

Nachversteuerung**Betriebsaufgabe und Gewinnfreibetrag****Pro- und Contra-Argumente zur Nachversteuerung**

CHRISTIAN PRODINGER*)



Nach § 10 EStG kann ein den Gewinn kürzender Gewinnfreibetrag gebildet werden. Bis zu einem Gewinn von 30.000 Euro steht der Gewinnfreibetrag jedenfalls zu, darüber hinaus bedarf er der Deckung durch bestimmte körperliche Wirtschaftsgüter oder Wertpapiere. Fraglich ist die Nachversteuerung bei Ausscheiden der Wirtschaftsgüter vor Ablauf der vierjährigen Behaltedauer, insbesondere durch Betriebsaufgabe.

1. Rechtsgrundlage

Scheiden Wirtschaftsgüter, für die der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag geltend gemacht worden ist, vor Ablauf der Frist von vier Jahren aus dem Betriebsvermögen aus, erfolgt in diesem Jahr die Nachversteuerung (§ 10 Abs 5 EStG). Im Falle des Ausscheidens infolge höherer Gewalt oder behördlichen Eingriffs unterbleibt der gewinnerhöhende Ansatz. Im Falle der Übertragung eines Betriebs ist der gewinnerhöhende Ansatz beim Rechtsnachfolger dann vorzunehmen, wenn die Wirtschaftsgüter, für die der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag geltend gemacht worden ist, vor Ablauf der Frist ausscheiden (§ 10 Abs 6 EStG).

2. Beispiele

A hat Wertpapiere (allenfalls sonstige Wirtschaftsgüter) für den Gewinnfreibetrag angekauft. In allen Beispielen ist die Behaltedauer nicht erfüllt.

- A verkauft die Wertpapiere an eine Privatperson. Es kommt zur Nachversteuerung.
- A verkauft die Wertpapiere an einen Einzelunternehmer oder eine GmbH für das Betriebsvermögen. Es kommt zur Nachversteuerung.
- A entnimmt die Wertpapiere in das Privatvermögen oder schenkt sie an einen Dritten (diesfalls wird eine vorgängige Entnahme unterstellt). Es kommt zur Nachversteuerung.
- Das Wirtschaftsgut scheidet wegen höherer Gewalt aus. Die Nachversteuerung unterbleibt.
- A verstirbt und der Betrieb wird nicht vom Erben übernommen. Nach Rz 3839 EStR liegt auch hier höhere Gewalt vor. Die Nachversteuerung unterbleibt.
- A stellt den Betrieb wegen Erwerbsunfähigkeit ein. Die analoge Anwendung wird von der Judikatur bejaht.¹⁾ Die Nachversteuerung unterbleibt.
- A verkauft den gesamten Betrieb aus einer Notlage. Die Nachversteuerung unterbleibt aufgrund gesetzlicher Anordnung.
- A verkauft den Betrieb nach seiner Entscheidung. Die Nachversteuerung unterbleibt aufgrund gesetzlicher Anordnung.
- A verschenkt den Betrieb, der weitergeführt wird. Die Nachversteuerung unterbleibt aufgrund gesetzlicher Anordnung.

*) Dr. Christian Prodinger ist Steuerberater in Wien. Seine Tätigkeitsschwerpunkte sind Umstrukturierungen, Immobilienbesteuerung, Leasing und Rechtsmittel sowie die Kollegenberatung.

1) BFG 15. 12. 2017, RV/7100708/2013, mit Verweis auf BFG 7. 3. 2017, RV/7101023/2017 (nicht veröffentlicht).

- A bringt seinen Betrieb nach Art III UmgrStG in eine GmbH ein. Obschon die GmbH gar keinen Gewinnfreibetrag geltend machen kann, geht die Behaltdauer aufgrund steuerrechtlicher Gesamtrechtsnachfolge auf die GmbH über.²⁾ Die Nachversteuerung unterbleibt.
- A gibt seinen Betrieb auf, da sich die wirtschaftlichen Gegebenheiten geändert haben. Es kommt zur Nachversteuerung.
- A gibt seinen Betrieb nach freier Entscheidung auf. Es kommt zur Nachversteuerung.
- A gibt den Betrieb wegen Pensionsantritts (zum Beispiel mit dem 60. Lebensjahr) auf. Es kommt zur Nachversteuerung.

