



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 1

GZ. RV/0428-G/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Manfred Vogrin WTH & Stb GmbH, 8650 Kindberg, Hauptstraße 13, vom 31. März 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Mürzzuschlag vom 2. Februar 2010 betreffend Einkommensteuer 2005 nach der am 17. Mai 2011 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) hat mit Pachtvertrag vom 7. Juli 2005 das von ihm bis zu diesem Zeitpunkt betriebene Cafe Restaurant an seine Ehegattin verpachtet und ab Juni 2005 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt. Die Gewerbeberechtigung Gastgewerbe in der Betriebsart „Kaffeerestaurant“ wurde von ihm mit 31. Mai 2005 zurückgelegt.

Für das Jahr 2005 hat der Bw. die Einkommensteuererklärung dem Finanzamt elektronisch übermittelt und für den von ihm ermittelten Aufgabegewinn den anteiligen Freibetrag gemäß [§ 24 Abs. 4 EStG 1988](#) iHv. 436,34 Euro beantragt.

Mit Kaufvertrag vom 30. November 2008 kam es zum Verkauf dieses Gewerbebetriebes um den Verkaufspreis von 240.000 Euro und der gleichzeitigen Auflösung des Pachtverhältnisses.

Der gemäß [§ 295a BAO](#) berichtigten Einkommensteuererklärung legte der Bw. nachstehende Ermittlung des Veräußerungsgewinnes per 31. Mai 2005 bei:

„Die vor Pensionsantritt zu 54,8% betrieblich genutzte Liegenschaft wurde mit Stichtag 31.05.2005 unter Geltendmachung der Begünstigung des § 24 Abs. 6 EStG ins Privatvermögen überführt.

Mit Kaufvertrag vom 18.09.2008 wurde die gegenständliche Liegenschaft vor Ablauf der 5-Jahres-Frist veräußert, weshalb gemäß § 24 Abs. 6 Z 3 EStG iVm [§ 295a BAO](#) eine rückwirkende Erfassung der stillen Reserven zu erfolgen hat.“

Vom Kaufpreis iHv. 240.000 Euro rechnete der Bw. 7.000 Euro für die Einrichtung und 58.680 Euro für Grund und Boden (ausgehend von einem m² Preis von 45 Euro) ab. Der gewerbliche Anteil iHv. 54,80% ergab einen anteiligen Veräußerungserlös von 95.527,36 Euro. Abzüglich des Buchwertes für das Gebäude kam der Bw. zu einer Nacherfassung der stillen Reserven von 72.259,51 Euro. Zuzüglich des bereits erklärt Aufgabegewinnes 2005 von 436,34 Euro errechnete der Bw. einen korrigierten Veräußerungsgewinn von 72.695,85 Euro. Davon beantragte der Bw. die Halbsatzbegünstigung („max. pos.Eink.lt.3a“) in Höhe von 65.825,37 Euro.

Mit dem in der Folge ergangenen Einkommensteuerbescheid gemäß [§ 295a BAO](#) vom 2. Februar 2010 änderte das Finanzamt den Bescheid vom 30. Juli 2007. Das Finanzamt gewährte in der Folge nicht die Steuerbegünstigung nach [§ 37 Abs. 5 EStG 1988](#), berücksichtigte aber den Freibetrag nach § 24 Abs. 4 in Höhe von 7.300 Euro und erfasste Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 71.565,37 Euro. Dies mit nachstehender Begründung:

„Aufgrund ha. Unterlagen und Recherchen bei der Gemeinde und am Immobilienmarkt erscheint ein Quadratmeterpreis von Euro 45,-- in ihrer Lage als überhöht. Es erfolgt ein Ansatz mit € 35,---/m².“

In der ergänzenden Bescheidbegründung vom 19. Jänner 2010 führte das Finanzamt unter Bezugnahme auf die gesetzlichen Bestimmungen weiter aus, dass bei einer Betriebsaufgabe die wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang an verschiedene Erwerber entgeltlich oder unentgeltlich übertragen oder in das Privatvermögen übernommen

oder in einem teilweise übertragen oder teilweise in das Privatvermögen übernommen werden. Im vorliegenden Fall seien diese Voraussetzungen einer Betriebsaufgabe zweifellos nicht gegeben.

