

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ri in der Beschwerdesache der Firma Bf., Adr., vertreten durch StB, Adr.2, gegen den Bescheid des FA vom 18.01.2012, betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2010, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß § 25a VwGG eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verwaltungsgeschehen

In der Erklärung über die Feststellung von Einkünften für das Jahr 2010 machte die beschwerdeführende Gesellschaft (im Folgenden kurz: Bf.), eine Mitunternehmerschaft in Form einer GesmbH&Co KG, für die an dieser KG beteiligten natürlichen Personen den Gewinnfreibetrag (GFB) gemäß § 10 EStG 1988 geltend. Neben dem Grundfreibetrag (§ 10 Abs. 1 Z 3 EStG 1988) wurden dabei jeweils (anteilig) Freibeträge für investierte Gewinne von körperlichen Wirtschaftsgütern und investitionsbedingte Gewinnfreibeträge von jeweils im Sonderbetriebsvermögen (Sonder-BV) der Gesellschafter angeschaffte Wertpapiere geltend gemacht. Aus einem der Feststellungserklärung beigefügten Verzeichnis betreffend die geltend gemachten Gewinnfreibeträge ist ersichtlich, dass die Anschaffung der Wertpapiere, für welche die investitionsbedingten Gewinnfreibeträge (invGFB) geltend gemacht wurden, am 21.12.2010 erfolgte.

Die Bf. ermittelt ihren Gewinn nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr (WJ), welches den Zeitraum vom 1.04. eines Jahres bis zum 31.03. des Folgejahres umfasst. Das WJ 2009/2010 endete demnach am 31.03.2010 somit (rund acht Monate) vor dem Anschaffungszeitpunkt der besagten Wertpiere.

Im Bescheid über die Feststellung von Einkünften (F-Bescheid) gem. § 188 BAO für 2010 (vom 18.01.2012) versagte das Finanzamt dem geltend gemachten invGFB von Wertpapieren die Anerkennung mit im wesentlichen folgender Begründung:

Natürliche Personen, welche an Mitunternehmerschaften (MU) beteiligt seien und die den MU-Anteil im Betriebsvermögen (BV) eines Betriebes halten würden, könnten den GFB nur in der Gewinnermittlung für diesen Betrieb unter Einrechnung des Gewinnanteiles aus der MU und unter Berücksichtigung der Investitionen im BV der MU und in ihrem Sonder-BV in Anspruch nehmen. Betreffend den invGFB werde in § 10 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 geregelt, dass der GFB für das WJ der Anschaffung oder Herstellung begünstigter Wirtschaftsgüter geltend gemacht werden könne. Die Anschaffung oder Herstellung derartiger Wirtschaftsgüter müsse dabei in einem WJ erfolgen, das im selben Kalenderjahr ende. Da der Anschaffungszeitpunkt der von den Kommanditisten angeschafften Wertpapiere (21.12.2010) erst nach dem Zeitpunkt liege zu dem das WJ der KG ende (31.03.2010) hätten die Aufwendungen nicht berücksichtigt werden können.

Mit Schriftsatz vom 5.03.2012 erhob die Bf. gegen den besagten F-Bescheid für 2010 Berufung (die nunmehr als Beschwerde zu werten ist) und führte zu deren Begründung im Wesentlichen aus:

Wenn der Jahresgewinn einen Betrag von 30.000 € übersteige, könne gem. § 10 Abs. 1 EStG 1988 ein invGFB geltend gemacht werden, wenn dieser durch Anschaffungs- und Herstellungskosten begünstigter Wirtschaftsgüter gem. Abs. 3 leg.cit. gedeckt ist.

Der invGFB könne für das WJ der Anschaffung oder Herstellung begünstigter Wirtschaftsgüter geltend gemacht werden. Bei Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als MU anzusehen seien, könnten gem. Abs. 2 leg. cit. nur die Gesellschafter den GFB iSd Abs. 1 in Anspruch nehmen.

Im Falle der Bf., die ein WJ vom 1.04. – 31.03. habe, sei fraglich, ob für kurz vor dem 31.12.2010 erworbene begünstigte Wirtschaftsgüter iSd Abs. 1 Z 3 leg. cit. für 2010 ein invGFB geltend gemacht werden dürfe. Das Finanzamt sei der Ansicht, dass die vor dem Ende des Kalenderjahres 2010 erworbenen Wirtschaftsgüter erst für die Einkommensteuerveranlagung 2011 heranzuziehen seien, weil sie in ein WJ fielen, das erst 2011 ende. Der Wortlaut („Wirtschaftsjahr“) spreche nach Auffassung des Finanzamtes für diese Auslegung: Natürliche Personen, die als MU an Betrieben beteiligt seien müssten demnach darauf achten, die entsprechenden Wirtschaftsgüter vor Ende des jeweiligen WJ zu beschaffen, um den invGFB bestmöglich zu nutzen. Bei verschiedenen WJ-en könnte so eine durchaus anspruchsvolle Planung nötig sein. Der Telos der (gesetzlichen) Bestimmung spreche jedoch für folgende Interpretation:

