

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Mag. Judith Daniela Herdin-Winter in der Beschwerdesache ***, ***, vertreten durch Mag. Stephan Balluf, Brodersdorferstrasse 3, 2442 Unterwaltersdorf, über die Beschwerde vom 20. April 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 17. März 2015, betreffend Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für das Jahr 2012 zu Recht:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. ***
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Mit Bescheid vom 17. März 2015 wurden die im Kalenderjahr 2012 erzielten Einkünfte gem. § 188 BAO mit 364.456,22 Euro festgestellt.

In der Begründung führte die belangte Behörde aus, dass mit Notariatsakt vom 17. Februar 2012 die Betriebsliegenschaft *** im Schenkungswege übertragen worden sei. Weiters seien von den Geschenknehmern die Pfandrechte per Stichtag 17. Februar 2012 mit insgesamt 326.256,45 Euro übernommen worden und diese hätten sich verpflichtet die Rückzahlung der den Pfandrechten zugrundeliegenden Darlehen tilgungsplanmäßig abzustatten.

Entgegen dem Vorbringen des Beschwerdeführers vom 1. Oktober 2014 liege kein Wegfall der Verbindlichkeit und kein Anwendungsfall der zitierten Literatur (Jakom 2014, § 4 Rz 114) vor. Diese Verbindlichkeit bestehe nach wie vor gegenüber der Volksbank Baden.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH würden zum Veräußerungserlös alle wirtschaftlichen Vorteile zählen, die dem Veräußerer aus der Veräußerung erwachsen. Dazu würden auch die Übernahme von Betriebsschulden gehören. Es könne davon ausgegangen werden, dass es sich bei den einverleibten Pfandrechten aus der Betriebsliegenschaft um Pfandrechte für betriebliche Verbindlichkeiten handele.

Diese Verbindlichkeiten würden durch die Schenkung auf die Übernehmer übergehen und seien somit als Teil des Aufgabegewinns steuerwirksam zu berücksichtigen. Im Gegensatz zum Gebäude stünde den Verbindlichkeiten kein Teilwert gegenüber (gemäß Vorbringen vom 17. November 2014), sondern diese seien vielmehr mit dem Teilwert zum Ansatz zu bringen.

Die Übernahme der Verbindlichkeiten iHv 326.256,45 Euro sei ebenfalls zu berücksichtigen. Hinsichtlich der Ermittlung des Gewinnes werde auf das beiliegende Berechnungsblatt verwiesen.

Mit Schreiben vom 20. April 2015 erhob die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers dagegen Beschwerde.

A und B hätten am 1. Februar 2012 die Betriebsliegenschaft samt Gebäude an C und D sowie E geschenkt. Dadurch sei das Betriebsgebäude samt Liegenschaft aus dem Betriebsvermögen entnommen und die stillen Reserven des Gebäudes aufgedeckt worden. Die Liegenschaft sei auch mit einem Kredit iHv 326.256,45 Euro belastet gewesen, welche von den Geschenknehmern mitübernommen worden sei.

Bei der Entnahme seien die Wirtschaftsgüter nach ständiger Rechtsprechung mit dem Teilwert zu bewerten. Dies treffe auch auf Verbindlichkeiten zu, wonach darin keine steuerpflichtigen stillen Reserven enthalten seien, da die Verbindlichkeit wie in der Buchhaltung ausgewiesen auch in derselben Höhe zurückbezahlt werden müsse.

Es sei daher der Wegfall der Verbindlichkeit aus privaten Gründen auf Ebene der Gesellschaft als steuerneutrale Einlage zu werten und nicht als Aufgabegewinn (vgl. Jakom, EStG 2014, § 4 Rz 114). Durch den Ansatz dieser Verbindlichkeit habe die belangte Behörde versucht die stillen Reserven von Grund und Boden (beim § 4 Abs. 1 Ermittler) systemwidrig einer Besteuerung zu unterziehen.

Es werde daher beantragt die Verbindlichkeit iHv 326.256,45 Euro aus dem Entnahmegewinn auszuscheiden.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 26. Februar 2016 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab.

