

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache des ***Bf1*****Bf1-Adr***StB über die Beschwerde vom 13. November 2017 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 11. Oktober 2017 betreffend Einkommensteuer 2015 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

In seiner am 30.3.2017 eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2015 gab der Beschwerdeführer unter anderem an, dass er Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen pauschal in Höhe von EUR 38.052,- ermittelt und dafür EUR 9.513,- an Immobilienertragsteuer für private Grundstücksveräußerungen bezahlt habe. Nach einem Vorhalteverfahren setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2015 mit Bescheid vom 11.10.2017 abweichend von der eingereichten Erklärung in Höhe von EUR 42.760,- fest und änderte die Bemessungsgrundlage für pauschale Grundstücksveräußerungen auf EUR 63.852,- und die Immobilienertragsteuer auf EUR 15.963,-. Begründend führte das Finanzamt aus, dass im Jahr 2015 die Liegenschaft L um EUR 200.000,- veräußert worden sei. Laut Erklärung sei der Kaufpreis in EUR 80.000,- auf Grund und Boden entfallend und EUR 120.000,- auf Gebäude entfallend aufgeteilt worden. Die veräußerte Liegenschaft habe sich im Betriebsvermögen befunden. Der Grundanteil sei zu

hoch, da ein Quadratmeterpreis von EUR 1.676,- (EUR 80.000,- bezogen auf 47,73 m² Grund) den laut „Gewinn“ in A üblichen Preisen zwischen EUR 282,- und EUR 500,- gegenüberstehe. Die veräußerte Liegenschaft sei „*entfernt vom Stadtzentrum*“ gelegen. Aus den aktivierten Anschaffungskosten inklusive der späteren Umbaukosten sowohl beim Einzelunternehmen als auch bei der KG ergebe sich ein völlig anderes Verhältnis zu Gunsten des Gebäudes. Das Finanzamt habe den Grundanteil mit EUR 50.000,- und die Immobilienertragsteuer in Höhe von EUR 15.963,- ermittelt.

In seiner Beschwerde vom 13.11.2017 samt Ergänzung vom 19.12.2017 brachte der Beschwerdeführer vor, beim veräußerten Grundstück habe es sich um Altvermögen gehandelt. Die Aufteilung in Grund- und Gebäudeanteil sei entsprechend den steuerrechtlichen Bestimmungen erfolgt. Eine vom Finanzamt durchgeführte Vorsteuerkorrektur aufgrund der Veräußerung sei unberücksichtigt geblieben.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 6.3.2018 änderte das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid ab und setzte die Einkommensteuer mit EUR 43.113,- fest. Neben einer nicht beschwerdegegenständlichen Änderung der Bemessungsgrundlagen (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus einer Beteiligung) änderte das Finanzamt die Bemessungsgrundlagen für die Immobilienertragsteuer dahin, dass der Veräußerungserlös für die verkaufte Liegenschaft im Verhältnis 30:70 auf Grund und Boden bzw. Gebäude aufteilt wurde. Begründend führte das Finanzamt aus, dass die Nachzahlung an Umsatzsteuer in Höhe von EUR 11.291,- bei der KG beim Gebäudeteil in Abzug gebracht werde. Daher ergäben sich Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen von EUR 43.961,-.

Der Beschwerdeführer beantragte am 6.4.2018 die Vorlage seiner Beschwerde ans Bundesfinanzgericht. Im Vorlagebericht vom 7.6.2019 brachte das Finanzamt weiter vor, der Beschwerdeführer habe ab dem Wirtschaftsjahr 2010 zur Gewinnermittlung gemäß § 5 Abs 1 EStG optiert, sodass die Widmung der Liegenschaft als gewillkürtes Betriebsvermögen zulässig sei. Das Finanzamt habe den Grundanteil am Veräußerungserlös mit 30 % geschätzt. Aufgrund der Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG sei auch der Grund und Boden zum 31.12.2012 steuerverfassen, Altvermögen liege somit nicht vor. Der Teilwert des Grund und Bodens habe zum 31.12.2007 EUR 49.889,60 (Anschaffungskosten EUR 41.574,67 plus Aufwertungsbetrag EUR 8.314,93 nach § 4 Abs 10 Z 3 lit a EStG) betragen. Die historischen Anschaffungskosten des Grund und Bodens hätten EUR 41.574,67 betragen. Hinsichtlich des Aufwertungsbetrages von EUR 8.314,93 könne gemäß § 4 Abs 3a Z 3 lit c EStG 1988 § 30 Abs 4 EStG 1988 angewendet werden. Somit würde sich Immobilienertragsteuer in Höhe von EUR 12.872,96 aus dem Liegenschaftsverkauf ergeben:

