



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, PLZ G Nr.1, im gegenständlichen Berufungsverfahren vertreten durch Dr. B, Steuerberater in 9020 Klagenfurt, vom 7. August 2009 sowie vom 19. Februar 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt, dieses vertreten durch Mag. Kerstin Mramor-Brandstätter, vom a) 1. Juli 2009 betreffend Einkommensteuer 2007 sowie vom b) 21. Jänner 2010 betreffend Anspruchsverzinsung 2007 im Beisein der Schriftführerin Melanie Zuschnig nach der am 7. Februar 2012 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmannngasse 3, von Amts wegen durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

a) Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird von Amts wegen abgeändert.

Gegenüber der vom Finanzamt erlassenen Berufungsvorentscheidung vom 21. Jänner 2010 ergeben sich durch diese Berufungsentscheidung keine Änderungen.

b) Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen 2007 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw.) betrieb bis zum 31.12.2007 eine Bäckerei in G. In einer Beilage zur Einkommensteuererklärung 2007 (eingelangt beim Finanzamt am 20. August 2008) teilte

der Bw. der Abgabenbehörde gegenüber mit, dass er aus Altersgründen seinen Betrieb per 31.12.2007 aufgegeben und somit seine Erwerbstätigkeit eingestellt habe. Das am Betriebsstandort befindliche Gebäude sei in der Vergangenheit sowohl zu betrieblichen als auch zu Wohnzwecken genutzt worden. Aus Anlass der Betriebsaufgabe beantrage er nunmehr auf Grundlage des § 24 Abs. 6 EStG, die Behörde möge von einer steuerlichen Erfassung der stillen Reserven dieses Gebäudes Abstand nehmen. Sämtliche Voraussetzungen für die Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 24 Abs. 6 leg.cit. würden vorliegen. So habe er nach Vollendung des 65. Lebensjahres seine Erwerbstätigkeit eingestellt, das besagte Gebäude „G Nr.1“ sei bis zur Betriebsaufgabe sein Hauptwohnsitz gewesen, die erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung würden die in § 24 Abs. 3 3. Satz EStG normierte Grenze nicht übersteigen und es seien auch keine stillen Reserven auf das ehemalige Betriebsgebäude übertragen worden. Die stillen Reserven des ins Privatvermögen übertragenen Betriebsgebäudes würden € 20.594,16 betragen und ergäben sich aus der Differenz zwischen dem Verkehrswert (€ 58.875,00 Substanz- und Ertragswert) und dem Buchwert (€ 38.280,84).

In der Einkommensteuererklärung für 2007 wies der Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 37.112,38 aus. Wie aus der Beilage zur Einkommensteuererklärung (E1a) hervorgeht, beinhaltet dieser Betrag ua. einen Veräußerungsgewinn in Höhe von € 25.211,16 sowie einen Übergangsgewinn in Höhe von € 321,05.

Im Fragebogen anlässlich der Aufgabe einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit (Verf 25) gab der Bw. Nachstehendes an:

*„Betriebsfortführung durch Gjun.; Betriebs- und Geschäftsausstattung und Warenlager lt. Inventur zum 31.12.2007 wird entgeltlich veräußert. Wertermittlung zum 31.12.2007 (Faktura)!“*

Mit Vorhalt vom 16. September 2009 wurde der Bw. um Übermittlung diverser Unterlagen wie Darstellung des Übergangs- und Veräußerungsgewinnes, Ermittlung des Verkehrswertes des Betriebsgebäudes, Anlagenverzeichnis, Rechnungen über den Verkauf der Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie des Warenlagers, etc. ersucht.

Mit der am 23. Februar 2009 beim Finanzamt eingelangten Vorhaltsbeantwortung führte der Bw. unter anderem wörtlich aus:

***Rechnung über die Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie des Warenlagers***

*Die fakturamäßige Erfassung der Veräußerung der Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie des Warenlagers ist in der vorgelegten Ermittlung (Anlage V) grau unterlegt dargestellt:*

<i>Erhöhung der Entgelte 20%:</i>	<i>€ 12.100,00</i>
<i>Erhöhung der Entgelte 10%:</i>	<i>€ 2.500,00</i>

*Diese Werte wurden an den Betriebsnachfolger Gjun. fakturiert und sind in der EST- und UST-Jahreserklärung 2007 integriert.*

*Darüber hinaus wurden die aushaftenden Kundenforderungen iHv netto 19.038,35 der Umsatzbesteuerung unterworfen.*

*Die Entnahme des Betriebsgebäudes wurde als unecht steuerbefreit gem. § 6 UStG behandelt; eine Vorsteuerberichtigung gem. § 12 (10) war nicht vorzunehmen.*

***Bekanntgabe, in welcher Form das ehemalige Betriebsgebäude weiterbenutzt wird***

*Das Betriebsgebäude wurde zum 31.12.2007 in das Privatvermögen übergeführt. Die gewerbliche Tätigkeit als "Bäckerei" wird ab 1.1.2008 durch meinen Sohn Gjun. weitergeführt. Die ab 1.1.2008 durch meinen Sohn gewerblich genutzten Räumlichkeiten werden von mir im Rahmen der Einkunftsart "Vermietung und Verpachtung" meinem Sohn zur Verfügung gestellt. Grundsätzlich ist eine entgeltliche Vermietung angedacht; Aufgrund der äußerst schwierigen Anfangsumstände (Marktlage, Kosten, Betriebsbeginn etc.) stelle ich meinem Sohn zumindest 2008 kein Mietentgelt in Rechnung.*

