begründung zu diesem Bescheid geht Ihnen gesondert zu.

Die angesprochene zusätzliche Begründung datiert mit 28. 11. 2012 und wurde an den Bf zu Händen seiner steuerlichen Vertretung adressiert:

Der Abgabepflichtige erzielte in den vergangenen Jahren Einkünfte als selbständiger Rechtsanwalt. Mit Stichtag 31.12.2010 hat der Abgabepflichtige auf die Ausübung seiner Berechtigung als Rechtsanwalt verzichtet und seine Rechtsanwaltskanzlei aufgelöst. Im Zusammenhang mit der Auflösung der Rechtsanwaltskanzlei wurden mit der Einkommensteuererklärung 2010 eine Übergangsgewinnermittlung sowie eine Aufgabegewinnermittlung zum 31.12.2010 vorgelegt.

Der Abgabepflichtige hat in den Jahren 2007 - 2009 den Freibetrag für investierte Gewinne und betreffend des laufenden Gewinnes 2010 den Gewinnfreibetrag gem. § 10 EStG 1988 geltend gemacht. Zur Geltendmachung dieser Freibeträge wurden jeweils in den Veranlagungsjahren angeschaffte Wertpapiere herangezogen. Im Zuge der Bearbeitung der Steuererklärungen 2010 wurden die Freibeträge investierter Gewinne der Jahre 2007 - 2009 sowie der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag 2010 zugunsten des Aufgabegewinnes gewinnerhöhend aufgelöst, da die Wertpapiere vor Ablauf der Mindestbehaltefrist von 4 Jahren aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden sind. Durch die Auflösung der Rechtsanwaltskanzlei mit 31.12.2010 waren die Wertpapiere, die einer Privatnutzung zugänglich sind, aus dem Betriebsvermögen auszuscheiden.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 26.7.2012 wurde mit Schreiben vom 27.8.2012 das Rechtsmittel der Berufung erhoben. Das Schreiben wurde vom Abgabepflichtigen persönlich eingebracht und beinhaltet als Streitpunkte neben der Nachversteuerung der Freibeträge investierter Gewinne bzw. des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages noch die Zustellung des angefochtenen Bescheides an den Abgabepflichtigen anstatt an den steuerlichen Vertreter, eine fehlende Bescheidbegründung und die unveränderte aufrechte Tätigkeit als Rechtsanwalt.

Der steuerliche Vertreter hat am 17.10.2012 ein als Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 bezeichnetes Schreiben eingebracht. In diesem Schreiben wird als einziger Streitpunkt die Nachversteuerung der Freibeträge gem. § 10 EStG angeführt.

Im Schreiben vom 15.11.2012, welches der steuerliche Vertreter in Beantwortung eines Vorhaltes vom 19.10.2012 einbrachte, wird bekräftigt, dass der Abgabepflichtige per 31.12.2010 auf seine Rechtsanwaltschaft verzichtet hat. Mit diesem Schreiben wird ersucht, die vom steuerlichen Vertreter am 17.10.2012 eingebrachte Berufung als ergänzendes Vorbringen zum Rechtsmittel vom 27.8.2012 gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 zu werten.

Gleichzeitig wird mit dem Schreiben vom 15.11.2012 das Berufungsvorbringen auf die Kernfrage der Berechnung des Aufgabegewinnes im Zusammenhang mit der Nachversteuerung des Gewinnfreibetrages eingeschränkt.

Strittig ist im gegenständlichen Berufungsverfahren somit nur die Frage, ob die Freibeträge investierter Gewinne der Jahre 2007 - 2009 sowie der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag des Jahres 2010 aufgrund der Aufgabe der Rechtsanwaltskanzlei zugunsten des Aufgabegewinnes nachzuversteuern sind.

In der Berufungsbegründung wird ausgeführt, dass die Argumentation des Finanzamtes, dass aufgrund der Betriebsaufgabe die im Betriebsvermögen befindlichen Wirtschaftsgüter ins Privatvermögen entnommen werden und damit der Entnahmetatbestand des § 10 EStG 1988 verwirklicht wird, bedeuten würde, dass sämtliche Unternehmer in den letzten vier Jahren ihrer Tätigkeit vor der Pensionierung keinen investitionsbedingten Gewinnfreibetrag geltend machen können. Dies würde zu einer enormen Wettbewerbsverzerrung führen. Durch die Regelung des § 10 EStG 1988 sollte der österreichischen Wirtschaft Geld zufließen. Dies ist im gegenständlichen Fall geschehen und dieses Geld ist immer noch in der österreichischen Wirtschaft gebunden. Die Wertpapiere werden unverändert im Vermögen des Abgabepflichtigen gehalten.

Die Interpretation dieser Gesetzesstelle durch das Finanzamt würde bewirken, dass § 10 EStG 1988 gleichheitswidrig ist. Diese Absicht kann aber dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden und wird § 10 EStG 1988 in einer verfassungskonformen Interpretation derart verstanden werden müssen, dass die Voraussetzungen des § 10 EStG 1988 solange erfüllt sind, als sich die Wirtschaftsgüter weiterhin im Vermögen des Steuerpflichtigen befinden (egal ob Betriebs- oder Privatvermögen). Im Fall einer Betriebsveräußerung wird wohl der Steuerpflichtige im Rahmen des Kaufpreises den steuerlichen Nachteil entsprechend einkalkulieren.

Im Eventualfall wird die Progressionsermäßigung des § 37 Abs. 5 EStG 1988 für die Besteuerung des Aufgabegewinnes geltend gemacht.

§ 10 EStG 1988 idF vor StRefG 2009 BGBl I 2009/26 (Freibetrag für investierte Gewinne) lautet:

(5) 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, gilt Folgendes:

1. Der Freibetrag für investierte Gewinne ist insoweit gewinnerhöhend anzusetzen.

Der gewinnerhöhende Ansatz hat im Jahr des Ausscheidens oder des Verbringens zu erfolgen.

2. Im Fall des Ausscheidens von Wertpapieren gemäß § 14 Abs. 7 Z 4 unterbleibt insoweit der gewinnerhöhende Ansatz, als im Jahr des Ausscheidens begünstigte Wirtschaftsgüter im Sinne des Abs. 3 Z 1, die die Voraussetzungen für den Freibetrag erfüllen, angeschafft

oder hergestellt werden (Ersatzbeschaffung). Auf den Fristenlauf des angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgutes wird die Behaltedauer des ausgeschiedenen Wertpapiers angerechnet. Die Frist kann jedoch nicht vor jenem Zeitpunkt enden, zu dem die Frist für das ausgeschiedene Wertpapier geendet hätte. Soweit Wirtschaftsgüter der Ersatzbeschaffung dienen, kann ein Freibetrag nicht in Anspruch genommen werden.

Im Falle des Ausscheidens eines Wirtschaftsgutes infolge höherer Gewalt oder behördlichen Eingriffs unterbleibt der gewinnerhöhende Ansatz.

(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 verbraucht (Abs. 5) werden.

§ 10 EStG 1988 idf StRefG 2009 BGBl I 2009/26 (Gewinnfreibetrag) lautet:

(5) Scheiden Wirtschaftsgüter, für die der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag geltend gemacht worden ist, vor Ablauf der Frist von vier Jahren aus dem Betriebsvermögen aus oder werden sie ins Ausland - ausgenommen im Falle der entgeltlichen Überlassung in einen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einen Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes - verbraucht, gilt Folgendes:

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

2. Im Fall des Ausscheidens von Wertpapieren gemäß § 14 Abs. 7 Z 4 unterbleibt insoweit der gewinnerhöhende Ansatz, als im Jahr des Ausscheidens begünstigte Wirtschaftsgüter im Sinne des Abs. 3 Z 1, die die Voraussetzungen für den Freibetrag erfüllen, angeschafft oder hergestellt werden (Ersatzbeschaffung). Auf den Fristenlauf des angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgutes wird die Behaltedauer des ausgeschiedenen Wertpapiers angerechnet. Die Frist kann jedoch nicht vor jenem Zeitpunkt enden, zu dem die Frist für das ausgeschiedene Wertpapier geendet hätte. Soweit Wirtschaftsgüter der Ersatzbeschaffung dienen, kann ein Freibetrag nicht in Anspruch genommen werden. Wirtschaftsgüter, die der Ersatzbeschaffung dienen, sind als solche im Verzeichnis gemäß Abs. 7 Z 2 auszuweisen.

