

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke über die als Beschwerde weiterwirkende Berufung des ***[1]*** ***[2]***, ***[3]*** ***[4]***, ***[5]***, vertreten durch Stöger & Partner Wirtschaftstreuhand- und SteuerberatungsgmbH, 3580 Horn, Riedenburgstraße 3, im Beschwerdeverfahren auch durch Quintax, gerlich-fischer-kopp steuerberatungsgmbh, 5020 Salzburg, vom 13. 8. 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel, 3580 Horn, Schlossplatz 1, vom 14. 5. 2012 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008, Steuernummer 23 065/***[6]***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO in eingeschränktem Umfang Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzte Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Selbstanzeige

Mit Schriftsatz vom 12. 11. 2010 erstattete die steuerliche Vertretung Selbstanzeige wie folgt:

Selbstanzeige gem. §29 FinStrG

[2] OG St Nr 184/***[8]***-22

[7] ***[2]*** St Nr 064/***[9]***-02

[1] ***[2]*** St Nr 065/***[6]***-02

[10] ***[11]*** ***[12]*** GmbH (ehemals: St Nr 084/***[24]***-22)

...

Sehr geehrte Damen und Herren, Namens und Auftrags der o.a. Abgabepflichtigen erstatten wir hiermit

Selbstanzeige gem. § 29 FinStrG.

Sachverhalt:

*Mit Wirksamkeit zum 31.7.2008 wurden alle Betriebe der ***[10]*** ***[11]*** ***[12]***s GmbH (kurz: ***[10]***) unter Ausnutzung der Vorschriften des Umgründungssteuergesetzes auf mehrere Rechtsnachfolger abgespalten.*

*Der übrig bleibende Vermögensbestandteil der ***[10]*** war deren bebautes Grundstück inkl. des in den Jahren 2004-2007 errichteten Betriebsgebäudes. Gemäß Umwandlungsvertrag vom 01.12.2008 (Kopie anbei) sollte die ***[10]*** auf deren Gesellschafter ***[7]*** und ***[1]*** ***[2]***, welche hierdurch die ***[2]*** OG begründet haben, umgewandelt werden.*

*Irrtümlich wurden auch hierbei die begünstigenden Vorschriften des Umgründungssteuerrechtes angewendet, obwohl die ***[10]*** über keinen Betrieb mehr verfügt hat.*

*Als gemeinen Wert der o.a. bebauten Liegenschaft wird der Buchwert zum Stichtag 31.07.2008 EUR 1.822.238,05 angenommen, da Fertigstellung und Verkauf zeitnah erfolgt sind. Hieraus ergibt sich bei der ***[10]*** eine Umsatzsteuerverkürzung iHv. EUR 364.447,61 wobei anzumerken ist, dass diese Umsatzsteuer bei der ***[2]*** OG als Vorsteuer geltend gemacht werden kann. Folge dessen ist es summa summarum zu keiner Abgabenverkürzung gekommen.*

Im Übrigen erlauben wir uns den Hinweis, dass bzgl. der verkürzten Grunderwerbsteuer gleichfalls Anzeige beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern eingereicht worden ist (Kopie anbei).

Dem beigefügten Umwandlungsvertrag vom 1. 12. 2008 ist zum Vermögensübergang zu entnehmen:

V. Vermögensübergang

Mit dem Ablauf des Umwandlungsstichtages 31. Juli 2008 ist die übertragende Gesellschaft aufgelöst und ihr Vermögen als Ganzes im Weg der Gesamtrechtsnachfolge auf den Nachfolgerechtsträger übergegangen.

Das übertragene Vermögen besteht aus den Liegenschaften

*a) EZ. ***[13]*** Grundbuch ***[14]*** ***[4]*** mit den Grundstücken 126/1 Baufl. (Gebäude), Baufl. (befestigt), Baufl. (begrünt) und 126/2 Baufl. (begrünt) und*

*b) EZ. ***[15]*** Grundbuch ***[14]*** ***[4]*** mit den Grundstücken 128/1 Baufl. (Gebäude), Baufl. (begrünt), ***[4]*** ***[16]***, und 128/2 Baufl. (begrünt)*

sowie den damit in Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten und einem positiven Eigenkapital von € 907.846,34.

*Der Einheitswert der Liegenschaft EZ. ***[13]*** Grundbuch ***[14]*** ***[4]*** beträgt laut Einheitswertbescheid des Finanzamtes Waldviertel zum 01.01.2008, Aktenzeichen ***[17]***28/5, als Einfamilienhaus € 4651,06.*

*Der Einheitswert der Liegenschaft EZ. ***[15]*** Grundbuch ***[14]*** ***[4]*** beträgt laut Einheitswertbescheid des Finanzamtes Waldviertel zum 01.01.2008, Aktenzeichen ***[17]***29/3, als gemischt genutztes Grundstück€ 32.339,41.*

...

Außenprüfung

Bei der ***[2]*** OG als Rechtsnachfolgerin der ***[10]*** ***[11]*** ***[12]*** GmbH sowie bei ***[7]*** ***[2]*** und bei ***[1]*** ***[2]*** fand eine Außenprüfung durch die Großbetriebsprüfung Standort Ost statt.

Hinsichtlich des ***[1]*** ***[2]*** führt der gemäß § 150 BAO erstattete Bericht über die Außenprüfung vom 13. 4. 2012 unter anderem aus:

Tz. 8 Gesamtbetrag der Einkünfte

Unter Hinweis auf Punkte 1 der Niederschrift wird der Gesamtbetrag der Einkünfte wie folgt berichtet:

2008 €

Einkünfte aus selbständiger Arbeit: 59.277,36

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: 5.863,32

Gesamtbetrag der Einkünfte bisher: 65.140,68

Sonstige Einkünfte siehe Pkt. 1 der NS:

Einkünfte aus Veräußerung einer Beteiligung: 450.363,17

Gesamtbetrag der Einkünfte lt. Ap.: 515.503,85

Die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 7. 12. 2011 führt unter anderem aus:

Einkünfte gem. § 31 EStG

Ausgangspunkt

Gesellschaftsebene

*Die Umwandlung iSd UmwG 1996 der ***[10]*** ***[11]*** ***[12]*** GmbH, FN ... durch Umwandlungsvertrag vom 1.12.2008 rückwirkend auf den 31.7.2008 auf den Nachfolgerechtsträger ***[2]*** OG, FN ... unterliegt, mangels Vorliegen der steuerlichen Voraussetzungen (Betrieb), nicht § 7 UmgrStG. Auf Ebene der Gesellschaft ist der Liquidationsgewinn gem. § 20 KStG iVm § 19 KStG zu ermitteln.*

Beurteilung

Gesellschafterebene - Ermittlung des Abwicklungsguthaben gem. § 31 Abs. 3 EStG
*Auf Gesellschafterebene ist eine Umwandlung iS des UmwG 1996 außerhalb des UmgrStG der Norm des § 31 Abs. 2 Z 1 EStG unterworfen. Diese Norm erfasst den Untergang von Anteilen aufgrund der Auflösung oder Beendigung einer Körperschaft für sämtliche Beteiligte unabhängig vom Ausmaß ihrer Beteiligung. Als Einkünfte sind der Unterschiedsbetrag zwischen dem Abwicklungsguthaben einerseits und den Anschaffungskosten andererseits anzusetzen (§ 31 Abs. 3 EStG). In § 31 EStG ist eine dem § 20 KStG vergleichbare Rückwirkung nicht vorgesehen. In diesem Fall ist das Abwicklungsguthaben (§ 31 Abs. 3 EStG) in Höhe des Abwicklungsendvermögen iS § 20 Abs. 2 KStG anzusetzen. Es wird daher ein wertmäßiger Gleichklang zwischen dem Wert der Gesellschaft und dem Wert der Anteile an der Gesellschaft im umgründungssteuerlich bedingten Liquidationsfall unterstellt. Das Abwicklungsendvermögen der ***[10]*** ***[11]*** ***[12]*** GmbH, FN ... zum Umwandlungsstichtag 31.7.2008 wurde gem. § 20 Abs. 2 KStG wie folgt ermittelt:*

31.7.2008 / €

Umwandlungskapital gem. steuerlicher Umwandlungsbilanz: 907.846,34

Abwicklungsendvermögen = Abwicklungsguthaben (§ 31 EStG): 907.846,34

Abwicklungsguthaben für 50 % der Anteilsrechte: 453.923,17.