Zusammenfassend zeigt sich daher, dass überall dort, wo der Betrieb in irgendeiner Form weitergeführt wird, die Nachversteuerung unterbleibt. Wird jedoch – aus welchen Gründen auch immer – in das Privatvermögen entnommen, so ist – von Tod und Erwerbsunfähigkeit abgesehen – der Nachversteuerungstatbestand gegeben.

3. Literatur und Judikatur

*Beiser*³⁾ kommt mit zwei Argumenten zum Ergebnis, dass die Betriebsaufgabe nicht zur Besteuerung führe. Zum einen verweist er auf die Stellung des Gewinnfreibetrags als Äquivalent zur Sechstelbegünstigung Nichtselbständiger. Zum anderen sollen bei Betriebsaufgabe die Wertpapiere notwendiges nachträgliches Betriebsvermögen bleiben, soweit sie bis zum Ablauf der Behaltefrist gehalten werden. Die Anschaffung und das Halten seien durch den betrieblichen Gewinnfreibetrag verursacht. Erst mit dem Ablauf der Behaltefrist von vier Jahren erlösche diese betriebliche Veranlassung – und damit auch die Qualität als notwendiges Betriebsvermögen. Das Unterbleiben der Nachversteuerung bei der Betriebsveräußerung sei gesetzlich nicht gedeckt.

Gegen diese Auffassung hat sich *Atzmüller*⁴⁾ gewandt. Zum einen leitet er aus dem Investitionsbedürfnis die Zielsetzung der Schaffung von Liquidität für zukünftige Investitionen ab. Danach könne kein bloßes Äquivalent für die Sechstelbegünstigung vorliegen. Der Einhaltung der Behaltefrist fehle jeder Sinn, wenn es einen Betrieb, dessen Kapital gestärkt werden könnte, nicht mehr gibt. Die Disposition bei der Betriebsaufgabe sei der Disposition über die Wertpapiere gleichzuhalten. Auch der Gleichheitsgrundsatz gebiete keine andere Betrachtung. Ähnliches ergibt sich aus den Kommentarmeinungen: Nach *Mühlehner*⁵⁾ liege kein schädliches Ausschneiden vor, wenn das Wirtschaftsgut im Zuge einer Betriebsübertragung bzw Umgründung übergehe; in einem solchen Fall bliebe es nämlich im Schoß „seines“ Betriebsvermögens. Die Betriebsaufgabe führe zum Ausscheiden des Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen und damit zur Nachversteuerung.⁶⁾ Gleicher Auffassung ist *Heinrich*.⁷⁾ *Kanduth-Kristen*⁸⁾ teilt diese Auffassungen und bezeichnet die referierte Auffassung von *Beiser* als unzutreffend.

Das BFG⁹⁾ führt in einer Entscheidung aus, dass die Betriebsaufgabe freiwillig erfolgt sei. Zweck des Gewinnfreibetrags bei der Investition in Wertpapiere sei das Ansparen

²⁾ Dies ergibt sich wohl schon aus § 10 Abs 6 EStG; dazu Rz 122 UmgrStR.

³⁾ *Beiser*, Der Gewinnfreibetrag im Fall einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe, SWK 9/2017, 498; zuletzt *Beiser*, Betriebsvermögen ohne Betrieb, RdW 2020, 471.

⁴⁾ *Atzmüller*, Nochmals: Der Gewinnfreibetrag im Fall einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe, SWK 13/14/2017, 655.

⁵⁾ *Mühlehner* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer (68. Lfg, 2019) § 10 Tz 7.2.

⁶⁾ *Mühlehner* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer (68. Lfg, 2019) § 10 Tz 8.1.

⁷⁾ *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (21. Lfg, 2020) § 10 Tz 74 ff (76).

⁸⁾ *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG¹³ (2020) § 10 Rz 31.

⁹⁾ BFG 14. 5. 2018, RV/7100382/2013, mit Verweis auf mehrere Vorjudikate, die allerdings nicht veröffentlicht sind.

zur Finanzierung künftiger Investitionen. Da die Wertpapiere aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden seien, komme es zur Nachversteuerung. Darin sei auch keine Verfassungswidrigkeit zu erblicken.

