

TE Vwgh Erkenntnis 2017/6/1 Ro 2015/15/0034

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 01.06.2017

Index

20/13 Sonstiges allgemeines Privatrecht;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/08 Sonstiges Steuerrecht;

Norm

- BAO §114 Abs1;
BAO §20;
BAO §299 Abs1;
BauRG 1912 §5;
EStG 1988 §4 Abs1;
EStG 1988 §5;
UmgrStG 1991 Art3;
1. BAO § 114 heute
 2. BAO § 114 gültig ab 25.05.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 32/2018
 3. BAO § 114 gültig von 13.04.2017 bis 24.05.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 40/2017
 4. BAO § 114 gültig von 26.03.2009 bis 12.04.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
 5. BAO § 114 gültig von 20.12.2003 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
 6. BAO § 114 gültig von 01.01.1962 bis 19.12.2003
1. BAO § 20 heute
 2. BAO § 20 gültig ab 01.01.1962
1. BAO § 299 heute
 2. BAO § 299 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
 3. BAO § 299 gültig von 26.03.2009 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
 4. BAO § 299 gültig von 20.12.2003 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
 5. BAO § 299 gültig von 01.01.2003 bis 19.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002
 6. BAO § 299 gültig von 19.04.1980 bis 31.12.2002 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980
1. EStG 1988 § 4 heute
 2. EStG 1988 § 4 gültig ab 30.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
 3. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2026 bis 29.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
 4. EStG 1988 § 4 gültig von 01.07.2025 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 25/2025

5. EStG 1988 § 4 gültig von 19.03.2025 bis 30.06.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 7/2025
6. EStG 1988 § 4 gültig von 10.10.2024 bis 18.03.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024
7. EStG 1988 § 4 gültig von 23.12.2023 bis 09.10.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 153/2023
8. EStG 1988 § 4 gültig von 01.09.2023 bis 22.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
9. EStG 1988 § 4 gültig von 22.07.2023 bis 31.08.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
10. EStG 1988 § 4 gültig von 28.10.2022 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2022
11. EStG 1988 § 4 gültig von 20.07.2022 bis 27.10.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
12. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2021 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
13. EStG 1988 § 4 gültig von 30.10.2019 bis 30.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
14. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2018 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2017
15. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
16. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
17. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
18. EStG 1988 § 4 gültig von 29.12.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
19. EStG 1988 § 4 gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
20. EStG 1988 § 4 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
21. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2013 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
22. EStG 1988 § 4 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
23. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
24. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
25. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
26. EStG 1988 § 4 gültig von 18.06.2009 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
27. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
28. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2008 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 102/2007
29. EStG 1988 § 4 gültig von 29.12.2007 bis 31.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
30. EStG 1988 § 4 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
31. EStG 1988 § 4 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
32. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
33. EStG 1988 § 4 gültig von 20.08.2005 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2005
34. EStG 1988 § 4 gültig von 16.02.2005 bis 19.08.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/2005
35. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2004 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
36. EStG 1988 § 4 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
37. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 133/2003
38. EStG 1988 § 4 gültig von 20.12.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
39. EStG 1988 § 4 gültig von 21.08.2003 bis 19.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
40. EStG 1988 § 4 gültig von 05.10.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
41. EStG 1988 § 4 gültig von 14.08.2002 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002
42. EStG 1988 § 4 gültig von 27.04.2002 bis 13.08.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 68/2002
43. EStG 1988 § 4 gültig von 06.01.2001 bis 26.04.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
44. EStG 1988 § 4 gültig von 15.07.1999 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
45. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 797/1996
46. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 755/1996
47. EStG 1988 § 4 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
48. EStG 1988 § 4 gültig von 27.08.1994 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
49. EStG 1988 § 4 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
50. EStG 1988 § 4 gültig von 01.09.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 694/1993
51. EStG 1988 § 4 gültig von 01.07.1990 bis 31.08.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 281/1990
52. EStG 1988 § 4 gültig von 30.12.1989 bis 30.06.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
53. EStG 1988 § 4 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989
1. EStG 1988 § 5 heute
2. EStG 1988 § 5 gültig ab 22.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023

