

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R. in der Beschwerdesache YZ u. Mitges., vertreten durch die Fritz Wirtschaftstreuhand & Steuerberatungs GmbH, Roseggerstraße 10, 8670 Krieglach, über die Beschwerde vom 14. Jänner 2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 27. Dezember 2012, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2005 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit dem angefochtenen Bescheid wurden die im Jahr 2005 erzielten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 188 BAO iHv 141.862 € und die Aufteilung der Anteile an XY mit jeweils 70.931 € festgestellt. Diese Summe setzte sich - lt. "Beilage zur Erklärung Personengesellschaften 2005" - aus der *"Veräußerung Waldgrundstück und Milchkontingent 2005"* zusammen (130.834 € stehendes Holz plus 11.028 € Milchkontingent).

Die Beschwerdeführerin (Bf) hatte laut Übergabsvertrag vom 10. Februar 2005 ua. das Grundstück EZ20, KG 001, mit einer Waldfläche im Gesamtausmaß von 52,7340 Hektar sowie das Milchkontingent an der Z Molkerei Genossenschaft von YZ vulgo "WG" gegen Ausgedinge übertragen bekommen.

Mit Vertrag vom 22. Juli 2005 verkaufte die Bf einen Teil der genannten Liegenschaft (nämlich das mit Lageplan vom 1. Juli 2005 neu vermessene und 19,4154 ha große Grundstück mit dem auf diesem Grundstück stehenden Holz) zum Gesamtkaufpreis von insgesamt 245.029,35 € an die Agrargemeinschaft MG; ebenso wurde im Jahr 2005 das Milchkontingent um 18.852 € verkauft.

Wie aus der Beilage zur Feststellungserklärung sowie einem Schriftsatz vom 6. September 2011 hervorgeht, beantragte die Bf gegenständlichenfalls gemäß § 12 Abs. 1 EStG 1988 die Übertragung stiller Reserven aus der Veräußerung des Waldes und des Milchkontingentes auf die im Jahr 2005 angefallenen Errichtungskosten des Betriebsgebäudes (55.727,81 €), die Anschaffungskosten einer Kläranlage (13.348,27 €), eines VW Sharan (17.000 €), eines Traktors (26.000 €) und die Bildung einer Übertragungsrücklage gemäß § 12 Abs. 8 EStG 1988 in Höhe von 21.302,99 €.

Das Finanzamt hat im nunmehr angefochtenen Feststellungsbescheid 2005 vom 27. Dezember 2012 die Übertragung stiller Rücklagen (und die Bildung einer Übertragungsrücklage) als nicht zulässig erachtet, da die in § 12 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 normierte 7-Jahresfrist für die Zugehörigkeit der veräußerten Wirtschaftsgüter (des Waldgrundstückes und des Milchkontingentes) zum Anlagevermögen dieses Betriebes im Zeitpunkt der Veräußerung noch nicht vorgelegen sei:

So hätten nämlich im vorliegenden Fall die in Rede stehenden, von der Bf im Jahr 2005 veräußerten Wirtschaftsgüter *nicht einmal ein Jahr* zum Anlagevermögen *ihres* Betriebes gehört, da die Bf selbst das Grundstück mit Waldfläche im Gesamtausmaß von 52,734 ha sowie das Milchkontingent erst mit Übergabsvertrag vom 10. Februar 2005 übertragen bekommen hätte. Den Argumenten im Schreiben vom 6. September 2011 (unentgeltlicher Erwerb, Buchwertfortführung) könne deshalb nicht gefolgt werden, da es sich bei der Übertragung des Grundstückes nicht um eine **Gesamtrechtsnachfolge** im Erbwege sondern um eine Einzelrechtsnachfolge handle. Diesbezüglich stelle Fuchs in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 12, Tz 6 Abs. 6 fest: *"Wurde der Betrieb jedoch unentgeltlich im Wege der **Einzelrechtsnachfolge** erworben, beginnt die Frist frühestens mit dem Erwerb des Betriebes zu laufen, weil das veräußerte Wirtschaftsgut nicht vor diesem Zeitpunkt zum Anlagevermögen dieses Betriebes des Steuerpflichtigen gehört haben kann"*.