3. Werden Wertpapiere, für die ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag in Anspruch genommen wurde, vorzeitig getilgt, können zur Vermeidung einer Nachversteuerung anstelle begünstigter körperlicher Wirtschaftsgüter innerhalb von zwei Monaten nach der vorzeitigen Tilgung auch Wertpapiere gemäß § 14 Abs. 7 Z 4 angeschafft werden (Wertpapierersatzbeschaffung). In den ersatzbeschafften Wertpapieren setzt sich der Lauf der Frist gemäß Abs. 3 hinsichtlich der vorzeitig getilgten Wertpapiere unverändert fort. Soweit Wertpapiere der Ersatzbeschaffung dienen, kann ein investitionsbedingter

Gewinnfreibetrag nicht in Anspruch genommen werden. Wertpapiere, die der Ersatzbeschaffung dienen, sind im Verzeichnis gemäß Abs. 7 Z 2 als solche auszuweisen.

Im Falle des Ausscheidens eines Wirtschaftsgutes infolge höherer Gewalt oder behördlichen Eingriffs unterbleibt der gewinnerhöhende Ansatz.

(6) Im Falle der Übertragung eines Betriebes ist 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 verbraucht (Abs. 5) werden.

In den Erläuternden Bemerkungen zum KMU-Förderungsgesetz 2006 (BGBl I 101/2006) mit dem die Bestimmung des Freibetrages für investierte Gewinne gem. § 10 beschlossen wurden, wird zur Nachversteuerung des Freibetrages folgendes ausgeführt:

„Der Förderung des Gewinnes, soweit in begünstigte Wirtschaftsgüter investiert wird, soll eine „Entförderung“ bei späterem Ausscheiden zur Seite gestellt werden. Der Freibetrag für investierte Gewinne ist insoweit gewinnerhöhend anzusetzen und zwar im Jahr des Ausscheidens oder Verbringens in einen Staat außerhalb des EU/EWR-Raumes. Bei Wertpapieren jedoch soll eine Nachversteuerung dann unterbleiben, wenn die Veräußerung nur in einer Wertpapierumschichtung besteht, wobei es sich auch wieder um begünstigte Wertpapiere gemäß § 14 Abs. 5 Z 4 handeln muss. Es wäre jedoch auch zulässig, dass anstelle der Wertpapiere abnutzbare körperliche Wirtschaftsgüter angeschafft werden. In beiden Fällen jedoch soll die vierjährige Behaltefrist nicht von neuem zu laufen beginnen.

Eine Nachversteuerung greift auch dann nicht automatisch Platz, wenn der Betrieb übertragen wird oder die Gewinnermittlungsart gewechselt wird. Es soll dann erst zur Nachversteuerung kommen, wenn die Wirtschaftsgüter ausscheiden oder verbraucht werden.“

Die Erläuternden Bemerkungen zum StRefG 2009 (BGBl I 2009/26), mit dem der Freibetrag für investierte Gewinne in den Gewinnfreibetrag abgeändert wurde, wird zur Nachversteuerung folgendes ausgeführt:

„Die Regelungen zur Behaltefrist, zur Nachversteuerung bei vorzeitigem Ausscheiden, zur Möglichkeit der Ersatzbeschaffung bei Ausscheiden von Wertpapieren sowie die Regelung der Rechtsfolgen bei Übertragung des Betriebes entsprechen der bisherigen Rechtslage zum Freibetrag für investierte Gewinne. Für den Fall der vorzeitigen Tilgung von Wertpapieren sieht Abs. 5 Z 3 entsprechend der bisherigen Verwaltungspraxis zusätzlich die Möglichkeit einer Wertpapierersatzbeschaffung vor.“

Nach dem Wortlaut des § 10 Abs. 5 EStG 1988 sowohl in der Fassung vor SteuerreformG 2009 als auch ab SteuerreformG 2009 sowie den jeweiligen Erläuternden Bemerkungen hat eine Nachversteuerung des Freibetrages für investierte Gewinne bzw. des

investitionsbedingten Gewinnfreibetrages zu erfolgen, wenn das begünstigte Wirtschaftsgut vor Ablauf der Frist von 4 Jahren aus dem Betriebsvermögen ausscheidet.

Entgegen den Berufungsausführungen kann aufgrund des eindeutigen Wortlautes diese Gesetzesbestimmung nicht dahingehend interpretiert werden, dass die Voraussetzungen des § 10 EStG 1988 erfüllt sind, wenn sich die begünstigten Wirtschaftsgüter weiterhin im Vermögen des Steuerpflichtigen - unabhängig ob im Betriebs- oder Privatvermögen - befinden.

Den Berufungsausführungen, wonach die Interpretation durch das Finanzamt bedeuten würde, dass sämtliche Unternehmer in den letzten vier Jahren ihrer Tätigkeit vor der Pensionierung keinen investitionsbedingten Gewinnfreibetrag mehr geltend machen können und dies zu einer normen Wettbewerbsverzerrungen führen würde, ist die Bestimmung des § 10 Abs. 6 EStG 1988 entgegen zu halten. Nach dieser Bestimmung hat im Fall der - unentgeltlichen als auch der entgeltlichen - Übertragung eines Betriebes keine Nachversteuerung des Freibetrages für investierte Gewinne bzw. des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages zu erfolgen, wenn die begünstigten Wirtschaftsgüter mit dem Betrieb übertragen werden. Erst wenn diese begünstigten Wirtschaftsgüter beim Rechtsnachfolger vor Ablauf der Frist von 4 Jahren aus dem Betriebsvermögen ausscheiden, hat der Rechtsnachfolger die Nachversteuerung iSd § 10 Abs. 5 EStG 1988 vorzunehmen.

Diese Bestimmung ermöglicht einem Unternehmer die Geltendmachung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages in den letzten vier Jahren seiner Tätigkeit vor der Pensionierung, da bei Übertragung des Betriebes keine Nachversteuerung vorzunehmen ist. Nur wenn der Betrieb im Rahmen einer Betriebsaufgabe zerschlagen wird und die bisher zum Betriebsvermögen gehörigen Wirtschaftsgüter einzeln veräußert oder ins Privatvermögen entnommen werden, hat eine Nachversteuerung iSd § 10 Abs. 5 EStG 1988 zu erfolgen, soweit dieses Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen vor Ablauf der Frist von 4 Jahren erfolgt.

Der Anmerkung in der Berufungsbegründung, wonach im Falle der Betriebsveräußerung der Steuerpflichtige im Rahmen des Kaufpreises den steuerlichen Nachteil der Nachversteuerung einkalkulieren wird, ist zu entgegen, dass dies mangels Nachversteuerung bei Veräußerung des Betriebes (siehe vorstehenden Ausführungen zu § 10 Abs. 6 EStG 1988) nicht notwendig ist.

Der Abgabepflichtige hat mit 31.12.2010 seine Berechtigung als Rechtsanwalt zurückgelegt und seine Rechtsanwaltskanzlei eingestellt. Es ist liegt eine Betriebsaufgabe vor. Bei einer Betriebsaufgabe hört der Betrieb als solcher zu bestehen auf. Es müssen alle Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens entweder an verschiedene Erwerber veräußert oder in das Privatvermögen überführt werden, wenn sie für eine Privatnutzung geeignet sind. Im Berufungsfall stehen die als begünstigte Wirtschaftsgüter iSd § 10 EStG 1988 verwendeten Wertpapiere unverändert im Eigentum des Abgabepflichtigen. Wertpapiere sind für eine Privatnutzung geeignet, womit sie mit

Einstellung der Rechtsanwaltskanzlei ins Privatvermögen zu überführen waren und der Nachversteuerungstatbestand des § 10 Abs. 5 EStG 1988 verwirklicht wurde.

In eventu wurde im Rechtsmittel die Progressionsermäßigung gem. § 37 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 geltend gemacht. Der Steuersatz ermäßigt sich nach dieser Gesetzesbestimmung für Veräußerungsgewinne iSd § 24 EStG 1988 auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes, wenn die Betriebsaufgabe wegen Vollendung des 60. Lebensjahres und Einstellung der Erwerbstätigkeit erfolgte. Diese Voraussetzungen sind im Berufungsfall gegeben, womit diesem Antrag Folge zu leisten ist.

