

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des H.H., vertreten durch Stb.F., vom 24. September 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes, vom 3. September 2003 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw). gab mit Schreiben vom 27. Mai 2002 dem Finanzamt (FA) bekannt, dass er beabsichtige, am 31. August des laufenden Jahres seinen Gewerbebetrieb seinem Sohn zu übergeben und selbst in Pension zu gehen. Bei diesem Vorgang werde es sich um eine normale Betriebsübergabe mit Buchwertfortführung handeln. Das FA möge der verwaltungsökonomischen Lösung zustimmen, dass per 31. August auf die Erstellung einer Bilanz zum Übergabestichtag verzichtet werde und das Betriebsergebnis des Kalenderjahres 2002 nach Kalendermonaten aliquotiert werde. Da es sich um keinen Saisonbetrieb handle, komme mit großer Wahrscheinlichkeit eine Aliquotierung dem tatsächlichen Ergebnis sehr nahe.

Mit Schreiben vom 29. Mai 2002 teilte das FA dem Bw. mit, dass dem Vorschlag zugestimmt werden könne, wenn die gewählte Vorgangsweise nicht zu einer größeren Ergebnisverschiebung führen werde und die umsatzsteuerlichen Folgen der Betriebsübergabe berücksichtigt würden.

Dem vom Bw. ausgefüllten, am 12. September 2002 beim FA eingereichten „Fragebogen anlässlich der Aufgabe einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit“ ist zu entnehmen, dass am 31. August 2002 die Aufgabe des gesamten Betriebes erfolgte bzw. der Betrieb an den Sohn übergeben wurde.

Nach Einreichung der Steuererklärungen betreffend Umsatz und Einkommensteuer 2002 ersuchte das FA mit Schreiben vom 22. Juli 2003 um Beantwortung folgender Fragen:

- „1. Um Vorlage des Übergabsvertrages für die Übergabe des Betriebes an den Sohn und des Mietvertrages für die Betriebsliegenschaft wird gebeten.
- 2. Die Anwendbarkeit der Tarifbegünstigung des § 37 Abs. 5 EStG 1988 setzt eine Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe voraus. Die unentgeltliche Übertragung einer betrieblichen Einheit ist keine Betriebsaufgabe, sondern ein Fall der Buchwertfortführung gem. § 6 Z. 9 lit. a EStG.

Werden anlässlich der unentgeltlichen Betriebsübertragung Wirtschaftsgüter zurückbehalten, sind diese als Entnahme zum Teilwert zu bewerten.

Nach Ansicht des Sachbearbeiters kommt die Anwendung des Hälftesteuersatzes nicht in Betracht.“

Hierauf gab der Bw. Folgendes bekannt:

„Da die Begriffe Veräußerung und Aufgabe eines Betriebes im EStG 1988 nicht neu definiert wurden, ist m.E. die Rechtsmeinung bzw. Judikatur zum EStG 1972 zur Begriffsdefinition unverändert anwendbar.

Betriebsaufgabe ist lt. Zapletal-Hofstätter, „Die ESt. Tz. 25 zu 16‘ auch noch anzunehmen, selbst wenn sich die Auflösung des Betriebes und die Veräußerung von Wirtschaftsgütern an verschiedene Erwerber zwar nicht (unbedingt) am selben Tag ereignen, aber in einem angemessenen Zeitraum.

Schubert-Pokorny-Schuch führen auf Seite 706 des Einkommensteuerhandbuchs 1972 Anm. 12 zu § 24 vorletzter Satz wörtlich aus:

Der wesentliche Unterschied zur (echten) Betriebsveräußerung ist darin zu sehen, dass bei der Betriebsaufgabe keine Veräußerung in einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang gegeben sein muss.

Im gegenständlichen Fall wird betriebsnotwendiges Vermögen entnommen, was kein Vorgang im laufenden Gewerbebetrieb sein kann und weshalb der Entnahmegewinn auch nicht dem laufenden zuzurechnen ist.