Die Anschaffungskosten der Gesellschafter für die Anteilsrechte

*Die steuerlichen Anschaffungskosten der Anteilsrechte des ***[7]*** ***[2]*** (50 % Gesellschafter) und des ***[1]*** ***[2]*** (50 % Gesellschafter) an der ***[10]*** ***[11]*** ***[12]*** GmbH, FN ... betragen jeweils € 35.600,85 (für 100 % der Anteilsrechte daher 71.201,70). Die steuerlichen Anschaffungskosten der Anteilsrechte sind sodann um die per 31.7.2008 erfolgten Abspaltungen gem. § 36 Abs. 2 Z 2 iVm § 20 Abs. 4 Z 3 UmgrSt zu korrigieren, um die steuerlich relevanten Anschaffungskosten gem. § 31 Abs. 3 EStG erhalten. Diese sind zur Ermittlung der Einkünfte gem. § 31 EStG 1988 dem Abwicklungsguthaben gegenüberzustellen.*

Spaltungsbedingte Korrektur der steuerlichen Anschaffungskosten

Für Abspaltungen auf eine oder mehrere Schwestergesellschaften ist für die Ermittlung des Beteiligungsansatzes auf Gesellschafterebene gem. § 36 Abs. 2 Z 2 iVm § 20 Abs. 4 Z 3 UmgrSt anzuwenden.

*Das Abstocken und Umstocken des Beteiligungsbuchwertes hat nach Verkehrswertverhältnissen des übertragen Vermögens zu erfolgen. Aus Vereinfachungsgründen wird im Schätzungswege - unter Berücksichtigung des Umstandes, dass das Restvermögen der ***[10]*** ***[11]*** ***[12]*** GmbH, FN ... keinen Firmenwert aufweist - festgestellt, dass die Anschaffungskosten für die Anteile an der ***[10]*** ***[11]*** ***[12]*** GmbH, FN ... im Zeitpunkt der Umwandlung (nach Abspaltungen) im Ausmaß von 10 % der Anschaffungskosten vor Abspaltungen anzusetzen sind.*

Einkünfte gem. § 31 EStG des Gesellschafters ***[1]*** ***[2]***

€

Abwicklungsguthaben: 453.923,17

- Steuerlicher Buchwert (10 % von 35.600,85) gerundet: -3.560,00

Einkünfte gem. § 31 EStG: 450.363,17

Anfall der § 31 EStG Einkünfte im Jahr 2008

Wie bereits angeführt sieht § 31 EStG keine Rückwirkung auf den Umgründungstichtag vor. Hinsichtlich der Wertermittlung des Abwicklungsguthabens wird dieses mit dem Wert des Abwicklungsendvermögens gem. § 20 KStG angesetzt (wertmäßige Rückwirkung). Der Umwandlungsvertrag wurde mit 1.12.2008 abgeschlossen und mit 23.12.2008 wurde die Umwandlung ins Firmenbuch eingetragen. Die Einkünfte gem. 31 EStG sind daher im Veranlagungszeitraum 2008 erzielt worden und auch zugeflossen.

Einkommensteuerbescheid 2008

Das Finanzamt erließ mit Datum 14. 5. 2012 einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008:

Einkommensteuerbescheid 2008

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2008

festgesetzt mit 140.403,03 €

Bisher war vorgeschrieben 24.105,34 €

Aufgrund der festgesetzten Abgabe und des bisher vorgeschriebenen Betrages ergibt sich eine Nachforderung

in Höhe von 116.297,69 €

Dieser Betrag ist am 2012-06-22 fällig. Den Betrag, der auf Ihr Abgabenkonto zu entrichten ist, entnehmen Sie bitte der beiliegenden Buchungsmitteilung.

Das Einkommen

im Jahr 2008 beträgt 515.403,85 €

Berechnung der Einkommensteuer		
Einkünfte aus selbständiger Arbeit		59.277,36 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		5.863,32 €
Sonstige Einkünfte Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen	450.363,17 €	450.363,17 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		515.503,85 €

Sonderausgaben		
Kirchenbeitrag		-100,00 €
Einkommen		515.403,85 €
Die Einkommensteuer für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt		
$(515.403,85 - 51.000,00) \times 0,5 + 17.085,00$		249.286,93 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		249.286,93 €
Steuer für den Durchschnittssteuersatz		249.286,93 €
Durchschnittssteuersatz $(249.286,93 / 515.403,85 \times 100)$		48,37 %
Durchschnittssteuersatz 48,37 % von	65.040,68	31.460,18 €
Hälftesteuersatz 24,19 % von	450.363,17	108.942,85 €
Einkommensteuer		140.403,03 €
Berechnung der Abgabennachforderung / Abgabengutschrift		
Festgesetzte Einkommensteuer		140.403,03 €
Bisher festgesetzte Einkommensteuer		-24.105,34 €
Abgabennachforderung		116.297,69 €

Eine Begründung ist nicht ersichtlich.

Berufung

Mit Schriftsatz vom 13. 8. 2012 erhob die im Spruch zweitangeführte steuerliche Vertretung Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 wie folgt:

Im Namen und im Auftrag unseres o. a. Mandanten (wir wurden per Vollmacht zur Einbringung der Berufung legitimiert. Die laufende steuerliche Vertretung des Mandanten, Kanzlei ... ist darüber informiert und deren Vertretung- und Zustellvollmacht bleibt unverändert in vollem Umfang aufrecht) bringen wir die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 14.05.2012, den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2008 vom 14.05.2012, beide fristverlängert mit Bescheid vom 18.07.2012 bis 15.08.2012, und somit innerhalb offener Frist ein und begründen dies wie folgt:

Sachverhaltsdarstellung:

Mit Stichtag 31.07.2008 wurde die ***[10]*** ***[11]*** ***[12]*** GmbH, FN ***[25]*** (kurz: GmbH) durch Umwandlungsvertrag vom 01.12.2008 in die ***[2]*** OG (FN ***[26]***) umgewandelt.

Die Umwandlung erfolgte aufgrund des Umstandes, dass in der GmbH vor der Umwandlung kein Betrieb mehr vorhanden war, außerhalb des Umgründungssteuergesetzes.

Das einzige Vermögen der GmbH war zu diesem Zeitpunkt die Liegenschaft EZ ***[3]***, ***[18]***, ***[5]***. Im Zeitpunkt der Umwandlung der GmbH war der einzige Zweck der GmbH die Vermietung der Liegenschaft.

Dies hat nach der herrschenden Meinung zufolge, dass es zur vollen oder anteiligen Liquidationsbesteuerung nach § 20 KStG 1988 und der Besteuerung sämtlicher Gesellschafter nach §§ 4,5 bzw. 30 oder 31 EStG kommt.

Nach der Erstellung der Umgründungsbilanzen und auch im Rahmen der Betriebsprüfung wurde bekannt, dass der Buchwert und der Verkehrswert der in der GmbH enthaltenen Liegenschaften weit auseinanderfallen. Die Bewertung der Hausbank betreffend der Liegenschaft ist weit niedriger als der Buchwert. Dies ergibt sich unter anderem aus der besonderen Lage der Liegenschaft.

Im Rahmen der Betriebsprüfung musste nun festgestellt werden, dass dieses Gutachten von Seiten der Bank nicht zur Verfügung gestellt wurde und es wurde daher im Laufe der Betriebsprüfung von einem allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Gutachter - Herrn ***[19]*** ***[20]*** - ein neues Gutachten über den Verkehrswert der Liegenschaft erstellt. Dieses Gutachten ist mit 29.03.2011 datiert.

Dieser kommt zwar nicht zu einem derart niedrigen Wert wie das Bankgutachten, dennoch ist gemäß seinem Gutachten der Verkehrswert der Liegenschaft weit unter dem ausgewiesenen Buchwert. Die wurde mehrfach während der Betriebsprüfung mitgeteilt, sowie entsprechende Unterlagen vorgelegt - seitens der BP jedoch nicht eingearbeitet.

Es wurden von uns nun die Bilanzen der Geschäftsjahre 2007 und 2008 und somit auch die Spaltungsbilanzen und die Umwandlungsbilanz korrigiert und die Anpassungen an den vom Gutachter festgestellten Wert vorgenommen.

Betriebsprüfung:

Zwischenbericht:

Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde im Rahmen eines Zwischenergebnisses der Betriebsprüfung eine Berechnung vom Finanzamt vorgelegt (undatiert), in der das Finanzamt die Ansicht vertritt, der Buchwert der Liegenschaft sei im Rahmen der Liquidationsbesteuerung um einen Betrag von EUR 176.120,86 zu erhöhen - um zu dieser Lösung zu kommen hat die Betriebsprüfung eine vereinfachte Verkehrswertvermittlung vorgenommen.