3. EStG 1988 § 5 gültig von 01.04.2012 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
4. EStG 1988 § 5 gültig von 18.06.2009 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
5. EStG 1988 § 5 gültig von 24.05.2007 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
6. EStG 1988 § 5 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
7. EStG 1988 § 5 gültig von 01.01.1991 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 10/1991
8. EStG 1988 § 5 gültig von 01.01.1991 bis 31.12.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 257/1990
9. EStG 1988 § 5 gültig von 30.07.1988 bis 31.12.1990

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofräte Mag. Dr. Köller, MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Bamminger, über die Revision des DI M B in H, vertreten durch die Kaufmann & Lausegger Rechtsanwalts OG in 8020 Graz, Mariahilferstraße 20/II, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 20. Mai 2015, Zl. RV/2100092/2013, betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2005 gemäß § 299 BAO, zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofräte Mag. Dr. Köller, MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Bamminger, über die Revision des DI M B in H, vertreten durch die Kaufmann & Lausegger Rechtsanwalts OG in 8020 Graz, Mariahilferstraße 20/II, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 20. Mai 2015, Zl. RV/2100092/2013, betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2005 gemäß Paragraph 299, BAO, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Der Revisionswerber hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 553,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 Der Revisionswerber 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 die X GmbH ein. Den Gewinn der Baumschule nach der Einbringung ermittelte er ab 2005 gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988. 1 Der Revisionswerber betrieb bis zum 31. Dezember 2004 ein aus zwei Teilbetrieben - einer Baumschule und einem Gartencenter - bestehendes protokolliertes Einzelunternehmen und ermittelte seinen Gewinn gemäß Paragraph 5, Absatz eins, 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 Artikel römisch drei, UmgrStG in die X GmbH ein. Den Gewinn der Baumschule nach der Einbringung ermittelte er ab 2005 gemäß Paragraph 4, Absatz 3, EStG 1988.

2 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 Revisionswerbers - nicht abgeschlossen worden. Dies ergebe sich schlüssig daraus, dass sich der Revisionswerber im Einbringungsvertrag verpflichtet habe, über Verlangen der X 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 Revisionswerber und der X 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 Revisionswerber 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 dem Gartencenter zuzuordnenden Liegenschaften mit 31. Dezember 2004 als entnommen gelten. Der aus der Entnahme resultierende Entnahmegewinn betrage 574.402,12 EUR und sei im Jahr 2004 zu versteuern. Der Prüfer stellte weiters fest, dass der Revisionswerber bei der im Jahr 2005 erfolgten Entprotkollierung seines Einzelunternehmens einen Übergangsverlust von 33.906,40 EUR erzielt habe, der auf sieben Jahre zu verteilen sei. 2 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 Revisionswerbers - nicht abgeschlossen worden. Dies ergebe sich schlüssig daraus, dass sich der Revisionswerber im Einbringungsvertrag verpflichtet habe, über Verlangen der X 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 Revisionswerber und der X 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 Revisionswerber 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 Paragraph 4, Absatz 3, EStG 1988 ermittelt, weshalb diese kein gewillkürtes Betriebsvermögen haben könne. Somit würden die dem Gartencenter zuzuordnenden Liegenschaften mit 31. Dezember 2004 als entnommen gelten. Der aus der Entnahme resultierende Entnahmegewinn betrage 574.402,12 EUR und sei im Jahr 2004 zu versteuern. Der Prüfer stellte weiters fest, dass der Revisionswerber bei der im Jahr 2005 erfolgten Entprotkollierung seines Einzelunternehmens einen Übergangsverlust von 33.906,40 EUR erzielt habe, der auf sieben Jahre zu verteilen sei.

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

4 Einer Berufung des Revisionswerbers gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 gab das Finanzamt mit der Begründung statt, dass der Gewinn des Restbetriebes "Baumschule" bis zum 31. Dezember 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 1. Jänner 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. 4 Einer Berufung des Revisionswerbers gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 gab das Finanzamt mit der Begründung statt, dass der Gewinn des Restbetriebes "Baumschule" bis zum 31. Dezember 2004 (Ablauf des Einbringungsstichtages) gemäß Paragraph 5, EStG 1988 ermittelt worden sei. Der Übergang auf die Gewinnermittlung gemäß Paragraph 4, Absatz 3, EStG 1988 sei nach Ablauf des Einbringungsstichtages und somit am 1. Jänner 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.