Im Sinne von Zapletal-Hofstätter erfolgt eine "Auflösung des Betriebes", was einer Betriebsaufgabe entspricht, wenn zwei verschiedene Erwerber vorliegen, von denen einer unentgeltlich (PH.) und der andere fiktiv entgeltlich (HH.) die wesentlichen Wirtschaftsgüter des Betriebes übernehmen.

Dass die Bestimmung des § 6 Z 9 EStG keinen unmittelbaren Zusammenhang mit § 24 EStG haben kann, ergibt sich an nachfolgendem Beispiel:

Ein Unternehmer löst seinen Betrieb dadurch auf, indem er einen Teilbetrieb verschenkt, einen anderen Teilbetrieb veräußert und den dritten Teilbetrieb liquidiert. Dies alles unter der Annahme, dass sich alle Teilbetriebe im selben Gebäude befunden haben.

Aus den vorgenannten Gründen steht meiner Rechtsauffassung nach meinem Klienten für die Entnahme des Betriebsgebäudes der begünstigte Steuersatz zu.

Einen schriftlichen Übergabevertrag gibt es nicht, der Sachverhalt wurde Ihrem Amt bereits vor der erfolgten Übergabe angezeigt.“

Mit Einkommensteuerbescheid 2002 rechnete das FA den vom Bw. erklärten Betrag in Höhe von 87.200,00 €, für welchen dieser den Hälftesteuersatz gemäß § 37 Abs. 5 EStG für die

Entnahme des Gebäudes beantragt hatte, dem laufenden Gewinn aus Gewerbebetrieb zu.

Insgesamt ergab sich somit ein (laufender) Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von

96.409,41 €. Als Begründung führte das FA an:

"Gebäudeentnahme ist nicht nach § 37 Abs. 5 EStG 1988 begünstigt:

Der vom FA im Vorhaltswege angeforderte Übergabsvertrag wurde nicht vorgelegt.

Stattdessen wird in der Vorhaltsbeantwortung vom 31. Juli 2003 darauf verwiesen, dass es keinen schriftlichen Übergabsvertrag gebe und dass der Sachverhalt dem FA bereits vor der erfolgten Übergabe angezeigt worden sei. Gemeint ist damit offensichtlich das Schreiben vom 27. Mai 2002, worin dem FA eine "normale Betriebsübergabe mit Buchwertfortführung" bekannt gegeben wurde. Eine genaue Darstellung von ev. mündlichen Vereinbarungen ist dem Schreiben nicht zu entnehmen.

Weiters erfolgte am 12. September 2002 die Abgabe eines Fragebogens Verf25, in welchem die Aufgabe bzw. die Übergabe des Betriebes an den Sohn P. angezeigt wurde.

In den am 18. Juli 2003 beim FA eingelangten Abgabenerklärungen für 2002 wurde die Übertragung des Betriebes als unentgeltliche Betriebsübergabe mit Buchwertfortführung behandelt, gleichzeitig aber für die Entnahme des Betriebsgebäudes eine begünstigte Besteuerung gemäß § 37 Abs. 5 EStG 1988 beantragt.

Als Veräußerung iSd § 24 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 ist die entgeltliche Übertragung des Eigentums am Betrieb zu verstehen. Sie zieht eine abschließende Besteuerung bei Beendigung der Zurechnung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteiles an eine bestimmte Person nach sich, von der vor allem bisher nicht aufgedeckte stille Reserven erfasst werden. Mit denselben steuerlichen Folgen ist nach § 24 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 die Aufgabe des Betriebes verbunden. Bei der Betriebsaufgabe hört für den Betriebsinhaber der einheitliche Organismus des Betriebes zu bestehen auf. Eine Betriebsaufgabe liegt vor, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang an verschiedene Erwerber veräußert und/oder in das Privatvermögen des bisherigen Betriebsinhabers überführt werden. Die Schenkung eines Betriebes oder Teilbetriebes ist keine entgeltliche Übertragung und somit keine Veräußerung iSd § 24 Abs. 1 Z 1 EStG 1988. Bei der Ermittlung des Gewinnes des bisherigen Betriebsinhabers sind im Falle der unentgeltlichen Übertragung nach § 6 Z 9 EStG 1988 die Buchwerte anzusetzen; beim Geschenkgeber liegt – grundsätzlich – weder eine Entnahme oder Aufgabe vor noch entsteht im Ausmaß der übertragenen Buchwerte ein Verlust.