„Der Betrieb wurde von Ihrer Gattin am selben Standort mit den bisherigen wesentlichen Betriebsgrundlagen weiter geführt. Die beantragte Steuersatzbegünstigung nach § 37 Abs. 5 EStG 1988 knüpft aber am Veräußerungsgewinn des § 24 EStG 1988 an. Ist ein Veräußerungsgewinn, hier mangels Betriebsaufgabe, nicht gegeben, scheidet eine Anwendung des § 37 Abs. 5 EStG 1988 jedenfalls aus“.

In seiner dagegen eingebrachten Berufung bezog sich der Bw. auf Hofstätter/Reichel, Kommentar, Die Einkommensteuer, § 24 Tz 34 und brachte vor:

„Im vorliegenden Fall hat der Steuerpflichtige seine Gewerbeberechtigung endgültig zurückgelegt, wohl eindeutig ein hohes Alter erreicht, um die „Gewerbepension“ zu beantragen und diese auch zuerkannt bekommen, per 31.05.2005 das verbleibende Warenlager veräußert und zu guter Letzt den Betrieb auf Basis eines von vorneherein bestehenden Pachtvertrages mit unbestimmter Dauer verpachtet.“

Aufgrund obiger Ausführungen ist im Rahmen der Verpachtung des Betriebes und unter Beachtung des Gesamtbildes der Verhältnisse davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige den Betrieb auch nach Auflösung des Pachtverhältnisses nicht mehr auf eigene Rechnung und Gefahr weiter geführt hätte. Eine Betriebsaufgabe per 31. Mai 2005 sei aus Sicht der Berufung ohne Zweifel anzunehmen.

Hinsichtlich der Bewertung von Grund und Boden sei der Preis je Quadratmeter von Euro 45 auf Euro 35 reduziert worden. Nach Ansicht des Bw. bestehe aufgrund der ausgezeichneten Lage der Liegenschaft keine Bedenken den höheren Wert der im Immobilienkatalog angeführten Richtpreise anzunehmen.

Im Vorlagebericht verwies das Finanzamt zur Frage des Vorliegens der Betriebsaufgabe auf die Begründung des Einkommensteuerbescheides. Die Voraussetzungen für die Anerkennung eines ermäßigten Steuersatzes lehnte das Finanzamt mit der Begründung ab, der Bw. habe in seiner ursprünglichen Erklärung die Begünstigung nach § 24 Abs. 4 EStG 1988 gewählt. Dem zur Folge kann aber auch für die nachzuerfassenden stillen Reserven lediglich der Freibetrag herangezogen werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 24 Abs. 1 EStG 1988](#) sind Veräußerungsgewinne Gewinne, die erzielt werden bei

1. der Veräußerung
2. der Aufgabe des Betriebes.

Im vorliegenden Fall hat der Bw. Mitte des Jahres 2005 seinen Betrieb aufgegeben und den Aufgabegewinn zum Stichtag 31. Mai 2005 ermittelt und in den folgenden Jahren Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 25. Juni 2008, [2008/15/0088](#) ausgesprochen hat, führt die Verpachtung eines Betriebes nicht zwingend zur Betriebsaufgabe, es sei denn, der Betriebsinhaber hätte die Absicht, den Betrieb nach Ablauf des Pachtvertrages nicht mehr weiterzuführen, und hat diese Absicht nach außen zu erkennen gegeben.

Im Rahmen des Gesamtbildes der Verhältnisse können ua das Zurücklegen der Gewerbeberechtigung, ein hohes Alter des Verpächters, sowie der Abschluss eines Pachtvertrages auf unbestimmte Zeit, Indizien für das Vorliegen einer Betriebsaufgabe sein.