Dazu führt das Finanzamt aus:

„Bei der Ermittlung des Teilwertes gem. § 20 Abs. 2 Z 2 KStG der im Abwicklungsendvermögen befindlichen Wirtschaftsgüter (Liegenschaft) geht die Behörde davon aus, dass der Buchwert nicht dem Teilwert entspricht. IdZ hat die Behörde festgestellt, dass die geltend gemachte Abschreibung für den abnutzbaren Liegenschaftsteil (Kauf Grundstück 2004) "Gebäude" für den Zeitraum 2005-2008 in Summe € 176.120, 66 betrug.

Diese Verringerung des Wertes (Buchwert) der Liegenschaft durch Abschreibung spricht nicht dafür, dass der Buchwert der Liegenschaft dem Teilwert entspricht. Aus der Erfahrung des täglichen Lebens und typisierend für Liegenschaften führen die steuerlichen Abschreibungssätze (Nutzungsdauer iHV 33 Jahren) zu einer Reservenbildung, wodurch der Buchwert dem Teilwert nicht entspricht.

Weiters wird von der Behörde zur Ermittlung des Teilwertes einer Liegenschaft angeführt, dass die fiktiven Anschaffungsnebenkosten die beim Erwerb idR auftreten dem Buchwert zuzuschlagen sind, wenn das Gebäude durch die Gesellschaft errichtet wurde. Die fiktiven Anschaffungsnebenkosten fallen idR mit 10% des gemeinen Wertes bzw. Buchwertes an und sind, um zum Teilwert zu gelangen, auf den Buchwert aufzuschlagen. (vgl Keppert, ÖStZ 2007/417). Mit anderen Worten: der Teilwert der Liegenschaft als Bestandteil des Abwicklungsendvermögens, wurde mit € 74.962, 09 (Grund- und Boden) und mit € 1.923.396,62 (Gebäude) ermittelt. Aus der Differenz zwischen dem Buchwert iHV € 1.822.238,05 und Teilwert (Buchwert+Abschreibung) = 1.998.358, 71) der Liegenschaft zum Umgründungsstichtag (§ 20 Abs. 2 2. Satz KStG 1988) ergibt sich der Liquidationsgewinn iHV € 176. 120, 66. „

Unzweifelhaft geht das Finanzamt zu diesem Zeitpunkt davon aus, dass der Teilwert der Liegenschaft die stillen Reserven beinhaltet (gemeint ist vermutlich: gemeiner Wert = Verkehrswert), die nun im Rahmen der Liquidationsbesteuerung aufgedeckt werden und der Besteuerung im Rahmen der § 19 KStG in Verbindung mit § 20 KStG zur Anwendung kommen.

In Bezug auf die Ermittlung des gemeinen Wertes wurde aber im Rahmen der Betriebsprüfung das oben angeführte Gutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen vorgelegt.

Offenbar als Reaktion darauf hat nun das Finanzamt im Rahmen des Schlussprüfungsberichtes die Meinung in Bezug auf die eigene Wertermittlung geändert: Feststellungen im Schlussprüfungsbericht:

Aus dem Schlussprüfungsbericht ist nun folgendes zu entnehmen:

„Die anzuwendenden Gesetzesstellen bei Umgründungen, die nicht in den Anwendungsbereich des UmgrStG fallen sind die §§ 20 und 19 KStG, die für die Ermittlung des Liquidationsgewinnes maßgeblich sind.

Bei der Ermittlung des Teilwertes gem § 20 Abs. 2 Z 2 KStG der im Abwicklungsendvermögen befindlichen Wirtschaftsgüter (Liegenschaft) geht die

Behörde, wie auch das zu prüfende Unternehmen in der Selbstanzeige davon aus, dass der Buchwert dem Teilwert entspricht.

*Im Zuge des Verfahrens wurde vom geprüften Unternehmen ein Gutachten über die Ermittlung des Verkehrswertes der Liegenschaft in ***[18]*** vorgelegt in dem ein Wert von € 1,291.000,00 ermittelt wird. Der Wert wurde, wie am Ende des Gutachtens angeführt zum 29. 03. 2010 ermittelt. Auf Seite 3 wird allerdings vom Wert zum 31. 03. 2011 gesprochen. Ohne inhaltlich auf das Gutachten einzugehen, kann gesagt werden, dass es nicht geeignet ist, daraus Aussagen über den Wert zum 31.7.2008 zu treffen. In Anbetracht der Fertigstellung des Zubaus im April 2007, gibt es für die Ap keinen Anlass, von der Vermutung, dass der Teilwert dem Buchwert entspricht, abzurücken. Die Ap geht daher - wie oben erwähnt auch das geprüfte Unternehmen - in der Selbstanzeige, von einem Wert der Liegenschaft von € 1,822.236,05 aus."*

Anmerkung:

Zu diesen Feststellungen ist folgendes anzumerken:

Es ist richtig, dass Umgründungen, die nicht in den Anwendungsbereich des Umgründungssteuergesetzes fallen nach § 19 und 20 KStG zu beurteilen sind.

Der Verweis auf § 20 Abs. 2 Z 2 KStG ist unserer Ansicht nach aber unrichtig. Diese Gesetzesbestimmung gilt nur für die Fälle des § 20 Abs. 1 Ziffer 2 und 3 KStG namentlich Einbringen und Abspaltungen bzw. Zusammenschlüsse und Realteilung. Somit stützt sich das Finanzamt hier auf die falsche Bestimmung.

Für Umwandlungen außerhalb des Umgründungssteuergesetzes kommen § 20 Abs. 1 Z 1 in Verbindung mit § 20 Abs. 2 Z 1 KStG zur Anwendung.

Die entscheidende Frage für die Feststellung der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer der Gesellschafter ist, zu welchem Wert die Liegenschaft im Rahmen der Liquidationsbesteuerung bewertet werden muss.

Der Umstand, dass in der Selbstanzeige geschrieben wurde, der Buchwert entspräche dem Teilwert, kann in Anbetracht des vorliegenden Gutachtens eines gerichtlich beeideten Sachverständigen, keine Bedeutung zukommen - im Zeitpunkt der Erstellung der Selbstanzeige war das Gutachten ja noch nicht bekannt. Der Umstand, dass bei der Hausbank ein weiteres Bewertungsgutachten mit einem erheblich niedrigeren Wert vorhanden war, war dem Ersteller der Selbstanzeige ebenfalls nicht bekannt.

Rechtliche Würdigung:

Es ist zu klären, welche Rechtsfolge eine Umgründung, die nicht den Voraussetzungen des UmgrStG entspricht, nach sich zieht.

Die Bestimmung des § 20 KStG in der heutigen Form wurde 1989 im Gesetz aufgenommen. In der Regierungsvorlage finden sich folgende Erläuterungen (622 der Beilage zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XVII. GP) zu § 20 in der heutigen Fassung:

§20 entspricht mit kleinen sprachlichen Änderungen grundsätzlich dem § 19 KStG 1966. Im Abs 2 wird klargestellt, dass im Fall der Liquidationsbesteuerung eine vollständige Erfassung aller stillen Reserven einschließlich selbstgeschaffener unkörperlicher Wirtschaftsgüter und damit auch des Firmenwertes Platz zu greifen hat. Dies entspricht dem im ersten Satz des Abs 2 verankerten Grundsatz, da in der Gegenleistung der Gesamtwert des übertragenen Vermögens Ihren Ausdruck finden muss.

Dies ist im Zusammenhang mit dem gleichzeitig novellierte § 19 zu lesen - hier wird in den oben angeführten Erläuterungen angeführt:

In Abs 4 wird sichergestellt, dass in Fällen, in denen das Abwicklungs-Endvermögen nicht nur aus liquiden Mitteln besteht, der gemeine Wert der vorhandenen Wirtschaftsgüter anzusetzen ist, um die stillen Reserven erfassen zu können.

Aus diesen historischen Erläuterungen ist der Wille des Gesetzgebers klar abzulesen:

Bei Umgründungen die nicht dem Umgründungssteuerrecht unterliegen, sind die stillen Reserven (gemeint wohl auch stille Lasten) im Rahmen der Ermittlung des Abwicklungsendvermögens aufzudecken und der Besteuerung zu unterziehen. Die Bewertung hat zum gemeinen Wert (entspricht dem Verkehrswert) zu erfolgen.

Dieser wird gemäß § 10 Abs 2 Bewertungsgesetz 1955 (BewG) durch jenen Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen (ausgenommen ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse), zu berücksichtigen.

Das Gesetz geht bei der Ermittlung des gemeinen Wertes eines Wirtschaftsgutes nicht von tatsächlich erzielten Preisen aus, sondern leitet den gemeinen Wert aus dem Preis ab, der nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes erzielbar wäre und ist somit eine fiktive Größe (fiktiver Einzelveräußerungspreis).

