

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in den Beschwerdesachen des Bf., Gde X-Y, T-Straße-xy, vertreten durch die G Steuerberatungs GmbH, Gd Z, P-Straße-zz, gegen die Bescheide des Finanzamtes V, GDe V, S-Straße-vv, vertreten durch Dr. R, vom 22. April 2013 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2011 zu Recht erkannt:

1) Die Beschwerde betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

2) Der Beschwerde betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Spruchbestandteil dieses Erkenntnisses.

3) Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Der Berufungsführer (ab 1.1.2014: Beschwerdeführer, in der Folge kurz: Bf.) führte zunächst als Einzelunternehmer bis zu dessen Schließung am 31. Oktober 1993 das seit 1. September 1955 im Familienbesitz befindliche Gasthaus XYZ, B-Straße-yx, Gde y. Im Jahr 1995 errichtete der Bf. das Gasthaus PT, T-Straße-xy, Gde y, und nahm es in der Rechtsform eines Einzelunternehmens mit 1. Dezember 1995 in Betrieb. Mit 31. Oktober 2011 gab er diesen Gastronomie- und Beherbergungsbetrieb wiederum auf und verkaufte ihn samt dazugehöriger Betriebsliegenschaft mit Liegenschafts- und

Unternehmenskaufvertrag vom 14. November 2011 an seinen Sohn N (vgl. diesbezügliche Feststellungen im Anhang des BP-Berichtes vom 19.4.2013 wie auch den genannten Liegenschafts- und Unternehmenskaufvertrag). Vertragsgegenstand dieses Liegenschafts- und Unternehmenskaufvertrages war - wie bereits erwähnt - auch die (bisher im Alleineigentum des Bf. gestandene) 1.444 m<sup>2</sup> große Liegenschaft in EZ abc KG 1234 X-Yy (T-Straße-xy) mit der GSt-Nr. ab12 samt dem Gasthaus PT. Der Kaufpreis für den Betrieb bzw. den Firmenwert, die Betriebsliegenschaft und das Inventar betrug 496.962,00 €.

Der Bf. erklärte betreffend den Betrieb des Gasthauses PT von Anfang an Einkünfte aus Gewerbebetrieb und außerdem für das Jahr 2011 einen Veräußerungsgewinn iHv 50.833,95 € [*"Einkünfte, für die ich den Hälfteuersatz beanspruche (ausgenommen Einkünfte laut Kennzahlen 369, 756, 802) - (Kennzahl 423)"*].

Er ist seit 27. Mai 1992 bis dato mit der Firma "Gasthaus XYZ - Bf." im Firmenbuch eingetragen (vgl. diesbezüglichen aktuellen Firmenbuchauszug).

Beim Bf. fand im Jahr 2013 eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO (ua. betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2011) sowie eine Nachschau gemäß § 144 Abs. 1 BAO (betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 11/2011 bis 8/2012) statt. Dabei traf der Prüfer ua. folgende Feststellungen (vgl. dazu Tz. 2 *"Ermittlung Aufgabegewinn zum 31.10.2011"* des Anhanges zum BP-Bericht vom 19.4.2013):

" Die stillen Reserven von Grund und Boden sind bisher steuerneutral behandelt worden.

Verkehrswert G+B	180.500,00
RBW - G+B	- 54.519,16
	- 125.980,84

Bei einem Wechsel von der Gewinnermittlung nach § 5 auf eine andere Gewinnermittlungsart wegen Entfall der Rechnungslegungspflicht und Verzicht auf Option nach § 5 Abs. 2 EStG (Fortführungsoption) standen dem Steuerpflichtigen bis 31. März 2012 folgende Alternativen zur Verfügung:

- Die Versteuerung der stillen Reserven im Rahmen des Übergangsgewinnes im WJ 2007.
- Die Einstellung einer steuerfreien Rücklage, die erst im Falle des Ausscheidens des Grund und Bodens gewinnerhöhend aufzulösen ist.

Die Rücklagenbildung erfolgte nur über Antrag. Der Antrag musste in der ersten, vor dem Ergehen des Jahresbescheides eingereichten Steuererklärung des betreffenden Jahres, in dem der Übergangsgewinn anfallen würde, gestellt werden. Damit sollte vermieden werden, dass vorerst aus dem Verlassen der § 5 - Ermittlung überhaupt keine steuerliche Konsequenzen hinsichtlich des Grund und Bodens gezogen werden und erstmals im Rahmen einer Betriebspprüfung eine Rücklagenbildung beantragt wird. Nach § 5 Abs. 2 idF StruktAnpG 2006 konnte der Gewerbetreibende, der aus der Rechnungslegungspflicht ausscheidet, jedoch auf die freiwillige Fortführung der § 5 - Ermittlung optieren und so einen Wechsel der Gewinnermittlung vermeiden. Hier war die Option bis zur Rechtskraft des entsprechenden Jahresbescheides möglich.