*Nach Konsolidierung seiner gewerblichen Tätigkeit und einer Besserung der betrieblichen Umstände ist ein Mietentgelt grundsätzlich angedacht. Ein dementsprechender Mietvertrag wurde bis dato nicht erstellt.*

*Auf den mit der Steuererklärung 2007 eingebrachten Antrag gem. § 24 (6) EStG wird verwiesen."*

Aus Anlage V (Ermittlung des Übergangsgewinnes von § 4 Abs. 3 auf § 4 Abs. 1) ist zu ersehen, welche Wirtschaftsgüter an den Sohn des Bw., Gjun., veräußert wurden. Konkret handelt es sich dabei um nachstehende Gegenstände:

Wirtschaftsgut	20% USt	10% USt
KFZ Transit Kastenwagen	8.000,00	
KFZ Kastenwagen	500,00	
KFZ Kastenwagen	200,00	
GWG (Kleinmaterial, BuG-Ausstattung)	3.000,00	
Handelsware Geschäft 10%		500,00
Backmittel, Roh- Hilfs- Betriebsstoffe 10%		2.000,00
Backmittel, Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffe 20%	200,00	
Verpackungsmaterial 20%	200,00	

In dem am 1. Juli 2009 ergangenen Einkommensteuerbescheid 2007 brachte das Finanzamt bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb einen Betrag in Höhe von € 51.251,03 in Ansatz. Bei der Ermittlung dieses Betrages unterlief der Behörde offensichtlich insoweit ein Fehler, als dass der Veräußerungsgewinn in Höhe von € 25.211,16, welcher bereits im erklärten Gesamtbetrag der Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 37.112,38 enthalten war,

nochmals in Ansatz gebracht wurde. Dieser Saldo zuzüglich des durch entsprechende Zu- und Abschläge nach § 4 Abs. 10 EStG ermittelten Übergangsgewinnes (€ 9.521,65) abzüglich der vom Pflichtigen erklärten stillen Reserven (€ 20.594,16) ergab den in Ansatz gebrachten Betrag in Höhe von € 51.251,03.

Mit Eingabe vom 7. August 2009 berief der Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 und begehrte die Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 24 Abs. 6 EStG.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. August 2009 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € 25.718,98 festgesetzt. Dieser Betrag setzt sich – wie die im Behördenakt befindlichen Bearbeitungshinweise erkennen lassen – aus dem laufenden Gewinn laut Einnahmen/Ausgabenrechnung (€ 11.580,33), dem vom Finanzamt festgestellten Übergangsgewinn (€ 9.521,65) sowie einem nach Ausscheiden der stillen Reserven des Gebäudes sich ergebenden Veräußerungsgewinn in Höhe von € 4.617,00 zusammen. Nur der Veräußerungsgewinn wurde mit dem halben Durchschnittsteuersatz belegt.

Im Zuge einer amtsinternen Überprüfung durch den Fachbereich des Finanzamtes wurde festgestellt, dass der vorliegende Sachverhalt nicht als Betriebsaufgabe zu qualifizieren sei, weswegen die Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 24 Abs. 6 EStG auch nicht Platz greifen könne.

Mit Bescheid vom 21. Jänner 2010 wurde aufgrund dieser Beurteilung die Berufungsvorentscheidung vom 11. August 2009 gemäß [§ 299 BAO](#) aufgehoben. Am selben Tage erging eine neuerliche Berufungsvorentscheidung, welche an Einkünften aus Gewerbebetrieb einen Betrag in Höhe von € 46.313,14 in Ansatz brachte. Dieser Betrag setzt sich laut den aktenkundigen Bearbeitungshinweisen aus dem laufenden Gewinn (€ 11.580,33), dem Übergangsgewinn (€ 9.521,65) sowie einem Veräußerungsgewinn (€ 25.211,16) zusammen. Für den Veräußerungs- sowie für den Übergangsgewinn wurde der Hälftesteuersatz nach § 37 Abs. 5 EStG gewährt. In der Bescheidbegründung wurde dazu festgehalten:

"Die am 11.08.2009 erlassene stattgebende Berufungsvorentscheidung ist lt. Revision des Fachbereiches gem. § 299 Abs. 1 BAO aufzuheben, weil die Entscheidung des Finanzamtes nicht im Gesetz (EStG 1988) ihre Deckung findet. Lt. herrschender Rechtslehre ist die Hauptwohnsitzbefreiung nur bei Aufgabe des Betriebes, nicht aber bei Veräußerung des Betriebes oder unentgeltlicher Betriebsübertragung anwendbar (vgl. VwGH 29.6.1995, [93/15/0134](#)). Die Anwendung von [§ 24 Abs. 6 EStG 1988](#) kommt daher nicht in Betracht. Der Hälftesteuersatz nach [§ 37 Abs. 5 EStG 1988](#) ist in ihrem Fall auf den Veräußerungs- (€ 25.211,16) und Übergangsgewinn (€ 9.521,65) anzuwenden."