Der Verwaltungsgerichtshof hat dazu im Erkenntnis vom 18. März 1997, 96/14/0075, die Auffassung vertreten, dass eine (fiktive) Veräußerung im Inland maßgeblich sei, zumal der Steuertatbestand im Inland verwirklicht werde.

Vgl auch: Hübner/Schwarzinger/Wiesner, Umgründungslexikon 2005:

Der gemeine Wert, also der Einzelverkaufspreis des Wirtschaftsgutes oder einer wirtschaftlichen Einheit, ist im Einkommensteuerrecht bei der Bewertung des Tausches und des Vermögens bei einer Betriebsaufgabe von Bedeutung.

Umgründungssteuerrechtlich ist der gemeine Wert daher in allen Fällen beachtlich, in denen bei Einbringungen eine wahlweise oder erzwungene Aufwertung Platz greift oder Art III UmgrStG mangels Vorliegens der Anwendungsvoraussetzungen nicht zum Zuge kommt. Maßgeblich ist in diesen Fällen der gemeine Wert der wirtschaftlichen Einheit.

§ 20 Abs. 1 Z 1 KStG verweist auf § 19 KStG. In § 19 ist die Liquidationsbesteuerung geregelt. Maßgeblich für die Besteuerung ist das Abwicklungs- Endvermögen (das ist

das zur Verteilung kommende Vermögen). § 19 Abs. 4 regelt für den Fall dass, wenn im Abwicklungsendvermögen nicht veräußerte Wirtschaftsgüter vorhanden sind, diese mit dem gemeinen Wert anzusetzen sind.

Abwicklungs-Anfangsvermögen

Beim Abwicklungs-Anfangsvermögen handelt es sich gem. § 19 Abs 5 erster Satz KStG um jenes Betriebsvermögen, welches am Schluss des der Auflösung vorangegangenen Wirtschaftsjahres nach den Vorschriften über die (steuerliche) Gewinnermittlung anzusetzen war. Das Abwicklungs-Anfangsvermögen ist daher das zu Buchwerten bewertete Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft nach Abzug der Verbindlichkeiten, der ausstehenden Einlagen auf das Nennkapital und der bilanziellen Verlustvorträge.

Abwicklungs-Endvermögen

Nach § 19 Abs 4 KStG ist das Abwicklungs-Endvermögen das zur Verteilung an die Gesellschafter kommende Vermögen. Da während der Abwicklung die Wirtschaftsgüter der Kapitalgesellschaft durch Verwertung in liquide Mittel verwandelt und sämtliche Verbindlichkeiten erfüllt werden sollen, handelt es sich beim Abwicklungs-Endvermögen um das nach Aufdeckung der stillen Reserven versilberte Vermögen der liquidierten Kapitalgesellschaft - das im Idealfall nur aus Geldwerten besteht. Das Abwicklungs-Endvermögen kann allerdings zum Teil oder zur Gänze auch aus Sachwerten bestehen.

Als Sachwerte kommen dabei sowohl alle materiellen, als auch alle immateriellen Wirtschaftsgüter in Betracht, die mit dem gemeinen Wert im Zeitpunkt der Sachauskehr in das Abwicklungs- Endvermögen aufzunehmen sind (vgl. Bertl/ Eberhartinger/ Egger/Kalss/ Lang /Novwotny/Rieger/Schuch/Staringer in Sonderbilanzen bei Umgründungen, Hristov s. 173 ff)

§ 19 regelt bloß die ertragsteuerlichen Folgen der Liquidation auf Ebene der Kapitalgesellschaft und sagt nichts über die Rechtsfolgen auf Ebene der Gesellschafter aus. Beim Untergang der Beteiligung an der liquidierten Kapitalgesellschaft handelt es sich um einen Vorgang, der sowohl Elemente der Veräußerung, als auch einer Dividende und einer Einlagenrückzahlung bzw. Kapitalherabsetzung enthält und bei dem die Gegenleistung für die untergehende Beteiligung im (anteiligen) ausgekehrten versilberten oder - bei einer Sachauskehr - im nicht versilberten, aber dennoch ausgekehrten anteiligen Vermögen der untergegangenen Kapitalgesellschaft besteht.

Im Zuge einer Umgründung einer Kapitalgesellschaft durch Verschmelzung, Umwandlung oder Aufspaltung, kann es - sofern wie in unserem Fall das UmgrStG nicht zur Anwendung kommt - grundsätzlich zur steuerlichen Erfassung der stillen Reserven auf Ebene der übertragenden Gesellschaft sowie ihrer Gesellschafter kommen. Die Besteuerung dieser Tatbestände ist in § 20 KStG geregelt, wobei der in Abs 1 Z1 KStG einen Verweis auf die Liquidationsbesteuerung nach § 19 KStG enthält. Das KStG betrachtet daher die oa Umgründungsformen als Liquidation der übertragenden Kapitalgesellschaft, weswegen auch von liquidationsähnlichen Umgründungen gesprochen werden kann.

Auswirkung auf Gesellschaftsebene

Hinsichtlich der Bewertung des Umgründungs-Endvermögens unterscheidet § 20 Abs 2 KStG ob bei den in § 20 Abs 1 KStG genannten liquidationsähnlichen Umgründungsformen eine Gegenleistung vorliegt oder nicht. Wird eine Gegenleistung gewährt, so hat gem. § 20 Abs 2 Z 1 2. TS KStG für Zwecke der Umgründungsgewinnermittlung eine Gegenüberstellung von Umgründungs-Anfangsvermögen nach § 19 Abs 5 KStG und der für dieses übertragenen Vermögen gewährte Gegenleistung stattzufinden. Die Gegenleistung tritt daher an die Stelle des sonst bei einer bloßen Liquidation zur Bewertung herangezogenen Abwicklungs-Endvermögens = gemeiner Wert.

Bei der errichtenden Umwandlung wird sodann im 2. Schritt der gemeine Wert des Abwicklungs-Endvermögens zum "neuen" Teilwert der an der durch Umwandlung errichteten Mitunternehmerschaft gewährten Anteile (AK auf Gesellschafterebene).

Teilwert ist nach der Definition des § 6 Z 1 EStG jener Wert, den der Erwerber des gesamten Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde, wenn er den Betrieb fortgeführt (Going-Concern) - vgl Jakom/Laudacher EStG § 6 RZ 37ff. Er wird durch zwei Größen bestimmt: Zu ermitteln ist der geschätzte Gesamtkaufpreis durch einen fiktiven Käufer und die auf die einzelnen Wirtschaftsgüter entfallenden Anteile (VwGH 24.2.92, 90/15/0095). Da der Teilwert in der Regel den beizulegenden Wert nach § 204 Abs. 2 UGB entspricht, ist auf § 201 Abs. 2 Z 1 UGB zu verweisen, wonach von der Fortführung des Betriebes ausgegangen wird, solange dem nicht tatsächlich oder rechtlich Gründe entgegenstehen. Bei der Anschaffung von Wirtschaftsgütern ist nicht auf deren Erwerb durch einen fiktiven Käufer, sondern auf den Wert innerhalb des Gesamtpreises abzustellen.

Wertermittlung: der Teilwert ist ein objektiver Wert bei dem subjektive Umstände unmaßgeblich sind, persönliche Verhältnisse werden nicht berücksichtigt. Er beruht auf der allgemeinen Verkehrsauffassung, wie sie sich in der Marktlage am jeweiligen Stichtag ihren Ausdruck findet. Der Betriebsinhaber wird als fiktiver Verkäufer angesehen. Maßgeblich sind die Verhältnisse im Stichtag, die bis zur Bilanzerstellung gewonnenen Erkenntnisse sind zu berücksichtigen (VwGH 13.12.95, 92/13/0081).

Gemäß § 6 Z 1 EStG besteht ein Wahlrecht auf die Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert - dies ist jedoch in Verbindung mit § 204 UGB zu sehen. Diese Regelung sieht eine zwingende Abwertung vor. Das steuerliche Wahlrecht wird durch die unternehmensrechtliche Abschreibungsverpflichtung eingeschränkt bzw. übersteuert, da grundsätzlich das Maßgeblichkeitsprinzip gilt (vgl. Wiener Kommentar zum UGB, RLG, 17. Lfg. Urnik/Urtz § 204 Rz 27).

Die Rechtsprechung lässt aber nicht nur mehrere Bewertungsverfahren zu (z.B. in VwGH 13.12.1995 Strich 92/13/0081), und anerkennt einen Mittelwert aus Substanz- und Ertragswert insbesondere z.B. bei einem Entnahmevergang (siehe VwGH 25.10.95, 93/15/0119).