Mangels Fortführungsoption gem. § 5 Abs. 2 EStG werden die stillen Reserven im Jahre 2007 im Rahmen der Übergangsgewinnes versteuert.

Verkehrswert 2007: 1.444 m <sup>2</sup> a'70,00	101.080,00
Anschaffungskosten 1995	- 54.519,16
<b>Stille Reserven = Übergangsgewinn 2007</b>	<b>46.560,84</b>

Veräußerungsgewinn	bisher	lt. BP	mehr lt. BP
<b>per 31.10.2011:</b>			
Gesamtkaufpreis lt. Re.	496.962,00	496.962,00	
vom 30.10.2011	1.444 m <sup>2</sup> x 125,00	1.444 m <sup>2</sup> x 83,00	
abzüglich Grund und	- 180.500,00	- 119.852,00	
Boden			
das sind			
Inventur lt. Bilanz	316.462,00	377.110,00	
RBW Anlagevermögen	- 12.316,67	- 12.316,67	
ohne Grund und Boden	- 253.311,38	- 253.311,38	
<b>Veräußerungsgewinn</b>	<b>50.833,95</b>	<b>111.481,95</b>	<b>60.648,00</b>
<b>per 31.10.2011</b>			

Diesen Feststellungen des Prüfers folgend nahm das Finanzamt mit Bescheiden vom 22. April 2013 gemäß § 303 Abs. 4 BAO aF (vor BGBl. I Nr. 14/2013) die Verfahren betreffend die Veranlagung des Bf. zur Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2011 wieder auf und erließ für diese Jahre entsprechend geänderte Einkommensteuerbescheide (datiert ebenfalls mit 22.4.2013).

Der Bf. erhob gegen diese Einkommensteuerbescheide 2007 und 2011 vom 22. April 2013 jeweils das Rechtsmittel der Berufung. Im Berufungsschriftsatz vom 22. Mai 2013 beantragte die steuerliche Vertretung des Bf. eine erklärungsgemäß Veranlagung für die Streitjahre und führte dazu begründend Folgendes aus:

*" Die Berufung erfolgt, da das Gasthaus PT im Zusammenhang mit der Betriebsprüfung nicht erklärungsgemäß als Gewinnermittler gemäß § 4 Abs. 1 EStG, sondern als Gewinnermittler gemäß § 5 EStG behandelt wurde. Durch diesen Umstand wurde der Grund und Boden im Jahr 2007 zu einem Quadratmeterpreis von € 70,00 zum vollen Steuersatz entnommen und bei der Betriebsaufgabe im Jahr 2011 lediglich € 83,00 als Wert für Grund und Boden in Ansatz gebracht. Laut Steuererklärung wurde unsererseits ein Grund- und Bodenwert von € 125 pro m<sup>2</sup> angesetzt, da in dieser Gegend ein Ferienpark geplant war und dieses Bauvorhaben die Preise laut Auskunft von Fam. Bf in unübliche Höhen getrieben hat. Allenfalls ist unserer Auffassung nach per 31.10.2011 zumindest ein Preis von € 100 pro m<sup>2</sup> anzusetzen. Das Gasthaus PT wurde*

*meines Erachtens (obwohl dieses nie protokollierungsfähig gewesen wäre) immer als protokolliertes Gewerbe behandelt. Ein abweichendes Wirtschaftsjahr, welches nur bei protokollierten Unternehmen möglich wäre, wurde einfach genehmigt. Der Umstand, dass im Firmenbuch unter der Firmenbuch-Nr. xy34zw das protokolierte Einzelunternehmen Gasthaus XYZ, Bf., eingetragen war, lässt meines Erachtens nicht darauf schließen, dass dies dieselbe Firma ist wie das Gasthaus PT, ebenfalls von Bf. geführt. Es wurde lediglich nach Verkauf des Gasthauses XYZ verabsäumt, diese Firmenbucheintragung zu löschen.*

“

Nachdem das Finanzamt die in Rede stehenden Berufungen mit Berufungsvorentscheidungen vom 2. Juli 2013 als unbegründet abgewiesen hat (auf die diesbezügliche Bescheidbegründung wird an dieser Stelle verwiesen), stellte die steuerliche Vertretung des Bf. mit Schreiben vom 1. August 2013 einen Antrag auf Vorlage der gegenständlichen Berufungen an die Abgabenbehörde II. Instanz, womit diese wiederum als unerledigt galten. Im Vorlageantrag begehrte sie weiters die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und verwies im Übrigen auf das oben angeführte Berufungsvorbringen.

Mit Vorlagebericht (Verf46) vom 14. August 2013 legte das Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat die gegenständlichen Berufungen zur Entscheidung vor.

