

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin in der Beschwerdesache des Beschwerdeführers, vertreten durch die WTGmbH, über die Beschwerde vom 29.06.2012 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt vom 31.05.2012 betreffend Einkommensteuer 2005 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Der Beschwerdeführer (=Bf.) betrieb bis zum 31. Dezember 2004 ein aus zwei Teilbetrieben - einer Baumschule und einem Gartencenter - bestehendes protokolliertes Einzelunternehmen und ermittelte seinen Gewinn gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988. Mit Einbringungsvertrag vom 8. März 2005 brachte er den Teilbetrieb Gartencenter - unter Zurückbehaltung des Grund und Bodens - zum Stichtag 31. Dezember 2004 gemäß Art. III UmgrStG in eine GmbH ein. Den Gewinn der Baumschule ermittelte er nach der Einbringung ab 2005 gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988.

Im Rahmen einer die Jahre 2004 bis 2008 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung vertrat der Prüfer den Standpunkt, dass eine im Zuge der Einbringung erfolgte Trennung von Grund und Boden und Gebäude steuerlich nur dann anzuerkennen sei, wenn diese auch zivilrechtlich möglich sei. Bezogen auf die gegenständliche Einbringung komme zivilrechtlich nur die Einräumung eines Baurechts an die übernehmende Körperschaft in Betracht. Bei Abschluss des Einbringungsvertrages habe es jedoch keinen schriftlichen Baurechtsvertrag gegeben. Auch ein mündlicher Baurechtsvertrag sei - entgegen der Behauptung des Bf. - nicht abgeschlossen worden. Dies ergebe sich schlüssig daraus, dass sich der Bf. im Einbringungsvertrag verpflichtet habe, über *Verlangen* der

GmbH mit Wirkung für sich und seine Rechtsnachfolger im Eigentum der betreffenden Liegenschaften "ein Baurecht oder ein Superädifikat" eintragen zu lassen.

Es sei auch nicht nachvollziehbar, wieso im Einbringungsvertrag geregelt sei, dass zwischen dem Bf. und der GmbH in Bezug auf die gegenständlichen Liegenschaften ein Pachtvertrag abzuschließen sei und wieso der zu einem späteren Zeitpunkt (frühestens im April 2005) abgeschlossene schriftliche Baurechtsvertrag auf den 8. März 2005 rückdatiert worden sei. Beides wäre nicht erforderlich gewesen, wenn zum Zeitpunkt der Einbringung ein mündlicher Baurechtsvertrag existiert hätte. Da der Bf. bis zum Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages kein Baurecht begründet habe, sei von der Zurückbehaltung der gesamten Liegenschaften (Grund und Boden und Gebäude) im Restbetrieb Baumschule auszugehen. Der Gewinn der Baumschule werde gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt, weshalb diese kein gewillkürtes Betriebsvermögen haben könne. Somit würden die der GmbH zuzuordnenden Gebäude mit 31.12.2004 als entnommen gelten. Der aus der Entnahme resultierende Entnahmegewinn betrage 574.402,12 Euro und sei im Jahr 2004 zu versteuern. Der Prüfer stellte weiters fest, dass der Bf. bei der im Jahr 2005 erfolgten Entprotokollierung seines Einzelunternehmens einen Übergangsverlust von 33.906,40 Euro erzielt habe, der auf sieben Jahre zu verteilen sei.

Das Finanzamt folgte dem Prüfer und erließ - nach Wiederaufnahme der Verfahren - den Feststellungen entsprechende Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 und 2005.

Einer Berufung des Bf. gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 gab das Finanzamt mit der Begründung statt, dass der Gewinn des Restbetriebes "Baumschule" bis zum 31.12.2004 (Ablauf des Einbringungsstichtages) gemäß § 5 EStG 1988 ermittelt worden sei. Der Übergang auf die Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 sei nach Ablauf des Einbringungsstichtages und somit am 01.01.2005 erfolgt. Zu diesem Zeitpunkt seien die dem Teilbetrieb "Gartencenter" zuzurechnenden Liegenschaften aus dem (gewillkürten) Betriebsvermögen ausgeschieden. Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 sei daher insofern Folge zu geben, als die stillen Reserven des gewillkürten Betriebsvermögens im Jahr 2005 und nicht im Jahr 2004 zu erfassen seien.

Mit Bescheid vom 31.05.2012 hob das Finanzamt sodann den aufgrund der abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Einkommensteuerbescheid 2005 vom 27.12.2011 gemäß § 299 BAO auf und führte zur Begründung aus, der Spruch des Einkommensteuerbescheides 2005 sei unrichtig, weil die stillen Reserven des gewillkürten Betriebsvermögens von 574.402,12 Euro nicht im vom Prüfer ermittelten Übergangsgewinn erfasst worden seien. Bis zum Ablauf des Einbringungsstichtages (31.12.2004) sei der Gewinn des Restbetriebes "Baumschule" noch gemäß § 5 EStG 1988 ermittelt worden. Der Übergang der Gewinnermittlung sei 2005 erfolgt (Ausscheiden des gewillkürten Betriebsvermögens 2005). Hinsichtlich der näheren Begründung wurde auf die Ausführungen im Sachbescheid (Einkommensteuerbescheid 2005) verwiesen, in dem u.a. ausgeführt wird, dass sich bei Berücksichtigung des vom Prüfer

ermittelten Übergangsverlustes von 33.906,40 Euro ein im Jahr 2005 zu erfassender Übergangsgewinn von 540.495,72 Euro ergebe.