In einer neuen Entscheidung¹⁰⁾ hatte das BFG darüber zu entscheiden, dass der Steuerpflichtige seinen Betrieb veräußert hatte, Wertpapiere, für die der Gewinnfreibetrag geltend gemacht wurde, aber nicht mitveräußert, sondern vielmehr zurückbehalten und sohin entnommen hatte. Das BFG hat sich der herrschenden Auffassung und ausdrücklich *Atzmüller* angeschlossen und die gegenteilige Meinung von *Beiser* verworfen. Sohin kam es zur Nachversteuerung. *Mayer*¹¹⁾ hat die Entscheidung dargestellt und sich der herrschenden Meinung angeschlossen. Unter Verweis auf den Gesetzeszweck sei die Entscheidung des BFG die Folge der richtigen teleologischen Auslegung des Gesetzes.

4. Eigene Überlegungen

4.1. Historische Interpretation

Mit dem KMU-FördG¹²⁾ wurde der Freibetrag für investierte Gewinne eingeführt. Mit dem StRefG 2009¹³⁾ wurde der Freibetrag für investierte Gewinne in „*Gewinnfreibetrag*“ umbenannt und ausgeweitet.¹⁴⁾ Sohin gelten die Überlegungen für den Freibetrag für investierte Gewinne gleichermaßen wie für den Gewinnfreibetrag. Nach den Gesetzesmaterialien zum KMU-FördG¹⁵⁾ soll ein Gewinnanteil steuerbefreit sein, wenn der Betrag in begünstigtes Anlagevermögen investiert wird. Damit werden Einnahmen-Ausgaben-Rechner in doppelter Hinsicht gefördert:

- Es bleibt ein Gewinnanteil steuerfrei, wodurch das Unternehmen mehr Geld zur Verfügung hat.
- Es besteht ein Anreiz zu Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter, wodurch die Investitionstätigkeit angekurbelt wird.

Begünstigt sind nach § 10 Abs 3 EStG abnutzbare Anlagegüter und Wertpapiere.

4.2. Teleologische und wirtschaftliche Argumente

Betrachtet man das dargestellte Gesetzesziel, so wird es offensichtlich schon im Jahr der Geltendmachung des Freibetrags erreicht: Da ein Teil des Gewinns steuerfrei bleibt, soll das Unternehmen mehr Geld zur Verfügung haben. Dies bedeutet, dass offensichtlich eine geringere Entnahmenotwendigkeit für Personensteuern mitgedacht ist. Weiters soll die Investitionstätigkeit angekurbelt werden, weil ein Anreiz zu Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter besteht. Dies bedeutet aber, dass auch die Investition in Wertpapiere letztlich schon zur begünstigten Investition führt.

Zwar mag man wirtschaftlich argumentieren, dass die eigentliche Investition erst dann stattfindet, wenn durch Verkauf der Wertpapiere und Ersatzinvestition in körperliche Wirtschaftsgüter der Bereich der Finanzwirtschaft verlassen wird. Andererseits darf nicht übersehen werden, dass der Freibetrag auch dann – nämlich endgültig – zusteht, wenn die erworbenen Wertpapiere vier Jahre lang gehalten werden, ohne dass es je zu einer Investition in körperliche Wirtschaftsgüter kommt. Der Erwerb von Wertpapieren mag daher die spätere Investition fördern und ermöglichen; vorausgesetzt ist eine der-

¹⁰⁾ BFG 13. 1. 2020, RV/5100617/2018.

¹¹⁾ *Mayer*, Nachversteuerung bei Betriebsaufgabe innerhalb der Behaltefrist von Gewinnfreibetragswertpapieren, BFGjournal 2020, 240.

¹²⁾ BGBl I 2006/101.

¹³⁾ BGBl I 2009/26.

¹⁴⁾ So ausdrücklich die Materialien (ErlRV 54 BlgNR 24. GP).

¹⁵⁾ 829/A BlgNR 22. GP.

artige Investition freilich nicht. Im Gegenteil spricht schon der Gesetzeswortlaut von einem investitionsbedingten Gewinnfreibetrag, der durch Anschaffungs- oder Herstellungskosten begünstigter Wirtschaftsgüter gemäß Abs 3 gedeckt sein muss. Zu diesen Wirtschaftsgütern zählen neben den körperlichen Wirtschaftsgütern aber – genauso – bestimmte Wertpapiere.