Bei Grund und Boden kann der Teilwert durch eine Verkehrswert Ermittlung festgestellt werden, adaptiert um die fiktiven Anschaffungsnebenkosten (Herbst/Eichwalder Taxlex 10,49).

In den Teilwert für bebauten Grund und Boden sind die Werte von Grund, Boden und Gebäude mit einzuziehen, so dass sich bewährte Schwankungen innerhalb dieser Positionen ausgleichen können (VwGH 22. 9.92, 88/14/00 88, bestätigt in VwGH 18. Dezember 01, 98/0019).

Auswirkungen auf Ebene des Gesellschafters :

§20 KStG regelt einzig die ertragssteuerlichen Folgen auf Ebene der übertragenden Gesellschaft. Eine Aussage über die Rechtsfolgen auf Ebene der Gesellschafter ist jedoch darin nicht enthalten. Es ist allerdings strittig, ob der veräußerungsähnliche Akt der Umgründung nach § 20 Abs 1 Z 1 KStG eher als Tausch oder - wie auf Ebene der Gesellschaft - als Liquidation zu qualifizieren ist.

*Die Gesellschafter ***[1]*** und ***[7]*** ***[2]*** haben die Anteile an der GmbH im Privatvermögen gehalten, es können daher für die steuerliche Erfassung des Umgründungsgewinnes im Zuge der Liquidation grundsätzlich die Tatbestände der §§ 30 EStG (Spekulationsgeschäfte) und 31 EStG (Veräußerung von Beteiligungen) zur Anwendung kommen, § 30 scheidet jedoch auf Grund des Sachverhaltes von vornherein aus.*

Beim Tausch von Anteilen an der übertragenden Gesellschaft gegen Anteile an der übernehmenden Gesellschaft handelt es sich aufgrund des äußerst weiten Wortlauts des § 31 Abs 2 Z1 um eine Liquidation des Anteils an der übertragenden Gesellschaft, verbunden mit einer Sachauskehr des Umgründungs-Endvermögens an die Gesellschafter und anschließender (Wieder-) Einlage gem. § 4 Abs 12 EStG dieses ausgekehrten Umgründungs-Endvermögens in die übernehmende Gesellschaft. Diese Unterscheidung hat insbesondere für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns Bedeutung, weil bei einem Tausch gem. § 6 Z 14 iVm § 31 Abs 7 EStG als Gegenleistung für den Tausch der Anteile an der übertragenden Gesellschaft der gemeine Wert dieser hingegebenen Anteile anzusehen ist. Als Veräußerungsgewinn ist somit der Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert der hingegebenen Anteile und den Anschaffungskosten bzw. Buchwert heranzuziehen. Betrachtet man diese Vorgänge jedoch als Liquidation, so ist die Gegenleistung für den Untergang dieser Anteile mit dem Umgründungs-Endvermögen bzw. Abwicklungsguthaben anzusetzen. Dieses ist wiederum gem. §§ 20 Abs 2 Z1 iVm § 19 Abs 4 KSt mit dem gemeinen Wert der gewährten und in Anteilen an der übernehmenden Gesellschaft bestehenden Gegenleistung zu bewerten, weil es sich dabei um das Umgründungs-Endvermögen der übertragenden Körperschaft handelt.

Wert der erhaltenen Anteile

Nach den erfolgten Umgründungen wurde uns von den Mandanten bekannt gegeben, dass der Verkehrswert der Liegenschaft aufgrund der besonderen Lage weit unter dem Buchwert der Liegenschaft liegt. Es liegt ein Gutachten seitens der kreditgewährenden

Bank vor, welches jedoch nicht herausgegeben werde. Der uns daraus bekannt gegebene Betrag liegt erheblich unter dem Verkehrswertgutachten, welches im Zuge der Betriebsprüfung beauftragt und erstellt worden ist.

Der Wert im Bankgutachten hätte zur Folge, dass es zu gar keiner Liquidationsbesteuerung unserer Mandanten kommen würde; dieses Gutachten liegt uns aber nicht im Detail vor, lediglich das Verkehrswertgutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen, auf welches sich die nunmehrige Wertermittlung stützt.

Rechtliche Würdigung

*Wie bereits oben ausgeführt, hat unser Mandant durch die (errichtende) Umwandlung außerhalb des Umgründungssteuergesetzes die Anteile an der ***[2]*** OG im Tausch gegen seine Anteile an der Kapitalgesellschaft erhalten.*

Es kommt nun zu einer Besteuerung nach § 31 Abs 2 Z 1 EStG iVm § 20 Abs 2 Z 1 iVm § 19 Abs 4 KStG.

Es wird, wie aus der beiliegenden Umwandlungsbilanz ersichtlich ist, im Wesentlichen eine Liegenschaft mit Verbindlichkeiten übernommen - unabhängig von der Frage, ob die Abwertung der Liegenschaft auf Grund der vorliegenden Gutachten im Kalenderjahr 2007 in der GmbH zu erfolgen hat (diesbezüglich wurde eine Berufung gegen den KÖST-Bescheid 2007 gleichzeitig eingebracht), oder ob dies im Rahmen der Umwandlungsbilanz erfolgen muss. Es ist für die Auswirkung auf die Einkommensteuer unseres Mandanten nur zu klären, was als Bemessungsgrundlage für die Besteuerung nach § 31 heranzuziehen ist und wie diese zum Stichtag der Umwandlung (31.07.2008) zu bewerten ist.

Auf Grund des vorliegenden Gutachtens des gerichtlich beeideten Sachverständigen und des Umstandes, dass es über den Verkehrswert der Liegenschaft noch weitere Gutachten gibt, die diesen Wert bestätigen (bzw. sogar noch unterschreiten), ist davon auszugehen, dass der Verkehrswert der Liegenschaft rd. € 1.291.000 beträgt.

Somit ändert sich die Bemessungsgrundlage für die Besteuerung wie folgt:

- 1.) Bemessungsgrundlage gem. Betriebsprüfung (EK): € 907.846,34*
- 2.) Buchwert des Gebäudes: € 1.822.238,00*
- 3.) Verkehrswert des Gebäudes: €-1.211.705,88 €-610.532,12*
- 4.) Korrigierte Bemessungsgrundlage € 297.314,17*

Davon sind bei unserem o.a. Mandanten 50 % = € 148.657,09 mit dem Durchschnittsteuersatz von € 24,19% zu besteuern. Es ergibt sich somit eine Nachzahlung in Höhe von EUR 35.960,15.

Conclusio

Abschließend muss festgehalten werden, dass die Behörde nicht nur von einer falschen Gesetzesbestimmung ausgegangen ist, sondern auch unterstellt hat, dass die Entnahme

im Rahmen der Liquidationsbesteuerung nicht zum Verkehrswert erfolgt, sondern zum Buchwert, was aber unrichtig ist - wie wir bereits oben umfassend ausgeführt haben.

Aussetzung der Einhebung

...

Weiters beantragen wir eine mündliche Verhandlung.

Wir ersuchen höflichst, unserer Berufung aufgrund der o.a. Ausführungen stattzugeben.

Für weitere Nachweise und Unterlagen stehen wir Ihnen jederzeit gerne zur Verfügung.

...

Anlagen:

1. Korrigierte Umwandlungs-/Spaltungsbilanz zum 31.07.2008 mit einem korrigierten Umwandlungs-/Spaltungskapital

*2. Verkehrswertgutachten ***[19]*** ***[20]*** MSc vom 29.03.2011*

Stellungnahme der Großbetriebsprüfung vom 9. 11. 2012

Die Großbetriebsprüfung gab hierzu am 9. 11. 2012 folgende Stellungnahme ab:

*Die Berufung richtet sich offensichtlich gegen die Höhe des von der Ap festgestellten Abwicklungsguthaben gem. § 31 EStG vor dem BudBG 2011. Das Abwicklungsguthaben ist, wie in der NS erläutert, in Höhe des Abwicklungs-Endvermögens anzusetzen. Beim Abwicklungs-Endvermögen wurde von der Ap davon ausgegangen, dass der Teilwert der Liegenschaft ***[18]*** der ***[10]*** ***[11]*** ***[12]*** GmbH dem Buchwert entspricht.*

Begründet wird dies von der Ap damit, dass, wie auch ursprünglich die Berufungswerberin, von der für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens von der Rechtsprechung entwickelten Teilwertvermutung ausgegangen werden muss, d.h. der Teilwert den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern vermindert um die AfA, entspricht. Je kürzer der Abstand zwischen der Anschaffung bzw. Herstellung und dem Bilanzstichtag ist umso stärker ist diese Teilwertvermutung (VwGH 10.9.1998, 93/15/0051).