Gemäß § 323 Abs. 38 der Bundesabgabenordnung (BAO) idF BGBl. I Nr. 70/2013 sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom **Bundesfinanzgericht** als **Beschwerden** im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens (vgl. diesbezügliches Schreiben vom 3.2.2016 samt Beilage) hat das Finanzgericht der steuerlichen Vertretung des Bf. einen Lösungs- bzw. Kompromissvorschlag unterbreitet.

Dieses Schreiben blieb in der Folge trotz entsprechender Urgenzen (vgl. Schreiben vom 18.5.2016 bzw. vom 28.6.2016) unbeantwortet.

Mit am 23. November 2016 beim Bundesfinanzgericht eingelangtem Schriftsatz zog die steuerliche Vertretung des Bf. ihre Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie auf Entscheidung durch den Senat zurück.

In der am 7. Dezember 2016 abgehaltenen Besprechung mit der beschwerdeführenden Partei verwies diese im Wesentlichen auf ihre bisherigen Ausführungen zum im Beschwerdejahr 2011 anzusetzenden Quadratmeterpreis. Im Detail wird auf den entsprechenden Aktenvermerk verwiesen.

#### ***Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerden erwogen:***

Streit besteht im konkreten Fall über den Ansatz des **Übergangsgewinnes** (Übergang von der Bilanzierung gemäß § 5 EStG 1988 zur Bilanzierung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988)

im Jahr **2007** dem Grunde nach, in concreto über die Zulässigkeit der von der Abgabenbehörde im Beschwerdejahr 2007 vorgenommenen Versteuerung jener stillen Reserven, die sich gegenständlich in Grund und Boden betreffend die Liegenschaft "T-Straße-xy, Gde y" angesammelt haben, und über die Höhe des im Jahr **2011** anlässlich des Verkaufes des Gastronomie- und Beherbergungsbetriebes "*Gasthaus PT*" angesetzten **Veräußerungsgewinnes**.

### **Übergangsgewinn 2007:**

Vorab sei erwähnt, dass sich das Finanzgericht grundsätzlich den Überlegungen und Einschätzungen der Abgabenbehörde anschließt und auf die diesbezüglichen Ausführungen des Finanzamtes im gegenständlichen Prüfungsbericht samt Anhang und in der Berufungs(Beschwerde)vorentscheidung vom 2. Juli 2013 verweist.

An dieser Stelle sei erwähnt, dass den entsprechenden Feststellungen des Finanzamtes in der Berufungs(Beschwerde)vorentscheidung - wie der Verwaltungsgerichtshof mehrfach betont hat - Vorhaltswirkung zukommt, sodass diese unbedenklich der gegenständlichen Entscheidung zugrunde gelegt werden können; es wäre Aufgabe des Bf. gewesen, bislang unwidersprochene Feststellungen des Finanzamtes in der Berufungs(Beschwerde)vorentscheidung zu entkräften.

Durch das Strukturanpassungsgesetz 2006 (StruktAnpG 2006, BGBl. I Nr. 100/2006) erfolgte mit Wirksamkeit 1. Jänner 2007 als notwendige Anpassung (das Einkommensteuergesetz knüpfte an das bisherige Handelsrecht an) an das neue Unternehmensgesetzbuch (UGB) eine Änderung der Gewinnermittlungsvorschriften des Steuerrechts bzw. der Bundesabgabenordnung. Mit dem UGB wurden die Pflicht zur Rechnungslegung (Bilanzierung) sowie die Protokollierung im Firmenbuch neu geregelt. Die steuerliche Gewinnermittlung knüpft damit ab 1. Jänner 2007 an die neu definierte Rechnungslegungspflicht nach dem UGB an. Die neuen Rechnungslegungsvorschriften gelten grundsätzlich ab dem ersten im Jahr 2007 beginnenden Geschäftsjahr.

Im Unterschied zur bisherigen Rechtslage wird als Voraussetzung für die Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 (uneingeschränkten Betriebsvermögensvergleich), bei der auch Grund und Boden steuerlich erfasst wird, - neben dem Bezug von Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG 1988) - nicht mehr auf das bloße Formalkriterium der Protokollierung im Firmenbuch, sondern auf die Rechnungslegungspflicht nach UGB abgestellt (vgl. Doralt/Herzog/Mayr, EStG<sup>11</sup>, § 5 Tz 1).