Die Rückbehaltung einzelner Wirtschaftsgüter anlässlich der unentgeltlichen Übertragung betrieblicher Einheiten hindert die Anwendung des § 6 Z 9 EStG 1988 nicht. Die Rückbehaltung dieser Wirtschaftsgüter stellt eine gewinnvermehrnde Entnahme dar. Diese ist nicht nach § 37 Abs. 5 EStG 1988 begünstigt, weil sie nicht als (anteilige) Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe angesehen werden kann.

Auf das Erkenntnis des VwGH vom 29. Juni 1995, GZ 93/15/0134, zur Zurückbehaltung des Betriebsgebäudes anlässlich der unentgeltlichen Übertragung betrieblicher Einheiten, wird verwiesen.

Zu den Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 31. Juli 2003 wird ausgeführt, dass den Ausführungen, wonach eine Betriebsaufgabe im Sinne des § 24 EStG vorliege, wenn von zwei verschiedenen Erwerbern der eine unentgeltlich und der andere fiktiv entgeltlich (Herr HH. von sich selbst?) die wesentlichen Wirtschaftsgüter übernehme, nicht gefolgt werden kann, weil in der Übernahme des Gebäudes eine Entnahme zu sehen ist, ein Betriebsgebäude als solches keinen Teilbetrieb darstellt. Es liegt also nicht die Aufgabe eines Teilbetriebes sowie die unentgeltliche Übertragung eines weiteren Teilbetriebes, sondern ein einheitlicher Vorgang vor, der nur entweder als Betriebsveräußerung/Betriebsaufgabe gemäß § 24 Abs. 1 EStG oder als unentgeltliche Übertragung eines Betriebes gesehen werden kann. Ihrer Vorhaltsbeantwortung wird zugestimmt, soweit darin das Gebäude als betriebsnotwendiges Vermögen des Elektrohandels bezeichnet wird. Da aber dem Betriebserwerber die unverzügliche Nutzung des Gebäudes überlassen wurde, steht dies einer

*Beurteilung des Sachverhaltes als unentgeltliche Betriebsübergabe nicht entgegen.
Eine Aufteilung in eine begünstigte Betriebsaufgabe für das Gebäude sowie eine Schenkung mit Buchwertfortführung für die anderen wesentlichen Betriebsgrundlagen kann nicht erfolgen.*

Abschließend wird nochmals auf das o.a. Erkenntnis des VwGH GZ 93/15/0134 vom 29. Juni 1995, weiters auf die Ausführungen von Doralt zu § 24 EStG, Tz. 111, 112, 142 und 230 verwiesen. Die in Tz. 230 zur Nichtanwendbarkeit des § 24 Abs. 6 EStG müssen auch auf § 37 Abs. 5 anwendbar sein.

Hingewiesen wird auch auf die Ausführungen unter Rz. 2531, 5569, 5643 und 5706 der Einkommensteuerrichtlinien.“

Dagegen erhob der Bw. mit Schreiben vom 23. September 2003 das Rechtsmittel der Berufung mit folgender Begründung:

„Ich berufe gegen den ESt-Bescheid 2002 vom 3. September 2003 und begehre den Entnahmegerinn des Betriebsgebäudes begünstigt durch Anwendung von § 24 (6) EStG zu besteuern. Ich begründe dies wie folgt:

Die Anmerkung 5706 in den ESt-Richtlinien und das dort zitierte VwGH-Erkenntnis vom 29. Juni 1995, 93/15/0134 stehen meines Erachtens zu anderen Erkenntnissen und Kommentaren im Widerspruch, weshalb ich jedenfalls, so Sie oder der UFS auf der bisherigen Meinung verharren, das außerordentliche Rechtsmittel ergreifen werde.