Außerdem stellt sich das grundlegende Problem nicht nur bei Wertpapieren, sondern durchaus auch bei anderen Wirtschaftsgütern: Wird in einem bestimmten Jahr etwa ein Computer erworben und der Freibetrag geltend gemacht, und erfolgt vor Ablauf der Frist die Betriebsaufgabe, so wird der Computer in das Privatvermögen entnommen. Auch in diesem Fall muss es daher zur Nachversteuerung kommen. Klar muss aber in dieser Konstellation sein, dass die Investition, zu der das Gesetz anregen will, bereits erfolgt ist. Sihin scheint nicht entscheidend zu sein, ob eine spätere Investition (aus Wertpapieren) ermöglicht wird, sondern vielmehr, ob die Behaltdauer innerhalb eines Betriebsvermögens eingehalten wird.

4.3. Vergleich mit Investitionsrücklage und Investitionsfreibetrag

Atzmüller¹⁶⁾ hat die Rechtfertigung der genannten Rechtsfolgen aus den ursprünglichen Bestimmungen der Investitionsrücklage (§ 9 EStG) und des Investitionsfreibetrags (§ 10 EStG)¹⁷⁾ abgeleitet. Nunmehr stand der Investitionsfreibetrag für die Anschaffung oder Herstellung von bestimmten abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens zu. Er ist also durchaus vergleichbar mit begünstigten Wirtschaftsgütern nach § 10 Abs 3 Z 1 EStG hinsichtlich des Gewinnfreibetrags. Anstelle des Investitionsfreibetrags konnte – wenn eben keine Investitionen durchgeführt wurden – eine Investitionsrücklage dotiert werden. Diese musste innerhalb von vier Jahren gegen sonst zu bildende Investitionsfreibeträge aufgelöst werden, andernfalls es zu einer gewinnerhöhenden Auflösung mit einem Zuschlag von 20 % kam. Dies bedeutet also, dass für die steuerliche Begünstigung die Investition in abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens im Ergebnis vorausgesetzt war. Die Investitionsrücklage bot lediglich die Möglichkeit, diese Investitionen in späteren Jahren durchzuführen. Demgegenüber kennt der Gewinnfreibetrag bei der Investition in Wertpapiere gerade keine Verpflichtung, diese Wertpapiere innerhalb von vier Jahren zu veräußern und das Äquivalent in bestimmte abnutzbare körperliche Wirtschaftsgüter zu investieren.

Wie schon oben gezeigt, ist der Erwerb von Wertpapieren eben eine der Investitionsmöglichkeiten für den Gewinnfreibetrag. Es erhellt, dass die Investitionsrücklage gerade nicht mit dem Gewinnfreibetrag vergleichbar ist bzw der Vergleich zu einem gegensätzlichen Ergebnis führt. Die Materialien halten nur fest, dass bei Betriebsübertragung die Nachversteuerung nicht automatisch Platz greife, sondern erst bei Ausscheiden stattfinde. Eine inhaltliche Erläuterung erfolgt nicht. Nach den Erläuterungen sollen durch die Nachversteuerung (erst) im Jahr des Ausscheidens jene geschont werden, die einen Zwangsverkauf tätigen, weil es dem Betrieb nicht gut geht.

4.4. Vergleich zur Sechstelbegünstigung

In den Gesetzesmaterialien zum StRefG 2009 wird ausdrücklich festgehalten, dass der Gewinnfreibetrag für Gewinne bis 30.000 Euro – als Gegenstück zur Sechstelbegünstigung von unselbständigen Erwerbstätigen – eine reine Steuerentlastungsmaßnahme darstelle. Daher erhalte er die Bezeichnung „Grundfreibetrag“. Insofern scheint der Auffassung von *Beiser* in historischer Interpretation nicht zu folgen zu sein. Der investi-

¹⁶⁾ Atzmüller, SWK 13/14/2017, 655.