Dieser Pflicht unterliegen nach § 189 UGB idF PublizitätsrichtlinieG (PuG), BGBl. I Nr. 103/2006, ua. auch Einzelunternehmen, deren Umsatz 400.000,00 € in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren übersteigt, wobei ua. Land- und Forstwirte sowie Freiberufler ausdrücklich ausgenommen sind. Für Einzelunternehmen, die vor dem 1. Jänner 2007 noch nicht rechnungslegungspflichtig waren, begann der Beobachtungszeitraum bezüglich der Umsatzgrenze von 400.000,00 € erst ab 2007. Sie konnten daher frühestens im Jahr 2010 rechnungslegungspflichtig

werden (Überschreiten der Umsatzgrenze in den Jahren 2007 und 2008; Pufferjahr 2009; Rechnungslegungspflicht und somit Gewinnermittlung durch uneingeschränkten Betriebsvermögensvergleich ab 2010). Bei Überschreiten der Umsatzgrenze von 600.000,00 € (= qualifizierte Überschreitung) im Jahr 2007 galt die Rechnungslegungspflicht bereits ab dem Folgejahr, also ab 2008. Ua. für Einzelunternehmen, die bereits vor dem Stichtag 1. Jänner 2007 rechnungslegungspflichtig waren, waren für die Beurteilung, ob sie ab 2007 rechnungslegungspflichtig waren oder nicht, auch die Jahre vor 2007 heranzuziehen (maßgeblich war dabei das Überschreiten der bisher steuerlichen Buchführungsgrenzen iSd Bundesabgabenordnung - Umsatz größer als 400.000,00 €).

Mit der beschriebenen gesetzlichen Änderung war bei vielen Unternehmen auch ein Wechsel der Gewinnermittlungsart verbunden. Einerseits mussten bisher nicht im Firmenbuch eingetragene Gewerbetreibende bei Überschreiten der Umsatzgrenze künftig den Gewinn nach § 5 EStG 1988 ermitteln. Daraus ergab sich die Folge, dass grundsätzlich auch Grund und Boden steuerpflichtig wurde. Andererseits hatten ua. protokolierte (und gewerbliche Einkünfte erzielende) Einzelunternehmer, wenn sie unter der Umsatzgrenze lagen, zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 überzugehen bzw. entfiel für sie - künftig - die Gewinnermittlungspflicht durch uneingeschränkten Betriebsvermögensvergleich.

Steuerpflichtige mit Einkünften aus Gewerbebetrieb, die im Wirtschaftsjahr 2007 oder in späteren Wirtschaftsjahren wegen Unterschreitens der relevanten Umsatzgrenze aus der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 herausfallen, konnten/können freiwillig über Antrag die bisherige Gewinnermittlung beibehalten (§ 5 Abs. 2 EStG 1988). Diese Fortführungsoption ist jedoch für das Jahr auszuüben, in dem das Wirtschaftsjahr endet, für das erstmals die Pflicht zur Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 wegfällt.

Wird bei Wegfall der Gewinnermittlungspflicht nach § 5 EStG 1988 von der Fortführungsoption kein Gebrauch gemacht, so treten folgende Rechtsfolgen ein:

- Ein etwaiges vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr (§ 2 Abs. 5 EStG 1988) ist auf das Kalenderjahr umzustellen. Dadurch ergibt sich ein längerer Besteuerungszeitraum, da zum 31.12. des jeweiligen Jahres ein Rumpfwirtschaftsjahr eingeschaltet werden muss.
- Gewillkürtes Betriebsvermögen gilt mit Beginn des Wirtschaftsjahres, für das erstmals keine Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 erfolgt, als entnommen. Die stillen Reserven (Differenz zwischen Verkehrswert und Buchwert) unterliegen der Einkommensteuer.
- Die stillen Reserven aus nacktem Grund und Boden sind grundsätzlich aufzudecken und im Rahmen der Übergangsgewinnermittlung zu versteuern [die Totalgewinngleichheit wird beim Wechsel der Gewinnermittlungsart durch die Ermittlung eines Übergangsgewinnes/-verlustes (§ 4 Abs. 10 EStG 1988) hergestellt; der Übergangsgewinn/-verlust soll die Besonderheiten der einzelnen Gewinnermittlungsarten ausgleichen und, unabhängig von der Art der Gewinnermittlung, zu einem gleichen Totalgewinn führen, wobei die Besonderheiten der § 5 EStG-Ermittlung zu berücksichtigen sind]. Stellt der Grund und Boden notwendiges Betriebsvermögen dar, können die stillen Reserven einer steuerfreien

Rücklage zugeführt werden. Erst wenn die Liegenschaft aus dem Betriebsvermögen ausscheidet, müssen die stillen Reserven versteuert werden (= Stundungseffekt; vgl. dazu Doralt/Herzog/Mayr, EStG<sup>11</sup>, § 5 Tzen 22 ff; Jakom/Marschner EStG, 2011, § 4 Tz 402; siehe auch unter [https://www.wko.at/Content.Node/Service/Steuern/Einkommensteuer-und-Koerperschaftsteuer/Gewinnermittlung--Aufzeichnung/est-koest\\_Gewinnermittlungsarten\\_Broschuere.pdf](https://www.wko.at/Content.Node/Service/Steuern/Einkommensteuer-und-Koerperschaftsteuer/Gewinnermittlung--Aufzeichnung/est-koest_Gewinnermittlungsarten_Broschuere.pdf)).