Verkaufserlös	200.000,-
Abzügl Buchwerte Gebäude	-93.148,-
Abzügl Nachzahlg USt (AK)	-11.291,-
Abzügl Teilwert Grundstück 2007	-49.889,60
Ergibt Veräußerungserlös	45.671,40
Steuer 25 %	11.417,85
Teilwert 2007	41.574,67
86 % pauschale AK	-35.754,22
Bemessungsgrundlage	5.820,45
Steuer 25 %	1.455,11
Immobilien'ertragsteuer gesamt	12.872,96

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Der Beschwerdeführer ermittelte in den Jahren 2011 bis 2015 seine Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 5 Abs 1 EStG 1988, was aus den eingereichten Abgabenerklärungen ersichtlich ist. In seinem Betriebsvermögen befand sich (ausweislich des bei den vorgelegten Verwaltungsakten befindlichen Anlagenverzeichnisses für das Jahr 2015 und eines Grundbuchsatzuzuges vom 1.12.2012) bis zur Veräußerung im Jahr 2015 ein 1995 angeschafftes bebautes Grundstück in der Straße in A, nämlich L, mit denen Wohnungseigentum an der Wohneinheit W02 verbunden ist. Zum 1.1.2015 ist ein Buchwert von EUR 49.889,60 für „Bebaute Grundstücke (Grundwert)“ und ein Buchwert von EUR 48.769,59 für „Betr u Geschäftsgebäude (Eigengrund)“ im Anlageverzeichnis ausgewiesen, deren Restbuchwerte anlässlich der Veräußerung im Jahr 2015 mit EUR 49.889,60 und EUR 47.135,72 als Buchwertabgang ausgebucht wurden. Der Buchwert der „Bebaute Grundstücke (Grundwert)“ setzt sich laut den bei den Verwaltungsakten befindlichen Anlageverzeichnissen aus

Anschaffungskosten von EUR 41.575,- und einer Zuschreibung von EUR 8.315,- im Jahr 2007 zusammen.

Der Beschwerdeführer war bis 31.1.2019 einziger Kommanditist der im Firmenbuch zu FN eingetragenen KG. Aufgrund des Ausscheidens- und Geschäftsübernahmevertrages vom 31.1.2019 übernahm er gemäß § 142 UGB das gesamte Vermögen dieser Gesellschaft, worauf diese Gesellschaft aufgelöst und gelöscht wurde. Dies ist im Firmenbuch ersichtlich.

Aus dem bei den vorgelegten Verwaltungsakten befindlichen Anlageverzeichnis der KG für das Jahr 2015 geht hervor, dass diese zum 1.1.2008 „Umbauten Straße“ mit EUR 42.166,69 und zum 1.7.2008 „Umbaukosten Straße“ mit EUR 17.818,51 als Mieterinvestitionen aktiviert hat, deren Restbuchwert mit insgesamt EUR 52.920,60 zum 9.9.2015 als Buchwertabgang ausgebucht wurde. Mit Schreiben vom 5.10.2017 gab der Beschwerdeführer an, dass die Summe der auszuscheidenden Buchwerte für Gebäude um den Betrag von EUR 6.908,32 zu verringern waren. Die Höhe und der Rechtsgrund für diesen Korrekturbetrag sind zwischen den Parteien unstrittig.

Mit bei den vorgelegten Verwaltungsakten befindlichem Kaufvertrag vom 9.9.2015 veräußerte der Beschwerdeführer L, mit denen Wohnungseigentum an der Wohneinheit W02 verbunden ist, samt den von der KG im Jahr 2008 getätigten Mieterinvestitionen an X für einen Kaufpreis von EUR 200.000,-. Der Beschwerdeführer erklärte in Punkt IV. des Kaufvertrages *„ausdrücklich, nicht zur Umsatzsteuer zu optieren, der Kaufpreis ist daher nicht im Sinne des § 6 Abs. 2 UStG 1994 als steuerpflichtig zu behandeln“*.

Der Beschwerdeführer hat am 4.12.2015 EUR 9.513,- an Immobilienertragsteuer entrichtet, was auf seinem Abgabenkonto ersichtlich ist.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

[§ 4 Abs. 3a EStG 1988](#) lautet auszugsweise:

„Für Grundstücke im Sinne des § 30 Abs. 1, die einem Betriebsvermögen zugehören, gilt Folgendes:

...

- 2. Die für die Mitteilung oder Selbstberechnung gemäß § 30c anfallenden Kosten dürfen als Betriebsausgaben abgezogen werden, außer es kommt Z 3 lit. a zur Anwendung.*

Abziehbar sind auch anlässlich der Veräußerung entstehende Minderbeträge aus Vorsteuerberichtigungen gemäß § 6 Z 12.