Der Bf. berief gegen den Aufhebungsbescheid und brachte in der Berufung im Wesentlichen vor, dass eine amtswegige Aufhebung des Einkommensteuerbescheides gemäß § 299 BAO wegen Verjährungseintritts nicht mehr möglich sei. Überdies hätte die Behörde bei Beachtung der Zweckmäßigkeit gemäß § 20 BAO festgestellt, dass die aus der Aufhebung resultierende Nachforderung unbillig sei. Es liege sachliche und persönliche Unbilligkeit vor. Die persönliche Unbilligkeit ergebe sich aus der wirtschaftlichen Situation des Bf., der auf Verlangen der Hausbank einen Sanierungsberater engagiert habe, weil eine Abgabennachforderung von 320.000 Euro ihn und seine Gesellschaft in die Insolvenz treiben würde. Sachliche Unbilligkeit liege vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung eines Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintrete, sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff komme. Aufgrund des zugrundeliegenden Sachverhalts (siehe die Ausführungen zur Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005) liege im Streitfall Unbilligkeit vor.

Das Finanzamt wies die Berufung gegen den Aufhebungsbescheid mit Berufungsvorentscheidung vom 13.02.2012 ab, woraufhin der Bf. deren Vorlage an den Unabhängigen Finanzsenat (nunmehr Bundesfinanzgericht) beantragte.

Das Bundesfinanzgericht wies die Berufung (nunmehr Beschwerde) mit Erkenntnis vom 20.05.2015, zu RV/2100092/2013 ab.

Das Bundesfinanzgericht begründete die abweisende Erledigung im Wesentlichen damit, dass die Einkommensteuer für das Jahr 2005 mit Bescheid vom 11.06.2010 erstmals festgesetzt worden sei. Dadurch habe sich die Verjährungsfrist bis zum 31.12.2011 verlängert. Im Jahr 2011 habe beim Bf. eine abgabenbehördliche Prüfung betreffend u.a. das Jahr 2005 stattgefunden. Am 27.12.2011 seien hinsichtlich der Einkommensteuer 2005 ein Wiederaufnahme- und ein Sachbescheid ergangen, wodurch sich die Verjährungsfrist bis zum 31.12.2012 verlängert habe. Somit stehe der Erlassung des angefochtenen Bescheides vom 31.05.2012 die Verjährung nicht entgegen. Der Aufhebungsbescheid sei auch vor Ablauf der in § 302 Abs. 1 BAO normierten Jahresfrist ergangen.

Nach herrschender Auffassung ermögliche die Einräumung eines Baurechts im Sinne des Baurechtsgesetzes an die übernehmende Körperschaft eine Trennung von Grund und Boden und Gebäude. Für das Bundesfinanzgericht stehe im Hinblick auf die bereits vom Prüfer festgestellten Unstimmigkeiten fest, dass der Baurechtsvertrag erst einige Zeit nach dem Einbringungsvertrag abgeschlossen worden sei. Daher sei von einer Zurückbehaltung der gesamten Liegenschaften (Grund und Boden und Gebäude) im Restbetrieb "Baumschule" auszugehen. Im Restbetrieb "Baumschule" sei der Gewinn bis zum Ablauf des 31. Dezember 2004 gemäß § 5 EStG 1988 ermittelt worden. Im Jahr 2005 sei der Übergang der Gewinnermittlung auf § 4 Abs. 3 EStG 1988 erfolgt. Da die

im Restbetrieb zurückbehaltenen Liegenschaften (Grund und Boden und Gebäude) kein notwendiges Betriebsvermögen des Restbetriebes darstellten und wegen der Gewinnermittlung gemäß

§ 4 Abs. 3 EStG 1994 auch kein gewillkürtes Betriebsvermögen darstellen könnten, schieden die Liegenschaften 2005 aus dem Betriebsvermögen aus. Die dabei aufgedeckten stillen Reserven seien im Übergangsgewinn 2005 zu berücksichtigen. Dies sei nicht erfolgt, weshalb sich der aufgehobene Einkommensteuerbescheid 2005 als nicht richtig im Sinne des § 299 Abs. 1 BAO erweise. Dass eine Entnahmebesteuerung zu unterbleiben habe, weil es sich bei den zurückbehaltenen Liegenschaften um notwendiges Betriebsvermögen handle, das zur Steigerung und Sicherung der Einnahmen des Restbetriebes "Baumschule" beitrage, treffe - aus im angefochtenen Erkenntnis im Detail dargestellten Erwägungen - nicht zu.

Das Finanzamt habe seine Ermessensübung hinreichend begründet. Es sei auch zutreffend von einer Einbringlichkeit der Abgabennachforderung ausgegangen, weil der Bf. bis zuletzt betont habe, dass eine Versteuerung stiller Reserven wegen nicht rechtzeitiger Baurechtsbegründung einen Versicherungs- bzw. Haftungsfall des steuerlichen Vertreters darstelle, weshalb der Schaden letztlich von der Versicherung zu tragen sein werde. Dies werde im Übrigen auch durch die Ausführungen in der Beschwerde gegen den nach Aufhebung gemäß § 299 BAO ergangenen Einkommensteuerbescheid 2005 bestätigt, wonach "gerade der Bf." der Nutznießer einer Entnahme wäre, indem die Berater und deren Versicherungen für den Schaden aufkommen müssten und er ein versteuertes Privatvermögen erhält". Dies spreche gegen das Vorliegen einer persönlichen Unbilligkeit. Auch eine sachliche Unbilligkeit liege nicht vor, weil das Umgründungssteuerrecht die Möglichkeit biete, Grund und Boden und Gebäude zu trennen, und das Gesetz bei Misslingen einer solchen Trennung die Aufdeckung stiller Reserven vorsehe.

Eine Revision erklärte das Bundesfinanzgericht für zulässig, weil der Verwaltungsgerichtshof die Rechtsfrage, ob es für Zwecke der Trennung von Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits im Zusammenhang mit § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG (Verschiebetechnik) ausreichend sei, wenn ein diesbezüglicher Baurechtsvertrag erst nach dem Einbringungsvertrag abgeschlossen werde, noch nicht entschieden habe.