Mit der am 19. Februar 2010 beim Finanzamt eingelangten Eingabe beehrte der Bw. die Vorlage seiner Berufung an den UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz. Konkret führte der Bw. in seinem Vorlageantrag aus:

*„Antrag auf Steuerfreistellung gem. § 24 (6) EStG:*

*Die Rechtsmeinung der Behörde wird durch folgendes Vorbringen im Rechtsmittelwege bekämpft:*

*Ich habe aus Altersgründen (geb. 4.8.1942) nach Vollendung meines 65. Lebensjahres meinen Betrieb zum 31.12.2007 aufgegeben und habe somit meine Erwerbstätigkeit eingestellt. Das am Betriebsstandort befindliche Gebäude habe ich sowohl zu betrieblichen Zwecken als auch zu Wohnzwecken als Hauptwohnsitz genutzt.*

*Ich habe weder zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe noch zeitlich vor- oder nachgelagert den Betrieb veräußert oder unentgeltlich an Dritte übertragen.*

*Mein Sohn Gjun. war als Bäckermeister jahrelang in meinem Betrieb als Dienstnehmer beschäftigt.*

*Mein Sohn Gjun. hat unmittelbar nach meiner Betriebsaufgabe am 2.1.2008 eigenständig und eigenverantwortlich ein Einzelunternehmen gegründet und übt diese gewerbliche Tätigkeit seit diesem Zeitpunkt auch aus. Er hat den Betrieb nicht von mir übernommen sondern es handelt sich hierbei um eine Neugründung eines Einzelunternehmens.*

*Allein aus der dem Finanzamt Klagenfurt vorgelegten Ermittlung des Übergangs- und Veräußerungsgewinnes ist ersichtlich, dass zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe nur einzelne Wirtschaftsgüter des Anlage- und Umlaufvermögens an G.jun. veräußert wurden. Anlässlich der Betriebsaufgabe habe ich das Betriebsgebäude in mein Privatvermögen übernommen.*

*Aus diesem Umstand ist klar ableitbar, dass auf meiner Seite (Bw. sen.) keine Veräußerung oder unentgeltliche Betriebsübertragung an meinen Sohn G.jun. vorliegt sondern es sich hierbei um eine Betriebsaufgabe zum 31.12.2007 handelt.*

*Ich habe den Betrieb bis zum 31.12.2007 aufgegeben und stelle hiermit – wie bereits in der ursprünglichen Berufung – nochmals den*

*Antrag gem. § 24 Abs. 6*

*die stillen Reserven dieses Gebäudes steuerlich nicht zu erfassen, da*

- Dieses Gebäude war bis zur Betriebsaufgabe mein Hauptwohnsitz;*
- Ich habe meine Erwerbstätigkeit eingestellt; die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung übersteigen nicht die Grenze gem. § 24 (6) 3 EStG;*
- Es wurden keine stillen Reserven auf dieses Gebäude übertragen;*
- Es liegen die sonstigen Voraussetzungen gem. § 24 (6) 3 EStG vor.*

*Die stillen Reserven des in das Privatvermögen übertragenen Betriebsgebäudes betragen EUR 20.594,16 und ergeben sich diese aus der Differenz des Verkehrswertes iHv EUR 58.875,00 (Substanz- und Ertragswert) und des Buchwertes iHv EUR 38.280,84.*

## **Berufungsbegehren II**

*Aufgrund der Berufung vom 7.8.2009 ist die Veranlagung 2007 nicht rechtskräftig abgeschlossen.*

*Im Lichte dieses Umstandes wird die Berufung um folgende Berufungsbegehren erweitert:*

*a) Lohnabgaben 2005 bis 2007 lt. Lohnsteuerprüfung vom 14.1.2010:*

*Die aufgrund einer Lohnsteuerprüfung für den Zeitraum 2004 bis 2007 nachgeforderten Abgaben werden zur Berücksichtigung in der Ermittlung des Übergangsgewinnes 2007 mindernd in Höhe von € 3.550,18 wie folgt beantragt:*

	2004	2005	2006	2007
<i>Lohnsteuer</i>	451,11	585,80	678,50	1.550,79
<i>Dienstgeberbeitrag</i>	49,67		125,04	102,42
<i>Zuschlag zum DB</i>	4,53		2,32	
<i>Summe</i>	503,31	585,80	805,86	1.653,21

*b) Beitragsvorschreibung GKK-Prüfung*

*Aufgrund einer durchgeführten GKK-Beitragsprüfung werden die nachgeforderten Abgaben in Höhe von € 11.144,04 zur Berücksichtigung in der Ermittlung des Übergangsgewinnes 2007 mindernd beantragt:*

*Ermittlung des Übergangsgewinns*

<i>Übergangsgewinn lt. Bescheid</i>	+9.521,65
<i>Lohnabgaben (RM-Begehren)</i>	-3.550,18
<i>GKK-Abgaben (RM-Begehren)</i>	-11.144,04
<i>Übergangsverlust lt. Berufung</i>	-5.172,57

[...]

Weiters berief der Bw. mit gleicher Eingabe gegen den Bescheid betreffend die Festsetzung von Anspruchszinsen für 2007 vom 21. Jänner 2010.