§ 5 Abs. 1 EStG 1988 aF (BGBl. Nr. 257/1990) war - wie oben dargelegt - grundsätzlich anzuwenden auf Steuerpflichtige, die im Firmenbuch protokolliert waren und gleichzeitig Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 23 EStG 1988 bezogen.

Diese Anknüpfung an die Eintragung im Firmenbuch war bewusst formal gehalten. Es war daher gleichgültig, ob der Gewerbetreibende zu Recht oder zu Unrecht, etwa weil der Gewerbebetrieb nach Art und Umfang keine kaufmännische Einrichtung mehr erforderte, im Firmenbuch eingetragen oder ob dessen Eintragung zu Recht oder zu Unrecht unterblieben war.

Nach der VwGH-Judikatur ist ausschlaggebend, dass der "Gewerbetreibende" als solcher im Firmenbuch eingetragen ist; maßgeblich ist sohin, ob das Gewinnermittlungsobjekt (ua. der Einzelunternehmer) unter zulässiger Firma im Firmenbuch eingetragen ist. Die Eintragung der Firma wird damit ausdrücklich dem im Firmenbuch betreffenden Gewerbetreibenden zugeordnet und nicht einem Unternehmen.

Mit dieser - verfassungsrechtlich unbedenklichen ( vgl. VfGH 13.12.1972, B 145/72; VfGH 20.6.1994, B 473/92 ) - Lösung hatte es der Gesetzgeber in Kauf genommen, dass (auf Dauer oder auch nur vorübergehend) auch der Gewinn von Vollkaufleuten gegebenenfalls nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln war, der Gewinn von Minderkaufleuten jedoch nach § 5 EStG 1988, weil es sich hierbei lediglich um atypische Fälle handelte, in denen (ausnahmsweise) der Firmenbuchzwang noch nicht zum Durchbruch gekommen war. Bei Protokollierung hatte damit auch ein Minderkaufmann ("Scheinkaufmann" gemäß § 5 HGB) seinen Gewinn nach § 5 EStG 1988 zu ermitteln (vgl. Doralt, EStG<sup>4</sup>, § 4 Tz 9; Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 5 EStG 1988 Tzen 2 f; Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer-Kommentar, § 5 EStG 1988 Tz 2; siehe auch VwGH 27.6.1989, 88/14/0126; VwGH 7.9.1990, 89/14/0286; VwGH 8.6.1994, 92/13/0154).

Der Bf. führte zunächst als Einzelunternehmer bis zu dessen Schließung am 31. Oktober 1993 das seit 1. September 1955 im Familienbesitz befindliche Gasthaus XYZ, B-Straße-yx, Gde y. Im Jahr 1995 errichtete der Bf. das Gasthaus PT, T-Straße-xy, Gde y, und nahm es in der Rechtsform eines Einzelunternehmens mit 1. Dezember 1995 in Betrieb. Mit 31. Oktober 2011 gab er diesen Gastronomie- und Beherbergungsbetrieb wiederum auf und verkaufte ihn samt dazugehöriger Betriebsliegenschaft mit Liegenschafts- und Unternehmenskaufvertrag vom 14. November 2011 an seinen Sohn N (vgl. diesbezügliche Feststellungen im Anhang des BP-Berichtes vom 19.4.2013 wie auch den genannten Liegenschafts- und Unternehmenskaufvertrag).

Der Bf. bezog unstrittig aus dem Betrieb des Gasthauses PT Einkünfte aus Gewerbebetrieb, unterschritt im Jahr 2007 - wie auch schon in den Vorjahren - die Umsatzgrenze von 400.000,00 € und war bzw. ist seit 27. Mai 1992 bis dato mit der Firma "Gasthaus XYZ - Bf." im Firmenbuch eingetragen (vgl. diesbezüglichen aktuellen Firmenbuchauszug).

Der Bf. war im Beschwerdejahr 2007 wie auch in den Vorjahren Gewerbetreibender (Vorliegen von Einkünften iSd § 23 EStG 1988) und im Firmenbuch als Einzelunternehmer unter einer firmenrechtlich zugelassenen Firma eingetragen. Die Tatbestandsmerkmale bzw. Voraussetzungen für die Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 aF lagen daher vor.

Mit dem Vorbringen der steuerlichen Vertretung des Bf. im Berufungs(Beschwerde-)schriftsatz vom 22. Mai 2013, dass der Umstand, dass im Firmenbuch unter der Firmenbuch-Nr. xy34zw das protokolierte Einzelunternehmen Gasthaus XYZ, Bf., eingetragen gewesen sei, nicht darauf schließen lasse, dass dies dieselbe Firma wie das Gasthaus PT, ebenfalls von Bf. geführt, gewesen sei und lediglich nach Verkauf des Gasthauses XYZ verabsäumt worden sei, diese Firmenbucheintragung zu löschen, ist nach Ansicht des Finanzgerichtes auf Grund der alleinigen Maßgeblichkeit der formal gehaltenen Firmenbucheintragung nichts gewonnen; die in Rede stehende Firmenbucheintragung war zweifelsfrei dem gewerbetreibenden Bf. zuzuordnen.