Aus zahlreichen Erkenntnissen zu § 6 EStG geht eindeutig hervor, dass die Entnahme einzelner Wirtschaftsgüter (niemals differenziert zwischen wesentliche und unwesentliche) der Betriebsübergabe nicht im Wege stehen.

*Ebenfalls aus mehreren Entscheidungen des VwGH geht klar hervor, dass Veräußerungen und Betriebsaufgaben gleichgestellt sind. Im Erkenntnis vom 15. April 1970 5026/68 kommt ferner klar zum Ausdruck, dass der Veräußerungsgewinn aus einer Betriebsaufgabe alle Wirtschaftsgüter beinhalten muss, und zwar Veräußerungserlöse **und** gemeine Werte von Wirtschaftsgütern, die im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe zum Betriebsvermögen gehört haben. Gerade der gegenständliche Fall ist der typische, anlässlich dessen überhaupt ein "gemeiner Wert" heranzuziehen ist.*

Gemäß dem Erkenntnis vom 15. April 1970 Zahl 1526/68 ist es ferner unmaßgeblich, in welchem Verhältnis Wirtschaftsgüter veräußert oder ins Privatvermögen übernommen werden.

Unbestrittene Tatsache ist, dass aus einem lebenden Gewerbebetrieb notwendiges Betriebsvermögen nicht entnommen werden darf, weshalb im Anlassfall die Entnahme des Gebäudes nur im Rahmen der Betriebsaufgabe hat erfolgen können, die aufgrund der vorzitierten Erkenntnisse auch bei einer unentgeltlichen Übertragung im Sinne von § 6 EStG gegeben ist.

*In der Anmerkung 76 zu § 6 im Einkommensteuerhandbuch Schubert-Pokorny-Schuch wird unmissverständlich zum Ausdruck gebracht: "Die unentgeltliche Übertragung eines Betriebes oder Teilbetriebes ist aber nur anzunehmen, wenn die wesentlichen Grundlagen des Betriebes übertragen werden, **anderenfalls liegt eine Betriebsaufgabe vor** (s. Anm. 12 zu § 24).*

Die Zurückbehaltung nur einzelner, unwesentlicher Wirtschaftsgüter stellt eine Entnahme dar, die Veräußerung unwesentlicher Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens ist beim letzten laufenden Gewinn des Übertragenden zu erfassen (kein Veräußerungsgewinn iSd § 24). Der Umkehrschluss aus dieser Aussage ist für mich eindeutig, dass die Zurückbehaltung wesentlicher Wirtschaftsgüter, also wohl unzweifelhaft Teile des betriebsnotwendigen Vermögens) nicht dem letzten laufenden Gewinn, sondern dem Veräußerungsgewinn zuzurechnen ist.

Auch nach deutscher Lehre und Rechtsprechung sind zurückbehaltene Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert anzusetzen und ausdrücklich in den Veräußerungsgewinn einzubeziehen (siehe Stoll, Veräußerung (Aufgabe) von Teilbetrieben ÖStZ Nr. 12/73 Seite 146 und Stoll, Rentenbesteuerung 2. Auflage S 38.

*Was sogar alles noch als "Betriebsaufgabe" gelten kann, ist aus den Erkenntnissen vom 27. April 1971 ZL 1554/69 und 18. Mai 1971 ZL 1582/69 zu erkennen.
 Da im konkreten Fall die Entnahme des Gebäudes aufgrund der vorerwähnten Entscheidungen und Kommentare der Annahme eines Aufgabegewinnes nicht im Wege steht, aber auch dem elementaren Grundsatz, dass notwendiges Betriebsvermögen während der Existenz des laufenden Gewerbebetriebes nicht entnommen werden darf, ergibt sich zwingend, dass der Entnahmevergang unter § 24 EStG zu subsumieren ist und daher die Bestimmung des § 37 Abs. 5 EStG 1988 irrelevant für den Anlassfall ist, weil eben keine anteilige Betriebsaufgabe angenommen werden kann und alle bereits nach § 24 zu erfassenden Vorgänge jedenfalls der Tarifbegünstigung unterliegen.“*

Das FA legte die Berufung ohne Erlassung einer BVE an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall besteht Einigkeit der Parteien darüber, dass der Bw. seinen Betrieb (Elektrohandel) mit 31. August 2002 an seinen Sohn unentgeltlich übergeben hat.