In ihrem Vorlagebericht replizierte die Amtsvertreterin zum Berufungsbegehren I, die Begünstigungsbestimmung nach § 24 Abs. 6 EStG sei nur bei einer Betriebsaufgabe, nicht aber bei der Veräußerung eines Betriebes oder einer unentgeltlichen Betriebsübertragung anzuwenden. Laut den vorliegenden Unterlagen habe der Bw. mit Ende 2007 seine gewerbliche Tätigkeit als Bäcker eingestellt. Das am Betriebsstandort befindliche Gebäude, welches sowohl zu betrieblichen als auch zu Wohnzwecken (Hauptwohnsitz) genutzt worden sei, sei ins Privatvermögen überführt worden. Die Bäckerei werde vom Sohn des Bw. in den bisher gewerblich genutzten Gebäudeteilen weiter geführt, wobei grundsätzlich eine entgeltliche Vermietung ohne schriftlichen Mietvertrag angedacht sei. Die Betriebs- und Geschäftsausstattung, der Fuhrpark sowie das Warenlager sei an den "Betriebsnachfolger G.jun." veräußert worden. Da sämtliche für die – im Wesentlichen in unveränderter Form erfolgte – Fortführung des Betriebes erforderlichen Wirtschaftsgüter (Betriebs- und Geschäftsausstattung, Fuhrpark und Warenlager, Betriebsgebäude) uno actu an einen einzigen Erwerber entgeltlich übertragen worden seien, seien die Voraussetzung für eine Inanspruchnahme der Begünstigung nach § 24 Abs. 6 EStG nicht gegeben. Auch im Falle der Zurückbehaltung von Teilen der wesentlichen Betriebsgrundlagen und Überlassung der Nutzung durch den Erwerber (Betriebsgebäude) liege gemäß verwaltungsgerichtlicher Judikatur (VwGH 12.1.1979, 2600/78) eine Betriebsveräußerung vor.

Zum Berufungsbegehren II wandte die Amtsvertreterin in ihrem Vorlagebericht ein, für den mit der Beendigung der betrieblichen Tätigkeit verbundenen Wechsel der Gewinnermittlung zu § 4 Abs. 1 EStG sowie der Ermittlung des Übergangsgewinns (-Verlustes) bzw. des

Veräußerungsgewinnes (-Verlustes) seien hinsichtlich des Ansatzes von Forderungen und Verbindlichkeiten die Verhältnisse des jeweiligen Stichtages maßgebend. Nachträglich entstandenen Änderungen komme aufgrund der §§ 24 und 32 EStG keine Rückwirkung auf den Veräußerungs- bzw. Aufgabezeitpunkt zu (VwGH 4.2.2009, [2006/15/0151](#)). Das Hervorkommen dieser dem Bw. nicht bekannten Verpflichtungen führe zu nachträglichen Betriebsausgaben iSd § 32 Z 2 EStG (Jakom, EStG, 2. Auflage 2009, § 32 EStG Tz. 27).

Im Zuge der am 7. Februar 2012 von Amts wegen anberaumten mündlichen Berufungsverhandlung gab der Bw. zu Protokoll, dass sich die Übernahme seines Bäckereibetriebes durch seinen Sohn erst Ende 2007 herauskristallisiert habe. Ein entgeltliches Bestandverhältnis sei zunächst nicht abgeschlossen worden, wohl aber sei in Erwägung gezogen worden, dass sein Sohn bei erfolgreicher Betriebsführung in weiterer Folge einen Bestandszins zu zahlen habe. Hinsichtlich der später zu leistenden Pachthöhe habe man aber keine Vereinbarung getroffen. Die an Gjun. veräußerte Betriebs- und Geschäftsausstattung habe aus diversen für die Ausübung des Bäckerhandwerks erforderlichen Anlagen wie Knetmaschine, Backofen, diverse Formen, etc. bestanden. Sämtliche Maschinen seien funktionstüchtig gewesen und habe sein Sohn den hierfür vereinbarten Kaufpreis auch tatsächlich bezahlt. Er habe die zur Ausübung des Gewerbes dienenden Wirtschaftsgüter zur Gänze ausschließlich an seinen Sohn veräußert und nicht etwa auch an Dritte.

Im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung wurde der Betriebsnachfolger Gjun. als Zeuge einvernommen. Dieser gab über Befragen an, dass er in der Lage gewesen sei, mit den erworbenen Wirtschaftsgütern den Betrieb fortzuführen. Er habe im Jahr der Übernahme (2008) – bis auf die Anschaffung eines neuen Klein-LKW – auch keine weiteren Investitionen tätigen müssen. Allerdings habe er im Gegensatz zu seinem Vater eine andere Arbeitsweise an den Tag gelegt. Demnach habe sich der Kundenkreis und das Liefergebiet verändert. Er betreue nunmehr auch Kunden aus den Gemeinden S und E.

Der steuerliche Vertreter führte im Zuge der mündlichen Verhandlung in rechtlicher Hinsicht aus, dass seine Mandantschaft (Bw.) ein klassisches Bäckerhandwerk ausgeübt habe. Sein Betriebsnachfolger habe indes den Schwerpunkt der Tätigkeit vom Ladengeschäft weg hin zur direkten Kundenbelieferung verlagert. Aus diesem Grund habe Gjun. auch im Jahr der Übernahme einen neuen Kastenwagen angeschafft. Ein weiteres Indiz dafür, dass der Erwerber einen vollkommen neuen Betrieb aufgebaut habe, sei im Umstand zu erblicken, dass dieser Neukunden akquirieren habe können.

Zum „Berufungspunkt II“ hielt der steuerliche Vertreter fest, dass in einem offenen Berufungsverfahren werterhellende Umstände zu berücksichtigen seien, damit eine periodengerechte Zuordnung der Ausgaben vorgenommen werden könne.

