



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 2. März 2009 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer 2003 sowie betreffend Einkommensteuer 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) betrieb ein B, das sie zum 30.4.2003 aufgegeben und für das sie zum Aufgabzeitpunkt einen Gebäudewert von 59.702,28 € ermittelt hat.

Nach einer abgabenbehördlichen Prüfung unter anderem des Berufungsjahres wurde von der Prüferin die Feststellung getroffen, dass der Gebäudewert mit 90.034 € anzusetzen und der ermäßigte Steuersatz für die Betriebsaufgabe nicht zu gewähren sei.

Die Bw. wandte in ihrer Berufung gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2003 sowie betreffend den berichtigt erlassenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 (je mit Ausfertigungsdatum 2.3.2009) ein, dass es unzweifelhaft sei, dass die Finanzverwaltung davon Kenntnis gehabt habe, dass die Bw. zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe das 60. Lebensjahr noch nicht vollendet habe. Die Bw. müsse eingestehen, nicht gewusst zu haben, dass die Erreichung des 60. Lebensjahrs oder die Erwerbsunfähigkeit Voraussetzung für die Gewährung des Hälftesteuersatzes sei. Da sie

auf Grund ausreichender Versicherungsjahre in den vorzeitigen Altersruhestand treten konnte, habe sich keine Notwendigkeit ergeben, eine Erwerbsunfähigkeit nachzuweisen. Tatsächlich sei die Bw. allerdings nur deswegen in den Ruhestand getreten, weil sie komplett ausgebrannt und gesundheitlich nicht mehr in der Lage gewesen sei, diesen anstrengenden und zeitraubenden Beruf auszuüben. Dies werde auch auf Grund der diversen Arztbriefe und eines Attestes ihres jahrelangen Hausarztes bestätigt.

Hinsichtlich des Entnahmewertes sei die Bw. nach wie vor der Meinung, dass die Prüferin von falschen Voraussetzungen ausgehe, wenn sie die zukünftige Miete als Berechnungsgrundlage für den Ertragswert des Gebäudes heranziehe. Auf Grund des Bewertungsgesetzes seien betriebliche Wirtschaftsgüter in der Regel mit dem Teilwert zu bewerten. Dies sei ein Betrag, den der Erwerber des Gesamtbetriebs für das einzelne Wirtschaftsgut unter der Voraussetzung ansetzen würde, dass der Betrieb weitergeführt werde. Gänzlich unklar sei die Auswahl des Liegenschaftszinssatzes bei der Ermittlung des Ertragswerts. Die Begründung der Außenprüfung, dass der gewählte Zinssatz anhand der Liegenschaftszinssätze der SV-Verbände für kleinere gewerbliche Liegenschaften angenommen werde, habe keinerlei Aussagekraft. Dass von Seite der Bw. „bei der Beanstandung dieses Liegenschaftszinssatzes“ keine neue Berechnung vorgelegt werden müsse, wenn seit fünf Jahren eine bisher unbeanstandete Berechnung im Akt liege, ergebe sich von selbst und könne „wohl nicht als Begründung für einen willkürlichen Ansatz begründet werden“.

Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen und Beweismittel biete die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen. Sie diene nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhalts zu beseitigen. Das Finanzamt habe in seiner Begründung der Wiederaufnahme lediglich auf Tatsachen verwiesen, die ihm bei der Erlassung des Erstbescheides bereits bekannt gewesen sind. Die Begründung eines Wiederaufnahmsbescheides habe die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme im rechtsgebundenen Bereich darzulegen. Darüber hinaus habe die Behörde ihre Gründe darzulegen, die zur Ermessensentscheidung geführt haben. Das Finanzamt begnüge sich mit der „lapidaren“ Begründung, dass dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen sei. Diese Begründung sei nicht geeignet, die Ermessensentscheidung der Behörde auf ihre Gesetzmäßigkeit zu überprüfen, weshalb der angefochtene Bescheid auch in dieser Hinsicht mangelhaft sei.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz unmittelbar zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Gebäudewert

a.) Veräußerungsgewinn im Sinne des § 24 Abs. 1 EStG 1988 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 EStG zu ermitteln. Werden die einzelnen dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebes veräußert, sind die Veräußerungserlöse anzusetzen. Werden die Wirtschaftsgüter nicht veräußert, ist der *gemeine Wert* im Zeitpunkt ihrer Überführung ins Privatvermögen anzusetzen.

b.) Da das EStG den gemeinen Wert nicht definiert, gelten die Bestimmungen des BewG. Ausgangspunkt für die Ermittlung des gemeinen Wertes ist der Markt (VwGH 25.10.2006, [2004/15/0093](#)).