Der Bf. hat im gegenständlichen Fall die Berichtigung des Firmenbuchstandes nicht bewirkt; die gegenständliche Firmenbucheintragung war daher zweifelsfrei ihm als Einzelunternehmer agierenden Gewerbetreibendem zuzuordnen und hatte er daher die sich daraus ergebenden steuerlichen Konsequenzen zu tragen. Treten nun aber solche atypische Fälle ein, weil der Firmenbuchstand vom Betroffenen (im beschwerdegegenständlichen Fall vom Bf.) nicht - wie es seine Pflicht gewesen wäre [gemäß § 10 Abs. 1 FBG sind Änderungen (Löschen) eingetragener Tatsachen, unbeschadet sonstiger gesetzlicher Vorschriften, beim Gericht unverzüglich anzumelden; das Gericht hat die Eintragungen entsprechend zu ändern, im Fall ihrer Unzulässigkeit zu löschen] - berichtet wurde und das Verfahren zur Herstellung der Firmenbuchordnung nicht, nicht zeitgerecht oder verzögert durchgeführt wurde, so hat der Gesetzgeber die sich daraus ergebenden steuerrechtlichen Konsequenzen mit der von ihm gewählten Lösung eingeplant. Der Gesetzgeber hat dadurch, dass er nicht auf die Vollkaufmannseigenschaft, sondern auf die Firmenbucheintragung (früher Handelsregistereintragung) abgestellt hat, bewusst dem Interesse der Verwaltungsökonomie (der Vereinfachung und der Transparenz) den Vorzug eingeräumt und damit auch seinen Gestaltungsspielraum nicht überschritten (vgl. VwGH 7.9.1990, 89/14/0286).

In diesem Zusammenhang war im Übrigen auch zu berücksichtigen, dass *beide* Parteien des finanzgerichtlichen Verfahrens im Hinblick auf das Gasthaus PT offensichtlich bereits bei Betriebsbeginn im Jahr 1995 vom Vorliegen des Formalkriteriums der Protokollierung im Firmenbuch ausgegangen sind, wurde doch einerseits von der

steuerlichen Vertretung des Bf. ein entsprechender Antrag (datiert mit 17.11.1995) auf ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr (Bilanzstichtag 31.10.) gestellt und andererseits von der Abgabenbehörde dem diesbezüglichen Antrag Folge gegeben; neben buchführenden Land- und Forstwirten durften gemäß § 2 Abs. 5 EStG 1988 nur protokollierte Gewerbetreibende, die ihren Gewinn nach § 5 EStG 1988 ermitteln, ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr haben.

Angesichts dieser Überlegungen war im konkreten Fall von einem protokollierten (und gewerbliche Einkünfte erzielenden) Einzelunternehmer auszugehen, für den, zumal er unstrittig im fraglichen Zeitraum unter der Umsatzgrenze lag, ab 2007 die Gewinnermittlungspflicht durch uneingeschränkten Betriebsvermögensvergleich entfiel. Nachdem der Bf. auch von der Fortführungsoption kein Gebrauch gemacht hat, waren die der Höhe nach unbestrittenen stillen Reserven aus nacktem Grund und Boden im Beschwerdejahr 2007 im Rahmen der Übergangsgewinnermittlung zu versteuern.

### **Veräußerungsgewinn 2011 :**

Wie im Verfahrensgang dargestellt, hat der Bf. seinen Gastronomie- und Beherbergungsbetrieb "Gasthaus PT" mit 31. Oktober 2011 aufgegeben und samt dazugehöriger Betriebsliegenschaft mit Liegenschafts- und Unternehmenskaufvertrag vom 14. November 2011 an seinen Sohn verkauft.

Mit (am 11.12.2012 elektronisch eingelangter) Einkommensteuererklärung 2011 hat der Bf. in diesem Zusammenhang einen Veräußerungsgewinn iHv 50.833,95 € erklärt [*"Einkünfte, für die ich den Hälfteuersatz beanspruche (ausgenommen Einkünfte laut Kennzahlen 369, 756, 802) - (Kennzahl 423)"*].

Im konkreten Fall ist damit unstrittig, dass der Bf. durch diese Veräußerung des (ganzen) Betriebes *dem Grunde nach* einen Veräußerungsgewinn iSd § 24 Abs. 1 EStG 1988 erzielt hat.

Streit besteht allein über *die Höhe* des anzusetzenden Veräußerungsgewinnes, in concreto über die Höhe des (unstrittig) auszuscheidenden, anteilig auf Grund und Boden entfallenden Veräußerungserlöses.