*Sie waren atypisch stiller Gesellschafter der F*****B***** ForschungsgmbH u Mitges (gegründet2002). Mit 31.12.2006 wurden die Mitunternehmeranteile an dieser atypisch stillen Gesellschaft in die "A*****B***** AG" nach Art III UmgrStG eingebracht. Als Gegenleistung wurden die einbringenden Kommanditisten mit bestehenden Anteilen seitens der Austrianova - Aktionäre gem. § 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG abgefunden. Diese im Rahmen der Einbringung erworbenen Anteile gelten für die Dauer von 10 Jahren als steuerverstrickt, bei Veräußerung innerhalb dieses Zeitfensters findet § 31 EStG 1988 Anwendung. Mit2008 wurde über die A*****B***** AG das Konkursverfahren eröffnet. Mit ... 5.2010 - also innerhalb von 10 Jahren ab Einbringungsstichtag - wurde die AG im Firmenbuch gelöscht. Gem. § 31 Abs. 2 EStG 1988 ist der Untergang von Anteilen aufgrund der Auflösung oder Beendigung einer Körperschaft einer Veräußerung gleichzustellen. Die Höhe der Einkünfte ergibt sich aus der Summe der Verlustzuweisungen (bereinigt um Forschungsfreibeträge) abzüglich der geleisteten Einlage. Diese Einkünfte iHv € 6.031,85 sind gem. § 37 Abs. 4 Z 2 lit b EStG 1988 mit dem halben Durchschnittssteuersatz zu besteuern.*

Die angeführten Ausführungen sind Bestandteil des oben bezeichneten Bescheides. Ein nach Maßgabe der Rechtsmittelbelehrung zulässiges Rechtsmittel kann nur gegen den Spruch des oben bezeichneten Bescheides, nicht aber gegen die Begründung erhoben werden. Im Übrigen wird auf die entsprechende Rechtsmittelbelehrung bzw. Rechtsbelehrung verwiesen.

Fristverlängerungen

Betreffend die Ergreifung eines Rechtsmittels gegen die Beschwerdeentscheidung wurden mehrfach Fristverlängerungsansuchen eingebracht, denen von Finanzamt Rechnung getragen wurde.

Im Fristverlängerungsansuchen vom 5. 1. 2013 führte der Bf unter anderem aus:

*4. Im Hinblick auf die Weihnachtsfeiertage sowie der zwischenzeitig erfolgten Vollmachtskündigung des bisherigen Vertreters Der Fa. E***** wird ersucht bzw beantragt*

die Frist zur Erstattung des Antrages auf Vorlage der Berufung gegen den Bescheid über die Einkommenssteuer 2010 vom 28.11.2012 bis

5.2.2013

zu erstrecken, in eventu wolle dieser Antrag als Vorlageantrag gewertet werden.

Vorlageantrag

Mit Schreiben vom 30. 1. 2013 stellte der Bf Vorlageantrag:

Fristgerecht stelle ich sohin den

Antrag auf Entscheidung über die Berufung gegen die Berufungsvorentscheidung gem § 276 BAO betreffend Einkommensteuerbescheid 2010 vom 28.11.2012 durch die Abgabenbehörde II Instanz.

Das Vorbringen im bisherigen Verfahren wird zur Gänze aufrechterhalten und wie folgt ergänzt.

Vorerst wirdtz zugestellt. Damit ergibt sich die Problematik ab wann die Rechtsmittelfrist zu laufen beginnt. Hiezu kommt daß in der Begründung im letzten Absatz ausgeführt wird, daß gegen die Begründung kein Rechtsmittel erhoben werden kann, jedoch gegen den Spruch. Diese Rechtsansicht ist unrichtig, zumal dann der Spruch des Bescheides unbekämpfbar wäre.

Darüberhinaus interpretiert die Behörde die Behörde 1. Instanz die Bestimmungen des § 10 EStG falsch. In der Bestimmung hat der Gesetzgeber nicht vorgesehen, was zu geschehen hat, wenn ein Betrieb, wie im gegenständlichen Fall liquidiert wird. Es liegt sohin eine Gesetzeslücke vor und ist daher zu prüfen ob dies seitens des Gesetzgebers beabsichtigt war. Im Hinblick darauf daß der Gesetzgeber den Wertpapierhandel fördern wollte kam es diesem insbesondere darauf an, daß die Wertpapiere innerhalb der Behaltefrist gehalten werden und nicht veräußert werden. Im gegenständlichen Fall ist dies nicht der Fall und stehen diese nach wie vor im Besitz des Berufungswerbers. Es ist daher keine Nachversteuerung vorzunehmen.

Nach Ansicht des Berufungswebers ist es nicht Aufgabe der Behörde Gesetzeslücken durch ausufernde Interpretation zu schließen. Im Hinblick darauf ist die Feststellung, daß die angeschafften Wertpapiere vor Ablauf der 4 Jahresfrist aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden sind, eine willkürliche Feststellung der Behörde um Ihren Rechtsstandpunkt zu stützen. Darüber hinaus liegt eine eklatante Ungleichbehandlung gegenüber einem Unternehmer vor, der seinen Betrieb verkaufen kann, zumal dieser die Möglichkeit hat, die angeschafften Wertpapiere mitzuveräußern. Und so die Nachversteuerung unterbleibt. Diese Ungleichbehandlung ist sachlich nicht begründet und stellt eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes dar.

*Die Ausführungen hinsichtlich der Fa F*****B***** Forschungsgesmbh werden außer Streit gestellt, allerdings darauf hingewiesen, daß ich vom Abschluß des Konkursverfahrens und der Löschung der genannten Firma im Firmenbuch nicht verständigt wurde.*

Die gestellten Berufungsanträge bleiben vollinhaltlich aufrecht.

Vorlage

Mit Bericht vom 6. 2. 2013 legte das Finanzamt die Berufung dem damaligen Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vor und führte unter anderem aus:

Der Abgabepflichtige erzielte in den vergangenen Jahren Einkünfte als selbständiger Rechtsanwalt. Mit Stichtag 31.12.2010 hat der Abgabepflichtige auf die Ausübung seiner Berechtigung als Rechtsanwalt verzichtet und seine Rechtsanwaltskanzlei aufgelöst. Im Zusammenhang mit der Auflösung der Rechtsanwaltskanzlei wurden mit der Einkommensteuererklärung 2010 eine Übergangsgewinnermittlung sowie eine Aufgabegewinnermittlung zum 31.12.2010 vorgelegt.

... [wie in der Berufungsvorentscheidung]

In eventu wurde im Rechtsmittel die Progressionsermäßigung gem. § 37 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 geltend gemacht. Der Steuersatz ermäßigt sich nach dieser Gesetzesbestimmung für Veräußerungsgewinne iSd § 24 EStG 1988 auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes, wenn die Betriebsaufgabe wegen Vollendung des 60. Lebensjahres und Einstellung der Erwerbstätigkeit erfolgte. Diese Voraussetzungen sind im Berufungsfall gegeben, womit diesem Antrag Folge zu leisten ist.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 28.11.2012 im Punkt der Nachversteuerung der Freibeträge investierter Gewinne bzw. des Gewinnfreibetrages als unbegründet abgewiesen und im Punkt des ermäßigten Steuersatzes stattgegeben.

Mit Schreiben vom 30.1.2013, persönlich eingebracht am 31.1.2013, wurde der Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz eingebracht. Im Vorlageantrag wirft der Abgabepflichtige dem Finanzamt vor, die Bestimmung des § 10 EStG 1988 falsch zu interpretieren. In der Bestimmung des § 10 EStG 1988 hat der Gesetzgeber keine Regelung bei Liquidation des Betriebes vorgesehen. Es liegt sohin eine Gesetzeslücke vor und es ist zu prüfen, ob dies seitens des Gesetzesgebers beabsichtigt war. Im Hinblick auf die beabsichtigte Förderung des Wertpapierhandels kam es besonders darauf an, dass die Wertpapiere innerhalb der Behaltefrist gehalten und nicht veräußert werden. Im ggstdl. Fall ist dies nicht der Fall und stehen die Wertpapiere nach wie vor im Besitz des Berufungswerbers. Es ist keine Nachversteuerung vorzunehmen.

Im Vorlageantrag wird weiters ausgeführt, dass es nicht Aufgabe der Behörde ist, Gesetzeslücken durch ausufernde Interpretationen zu schließen. Im Hinblick darauf ist

die Feststellung, dass die angeschafften Wertpapiere vor Ablauf der Behaltefrist aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden sind, eine willkürliche Feststellung der Behörde um ihren Rechtsstandpunkt zu stützen. Darüber hinaus liegt eine Ungleichbehandlung gegenüber einem Unternehmer vor, der seinen Betrieb verkaufen kann, zumal dieser die Möglichkeit hat, die angeschafften Wertpapiere mitzuveräußern und so die Nachversteuerung zu verhindern. Diese Ungleichbehandlung ist sachlich nicht begründet und stellt eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes dar.