Am 17. Februar 2012 sei die Betriebsliegenschaft der G Gesellschaft nach bürgerlichem Recht (GesbR) im Schenkungswege übertragen worden. Gemeinsam mit der Liegenschaft seien auf der Liegenschaft aushaftende Pfandrechte in Höhe von insgesamt 326.256,45 Euro, welche in der Bilanz der Gesellschaft als Verbindlichkeiten ausgewiesen waren, von den Geschenknehmern mitübernommen worden. Im Oktober 2012 sei die Betriebsaufgabe erfolgt. Die Übernahme der Verbindlichkeit sei im Erstbescheid 2012 als Teil des Aufgabegewinnes steuerwirksam berücksichtigt worden. Dagegen richte sich die Beschwerde.

Der Aufgabegewinn gem. § 24 EStG umfasse alle wirtschaftlichen Vorteile, die dem Veräußerer (= Betriebsaufgabe) bei der Aufgabe erwachsen. Dazu würde auch die Übernahme von Betriebsschulden durch den Erwerber gehören. Da es sich um

Verbindlichkeiten in Zusammenhang mit der betrieblichen Liegenschaft handele, liege diese Voraussetzung vor. Es erfolge dabei entgegen dem Vorbringen nicht die Besteuerung stiller Reserven des Grund und Bodens, da dieser zu keiner Zeit Betriebsvermögen der GesbR war, sondern im Privateigentum der Gesellschafter gestanden sei. In der Bilanz sei das Gebäude als "Bauten auf fremden Grund" ausgewiesen gewesen. Die steuerliche Beurteilung betreffe einzig die übernommenen Verbindlichkeiten, welche mit der Liegenschaft besichert seien.

Das Vorbringen der Beschwerde sei dabei nicht zielführend. Es werde dabei auf zwei Judikate verwiesen (VwGH 19.01.2005, 2000/13/0162 und UFS 21.09.2007, RV/1616-W/06). In beiden Judikaten liege jedoch ein kompletter Wegfall der Verbindlichkeit den Überlegungen zu Grunde, im konkreten Fall bestehe die Verbindlichkeit als solche jedoch weiter. Weitere Voraussetzung wäre darüber hinaus, dass der Verzicht durch einen Gesellschafter erfolge, da es nur dann zu einer steuerlich unbeachtlichen Einlage (= "Leistung" eines Gesellschafters) iSd zitierten Judikatur und Literatur kommen könne. In diesem Sinne spreche auch der VwGH aus, dass Voraussetzung für die Wertung eines Schuldnachlasses als steuerneutrale Einlage ein Gesellschaftsverhältnis zwischen Gläubiger und Gesellschaft sei (VwGH 21.07.1993, 91/13/0109).

Mangels Vorliegen der Voraussetzungen liege keine steuerneutrale Einlage eines Gesellschafters bei Mitübertragung der betrieblichen Verbindlichkeiten im Rahmen der Schenkung vor. Die Entschuldung der Gesellschaft in diesem Umfang sei somit als Teil des Aufgabegewinnes gem. § 24 EStG steuerlich zu erfassen und die Beschwerde abzuweisen gewesen.

Mit Schreiben vom 29. März 2016 ersuchte die steuerliche Vertretung um Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und beantragte die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung. Ergänzend fügte sie hinzu, dass auch Verbindlichkeiten zum Teilwert im Entnahmezeitpunkt zu bewerten seien und beantragte die Verbindlichkeit iHv 326.256,45 Euro aus dem Entnahmegewinn auszuscheiden.

Am 12. Februar 2020 fand auf Wunsch des steuerlichen Vertreters ein Erörterungstermin statt. Dabei wurde der Sachverhalt mit den Verfahrensparteien wie folgt festgehalten.

Zu Beginn des Jahres 2012 waren A und B Gesellschafter der G GesbR.

Im Februar des gegenständlichen Veranlagungsjahr 2012 erfolgte die Schenkung der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft (wobei sich nur das Gebäude im Betriebsvermögen befand) durch die Gesellschafter der G GesbR an C (1/2-Anteil), D (1/4-Anteil) und E (1/4-Anteil). Die Liegenschaft diene als Sicherheit für ein betriebliches Darlehen in Höhe von 326.256,45 Euro. Im Rahmen der Schenkung verpflichteten sich die Geschenknnehmer zur tilgungsplanmäßigen Rückzahlung dieses Darlehens.

Kurz nach der Schenkung verstarb A, Erben waren C und D. Die G GesbR wurde aufgrund einer Vereinbarung nur von D und B weiter betrieben. C beteiligte sich nicht an den Geschäften der G GesbR.