Da das berufungsgegenständliche Gebäude erst 2007 (Fertigstellungsanzeige vom 3.5.2007) fertiggestellt wurde, sind die Anforderungen an einen Nachweis der Minderung des Teilwertes sehr hoch. Eine Fehlmaßnahme, also das Hervortreten von Umständen objektiver Natur, welche die Anschaffungs- oder Herstellungskosten als überhöht erscheinen lassen, wird von der Berufungswerberin nicht behauptet und ist auch von der Ap nicht zu erkennen. Ein Gutachten über den Verkehrswert der zum abnutzbaren Anlagevermögen zählenden Liegenschaft wird jedenfalls keine ausreichende Grundlage für die beantragte Teilwertabschreibung sein, wenn nicht schon der Erwerb des Wirtschaftsgutes als Fehlinvestition angesehen werden kann (VwGH 26.7. 2006. 2006/14/0016). Da die zuletzt genannte Voraussetzung nicht erfüllt ist, kann das der Ap

vorgelegte Privatgutachten über den Verkehrswert der Liegenschaft unter Bedachtnahme auf die VwGH-Judikatur keinerlei Beweiskraft haben.

Nochmals ist aber darauf hinzuweisen, dass ein Gutachten zu einem Stichtag des Jahres 2010 oder 2011 nicht geeignet ist, Aussagen über den Wert zum 31.12.2007 zu treffen.

Darüber hinaus ist auch entscheidend für den Abgabepflichtige darzutun, welche wesentlichen Umstände eingetreten sind, die die Annahme rechtfertigen, dass der Teilwert in einem ganz bestimmten Wirtschaftsjahr voraussichtlich dauerhaft unter den Buchwert gesunken ist (VwGH 22.10.2002, 96/14/0106). Selbst wenn ein Gutachten über den Verkehrswert der Liegenschaft zum 31.12.2007 erstellt worden wäre, so rechtfertigt das für sich gesehen noch nicht die Annahme, dass die Liegenschaft in eben diesem Wirtschaftsjahr eine über das erhebliche Ausmaß hinausgehende Werteinbuße erfahren hat (UFS, RV /0158-1/03).

Für die Ap war nicht ersichtlich, welches wertbeeinflussende Ereignis zum Bilanzstichtag 31.12.2007 eingetreten ist.

Von der Ap wird daher beantragt, die Berufung vollinhaltlich abzuweisen.

Gegenäußerung vom 17. 1. 2013

Die steuerliche Vertretung erstattete am 17. 1. 2013 folgende Gegenäußerung zur Stellungnahme der Großbetriebsprüfung vom 9. 11. 2012:

Die Stellungnahme der GBP nimmt überhaupt keinen Bezug auf unsere Berufung, insbesondere zur Frage welcher Wert im Rahmen der Bewertung des Umwandlungs-Endvermögens heranzuziehen ist. Diese Frage wurde in unserer Berufung mehr als ausführlich erläutert. Hier ist unserer Ansicht nach der Verkehrswert anzusetzen (siehe die diesbezüglichen Gesetzesstellen); dieser wurde durch ein Gutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen ermittelt.

*Im Rahmen der Betriebsprüfung hat die GBP auch bereits Berechnungen vorgelegt, in denen unsere Rechtsmeinung geteilt wurde und im Rahmen einer Vorbesprechung sogar eine Aufwertung der Liegenschaft auf den vermeintlichen VKW vorgenommen, und damit für die Berechnung des Abwicklungsendvermögens nicht den Buchwert herangezogen, sondern den VKW. Auf die offensichtlichen wertmindernden Faktoren (Bürogebäude in ^{***}[18]^{***}) - die insbesondere hier auch ohne Sachverständigengutachten leicht nachzuvollziehen sind - wurde nicht Bezug genommen.*

Im umgekehrten Fall, wenn das Sachverständigengutachten einen Wert weit über dem Buchwert festgestellt hätte, würde man seitens der GBP mit Sicherheit nicht auf der Formel verharren "Teilwert=Buchwert", sondern würde ausführen, dass der Verkehrswert heranzuzuziehen ist, da der Bewertung des Umwandlungs-Endvermögens eine Liquidationsbesteuerung zugrunde zu legen ist und hier die Wertänderungen an Grund und Boden berücksichtigt werden müssen. Das Finanzamt hätte Zugriff auf die

Kaufpreise der Umgebung und könnte über Vergleichswerte leicht feststellen ob die Bewertung ortsüblich ist.

Warum ein Gutachten nicht rückwirkend erstellt werden kann, wurde ebenfalls nicht erläutert. Es finden sich in der Literatur keine Hinweise, dass dies nicht möglich sein soll.

Die in der Stellungnahme zitierten Erkenntnisse befassen sich nur mit der Frage einer Teilwertabschreibung, nicht jedoch mit der Frage der Bewertung eines Umwandlungs-Endvermögens. Somit sind aus diesen keine neuen rechtlichen Erkenntnisse zu gewinnen.

Wir verweisen in diesem Zusammenhang noch einmal auf die umfangreichen Vorbringen im Rahmen der Berufung und bitten daher unserer Berufung in vollem Umfang statt zu geben.

Vorlage

Mit Bericht vom 23. 1. 2013 legte das Finanzamt die Berufung ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen dem Unabhängigen Finanzsenat als damalige Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor, ohne inhaltlich auf die Berufung und die Gegenäußerung näher einzugehen.

Erörterung der Sach- und Rechtslage

Am 8. 8. 2018 fand eine Erörterung der Sach- und Rechtslage gemäß § 269 Abs. 3 BAO des Gerichts mit den Parteienvertretern in den Beschwerdeverfahren ^{***[2]***} OG (KSt 2007 und 2008), ^{***[7]***} ^{***[2]***} (ESt 2008) und ^{***[1]***} ^{***[2]***} (ESt 2008) statt.

Einzigster Streitpunkt in den drei Beschwerdeverfahren sei der Wert des bebauten Betriebsgrundstücks der vormaligen ^{***[10]***} ^{***[11]***} ^{***[12]***} GmbH in ^{***[4]***}.

Einvernehmen bestand darüber, dass strittig sei

- a) in Bezug auf den Körperschaftsteuerbescheid 2007 der Teilwert zum 31. 12. 2007 und
- b) in Bezug auf die beiden Einkommensteuerbescheide 2008 der gemeine Wert zum 31. 7. 2008.

Bislang einziges Beweismittel sei ein Sachverständigengutachten vom 29. 3. 2010, das zum Stichtag 29. 3. 2010 (Punkt 3, letzter Absatz; die Angabe 29. 3. 2011 im 3. Absatz ist ein Schreibfehler) einen Verkehrswert von 1.291.000 € ausweist.

Einvernehmen wurde darüber erzielt, dass in den Einkommensteuerverfahren der gemeine Wert des Grundstücks zum 31. 7. 2008 anhand einer Ergänzung des bisherigen Sachverständigengutachtens in Bezug auf diesen Stichtag zu ermitteln sei. Entsprechend dem festgestellten Wert des Grundstücks wäre die Bemessungsgrundlage 2007 für die Besteuerung gemäß § 31 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 i. V. m. § 20 Abs. 2 Z 1 KStG 1988

i. V. m. § 19 Abs. 4 KStG 1988 auf Gesellschafterebene (***[7]*** und ***[1]*** ***[2]***) anzupassen.

Hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2007 und 2008 (***[2]*** OG) werden die Beschwerden zurückgenommen werden.

Sollten keine Bedenken gegen die Gutachtensergänzung und daher kein Bedarf für eine mündliche Verhandlung bestehen, könnten die mündlichen Verhandlungen entfallen.

Die Vorlage des Ergänzungsgutachtens werde innerhalb der nächsten drei Monate erfolgen.

Ergänzungsgutachten

Nach einer unfallbedingten Verzögerung übermittelte die im Rechtsmittelverfahren einschreitende steuerliche Vertretung am 9. 11. 2018 ein Ergänzungsgutachten von ***[19]*** ***[20]*** Msc, allgemein beeideter und zertifizierter Sachverständiger für die Fachgruppe Immobilien, vom 18. 9. 2018.

Auf Grundlage des vorangehenden Gutachtens aus eigener Tätigkeit ... teilen wir Ihnen für den Bewertungsstichtag 31.07.2008 folgenden Verkehrswert der Liegenschaft mit:

1.312,000,00 lastenfrei

Sollte die Immobilie mit Inrechnungstellung von 20 % Umsatzsteuer verwertet werden, so ist die Umsatzsteuer dem ermittelten Wert hinzuzurechnen.