¹⁷⁾ Etwa in der Stammfassung des EStG 1988.

tionsbedingte Freibetrag ist daher nicht als Ausgleich für Steuerbegünstigungen unselbständig Erwerbstätiger anzusehen.¹⁸⁾

4.5. Zuordnung der Wirtschaftsgüter zu einem beliebigen Betriebsvermögen

Zum Zweck des Gesetzes in Bezug auf die Behaltefristen und die Veräußerungsmöglichkeit lassen sich daher aus den Materialien keine ganz eindeutigen Schlüsse ziehen. Die Nachversteuerungsbestimmungen sprechen eher dafür, dass ein Zusammenhang mit einem Betriebsvermögen gegeben sein muss. Allerdings sprechen sowohl die Materialien bezüglich des Freibetrags für investierte Gewinne als auch die Überlegung, dass die Anschaffung von Wertpapieren nicht innerhalb der Behaltesdauer zu einer Investition in körperliche Wirtschaftsgüter führen muss, dafür, dass auf den einzelnen Steuerpflichtigen abzustellen ist, der die Wahl zwischen der „Investition“ der Gewinne¹⁹⁾ und der „Nichtinvestition“ hat. Diese kann nun zum einen offensichtlich in der Entnahme des Gewinns bestehen. Denkbar wäre zum anderen auch, dass Geldmittel zunächst im Betrieb belassen werden. Diese können später jederzeit entnommen werden, sodass durch den Freibetrag offensichtlich eine gewisse Bindung der erzielten Gewinne an den Betrieb gefordert wird.

Umgekehrt wird eben nicht die Investition in körperliche Wirtschaftsgüter gefordert. Wertpapiere, noch dazu der geforderten Art, sind letztlich nichts anderes als eine Substitution von Geldmitteln. Allerdings kann bei Wertpapieren eben eine klarere Zuordnung zum Betrieb durchgeführt werden. Käme es nur auf die Zuordnung von Gewinnen zum Betrieb an, würde ja letztlich die Veräußerung von Wirtschaftsgütern und Wertpapieren aus dem Betriebsvermögen nicht schaden, da diesfalls der Erlös wieder dem Betriebsvermögen zufließt. Daraus ergibt sich, dass durchaus eine gewisse Zuordnung zum Betrieb des jeweiligen Steuerpflichtigen gegeben ist. Veräußert aber der Steuerpflichtige seinen Betrieb, so ist dieser Betrieb in seiner bisherigen Form auch „aufgegeben“. Es kann daher keine (inhaltliche) Selbstverständlichkeit sein, dass bei Veräußerung eines Betriebs – und hier *ex definitione* bei Einzelrechtsnachfolge – die Behaltefristen der Wirtschaftsgüter einfach übergehen. Man könnte durchaus auch argumentieren, dass der Zweck der Stärkung des Betriebs des Steuerpflichtigen dann beendet ist, wenn dieser seinen Betrieb verkauft. Insofern ist die Gesetzesregelung des § 10 Abs 6 EStG von einer gewissen Großzügigkeit geprägt.

Gleiches gilt für die Anwendung bei Umgründungen. Wenn auch die steuerrechtliche Gesamtrechtsnachfolge für das Weiterlaufen sprechen mag, darf doch nicht übersehen werden, dass eine Körperschaft Fristen für einen Freibetrag weiterführt, den sie dem Grunde nach nie bilden darf. Im Gegensatz zu dieser Regelung sind Rücklagen nach § 12 EStG dann aufzulösen, wenn diese nach einer Umgründung nach dem UmgrStG ganz oder teilweise einer Körperschaft zuzurechnen wären.²⁰⁾

4.6. Vergleich mit Regelungen zur Betriebsveräußerung

Führt man den oben wiedergegebenen Vergleich von *Atzmüller* bezüglich Investitionsrücklage und Investitionsfreibetrag weiter, so zeigt sich, dass die gewinnerhöhende

¹⁸⁾ Allerdings wird man wohl festhalten müssen, dass etwa im Jahr 2010 die Sechstelbegünstigung grundsätzlich nicht begrenzt war. Insofern könnte durchaus fraglich sein, warum man als Kompensation zu dieser Begünstigung den Gewinnfreibetrag einführen, diesen dann aber bei 30.000 Euro beschneiden will. Nach der Rechtslage ab 2013 (1. StabG 2012, BGBl I 2012/22) scheint dieses Argument wegen der Besteuerung mit 27 % bzw 35,75 % bzw dem Wegfall der Begünstigung für noch höhere Einkommen nicht mehr tragfähig.

