



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X-GmbH&CoKG, vertreten durch Fidas Murtal Steuerberatung GmbH, 8740 Zeltweg, Bundesstraße 66, vom 4. Mai 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 13. März 2007 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 2005 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Einkünfte für 2005 werden gemäß § 188 BAO festgestellt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	26.783,60 Euro
Anteil X	21.645,87 Euro
Anteil X-GmbH	5.137,73 Euro

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) vertrat erstmals in der Berufung vom 4. Mai 2007 gegen den Bescheid vom 13. März 2007 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 2005 unter Hinweis auf VwGH 14.12.2006, 2005/14/0038, die Auffassung, dass die anlässlich der Betriebsaufgabe aufgedeckten auf Grund und Boden entfallenden stillen Reserven in Höhe von 72.812,02 Euro von der Hauptwohnsitzbefreiung gemäß § 24 Abs. 6 EStG 1988 mitumfasst seien.

Das Finanzamt beschränkte sich in der diesbezüglich abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 16. Juli 2007 auf den Hinweis auf: Quantschnigg/Mayr, Gebäude, Grundstück und Grund und Boden im EStG, RdW 2007, 118.

Dagegen wurde der Vorlageantrag vom 10. August 2007 eingebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 24 Abs. 6 EStG 1988 unterbleibt, wenn der Betrieb aufgegeben wird und aus diesem Anlass Gebäudeteile (Gebäude) ins Privatvermögen übernommen werden, auf Antrag die Erfassung der darauf entfallenden stillen Reserven. Voraussetzung ist, dass das Gebäude bis zur Aufgabe des Betriebes der Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen gewesen ist, auf das Gebäude keine stillen Reserven übertragen worden sind und einer der folgenden Fälle vorliegt:

1. Der Steuerpflichtige ist gestorben, und es wird dadurch eine Betriebsaufgabe veranlasst.
2. Der Steuerpflichtige ist wegen körperlicher oder geistiger Gebrechen in einem Ausmaß erwerbsunfähig, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Mitunternehmer verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen.
3. Der Steuerpflichtige hat das 60. Lebensjahr vollendet und stellt seine Erwerbstätigkeit ein. Eine Erwerbstätigkeit liegt nicht vor, wenn der Gesamtumsatz aus den ausgeübten Tätigkeiten 22.000 Euro und die gesamten Einkünfte aus den ausgeübten Tätigkeiten 730 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen.

Wird das Gebäude (der Gebäudeteil) nach Betriebsaufgabe durch den Steuerpflichtigen oder einen unentgeltlichen Rechtsnachfolger zur Erzielung von Einkünften verwendet, ist sein steuerlicher Wertansatz um die unversteuerten stillen Reserven zu kürzen. 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 BAO, 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. Wurde das Gebäude (der Gebäudeteil) vor der Veräußerung bereits zur Erzielung von Einkünften verwendet, ist der steuerliche Wertansatz um die versteuerten stillen Reserven wieder zu erhöhen.

Zur hier strittigen Frage, ob sich § 24 Abs. 6 EStG 1988 auch auf den Grund und Boden erstreckt, hat der VwGH im Erkenntnis vom 14.12.2006, 2005/14/0038, ua. Folgendes festgestellt:

(...) Der Umstand, dass das Gesetz von der Übertragung stiller Reserven auf das Gebäude sowie von der Veräußerung des Gebäudes spricht, zeigt auf, dass auf das einzelne Wirtschaftsgut "Gebäude" abgestellt ist. Bei Gebäuden stellt idR jede bautechnische Einheit (samt dem Boden, vgl. die hg. Erkenntnisse vom 18.12.2001, 98/15/0019, und vom 22.10.2002, 98/14/0061, und Hofstätter/Reichel, § 4 Abs. 1 EStG, Tz 56 und Tz 135 "Boden und Gebäude") ein einzelnes Wirtschaftsgut dar.

Der VwGH beschreibt im Erkenntnis vom 24.6.2003, 2000/14/0178, Sinn und Zweck der Hauptwohnsitzbefreiung nach § 24 Abs. 6 EStG 1988. Demnach sollen durch die Begünstigung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 soziale Härten vermieden werden, wenn der Unternehmer im Betriebsgebäude seinen Hauptwohnsitz hat und anlässlich der Betriebsaufgabe stille Reserven versteuern müsste, die er nicht realisieren kann, ohne gleichzeitig seinen Wohnsitz aufzugeben. Die Bestimmung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 will somit gewährleisten, dass der Steuerpflichtige nicht durch die Versteuerung der stillen Reserven seines bisherigen Hauptwohnsitzes zur Aufgabe seines bisherigen Hauptwohnsitzes gezwungen wird. Daraus ergibt sich, dass die Hauptwohnsitzbefreiung die stillen Reserven im gesamten Wirtschaftsgut (Grund- und Gebäudewert des bisherigen Hauptwohnsitzes) erfasst (...)

Damit ist die hier strittige Rechtsfrage durch den VwGH aber eindeutig entschieden. - Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich dieser Auffassung des VwGH an (gleicher Ansicht übrigens auch: Beiser, Betriebsaufgabe und Hauptwohnsitzbefreiung, SWK 34/35/2006, S 940).

Der dieser Auffassung entgegenstehenden in der Berufungsverfahrensentscheidung vom 16. Juli 2007 zitierten Literaturmeinung sowie der Richtlinienmeinung, wonach „dem gegenteiligen Erkenntnis des VwGH 14.12.2006, 2005/14/0038 ... insoweit keine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung“ zukomme (vgl. EStR 2000 Rz 5699), wird vom Unabhängigen Finanzsenat also nicht gefolgt.

Der Vollständigkeit halber wird schließlich auch noch Folgendes bemerkt:

Das Finanzamt hat im angefochtenen (händisch erstellten) Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO nicht nur die gemeinschaftlich erzielten - berufungsgegenständlichen - Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sondern darüber hinaus auch noch im verfahrensgegenständlichen Zeitraum ausschließlich durch X erzielte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung festgestellt. - Aus Gründen der diesbezüglich fehlenden „Beteiligung mehrerer“ (vgl. Ritz, BAO³, § 188 Tz 2) bzw. „Gemeinschaftlichkeit“ bzw. „Gleichartigkeit“ (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 1986f; 1984f) waren die letztgenannten Einkünfte aber aus der verfahrensgegenständlichen Einkünftefeststellung auszuscheiden.

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 6. Februar 2008