Bodenwerte:

Üblicherweise werden Freigrundpreise aus Vergleichswerten abgeleitet. Zum Vergleich sind Grundstücke geeignet, die In den wesentlichen wertbeeinflussenden Merkmalen weitestgehend Übereinstimmung aufweisen. Dabei sind Vergleichspreise, die älter als ca. 4 Jahre sind, auszuschneiden. Zum Vergleich eignen sich auch Grundstücke, die nicht im selben Gemeindegebiet liegen, sondern eine vergleichbare Lage aufweisen.

*EZ ***[15]****

Grundfläche: 1.857 m²

Preis per m² nach dem Vergleichswerten: 1857 X 15,-= 27.855,--

*EZ ***[13]****

Grundfläche: 668 m²

Preis per m² nach dem Vergleichswerten: 668 X 15,-= 10.200,--

ergibt Bodenwert gesamt: 37.875,--

Gebäudewert:

Nettonutzfläche:	
Erdgeschoß Altbau	95,63 m²
Erdgeschoß Neubau	250,81 m²
Obergeschoß Altbau	105,38 m²
Obergeschoß Neubau	260,18 m²
Dachgeschoß	55,17 m²
Preis pro m² Altbau	2.600,00
Preis pro m² Neubau	2.800,00
Ergibt Zwischensumme:	1.953.398,00
Fertigstellungsgrad 100 %	
Neuherstellungswert	1.953.398,00
- rückgestauter Erhaltungsaufwand ³	0,00
- verlorener Bauaufwand ⁴ 10 %	195.339,80
- lineare Wertminderung ⁵ 5,00 %	97.669,90
Bauwert Geschäftshaus	1.660.388,30

Ergibt Bauwert Geschäftshaus: 1.660.388,30

Sachwert

Grundstückswert	37.875,00
Bürogebäude	1.660.388,30
+ Außenanlagen ⁶ 6 %	99.623,30
Sachwert der Liegenschaft	1.797.886,60

Sachwert der Liegenschaft gerundet 1.798.000,00

Ertragswert

Jahresrohertrag	
Gesamtliegenschaft ⁷	82.822,80
<u>Summe</u>	
- Verwaltungskosten 5 %	4.141,14
- Mietausfallwagnis 3 %	2.484,68
- Instandhaltungskosten 1 %	828,23
Liegenschaftsreinertrag	75.368,75
- Verzinsung des Bodenwertes ⁸	2.461,88
<u>x Vervielfältiger⁹</u>	15,26
Gebäudeertragswert	1.112.558,84
<u>- rückgestauter Erhaltungsaufwand¹⁰</u>	0,00
Bauwert	1.112.558,84
<u>+ Bodenwert</u>	37.875,00
Ertragswert der Liegenschaft	1.150.433,84

Ergibt Ertragswert von gerundet 1.150.000,00

Verkehrswert

Gewichtung Sachwert - Ertragswert

Sachwert 1.798.000,00

Ertragswert 1.150.000,00

Gewichtung 1:3 1.312.000,00

ergibt Verkehrswert 1.312.000,00

Der errechnete Verkehrswert spiegelt die Gegebenheiten am Markt wieder und bedarf keiner Anpassung.

Äußerung des Finanzamts

Das Finanzamt gab hierauf am 20. 12. 2018 der im Rechtsmittelverfahren einschreitenden steuerlichen Vertretung folgende seiner Ansicht nach nunmehr zutreffende Besteuerungsgrundlagen bekannt:

Umwandlungskapital lt Umw.bilanz 31.07.2008: 907.846,34

Buchwert des Gebäudes: 1.822.238,00

Verkehrswert des Gebäudes: -1.312.000,00

Gebäude: -510.238,00

Bemessungsgrundlage: 397.608,34

*50% ***[2]*** ***[1]***: 198.804,17 (KZ 802)*

*50% ***[2]*** ***[7]***: 198.804,17 (KZ 802)*

Zurückname des Antrags auf mündliche Verhandlung

Mit Telefax vom 9. 4. 2019 zog die zweitangeführte steuerliche Vertretung namens ihres Mandanten den Antrag auf mündliche Verhandlung zurück.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Mit Wirksamkeit zum 31. 7. 2008 wurden alle Betriebe der früheren ***[10]*** ***[11]*** ***[12]***s GmbH (kurz: ***[10]***) unter Ausnutzung der Vorschriften des Umgründungssteuergesetzes auf mehrere Rechtsnachfolger abgespalten.

Der übrig bleibende Vermögensbestandteil der ***[10]*** war deren bebautes Grundstück einschließlich des in den Jahren 2004 bis 2007 errichteten bzw. umgebauten Betriebsgebäudes. Gemäß Umwandlungsvertrag vom 1. 12. 2008 wurde die ***[10]*** auf deren Gesellschafter ***[7]*** und ***[1]*** ***[2]***, welche hierdurch die ***[2]*** OG begründet haben, umgewandelt.

Das Umwandlungskapital laut Umwandlungsbilanz zum 31. 7. 2008 betrug 907.846,34 Euro. Der gemeine Wert der Liegenschaft betrug zum 31. 7. 2008 1.312.000,00 Euro, der Buchwert 1.822.238,05 Euro. Die sich hieraus ergebene Bemessungsgrundlage von 397.608,34 Euro teilt sich zu gleichen Teilen auf beide Gesellschafter auf und beträgt somit 198.804,17 Euro für jeden Gesellschafter.

Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen sind mittlerweile unstrittig. Hinsichtlich des ursprünglichen Streitpunkts - gemeiner Wert zum 31. 7. 2008 - folgt das Gericht ebenso wie die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens der Ermittlung durch den allgemein beeideten und zertifizierten Sachverständigen für die Fachgruppe Immobilien im Ergänzungsgutachten vom 18. 9. 2018. Dass im gegenständlichen Fall der gemeine Wert unter dem Buchwert liegt, ist im Hinblick auf die eingeschränkte Verwertbarkeit der Liegenschaft - das Gebäude wurde nach den damaligen betrieblichen Bedürfnissen

umgebaut - und auf die Lage in einer kleinen, eher entlegenen Waldviertler Gemeinde, die insbesondere einen höheren Ertragswert ausschließt, unbedenklich.

Rechtsgrundlagen

§ 31 EStG 1988 lautet in der für den Beschwerdezeitraum maßgebenden Fassung:

Veräußerung von Beteiligungen

§ 31. (1) *Zu den sonstigen Einkünften gehören die Einkünfte aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens einem Prozent beteiligt war. Eine solche Beteiligung liegt auch dann vor, wenn der Veräußerer mittelbar, zum Beispiel durch Treuhänder oder durch eine Körperschaft, beteiligt war. Hat der Veräußerer Anteile unentgeltlich erworben, tritt die Steuerpflicht auch dann ein, wenn der Veräußerer zwar nicht selbst, aber der Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens einem Prozent beteiligt war.*

(2) *Als Veräußerung gelten auch*

1. der Untergang von Anteilen auf Grund der Auflösung (Liquidation) oder Beendigung einer Körperschaft für sämtliche Beteiligte unabhängig vom Ausmaß ihrer Beteiligung und

2. Umstände, die zum Verlust des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten hinsichtlich eines Anteiles im Sinne des Abs. 1 führen.

Bei Wegzug

– in einen Staat der Europäischen Union oder

– in einen Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes, sofern eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe mit der Republik Österreich besteht,

ist auf Grund eines in der Steuererklärung gestellten Antrages über die durch den Wegzug entstandene Steuerschuld im Abgabenbescheid nur abzusprechen, die Steuerschuld jedoch bis zur tatsächlichen Veräußerung der Beteiligung nicht festzusetzen. Als Wegzug gelten alle Umstände im Sinne des ersten Satzes. Ein späterer Wegzug

– in einen Staat, der nicht der Europäischen Union angehört oder

– in einen Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe mit der Republik Österreich nicht besteht,

gilt als Veräußerung. Die Veräußerung gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a der Bundesabgabenordnung. Zwischen Wegzug und Veräußerung eingetretene Wertminderungen sind höchstens im Umfang der Bemessungsgrundlage bei Wegzug zu berücksichtigen, soweit diese nicht in einem anderen Staat berücksichtigt werden. § 205 der Bundesabgabenordnung ist nicht anzuwenden.