Nach den Angaben des Bw. existiert zwar kein schriftlicher Übergabevertrag, jedoch hat der Bw. dem FA bereits mit Schreiben vom 27. Mai 2002 bekannt gegeben, dass er beabsichtige, den Betrieb unter Buchwertfortführung zu übergeben („normale Betriebsübergabe mit Buchwertfortführung“) und selbst in Pension zu gehen.

Im Rahmen der am 12. September 2002 beim FA eingereichten Beantwortung des „Fragebogens anlässlich der Aufgabe einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit“ gab der Bw. diesen Sachverhalt nochmals bekannt.

Der am 18. Juli 2003 eingereichten Einkommensteuererklärung legte der Bw. ebenfalls eine unentgeltliche Betriebsübergabe mit Buchwertfortführung zu Grunde, beantragte jedoch gleichzeitig für die Entnahme des Betriebsgebäudes die begünstigte Besteuerung gemäß § 37 Abs. 5 EStG.

Unbestritten ist weiters, dass der Bw. zum selben Zeitpunkt das Betriebsgebäude ins Privatvermögen übernommen und dieses dem Sohn im Rahmen der Vermietung zur Benutzung überlassen hat.

Dieser Sachverhalt wurde vom Bw. auch im Rahmen der Berufung nicht bestritten.

Streit besteht lediglich über die Rechtsfolgen der Entnahme des Betriebsgebäudes ins Privatvermögen.

Gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988, zweiter Teilstrich, BGBl. Nr. 400/1988, zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 84/2002, ermäßigt sich der Steuersatz für außerordentliche Einkünfte (Abs. 5) auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes.

Gemäß § 37 Abs. 5 leg.cit sind außerordentliche Einkünfte **Veräußerungs- und Übergangsgewinne**, wenn der Betrieb deswegen veräußert oder aufgegeben wird, weil der Steuerpflichtige

- gestorben ist,
- erwerbsunfähig ist oder
- das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt.

Für Veräußerungsgewinne steht der ermäßigte Steuersatz nur über Antrag und nur dann zu, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.

§ 24 Abs. 6 EStG 1988 bestimmt:

Wird der Betrieb **aufgegeben**, weil der Steuerpflichtige

- gestorben ist,
- erwerbsunfähig ist oder
- das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt,

dann unterbleibt auf Antrag hinsichtlich der zum Betriebsvermögen gehörenden Gebäudeteile die Erfassung der stillen Reserven. Dazu müssen folgende Voraussetzungen vorliegen:

1. Das Gebäude muß bis zur Aufgabe des Betriebes der Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen gewesen sein,
2. das Gebäude darf weder
 - ganz oder zum Teil veräußert werden,
 - ganz oder zum Teil einem anderen zur Erzielung betrieblicher Einkünfte überlassen noch
 - überwiegend selbst zur Einkunftserzielung verwendet werden und
3. auf das Gebäude dürfen keine stillen Reserven übertragen worden sein.

Wird das Gebäude innerhalb von fünf Jahren nach Aufgabe des Betriebes vom Steuerpflichtigen oder seinem Rechtsnachfolger veräußert, unter Lebenden unentgeltlich übertragen oder zur Einkunftserzielung im Sinne des zweiten Satzes verwendet oder überlassen, dann sind die nicht erfaßten stillen Reserven in diesem Jahr unter Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 37 Abs 1 zu versteuern. Sind die stillen Reserven deswegen zu versteuern (nachzuversteuern), weil das Gebäude im Sinne des zweiten Satzes verwendet oder überlassen wird, so sind die zu versteuernden (nachzuversteuernden) stillen Reserven über Antrag beginnend mit dem Kalenderjahr, in dem der Aufgabegewinn versteuert (nachversteuert) wird, auf zehn Jahre gleichmäßig verteilt als Einkünfte anzusetzen. § 37 ist auch in diesem Fall anzuwenden.