Diesen Ausführungen ist mit Verweis auf die vorstehenden Überlegungen zur Berufungsvorentscheidung vom 28.11.2012 zu entgegenen. Dem eindeutigen Gesetzeswortlaut der Bestimmungen des § 10 EStG 1988 kann ein Freibetrag für investierte Gewinne bzw. ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag in Anspruch genommen werden, wenn begünstigte Wirtschaftsgüter iSd § 10 Abs. 3 EStG 1988 angeschafft und über einen Zeitraum von mindestens vier Jahren in einem Betriebsvermögen gehalten werden. Scheiden die begünstigten Wirtschaftsgüter vor Ablauf der Behaltefrist von 4 Jahren aus dem Betriebsvermögen aus, hat eine Nachversteuerung zu erfolgen.

Der Gesetzeswortlaut zeigt klar, dass der Gesetzesgeber die Förderung nur für Wirtschaftsgüter zuerkennt, die in einem Betriebsvermögen und nicht im Privatvermögen eines Abgabepflichtigen gehalten werden. Der Umstand, dass die vom Abgabepflichtigen in den Jahren 2007 - 2010 angeschafften Wertpapiere nach wie vor in dessen Besitz stehen, hat für die Frage der Nachversteuerung der Freibeträge gem. § 10 EStG 1988 im Zeitpunkt der Aufgabe der Rechtsanwaltskanzlei keine Bedeutung.

Bei einer Veräußerung eines ganzen Betriebes verbleibt eine Nachversteuerung nach § 10 Abs. 5 EStG 1988 nur dann, wenn die begünstigten Wirtschaftsgüter mitveräußert werden und somit unverändert Teil des Betriebsvermögens verbleiben. Werden begünstigte Wirtschaftsgüter bei der Betriebsveräußerung zurückbehalten und vor Ablauf der Behaltefrist von 4 Jahren ins Privatvermögen überführt, hat insoweit ebenfalls eine Nachversteuerung gem. § 10 Abs. 5 EStG 1988 zu erfolgen.

Es wird beantragt, die Berufung im Sinne der Berufungsvorentscheidung vom 28.11.2012 als unbegründet abzuweisen.

Nichterledigung durch den UFS

Die Berufung wurde vom Unabhängigen Finanzsenat nicht erledigt.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. 12. 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. 1. 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Der Bf Dr. F***** B***** ist emeritierter Rechtsanwalt. Während der Aktivzeit als Rechtsanwalt wurden Wertpapiere im Betriebsvermögen angeschafft, für die in den Jahren 2007 bis 2009 der Freibetrag für investierte Gewinne und im Jahr 2010 der Gewinnfreibetrag gemäß § 10 EStG 1988 geltend gemacht wurden. Die Bemessungsgrundlage für den Freibetrag für investierte Gewinne und für den Gewinnfreibetrag zufolge der Anschaffung der Wertpapiere betrug insgesamt 82.474,08 €.

Mit Wirksamkeit vom 31.12.2010 hat der Bf auf die Ausübung der Rechtsanwaltschaft verzichtet, was von der Rechtsanwaltskammer in der Liste der Rechtsanwälte vermerkt wurde. Der Betrieb als Rechtsanwalt wurde Ende 2010 aufgegeben. Der Bf hatte zu diesem Zeitpunkt das 60. Lebensjahr vollendet und stellte Ende 2010 seine Erwerbstätigkeit ein. Die Wertpapiere wurden vom Bf bislang nicht veräußert.

Beweiswürdigung

Die getroffenen Sachverhaltsfeststellungen sind unstrittig.

Rechtsgrundlagen

§ 10 EStG 1988 lautete i.d. F. BGBl. I Nr. 101/2006 (2007 bis 2009):

„Freibetrag für investierte Gewinne

§ 10. (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. Die Absetzung für Abnutzung wird dadurch nicht berührt.

(2) Bei Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind und die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 ermitteln, können nur die Gesellschafter

den Freibetrag für investierte Gewinne im Sinne des Abs. 1 in Anspruch nehmen. Der Freibetrag, für investierte Gewinne, höchstens jedoch der Höchstbetrag von 100.000 Euro (Abs. 1), ist bei den Mitunternehmern mit einem der Gewinnbeteiligung entsprechenden Teilbetrag anzusetzen. Hält der Mitunternehmer die Beteiligung im Betriebsvermögen eines Betriebes, für den der Freibetrag für investierte Gewinne nach Abs. 1 geltend gemacht werden kann, kann er nur bei Ermittlung des Gewinnes des Betriebes berücksichtigt werden. Eine Berücksichtigung kommt nur in Betracht, wenn auch der Gewinn aus der Mitunternehmerschaft durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt worden ist.

(3) Der Freibetrag für investierte Gewinne kann nur zu Lasten des Gewinnes jenes Betriebes geltend gemacht werden, in dem

1. im Fall der Anschaffung oder Herstellung abnutzbarer Anlagegüter diese

a) eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von vier Jahren haben und

b) in einer Betriebsstätte im Inland oder im übrigen EU/EWR-Raum verwendet werden, die der Erzielung von Einkünften im Sinne von § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 dient. Dabei gelten Wirtschaftsgüter, die auf Grund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend außerhalb des EU/EWR-Raumes eingesetzt werden, nicht als in einer Betriebsstätte im EU/EWR-Raum verwendet.

2. im Fall der Anschaffung von Wertpapieren gemäß § 14 Abs. 7 Z 4, diese dem Anlagevermögen ab dem Anschaffungszeitpunkt mindestens vier Jahre gewidmet werden, vorbehaltlich Abs. 5 Z 2.

(4) Für folgende Wirtschaftsgüter kann ein Freibetrag für investierte Gewinne nicht gewinnmindernd geltend gemacht werden:

– Gebäude und Herstellungsaufwendungen eines Mieters oder sonstigen Nutzungsberechtigten auf ein Gebäude.

– Personen- und Kombinationskraftfahrzeuge, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% der gewerblichen Personenbeförderung dienen.

– Luftfahrzeuge.

– Geringwertige Wirtschaftsgüter, die gemäß § 13 abgesetzt werden.

– Gebrauchte Wirtschaftsgüter.

– Wirtschaftsgüter, die von einem Unternehmen erworben werden, das unter beherrschendem Einfluss des Steuerpflichtigen steht.

– Wirtschaftsgüter, für die der Forschungsfreibetrag gemäß § 4 Abs. 4 Z 4 oder Z 4b oder die Forschungsprämie gemäß § 108c in Anspruch genommen wurde.

(5) 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, gilt Folgendes:

1. Der Freibetrag für investierte Gewinne ist insoweit gewinnerhöhend anzusetzen. Der gewinnerhöhende Ansatz hat im Jahr des Ausscheidens oder des Verbringens zu erfolgen.

2. Im Fall des Ausscheidens von Wertpapieren gemäß § 14 Abs. 7 Z 4 unterbleibt insoweit der gewinnerhöhende Ansatz, als im Jahr des Ausscheidens begünstigte Wirtschaftsgüter im Sinne des Abs. 3 Z 1, die die Voraussetzungen für den Freibetrag erfüllen, angeschafft oder hergestellt werden (Ersatzbeschaffung). Auf den Fristenlauf des angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgutes wird die Behaltedauer des ausgeschiedenen Wertpapiers angerechnet. Die Frist kann jedoch nicht vor jenem Zeitpunkt enden, zu dem die Frist für das ausgeschiedene Wertpapier geendet hätte. Soweit Wirtschaftsgüter der Ersatzbeschaffung dienen, kann ein Freibetrag nicht in Anspruch genommen werden.

Im Falle des Ausscheidens eines Wirtschaftsgutes infolge höherer Gewalt oder behördlichen Eingriffs unterbleibt der gewinnerhöhende Ansatz

(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 der Bundesabgabenordnung) 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. auszuweisen, in welchem Umfang die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zur Deckung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages beitragen. Das Verzeichnis ist der Abgabenbehörde auf Verlangen vorzulegen. Die Antragstellung oder eine Berichtigung des Verzeichnisses ist bis zur Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuerbescheides oder Feststellungsbescheides möglich.“

Der für die Veranlagungen der Jahre 2007 bis 2009 geltende FBiG stellte eine Alternative zu der letztmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2009 anwendbaren begünstigten Besteuerung nicht entnommener Gewinne gem § 11a dar, der ausschließlich Bilanzierern eine eigenkapitalstärkende Begünstigung bot (s § 11a Abs 1).