(3) *Als Einkünfte sind der Unterschiedsbetrag zwischen*

- dem Veräußerungserlös (Abs. 1) oder
- dem Abwicklungsguthaben (Abs. 2 Z 1) oder
- dem gemeinen Wert der Anteile (Abs. 2 Z 2)

einerseits und den Anschaffungskosten sowie den Werbungskosten andererseits anzusetzen. Im Falle des Eintritts in das Besteuerungsrecht der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten gilt der gemeine Wert als Anschaffungskosten. Erfolgt in den Fällen nicht festgesetzter Steuerschuld im Sinne des Abs. 2 Z 2 oder auf Grund einer Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes ein Wiedereintritt in das Besteuerungsrecht der Republik Österreich sind die Anschaffungskosten vor Wegzug maßgeblich. Die spätere Veräußerung gilt nicht als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a der Bundesabgabenordnung. Weist der Steuerpflichtige nach, dass Wertsteigerungen im EU/EWR-Raum eingetreten sind, sind diese vom Veräußerungserlös abzuziehen.

(4) Die Einkommensteuer, die auf die Veräußerung von Beteiligungen entfällt, wird im Ausmaß der sonst entstehenden Doppelbelastung dieser Einkünfte auf Antrag ermäßigt oder erlassen, wenn der Steuerpflichtige den veräußerten Anteil an der Körperschaft innerhalb der letzten drei Jahre vor der Veräußerung erworben und infolge des Erwerbes Erbschafts- oder Schenkungssteuer oder Stiftungseingangssteuer entrichtet hat.

(5) Verluste aus der Veräußerung von Beteiligungen sind nur mit Überschüssen aus anderen Beteiligungsveräußerungen ausgleichsfähig (§ 2 Abs. 2).

(6) Die Abs. 1 bis 5 nicht anzuwenden, soweit die veräußerte Beteiligung zu einem Betriebsvermögen gehört oder wenn es sich um ein Spekulationsgeschäft (§ 30) handelt.

(7) Bei Tauschvorgängen im Sinne des § 6 Z 14 ist der gemeine Wert der abgegebenen Anteile anzusetzen. Für Freianteile auf Grund einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln gilt § 6 Z 15.

§ 19 KStG 1988 lautet in der für den Beschwerdezeitraum maßgebenden Fassung:

Auflösung und Abwicklung (Liquidation)

§ 19. (1) Erfolgt bei einem unter § 7 Abs. 3 fallenden Steuerpflichtigen, der seine Auflösung beschlossen hat, tatsächlich die Abwicklung, ist der Besteuerung der Liquidationsgewinn zugrunde zu legen.

(2) Liquidationsgewinn ist der im Zeitraum der Abwicklung erzielte Gewinn, der sich aus der Gegenüberstellung des Abwicklungs-Endvermögens und des Abwicklungs-Anfangsvermögens ergibt.

(3) Der Besteuerungszeitraum darf drei Jahre, in den Fällen der Abwicklung im Insolvenzverfahren fünf Jahre nicht übersteigen. Das Finanzamt kann diesen Zeitraum in berücksichtigungswürdigen Fällen auf Antrag verlängern.

(4) Abwicklungs-Endvermögen ist das zur Verteilung kommende Vermögen. Sind im Abwicklungs-Endvermögen nicht veräußerte Wirtschaftsgüter enthalten, sind sie mit dem gemeinen Wert anzusetzen.

(5) Abwicklungs-Anfangsvermögen ist das Betriebsvermögen, das am Schluß des der Auflösung vorangegangenen Wirtschaftsjahres nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung anzusetzen war. Wird die Auflösung im Wirtschaftsjahr der Gründung (Errichtung) beschlossen, ist Abwicklungs-Anfangsvermögen das eingezahlte Kapital.

(6) Auf die Gewinnermittlung sind im übrigen die sonst geltenden Vorschriften anzuwenden.

(7) Erfolgt bei einem nicht unter Abs. 1 fallenden Steuerpflichtigen die Abwicklung, richtet sich die Steuerpflicht nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 und dieses Bundesgesetzes.

§ 20 KStG 1988 lautet in der für den Beschwerdezeitraum maßgebenden Fassung:

Umgründungen

§ 20. (1) Geht das Vermögen einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft auf einen anderen über, sind

1. bei Verschmelzungen, Umwandlungen, Aufspaltungen und vergleichbaren Vermögensübertragungen § 19,

2. bei Einbringungen und Abspaltungen § 6 Z 14 des Einkommensteuergesetzes 1988 und

3. bei Zusammenschlüssen und Realteilungen § 24 Abs. 7 des Einkommensteuergesetzes 1988

anzuwenden, wenn die Voraussetzungen des Umgründungssteuergesetzes nicht gegeben sind oder das Umgründungssteuergesetz dies vorsieht.

(2) Für die Ermittlung des Liquidations- oder Veräußerungsgewinnes gilt folgendes:

1. In den Fällen des Abs. 1 Z 1 tritt an die Stelle des zur Verteilung kommenden Vermögens der Wert der für die Vermögensübertragung gewährten Gegenleistung

– nach dem Stand im Zeitpunkt der tatsächlichen Übertragung, jedenfalls aber nicht vor der Eintragung im Firmenbuch,

– im Falle der Verschmelzung, Umwandlung oder Aufspaltung nach dem Stand zum Verschmelzungs-, Umwandlungs- oder Spaltungsstichtag im Sinne des Umgründungssteuergesetzes.

2. In den Fällen des Abs. 1 Z 2 und 3 ist der Wert der Gegenleistung nach dem Stand zum Einbringungs-, Spaltungs-, Zusammenschluß- oder Realteilungsstichtag im Sinne des Umgründungssteuergesetzes anzusetzen.

Soweit eine Gegenleistungen in Form von Gesellschafts- oder anderen Mitgliedschaftsrechten nicht gewährt wird, ist der Teilwert der Wirtschaftsgüter einschließlich selbstgeschaffener unkörperlicher Wirtschaftsgüter anzusetzen.

(3) Der Rechtsnachfolger hat das übernommene Vermögen mit den nach Abs. 2 jeweils maßgebenden Werten anzusetzen. Die Einkünfte sind ihm ab dem Beginn des Tages zuzurechnen, der dem gemäß Abs. 2, § 6 Z 14 oder § 24 Abs. 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 maßgebenden Stichtag folgt.

§ 10 Bewertungsgesetz 1955 lautet:

§ 10. Bewertungsgrundsatz, gemeiner Wert.

(1) Bei Bewertungen ist, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gemeine Wert zugrunde zulegen.

(2) Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.

(3) Als persönliche Verhältnisse sind auch Verfügungsbeschränkungen anzusehen, die in der Person des Steuerpflichtigen oder eines Rechtsvorgängers begründet sind. Das gilt insbesondere für Verfügungsbeschränkungen, die auf letztwilligen Anordnungen beruhen.

Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheids

Der angefochtene Bescheid erweist sich nach dem nunmehr übereinstimmenden Vorbringen der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens als rechtswidrig (Art. 132 Abs. 1 Z 1 B-VG). Er ist daher gemäß § 279 BAO abzuändern.

Zur näheren Begründung der Rechtswidrigkeit wird auf die Erörterung der Sach- und Rechtslage vom 8. 8. 2018 sowie auf das Ergänzungsgutachten vom 18. 9. 2018 verwiesen. Aus den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen folgt, dass für den Grundstücksanteil ein niedrigerer Wert als dem angefochtenen Bescheid zugrunde liegt anzusetzen ist.

Eine weitere Begründung ist gemäß § 280 Abs. 1 lit. e BAO i. V. m. § 93a BAO und § 93 Abs. 3 lit. a BAO entbehrlich, da dem zuletzt gestellten Begehren beider Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens vollinhaltlich Rechnung getragen wird.

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2008 festgesetzt mit 76.985,60 €.

Berechnung der Einkommensteuer		
Einkünfte aus selbständiger Arbeit		59.277,36 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		5.863,32 €
Sonstige Einkünfte	198.804,17 €	198.804,17 €

Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen		
Gesamtbetrag der Einkünfte		263.884,85 €
Sonderausgaben		
Kirchenbeitrag		-100,00 €
Einkommen		263.844,85 €
Die Einkommensteuer für die Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt		
$(263.844,85 - 51.000,00) \times 0,5 + 17.085,00$		123.507,43 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		123.507,43 €
Steuer für den Durchschnittssteuersatz		123.507,43 €
Durchschnittssteuersatz $(123.507,43 / 263.844,85 \times 100)$		46,81 %
Durchschnittssteuersatz 46,81 % von	65.040,68	30.445,54 €
Hälftesteuersatz 23,41 % von	198.804,17	46.540,06 €
Einkommensteuer		76.985,60 €

Nichtzulassung der Revision

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da es sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung handelt. Dass bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen in Bezug auf die verfahrensgegenständliche Liegenschaft der gemeine Wert anzusetzen ist, ist unstrittig. Die Höhe des gemeinen Werts wurde an Hand eines Sachverständigengutachtens ermittelt.

Wien, am 16. April 2019