¹⁹⁾ Nämlich schon dem Wortlaut nach „Freibetrag für investierte Gewinne“ bzw „investitionsbedingter Gewinnfreibetrag“.

²⁰⁾ § 12 Abs 10 TS 2 EStG.

Auflösung nicht nur bei der Betriebsaufgabe, sondern auch bei der (entgeltlichen) Übertragung des Betriebs gegeben war.²¹⁾ Bei diesen Begünstigungen war also keine Rede davon, dass bei Veräußerung des ganzen Betriebs die Begünstigungen weiterlaufen, weil der Betrieb nicht verändert wird und daher in einem weiteren Betriebsvermögen die endgültigen Voraussetzungen erfüllt werden können.

Die Gleichsetzung von Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe bei Investitionsrücklage und Investitionsfreibetrag spricht in verfassungskonformer Interpretation wohl eher dafür, auch beim Gewinnfreibetrag die Weiterführung der Befristung bei Betriebsaufgabe zuzulassen, wenn die wissentliche Disposition über den Betrieb durch Veräußerung nach ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung zu keiner Nachversteuerung führen soll.

4.7. Bedeutung von Willensentscheidungen

Einleuchtend ist, dass eine Disposition der Wirtschaftsgüter und Wertpapiere vor Ablauf der Frist aus freien Stücken zur Nachversteuerung führt. Der Steuerpflichtige hat zunächst die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Freibetrags erfüllt, sich dann aber aktiv dafür entschieden, diese Voraussetzungen nicht mehr zu erfüllen. Erfolgt das Ausscheiden jedoch nicht aus freien Stücken, etwa wegen höherer Gewalt, so kommt es zu keiner Nachversteuerung. Wie eingangs dargestellt, soll die unfreiwillige Disposition über den gesamten Betrieb, also die Betriebsaufgabe wegen Todes oder Erwerbsunfähigkeit, in analoger Anwendung ebenfalls nicht pönalisiert sein.

Wird nun der ganze Betrieb aufgegeben, so ist dies einerseits eine freiwillige Disposition. Andererseits ist es aber keine Disposition über die konkreten Wirtschaftsgüter oder Wertpapiere, sondern vielmehr wird über die weitere Führung oder Nichtführung des Betriebs disponiert, und es ergeben sich dann entsprechende Rechtsfolgen für die einzelnen Wirtschaftsgüter.

Wird der Betrieb verkauft, wird über den gesamten Betrieb disponiert, ohne dass die einzelnen Wirtschaftsgüter eine Rolle spielen. Die Befristungen gehen in diesem Fall über. Würden jedoch die einzelnen Wirtschaftsgüter verkauft werden, würden die Befristungen auch dann nicht übergehen, wenn der Käufer wiederum für sein Betriebsvermögen erwirbt und die Investition daher durchaus betrieblich weiter genutzt wird. Dies gilt, obschon diesfalls auch der Erlös wiederum dem Betriebsvermögen des Verkäufers zufließen würde. Dies deutet wiederum in die Richtung, dass die konkrete freiwillige Disposition über die Wirtschaftsgüter und Wertpapiere entscheidend ist. Andernfalls wäre nicht verständlich, warum die Disposition von Betriebsvermögen in einen anderen Betrieb nachteilig, die Disposition des gesamten Betriebsvermögens (also des Betriebs) jedoch unproblematisch sein soll. Selbst wenn man auf den Erhalt des Betriebs abstellen wollte, darf nicht übersehen werden, dass zwar ein Betrieb übergehen muss, aber keinesfalls gesichert ist, dass dieser Betrieb beim Erwerber auch als solcher erhalten bleibt.²²⁾ Unter dieser Überlegung wird deutlich, dass die Disposition der begünstigten Wirtschaftsgüter innerhalb der vom Gesetzgeber vorgeschriebenen Befristung zur Nachversteuerung des Freibetrags führen muss. Der Steuerpflichtige hat eine konkrete Entscheidung und Disposition getroffen, die er ebenso konkret wieder zurücknimmt.