Mit dem BudgetbegleitG 2007 BGBl I 2007/24 erfolgte eine Anpassung des § 10 an die durch das VfGH Erk v 6. 10. 2006, G-48/06, notwendig gewordene Neuregelung des § 14 Abs 7. Entsprechend der bisherigen Anknüpfung an die zur Deckung der Abfertigungs- und Pensionsrückstellung geeigneten Wertpapiere wurden nunmehr ausschließlich die in § 14 Abs 7 Z 4 umschriebenen Wertpapiere für den FBiG herangezogen.

Überdies stellte der Gesetzgeber im BudgetbegleitG 2007 die Mieterinvestitionen den Investitionen des Gebäudeeigentümers gleich, in dem die Gebäude betreffende Ausschlussbestimmung auch auf die Mieterinvestitionen ausgeweitet wurde. In den mit dem StRefG 2009 BGBl I 2009/26 eingeführten GFB wurde diese Ausschlussbestimmung nicht mehr übernommen.

Mit dem AbgSiG 2007 BGBl I 2007/99 schränkte der Gesetzgeber die Regelung der Ersatzbeschaffung in Abs 5 Z 2 dahingehend ein, dass Wertpapiere als Ersatzwirtschaftsgüter nicht mehr in Betracht kamen. Damit entsprach man der Zielsetzung der Ersatzbeschaffungsregelung, nämlich ohne Nachversteuerung auf begünstigte Wertpapiere zurückgreifen zu können, wenn sich in Bezug auf körperliche Wirtschaftsgüter ein Investitionsbedarf ergibt. Der Gesetzgeber wollte durch diese Änderung aber auch wieder den Investitionsanreiz in körperliche Wirtschaftsgüter verstärken. Die bloße Umschichtung von Wertpapieren wurde nicht mehr als förderungswürdig angesehen (*Peth in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 10 Anm. 81*).

§ 10 EStG 1988 lautete i.d. F. BGBl. I Nr. 26/2009 (2010):

„Gewinnfreibetrag

§ 10. (1) Bei natürlichen Personen kann bei der Gewinnermittlung eines Betriebes ein Gewinnfreibetrag bis zu 13% des Gewinnes, insgesamt jedoch höchstens 100.000 Euro im Veranlagungsjahr, nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen gewinnmindernd geltend gemacht werden:

1. Bemessungsgrundlage ist der Gewinn, ausgenommen Veräußerungsgewinne (§ 24).

2. Der Gewinnfreibetrag steht 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.

3. Übersteigt die Bemessungsgrundlage den Betrag von 30.000 Euro, kann 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.

Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag kann für das Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung begünstigter Wirtschaftsgüter (Abs. 3) geltend gemacht werden. Er ist mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten begrenzt. Die Absetzung für Abnutzung wird dadurch nicht berührt.

4. Wird der Gewinn nach § 17 oder einer darauf gestützten Pauschalierungsverordnung ermittelt, steht nur der Grundfreibetrag nach Z 2 zu. Ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag kann nicht geltend gemacht werden.

(2) Bei Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, können nur die Gesellschafter den Gewinnfreibetrag im Sinne des Abs. 1 in Anspruch nehmen. Sowohl der Grundfreibetrag als auch der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag, höchstens jedoch 100.000 Euro (Abs. 1), sind bei den Mitunternehmern mit einem der Gewinnbeteiligung entsprechenden Teilbetrag anzusetzen. Hält der Mitunternehmer die Beteiligung im Betriebsvermögen eines Betriebes, kann der Gewinnfreibetrag nur bei Ermittlung des Gewinnes dieses Betriebes berücksichtigt werden.

(3) Begünstigte Wirtschaftsgüter im Sinne des Abs. 1 Z 3 sind:

1. Nicht unter Abs. 4 fallende abnutzbare körperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von mindestens vier Jahren, die inländischen Betrieben oder inländischen Betriebsstätten zuzurechnen sind, wenn der Betrieb oder die Betriebsstätte der Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 dient. Dabei gelten Wirtschaftsgüter, die auf Grund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend außerhalb eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates des Europäischen Wirtschaftsraumes eingesetzt werden, nicht einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte als zugerechnet.

2. 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.

(4) Für folgende Wirtschaftsgüter kann ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag nicht gewinnmindernd geltend gemacht werden:

– Personen- und Kombinationskraftfahrzeuge, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% der gewerblichen Personenbeförderung dienen.

– Luftfahrzeuge.

– Geringwertige Wirtschaftsgüter, die gemäß § 13 abgesetzt werden.

– Gebrauchte Wirtschaftsgüter.

– Wirtschaftsgüter, die von einem Unternehmen erworben werden, das unter beherrschendem Einfluss des Steuerpflichtigen steht.

– Wirtschaftsgüter, für die der Forschungsfreibetrag gemäß § 4 Abs. 4 Z 4 oder Z 4b oder die Forschungsprämie gemäß § 108c in Anspruch genommen wurde.

(5) Scheiden Wirtschaftsgüter, für die der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag geltend gemacht worden ist, vor Ablauf der Frist von vier Jahren aus dem Betriebsvermögen aus oder werden sie ins Ausland – ausgenommen im Falle der entgeltlichen Überlassung in einen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einen Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes – verbracht, gilt Folgendes:

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

2. Im Fall des Ausscheidens von Wertpapieren gemäß § 14 Abs. 7 Z 4 unterbleibt insoweit der gewinnerhöhende Ansatz, als im Jahr des Ausscheidens begünstigte Wirtschaftsgüter im Sinne des Abs. 3 Z 1, die die Voraussetzungen für den Freibetrag erfüllen, angeschafft oder hergestellt werden (Ersatzbeschaffung). Auf den Fristenlauf des angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgutes wird die Behaltedauer des ausgeschiedenen Wertpapiers angerechnet. Die Frist kann jedoch nicht vor jenem Zeitpunkt enden, zu dem die Frist für das ausgeschiedene Wertpapier geendet hätte. Soweit Wirtschaftsgüter der Ersatzbeschaffung dienen, kann ein Freibetrag nicht in Anspruch genommen werden. Wirtschaftsgüter, die der Ersatzbeschaffung dienen, sind als solche im Verzeichnis gemäß Abs. 7 Z 2 auszuweisen.

3. Werden Wertpapiere, für die ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag in Anspruch genommen wurde, vorzeitig getilgt, können zur Vermeidung einer Nachversteuerung anstelle begünstigter körperlicher Wirtschaftsgüter innerhalb von zwei Monaten nach der vorzeitigen Tilgung auch Wertpapiere gemäß § 14 Abs. 7 Z 4 angeschafft werden (Wertpapierersatzbeschaffung). In den ersatzbeschafften Wertpapieren setzt sich der Lauf der Frist gemäß Abs. 3 hinsichtlich der vorzeitig getilgten Wertpapiere unverändert fort. Soweit Wertpapiere der Ersatzbeschaffung dienen, kann ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag nicht in Anspruch genommen werden. Wertpapiere, die der Ersatzbeschaffung dienen, sind im Verzeichnis gemäß Abs. 7 Z 2 als solche auszuweisen.

Im Falle des Ausscheidens eines Wirtschaftsgutes infolge höherer Gewalt oder behördlichen Eingriffs unterbleibt der gewinnerhöhende Ansatz.

(6) Im Falle der Übertragung eines Betriebes ist 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.

(7) Voraussetzungen für die Geltendmachung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages (Abs. 1 Z 3) sind:

1. Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag wird in der Einkommensteuererklärung oder Feststellungserklärung an der dafür vorgesehenen Stelle ausgewiesen. Der Ausweis hat getrennt zu erfolgen für

- jenen Teil des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages, der durch körperliche Anlagegüter gedeckt ist, und
- jenen Teil des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages, der durch Wertpapiere gedeckt ist.