Der Bf. bekämpfte die abweisende Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes mit ordentlicher Revision an den Verwaltungsgerichtshof.

Der Verwaltungsgerichtshof wies die Revision mit Erkenntnis vom 01.06.2017, Ro 2015/15/0034, ab.

Im nunmehrigen Beschwerdeverfahren ist über die Rechtmäßigkeit des **Einkommensteuerbescheides 2005** vom 31.05.2012, welcher nach der vom Verwaltungsgerichtshof bestätigten Aufhebung gemäß § 299 BAO des Einkommensteuerbescheides vom 27.12.2011 erging, zu entscheiden.

Die Einkommensteuer 2005 wurde im angefochtenen Bescheid mit 277.238,24 Euro vorgeschrieben. Die bisherige Vorschreibung betrug 6.100,57 Euro.

Die Abgabennachforderung resultiert aus nachstehenden Vorgängen:

Bis zum Ablauf des Einbringungsstichtages (31.12.2004) erfolgte die Gewinnermittlung im Restbetrieb Baumschule noch gemäß § 5 EStG.

Der Übergang auf die Gewinnermittlung nach § 17 EStG iVm § 5 der LuF PauschVO 2001 (Teilpauschalierung) erfolgte mit Beginn des ersten Jahres nach Ablauf des Einbringungsstichtages, daher mit 01.01.2005. Die zurückbehaltenen Liegenschaften (Liegenschaften des Teilbetriebes Gartencenter - gewillkürtes Betriebsvermögen) schieden mit dem Zeitpunkt des Wechsels aus dem Betriebsvermögen aus, daher ebenfalls mit 01.01.2005.

Die stillen Reserven des gewillkürten Betriebsvermögens in Höhe von 574.402,12 Euro wurden bisher nicht im Übergangsgewinn zum 01.01.2005 erfasst.

Unter Berücksichtigung des Übergangsverlustes (aus Vorräten in Höhe von 59.906,40 Euro und der Auflösung der Rückstellung für Abfertigungen in Höhe von 26.000 Euro) ergab sich 2005 ein Übergangsgewinn in Höhe von 540.495,72 Euro, welcher im nunmehr angefochtenen Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 31.05.2012 erfasst wurde.

Gegen diesen Bescheid brachte der Bf. mit Eingabe vom **29.06.2012 Berufung** (nunmehr Beschwerde) ein und führte darin aus:

Zum Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungsvertrages sei vorerst ein mündlicher Baurechtsvertrag abgeschlossen worden, da die Grundstücke neu geordnet werden mussten. Die entsprechenden Grundbuchshandlungen seien aktenkundig.

Nach Bereinigung des Grundbuches sei der schriftliche Baurechtsvertrag vom 10.08.2005 unterschrieben worden.

Das Umgründungssteuergesetz erlaube die Trennung von Gebäuden und Grund und Boden (§§ 15 und 16 UmgrStG). Gemäß § 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG werde das Zurückbehalten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens durch die Nichtaufnahme in die Einbringungsbilanz bzw. im in den Einbringungsvertrag dokumentiert. Im Beschwerdefall seien unstrittig nur die Gebäude in die die Einbringungsbilanz aufgenommen worden.

Grund und Boden seien zurückbehalten worden. Das Gesetz verlange keine Baurechtsbestellung. Die Ansicht der Finanzverwaltung beruhe ausschließlich auf Erlassausführungen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof schon mehrfach ausgeführt habe, komme Erlässen aber keine normative Bindung zu.

Wie schon im Zuge der Außenprüfung dargelegt, sei spätestens mit Abschluss des Einbringungsvertrages ein mündlicher Baurechtsvertrag abgeschlossen worden.

Dieser sei aus Gründen der Bereinigung des Grundbuches erst im August 2005 schriftlich erstellt worden.

Da selbst den Prüfungsorganen nicht klar war, ob ein mündlicher Baurechtsvertrag ausreichend sei, hätten diese sich an den bundesweiten Fachbereich Einkommensteuer um Auskunft gewandt.

Sie hätten nachstehende Fragen an den bundesweiten Fachbereich Einkommensteuer herangetragen:

1. Ist ein gleichzeitig mit dem Einbringungsvertrages abgeschlossener mündlicher Baurechtsvertrag, der später, aber innerhalb der Neunmonatsfrist, gerechnet ab dem Einbringungsstichtag, schriftlich konkretisiert wird, zur Begründung des Baurechts ausreichend?
2. Entspricht ein mündlicher Baurechtsvertrag den Vorschriften des Baurechtsgesetzes, RGBL. Nr. 86/1912 idF BGBl. Nr. 258/1990?

*Die Antwort des bundesweiten Fachbereichs laute im letzten Absatz wie folgt:*

„Steht allerdings fest, dass im Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungsvertrages zumindest eine mündliche Baurechtsvereinbarung abgeschlossen wurde, die auch ausreichend bestimmt ist (vgl. § 869 ABGB), kann nach Ansicht des bundesweiten Fachbereichs Einkommensteuer die Baurechtsbegründung - und damit der Übergang der auf der Liegenschaft befindlichen Gebäude - anerkannt werden, wenn noch innerhalb der Neunmonatsfrist der mündlich abgeschlossene Baurechtsvertrag schriftlich bestätigt und die Unterschriften der Parteien notariell beglaubigt werden und wenn aufgrund dieses Schriftstückes die Einverleibung des Baurechts im Grundbuch von der übernehmenden Körperschaft rechtlich erzwingbar ist.

Offensichtlich seien die Vertreter des Finanzamtes im Zeitpunkt der Anfrage der Meinung gewesen, dass ein mündlicher Baurechtsvertrag vorgelegen sei, denn ansonsten hätte man sich die Anfrage sparen können.