Die Veräußerung eines Betriebes im Ganzen liegt vor, wenn der Erwerber ein lebendes bzw. lebensfähiges Unternehmen übernimmt. Dabei müssen nicht alle zum Unternehmen gehörigen Wirtschaftsgüter übereignet werden, sondern nur jene, welche die wesentliche Grundlage des Unternehmens bilden und den Erwerber mit ihrem Erwerb in die Lage versetzen, das Unternehmen fortzuführen (VwGH v 3. 7. 1968, ZI 1516/66, v 12. 12. 1972, ZI 1744/71, aaO E 77, 105, v. 14. 10. 1981, ZI 81/14/0081, v 21. 9. 1983, ZI 83/13/0006, v 22. 4. 1986, ZI 85/14/0165, v 3. 12. 1986, ZI 86/13/0079, v 16. 6. 1987, ZI 86/14/0181, v 21. 11. 1990, ZI 90/13/0145, v 16. 1. 1991, ZI 89/13/0169, v 17. 8. 1994, ZI 91/15/0092, § 24 EStG 1972 E 19, 32, 45, 50, 57, 83, 87, 121, und v 24. 4. 1996, ZI 94/15/0025, v 29. 1. 1998, ZI 95/15/0037, § 24 EStG 1988 E 7, 13).

Es kommt nicht darauf an, ob der Erwerber tatsächlich die gleichen Produkte erzeugt wie der Veräußerer, maßgeblich ist vielmehr, ob der Erwerber durch die Übernahme der wesentlichen Betriebsmittel in die Lage versetzt wird, das Unternehmen bzw. den Betrieb fortzuführen (VwGH v 29. 1. 1998, ZI 95/15/0037, § 24 EStG 1988 E 13). Es ist auch unmaßgeblich, ob der Erwerber von der objektiv vorhandenen Möglichkeit der Fortführung des Betriebes Gebrauch macht und ob er die Voraussetzungen (zB gewerberechtlicher Natur) für die Führung des Betriebes erfüllt (VwGH v 23. 4. 1998, ZI 96/15/0211, § 24 EStG 1988 E 16).

(Hofstätter/Büsser in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer – Kommentar, § 24 EStG, Rz 13)

Wenn dem Erwerber der sonstigen wesentlichen Grundlagen des Betriebes gleichzeitig mit dem Verkauf ein Bestandrecht an den Betriebsgrundstücken eingeräumt wird, sodass ihm die betriebliche Nutzung des Grundstückes erhalten bleibt, wird man wohl in wirtschaftlicher Betrachtungsweise noch von der Veräußerung des ganzen Betriebes sprechen können, weil der Erwerber einen lebenden Betrieb übernimmt, und die Möglichkeit ihn weiterzuführen besitzt. Dies insbesondere im Hinblick darauf, dass ein erheblicher Teil der Gewerbebetriebe in gemieteten Räumen geführt wird. Diese Auffassung hat auch der VwGH in seinem E v 22. 2. 1977, ZI 319/74, 2352/75, aaO E 125, vertreten. Er führte dort aus: Bei Betrieben, die das Vorhandensein eines Betriebsgebäudes voraussetzen, kann eine Betriebsveräußerung nur dann angenommen werden, wenn das Betriebsgebäude mitveräußert oder zumindest vermietet wird. (Hofstätter/Büsser in Hofstätter/Reichel, aaO., Rz 17).