Ende Oktober 2012 wurde die Tätigkeit der G GesbR durch D und B beendet.

Ergänzend führte der Beschwerdeführer aus, dass D und B mittlerweile ebenfalls verstorben seien und es keinen Erbantritt gegeben habe.

Hinsichtlich der steuerlichen Beurteilung der Übernahme des Darlehens durch die Geschenknehmer der Liegenschaft führte der steuerliche Vertreter aus, dass dies rein aus privaten Gründen erfolgt sei. Es sei dabei auch zu beachten, dass der Wert der geschenkten Liegenschaft (bzw. des Gebäudeanteils) nur rund ein Drittel der übernommenen Verbindlichkeit betragen habe. Es gäbe keinerlei betriebliche Gründe für diesen Vorgang, sondern ausschließlich familiäre. Die Übernahme der Verbindlichkeit könne daher nur als steuerneutrale Einlage gewertet werden.

Der Vertreter der belangten Behörde führte aus, dass die Übernahme der Verbindlichkeit zu einem Aufgabegewinn der Gesellschafter im Rahmen der Beendigung der Tätigkeit der G GesbR Ende 2012 führe. Eine steuerneutrale Einlage könne schon deshalb nicht vorliegen, weil die Übernahme der Verbindlichkeit nicht durch die Gesellschafter der G GesbR erfolgt sei. Durch die Schenkung sei es zu einer Entschuldung der Gesellschaft gekommen und dadurch zu einem Vorteil für die Gesellschafter, der als Aufgabegewinn zu werten sei.

Der steuerliche Vertreter wies ergänzend darauf hin, dass die Vorgangsweise der belangten Behörde dazu geführt habe, dass in den Aufgabegewinn einerseits der Gebäudewert und zusätzlich die gesamte Höhe des Darlehens eingeflossen sei. Dadurch sei der Aufgabegewinn auf insgesamt über 400.000,- Euro angewachsen. Es müsse zumindest eine Gegenrechnung von Darlehen und Gebäudewert vorgenommen werden. Die belangte Behörde stimmte dem steuerlichen Vertreter insofern zu und stellte fest, dass insoweit jedenfalls eine Korrektur des Feststellungsbescheids notwendig sei.

Abschließend führte der Beschwerdeführer noch aus, dass er nie aktiv als Gesellschafter der G GesbR tätig gewesen sei und deshalb über die Einzelheiten der betrieblichen Vorgänge in keiner Weise informiert gewesen sei. Ihm sei auch nicht bewusst gewesen, dass es noch ein offenes Verfahren gebe.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Feststellungen

Zu Beginn des Jahres 2012 waren A und B Gesellschafter der G GesbR.

Im Februar des gegenständlichen Veranlagungsjahr 2012 erfolgte die Schenkung einer Liegenschaft (wobei sich nur das Gebäude im Betriebsvermögen befand) durch die Gesellschafter der G GesbR an C (1/2-Anteil), D (1/4-Anteil) und E (1/4-Anteil). Die Liegenschaft diente als Sicherheit für ein betriebliches Darlehen in Höhe von 326.256,45 Euro. Im Rahmen der Schenkung verpflichteten sich die Geschenknehmer zur tilgungsplanmäßigen Rückzahlung dieses Darlehens.

Die Übernahme der Darlehensverbindlichkeiten erfolgte aus privaten (familiären) Gründen.

Kurz nach der Schenkung verstarb A, Erben waren C und D. Die G GesbR wurde aufgrund einer Vereinbarung nur von D und B weiter betrieben. C beteiligte sich nicht an den Geschäften der G GesbR.

Ende Oktober 2012 wurde die Tätigkeit der G GesbR durch D und B beendet.

D und B sind mittlerweile verstorben.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen entsprechen einerseits dem von der Behörde festgestellten Sachverhalt und sind insoweit unstrittig.