Dazu komme - so das Finanzamt weiter -, dass gemäß § 12 Abs. 4 EStG 1988 die Übertragung stiller Rücklagen nur von körperlichen Wirtschaftsgütern auf körperliche Wirtschaftsgüter oder von unkörperlichen Wirtschaftsgütern auf unkörperliche Wirtschaftsgüter zulässig sei, was auf die Veräußerung des *Milchkontingentes* nicht zutreffe (= *unkörperliches* Wirtschaftsgut, Anschaffungen lt. Aufstellung betreffen jedoch ausschließlich körperliche Wirtschaftsgüter).

In der dagegen gerichteten Berufung (nunmehr: Beschwerde) führt der steuerliche Vertreter der Bf ua. aus, dass im Falle der *unentgeltlichen* Übernahme eines Betriebes der Rechtsnachfolger gemäß § 6 Z 9a EStG 1988 die Buchwerte des bisherigen Betriebsinhabers zu übernehmen habe (sog. Buchwertfortführung).

In den EStR 2000 werde dazu unter Rz 3879 festgelegt, dass für die Berechnung der Behaltefrist im Falle der Buchwertfortführung lt. Rz 2531 ff der Richtlinien *"die Behaltefristen des Rechtsvorgängers weiterlaufen"* würden.

Die Rechtsvorgänger der Bf hätten nun den landwirtschaftlichen Betrieb im Jahr 1971 übernommen, weshalb als "Stichtag" für die Berechnung der Behaltefrist nicht der 10. Februar 2005 heranzuziehen wäre, sondern dieser bereits beim Rechtsvorgänger zu ermitteln sei. Da das verkaufte Waldgrundstück bereits im Jahr 1971 zum "WG" gehört habe, sei diesbezüglich die Behaltefrist jedenfalls erfüllt. Bezüglich des Milchkontingentes werde festgestellt, dass dieses bereits mehr als sieben Jahre im Besitz des Rechtsvorgängers gewesen sei, weshalb auch hier die Behaltefrist erfüllt sei. Da dieses unkörperliche Wirtschaftsgut mangels Kaufes eines unkörperlichen Wirtschaftsgutes eine Übertragung von stillen Reserven ausschließe, sei jedenfalls die Bildung einer Übertragungsrücklage gemäß § 12 Abs. 8 EStG 1988 zulässig.

In einem dem UFS (nunmehr: BFG) ergänzend vorgelegten Schreiben vom 11. März 2013 brachte der steuerliche Vertreter ua. noch vor, dass es nach Übernahme des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes durch die Bf deren *"erste Aufgabe"* gewesen wäre, den übernommenen Betrieb *"betriebswirtschaftlich zu beurteilen"*. So sei es vor allem notwendig gewesen, Investitionen zu tätigen - einerseits wegen der im Übertragungsvertrag festgelegten Verpflichtung des Ausgedingtes und andererseits zur zeitgemäßen Modernisierung des Betriebes.

Die Entscheidung und Umsetzung dieser notwendigen Aufgabe sei *"nach betriebswirtschaftlich Grundsätzen erfolgt, in dem man eine Finanzierung der notwendigen Investitionen durch Einsatz von Eigenkapital nutzt. Sofern Eigenkapital nicht vorhanden ist, hat der Unternehmer die Möglichkeit, durch Verkauf von Anlagevermögen Finanzierungskapital freizusetzen"*.

Eine GesbR werde steuerrechtlich als einheitlicher Betrieb betrachtet; es sei daher seitens der Bf die Fortführung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes mit den wesentlichen Betriebsgrundlagen der bisherigen Land- und Forstwirtschaft erfolgt.