3. *Bei Veräußerung von Grund und Boden des Anlagevermögens gilt Folgendes:*

a.

b. ...

c. *Ein Auf- oder Abwertungsbetrag nach § 4 Abs. 10 Z 3 lit. a in der Fassung vor dem 1. Stabilitätsgesetz, BGBl. I Nr. 22/2012, ist gewinnwirksam anzusetzen. Dabei kann § 30 Abs. 4 für Grund und Boden, der ohne Wechsel zur Gewinnermittlung nach § 5 zum 31. März 2012 nicht steuerverfange gewesen wäre, sinngemäß angewendet werden, wobei an die Stelle des Veräußerungserlöses der Teilwert im Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlung tritt.“*

[§ 30a EStG 1988](#) idF BGBl I 112/2012 lautet auszugsweise:

„(1) Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 unterliegen einem besonderen Steuersatz von 25 % und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 2) anzuwenden ist.

(2) Anstelle des besonderen Steuersatzes von 25% kann auf Antrag der allgemeine Steuertarif angewendet werden (Regelbesteuerungsoption). Die Regelbesteuerungsoption kann nur für sämtliche Einkünfte, die dem besonderen Steuersatz gemäß Abs. 1 unterliegen, angewendet werden.

(3) Die Abs. 1 und 2 gelten auch für betriebliche Einkünfte aus der Veräußerung, der Zuschreibung oder der Entnahme von Grundstücken. ...“

Der Beschwerdeführer hat in den Jahren 2011 bis 2015 seinen Gewinn gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt. Daraus folgt, dass neben dem im Betriebsvermögen befindlichen Gebäude auch der im Betriebsvermögen befindliche Grund und Boden zum 31.3.2012 steuerhängig war.

Der Verkaufserlös für die Liegenschaft betrug EUR 200.000,-. Die auszuscheidenden Buchwerte errechnen sich mit EUR 49.889,60 für Grund und Boden (Anschaffungskosten beim Einzelunternehmen von EUR 41.574,67 und Zuschreibung von EUR 8.314,93 im Jahr 2007) und 93.148,- für Gebäude (Restbuchwert beim Einzelunternehmen von EUR 47.135,72; Restbuchwert bei der Mitunternehmerschaft EUR 52.920,60; abzüglich Korrekturbetrag von EUR 6.908,32).

Die KG überführte im Jahr 2015 die von ihr getätigten und in ihrem Betriebsvermögen aktivierten Mieterinvestitionen ohne Erhalt einer Gegenleistung in die Unternehmenssphäre

des Beschwerdeführers. Nachdem die KG für diese Mieterinvestitionen den Vorsteuerabzug beansprucht hat, stellt die unentgeltliche Zuwendung an den Beschwerdeführer einen Entnahmeeigenverbrauch im Sinn des § 3 Abs. 2 UStG dar. Die für einen Entnahmeeigenverbrauch anfallende Umsatzsteuer erfüllt nicht den Tatbestand des § 4 Abs 3a Z 2 EStG 1988. Zufolge dieser Bestimmung sind ausschließlich Minderbeträge aus Vorsteuerberichtigungen gemäß § 6 Z 12 EStG 1988 von der Bemessungsgrundlage für die Besteuerung von betrieblichen Grundstücksveräußerungen in Abzug zu bringen.

Nach § 4 Abs. 3a EStG 1988 errechnen sich die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung wie folgt:

Veräußerungserlös	200.000,00
abzügl Buchwert GuB	-49.889,60
abzügl Buchwerte Geb	-93.148,00
Veräußerungsgewinn	56.962,40
davon 25 % ImmoESt	14.240,60
Teilwert GuB 2007	41.574,67
abzügl 86 % AK	-35.754,22
Bemessungsgrundlage	5.820,45
davon 25 % ImmoESt	1.455,11
Immobilienenertragsteuer	15.695,71
davon bereits entrichtet	-9.513,-

Die Bemessungsgrundlagen zur und die Höhe der festgesetzten Einkommensteuer 2015 stellen sich dar wie folgt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	72.547,47 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	30.733,49 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	103.280,96 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):	
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00 €
Kirchenbeitrag	-200,00 €
Kinderfreibetrag für ein haushaltszugehöriges Kind gem. § 106a Abs 1 EStG 1988	-220,00 €
Einkommen	102.800,96 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: (102.800,96 - 60.000,00) × 0,5 + 20.235,00	41.635,48 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	41.635,48 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	41.635,48 €
Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen (besonderer Steuersatz von 25%)	15.695,71 €
Einkommensteuer	57.331,19 €
Ausländische Steuer	0,00 €
Immobilienwertsteuer	-9.513,00 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	-0,19 €
Festgesetzte Einkommensteuer	47.818,00 €

2.2 Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die rechtliche Würdigung des festgestellten Sachverhaltes ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetz. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung wurde nicht aufgeworfen. Die Revision ist daher unzulässig.

Innsbruck, am 4. August 2020