Da das WJ einer natürlichen Person immer dem Kalenderjahr entspreche, könne es sich bei dieser Bezeichnung wohl nur um ein Synonym handeln. Nach dem Gesetzeswortlaut erfolge keine sprachliche Klarstellung, ob das WJ des Betriebes, oder der natürlichen Person gemeint sei. Es entspreche dem Prinzip der Periodenbesteuerung, dass von einer natürlichen Person am 31.12.2010 erworbene Wirtschaftsgüter zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage 2010 herangezogen würden. Wenn hinsichtlich des Gewinnes des Betriebes vom WJ ausgegangen werde, könne man darin ein unvermeidliches Abgehen vom erwähnten Prinzip sehen, das aber betreffend die begünstigten Wirtschaftsgüter nicht notwendig sei. Eine natürliche Person könne Gesellschafter mehrerer Betriebe mit unterschiedlichen WJ-en sein. Es erscheine als unnötiger Verwaltungsaufwand, bei

das steuerpflichtige Einkommen der natürlichen Person mindernden Investitionen auf andere zeitliche Schranken Rücksicht nehmen zu müssen, als bei den Einnahmen. Wenn man bezüglich der Gewinne der einzelnen Betriebe ebenfalls auf das Kalenderjahr (= WJ der natürlichen Person) abstellen wollte, müsste für jeden Betrieb mit abweichenden WJ eine gesonderte „Bilanz“ erstellt werden, was die Vorteile eines abweichenden WJ nivellieren würde. Folgte man jedoch der teleologisch gebotenen, im Wortlaut Deckung findenden Interpretation („WJ der natürlichen Person“), erreiche man die am einfachsten zu handhabende Methode: würde der invGFB in den vom 1.01. bis 31.12. des jeweiligen Einkommenszeitraumes bzw. -jahres getätigten Anschaffung begünstigter Wirtschaftsgüter Deckung finden, so könne er als gewinnmindernd berücksichtigt werden, sonst nicht. Bei aus MU-en stammenden Gewinnen seien nicht die Gewinne des gegenständlichen Einkommensjahres, sondern die Gewinne des im betreffenden Einkommensjahr endenden WJ zu berücksichtigen.

Die im Kalenderjahr 2010 von der Bf. angeschafften begünstigten Wirtschaftsgüter seien daher zur Gänze zu berücksichtigen.

Bei der am 27.11.2014 stattgefundenen mündlichen Verhandlung verwies die steuerliche Vertretung auf ihre bisherigen schriftlichen Ausführungen, die sie weiterhin aufrechterhalte, weswegen beantragt werde, der Beschwerde stattzugeben. Das Finanzamt entsendete zu dieser Verhandlung keinen Vertreter.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Streitpunkt

Strittig ist, ob bei einer MU mit einem vom Kalenderjahr abweichenden WJ die Anschaffung von Wertpapieren, die iSd § 10 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 (in der für das Streitjahr 2010 geltenden Fassung) zur Deckung eines invGFB gem. § 10 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 herangezogen werden, im WJ der MU erfolgen muss, oder ob die Anschaffung auch nach Ablauf des WJ der MU erfolgen kann, sofern sie im Einkommensermittlungszeitraum (Kalenderjahr) liegt, für das sie von den Beteiligten der MU geltend gemacht werden. Das Finanzamt vertritt die Ansicht, dass die Anschaffung der besagten Wertpapiere auf Grund der Bestimmung des § 10 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 in dem WJ der MU erfolgen müsse, das in dem Kalenderjahr endet, für das die an der MU beteiligten natürlichen Personen den invGFB geltend machen.

Die Bf. argumentiert hingegen, dass alle innerhalb eines Kalenderjahres – im Beschwerdefall des Jahres 2010 – angeschafften Wirtschaftsgüter zur Deckung des invGFB für dieses Kalenderjahr herangezogen werden könnten. Dies gelte auch dann, wenn die Anschaffung der besagten Wertpapiere (hier: im Sonder-BV der Bf., einer MU) erst nach Ablauf des abweichenden Wirtschaftsjahres der MU, jedoch vor Ablauf des betreffenden Kalenderjahres getätigt werde, für das die ESt.-Veranlagung der an der MU beteiligten natürlichen Personen durchgeführt wird.