Bei *wirtschaftlicher Betrachtungsweise* sei also - so die abschließenden Ausführungen des steuerlichen Vertreters - eine Gesamtrechtsnachfolge im Sinne des EStG gegeben, bei der die Übernehmer in sämtliche Rechte und Pflichten der Übergeber eingetreten seien. Es sei daher eine Buchwertfortführung im Sinne des § 6 Z 9a EStG gegeben und bei der Ermittlung der 7-Jahresfrist gemäß § 12 Abs. 3 EStG auch die Frist des/der Vorbesitzer mit zu berücksichtigen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Nach § 12 Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl. I 2004/57 können natürliche Personen stille Reserven (Abs. 2), die bei der Veräußerung von Anlagevermögen aufgedeckt werden, von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des im Wirtschaftsjahr der Veräußerung angeschafften oder hergestellten Anlagevermögens absetzen.

Nach Abs. 3 leg. cit. ist eine Übertragung ua. nur zulässig, wenn

1. das veräußerte Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Veräußerung mindestens sieben Jahre zum Anlagevermögen dieses Betriebes gehört hat [...].

§ 12 Abs. 4 leg. cit. normiert:

Eine Übertragung ist nur zulässig auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von

1. körperlichen Wirtschaftsgütern, wenn auch die stillen Reserven aus der Veräußerung von körperlichen Wirtschaftsgütern stammen,
2. unkörperlichen Wirtschaftsgütern, wenn auch die stillen Reserven aus der Veräußerung von unkörperlichen Wirtschaftsgütern stammen.

Im § 12 Abs. 8 leg. cit. schließlich ist normiert, dass stille Reserven im Jahr der Aufdeckung einer steuerfreien Rücklage (Übertragungsrücklage) zugeführt werden können, soweit eine Übertragung im selben Wirtschaftsjahr nicht erfolgt ist. Diese Rücklage ist gesondert auszuweisen. Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 kann ein Betrag in dieser Höhe steuerfrei belassen werden. Dieser Betrag ist in einem Verzeichnis auszuweisen, aus dem seine Verwendung ersichtlich ist.

Bei Personengesellschaften wie im gegenständlichen Fall sind die Gesellschafter, soweit es sich um natürliche Personen handelt, anspruchsberechtigt (*Kanduth-Kristen in Jakom*, EStG 2012, § 12 Rz 6).

Für die Lösung der gegenständlichen Streitfrage ist vorerst davon auszugehen, dass es sich bei der Regelung des § 12 Abs. 1 EStG 1988 um eine Gewinnermittlungsvorschrift handelt, die - wie alle solche Vorschriften und auch die anderen Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes über die Ermittlung des Einkommens - nur dazu dienen, die ziffernmäßige Feststellung jenes Betrages zu regeln, von dem die Höhe des gegen den *Steuerpflichtigen* geltend zu machenden Anspruches auf Einkommensteuer berechnet wird. Schon aus der Konstruktion des Einkommensteuerrechts, wonach immer nur eine bestimmte natürliche Person Steuerpflichtiger ist, folgt, dass durch begünstigte Vorschriften der Einkommensermittlung auch nur dieser Steuerpflichtige privilegiert werden soll (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 6.3.73, 200/73, ergangen zu dem inhaltlich identen § 6 Abs. 2 EStG 1967). Lasse man - so der VwGH weiter - den Fall der Gesamtrechtsnachfolge außer Betracht, so

folge daraus, dass auch die Begünstigung der steuerfreien Übertragung stiller Rücklagen auf andere Wirtschaftsgüter nur *dem* zu Teil werden könne, *"in dessen Person die vom Gesetz geforderten zeitlichen Voraussetzungen erfüllt sind"*: Das heißt, dass es selbst bei Identität der Betriebe *"nicht auf die Betriebszugehörigkeit allein, sondern entscheidend darauf ankommt, ob das Wirtschaftsgut durch diese Zeit demselben Steuerpflichtigen gehört hat"*.