Hinsichtlich des Motivs der Darlehensübernahme ergibt sich aus den Aussagen des Beschwerdeführers und den übrigen Sachverhaltsfeststellungen, dass dies nur aus privaten (familiären) Gründen erfolgt sein kann. Zu beachten ist dabei, dass die gesamte Liegenschaft im Februar 2012 von den Gesellschaftern der G GesbR an die Geschenknehmer übertragen wurde. Im Betriebsvermögen befand sich jedoch nur der Gebäudeanteil. Die Verpflichtung zur Übernahme der Darlehensverbindlichkeiten steht daher in engem Zusammenhang mit dem (nicht im Betriebsvermögen befindlichen) ebenfalls verschenkten Grundanteil der Liegenschaft. Bei den Geschenknehmern bzw. den Übernehmern der Darlehensverbindlichkeit handelt es sich ausschließlich um Familienmitglieder. Es konnten auch von der belangten Behörde keine möglichen betrieblichen Motive für die Übernahme der Darlehensverbindlichkeit angegeben werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 wird der Gewinn durch Einlagen nicht erhöht. Einlagen sind dabei alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 19.1.2005, 2000/13/0162, festgehalten, dass eine steuerneutrale Einlage dann vorliegt, wenn der Wegfall einer Verbindlichkeit nicht betrieblich, sondern durch private oder im Gesellschaftsverhältnis wurzelnde Gründe veranlasst ist.

Gemäß den Feststellungen erfolgte im Jahr 2012 eine Schenkung einer betrieblichen Liegenschaft (ohne Grundanteil) durch die Gesellschafter der G GesbR an C, D und E. Die Geschenknehmer verpflichteten sich im Rahmen dieser Schenkung zur Übernahme eines Darlehens iHv 326.256,45 Euro, das mit dieser Liegenschaft besichert war.

Verfahrensgegenständlich ist die Frage, ob die Übernahme der Verbindlichkeit iHv 326.256,45 Euro durch die Geschenknehmer der Liegenschaft als steuerneutrale Einlage anzusehen ist oder in den Aufgabegewinn der G GesbR einfließt.

Die belangte Behörde ist der Auffassung, dass eine steuerneutrale Einlage schon deshalb nicht vorliegen könne, weil die Übernahme der (gegenüber dem Gläubiger weiter bestehenden) Verbindlichkeit nicht durch die Gesellschafter der G GesbR erfolgt sei.

Entscheidungswesentlich sei, dass es durch die Übernahme der Verbindlichkeit zu einer Entschuldung der Gesellschaft gekommen sei und diese in den Aufgabegewinn des verfahrensgegenständlichen Veranlagungsjahres einfließe.

Gemäß der Ansicht des steuerlichen Vertreters des Beschwerdeführers erfolgte die Übernahme der Verbindlichkeit jedoch rein aus privaten Gründen. Die übernommene Verbindlichkeit übersteige den Wert der geschenkten Liegenschaft bei Weitem und sei aus familiären Gründen erfolgt. Der Vorgang könne daher nur als steuerneutrale Einlage zu werten sein.

Das Bundesfinanzgericht schließt sich dieser Auffassung an. Entscheidend für die Beurteilung des Vorgangs als steuerneutrale Einlage ist, dass die Übernahme des Darlehens durch die Geschenknehmer der Liegenschaft nicht aus betrieblichen Gründen erfolgte. Es ist dabei nicht entscheidend, ob die Verbindlichkeit gegenüber dem (unbeteiligten) Gläubiger weiterbesteht. Maßgeblich ist, dass der Vermögenszuwachs bei der G GesbR durch die Verpflichtung zur Darlehensrückzahlung aus privaten Gründen erfolgte.

Die belangte Behörde argumentierte weiters, dass eine steuerneutrale Einlage nur durch die Gesellschafter der G GesbR erfolgen könne und diese Voraussetzung nicht vorliege. Dem ist jedoch zu entgegnen, dass nicht die Verpflichtung der Geschenknehmer der Liegenschaft zur Übernahme der Verbindlichkeit unmittelbar als Einlage zu werten ist. Der Vorgang ist rechtlich insoweit aufzugliedern, dass die Übernahme der Darlehensverpflichtungen durch die Geschenknehmern zunächst aus privaten Motiven gegenüber den Gesellschaftern der G GesbR erfolgte. Erst im zweiten Schritt führte diese Entlastung zu einer (steuerneutralen) Einlage der damaligen Gesellschafter.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der 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.

Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits mit Erkenntnis vom 19.1.2005, 2000/13/0162, festgehalten, dass eine steuerneutrale Einlage dann vorliegt, wenn der Wegfall einer Verbindlichkeit nicht betrieblich, sondern durch private oder im Gesellschaftsverhältnis wurzelnde Gründe veranlasst ist. Darüber hinaus lag keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