Bei der Aufgabe des Betriebes hört dieser zu bestehen auf (VwGH v 16. 2. 1983, ZI 81/13/0044, § 24 EStG 1972 E 26). Eine Aufgabe des Betriebes liegt vor, wenn sich im Rahmen eines einheitlichen wirtschaftlichen Vorgangs in einem Zuge mit der Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit der bisherige Betriebsinhaber aller Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens entweder begibt oder sie in sein Privatvermögen überführt (VwGH v 28. 2. 1978, ZI 2666, 2751/77, § 24 EStG 1972 E 3).

Die Aufgabe des Betriebes setzt auf jeden Fall einen einheitlichen Vorgang voraus, durch den zumindest die wesentlichen Grundlagen des Betriebes an dritte Personen oder ins Privatvermögen des Betriebsinhabers übergehen. In welchem Umfang der Steuerpflichtige Wirtschaftsgüter in das Privatvermögen übernimmt, bleibt in der Regel ihm überlassen. Da bei der Aufgabe des Betriebes nicht veräußerte Wirtschaftsgüter aber schon begrifflich nicht mehr Bestandteil eines Betriebsvermögens sein können, gehen sie mit der Aufgabe des Betriebes automatisch ins Privatvermögen des bisherigen Betriebsinhabers über (VwGH v 18. 6. 1979, ZI 3345/78, 1207/79, § 24 EStG 1972 E 9). Der Stpfl kann daher diese Wahlmöglichkeit nur in der Form ausnützen, als es ihm freisteht, welche Wirtschaftsgüter er im Zuge der Aufgabe des Betriebes veräußert (Hofstätter/Büsser in Hofstätter/Reichel, aaO., Rz 31).

Einerseits gehen die Parteien des Berufungsverfahrens übereinstimmend davon aus, dass der Bw. seinen Betrieb unentgeltlich an seinen Sohn übergeben hat. Andererseits sieht auch der UFS aus folgenden Gründen in freier Beweiswürdigung diesen Sachverhalt als gegeben an:

Der Bw. hat den Elektrohandelsbetrieb, also das Warenlager und die Geschäftsausstattung unentgeltlich an den Sohn übergeben und ihm gleichzeitig das Verkaufslokal im Wege eines Mietverhältnisses zur Verfügung gestellt.

Somit standen dem Betriebsübernehmer **sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen** zur Verfügung, um den Betrieb weiterzuführen. Dass die Zurückbehaltung des Betriebsgebäudes und dessen Überlassung im Rahmen der Vermietung an den Sohn der Annahme des Überganges aller wesentlichen Betriebsgrundlagen nicht entgegen steht, hat der VwGH bereits mit Erkenntnis vom 22. 2. 1977, ZI 319/74, 2352/75, fest gehalten (siehe auch Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 29 zu § 24).

Für den Standpunkt des Bw., er habe das Gebäude als wesentliche Betriebsgrundlage zurück behalten und hiermit eine (teilweise) Betriebsaufgabe ausgelöst, bleibt nach Ansicht des UFS kein Raum (vgl. hierzu auch VwGH vom 3.11.1992, 89/14/0098).

Werden dagegen wesentliche Grundlagen eines Betriebes oder Teilbetriebes nicht übergeben, dann ist der Vorgang als Betriebsaufgabe zu behandeln (dazu Stoll, Rentenbesteuerung⁴, Rz 374); beim Erwerber liegt ein unentgeltlicher Erwerb einzelner Wirtschaftsgüter vor (bei betrieblicher Nutzung als Einlage zu behandeln).

Werden einzelne **unwesentliche Wirtschaftsgüter** anlässlich einer unentgeltlichen Betriebsübertragung zurückbehalten, dann handelt es sich um einen unentgeltlichen Betriebserwerb; die zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter stellen eine gewinnvermehrende Entnahme dar (E 29.6.1995, 93/15/0134); Doralt, aaO., Tz 408 zu § 6 sowie Tz 112 zu § 24 EStG).

Die **unentgeltliche** Betriebsübertragung ist keine Betriebsaufgabe (VwGH vom 27.11.1978, 171/78); die Buchwerte des Rechtsvorgängers sind dem. § 6 Z 9 lit. a EStG fortzuführen (Doralt, aaO., Tz 142 zu § 24).