Im Wesentlichen argumentiere das Finanzamt mit zwei Punkten, nämlich, dass im Einbringungsvertrag nicht nur die Einräumung eines Baurechts, sondern auch eines Superädifikates bzw. eines Pachtvertrags offen gelassen worden sei und ein zweiseitiger Pachtvertrag datiert mit 01.03.2005 vom Bf. selbst erstellt worden sei.

Laut Seite 2 des Berichtes der Außenprüfung wurde festgehalten, dass das Wahlrecht im Einbringungsvertrag (Baurecht oder Pachtvertrag), darauf hindeutete, dass am 08.03.2005 weder ein schriftlicher, noch ein mündlicher Baurechtsvertrag abgeschlossen worden sei. Hätte es bereits einen mündlichen Baurechtsvertrag gegeben, wäre diese Regelung überflüssig gewesen. Man hätte diesfalls das Vorhandensein eines mündlichen Baurechtsvertrages dokumentiert.

Dem sei zu entgegnen, dass im Einbringungsvertrag (wie auch schon im Prüfungsverfahren mehrfach erwähnt) diesbezüglich ein Fehler unterlaufen sei. Dies untermauere auch die Tatsache, dass ein Superädifikat rechtlich gar nicht möglich

gewesen wäre. Das Vorhandensein eines mündlichen Baurechtsvertrages habe man bewusst nicht in den Einbringungsvertrag schreiben wollen, da man späteren - und leider jetzt auch

eingetretenen - Beweisführungen entkommen habe wollen.

Der Bf. sei der Ansicht gewesen, dass es durch die Rückdatierung des *schriftlichen* Baurechtsvertrages zu keinen Beanstandungen kommen werde.

Zum Pachtvertrag vom 01.03.2005, welchen der Bf. selbst verfasst habe, sei auszuführen, dass sich der Bf. nicht der Tragweite dieses Vorganges bewusst gewesen sei.

Er habe damit bis zum Abschluss des schriftlichen Baurechtsvertrages die Bezahlung des Baurechtszinses dokumentieren wollen und habe dies mit dem irrtümlich als Pachtvertrag bezeichnete Schriftstück getan.

Die Bezeichnungen „Pacht- oder Baurechtzins“ hätten für den Bf. keinen Unterschied gemacht. Dies sei selbst für rechtliche Gelehrte nicht einfach zu unterscheiden und man dürfe solche Bezeichnungen nicht überbewerten, da im Ertragssteuerrecht die wirtschaftliche Betrachtungsweise Vorrang habe.

Das Argument des Finanzamtes, man hätte das Vorhandensein eines mündlichen Baurechtsvertrages im Einbringungsvertrag dokumentiert, könne auch zu Gunsten des Bf. ausgelegt werden.

Und zwar dahingehend, dass es nicht nachvollziehbar sei, dass man die Verpflichtung des Bf. als Grundeigentümer zum Abschluss eines Pachtvertrages im Einbringungsvertrag verankere, wenn schon seit dem 01.03.2005 ein solcher existierte.

Der Einbringungsvertrag sei in diesem Punkt einfach unpräzise, was aber nicht bedeute, dass es keinen mündlichen Baurechtsvertrag gegeben habe.

Der Gesetzgeber wolle bei Trennung von Gebäuden und Grund und Boden bei Einbringungen sicherstellen, dass die GmbH die Gebäude uneingeschränkt wie ein Eigentümer nutzen kann.

Diesbezüglich seien sogar die UmgrSt-RL im Jahr 2007 entschärft worden, in dem man zusätzlich zum Baurecht die Rz 694b eingefügt habe, wonach die Verschaffung von wirtschaftlichem Eigentum als ausreichend angesehen werde.

Es würde wohl ein Pachtvertrag reichen, der nicht einmal verbüchert werden müsste.

Bei entsprechender Recherche hätte das Finanzamt erkannt, dass der Notar unmittelbar nach Unterfertigung des Einbringungsvertrages mit den Grundbuchshandlungen begonnen habe (siehe beiliegende Grundbuchsbeschlüsse vom 13.05.2005 und die Löschungsbewilligung vom 05.04.2005).

Überdies erscheine es in freier Beweiswürdigung sehr unwahrscheinlich dass die damals beratende, österreichweit tätige Steuerberatungskanzlei auf die Notwendigkeit eines Baurechtsvertrages vergessen habe. Der damals zuständige Steuerberater habe bereits

mehrfach Einbringungen unter Rückbehalt des nackten Grund und Bodens durchgeführt und in allen Fällen einen Baurechtsvertrag empfohlen bzw. diesen erstellt.

Selbst wenn der Baurechtsvertrag vergessen worden wäre, sei es unverständlich, dass zwar bei unvollständigen Meldungen von Umgründungen (sogar bei Fehlen der Umgründungsbilanz) eine Nachreichung im Vorhalteverfahren innerhalb der Neunmonatsfrist anerkannt wird, nicht aber die Nachreichung des schriftlichen Baurechtsvertrages, besonders im Hinblick darauf, dass im Beschwerdefall bereits im April 2005 eine mündliche Vereinbarung getroffen worden sei.

Selbst die Prüfungsorgane des Finanzamtes seien unschlüssig gewesen und hätten zugegeben, dass es zu diesem Sachverhalt keine Rechtsprechung gebe.