2. Wirtschaftsgüter, die der Deckung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages dienen, sind in einem Verzeichnis auszuweisen. In diesem Verzeichnis ist für jeden Betrieb jeweils getrennt für körperliche Anlagegüter gemäß Abs. 3 Z 1 und Wertpapiere gemäß Abs. 3 Z 2 auszuweisen, in welchem Umfang die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zur Deckung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages beitragen. Das Verzeichnis ist der Abgabenbehörde auf Verlangen vorzulegen. Die Antragstellung oder eine Berichtigung des Verzeichnisses ist bis zur Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuerbescheides oder Feststellungsbescheides möglich.“

§ 24 EStG 1988 lautete i. d. F. BGBl. I Nr. 85/2008:

"Veräußerungsgewinne

§ 24. (1) Veräußerungsgewinne sind Gewinne, die erzielt werden bei

1. der Veräußerung

- des ganzen Betriebes
- eines Teilbetriebes
- eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist

2. der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes).

(2) Veräußerungsgewinn im Sinne des Abs. 1 ist der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens oder den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt. Dieser Gewinn ist für den Zeitpunkt der Veräußerung oder der Aufgabe nach § 4 Abs. 1 oder § 5 zu ermitteln. Im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist, ist als Veräußerungsgewinn jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen, den er nicht auffüllen muß.

(3) Werden die einzelnen dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebes veräußert, so sind die Veräußerungserlöse anzusetzen. Werden die Wirtschaftsgüter nicht veräußert, so ist der gemeine Wert im Zeitpunkt ihrer Überführung ins Privatvermögen anzusetzen. Bei Aufgabe eines Betriebes, an dem mehrere Personen beteiligt waren, ist für jeden einzelnen Beteiligten der gemeine Wert jener Wirtschaftsgüter anzusetzen, die er bei der Auseinandersetzung erhalten hat.

(4) Der Veräußerungsgewinn ist nur insoweit steuerpflichtig, als er bei der Veräußerung (Aufgabe) des ganzen Betriebes den Betrag von 7 300 Euro und bei der Veräußerung (Aufgabe) eines Teilbetriebes oder eines Anteiles am Betriebsvermögen den entsprechenden Teil von 7.300 Euro übersteigt. Der Freibetrag steht nicht zu,

- wenn von der Progressionsermäßigung nach § 37 Abs. 2 oder Abs. 3 Gebrauch gemacht wird,

- wenn die Veräußerung unter § 37 Abs. 5 fällt oder

- wenn die Progressionsermäßigung nach § 37 Abs. 7 ausgeschlossen ist.

(5) Die Einkommensteuer vom Veräußerungsgewinn wird im Ausmaß der sonst entstehenden Doppelbelastung der stillen Reserven auf Antrag ermäßigt oder erlassen, wenn der Steuerpflichtige den Betrieb oder Teilbetrieb oder den Anteil am Betriebsvermögen innerhalb der letzten drei Jahre vor der Veräußerung (Aufgabe) erworben und infolge des Erwerbes Erbschafts- oder Schenkungssteuer, Grunderwerbsteuer oder Stiftungseingangssteuer entrichtet hat.

(6) Wird der Betrieb aufgegeben und werden aus diesem Anlass Gebäudeteile (Gebäude) ins Privatvermögen übernommen, so unterbleibt auf Antrag die Erfassung der darauf entfallenden stillen Reserven. Voraussetzung ist, dass das Gebäude bis zur Aufgabe des Betriebes der Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen gewesen ist, auf das Gebäude keine stillen Reserven übertragen worden sind und einer der folgenden Fälle vorliegt:

1. Der Steuerpflichtige ist gestorben und es wird dadurch eine Betriebsaufgabe veranlasst.

2. Der Steuerpflichtige ist wegen körperlicher oder geistiger Behinderung in einem Ausmaß erwerbsunfähig, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Mitunternehmer verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen. Das Vorliegen dieser Voraussetzung ist auf Grundlage eines vom Steuerpflichtigen beizubringenden medizinischen Gutachtens eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen zu beurteilen, es sei denn, es liegt eine medizinische Beurteilung durch den für den Steuerpflichtigen zuständigen Sozialversicherungsträger vor.

3. Der Steuerpflichtige hat das 60. Lebensjahr vollendet und stellt seine Erwerbstätigkeit ein. Eine Erwerbstätigkeit liegt nicht vor, wenn der Gesamtumsatz aus den ausgeübten Tätigkeiten 22.000 Euro und die gesamten Einkünfte aus den ausgeübten Tätigkeiten 730 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen.

Wird das Gebäude (der Gebäudeteil) nach Betriebsaufgabe durch den Steuerpflichtigen oder einen unentgeltlichen Rechtsnachfolger zur Erzielung von Einkünften verwendet, ist sein steuerlicher Wertansatz um die unversteuerten stillen Reserven zu kürzen.

Wird das Gebäude (der Gebäudeteil) innerhalb von fünf Jahren nach Aufgabe des Betriebes durch den Steuerpflichtigen oder einen unentgeltlichen Rechtsnachfolger veräußert, gilt die Veräußerung als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a der Bundesabgabenordnung, das beim Steuerpflichtigen zur Erfassung der stillen Reserven

höchstens im Umfang der Bemessungsgrundlage bei Betriebsaufgabe führt. Die zu erfassenden stillen Reserven sind als Aufgabegewinn zu versteuern. Wurde das Gebäude (der Gebäudeteil) vor der Veräußerung bereits zur Erzielung von Einkünften verwendet, ist der steuerliche Wertansatz um die versteuerten stillen Reserven wieder zu erhöhen.

(7) Ein Veräußerungsgewinn ist nicht zu ermitteln, soweit das Umgründungssteuergesetz eine Buchwertfortführung vorsieht. Fällt die gesellschaftsvertragliche Übertragung von (Teil)Betrieben oder Mitunternehmeranteilen nicht unter Art. IV oder Art. V des Umgründungssteuergesetzes, ist der Veräußerungsgewinn auf den nach dem Umgründungssteuergesetz maßgeblichen Stichtag zu beziehen."

§ 37 EStG 1988 lautete i. d. F. BGBl. I Nr. 111/2010:

"Ermäßigung der Progression, Sondergewinne

§ 37. (1) Der Steuersatz ermäßigt sich für

- außerordentliche Einkünfte (Abs. 5),*
- Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen (Abs. 6), soweit diese vorrangig den Verlust aus anderen Holznutzungen und sodann einen weiteren Verlust aus demselben forstwirtschaftlichen Betriebszweig, in dem die Einkünfte aus besonderer Waldnutzung angefallen sind, übersteigen,*
- Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen (§ 38)*

auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes.

(2) Über Antrag sind nachstehende Einkünfte, beginnend mit dem Veranlagungsjahr, dem der Vorgang zuzurechnen ist, gleichmäßig verteilt auf drei Jahre anzusetzen:

- 1. Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.*
- 2. Entschädigungen im Sinne des § 32 Z 1, wenn überdies im Falle der lit. a oder b der Zeitraum, für den die Entschädigungen gewährt werden, mindestens sieben Jahre beträgt.*
- 3. Besondere Einkünfte im Sinne des § 28 Abs. 7, wenn seit dem ersten Jahr, für das Herstellungsaufwendungen gemäß § 28 Abs. 3 in Teilbeträgen abgesetzt wurden, mindestens weitere sechs Jahre verstrichen sind.*

(3) Über Antrag sind stille Reserven, die deswegen aufgedeckt werden, weil Wirtschaftsgüter durch behördlichen Eingriff oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs aus dem Betriebsvermögen ausscheiden, beginnend mit dem Veranlagungsjahr, dem der Vorgang zuzurechnen ist, gleichmäßig verteilt auf fünf Jahre anzusetzen. Diese Bestimmung ist nicht anzuwenden, soweit stille Reserven nach § 12 übertragen oder einer Übertragungsrücklage zugeführt werden.

(4) (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 111/2010)

(5) Außerordentliche Einkünfte sind Veräußerungs- und Übergangsgewinne, wenn die Betriebsveräußerung oder -aufgabe aus folgenden Gründen erfolgt:

1. Der Steuerpflichtige ist gestorben und es wird dadurch eine Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe veranlasst.

2. Der Steuerpflichtige ist wegen körperlicher oder geistiger Behinderung in einem Ausmaß erwerbsunfähig, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Mitunternehmer verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen. Das Vorliegen dieser Voraussetzung ist auf Grundlage eines vom Steuerpflichtigen beigebrachten medizinischen Gutachtens eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen zu beurteilen, es sei denn, es liegt eine medizinische Beurteilung durch den für den Steuerpflichtigen zuständigen Sozialversicherungsträger vor.