Die Amtsvertreterin hielt dem entgegen, dass ein Bäckereibetrieb als Produktionsbetrieb gelte, zu dessen wesentlichen Betriebsgrundlagen eben die Produktionsräumlichkeiten sowie die Betriebs- und Geschäftsausstattung, wie Maschinen, Einrichtungen und das erforderliche Handwerkzeug zählten. Nach der Judikatur sei es ohne Relevanz, ob der Erwerber den konkreten Betrieb in der übergebenen Form fortführe. Daher sei für die Beurteilung, ob eine Betriebsaufgabe vorliege, auch nicht ausschlaggebend, dass der Erwerber eine andere Unternehmensphilosophie vertrete als sein Vorgänger. Entscheidungsrelevant bleibe vielmehr die Frage, ob der Erwerber imstande gewesen sei, den Betrieb mit den übernommenen Wirtschaftsgütern bzw. Betriebsmitteln fortzuführen.

### ***Über die Berufungen wurde erwogen:***

#### **1. Einkommensteuer 2007**

##### **a) Zum Berufsbegehren I:**

Die Bestimmung des § 24 EStG 1988 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung des BGBl I Nr.161/2005 ordnet an:

- (1) Veräußerungsgewinne sind Gewinne, die erzielt werden bei
  1. der Veräußerung
    - des ganzen Betriebes
    - eines Teilbetriebes
    - eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist
  2. der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes).
- (2) Veräußerungsgewinn im Sinne des Abs. 1 ist der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens oder den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt. Dieser Gewinn ist für den Zeitpunkt der Veräußerung oder der Aufgabe nach § 4 Abs. 1 oder § 5 zu ermitteln. Im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist, ist als Veräußerungsgewinn jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen, den er nicht auffüllen muß.
- (3) – (5) [..]
- (6) Wird der Betrieb aufgegeben und werden aus diesem Anlass Gebäudeteile (Gebäude) ins Privatvermögen übernommen, so unterbleibt 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. Das Vorliegen dieser Voraussetzung ist auf Grundlage eines vom Steuerpflichtigen beizubringenden medizinischen Gutachtens eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen zu beurteilen, es sei denn, es liegt eine medizinische Beurteilung durch den für den Steuerpflichtigen zuständigen Sozialversicherungsträger vor.

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 un versteuerten 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 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. 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.

(7) [...]

Das Einkommensteuergesetz unterscheidet demnach zwischen der Veräußerung und der Aufgabe eines Betriebes. In § 24 Abs. 1 leg.cit. wird die Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes) als eigener Tatbestand angeführt, der zu einem Veräußerungsgewinn führen kann.

Sowohl der Tatbestand der Betriebsveräußerung als auch der der Betriebsaufgabe sind mit dem Schicksal der wesentlichen Betriebsgrundlagen des Unternehmens verbunden. Die **Veräußerung eines Betriebes** (im Ganzen) liegt vor, wenn der Erwerber ein **lebendes bzw. lebensfähiges Unternehmen**, somit alle wesentlichen Betriebsgrundlagen, übernimmt. Bei der Aufgabe hört der Betrieb hingegen zu bestehen auf. Eine **Aufgabe des Betriebes** liegt dann vor, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen uno actu, somit in einem einheitlichen Vorgang, entweder an **verschiedene Erwerber** entgeltlich oder unentgeltlich **übertragen** oder in das **Privatvermögen übernommen** oder wenn **einzelne der wesentlichen Betriebsgrundlagen an verschiedene Dritte übergehen** und **einzelne solcher** (wesentliche Betriebsgrundlagen ausmachenden) **Wirtschaftsgüter in das Privatvermögen** des bisherigen Betriebsinhabers übertragen werden (vgl.

*Hofstätter/Reichel*, Einkommensteuer, Kommentar, Tz. 13 und Tz. 31 zu § 24, *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, Tz. 25 und Tz. 28 zu § 24).

Die Veräußerung eines Betriebes im Ganzen setzt nicht den Verkauf des gesamten Betriebsvermögens, sondern nur die Übereignung der wesentlichen Grundlagen des Betriebes voraus. Welche Betriebsmittel zu den wesentlichen Grundlagen gehören, bestimmt der jeweilige Betriebstypus (vgl. VwGH 11.11.1992, [91/13/0152](#)). Bei einer Bäckerei zählen

**Betriebsgebäude, Maschinen, Anlagen sowie Einrichtungen** zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen, nicht hingegen Personal, Warenlager sowie Kundenstock (VwGH 20.11.1990, [90/14/0122](#)).

Werden anlässlich einer Betriebsveräußerung (oder -aufgabe) unwesentliche Betriebsgrundlagen zurückbehalten, ändert dies nichts an der Beurteilung des begünstigten Veräußerungsvorganges, weil sich sowohl die Betriebsveräußerung als auch die Betriebsaufgabe nur am Schicksal der wesentlichen Betriebsgrundlagen orientieren (vgl. Quantschnigg/Schuch, aaO, Tz. 27 und Tz. 32 zu § 24).