In eventu vertrete der Bf. die Ansicht, dass selbst bei vergessenem Baurecht die Gebäude samt Grund und Boden nicht in sein Privatvermögen überführt worden seien.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gehörten vermietete Liegenschaften, sofern die Vermietung nicht ohnehin Hauptzweck der betrieblichen Tätigkeit sei, dann zum notwendigen Betriebsvermögen des Vermieters, wenn die Vermietung diesem Betrieb diene, somit in wirtschaftlichem Zusammenhang mit jenen Aktivitäten stehe, die den Betriebsgegenstand bilden. Dies sei dann der Fall, wenn die Vermietung der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit förderlich sei (VwGH 13.12.1989, 89/13/0041; VwGH 3.4.1990, 87/14/0122), insbesondere weil der Mieter dazu angehalten werde, die Hauptleistung des Betriebes nachzufragen und die Vermietung zur Steigerung der Einnahmen aus der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit des Vermieters beitrage (Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer Kommentar, Band III, A, Seite 41 mit Verweis auf VwGH 12.12.1995, 94/14/0091).

Ein solcher wirtschaftlicher Zusammenhang sei gegeben, wenn über die Vermietung hinaus enge wirtschaftliche Beziehungen zwischen Vermieter und Mieter bestehen. In dem Fall, welcher dem Erkenntnis des VwGH vom 03.04.1990 (87/14/0122) zugrunde lag, seien bis 40% der vom Vermieter erzeugten Waren im Betrieb des Mieters eingesetzt worden. Der Vermieter habe ein betriebliches Interesse, dass unmittelbar neben seinem Erzeugungsbetrieb ein diesen ergänzender Handelsbetrieb geführt werde, gehabt.

Gerade dieser Sachverhalt treffe auf den Beschwerdefall zu, da rund 80% der Erzeugnisse aus dem Einzelunternehmen des Bf. über das Gartencenter verkauft würden.

Unter Berücksichtigung der zitierten VwGH-Judikatur würde im Beschwerdefall notwendiges Betriebsvermögen des Bf. als Vermieter vorliegen.

Der Bf. beantragte im Falle der Vorlage der Berufung (nunmehr Beschwerde) an die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat und die Ladung folgender Zeugen:

Notar, Steuerberater, Sachbearbeiter des Steuerberaters und Beschwerdeführer.

Dieser Antrag auf Zeugenvernehmung wurde bereits im Verfahren RV/2100092/2013 in der mündlichen Verhandlung am 11.02.2015 zurückgenommen.



Das Finanzamt legte die Berufung (nunmehr Beschwerde) ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem unabhängigen Finanzsenat am 18.02.2013 zur Entscheidung vor.

Mit Eingabe vom 23.05.2018 nahm der Bf. den Antrag auf Entscheidung über die nunmehrige Beschwerde durch den Senat zurück.

*Mit E-Mail vom 17.06.2018 an das Bundesfinanzgericht brachte der Bf. ergänzend vor:*

1) Das Erkenntnis VwGH 01.06.2017, Ro 2015/15/0034, mit welchem die Aufhebungen des Einkommensteuerbescheides 2005 des Bf. vom 27.12.2011 bestätigt wurde, sei ein Fehlurteil (siehe die dazu ergangenen Literaturmeinungen). Dieses Urteil sei der Auslöser für die folgende geplante Gesetzesänderung durch das Jahressteuergesetz 2018.

Laut Regierungsvorlage zum Jahressteuergesetz 2018 sei eine Ergänzung des § 16 Abs. 5 Z 1-5 UmgrStG wie folgt geplant:

*„Bei einem bebauten Grundstück kann der Grund und Boden gemäß Z 3 und 4 zurückbehalten werden, indem nur das Gebäude im Wege eines Baurechts im Sinne Baurechtsgesetzes auf die übernehmende Körperschaft übertragen wird.*

*Dabei gilt die Übertragung des Gebäudes im Zuge der Einbringung verwirklicht, wenn Baurechtsvertrag und Einbringungsvertrag aufeinander Bezug nehmen und das Gesuch auf Einverleibung im Rückwirkungszeitraum gestellt wird; das Baurecht muss in weiterer Folge tatsächlich eingetragen werden.“*

2) Das Finanzamt sehe in der Vorschreibung der Steuernachforderung keine Unbilligkeit im Sinne des § 20 BAO, da der Schaden für den Bf. von Versicherungen zu zahlen sei. Tatsächliche habe bislang noch keine Versicherung geleistet und seien auch sämtliche Vergleichsgespräche mit diesen gescheitert.

Der Bf. müsse die Versicherungen klagen, was Jahre beanspruchen würde und sei der Ausgang dieser Verfahren völlig offen.

Der Bf. würde ein solches Verfahren finanziell nicht überstehen. Daher sei eine persönliche Unbilligkeit jedenfalls gegeben.

Es liege aber auch sachliche Unbilligkeit vor. Der Telos des Baurechtsvertrages liege bei Trennung von Gebäuden und Grund und Boden in der uneingeschränkten Verfügungsmacht der GmbH über das Gebäude bzw. in der Nutzung des darunterliegenden Grund und Bodens.

Dies erreiche man mittlerweile auch durch Nutzungsüberlassungen.

Laut künftiger Fassung reiche es, wenn „Baurechtsvertrag und Einbringungsvertrag aufeinander Bezug nehmen und das Gesuch auf Einverleibung des Baurechtes im Rückwirkungszeitraum gestellt werde und gewährleistet sei, dass das Baurecht in weiterer Folge tatsächlich eingetragen wird.

Die bisherige Fassung des UmgrStG habe zu dieser Problematik gar keine Aussage getroffen, weshalb das Finanzamt zu Unrecht die sachliche Unbilligkeit versagt habe.

3) Selbst wenn man im Beschwerdefall von einer vergessenen Baurechtbegründung im Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungsvertrages ausgehe, liege keine Entnahme ins Privatvermögen vor, da die Vermietung dem zurückbehaltenen Teilbetrieb des Bf. diene. Dies sei insbesondere dann gegeben, wenn die Vermietung der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit förderlich sei, speziell weil der Mieter (GmbH) dazu angehalten sei, die Hauptleistung des vermietenden Betriebes nachzufragen und die Vermietung zur Steigerung der Einnahmen aus der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit des Vermieters beiträge. Dies sei im Beschwerdefall erfüllt, da rund 80 % der Erzeugnisse des vermietenden Einzelunternehmens des Bf. über die Mieterin (GmbH) verkauft würden.