5 Mit Bescheid vom 31. Mai 2012 hob das Finanzamt sodann den aufgrund der abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Einkommensteuerbescheid 2005 vom 27. Dezember 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 EUR nicht im vom Prüfer ermittelten Übergangsgewinn erfasst worden seien. Bis zum Ablauf des Einbringungsstichtages (31. Dezember 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 EUR ein im Jahr 2005 zu erfassender Übergangsgewinn von 540.495,72 EUR ergebe. 5 Mit Bescheid vom 31. Mai 2012 hob das Finanzamt sodann den aufgrund der abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Einkommensteuerbescheid 2005 vom 27. Dezember 2011 gemäß Paragraph 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 EUR nicht im vom Prüfer ermittelten Übergangsgewinn erfasst worden seien. Bis zum Ablauf des Einbringungsstichtages (31. Dezember 2004) sei der Gewinn des Restbetriebs "Baumschule" noch gemäß Paragraph 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 EUR ein im Jahr 2005 zu erfassender Übergangsgewinn von 540.495,72 EUR ergebe.

6 Der Revisionswerber 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 Revisionswerbers, der auf Verlangen der Hausbank einen Sanierungsberater engagiert habe, weil eine Abgabennachforderung von 320.000 EUR 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. 6 Der Revisionswerber berief gegen den Aufhebungsbescheid und brachte in der Berufung im Wesentlichen vor, dass eine amtswegige Aufhebung des Einkommensteuerbescheides gemäß Paragraph 299, BAO wegen Verjährungseintritts nicht mehr möglich sei. Überdies hätte die Behörde bei Beachtung der Zweckmäßigkeit gemäß Paragraph 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 Revisionswerbers, der auf Verlangen der Hausbank einen Sanierungsberater engagiert habe, weil eine Abgabennachforderung von 320.000 EUR 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.

7 Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab, woraufhin der Revisionswerber deren Vorlage an das Bundesfinanzgericht beantragte.

8 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der Berufung (nunmehr Beschwerde) - nach Durchführung weiterer Erhebungen und einer mündlichen Verhandlung -

keine Folge und begründete die abweisende Erledigung im Wesentlichen damit, dass die Einkommensteuer für das Jahr 2005 mit Bescheid vom 11. Juni 2010 erstmals festgesetzt worden sei. Dadurch habe sich die Verjährungsfrist bis zum 31. Dezember 2011 verlängert. Im Jahr 2011 habe beim Revisionswerber eine abgabenbehördliche Prüfung betreffend u.a. das Jahr 2005 stattgefunden. Am 27. Dezember 2011 seien hinsichtlich der Einkommensteuer 2005 ein Wiederaufnahme- und ein Sachbescheid ergangen, wodurch sich die Verjährungsfrist bis zum 31. Dezember 2012 verlängert habe. Somit stehe der Erlassung des angefochtenen Bescheides vom 31. Mai 2012 die Verjährung nicht entgegen. Der Aufhebungsbescheid sei auch vor Ablauf der in § 302 Abs. 1 BAO normierten Jahresfrist ergangen. keine Folge und begründete die abweisende Erledigung im Wesentlichen damit, dass die Einkommensteuer für das Jahr 2005 mit Bescheid vom 11. Juni 2010 erstmals festgesetzt worden sei. Dadurch habe sich die Verjährungsfrist bis zum 31. Dezember 2011 verlängert. Im Jahr 2011 habe beim Revisionswerber eine abgabenbehördliche Prüfung betreffend

u.a. das Jahr 2005 stattgefunden. Am 27. Dezember 2011 seien hinsichtlich der Einkommensteuer 2005 ein Wiederaufnahme- und ein Sachbescheid ergangen, wodurch sich die Verjährungsfrist bis zum 31. Dezember 2012 verlängert habe. Somit stehe der Erlassung des angefochtenen Bescheides vom 31. Mai 2012 die Verjährung nicht entgegen. Der Aufhebungsbescheid sei auch vor Ablauf der in Paragraph 302, Absatz eins, BAO normierten Jahresfrist ergangen.

9 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.