Veräußerungsgewinn ist "*der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten, den Wert des Betriebsvermögens oder den Wert des Anteils des Betriebsvermögens übersteigt. Dieser Gewinn ist für den Zeitpunkt der Veräußerung oder Aufgabe nach § 4 Abs. 1 oder § 5 zu ermitteln*" (§ 24 Abs. 2 EStG 1988).

Bei Ermittlung des Veräußerungsgewinnes gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 bleiben Gewinne und Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme und sonstige Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, gemäß § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 (idF vor 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012) außer Ansatz. Im Rahmen der Betriebsveräußerung ist der anteilig auf (nackten) Grund und Boden entfallende Veräußerungsgewinn aus der Steuerbemessungsgrundlage auszuscheiden. Es ist der Veräußerungserlös insoweit zu kürzen, als er auf Grund und Boden entfällt. Die

Kürzung hat lt. Verwaltungspraxis (vgl. EStR 5659) in dem Verhältnis zu erfolgen, das dem Anteil des Grund und Bodens am Gesamtbetrag der Verkehrswerte aller veräußerten Wirtschaftsgüter (inkl. Firmenwert) entspricht, wobei die Verkehrswerte unabhängig vom konkret vereinbarten Kaufpreis zu ermitteln sind. Weiters bleibt der Buchwert von Grund und Boden bei der Veräußerungsgewinnermittlung außer Ansatz. An eine Aufteilung des Gesamtkaufpreises im Kaufvertrag ist die Abgabenbehörde nicht gebunden, wenn sie sich als formalrechtliche Gestaltung darstellt und nicht den wahren wirtschaftlichen Gehalt wiedergibt. Die Aufteilung ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu überprüfen; die einzelnen Kaufpreisanteile sind im Wege einer Schätzung zu ermitteln (vgl. Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2016, § 24 Tzen 56 und 82; Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>18</sup>, § 24 Tzen 167 ff.).

Der Bf. hat seiner Veräußerungsgewinnermittlung einen Grund- und Bodenwert (statt wie von der Betriebsprüfung mit 83,00 €) von 125,00 € pro m<sup>2</sup> zugrunde gelegt, zumal lt. Vorbringen im Berufungs(Beschwerde)schriftsatz vom 22. Mai 2013 in dieser Gegend ein Ferienpark geplant gewesen sei und dieses Bauvorhaben die Preise in unübliche Höhen getrieben habe.

Österreich hatte seit 2007, dem Jahr vor der Finanzkrise, bis Mitte 2013 sehr starke Preisanstiege im Immobilienbereich (die Immobilienpreise in Westösterreich sind regelrecht explodiert). Die Finanzkrise hat einen "Run" auf Immobilien bzw. eine Kapitalflucht in Immobilien ausgelöst; damit hat auch die Nachfrage nach Grundstücken - gerade auch als Investment (Geldwertsicherung, relativ gesicherte Wertsteigerung, wobei mehr die Sicherheit, weniger die Rendite im Vordergrund steht) - mit der Krise stark zugenommen. Aufgrund der hohen Nachfrage können deutlich bessere Preise erzielt werden, wobei dieser Umstand auch durch das knappe Angebot an Baugründen verstärkt wird [es werden weder große Grundstücksumwidmungen durchgeführt noch werden viele Baugrundstücke verkauft (es verkauft nur der, der dringend Geld braucht)]. Interessenten weichen deshalb auch auf weniger gute Lagen aus und zahlen dafür Preise, die dort noch vor ein paar Jahren undenkbar gewesen wären. Im Übrigen wird in Vorarlberg Grundbesitz nur ungern veräußert und wenn doch, dann nur zu sehr hohen Preisen.

Diese Entwicklung der Grundstückspreise in Verbindung mit dem Umstand, dass die in Rede stehende konkrete (erschlossene) Liegenschaft über eine sehr gute Anbindung zur BG-Straße (Lxy) vor allem aber zur BG-Schnellstraße (Sxz; Anschlussstelle Y) verfügt, in nächster Nähe zur Z-Bahn (Talstation) gelagert ist, über öffentliche Verkehrsmittel (Landbus 123, Haltestelle Y, t-Straße) erreichbar ist und dem von Seiten des Bf. ins Treffen geführten (im Jahr 2011 jedenfall bereits geplanten und sich nunmehr in der Realisierungsphase befindlichen) großen Feriendorf "RH" in Y wohl auch Impulswirkung zukommt, spricht nach Ansicht des Finanzgerichtes dafür, dass der hier anzusetzende Grundstückspreis eher im oberen Bereich der Bewertungsbandbreite liegt.