Es werde auf die Entscheidungen VwGH 13.12.1989, 89/13/0041, VwGH 3.4.1990, 87/14/0122; VwGH 12.12.1995, 94/14/0091 verwiesen.

*In der mündlichen Verhandlung am 20.06.2018 wiederholte die beschwerdeführende Partei im Wesentlichen ihr bisheriges Vorbringen, insbesondere die Ausführungen in dem oben angeführten E-Mail vom 17.06.2018 und brachte ergänzend vor:*

Im gesamten bisherigen Verfahren seien die Erkenntnisse des VwGH Gz. 89/13/0041, 87/14/0122 und 94/14/0091 noch nicht gewürdigt worden.

Selbst wenn der Baurechtsvertrag vergessen worden wäre, könne keine Entnahme ins Privatvermögen vorliegen, wenn die Vermietung dem zurückbehaltenen Teilbetrieb diene.

Ungeachtet der Ausführungen im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes RV/2100092/2013 liege hier notwendiges Betriebsvermögen des Bf. vor.

Die Nutzung der Liegenschaft durch die GmbH trage wesentlich zur Erhaltung des Einzelunternehmens bei und erfülle letztendlich dessen Betriebszweck.

Im Hinblick auf die zitierten drei Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes und die künftigen Änderungen im Umgründungssteuergesetz beehrte der Bf. der Beschwerde stattzugeben.

Gerade wegen des durch die Vorschreibung der strittigen Abgaben verursachten wirtschaftlichen Schadens des Bf. verbunden mit der künftigen Gesetzesänderung werde zur Sicherung der wirtschaftlichen Existenz des Bf. um Kulanz gebeten.

## **Rechtslage:**

*Nach 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Anbringen, die solche Verfahren betreffen, wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.*

Die vorliegende Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat am 18.02.2013 zur Entscheidung vorgelegt.

Das Bundesfinanzgericht hat diese im Sinne der zitierten Bestimmung nunmehr als Beschwerde zu erledigen.

Gemäß § 4 Abs. 10 Z 3 lit. b EStG 1988 sind beim Übergang von der Gewinnermittlungsart gemäß § 5 EStG 1988 auf eine andere Gewinnermittlungsart die stillen Reserven des Grund und Bodens und des gewillkürten Betriebsvermögens aufzudecken und zu versteuern.

Gemäß § 15 UmgrStG ist bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen und zu einem Betriebsvermögen gehörenden Kapitalanteilen zum Einbringungsstichtag eine Einbringungsbilanz aufzustellen, in der das einzubringende Vermögen nach Maßgabe des § 16 und das sich daraus ergebende Einbringungskapital darzustellen ist.

Gemäß § 14 Abs. 2 UmgrStG sind die Einkünfte des Einbringenden hinsichtlich des einzubringenden Vermögens so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Einbringungsstichtages erfolgt wäre.

Gemäß § 16 Abs. 5 UmgrStG kann abweichend von § 14 Abs. 2 bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen das nach § 14 Abs. 1 anzusetzende Vermögen, sofern die Voraussetzungen des § 12 gewahrt bleiben, durch bestimmte Maßnahmen (Z 1-5) verändert werden. Laut Z 3 können bis zum Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages vorhandene Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und Verbindlichkeiten zurückbehalten werden. Das Zurückbehalten gilt durch die Nichtaufnahme in die Einbringungsbilanz als eine mit Ablauf des Einbringungsstichtages getätigte Entnahme beziehungsweise Einlage, sofern der Vorgang nicht unter Z 4 fällt. Laut Z 4 können Wirtschaftsgüter im verbleibenden Betrieb des Einbringenden zurückbehalten oder aus demselben zugeführt werden. Diese Vorgänge gelten durch die Nichtaufnahme bzw. Einbeziehung in die Einbringungsbilanz als mit Ablauf des Einbringungsstichtages getätigt.

Gemäß § 297 ABGB gehören für die Dauer bestimmte Gebäude zur Liegenschaft selbst („superficies solo cedit“). Sie stellen somit in der Regel unselbständige Bestandteile der Liegenschaft dar. Dies gilt ausnahmsweise nicht zB.: im Falle eines Baurechtes.

Gemäß § 6 BauRG gilt das Baurecht als unbewegliche Sache, das auf Grund des Baurechtes erworbene oder hergestellte Bauwerk als Zugehör des Baurechtes.

## Rechtliche Würdigung:

Für die Beurteilung des Beschwerdefalles liegt das maßgebliche Erkenntnis des VwGH 01.06.2017, Ro 2015/15/0034 vor.

In diesem Erkenntnis bestätigte der Verwaltungsgerichtshof die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2005 des Bf. nach § 299 BAO und Erfassung der stillen Reserven der vom Gartencenter genutzten Liegenschaften des Bf. im Einkommensteuerzeitraum 2005.

*Dieses Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes ist für das Bundesfinanzgericht bindend.*

Das Bundesfinanzgericht ist verpflichtet, in der betreffenden Rechtssache mit den ihm zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen (§ 63 Abs. 1 VwGG). Dabei sind sowohl das Bundesfinanzgericht wie auch der Verwaltungsgerichtshof selbst hinsichtlich der die Aufhebung tragenden Gründe an dessen Rechtsanschauung gebunden (vgl. VwGH 11.09.2014, 2013/16/0018; 20.10.2015, Ra 2015/09/0003; zusammenfassend auch Twardosz, Handbuch VwGH-Verfahren<sup>3</sup>, 204 unter Hinweis auf VwGH 16.01.1990, 88/08/0110 und Zorn in Holoubek/Lang (Hrsg), Das verwaltungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen (1999) 266).