9 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 Paragraph 5, EStG 1988 ermittelt worden. Im Jahr 2005 sei der Übergang der Gewinnermittlung auf Paragraph 4, Absatz 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 Paragraph 4, Absatz 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 Paragraph 299, Absatz eins, 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.

10 Das Finanzamt habe seine Ermessensübung hinreichend begründet. Es sei auch zutreffend von einer Einbringlichkeit der Abgabennachforderung ausgegangen, weil der Revisionswerber bis zuletzt betont habe, dass eine Versteuerung stiller Reserven wegen nicht rechtzeitiger Baurechtsbegründung einen Versicherungsbzw. 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 (Revisionswerber) 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.

10 Das Finanzamt habe seine Ermessensübung hinreichend begründet. Es sei auch zutreffend von einer Einbringlichkeit der Abgabennachforderung ausgegangen, weil der Revisionswerber bis zuletzt betont habe, dass eine Versteuerung stiller Reserven wegen nicht rechtzeitiger Baurechtsbegründung einen Versicherungsbzw. 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 Paragraph 299, BAO ergangenen Einkommensteuerbescheid 2005 bestätigt, wonach "gerade der (Revisionswerber) der

Nutznieser 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.

11 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. 11 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 Paragraph 16, Absatz 5, Ziffer 4, UmgrStG (Verschiebetechnik) ausreichend sei, wenn ein diesbezüglicher Baurechtsvertrag erst nach dem Einbringungsvertrag abgeschlossen werde, noch nicht entschieden habe.

12 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die gegenständliche Revision, zu der das Finanzamt eine Revisionsbeantwortung erstattet hat.

13 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

14 Der Revisionswerber trägt wie im Beschwerdeverfahren vor, dass eine amtswegige Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2005 gemäß § 299 BAO wegen Verjährungseintritt nicht mehr möglich und daher gesetzwidrig sei. Die Einkommensteuer 2005 sei erstmals im Jahr 2010 festgesetzt worden. Dadurch habe sich die Verjährungsfrist zwar bis zum 31. Dezember 2011 verlängert, jedoch sei der gegenständliche erstinstanzliche Aufhebungsbescheid erst am 31. Mai 2012 erlassen worden. Zu diesem Zeitpunkt sei jedoch die Bemessungsverjährung (§ 207 Abs. 2 BAO, § 209 Abs. 1 BAO) bereits eingetreten. 14 Der Revisionswerber trägt wie im Beschwerdeverfahren vor, dass eine amtswegige Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2005 gemäß Paragraph 299, BAO wegen Verjährungseintritt nicht mehr möglich und daher gesetzwidrig sei. Die Einkommensteuer 2005 sei erstmals im Jahr 2010 festgesetzt worden. Dadurch habe sich die Verjährungsfrist zwar bis zum 31. Dezember 2011 verlängert, jedoch sei der gegenständliche erstinstanzliche Aufhebungsbescheid erst am 31. Mai 2012 erlassen worden. Zu diesem Zeitpunkt sei jedoch die Bemessungsverjährung (Paragraph 207, Absatz 2, BAO, Paragraph 209, Absatz eins, BAO) bereits eingetreten.