2. Entscheidungswesentlicher Sachverhalt

Der Sachverhalt ist unstrittig und ergibt sich aus der obigen Darstellung des Verwaltungsgeschehens. Danach ist – zusammen gefasst – dem Erkenntnis folgender Sachverhalt zugrunde zu legen:

Die Bf. ermittelt ihr Betriebsergebnis nach einem vom Kalenderjahr abweichenden WJ, welches jeweils den Zeitraum vom 1.04. eines Jahres bis zu 31.03. des darauffolgenden Jahres umfasst.

In der Erklärung für die Einkünftefeststellung des Jahres 2010 machte die Bf. – eine MU in der Rechtsform einer GesmbH & Co KG – für die an ihr beteiligten natürlichen Personen jeweils anteilig gem. § 10 EStG 1988 neben dem so genannten Grundfreibetrag (iSd § 10 Abs. 1 Z 2) nach der Bestimmung des § 10 Abs. 1 Z 3 auch einen invGFB von körperlichen Wirtschaftsgütern sowie einen invGFB von den jeweils im Sonder-BV der Gesellschafter angeschafften Wertpapieren (iSd § 10 Abs. 3 Z 2 EStG 1988) geltend. Aus dem der besagten Feststellungserklärung beigefügten Verzeichnis über die geltend gemachten GFBs ist ersichtlich, dass die Anschaffung der betreffenden Wertpapiere, die zur Deckung der invGFBs verwendet wurden, jeweils am 21.12.2010 erfolgte. Zwischen dem Ablauf des WJ 2009/2010 der Bf. und der Anschaffung der besagten Wertpapiere lagen somit mehr als acht Monate.

3. Rechtsgrundlage und rechtliche Würdigung

Die Bestimmung des § 10 EStG 1988 in der für das beschwerdegegenständliche Jahr 2010 geltenden Fassung (Fassung gem. BGBl. I Nr. 26/2009, erstmals anzuwenden für Veranlagungen für das Kalenderjahr 2010) lautet:

„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** (Hervorhebung durch das erkennende Gericht). Er ist mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten begrenzt. Die Absetzung für Abnutzung wird dadurch nicht berührt.*

4.....

(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

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:

(5)

(6)

(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.“

Nach der zitierten Gesetzesbestimmung steht somit natürlichen Personen mit betrieblichen Einkünften ein GFB zu. Bemessungsgrundlage ist der betriebliche Gewinn, wobei der Anspruch auf einen GFB bis zu einem Gewinn von 30.000 € nicht davon abhängig ist, dass bestimmte Investitionen getätigt werden (so genannter Grundfreibetrag iHv 13% der Bemessungsgrundlage von höchstens 30.000 € pro Veranlagungsjahr). Wenn die Bemessungsgrundlage 30.000 € übersteigt, kann der so genannte invGFB geltend gemacht werden. Dieser wird von dem die Bemessungsgrundlage des

Grundfreibetrages (Grund-FB) übersteigenden Gewinn bemessen und ist davon abhängig, dass er durch Anschaffungs- oder Herstellungskosten (AK/HK) bestimmter – im Gesetz näher definierter – begünstigter Wirtschaftsgüter gedeckt ist. Der invGFB kann nach dem Wortlaut des § 10 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 für das WJ der Anschaffung oder Herstellung der begünstigten Wirtschaftsgüter geltend gemacht werden.

Bei steuerlichen MUen können nur die Gesellschafter den GFB jeweils anteilig entsprechend ihrem Gewinnanteil geltend machen, was sowohl für den Grund-FB, als auch für den invGFB gilt. In einem ersten Schritt ist dabei der Grund-FB entsprechend den Gewinnanteilen der Mitunternehmer aufzuteilen. Danach ist auch der mögliche invGFB (Bemessungsgrundlage insgesamt maximal 100.000 €) nach den Gewinnanteilen der Mitunternehmer aufzuteilen. In einem weiteren Schritt ist sodann zu prüfen, ob der mögliche invGFB durch dem jeweiligen Gesellschafter zuzurechnende AK/ HK von begünstigten Wirtschaftsgütern gedeckt ist, wobei die Zurechnung nach der Vermögensbeteiligung erfolgt (siehe Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2014, § 10 Rz 11 und die dort zitierte Judikatur und Literatur).