Nach der im Beschwerdefall bindenden Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes ist ein Baurecht erst dann begründet, wenn dieses auch verbüchert ist.

Dieser Umstand ist im Beschwerdefall unstrittig nicht vorgelegen.

Im Folgenden werden die wesentlichen Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes wörtlich wiedergegeben und der **gegenständlichen Entscheidung zu Grunde** gelegt:

*„Der Revisionswerber wendet sich weiters gegen die im angefochtenen Bescheid vertretene Auffassung, wonach im Jahr 2005 eine Erfassung der stillen Reserven an den verfahrensgegenständlichen Gebäuden zu erfolgen habe. Dies begründet der Revisionswerber damit, dass die Gebäude bereits im Jahr 2004 aus dem Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens ausgeschieden seien. Im Zuge einer zum 31. Dezember 2004 erfolgten Einbringung eines Teilbetriebes in die X GmbH seien auch die Gebäude auf die X GmbH übergegangen. Falls es 2004 nicht zum Übergang der Gebäude auf die GmbH gekommen sein sollte, wäre es - so der Revisionswerber weiter - bereits im Jahr 2004 (also nicht im Jahr 2005) zu einer Entnahme der Gebäude ins Privatvermögen gekommen, weil im Zuge der Einbringung in die X GmbH vereinbarungsgemäß (nur) der Grund und Boden beim Einzelunternehmen zurückbleiben sollte.*

*Gebäude bilden mit dem Grund und Boden nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein einheitliches Wirtschaftsgut (vgl. zuletzt VwGH vom 29. März 2017, Ro 2015/15/0025, mit weiteren Nachweisen). Das Eigentum am Grund und Boden fällt (im Allgemeinen) mit jenem am Gebäude zusammen (vgl. VwGH vom 25. April 2013, 2010/15/0139). Mit dem Boden ist damit auch das Gebäude im Einzelunternehmen des Bf. verblieben. Solcherart waren allfällige stille Reserven dieser - gewillkürtes Betriebsvermögen des Einzelunternehmens darstellenden - Liegenschaft mit Übergang von der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 auf eine andere Gewinnermittlungsart zu erfassen. Dieser ist unstrittig erst im Jahr 2005 erfolgt.*

*Soweit der Revisionswerber einwendet, die Gebäude wären aufgrund eines Baurechtsvertrages in die X GmbH eingebracht worden, ist ihm zu erwidern, dass ein Baurecht erst durch die Eintragung im Grundbuch entsteht (§ 5 BauRG). Eine solche Eintragung ist weder bis zum Einbringungsstichtag noch bis zum Abschluss des Einbringungsvertrages erfolgt, sodass ein Baurecht nicht Gegenstand der Einbringung gewesen sein kann. Schon deshalb ist es ausgeschlossen, dass ein Gebäude, das auf einem im Einzelunternehmen des Revisionswerbers verbliebenen Grundstück errichtet wurde, im Zuge der Einbringung gemäß Art. III UmgrStG (im Wege eines Baurechts) auf die GmbH übergegangen ist.“*

Es steht danach fest, dass die strittigen Gebäude nach der Einbringung als *gewillkürtes* Betriebsvermögen im Einzelunternehmen (Baumschule) des Bf. verblieben sind. Der Wechsel der Gewinnermittlung von § 5 auf § 4 Abs. 3 EStG 1988 im beim Bf. verbliebenen Einzelunternehmen Baumschule erfolgte erst 2005. Gewinnermittler nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 dürfen kein gewillkürtes Betriebsvermögen führen. Folglich musste dieses unter Aufdeckung der stillen Reserven entnommen werden.

Gemäß § 4 Abs. 10 Z 3 lit. b EStG 1988 sind beim Übergang von der Gewinnermittlungsart gemäß § 5 EStG 1988 auf eine andere Gewinnermittlungsart die stillen Reserven von Grund und Boden und des *gewillkürten Betriebsvermögens* aufzudecken und zu versteuern. Die stillen Reserven des gewillkürten Betriebsvermögens sind gemeinsam mit dem Übergangsgewinn/-verlust zum 1. Jänner 2005 zu berücksichtigen (*im ersten Gewinnermittlungszeitraum nach dem Wechsel, in dem der Gewinn erstmals durch Einnahmen-Ausgabenrechnung ermittelt wird*).

Diese Umstände und die rechtliche Würdigung hat der Verwaltungsgerichtshof dezidiert bestätigt, **weshalb die Beschwerde spruchgemäß abzuweisen ist.**

Die vom Bf. beantragte Zeugeneinvernahme konnte – sofern sich die Zurücknahme des Antrages im Verfahren RV/2100092/2013 nicht auch auf den Beschwerdefall bezieht – unterbleiben, da diese Zeugen bestätigen sollen, dass zugleich mit dem Einbringungsvertrag auch ein mündlicher Baurechtsvertrag abgeschlossen worden sei. Ein derartiger mündlicher Baurechtsvertrag ist aber laut VwGH Ro 2015/15/0034 nicht ausreichend.

*Es wird dennoch auf die vom Bf. aufgeworfene Frage, ob die Gebäude auch notwendiges Betriebsvermögen beim Einzelunternehmen des Bf. darstellen können, eingegangen.*

Mit dieser Frage hat sich Bundesfinanzgericht im Erkenntnis vom 20.05.2015, RV/2100092/2013 ausführlich auseinandergesetzt und erkannt, dass kein notwendiges Betriebsvermögen beim Bf. vorliegt.