Für die Annahme der Betriebsaufgabe genügt es, wenn die Gesamtheit der dafür maßgebenden Tatsachen mit hoher Wahrscheinlichkeit dafür sprechen, dass der Verpächter selbst diesen Betrieb nie wieder auf eigene Rechnung und Gefahr führen wird (Doralt, EStG¹⁰, § 24, Tz 160).

Nach dem vorliegenden Gesamtbild der Verhältnisse konnte das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid 2005 zurecht die gegebenen Umstände als Indizien für die Aufgabe des Betriebes werten. Eine Annahme, die sich durch die nachfolgende Veräußerung als richtig erwies.

Im Jahr der Betriebsaufgabe ermittelte der Bw., vertreten durch seinen steuerlichen Vertreter, den Betriebsaufgabegewinn zum Stichtag 31. Mai 2005. Die stillen Reserven des ins Privatvermögen übernommenen Gebäudeteiles wurden gemäß [§ 24 Abs. 6 EStG 1988](#) nicht erfasst, da die personen- und gebäudebezogenen Voraussetzungen erfüllt waren.

[§ 24 Abs. 6 EStG 1988](#) normiert weiter:

Wird das Gebäude (der Gebäudeteil) innerhalb von fünf Jahren nach Aufgabe des Betriebes durch den Steuerpflichtigen oder einen unentgeltlichen Rechtsnachfolger veräußert, gilt die Veräußerung als rückwirkendes Ereignis im Sinne des [§ 295a der Bundesabgabenordnung](#), das beim Steuerpflichtigen zur Erfassung der stillen Reserven höchstens im Umfang der

Bemessungsgrundlage bei Betriebsaufgabe führt. Die zu erfassenden stillen Reserven sind als Aufgabegewinn zu versteuern.

§ 295a BAO lautet:

Ein Bescheid kann auf Antrag der Partei (§ 78) oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass durch die Veräußerung im Jahr 2008 ein rückwirkendes Ereignis eingetreten ist.

Die begünstigte Betriebsaufgabe hat ab der Veranlagung 2005 eine grundsätzliche Änderung erfahren. Bis dahin unterlagen die nachzuversteuernden stillen Reserven im Jahr, in dem das Gebäude iS des § 24 Abs. 6 EStG 1988 verwendet oder überlassen wurde der Einkommensteuer, allerdings mit dem ermäßigten Steuersatz des § 37 EStG 1988, der von Amts wegen anzuwenden war (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 24, Tz 32.2.3.).

Die steuerliche Behandlung des Nachversteuerungsbetrages wurde in Folge des AbgAG 2004 dergestalt geändert, dass die Nachversteuerung nicht mehr im Jahr der Veräußerung zu erfassen ist, sondern ein rückwirkendes Ereignis gemäß § 295 BAO darstellt, das zu einer gemeinsamen Versteuerung des Nachversteuerungsbetrages mit dem ursprünglichen Aufgabegewinn führt. Diese Verknüpfung hat zur Folge, dass der Nachversteuerungsbetrag dem ertragsteuerlichen Schicksal des ursprünglichen Aufgabegewinnes unterliegt, weshalb auch für den Nachversteuerungsbetrag entweder die Freibetragsbesteuerung gem. § 24 Abs. 6 (falls noch ein Restbetrag zur Verfügung steht), die 3-Jahres-Verteilung gem. § 37 Abs. 2 EStG, die 5-Jahres-Verteilung gem. § 37 Abs. 3 EStG oder die Halbsatzbegünstigung gem. § 37 Abs. 1 i.V.m. Abs. 5 zur Anwendung gelangen kann. (Tissot, Gebäudebegünstigung im Rahmen einer Unternehmensaufgabe gem. § 24 Abs. 6 EStG, SWK 2005, S 69).

Die Nacherfassung der stillen Reserven teilt nunmehr das Schicksal des Aufgabegewinnes. Die Anwendung des Hälftesteuersatzes nach § 37 Abs. 5 EStG 1988 steht nur dann zu, wenn für den ursprünglich ermittelten Aufgabegewinn die Voraussetzungen (Antragstellung etc.) vorlagen (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, Einkommensteuergesetz, § 24, Anm. 197).