15 Dazu reicht es darauf zu verweisen, dass beim Revisionswerber im Jahr 2011 und damit innerhalb der gemäß § 209 Abs. 1 Satz 1 BAO verlängerten Verjährungsfrist eine abgabenbehördliche Prüfung betreffend u.a. das Jahr 2005 durchgeführt wurde. Aufgrund der Prüfung sind am 27. Dezember 2011 Wiederaufnahme- und ein Sachbescheid hinsichtlich der Einkommensteuer 2005 ergangen, wodurch sich die Verjährungsfrist bis zum 31. Dezember 2012 verlängert hat. Die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2005 gemäß § 299 BAO ist mit Bescheid vom 31. Mai 2012 erfolgt. Der Aufhebungsbescheid ist innerhalb der gemäß § 209 Abs. 1 Satz 2 BAO verlängerten Verjährungsfrist ergangen, weshalb sich die Rüge, eine amtswegige Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2005 gemäß § 299 BAO sei wegen des Eintritts der Verjährung nicht mehr möglich, als unberechtigt erweist. 15 Dazu reicht es darauf zu verweisen, dass beim Revisionswerber im Jahr 2011 und damit innerhalb der gemäß Paragraph 209, Absatz eins, Satz 1 BAO verlängerten Verjährungsfrist eine abgabenbehördliche Prüfung betreffend u.a. das Jahr 2005 durchgeführt wurde. Aufgrund der Prüfung sind am 27. Dezember 2011 Wiederaufnahme- und ein Sachbescheid hinsichtlich der Einkommensteuer 2005 ergangen, wodurch sich die Verjährungsfrist bis zum 31. Dezember 2012 verlängert hat. Die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2005 gemäß Paragraph 299, BAO ist mit Bescheid vom 31. Mai 2012 erfolgt. Der Aufhebungsbescheid ist innerhalb der gemäß Paragraph 209, Absatz eins, Satz 2 BAO verlängerten Verjährungsfrist ergangen, weshalb sich die Rüge, eine amtswegige Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2005 gemäß Paragraph 299, BAO sei wegen des Eintritts der Verjährung nicht mehr möglich, als unberechtigt erweist.

16 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.

17 Diesem Vorbringen ist zu entgegnen, dass das Gebäude mit dem Grund und Boden nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein einheitliches Wirtschaftsgut bildet (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 Revisionswerbers 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. 17 Diesem Vorbringen ist zu entgegnen, dass das Gebäude mit dem Grund und Boden nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein einheitliches Wirtschaftsgut bildet vergleiche , 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 vergleiche , VwGH vom 25. April 2013, 2010/15/0139). Mit dem Boden ist damit auch das Gebäude im Einzelunternehmen des Revisionswerbers verblieben. Solcherart waren allfällige stille Reserven dieser - gewillkürtes Betriebsvermögen des Einzelunternehmens darstellenden - Liegenschaft mit Übergang von der Gewinnermittlung nach Paragraph 5, EStG 1988 auf eine andere Gewinnermittlungsart zu erfassen. Dieser ist unstrittig erst im Jahr 2005 erfolgt.

18 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 Einbringungstichtag 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. 18 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 (Paragraph 5, BauRG). Eine solche Eintragung ist weder bis zum Einbringungstichtag 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 Artikel römisch drei, UmgrStG (im Wege eines Baurechts) auf die GmbH übergegangen ist.

19 Die Aufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Bei der Ermessensübung kommt dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine zentrale Bedeutung zu. In dem im Einkommen des Jahres 2005 zu erfassenden Übergangsgewinn wurden zunächst stille Reserven des gewillkürten Betriebsvermögens in Höhe von 574.402,12 EUR nicht erfasst. Es stößt daher auf keine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Bedenken, dass das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 27. Dezember 2011 gemäß § 299 BAO aufgehoben und das Bundesfinanzgericht die gegen den Aufhebungsbescheid gerichtete Beschwerde als unbegründet abgewiesen hat. 19 Die Aufhebung nach Paragraph 299, Absatz eins, BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Bei der Ermessensübung kommt dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine zentrale Bedeutung zu. In dem im Einkommen des Jahres 2005 zu erfassenden Übergangsgewinn wurden zunächst stille Reserven des gewillkürten Betriebsvermögens in Höhe von 574.402,12 EUR nicht erfasst. Es stößt daher auf keine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Bedenken, dass das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 27. Dezember 2011 gemäß Paragraph 299, BAO aufgehoben und das Bundesfinanzgericht die gegen den Aufhebungsbescheid gerichtete Beschwerde als unbegründet abgewiesen hat.

20 Die Revision erweist sich sohin als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen. 20 Die Revision erweist sich sohin als unbegründet und war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG abzuweisen.

21 Von der Durchführung der beantragten Verhandlung vor dem Verwaltungsgerichtshof konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden. 21 Von der Durchführung der beantragten Verhandlung vor dem Verwaltungsgerichtshof konnte gemäß Paragraph 39, Absatz 2, Ziffer 6, VwGG abgesehen werden.

22 Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet in den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014. 22 Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet in den Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

Wien, am 1. Juni 2017

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2017:RO2015150034.J00

Im RIS seit

19.07.2017

Zuletzt aktualisiert am

04.12.2017

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at