Davon kann nun aber gegenständlichenfalls keine Rede sein, da im Zeitpunkt der Veräußerung der in Rede stehenden Wirtschaftsgüter (Waldgrundstück und Milchkontingent, Juli 2005) an dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb der Bf nur jene Personen beteiligt waren, die wenige Monate zuvor (Februar 2005) diesen Betrieb erworben hatten - und zwar im Wege der *Einzelrechtsnachfolge*:

Bei der Bf handelt es sich nämlich um eine Mitunternehmerschaft in Form einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts nach §§ 1175 ff ABGB, bei der eine "Übertragung von Vermögensgegenständen und Schulden auch im Zuge einer Neugründung einer Ges.b.R. nach § 1191 ABGB *nur im Wege der Einzelrechtsnachfolge* mittels der im Zivilrecht vorgesehenen Übertragungsakte möglich ist" (UFS vom 29. September 2005, RV/0902-L/02 und die dort zitierte Literatur; siehe grundsätzlich zur Gesamt- und Einzelrechtsnachfolge auch *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 12, Tz 29).

Daran vermag auch das Vorbringen des steuerlichen Vertreters der Bf im ergänzenden Schriftsatz vom 11. März 2013, wonach im gegenständlichen Fall bei *wirtschaftlicher Betrachtungsweise* sehr wohl von einer Gesamtrechtsnachfolge (mit den sich daran anknüpfenden steuerrechtlichen Folgen - Buchwertfortführung, Zusammenrechnung der Besitzzeiten) auszugehen sei und im Übrigen der Verkauf von Anlagevermögen auch aus betriebswirtschaftlicher Sicht (Vornahme von Modernisierungsmaßnahmen durch "Freisetzung von Finanzierungskapital") notwendig gewesen wäre, nichts zu ändern.

Dazu kommt ein weiterer grundsätzlicher Aspekt, der nach Auffassung des BFG die Zulässigkeit der Anwendung der Begünstigungsvorschrift scheitern lässt, nämlich jener, dass dies schon mit dem Sinn und Zweck der Begünstigungsbestimmung nicht in Einklang zu bringen wäre: § 12 setzt offenbar deshalb bestimmte Fristen, um zu vermeiden, dass durch § 12 EStG spekulative Geschäfte begünstigt werden; durch diese Fristen soll vor allem sichergestellt werden, dass die beim Steuerpflichtigen *"und zwar nur bei ihm"* während einer **längeren Zeit** eingetretene Wertsteigerung des Wirtschaftsgutes begünstigt (steuerfrei belassen) sein soll (vgl. VfGH 20.5.1983, B 33/80).

Diesem Postulat ("Begünstigung der während eines **längeren Zeitraumes** eingetretenen Wertsteigerung") ist jedenfalls dann nicht Genüge getan, wenn nur wenige Monate nach Erwerb des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes - nach erfolgter Teilung am 1. Juli 2005 - fast 37 % der erworbenen Grundstücksflächen (und des Milchkontingentes) wiederum veräußert worden sind - selbst dann nicht, wenn als Grund hierfür die Freisetzung von

Finanzierungskapital für betriebswirtschaftlich erforderliche Modernisierungsmaßnahmen genannt worden ist.

Abgesehen davon soll nicht unerwähnt bleiben, dass es bei Veräußerung eines wesentlichen Teiles des Altbestandes (37 %) eines Betriebes - kurze Zeit nach vorher erfolgter Teilung und Neuvermessung desselben - von einer, das Bejahen einer Gesamtrechtsnachfolge vorausgesetzten *Identität* des übernommenen und des nunmehr von den Rechtsnachfolgern (Bf) geführten land- und forstwirtschaftlichen Betriebes nicht gesprochen werden kann.

Auf Basis dieser Sach- und Rechtslage konnte dem Beschwerdebegehren daher kein Erfolg beschieden sein und hat sich eine Auseinandersetzung mit sämtlichen weiteren Vorbringen im bisherigen Verwaltungsverfahren erübrigt.

Es war daher - wie im Spruch ersichtlich - zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die gegenständliche Streitfrage, dass es bei der Berechnung der Fristen des § 12 Abs. 3 nicht auf die Zugehörigkeit des Wirtschaftsgutes zu einem bestimmten Betrieb allein ankommt, sondern entscheidend auch darauf, ob das Wirtschaftsgut während dieser Zeit demselben Steuerpflichtigen gehört hat, ist durch die höchstgerichtliche Judikatur (VwGH 6.3.1973, 200/73) bereits hinreichend geklärt.

Graz, am 18. Jänner 2019