Der hier strittige Abs. 6 des § 24 leg. cit. wurde aus dem EStG 1972 übernommen, in welches die entsprechende Regelung über Anregung der Steuerreformkommission mit dem Abgabenänderungsgesetz 1980, [BGBl. Nr. 563/1980](#), Eingang fand. In den Materialien wird dazu ausgeführt (457 BlgNR 15. GP):

"Im Rahmen einer Betriebsaufgabe sind hinsichtlich der Verwertung der bisher betrieblich genutzten Anlagegüter verschiedene Möglichkeiten gegeben. Diese reichen vom vollständigen über einen teilweisen Verkauf bis zu einer vollständigen Übernahme der Anlagegüter ins Privatvermögen. Eine Verwertung durch Verkauf wird insbesondere dann nicht in Betracht kommen, wenn ein Gebäude bisher sowohl der Wohnsitz des Unternehmers (Mitunternehmers) als auch betrieblich genutzt war und der Betrieb infolge Todes, Berufsunfähigkeit oder Erreichen des Pensionsalters aufgegeben wird. Zur Vermeidung von Härten sieht der Entwurf in bestimmten Fällen der Betriebsaufgabe auf Antrag eine Ausscheidung der stillen Reserven betrieblich genutzter Gebäudeteile aus dem steuerpflichtigen Aufgabegewinn vor."

Gesetzestext und Materialien sprechen im Zusammenhang mit der Sonderbehandlung des Wohngebäudes nur den Fall der Betriebsaufgabe an. Durch die Begünstigung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 sollen 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.

Bei der Betriebsaufgabe kommt es zur Zerschlagung der betrieblichen Einheit, während der Betrieb bei der Betriebsveräußerung im Ganzen erhalten bleibt und der Erwerber die Möglichkeit der Betriebsfortführung erhält. Solcherart werden dem Unternehmer, der seinen Betrieb im Ganzen veräußern kann, bei Beendigung der Tätigkeit im Regelfall mehr Mittel zufließen, als dies bei einer Betriebsaufgabe (mit etwaiger Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter) der Fall sein wird, sodass der Veräußerer eines Betriebes (in der typisierenden Betrachtungsweise des EStG 1988) weniger schutzwürdig erscheint.

Im gegenständlichen Fall behielt der Bw. das Betriebsgebäude, welches unbestritten zu den wesentlichen Grundlagen des Bäckerbetriebs zählt, in seinem zivilrechtlichen Eigentum. Es

stellt sich damit die Frage, ob nicht das Zurückbehalten des Gebäudes bzw. der darin situierten Produktions- und Verkaufsflächen ausreicht, um darin eine Betriebsaufgabe zu erblicken. Der erkennenden Senat folgt bei der Beurteilung dieser Frage der zur dieser Thematik ergangenen verwaltungsgerichtlichen Judikatur (bspw. VwGH 16.12.1999, [96/15/0126](#) oder 23.2.1994, 90/13/0017). Gemäß dieser gilt: Sollte eine Liegenschaft zu den wesentlichen Grundlagen des Betriebes gehören und wird diese im Zuge der Veräußerung aller übrigen wesentlichen Betriebsgrundlagen zurückbehalten, so reicht es für die Qualifikation dieses Vorganges als Betriebsveräußerung aus, wenn dem Erwerber unter Mitwirkung des Veräußerers die Nutzung an der Liegenschaft verschafft wird. Genau dies war gegenständlich der Fall. Der Bw. überließ seinem Sohn die im Erdgeschoß der Liegenschaft G Nr.1 situierten Produktions- und Verkaufsräumlichkeiten zur – vorerst – unentgeltlichen Nutzung. Damit war der Erwerber imstande den Betrieb ohne Unterbrechung fortzuführen. Dass in weiterer Folge der Betriebsnachfolger nicht nur den klassischen Ladenverkauf betrieben hat, sondern seinen Aktionsradius erweiterte und damit begann auch diverse Lebensmittelhändler sowie andere Neukunden (Altersheim etc.) zu beliefern, ändert letztendlich nichts an der Tatsache, dass ein Bäckereibetrieb als Produktionsbetrieb vom Bw. an seinen Sohn übertragen wurde. Wenn der steuerliche Vertreter einwendet, durch den Aufbau eines erweiterten Kundenstammes sowie durch die Schaffung einer neuen Vertriebsstruktur sei ein völlig neu geartetes Unternehmen entstanden, so vermag diese Argumentation nach Ansicht des erkennenden Senates nicht zu verfangen. Wie bereits oben festgehalten, zählt nach verwaltungsgerichtlicher Judikatur (VwGH 20.11.1990, [90/14/0122](#)) ua. der Kundenstock (und damit auch die Kundenstruktur) nicht zu den wesentlichen Grundlagen eines Bäckereibetriebes. Alle wesentlichen Betriebsgrundlagen wurden indes entweder durch Veräußerung oder (hinsichtlich des Produktionsgebäudes) zumindest faktisch auf den Betriebsnachfolger übertragen. Dem Übernehmer wurde somit die Möglichkeit eröffnet, den Betrieb unmittelbar nach Übergabe ohne Vornahme von Investitionen weiterzuführen.

In Ansehung der vorliegenden Faktenlage kann von einer Betriebsaufgabe, wie sie die Bestimmung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 einfordert, nicht gesprochen werden.

Der erkennende Senat folgt in diesem Punkte vollinhaltlich den Ausführungen der Amtsvertreterin.

