



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 23. Jänner 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 10. Jänner 2008 betreffend Einkommensteuer 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) betrieb bis 31. Dezember 2006 als Einzelunternehmerin eine Tabak-Trafik.

Mit Schreiben vom 3. Jänner 2007 teilte die steuerliche Vertretung der Bw. dem Finanzamt mit, "dass diese mit 31.12.2006 ihre bestehende Tabak-Trafik mit Anschrift ... veräußert hat." (DB).

Am 14. Februar 2007 wurde dem Finanzamt der Fragebogen anlässlich der Aufgabe einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit übermittelt, in dem die *Aufgabe des ganzen Betriebes* der Tabak-Trafik angezeigt sowie Name und Anschrift des Erwerbers bzw. Nachfolgers bekannt gegeben wurde; der Vertrag über den Verkauf der Tabak-Trafik vom 2. Jänner 2007 wurde beigeschlossen (DB; sh. dazu im Erwägungsteil).

In der am 28. November 2007 auf elektronischem Wege eingelangten Einkommensteuererklärung (samt Beilage E1a) wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb (KZ 330) von insgesamt € 210.625,07, weiters Einkünfte, für die der Hälftesteuersatz

beansprucht wurde (nämlich der Veräußerungsgewinn; KZ 423) in Höhe von € 62.052,91 und „*Gemäß § 11a mit dem Hälftesteuersatz zu versteuernde nicht entnommene Gewinne*“ (KZ 793) mit einem Betrag von € 59.752,34 erklärt.

In Papierform wurden zusätzlich v.a. eingereicht:

- Jahresabschluss der Tabak-Trafik zum 31. Dezember 2006, der einen Bilanzgewinn von € 144.852,01 ausweist
- Aufstellung „Steuerliche Hinzurechnungen/Kürzungen 2006“ zum Bilanzgewinn, wonach der steuerliche Gewinn in Höhe von € 148.572,16 berechnet wird
- Berechnung nicht entnommener Gewinne 2005 und 2006
- Rechnung über den Verkauf der Tabak-Trafik
- Ermittlung des Veräußerungsgewinnes infolge Betriebsveräußerung zum 31. Dezember 2006

Das Finanzamt erließ den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 am 10. Jänner 2008.

Darin wird im Rahmen der Berechnung der Einkommensteuer der Hälftesteuersatz auf den aus dem Veräußerungsgewinn stammenden Einkunftsanteil von € 62.052,91 angewandt, die beantragte begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne wurde hingegen mit folgender Begründung nicht gewährt:

„Die Begünstigung des § 11a EStG soll die langfristige Stärkung des Eigenkapitals fördern.

Im gegenständlichen Fall wurde der gesamte Betrieb mit Ende 2006 verkauft. Demnach hat es am Ende des Gewinnermittlungszeitraumes 2006 kein betriebliches Eigenkapital mehr gegeben. In diesem Fall steht die Begünstigung des § 11a EStG nicht mehr zu.“

Gegen den Einkommensteuerbescheid erhob die steuerliche Vertretung im Vollmachtsnamen der Bw. das Rechtsmittel der Berufung mit folgender Begründung:

„Unsere Mandantin hat im Jahr 2006 einen Eigenkapitalanstieg im Sinne des § 11a EStG 1988 erzielt. Für diesen Eigenkapitalanstieg wurde die ermäßigte Besteuerung im Sinne des § 11a EStG 1988 beantragt. Die Begünstigung des § 11a EStG im Jahr 2006 wurde jedoch mit der Begründung verweigert, dass § 11a EStG die langfristige Stärkung des Eigenkapitals fördern soll und da der gesamte Betrieb mit Ende 2006 verkauft wurde, wäre diese langfristige Stärkung des Eigenkapitals nicht mehr gegeben.“