Demgegenüber ist jedoch auch zu berücksichtigen, dass der von der Abgabenbehörde (Betriebsprüfung) angesetzte Quadratmeterpreis von 83,00 € beim *örtlichen* Gemeindeamt (ortskundige, mit Grundstückspreisen befasste Organe) erhoben wurde, dieser auch

Vergleichspreisen in der abgabenbehördlichen Kaufpreissammlung entspricht, über das gegenständliche Grundstück - wenn auch in vorgeschriebenem Abstand - eine Hochspannungsleitung der ÖBB verläuft (vgl. diesbezügliche im Grundbuch eingetragene Grunddienstbarkeit), die Nähe zu stark befahrenen Verkehrsträgern (lt. Vorbringen des Bf. liegt die Lxy nur ca. 20 m von der gegenständlichen Liegenschaft entfernt) auch erhöhte Lärmimmissionen mit sich bringt und es sich gegenständlich um ein bebautes Grundstück handelt (üblicher Bebauungsabschlag bei einer privat genutzten Liegenschaft 10%, bei gewerblich und industriell genutzten Liegenschaften 15 bis 20%; vgl. Kranewitter, Liegenschaftsberwertung<sup>6</sup>, Seite 56).

Zur angesprochenen Bandbreite der Preise für als Wohngebiet gewidmete Baugründe - gegenständlich handelt es sich um Mischgebiet, somit um Gebiete, in denen Wohngebäude und sonstige Gebäude und Anlagen zulässig sind, die das Wohnen nicht wesentlich stören - ist zu sagen, dass diese lt. entsprechenden Internetrecherchen des Finanzgerichtes für ein (Wohn-) Grundstück in Gde X im Jahr 2011 zwischen 80,00 und 120,00 €/m<sup>2</sup> lag (vgl. diesbezügliche GEWINN-Immobilienpreisübersichten 2010 und 2012 - Grundpreislisten Vorarlberg; VN-Zeitungsausschnitt vom 1./2.5.2013 - Beitrag "Trotz großer Landreserven: Die Preise steigen weiter an"; Preisspiegel 2011 der Vorarlberger Sparkassen Immobilien - Grundstücke geeignet für Betriebsansiedlung; Grundstückspreise Österreich - Richtwerte nach entsprechenden Markterhebungen, Datenrecherchen, Zusammenarbeit mit Maklern und Gemeindeämtern vor Ort unter <https://www.immowert123.at/grundstueckspreise/oesterreich/vorarlberg/Z/X/>).

Angesichts dieser Überlegungen erachtet das Finanzgericht im konkreten Fall - gesamthaft gesehen - den (auch von Seiten des Bf. im Berufungs- bzw. Beschwerdeschriftsatz vom 22. Mai 2013 hilfsweise beantragten) Ansatz eines Quadratmeterpreises für 2011 iHv **100,00 €** für sachgerecht.

Der im Jahr 2011 anzusetzende Veräußerungsgewinn errechnet sich damit wie folgt:

Gesamtkaufpreis lt. Re. vom 30.10.2011 abzüglich Grund und Boden (1.444 m <sup>2</sup> x 100,00 €)	496.962,00 € <b>- 144.400,00 €</b>
Inventur lt. Bilanz RBW Anlagevermögen ohne Grund und Boden	352.562,00 € - 12.316,67 € - 253.311,38 €
<b>Veräußerungsgewinn per 31.10.2011 lt. BFG</b>	<b>86.933,95 €</b>

Dementsprechend ermitteln sich die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2011 folgendermaßen:

Vor BP Privanteile - Eigenverbrauch (Tz. 1 des BP-Berichtes) <b>Veräußerungsgewinn 2011 (mehr lt. BFG)</b>	93.806,63 € 2.768,00 € <b>36.100,00 €</b>
--	---

Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BFG	132.674,63 €
--------------------------------------	--------------

Der diesbezüglichen Beschwerde war damit teilweise Folge zu geben.

Abschließend erlaubt sich das Finanzgericht noch darauf hinzuweisen, dass sich der Bf. mit dieser Falllösung nicht als beschwert erachten kann, zumal bereits seit 2007, dem Jahr vor der Finanzkrise, starke Preisanstiege im Immobilienbereich zu verzeichnen waren und damit - gerade auch in Anbetracht der guten Anbindung der in Rede stehenden Liegenschaft zur BG-Straße sowie zur BG-Schnellstraße und auch auf Grund der Nähe zur Z-Bahn (Talstation) - wohl auch schon 2007 ein höherer Quadratmeterpreis - die Bandbreite der Preise für als Wohngebiet gewidmete Baugründe in Gde X lag bereits im Jahr 2007 zwischen 70,00 und 100,00 €/m<sup>2</sup> (vgl. dazu zB entsprechende VN-Zeitungsausschnitte vom 10./11.2.2007 bzw. vom 30.1.2008; Preisspiegel 2007 der Vorarlberger Sparkassen Immobilien - Grundstücke geeignet für Betriebsansiedlung) - und folgedessen wohl ein höherer Übergangsgewinn anzusetzen gewesen wäre.

### **Zulässigkeit der Revision:**

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die ordentliche 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden. Im Übrigen hing der diesbezügliche Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 13. Dezember 2016