Die Begünstigung nach § 24 Abs. 6 EStG kommt nicht zur Anwendung, wenn anlässlich eines **unentgeltlichen Betriebsüberganges** das Gebäude in das Privatvermögen übernommen wird; hinsichtlich des Gebäudes liegt eine **Entnahme** zum Teilwert vor (Doralt, aaO., Tz 230 zu § 24 mit Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH v.29.6.1995, 93/15/0134).

Letzt genanntem Erkenntnis liegt ein Sachverhalt zu Grunde, der mit jenem des gegenständlichen Falles vergleichbar ist. Deshalb sind folgende darin getroffenen Aussagen – entgegen der Auffassung des Bw. – nach Ansicht des UFS auch für die gegenständliche Streitfrage von entscheidender Bedeutung:

„Die Rückbehaltung einzelner unwesentlicher Wirtschaftsgüter anlässlich der unentgeltlichen Übertragung betrieblicher Einheiten hindert die Anwendung des § 6 Z. 9 EStG 1972 nicht. Die Rückbehaltung dieser Wirtschaftsgüter stellt eine (gewinnvermehrende; vgl. § 4 Abs. 1 Z. 1 EStG 1972) Entnahme dar (vgl. Schuch-Quantschnigg, aaO § 6, Tz 245 mwH). Diese ist nicht nach § 24 Abs. 6 EStG 1972 begünstigt, weil sie nicht als (anteilige)

Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe angesehen werden kann (vgl. Schuch-Quantschnigg aaO, § 24, Tz 27 mwH).

Die Beschwerde vertritt weiters die Auffassung, im vorliegenden Fall wäre jedenfalls die Begünstigungsvorschrift des § 24 Abs. 6 EStG 1972 anzuwenden gewesen. Bei Vorliegen gewisser Voraussetzungen sei nämlich der Veräußerungsgewinn nicht zu besteuern, wenn "der Vorgang" konfiskatorische Wirkungen habe. Diese Darlegungen sind nicht geeignet, die Auffassung zu widerlegen, daß § 24 Abs. 6 EStG 1972 nicht zur Anwendung kommt, wenn - wie hier - keine Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe vorliegt (vgl. Schuch-Quantschnigg, aaO, § 24, Tz 27 mwH)."

Die unentgeltliche Übertragung des Betriebes an den Sohn des Bw. führt somit nicht zu einer Aufdeckung der stillen Reserven. Der Sohn als Übernehmer hat die Buchwerte fortzuführen (§ 6 Z 9 lit. a EStG 1988).

Aus den genannten Gründen kann der Ansicht der Berufung, der Bw. habe das Gebäude als wesentliche Betriebsgrundlage entnommen und hiermit eine (teilweise) Betriebsaufgabe ausgelöst, nicht gefolgt werden.

Da wie oben ausgeführt, im gegenständlichen Fall weder eine (Teil)-Betriebsveräußerung, noch eine (Teil)-Betriebsaufgabe, sondern eine **unentgeltliche Übergabe** des Betriebes an den Sohn vorliegt, sind weder die Tatbestandsmerkmale des § 37 Abs. 5 EStG, noch jene des § 24, insbesondere des § 24 Abs. 6 EStG 1988 erfüllt. Daher mussten auch die vom Bw. vorgebrachten Argumente betreffend Zurechnung nicht veräußerter (zurückbehaltener) Wirtschaftsgüter zum Veräußerungsgewinn und die hierzu angeführte (ältere) Literatur und Judikatur (z.B. Stoll in ÖStZ Nr. 12/73, 146 etc.) ins Leere gehen.

Das FA hat somit den vom Bw. für die Entnahme des Gebäudes iHv. 87.200,00 € angesetzten Betrag zu Recht nicht –wie vom Bw. beantragt – gemäß § 37 EStG mit dem Hälftesteuersatz versteuert.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 23. März 2007