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes (BFG) ergibt sich bereits aus dem klaren Wortlaut des § 10 Abs. 1 Z 3 EStG 1988, dass die zur Deckung des invGFB (im Beschwerdefall für das Veranlagungsjahr 2010) herangezogenen Wirtschaftsgüter **in demselben WJ** angeschafft oder hergestellt werden müssen, dessen Gewinn der Berechnung des GFB zu Grund gelegt wird. Wenn das Gesetz formuliert, dass der invGFB **für das WJ** geltend gemacht werden kann, **in dem die Anschaffung oder Herstellung der begünstigten Wirtschaftsgüter erfolgt** (Hervorhebungen durch das BFG), so ergibt sich schon aus diesem Wortlaut, dass die Anschaffung/-Herstellung der besagten Wirtschaftsgüter in dem WJ erfolgen muss, dessen Ergebnis (Gewinn) bei der Veranlagung zur Einkommensteuer (des Einzelunternehmers oder der Beteiligten an einer MU) zu Grunde zu legen ist. Dies ist im Beschwerdefall das vom Kalenderjahr abweichende WJ 2009/2010 der Bf., welches den Zeitraum vom 1.04.2009 bis 31.03.2010 umfasste und dessen Gewinn daher gem. § 2 Abs. 5 EStG 1988 bei der Einkommensermittlung der Beteiligten für das Kalenderjahr 2010 zu berücksichtigen ist. Der Anschaffung-/Herstellungszeitpunkt der zur Deckung des invGFB der Beteiligten an der Bf. für das Veranlagungsjahr 2010 verwendeten Wirtschaftsgüter musste daher im WJ 2009/2010 liegen, weil das Ende dieses WJ in den Veranlagungszeitraum 2010 fällt. Dies trifft jedoch für die strittigen, am 21.12.2010 angeschafften Wertpapiere nicht zu. Bestätigt wird diese Gesetzesauslegung auch durch die erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zum Steuerreformgesetz 2009 (StRefG 2009), BGBl. I Nr. 26/2009 (RV 54 XXIV. GP, Erläuterungen zu Z 8 und Z 24), wo ausgeführt wird:

„Die Anschaffung oder Herstellung begünstigter Wirtschaftsgüter muss in einem Wirtschaftsjahr erfolgen, das im selben Veranlagungsjahr endet“.

Somit entspricht die Interpretation der strittigen Gesetzesstelle, wie sie vom Finanzamt im bekämpften Bescheid vorgenommen wurde, auch dem Willen des Gesetzgebers.

Zu demselben Ergebnis gelangt A. Herbst in seiner Abhandlung in taxlex 2009, 317 („Ertragsteuerliche Begünstigungen von Gebäude- und Mieterinvestitionen“) wo er zum

zeitlichen Anwendungsbereich des mit dem StRefG 2009 ab der Veranlagung für 2010 eingeführten invGFB ausführt:

„Zur Deckung des investitionsbedingten GFB können nur begünstigte Wirtschaftsgüter herangezogen werden, deren Anschaffungs-/Herstellungszeitpunkt in das im Zuge der Veranlagung zu berücksichtigende Wirtschaftsjahr (!) fällt“(unter Hinweis auf die oben zitierten erläuternden Bemerkungen zur RV des StRefG 2009). Konsequenter Weise kommt der besagte Autor dabei zum Schluss, dass – obwohl der GFB erstmals auf Veranlagungen ab 2010 anwendbar ist – bei Vorliegen eines vom Kalenderjahr abweichenden WJ, bereits in 2009 fertiggestellte Investitionen begünstigt werden. Diese Ansicht wird auch von Kanduth-Kristen in Jakom EStG 2014, § 10 Rz 12, unter Hinweis auf die zitierten erläuternden Bemerkungen und auf die Abhandlung von A. Herbst vertreten.

Die von der Bf. intendierte Gesetzesauslegung entspricht daher nach Ansicht des BFG weder dem klaren Gesetzeswortlaut, noch dem Willen des Gesetzgebers und findet auch in der Literatur keinerlei Stütze.

Der gegenständlichen Beschwerde konnte aus diesen Gründen kein Erfolg beschieden sein.

4. Unzulässigkeit einer (ordentlichen) Revision)

Dass zur Deckung des invGFB nur begünstigte Wirtschaftsgüter herangezogen werden können, deren Anschaffung-/Herstellung in dem im Zuge der Veranlagung zu berücksichtigenden Wirtschaftsjahr erfolgte, ergibt sich (wie oben unter Punkt II.3 aufgezeigt) unmittelbar aus der klaren und eindeutigen Bestimmung des § 10 Abs. 1 Z 3 EStG 1988. Auch in der Literatur finden sich keine die Rechtsansicht der Bf. stützenden Meinungen. Es liegt daher insoweit eine eindeutige Rechtslage vor, sodass das gegenständliche Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängig ist, der grundsätzliche Bedeutung zukommt (vgl. Ra 2014/01/0032 und Ro 2014/070053, wonach bei eindeutiger Rechtslage auch bei Fehlen einer höchstgerichtlichen Judikatur nicht vom Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung auszugehen ist).

Linz, am 1. Dezember 2014