Die Rechtsansicht, dass der laufende Gewinn des Jahres, in dem die Veräußerung liegt, nicht mehr begünstigungsfähig wäre, kann weder aus dem Gesetzeswortlaut noch aus den Einkommensteuerrichtlinien entnommen werden. Im § 11a EStG 1988 sind lediglich Übergangsgewinne und Veräußerungsgewinne von der begünstigten Besteuerung ausgenommen. Keinesfalls ist daher weder dem Gesetzestext noch den Einkommensteuerrichtlinien RZ 3860c zu entnehmen, dass daneben auch der laufende Gewinn des betreffenden Jahres der Begünstigung nicht zugänglich wäre. Gerade die

Formulierung, dass Übergangsgewinne und Veräußerungsgewinne dezidiert ausgenommen sind, lässt eindeutig den Rückschluss zu, dass der laufende Gewinn des betreffenden Jahres, in dem die Veräußerung liegt, der Begünstigung sehr wohl zugänglich ist. Wenn der Gesetzgeber gewollt hätte, dass der laufende Gewinn des letzten Jahres ebenfalls nicht der begünstigten Besteuerung zuzuführen ist, dann hätte er es dezidiert im Gesetzestext zum Ausdruck bringen müssen. Aus der Intention des Gesetzgebers, einer langfristigen Stärkung des Eigenkapitals, kann nunmehr unseres Erachtens nicht abgeleitet werden, dass der letzte laufende Gewinn nicht mehr begünstigungsfähig wäre.

Wir ersuchen Sie daher, die Begünstigung des § 11a EStG 1988 für das Jahr 2006 in Höhe des Eigenkapitalanstieges von € 59.752,34 zu gewähren.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw. veräußerte ihre bestehende Tabak-Trafik mit 31. Dezember 2006 (sh. das eingangs erwähnte Schreiben vom 3. Jänner 2007, DB).

Von der Bw. als Verkäuferin einerseits und Herrn F. als Käufer andererseits wurde nachstehender Kaufvertrag, datiert mit "Wien, am 02.01.2007", abgeschlossen (DB):

„§ 1 Vertragsgegenstand“

Die Verkäuferin betreibt eine Tabak-Trafik mit dem Standort

Gegenstand dieses Vertrages ist nunmehr das Unternehmen Tabak-Trafik mit dem oben angeführten Standort. Das Unternehmen Tabak-Trafik besteht insbesondere aus:

- a) der Geschäftseinrichtung und der Raumadaptierungen in der bestehenden Tabak-Trafik lt. beiliegendem Anlageverzeichnis
- b) den Mietrechten an den Räumlichkeiten in ... Top 011
- c) Das Warenlager laut beigeschlossener Inventur

§ 2 Kaufpreis

Der Kaufpreis beträgt € 145.736,30 zuzüglich Umsatzsteuer in der derzeit gesetzlichen Höhe von 20% = € 29.147,26, somit ergibt sich ein Gesamtkaufpreis von € 174.883,56. Dieser Kaufpreis teilt sich auf die oben angeführten Vertragsgegenstände wie folgt auf:

| | | |
|---|---|-------------------|
| <i>Investitionen in gemieteten Räumlichkeiten</i> | € | <i>3.000,00</i> |
| <i>Betriebsausstattung</i> | € | <i>35.000,00</i> |
| <i>Büroausstattung</i> | € | <i>8.000,00</i> |
| <i>Inventur</i> | € | <i>75.736,30</i> |
| <i>Mietrechte</i> | € | <i>24.000,00</i> |
| <i>Nettokaufpreis</i> | € | <i>145.736,30</i> |
| <i>zuzüglich 20 %</i> | € | <i>29.147,26</i> |
| <i>Gesamtbetrag</i> | € | <i>174.883,56</i> |

§ 3 Fälligkeit

Der um die Umsatzsteuer verminderte Kaufpreis, das sind € 145.736,30 ist wie folgt zu entrichten:

€ 70 000,00 bis spätestens 31.01.2007. Der Restbetrag von € 75 736,30 wird in 12 monatlichen Raten á € 6 311,35, beginnend mit Ende Februar entrichtet. Die letzte Rate hat daher die Fälligkeit 31.01.2008. Auf die Berechnung von Zinsen für die Zeit der Ratenzahlung wird von beiden Vertragspartnern verzichtet.