Im Falle der Betriebsaufgabe wird zwar die Entscheidung über die Nichtweiterführung des Betriebs getroffen, nicht aber – *in concreto* – über die einzelnen Wirtschaftsgüter.

²¹⁾ § 9 Abs 2 letzter Satz EStG *e contrario*; § 10 Abs 9 EStG; dazu *Quanschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch (1993) § 9 Tz 26 (und 30) sowie § 10 Tz 72, mit Verweis auf EStR, Abschn 57 Abs 5.

²²⁾ Entscheidend für das Unterbleiben der Nachversteuerung ist ja nur die Erfüllung der Befristung in (irgend)einem Betriebsvermögen.

Die konkrete Disposition wäre hingegen, ob die Wirtschaftsgüter (zB Computer, Wertpapier) in Erfüllung der gesetzlichen Vorschriften trotz Aufgabe des Betriebs weiter behalten werden sollen oder nicht. Ist dies der Fall, scheint es wohl vertretbar, auch hier von der Nachversteuerung abzusehen.²³⁾ Hinsichtlich der Investitionsentscheidung, der Minderung des Gewinns und des Haltens der entsprechenden Investitionen über die Behaltdauer ist der den Betrieb aufgebende Steuerpflichtige nämlich durchaus dem Steuerpflichtigen vergleichbar, der seinen Betrieb veräußert. Lediglich die Verwendung in einem Betriebsvermögen ist nicht mehr gegeben. Die bisherige Auslegung führt ja im Ergebnis dazu, dass ein Steuerpflichtiger vier Jahre vor Betriebsaufgabe keinen Freibetrag mehr geltend machen kann. Besonders kritisch scheint dies bei der Betriebsaufgabe infolge Pensionierung zu sein. Dies gilt umso mehr, als der Gesetzgeber ja – zB in § 24 Abs 6 EStG oder § 37 Abs 5 Z 3 EStG – durchaus den Fall des Todes bzw der Erwerbsunfähigkeit mit dem Fall des Einstellens der Erwerbstätigkeit bei Vollendung des 60. Lebensjahres (vereinfacht „Pensionierung“) gleichsetzt. Außerdem ändert die Entnahme nichts am wirtschaftlichen Eigentum des Steuerpflichtigen, der auch die Investitionsbegünstigungen in Anspruch genommen hat.

Die Ungleichbehandlung tritt bei dem vom BFG²⁴⁾ entschiedenen Fall besonders deutlich zu Tage: Hätte der Steuerpflichtige sein Unternehmen samt den Wertpapieren verkauft und die restliche Behaltdauer auf den Käufer überbunden, wäre es zu keiner Nachversteuerung gekommen. Durch die Entnahme der Wertpapiere hat sich die Besteuerung ergeben. Dabei ist zu bedenken, dass üblicherweise bei Kaufverträgen über Unternehmen (*asset deals*) reine Finanzmittel nur ungern übernommen werden.

5. Schlussfolgerungen

Es ergibt sich daher: Für die Nachversteuerung der begünstigten Wirtschaftsgüter und Wertpapiere im Fall der Betriebsaufgabe spricht, dass nach der Betriebsaufgabe eben kein Betrieb mehr gegeben ist und daher mangels Zusammenhangs mit einem Betrieb, der im Eigenkapital gestärkt werden soll, letztlich eine Entnahme vorliegt, die eben zu den steuerlichen Folgen führen muss. Die Judikatur und die herrschende Meinung haben daher sicherlich Argumente für sich. Allerdings gibt es mit der Theorie von *Beiser* hinsichtlich des notwendigen nachträglichen Betriebsvermögens und der oben angelegten Vergleiche zur Veräußerung oder Einbringung des Betriebs und gewissen historischen Überlegungen durchaus auch Argumente, die gegen die Nachversteuerung bei Betriebsaufgabe sprechen. Gerade der Vergleich mit früheren Begünstigungen und die Gleichsetzung der Wirtschaftsgüter und der Wertpapiere und somit das Unterbleiben eines (weiteren) Investitionserfordernisses aus den Wertpapieren deutet in die Richtung einer Gleichsetzung der Betriebsveräußerung mit der Betriebsaufgabe.