c.) Der gemeine Wert eines Wirtschaftsgutes wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.

d.) Bei der Ermittlung des Ertragswerts bebauter Liegenschaften ist von den *nachhaltig* erzielbaren Erträgen auszugehen. Der jährliche Rohertrag umfasst alle bei ordnungsgemäßer Bewirtschaftung erzielbaren Einnahmen, wie *Miete oder Pacht* (vgl. *Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung, 6. Aufl., Wien 2010, 88). Der Ansicht, dass der Ermittlung des Ertragswerts nicht der aus einer Vermietung erzielbare Reinertrag der Liegenschaft, sondern der Durchschnitt der tatsächlich erzielten Gewinne der letzten Jahre vor der Betriebsaufgabe zugrunde zu legen wäre, kann nicht gefolgt werden.

e.) Die Bw. hat gegen den von der Abgabenbehörde erster Instanz herangezogenen Zinssatz keine konkreten Einwendungen erhoben, vor allem aber unberücksichtigt gelassen, dass sie bei der im Zuge der Außenprüfung aufgefundenen weiteren Ermittlung des Gebäudewerts (Alternativberechnung) selbst von einem Ertragswert von rd. 92.000 € ausgegangen und – im Mittelwertverfahren – zu einem Gebäudewert von schließlich rd. 95.000 € gelangt ist. Wenn die Abgabenbehörde erster Instanz bei einem geringeren Jahresreinertrag, aber einem höheren Barwertfaktor zu einem niedrigeren Ergebnis (rd. 90.000 €) gelangt ist, kann sich die Bw. durch eine solche Vorgangsweise nicht für beschwert erachten. Sie begründet denn auch in keiner Weise, weshalb der von ihr in dieser Berechnung ausgewiesene Reinertrag unzutreffend bzw. – unter Zugrundelegung einer Restnutzungsdauer von 55 Jahren sowie einem von

der Prüferin ermittelten niedrigeren Reinertrag – der von ihr herangezogene Zinssatz (von immerhin 9%; vgl. *Kranewitter*, aaO., 321) zutreffend sein sollte. Vor allem aber werden keinerlei Einwendungen gegen die Ermittlung des Sachwerts erhoben. Wenn die Behörde – unter diesen Umständen – ausschließlich auf den Ertragswert abgestellt hat und keinen (höheren) Mittelwert herangezogen hat, konnte diese Vorgangsweise für die Bw. nicht von Nachteil sein (und zwar nicht einmal dann, wenn der Sachwert nicht mit 115.000 €, sondern – entsprechend der Alternativberechnung der Bw. – nur mit 99.000 € angesetzt würde), wobei zu beachten ist, dass sich die Ermittlung eines Gebäudewerts stets als eine Schätzung darstellt und daher (innerhalb einer gewissen Bandbreite) jedenfalls mit einer Unsicherheit behaftet ist, die hingenommen werden muss.

2.) Hälftesteuersatz

a.) § 37 Abs. 5 EStG 1988 in der Fassung vor dem Budgetbegleitgesetz 2003, BGBl. I Nr. 71/2003, lautete: Außerordentliche Einkünfte sind Veräußerungs- und Übergangsgewinne, wenn der Betrieb deswegen veräußert oder aufgegeben wird, weil der Steuerpflichtige gestorben ist, *erwerbsunfähig* ist oder das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt.

§ 37 Abs. 5 EStG wurde mit dem Budgetbegleitgesetz 2003 vom 20.8.2003, BGBl. I Nr. 71/2003, wie folgt neu gefasst:

„Außerordentliche Einkünfte sind Veräußerungs- und Übergangsgewinne, wenn der Betrieb deswegen veräußert oder aufgegeben wird, weil der Steuerpflichtige

- gestorben ist oder
- wegen körperlicher oder geistiger Gebrechen in einem Ausmaß *erwerbsunfähig* ist, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Mitunternehmer verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen, oder
- das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt.“

b.) § 37 Abs. 5 EStG in der Fassung vor dem Budgetbegleitgesetz 2003 wurde vom VwGH dahin gehend ausgelegt, dass „für den Bereich des Steuerrechts nur eine Person als *erwerbsunfähig* verstanden werden (kann), die keine Erwerbstätigkeit mehr ausüben kann“ (VwGH 4.11.1998, [98/13/0104](#); vgl. auch VwGH 26.6.2002, [2002/13/0003](#); VwGH 24.9.2003, [99/13/0107](#); VwGH 13.12.2007, [2003/14/0053](#)).