Hinsichtlich des auf den Kaufpreis entfallenden Betrages aus dem Titel der Umsatzsteuer, das sind € 25.147,26 vereinbaren die beiden Parteien die Überrechnung vom Abgabenkonto des Käufers, Finanzamt ..., Steuernummer ... auf das Abgabenkonto der Verkäuferin beim Finanzamt ..., Steuernummer

§ 4 Übergabestichtag

Die Übergabe des Vertragsgegenstandes erfolgt am 31. Dezember 2006, 24.00 Uhr. Dieser Tag gilt auch als Vertragsstichtag. Sämtliche bis dahin entstandenen Verbindlichkeiten aller Art, und zwar auch solche, die erst später hervorkommen, hat ausschließlich die Verkäuferin zu tragen, die auch die bis zum Vertragsstichtag entstandenen Forderungen einzuziehen berechtigt ist. Danach entstehende Forderungen und Verbindlichkeiten betreffen den Käufer. Die beiden Vertragsteile haben einander nach Maßgabe dieser Regelung sich gegenseitig schad- und klaglos zu halten.

§ 5 Gewährleistung

Der Käufer hat sich über sämtliche ihren Kaufentschluss bestimmenden Umstände informiert und zu diesem Zweck insbesondere in die Bücher und Schriften des vertragsgegenständlichen Unternehmens Einsicht genommen. Die Verkäuferin übernimmt keinerlei Gewähr für eine bestimmte Ertragsfähigkeit des Vertragsgegenstandes. Auch für das in Bausch und Bogen übergebene Warenlager übernimmt die Verkäuferin keine Gewähr.

§ 6 Personalübernahme

Der Käufer übernimmt das in der Tabak-Trafik eingesetzte Personal der Verkäuferin mit allen Rechten und Pflichten. Das übernommene Personal ist der Personalliste zu entnehmen, die einen integrierenden Bestandteil dieses Vertrages darstellt.

§ 7 Mietrechte

Der Käufer tritt in den Mietvertrag betreffend Tabak-Trafik ... Top 011 ein. Die Verkäuferin wird sich beim Vermieter dafür einsetzen, dass es zu keiner Mieterhöhung gemäß § 12a MRG kommt.

§ 10 Kosten und Gebühren

Die durch die Errichtung dieses Vertrages ausgelösten Kosten und Gebühren trägt zur Gänze der Käufer, der auch die Kosten des von ihm beauftragten Vertragsverfassers zur Gänze zur Lasten fallen.“

Mit dem Schreiben bzw. dem Kaufvertrag in Einklang stehend wurde mit dem (am 14. Februar 2007 beim Finanzamt eingelangten) Fragebogen anlässlich der Aufgabe einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit die "Aufgabe des Betriebes/Teilbetriebes bzw. der Tätigkeit am (Datum) 31.12.06" bekannt gegeben (DB).

Der Jahresabschluss zum 31. Dezember 2006 enthält - auszugsweise wiedergegeben - folgende Positionen:

Bilanz zum 31.12.2006

| | EUR |
|---|-------------------|
| AKTIVA | |
| A. ANLAGEVERMÖGEN | |
| I. Sachanlagen | |
| Investitionen in fremde Betriebsgebäude | 0,01 |
| Betriebs- und Geschäftsausstattung | 7.997,43 |
| II. Finanzanlagen | |
| Anteile an Investmentfonds | 102.800,00 |
| B. UMLAUFVERMÖGEN | |
| I. Vorräte | |
| Vorrat an Waren | 75.685,98 |
| II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände | |
| Sonstige Forderungen | 9.872,69 |
| Verrechnungskonto Telefonwertkarten | 76,80 |
| Verrechnungskonto Rubbellose | 4.246,50 |
| Kautionen | <u>3.021,31</u> |
| III. Kassenbestand, Guthaben bei Banken | 17.217,30 |
| Kassa | 67.006,20 |
| Bank ... AG | 155.451,24 |
| ... Bank AG | <u>70.000,00</u> |
| C. RECHNUNGSABGRENZUNGSPOSTEN | <u>2.444,03</u> |
| Aktive Rechnungsabgrenzungsposten | <u>2.444,03</u> |
| SUMME AKTIVA | 498.602,19 |