Die diesbezüglichen Ausführungen im Erkenntnis RV/2100092/2013 werden im Folgenden wiedergegeben und zum Inhalt der gegenständlichen Entscheidung gemacht:

„3.2.2. Dem Argument des Bf., die vom Finanzamt vorgenommene Entnahmebesteuerung hätte selbst dann zu unterbleiben, wenn man hier ein „vergessenes Baurecht“ einräumte, denn nach der Judikatur gehörten auch vermietete Liegenschaften zum notwendigen Betriebsvermögen des Vermieters, wenn die Vermietung durch den Betrieb des Vermieters veranlasst worden sei und zur Steigerung der betrieblichen Einnahmen (Baumschule) beitragen solle, wird wie folgt entgegnet:

Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt festgestellt hat, können auch vermietete Wirtschaftsgüter zum notwendigen Betriebsvermögen des Vermieters gehören; dies dann, wenn die Vermietung dem Betriebszweck unmittelbar dient, und zwar insbesondere dadurch, dass sie zur Steigerung der Einnahmen aus der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit beitragen. Aus VwGH 12.12.1995, ZI 94/14/0091 geht jedoch auch hervor, dass es darauf ankommt, ob die strittige Vermietung unmittelbar der Hebung der Umsätze des Vermieters dient und aus diesem Grund durch den Betrieb des Vermieters veranlasst ist **oder** ob sie, weil der Eigentümer der Liegenschaften auch Gesellschafter der als Mieterin auftretenden GmbH ist, durch die Stellung des Bf. als Gesellschafter veranlasst wurde. Wenn beide Bereiche die Vermietungstätigkeit veranlasst haben, ist auf die im Vordergrund stehende Veranlassung abzustellen.

Im vorliegenden Fall wollte der Bf. mittels des Pachtvertrages offenbar lediglich die Zurverfügungstellung des Grund und Bodens an die GmbH bis zum Abschluss des Baurechtsvertrages sicherstellen (vgl. Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 19.10.2011; Gedächtnisprotokoll des Bf. vom 13.02.2012). Eine andere Nutzung des Grund und Bodens war offenbar weder beabsichtigt noch aus o.a. Gründen möglich. Wie den vorliegenden Verträgen (Einbringungsvertrag, Baurechtsvertrag, Pachtvertrag) zu entnehmen ist, war die Trennung von Grund und Boden und Gebäuden im Zuge der Übertragung des Teilbetriebes "Gartencenter" auf die GmbH bzw. die anschließende entgeltliche Zurverfügungstellung des Grund und Bodens an die GmbH durch den Einbringenden von vornherein geplant. Die Verpachtung des Grund und Bodens war also wesentlicher Bestandteil des Einbringungsaktes des Bf. (verpachtet wurde lediglich der Grund und Boden; es erfolgte keine Verpachtung der Gartencenter-Gebäude, weil man offensichtlich die Rechtsmeinung vertrat, dass auf Grund der Einbringung zum 31.12.2004 steuerlich wirksam eine Trennung von Grund und Boden und Gebäude erfolgte und die Gebäude mit 01.01.2005 im Eigentum der GmbH standen).

Das Motiv für die Verpachtung des Grund und Bodens war somit keineswegs die Steigerung der Einnahmen der Baumschule, vielmehr war die Verpachtung durch die Stellung des Bf. als (Allein-)Gesellschafter der mietenden GmbH veranlasst. Die Liegenschaftsüberlassung an die GmbH wäre daher offenbar auch dann erfolgt, wenn der Bf. den Restbetrieb "Baumschule" nicht geführt hätte.

Somit liegt notwendiges Betriebsvermögen des Betriebes „Baumschule“ diesbezüglich nicht vor.

3.2.3. Der Vollständigkeit halber wird auch noch festgestellt, dass für den Beschwerdestandpunkt selbst dann nichts gewonnen wäre, wenn man dem o.a. Vorbringen des Bf. betreffend notwendiges Betriebsvermögen folgen wollte, denn durch die tatsächliche spätere Baurechtsbegründung im verfahrensgegenständlichen Zeitraum ist es jedenfalls zu einer wirksamen Trennung von Grund und Boden einerseits und Gebäuden andererseits gekommen – ebenfalls mit der Konsequenz: Entnahmebesteuerung (vgl. ergänzende Stellungnahme des Finanzamtes vom 7. Oktober 2013)“

Die Beschwerde war aus den dargelegten rechtlichen und tatsächlichen Gründen sowie im Hinblick auf die Entscheidungen des VwGH 01.06.2017, Ro 2015/15/0034 und des Bundesfinanzgerichtes 20.05.2015, RV/2100092/2013 abzuweisen.

Die Ausführungen des Bf. zur Frage des Ermessens, sind im vorliegenden Verfahren unbeachtlich. Das Ermessen (§ 20 BAO) war im Verfahren über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2005 gemäß § 299 BAO relevant, im Beschwerdefall kommt die Ermessensübung nicht zum Tragen.

Soweit der Bf. auf die in Aussicht gestellte Änderung des § 16 UmgrStG verweist, ist auch dieser Verweis unbeachtlich, da der Beschwerdefall nach der zur Tatbestandssetzung gültigen Rechtslage und nicht nach etwaigen künftigen Regelungen zu beurteilen ist.

Im Übrigen geht die Regierungsvorlage davon aus, dass Einbringungs- und Baurechtsvertrag aufeinander Bezug zu nehmen haben, ein Umstand, der im Beschwerdefall auch nicht vorliegt.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG 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.

Über die dem Beschwerdefall zu Grunde liegende Rechtsfrage hat der VwGH im Erkenntnis vom 01.06.2017, Ro 2015/15/0034 entschieden. Das gegenständliche

Erkenntnis stützt sich auf diese Entscheidung, weshalb die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind und die Revision unzulässig ist.

Graz, am 3. Juli 2018