Nach der Neufassung der Bestimmung genügt es, wenn keine absolute, sondern eine bloß betriebsbezogene Erwerbsunfähigkeit vorliegt. Da nach dem zuletzt zitierten Erkenntnis des VwGH der Grundsatz der Zeitbezogenheit abgabenrechtlicher Vorschriften zu beachten ist,

wäre im vorliegenden Fall – bei einer Betriebsaufgabe vor dem Inkrafttreten des Budgetbegleitgesetzes 2003 – eine „absolute Erwerbsunfähigkeit“ erforderlich.

c.) Liegt – wie im vorliegenden Fall – keine medizinische Beurteilung durch den für den Steuerpflichtigen zuständigen Sozialversicherungsträger vor (zB nach der Zuerkennung einer Erwerbsunfähigkeitspension), muss das Vorliegen der Voraussetzung einer – absoluten (wie auch einer bloß betriebsbezogenen) – Erwerbsunfähigkeit auf der Grundlage eines vom Steuerpflichtigen beigebrachten medizinischen Gutachtens eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen beurteilt werden. Die Erwerbsunfähigkeit muss im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe vorliegen und für diese ursächlich sein (Jakom/*Kanduth-Kristen* EStG, 2010, § 37 Rz 32).

d.) Die Bw. hat zwar ein Attest eines praktischen Arztes vom 2.12.2008 vorgelegt, aus dem sich ergibt, dass sie – auf Grund bestimmter, im Attest aufgezählter Krankheitsbilder – im Jahr 2003 regelmäßig in Behandlung war und aus seiner „Sicht“ schon in diesem Jahr nicht mehr arbeitsfähig war. Welche Gründe für diese Schätzung ausschlaggebend waren, ergibt sich aus diesem Schreiben nicht. Dem Gutachten eines Sachverständigen (mit eingehender Darstellung der ärztlichen Beurteilung) kann es nicht gleichgestellt werden. Weiters hat die Bw. verschiedene Arztbriefe und Entlassungsberichte aus den Jahren 2002 und 2003 vorgelegt. Keinem dieser Schreiben ist zu entnehmen, dass die Bw. als erwerbsunfähig einzustufen wäre (geschweige denn, aus welchen Gründen). Entgegen der Ansicht der Bw. kann auch nicht davon gesprochen werden, dass das Vorliegen der (relativen) Erwerbsunfähigkeit „offensichtlich“ gewesen wäre. Gerade wenn dies zugetroffen hätte, müsste es ihr auch noch nach Jahren möglich gewesen sein, ein entsprechend begründetes Gutachten eines Sachverständigen beizubringen.

e.) Die Bw. wendet ein, dass nach Antritt der Pension eine Betriebsprüfung für die Jahre bis 2002 stattgefunden habe und die damaligen Betriebsprüfer „nicht daran interessiert“ gewesen seien, die Abgabe der Steuererklärung 2003 abzuwarten, „um dann zeitnah die Betriebsaufgabe mitzuprüfen“, weshalb die spätere Prüfung über fünf Jahre nach der Betriebsaufgabe erfolgen musste, „zu einem Zeitpunkt, wo gewisse Unterlagen nur mehr erschwert oder gar nicht mehr zu bekommen“ waren. Diesem Einwand ist entgegen zu halten, dass die Finanzverwaltung zwar schon im Jahr 2002 die Ansicht vertreten hat, dass „keine Bedenken“ bestünden, eine Erwerbsunfähigkeit im Sinne des § 37 Abs. 5 EStG auch dann anzunehmen, wenn „die betriebliche Tätigkeit“ auf Grund des Gesundheitszustandes nicht mehr ausgeübt werden kann und deshalb der Betrieb aufgegeben wird. Sie hat andererseits auch damals darauf bestanden, dass ein Nachweis der (relativen) Erwerbsunfähigkeit „durch (amts)ärztliche Gutachten und Bescheinigungen“ zu erbringen ist (Rz 7315 EStR 2000). Die

Bw. musste daher schon im Jahr 2002 davon ausgehen, dass ein Nachweis der Erwerbsunfähigkeit erforderlich ist. Ein solcher Nachweis konnte sich nicht deshalb erübrigen, weil die Bw. „auf Grund der ausreichenden Versicherungsjahre seitens der Pensionsversicherung keine weiteren Nachweise mehr erbringen musste“ (Schr. vom 4.11.2008). Sie konnte auch nicht darauf vertrauen, dass es genügen müsste, den „damaligen Prüfern“, die im Übrigen nur die Jahre bis 2001 geprüft haben, zur Kenntnis zu bringen, dass sie nicht mehr fähig sei, den Beruf als C auszuüben.

f.) Der Ansicht der Außenprüfung, dass die vorgelegten Unterlagen nicht als ausreichend anzusehen sind, konnte daher nicht entgegen getreten werden.