| | EUR |
|--|-------------------|
| PASSIVA | |
| A. EIGENKAPITAL | |
| Eigenkapital Einzelunternehmer Anfangsb. | 268.172,10 |
| Privatentnahmen | <u>-90.286,67</u> |
| Bilanzgewinn | 177.885,43 |
| B. RÜCKSTELLUNGEN | 144.852,01 |
| Rückstellungen für Rechts- u. Beratungsk. | 2.600,00 |
| C. VERBINDLICHKEITEN | |
| Verbindlichkeiten aus Lieferungen + Leistungen | 155.741,69 |
| Finanzamt u. sonstige Verbindlichkeiten | <u>17.523,06</u> |
| SUMME PASSIVA | 498.602,19 |

Gewinn- und Verlustrechnung vom 1.1.2006 bis 31.12.2006

| | EUR |
|--|-----|
|--|-----|

| | |
|--|--------------|
| 1. Umsatzerlöse | 1.815.588,81 |
| 2. Betriebsleistung | 1.815.588,81 |
| 3. Sonstige betriebliche Erträge | 2.248,53 |
| 4. Summe Erträge | 1.817.837,34 |
| 5. Materialaufwand und Aufwendungen für bezogene Leistungen | 1.417.378,56 |
| 6. Personalaufwand | |
| a. Gehälter | 122.177,87 |
| b. Aufwendungen für Abfertigungen | 18.418,51 |
| c. Aufwendungen für gesetzlich vorgeschriebene Sozialabgaben sowie vom Entgelt abhängige Abgaben und Pflichtbeiträge | 36.767,84 |
| d. sonstige Sozialaufwendungen (freiwilliger Sozialaufwand) | 1.830,53 |
| 7. planmäßige Abschreibungen | 7.730,74 |
| 8. Sonstige betriebliche Aufwendungen | |
| a. Steuern, soweit sie nicht unter Einkommen und Ertrag fallen | 2.669,48 |
| b. übrige betriebliche Aufwendungen | 67.528,93 |
| 9. Zwischensumme aus Z 1 bis 8 (Betriebsergebnis) | 143.334,88 |
| 10. Zinserträge aus Bankguthaben endbest. | 2.024,21 |
| 11. Zinsen für Bankkredite | 1,01 |
| 12. Zwischensumme aus Z 10 bis 11 (Finanzergebnis) | 2.023,20 |
| 13. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit | 145.358,08 |
| 14. Steuern vom Einkommen und Ertrag (KSt) | 506,07 |
| 15. Jahresüberschuss vor Rücklagen | 144.852,01 |
| 16. Jahresüberschuss nach Rücklagen | 144.852,01 |
| 17. Bilanzgewinn | 144.852,01 |

AfA-Verzeichnis 01.01.2006 – 31.12.2006:

Konto 910 Anteile an Investmentfonds

| Text | Datum | Ansch.Wert EUR | Buchwert 01.01.2006 EUR | % | AfA | Buchwert 31.12.2006 EUR |
|---------------|------------|-------------------|----------------------------|------|------|----------------------------|
| 500 Stk. C... | 12.10.2005 | 51.400,00 | 51.400,00 | 0,00 | 0,00 | 51.400,00 |
| 500 Stk. C... | 01.03.2006 | 51.400,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 51.400,00 |
| Summe | | 102.800,00 | 51.400,00 | AfA | 0,00 | 102.800,00 |
| Neuzugänge | | | 51.400,00 | | | |

§ 11a EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung bestimmt:

Abs. 1: Natürliche Personen, die den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, können den Gewinn, ausgenommen Übergangsgewinne (§ 4 Abs. 10) und Veräußerungsgewinne (§ 24), bis zu dem in einem Wirtschaftsjahr eingetretenen Anstieg des Eigenkapitals, höchstens jedoch 100.000 €, mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 37 Abs. 1 versteuern (begünstigte Besteuerung). Der Höchstbetrag von 100.000 € steht jedem Steuerpflichtigen im Veranlagungszeitraum nur einmal zu. Der Anstieg des Eigenkapitals ergibt sich aus jenem Betrag, um den der Gewinn, ausgenommen Übergangsgewinne und Veräußerungsgewinne, die Entnahmen (§ 4 Abs. 1) übersteigt. Einlagen (§ 4 Abs. 1) sind nur insoweit zu

berücksichtigen, als sie betriebsnotwendig sind.