## **b) Zum Berufungsbegehren II**

Der Bw. begehrt die Berücksichtigung von Nachforderungen an Lohn- (LSt, DB und DZ) sowie Sozialversicherungsabgaben betreffend die Zeiträume 2004 bis 2007 als Korrekturposten bei der Ermittlung des Übergangsgewinnes. Die Abgabennachforderungen wurden ihm aufgrund

einer nach Einstellung seiner Tätigkeit erfolgten GPLA-Prüfung im Jahre 2010 vorgeschrieben. Begründet wurde das Begehren mit dem Argument, dass werterhellende Umstände im offenen Rechtsmittelverfahren zu berücksichtigen seien, um so eine periodengerechte Zuordnung von Ausgaben herbeizuführen. Von Seiten des Finanzamtes wurde dazu die Ansicht vertreten, dass derartige Aufwendungen als nachträgliche Betriebsausgaben im Sinne des § 32 EStG gelten und daher im Jahr des Anfallens steuerlich zu berücksichtigen seien.

Die Bestimmung des [§ 4 Abs. 10 EStG 1988](#) ordnet an, bei einem Wechsel der Gewinnermittlungsart – bei Beendigung der betrieblichen Tätigkeit ist bei einem Einnahmen/Ausgaben-Rechner ein Wechsel auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG zwingend – ist durch Zu- und Abschläge auszuschließen, dass Veränderungen des Betriebsvermögens nicht oder doppelt berücksichtigt werden. Die Bewertung von Forderungen bzw. Verbindlichkeiten in der (Übergangs)Bilanz hat sich nach den Verhältnissen zu richten, wie sie sich am Bilanzstichtag dem Unternehmer darstellen. Ein erst später eingetretenes Ereignis, das am Bilanzstichtag nicht vorhersehbar war, ist daher nicht zu berücksichtigen. Wertänderungen nach dem Bilanzstichtag sind daher grundsätzlich auch dann nicht zu berücksichtigen, wenn sie vor Bilanzerstellung bekannt werden.

Zu berücksichtigen ist hingegen die bessere Einsicht über die am Bilanzstichtag bestehenden Verhältnisse (sog. „werterhellende Umstände“). Werterhellende Umstände sind Tatsachen, die objektiv bereits am Bilanzstichtag (ggst. am 31.12.2007) bestanden haben, die dem Steuerpflichtigen allerdings erst zwischen diesem Stichtag und der Bilanzerstellung bekannt werden. Werterhellende Umstände, die erst nach der Bilanzerstellung bzw. nach Abgabe der Steuererklärung (als äußerste Grenze für die Berücksichtigung werterhellender Umstände) bekannt werden, rechtfertigen auch aus Anlass einer Wiederaufnahme des Verfahrens keine Berichtigung des Wertansatzes (vgl. Doralt, EStG, Kommentar, § 6 Tz 18 und die dort zit. Judikatur).

Tatsache ist, dass die seitens der Behörde zur Vorschreibung gebrachten Nachzahlungen aus dem Titel „Lohnsteuer, DB und DZ“ sowie Beitragsvorschreibungen seitens der GKK dem Bw. weder zum Übergabestichtag (31.12.2007) noch zum Zeitpunkt der Ermittlung des Übergangsgewinnes bzw. der Abgabe der Steuererklärungen für 2007 (Eingangsstempel des Finanzamtes vom 20.08.2008) bekannt waren. Wäre dies der Fall gewesen, hätte der Bw. die Möglichkeit gehabt, vor Erklärungsabgabe die werterhellenden Umstände noch entsprechend zu berücksichtigen. Fakt ist vielmehr, dass mit der GPLA-Prüfung am 30. Oktober 2009 begonnen wurde. Der nach Abschluss der Prüfung ergangene Prüfbericht wurde am 14. Jänner 2010 verfasst und sodann dem Bw. übermittelt.

Aufgrund der vorliegenden Sachlage bleibt für die ins Treffen geführte Argumentation, es würden diesbezüglich werterhellende Umstände vorliegen, kein Raum.

Der Umstand, dass das Veranlagungsverfahren 2007 aufgrund der eingebrachten Berufung noch nicht rechtskräftig abgeschlossen ist, hat auf die Beurteilung des Bewertungsstichtages keinen Einfluss und bewirkt somit auch keine zeitliche Verschiebung desselben. Eine Bilanzberichtigung nach [§ 4 Abs. 2 EStG 1988](#) kommt gegenständlich ebenso wenig zum Tragen, zumal ein unrichtiger Bilanzansatz im Zeitpunkt der Bilanzerstellung bzw. Abgabe der Steuererklärung – aus Sicht des Bw. – nicht vorlag. Eine Bilanz ist dann unrichtig, wenn sie nicht den GoB entspricht oder gegen zwingende Vorschriften des EStG verstößt. Umstände, die der Steuerpflichtige am Bilanzstichtag (bis zur Bilanzerstellung) nicht kannte bzw. kennen musste, machen die Bilanz zwar objektiv unrichtig, doch entspricht sie den GoB und ist daher im Sinne des Bilanzrechtes richtig (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 4 Tz 158).