Da im vorliegenden Fall die im Jahr 2008 aufgedeckten stillen Reserven somit Teil des Aufgabegewinnes zum 31. Mai 2005 sind, ist zu klären wie der Aufgabegewinn im Jahr 2005 erfasst worden ist.

Den Gesetzesmaterialien zufolge wurde mit der im Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl 201/1996, geschaffenen Neuregelung von [§ 24 EStG 1988](#) und [§ 37 EStG 1988](#) das Ziel verfolgt, die steuerliche Berücksichtigung der Zusammenballung von Einkünften in bestimmten Fällen auf eine neue Grundlage zu stellen. Für den Bereich der auch weiterhin durch Progressionsermäßigung begünstigten Fälle wird in den erläuternden Bemerkungen zu [§ 24 EStG 1988](#) (EB)ausgeführt:

„Neu ist, dass die Progressionsermäßigung nur auf Antrag zu gewähren ist. Dies ist für Veräußerungsgewinne deshalb von Bedeutung, weil in bestimmten Konstellationen die Sofortbesteuerung für den Steuerpflichtigen günstiger ist.“

Die Normierung der Veräußerung als rückwirkendes Ereignis bewirkt, dass die nachzuerfassenden stillen Reserven hinsichtlich der möglichen Begünstigungen das Schicksal des Aufgabegewinnes teilen (Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2010, § 24 Rz133).

Der Antrag auf Halbsatzbegünstigung wäre somit im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe zu stellen gewesen. Im Veranlagungsbescheid für das Jahr 2005 wurde jedoch der Freibetrag nach [§ 24 Abs. 4 EStG 1988](#) zum Abzug gebracht. Eine nachträgliche Änderung der getroffenen Wahl, ist nicht vorgesehen.

Die Abänderung ist lediglich eingeschränkt zulässig (arg „insoweit“). Der Abänderungsbescheid ist nur hinsichtlich der Abänderung mit Berufung anfechtbar. Der abändernde Bescheid ist kein an die Stelle eines Bescheides tretender Bescheid (Ritz³, BAO, § 295a, Tz 42).

Nach einer ausführlichen Auseinandersetzung in der mündlichen Berufungsverhandlung mit den vom Finanzamt durchgeführten Recherchen am Immobilienmarkt im Bezirk und der bei der Gemeinde eingeholten Auskunft über die Grundstückspreise, sowie Überlegungen aufgrund des Bildausdruckes aus dem digitalen Atlas Steiermark, kamen der Vertreter des Bw. und der Finanzamtsvertreter überein, von einem Quadratmeterpreis iHv 40 Euro auszugehen.

Bei den vorliegenden 1.304 m² ergibt das einen Veräußerungserlös für das Gebäude von 180.840 Euro. Der anteilige Veräußerungserlös von 54,80% beträgt folglich 99.100,32 Euro. Da der Gebäudebuchwert mit 23.267,85 Euro fest steht, betragen die nachzuerfassenden stillen Reserven 75.832,47 Euro. Wird der Freibetrag des § 24 (4) EStG 1988 in Höhe von 7.300 Euro berücksichtigt, ergibt das einen zu versteuernden Veräußerungsgewinn lt. Berufungsentscheidung von 68.532,47 Euro.

Wird das Gebäude innerhalb der Fünfjahresfrist veräußert und kommt es damit zur Versteuerung der stillen Reserven, ist die Kürzung des Wertansatzes gemäß [§ 295a BAO](#) zu

korrigieren und damit die AfA rückwirkend für jedes Jahr bis zur Veräußerung zu erhöhen (Doralt, EStG¹⁰, § 24 TZ 240).

Im vorliegenden Fall beträgt die Bemessungsgrundlage für die AfA nunmehr 99.100,32 Euro. Die bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigende AfA für das Gebäude erhöht sich somit von 601,33 Euro auf 743,25 Euro und der Gesamtbetrag der AfA von 948,58 Euro auf 1.091,20 Euro.

Bei der vorliegenden Sach- und Rechtslage war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 20. Mai 2011