3. Der Steuerpflichtige hat das 60. Lebensjahr vollendet und stellt seine Erwerbstätigkeit ein. Eine Erwerbstätigkeit liegt nicht vor, wenn der Gesamtumsatz aus den ausgeübten Tätigkeiten 22.000 Euro und die gesamten Einkünfte aus den ausgeübten Tätigkeiten 730 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen.

Für Veräußerungs- und Übergangsgewinne steht der ermäßigte Steuersatz nur über Antrag und nur dann zu, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.

(6) Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen liegen nur vor, wenn für das stehende Holz kein Bestandsvergleich vorgenommen wird und überdies außerordentliche Waldnutzungen oder Waldnutzungen infolge höherer Gewalt vorliegen. Einkünfte aus außerordentlichen Waldnutzungen sind solche, die aus wirtschaftlichen Gründen geboten sind und über die nach forstwirtschaftlichen Grundsätzen nachhaltig zu erzielenden jährlichen regelmäßigen Nutzungen hinausgehen. Die Betriebsart ist unmaßgeblich. Bei Einkünften aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt hindert die Behandlung eines Teiles der stillen Reserve nach § 12 Abs. 7 nicht die Versteuerung des restlichen Teiles der Einkünfte zum ermäßigten Steuersatz gemäß Abs. 1.

(7) Die Progressionsermäßigung nach Abs. 2, Abs. 3 oder Abs. 5 steht nicht zu, wenn Einkünfte nicht in einem Veranlagungszeitraum anfallen. Für Einkünfte, die zum Teil mit dem festen Steuersatz des § 67 versteuert werden, steht keine Progressionsermäßigung zu.

(8) (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 111/2010)

(9) Bei der erstmaligen Veranlagung für ein Kalenderjahr sind auf Antrag positive Einkünfte aus selbständiger künstlerischer Tätigkeit im Sinne des § 10 Abs. 2 Z 5 des Umsatzsteuergesetzes 1994 und aus schriftstellerischer Tätigkeit beginnend mit dem Veranlagungsjahr, das zwei Jahre vor dem Kalenderjahr liegt, dem die Einkünfte zuzurechnen sind, gleichmäßig auf drei Jahre zu verteilen. Der Antrag ist in der Steuererklärung für das Kalenderjahr zu stellen, dem die zu verteilenden Einkünfte zuzurechnen sind. Der Antrag ist unwiderruflich. Wird ein derartiger Antrag gestellt, sind die betreffenden Verfahren wiederaufzunehmen."

§ 124b Z 153 EStG 1988 lautet:

"153.) § 10 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 26/2009 ist erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2010 anzuwenden. Für geltend gemachte Freibeträge für investierte Gewinne ist § 10 Abs. 5 und Abs. 6 in der Fassung vor dem BGBl. I Nr. 26/2009 weiterhin anzuwenden. Für Herstellungskosten von Gebäuden oder Herstellungsaufwendungen eines Mieters oder eines sonstigen Nutzungsberechtigten auf ein Gebäude kann ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag nur geltend gemacht werden, wenn mit der tatsächlichen Bauausführung nach dem 31. Dezember 2008 begonnen worden ist."

Verfahrensrechtliches

Rechtzeitige Rechtsmittel

Unstrittig ist, dass der angefochtene Bescheid gegenüber dem Bf wirksam erlassen wurde sowie dass sowohl die Berufung als auch der Vorlageantrag, soweit diese durch den Bf selbst erhoben wurden, jeweils rechtzeitig waren.

Der von der damaligen steuerlichen Vertretung am 17. 10. 2012 zur Post gegebene und als "Berufung" bezeichnete Schriftsatz ist als Ergänzung der bereits am 3. 9. 2012 rechtzeitig erhobenen Berufung des Bf gegen den laut Schriftsatz vom 17. 10. 2012 am 3. 8. 2012 zugestellten Einkommensteuerbescheid 2010 vom 26. 7. 2012 zu verstehen.

Mündliche Verhandlung

Gemäß § 274 BAO i.d.g.F. hat über die Beschwerde eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn diese beantragt wird a) in der Beschwerde, b) im Vorlageantrag (§ 264), c) in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) oder d) wenn ein Bescheid gemäß § 253 an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt, innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe (§ 97) des späteren Bescheides, oder wenn es der Einzelrichter bzw. der Berichterstatter für erforderlich hält.

Gemäß § 284 BAO in der im Zeitpunkt der Berufungseinbringung maßgebenden Fassung hatte über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) beantragt wird oder wenn es der Referent (§ 270 Abs. 3) für erforderlich hält.

Der erst im ergänzenden Schriftsatz vom 17. 10. 2012 gestellte Antrag auf mündliche Verhandlung wurde somit verspätet gestellt.

Da der Sachverhalt unstrittig ist und die Rechtsstandpunkte der Parteien im verwaltungsbehördlichen Verfahren ausführlich dargelegt wurden, besteht kein Anlass für eine amtswegige mündliche Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z 2 BAO oder gemäß § 274 Abs. 2 BAO.

Senatsentscheidung

Gemäß § 272 BAO i.d.g.F. hat über die Beschwerde der Senat zu entscheiden, wenn dies beantragt wird (§ 272 Abs. 1 Z 1 BAO) a) in der Beschwerde, b) im Vorlageantrag (§ 264), c) in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) oder d) wenn ein Bescheid gemäß § 253 an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt, innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe (§ 97) des späteren Bescheides, oder wenn es der Einzelrichter verlangt (§ 272 Abs. 1 Z 2 BAO).

Gemäß § 282 BAO in der im Zeitpunkt der Berufungseinbringung maßgebenden Fassung hatte über die Berufung der gesamte Berufungssenat zu entscheiden, wenn es in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) beantragt wird oder wenn es der Referent verlangt.

Ein Verlangen nach § 272 Abs. 1 Z 2 BAO ist zulässig, wenn der Entscheidung grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Bescheid von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt, die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung nicht einheitlich beantwortet wird oder wenn ein Antrag des Verwaltungsgerichtes beim Verfassungsgerichtshof wegen Gesetzswidrigkeit von Verordnungen oder wegen Verfassungswidrigkeit von Gesetzen gestellt werden soll oder bei Annahme einer Verdrängung nationalen Rechts durch Unionsrecht. Ein solches Verlangen ist weiters zulässig, wenn die Verbindung von Beschwerden, über die der Senat zu entscheiden hat, mit Beschwerden, über die ansonsten der Einzelrichter zu entscheiden hätte, zu einem gemeinsamen Verfahren insbesondere zur Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens zweckmäßig ist. Das Verlangen ist zu begründen; es kann bis zur Bekanntgabe (§ 97) der Entscheidung über die Beschwerde gestellt werden (§ 272 Abs. 3 BAO).

Der erst im ergänzenden Schriftsatz vom 17. 10. 2012 gestellte Antrag auf Senatsentscheidung wurde somit verspätet gestellt.

Da jedoch unmittelbare Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Nachversteuerung von Wertpapieren, für der Freibetrag für investierte Gewinne bzw. der Gewinnfreibetrag gemäß § 10 EStG 1988 geltend gemacht wurden, anlässlich einer Betriebsaufgabe nicht ersichtlich ist, entscheidet gemäß § 272 Abs. 1 Z 2 BAO über die als Beschwerde weiterwirkende Berufung der Berufungssenat.

Streitpunkt

Strittig ist, ob der für die Anschaffung von Wertpapieren im Rahmen eines Betriebes geltend gemachte Freibetrag für investierte Gewinne bzw. der Gewinnfreibetrag gemäß § 10 EStG 1988 anlässlich der Aufgabe des Betriebes aufzulösen ist.

Unstrittig ist, dass die Wertpapiere Teil des Betriebsvermögens des Betriebs als Rechtsanwalt (§ 22 Z 1 lit. b EStG 1988) waren, sowie dass der Betrieb als Rechtsanwalt mit Ende 2010 aufgegeben wurde.

Das Finanzamt vertritt die Auffassung, mit der Aufgabe des Betriebs als Rechtsanwalt seien die Wertpapiere aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden und nunmehr notwendiges Privatmögen, es sei daher der Nachversteuerungstatbestand des § 10 Abs. 5 EStG 1988 gegeben.

Der Bf hält dem entgegen, dass sich die Wertpapiere weiterhin in seinem Vermögen befinden. § 10 EStG 1988 enthalte keine Regelung, "was zu geschehen hat, wenn ein Betrieb, wie im gegenständlichen Fall, liquidiert wird". Das Finanzamt schließe eine Gesetzeslücke durch "ausufernde Interpretation", die Annahme eines Ausscheidens der Wertpapiere aus dem Betriebsvermögen vor Ablauf der Behaltefrist sei eine "willkürliche Feststellung". Außerdem liege eine gleichheitswidrige Ungleichbehandlung zwischen einer Betriebsveräußerung und einer Betriebsaufgabe vor.

