



**IM NAMEN DER REPUBLIK!**

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:

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

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

**Entscheidungsgründe:**

- 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.
- 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 € 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 € 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.

- 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 € 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 § 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 € ein im Jahr 2005 zu erfassender Übergangsgewinn von 540.495,72 € 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 € 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.
- 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.

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 Versicherungs- bzw. Haftungsfall des steuerlichen Vertreters darstelle, weshalb der Schaden letztlich von der Versicherung zu tragen sein werde. Dies werde im Übrigen auch durch die Ausführungen in der Beschwerde gegen den nach Aufhebung gemäß § 299 BAO ergangenen Einkommensteuerbescheid 2005 bestätigt, wonach „gerade der [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.

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.



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.

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.

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.
- 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 Einbringungsstichtag noch bis zum Abschluss des Einbringungsvertrages erfolgt, sodass ein Baurecht nicht Gegenstand der Einbringung gewesen sein kann. Schon deshalb ist es ausgeschlossen, dass ein Gebäude, das auf einem im Einzelunternehmen des Revisionswerbers verbliebenen Grundstück errichtet wurde, im Zuge der Einbringung gemäß Art. III UmgrStG (im Wege eines Baurechts) auf die GmbH übergegangen ist.
- 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 € 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.

- 20 Die Revision erweist sich sohin als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.
- 21 Von der Durchführung der beantragten Verhandlung vor dem Verwaltungsgerichtshof konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden.
- 22 Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet in den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

W i e n , am 1. Juni 2017