Der Umstand, dass die aufgrund einer aus Anlass der Beendigung der betrieblichen Tätigkeit abgeführten GPLA-Prüfung zur Vorschreibung gebrachten Nachzahlungen erst nach Beendigung der betrieblichen Tätigkeit festgestellt und vorgeschrieben wurden, releviert vielmehr die Frage der Anwendbarkeit der Bestimmung des § 32 Z 2 EStG. Nach dieser Norm zählen zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit ua. auch Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 (zB. Gewinne aus dem Eingang abgeschriebener Forderungen oder Verluste aus dem Ausfall von Forderungen). Diese Bestimmung erfasst Vorgänge, die **nach Beendigung der betrieblichen Tätigkeit** stattfinden bzw. (positive und negative) Einkünfte, die erst nach Beendigung der Tätigkeit anfallen (Jakom, EStG Kommentar, 4. Aufl., § 32 Tz 27). Darunter fallen etwa auch Abgabennachzahlungen aus einer nach der Betriebsbeendigung durchgeführten Betriebsprüfung (Jakom, aaO.; Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer Kommentar, § 32 Tz 36). Die geltend gemachten Nachzahlungen sind daher im Jahr der Bezahlung als nachträgliche Betriebsausgaben anzuerkennen (vgl. auch Doralt, EStG, Kommentar, § 4 Tz 159).

Abschließend bleibt noch zu prüfen, ob das Berufungsbegehren sich auf die Bestimmung des [§ 295a BAO](#) stützen lässt und die Abgabennachforderung als nachträgliches Ereignis gewertet werden kann. Zum (Spannungs)Verhältnis zwischen § 32 Z 2 EStG und § 295a BAO hatte der VwGH in seinem Erkenntnis vom 4.2.2009, Zl. 2006/15/0151 unmissverständlich festgehalten, dass die durch das Abgabenänderungsgesetz 2003, BGBl I Nr. 124/2003, implementierte Bestimmung des § 295a BAO eine rein verfahrensrechtliche Norm darstelle und demnach gegenüber [§ 32 Z 2 EStG 1988](#) in den Hintergrund trete. Es sei – so der VwGH – vielmehr den

materiellen Abgabengesetzen zu entnehmen, ob einem nachträglich eingetretenen Ereignis abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit zukomme. Damit sei anhand der materiellen Abgabengesetze zu prüfen, ob ein Anwendungsfall des § 295a BAO vorliege. Im Fall des Vorliegens von nachträglichen Betriebsausgaben würde die Spezialbestimmung des § 32 Z 2 EStG die Norm des § 295a BAO derogieren.

Aufgrund der eindeutigen verwaltungsgerichtlichen Aussagen zum Anwendungsregime des § 295a BAO lässt sich auch mittels der genannten Bestimmung für den gegenständlichen Fall nichts gewinnen. Eine Rückwirkung der Nachzahlungen auf das Jahr des Entstehens des Abgaben- bzw. Beitragsanspruches ist daher nicht möglich.

Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass sich aufgrund der im zweitinstanzlichen Verfahren festgestellten Sach- und Rechtslage keine Änderungen gegenüber der in der Berufungsvorentscheidung vom 21. Jänner 2010 ausgewiesenen Steuerbemessungsgrundlage bzw. Abgabenhöhe ergeben. Veräußerungs- und Übergangsgewinn – über deren Höhe bestand zwischen den Parteien des Verfahrens ohnedies kein Streit – wurden in der besagten Berufungsvorentscheidung entsprechend der Gesetzeslage (§ 37 Abs. 1 und 5 EStG) mit dem Hälftesteuersatz versteuert.

Im Ergebnis war somit die Berufung (im Sinne der Begehren) gegen den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2007 vom 1. Juli 2009 abzuweisen, wohl aber war dieser im Hinblick auf die Steuerbemessungsgrundlage sowie die Anwendung des begünstigten Steuersatzes von Amts wegen abzuändern.

## **2. Anspruchsverzinsung**

Gemäß [§ 205 Abs. 1 BAO](#) sind Differenzbeträge an Einkommen- und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2 Prozent über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von € 50 nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 42 Monaten festzusetzen. Abs. 4 der zitierten Gesetzesnorm regelt, dass die Bemessungsgrundlage für Anspruchszinsen zu Lasten des Abgabepflichtigen (Nachforderungszinsen) durch Anzahlungen in ihrer jeweils maßgeblichen Höhe vermindert wird.

Der angefochtene Zinsenbescheid basiert auf der im bekämpften Einkommensteuerbescheid für 2007 ausgewiesenen Nachforderung. Der Bw. tritt den Zinsenvorschreibungen ausschließlich mit Einwendungen bezüglich der Rechtmäßigkeit des Stammabgabenbescheides entgegen.

Anspruchszinsenbescheide sind zwar mit Berufung anfechtbar. Der Festsetzung von Anspruchszinsen kann aber nicht mit dem Grunde einer allfälligen Rechtswidrigkeit des jeweiligen Stammabgabenbescheides entgegen getreten werden, weil eine Überprüfung der Rechtsrichtigkeit dieses Bescheides im Verfahren betreffend Anspruchszinsen nicht stattfindet. Vielmehr ist der Zinsenbescheid an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden (vgl. Ritz, BAO-Handbuch, S 128). Sollte der Stammabgabenbescheid sich nachträglich als rechtswidrig erweisen und im Zuge des Berufungsverfahrens entsprechend geändert oder aufgehoben werden, so wäre die Abgabenbehörde erster Instanz dazu verhalten, einen diesen Abänderungs- bzw. Aufhebungsbescheid Rechnung tragenden neuen Zinsenbescheid zu erlassen. Insofern sind Anspruchszinsenbescheide akzessorisch gegenüber den jeweiligen Stammabgabenbescheiden.

Aus den genannten Gründen war dem diesbezüglichen Begehren keine Folge zu geben.

Klagenfurt am Wörthersee, am 16. Februar 2012