Mit seiner Auffassung ist der Bf nicht im Recht:

Betriebsaufgabe und Betriebsvermögen

Die Wertpapiere, für der Freibetrag für investierte Gewinne bzw. der Gewinnfreibetrag gemäß § 10 EStG 1988 geltend gemacht wurden, müssen dem Anlagevermögen ab dem Anschaffungszeitpunkt mindestens vier Jahre gewidmet werden (vgl. *Peth in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 10 Anm. 47 und 86).

Bis zur Betriebsaufgabe Ende 2012 war diese Behaltefrist hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Wertpapiere noch nicht abgelaufen.

§ 24 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 definiert den Begriff der Betriebsaufgabe nicht.

Nach einhelliger Auffassung (vgl. *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer, Kommentar § 24 Tz 31.1) liegt eine Betriebsaufgabe vor, wenn sich der bisherige Betriebsinhaber im Rahmen eines einheitlichen wirtschaftlichen Vorganges mit der Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit in einem Zuge der Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens begibt oder sie in sein Privatvermögen überführt. Durch die Aufgabe des Betriebes muss der Betrieb als lebender selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens zu bestehen aufgehört haben. Es kommt zur Zerschlagung einer betrieblichen Einheit in der Form, dass der Betrieb als

solcher zu bestehen aufhört. Bei einer Betriebsaufgabe werden sohin die wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang an verschiedene Erwerber entgeltlich oder unentgeltlich übertragen oder in das Privatvermögen übernommen oder in einem teilweise übertragen oder teilweise in das Privatvermögen übernommen (vgl. VwGH 28. 10. 2009, 2007/15/0114 unter Hinweis auf *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 24 Tz 28).

Die Aufgabe besteht in der Zerschlagung des Betriebes (Teilbetriebes) in der Form, dass der Betrieb (Teilbetrieb) als solcher zu bestehen aufhört (VwGH 19. 12. 2006, 2006/15/0353). Dies kann dadurch erfolgen, dass die das Substrat des Betriebes bildenden einzelnen Wirtschaftsgüter in einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang in das Privatvermögen überführt oder (u.U- in Kombination mit einer Übernahme in das Privatvermögen) an verschiedene Erwerber entgeltlich oder unentgeltlich übertragen werden. Der Betriebsinhaber muss sich daher seines Betriebsvermögens entledigen, wobei das in Bezug auf Rechte auch einen bloßen Rechtsverzicht darstellen kann (vgl. *Atzmüller/Krafft/Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 24 Anm. 60).

Der Bf hat seinen Betrieb als Rechtsanwalt, in dessen Rahmen die Wertpapiere angeschafft wurden, Ende 2010 aufgegeben.

Im Hinblick auf die Wortwahl des Bf, der Betrieb sei "liquidiert" worden, ist festzuhalten, dass keine (den steuerlichen Begünstigungen einer Betriebsaufgabe i. S. d. § 24 EStG 1988 entgegenstehende) sich über einen längeren Zeitraum erstreckende Liquidation des Betriebes erfolgt ist, sondern ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang vorlag, in dem die Werte des Betriebsvermögens innerhalb kurzer Zeit veräußert oder in das Privatvermögen übernommen werden.

Die (unstrittig erfolgte) Betriebsaufgabe führt hinsichtlich der vom Bf anlässlich der Aufgabe nicht veräußerten Wertpapiere somit zwangsläufig dazu, dass diese aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden sind und nunmehr dem Privatvermögen des Bf angehören (i. d. S. auch BFG 8. 7. 2016, RV/7105658/2015, n. v.).

Dies ist keine "willkürliche Feststellung" der Behörde, sondern entspricht der einhelligen Lehre und Rechtsprechung.

Darauf, dass die Wertpapiere im Privatvermögen weiter gehalten wurden, kommt es nicht an (vgl. BFG 26. 2. 2016, RV/4100566/2011, n. v.).

Die Betriebsaufgabe und damit das Ausscheiden der Wertpapiere erfolgte - anders als etwa in dem der Entscheidung BFG 15. 12. 2017, RV/7100708/2013 zugrunde liegendem Sachverhalt - freiwillig und nicht Ausscheiden infolge höherer Gewalt oder eines behördlichen Eingriffs.

Wenn die Berufung anführt, dass es ältere Steuerpflichtige benachteilige, wenn es zu einer Nachversteuerung von kurz vor der Pensionierung angeschafften Wertpapieren komme, dann ist dem entgegenzuhalten, dass der Gesetzgeber mit der Aufnahme von Wertpapieren in den Kreis der begünstigten Wirtschaftsgüter für die Inanspruchnahme

eines Freibetrages für investierte Gewinne nicht eine Pensionsvorsorge, sondern das Ansparen zur Finanzierung zukünftiger Investitionen fördern wollte (vgl. JAKOM/Kanduth-Kristen, EStG § 10 Rz. 23 und die dort zitierte Lehre). Dadurch, dass die Wertpapiere nicht mehr dem Betrieb zuzurechnen sind, wird dieser Förderzweck verfehlt (vgl. BFG 26. 2. 2016, RV/4100566/2011, n . v.).

Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen

Damit ist klargestellt, dass die Wertpapiere mit der Aufgabe des Betriebs als Rechtsanwalt aus dem Betriebsvermögen i. S. d. § 10 Abs. 5 und Abs. 6 EStG 1988 in der Fassung des BGBl. I Nr. 26/2009 ausgeschieden und daher nach dieser Bestimmung sowie hinsichtlich § 10 Abs. 5 und Abs. 6 EStG 1988 in der Fassung vor dem BGBl. I Nr. 26/2009 i. V. m. § 124b Z 153 EStG 1988 nachzuversteuern sind.

Teil des Aufgabegewinns

Die Nachversteuerung ist Teil des Aufgabegewinns i. S. d. § 24 EStG 1988, die Voraussetzungen für die Anwendung des § 37 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 sind gegeben.

Keine Verfassungswidrigkeit ersichtlich

Die vom Bf behauptete unterschiedliche steuerliche Behandlung betreffend der Wertpapiere bei Betriebsaufgabe und bei Betriebsveräußerung besteht nicht, auch bei Betriebsveräußerung bleiben die Wertpapiere (beim Erwerber) steuerverfangen. Derjenige, der die Wertpapiere infolge Betriebsaufgabe in das Privatvermögen überführt, hat zwar anders als der Betriebserwerber nicht die Möglichkeit, die Wertpapiere bis zum Ende der jeweiligen Behaltefrist im Betriebsvermögen zu belassen, dies allein macht die gesetzliche Regelung noch nicht verfassungswidrig.

Das Bundesfinanzgericht sieht daher keinen Anlass für einen Antrag nach Art. 135 Abs. 4 B-VG i. V. m. Art. 89 B-VG und Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. a B-VG an den Verfassungsgerichtshof ab. Dem Bf bleibt eine Erkenntnisbeschwerde nach Art. 144 Abs. 1 B-VG unbenommen.

Verweis auf die Berufungsvorentscheidung und den Vorlagebericht

Im Übrigen wird auf die ausführlich begründete Berufungsvorentscheidung und den ebenfalls ausführlich begründeten Vorlagebericht, die beide oben wiedergegeben sind, verwiesen.

Teilweise Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides

Der angefochtene Bescheid ist aus den in der Berufungsvorentscheidung dargestellten Gründen teilweise mit Rechtswidrigkeit (Art. 132 Abs. 1 Z 1 B-VG) behaftet.

Der als Beschwerde weiterwirkenden Berufung wird daher im Umfang der Berufungsvorentscheidung gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Revisionszulassung

Die (ordentliche) Revision ist gemäß Art. 133 Abs. 1 B-VG zuzulassen, wenn es sich um eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne dieser Bestimmung handelt.

Da (ausdrückliche) Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Nachversteuerung von i. S. d. § 10 EStG 1988 begünstigt angeschafften Wertpapieren anlässlich einer Betriebsaufgabe nicht ersichtlich ist, wird die (ordentliche) Revision zugelassen, wobei bemerkt wird, dass der Verwaltungsgerichtshof an diese Beurteilung des Verwaltungsgerichts nicht gebunden ist.

Wien, am 14. Mai 2018