Da es dazu keine höchstgerichtliche Judikatur gibt, hat das BFG²⁵⁾ die ordentliche Revision auch zugelassen. Soweit ersichtlich, wurde aber weder eine Beschwerde an den VfGH noch Revision an den VwGH eingebracht. Es bleibt daher abzuwarten, wie die Höchstgerichte in diesem Fall entscheiden würden.



Auf den Punkt gebracht

- Nach herrschender Meinung und Judikatur des BFG führt die Betriebsaufgabe zur Nachversteuerung des Gewinnfreibetrags wegen Nichteinhaltung der Behaltdauer.

²³⁾ Hier zeigt sich auch der inhaltliche Zusammenhang zu den Überlegungen von *Beiser* zum notwendigen nachträglichen Betriebsvermögen.

²⁴⁾ BFG 13. 1. 2020, RV/5100617/2018.

²⁵⁾ BFG 13. 1. 2020, RV/5100617/2018.

- Die Auffassung von *Beiser*, wonach im Vergleich zur Sechstelbegünstigung teleologische Argumente gegen die Nachversteuerung gefunden werden können, scheint in historischer Interpretation nicht haltbar. Gegen die Nachversteuerung spricht seine Theorie des notwendigen nachträglichen Betriebsvermögens.
 - Aus den Gesetzesmaterialien und aus einem Vergleich der Regelungen der Nachversteuerung bei Veräußerung des Betriebs und Einbringung sowie einem Vergleich zu früheren Investitionsbegünstigungen können durchaus Argumente für das Weiterlaufen der Behaltefrist bei Betriebsaufgabe gefunden werden.
 - Im Ergebnis gibt es daher sowohl Pro-Argumente als auch Contra-Argumente. Eine Klärung wird nur durch höchstgerichtliche Judikatur zu erwarten sein.
-
-

Aus der Betriebsprüfungspraxis

Die Behandlung negativer Anschaffungskosten anlässlich der Veräußerung von GmbH-Anteilen

Einbringungen gemäß Umgründungssteuergesetz

MARIA JOKLIK-FÜRST*)



Das Umgründungssteuergesetz sah bis zum Inkrafttreten des Abgabenänderungsgesetzes 2005 für Einbringungen gemäß Art III UmgrStG großzügige Gestaltungsmaßnahmen hinsichtlich unbarer Entnahmen vor. Diese führten in zahlreichen Fällen zu negativen Anschaffungskosten der GmbH-Anteile, die insbesondere auch im Zuge der Veräußerung der Anteile bzw im Falle der Liquidation zu berücksichtigen sind.

1. Grundlagen

Das UmgrStG stellt bei Einbringungen gemäß Art III UmgrStG den Rechtsanwendern ua folgende Möglichkeiten zur Korrektur des nach § 14 UmgrStG ausgewiesenen Buchvermögens zur Verfügung:

- „bare“ Entnahmen und Einlagen nach § 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG;
- „unbare“ Entnahmen nach § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG.

Der praktische Unterschied zwischen baren und unbaren Entnahmen liegt darin, dass bei ersteren die entnommenen Mittel spätestens bis zum Vertragsabschluss tag ausbezahlt bzw überwiesen werden müssen, während es sich bei den unbaren Entnahmen um eine bloße Verrechnungspreisforderung bzw Verbindlichkeit handelt, deren Einlösung im Belieben der Parteien steht. Auszuweisen ist die unbare Entnahme als Passivposten in der Einbringungsbilanz. Wird die Entnahme in der Folge tatsächlich getilgt, hat die übernehmende Körperschaft diesen Passivposten aufzulösen.¹⁾

Unbare Entnahmen können von Personen (Einzel- oder Mitunternehmer) getätigt werden, da bei ihnen die Begriffe „Entnahmen“ und „Einlagen“ iSd § 6 EStG Bedeutung haben. Unter § 7 Abs 3 KStG fallende Körperschaften – insbesondere GmbH und AG – können keine unbaren Entnahmen tätigen.²⁾ Das maximal zulässige Ausmaß der rück-

*) HR Dr. Maria Joklik-Fürst ist Teamleiterin der Großbetriebsprüfung.

¹⁾ Vgl Walter, Umgründungssteuerrecht⁶ (2006) Rz 419.

²⁾ Siehe auch Rz 882 UmgrStR.