Abs. 3: Sinkt in einem folgenden Wirtschaftsjahr in sinngemäßer Anwendung des Abs. 1 unter Außerachtlassung eines Verlustes das Eigenkapital, ist insoweit eine Nachversteuerung unter Anwendung des Steuersatzes nach § 37 Abs. 1 vorzunehmen. Nachzuversteuern ist höchstens jener Betrag, der in den vorangegangenen sieben Wirtschaftsjahren nach Abs. 1 begünstigt besteuert worden ist. Die Nachversteuerung ist zunächst für den begünstigten Betrag des zeitlich am weitest zurückliegenden Wirtschaftsjahres vorzunehmen.

Abs. 4: Sind in einem Wirtschaftsjahr, in dem aus diesem Betrieb ein Verlust entsteht, die Voraussetzungen für eine Nachversteuerung gegeben, kann der nachzuversteuernde Betrag wahlweise mit dem Verlust ausgeglichen oder nachversteuert werden. Im Falle einer Nachversteuerung ist der Nachversteuerungsbetrag gleichmäßig auf das laufende und das folgende Wirtschaftsjahr zu verteilen.

Abs. 5: Im Falle der Übertragung eines Betriebes ist die Nachversteuerung insoweit beim Rechtsnachfolger vorzunehmen, als es zu einer Buchwertfortführung kommt.

§ 11a enthält eine tarifliche Begünstigung für nicht entnommene Gewinne (Thesaurierungsbegünstigung). Natürliche Personen können nicht entnommene Gewinne bei Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich bis zu einem Betrag von € 100.000 einer begünstigten Besteuerung mit dem ermäßigten Steuersatz gemäß § 37 Abs. 1 (Hälftesteuersatz) unterziehen. Nach den Erläuternden Bemerkungen besteht die Zielsetzung der Bestimmung in der Förderung der Eigenkapitalbildung, die durch eine steuerliche Begünstigung des Eigenkapitalanstiegs erreicht werden soll (s. RV 59 BlgNR XXII. GP, Erläuterungen zu Art. 39 Z 7). Begünstigt ist die Innenfinanzierung (durch einbehaltene Gewinne), nicht aber die Außen- oder Beteiligungsfinanzierung (Jakom/Kanduth-Kristen EStG, § 11a Rz 1).

Unter Rz 8f führt Kanduth-Kristen, aaO, zu den Stichworten: BetriebL. Einkünfte und Gewinnermittlungsart weiters aus:

Die Thesaurierungsbegünstigung erfasst nicht entnommene Gewinne und setzt folglich betriebliche Einkünfte voraus.

Die Gewinnermittlung erfolgt durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 oder gemäß § 5.

Gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 ist Gewinn der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Der Gewinn wird durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht.

Ist eine der Ermittlungsgrößen des Gewinnes das Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und endete im vorliegenden Fall das in Rede stehende Wirtschaftsjahr, für das die tarifliche Begünstigung geltend gemacht wird, am 31. Dezember 2006, so fielen der Schluss des Wirtschaftsjahres 2006 und die auf Grund des Verkaufes erfolgte Übergabe des Betriebes/Unternehmens am 31. Dezember 2006, 24.00 Uhr, zeitlich zusammen. Dieses zeitliche Zusammenfallen bedingt, dass für eine - sich im Jahr 2007 bzw. danach positiv auswirkende - Thesaurierungsmaßnahme der Steuerpflichtigen sowohl in zeitlicher Hinsicht als auch in sachlicher Hinsicht ein Bedarf nicht mehr besteht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 9. April 2010