3.) Wiederaufnahme des Verfahrens

a.) Die Bw. hat in einer Beilage zur Einkommensteuererklärung 2003 ausgeführt, dass sie ihren Betrieb mit 30.4.2003 aufgegeben habe und seit diesem Zeitpunkt von der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft ihre Pension beziehe. Für den Veräußerungsgewinn wurde („ohne Kommentar“; Schr. v. 4.11.2008) der Hälftesteuersatz begehrt.

b.) Bei der Außenprüfung wurde die Feststellung getroffen, dass es sich bei der (laut Lohnzettel) ab 1.6.2003 bezogenen Pension der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft („laut Auskunft der Pflichtigen“) nicht um eine vorzeitige Alterspension wegen Erwerbsunfähigkeit handle; die Bw. hätte auf Grund ausreichender Versicherungsjahre in den vorzeitigen Altersruhestand eintreten können. In dieser Auskunft ist eine neue Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO zu erblicken, die (als solche) bereits zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens führen konnte.

c.) Bei der Ermittlung des Gebäudewertes ist die Bw., soweit dies den Ertragswert betraf, vom Durchschnitt der (von ihr) erzielten Gewinne der Jahre 2000 bis 2002 ausgegangen. Erst aus der bei der Außenprüfung aufgefundenen (alternativen) Berechnung des Ertragswerts konnte ersehen werden, in welcher Höhe der nachhaltig erzielbare Rohertrag und die Höhe der Bewirtschaftungskosten, somit auch der Reinertrag anzusetzen waren (sofern man dieser Methode folgen wollte). Jedenfalls war auch der Inhalt des von der Bw. abgeschlossenen Pachtvertrages bei der Erlassung des Erstbescheides (mit Ausfertigungsdatum 11.11.2004) nicht bekannt. Nach Ausweis des Arbeitsbogens der Prüferin wurde dieser erst im Zuge der Außenprüfung vorgelegt. Dasselbe gilt für den weiteren Pachtvertrag, der die *Nachhaltigkeit* der Erzielung einer Monatsmiete, wie sie in der Alternativberechnung angesetzt war, bestätigt hat (das Finanzamt hat sich daher keineswegs auf „fiktive Zahlen“ gestützt). In diesen Umständen sind weitere Neuerungen iSd § 303 Abs. 4 BAO zu erblicken (Vgl. Prüfungsbericht vom 2.3.2009, Seite 7; Hinweis auf Tz. 3).

Der Einwand, dass die Höhe des Pachtzinses aus der Überschussrechnung ersichtlich gewesen sei, vermag der Bw. zu keinem Erfolg zu verhelfen. Zwar konnte das Finanzamt unter der Annahme, dass die Einnahmen für sieben Monate *im Sinne des* § 19 Abs. 1 EStG „zugeflossen“ sind, auf eine Monatsmiete von rd. 872 Euro schließen. Abgesehen davon, dass Schlussfolgerungen (unter Annahmen) noch keine Kenntnis von Umständen darstellen, war dem Finanzamt aber nicht bekannt, ob es sich dabei um eine fremdübliche Miete handelt. Es konnte auch nicht (mit der erforderlichen Verlässlichkeit) davon ausgehen, dass eine solche Miete *nachhaltig* zu erzielen war (eine solche Nachhaltigkeit ergibt sich aber zB aus dem auf eine „Dauer von mindestens zehn Jahren“ abgeschlossenen Pachtvertrag vom 20.5.2003).

d.) Dem Standpunkt der Bw., dass das Finanzamt in der Begründung seiner Wiederaufnahme (die sich auf den Prüfungsbericht und die darin enthaltene Darstellung der Wiederaufnahmsgründe bezog) lediglich auf Tatsachen verwiesen habe, die ihm bei der Erlassung des Erstbescheides *bekannt* gewesen sind, konnte daher nicht gefolgt werden.

e.) Die Prüferin hat sich auch nicht bloß mit der Begründung begnügt, dass dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen wäre. Sie hat auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und die sich daraus ergebende Gesamtauswirkung verwiesen, weiters darauf, dass die steuerlichen Auswirkungen im vorliegenden Fall nicht als geringfügig anzusehen sind (was von der Bw. auch nicht bestritten wird). Die Gewinnauswirkungen waren zur Gänze auf Feststellungen zurückzuführen, die sich erst auf Grund der Kenntnis von neuen Tatsachen iSd § 303 Abs. 4 BAO ergeben haben. Welche Erwägungen unberücksichtigt geblieben sind, die geeignet gewesen wären, dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit zum Erfolg zu verhelfen (und eine andere Ermessensübung zu begründen), lässt sich der Berufung nicht entnehmen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 17. März 2011