

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***1***, über die Beschwerde vom 8. November 2012 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 15. Oktober 2012, Steuernummer 770/3914, über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2009 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Hinweis: 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.

Entscheidungsgründe

Nach Auflösung des unabhängigen Finanzsenates zum 1. Jänner 2014 (Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG) ging die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren auf das Bundesfinanzgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Im folgenden Text wird vom Bundesfinanzgericht (BFG) neben den ursprünglichen Formulierungen der im Spruch dieses Erkenntnisses näher bezeichneten Beschwerdeführer (Bf) und des Finanzamtes (FA) die der neuen Rechtslage entsprechende Terminologie verwendet.

Verfahrensgang:

Die ***3*** (kurz: KG) gab dem FA die Betriebseinstellung per 31.12.2009 bekannt. Die Schenkungsverträge vom 10.12.2009, mit welchen die Kommanditanteile der ***4*** an die geschäftsführende ***2*** geschenkt wurden sind aktenkundig. Die Bf gaben bekannt, dass mit 31.12.2009 somit die ***4*** aufgelöst sei. Mit 15.02.2010 werde somit die letzten Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben. Ab Jänner 2010 würden nur mehr Umsatzsteueranmeldungen von der ***2*** (kurz: GmbH) abgegeben. (Eingabe der Bf v. 11.2.2010, AS1/HA 2009).

Das **Ersuchen des Finanzamtes (FA) um Ergänzung** an die Beschwerdeführerin (Bf; auch Berufungswerberin [Bw]), vom **21.3.2011** lautet wie folgt (AS55/HA 2009):

*Mit Schenkungsvertrag vom 10.12.2009 schenken die Kommanditisten der ***9***, per 31.12.2009, ihre Kommanditanteile dem Komplementär - ***12***.*

Entsprechend der vorliegenden Bilanz zum 31.12.2009 werden für die Kommanditisten die nachfolgenden angeführten, negativen Kapitalkonten ausgewiesen:

5 ***7*** -277080,58 + 1017,42 - gesamt -276063,16

6 ***7*** -62480,72 + 8139,36 - gesamt -54341,16

Im Wirtschaftsleben pflegen einander fremd gegenüberstehende Personen nichts zu schenken, weswegen bei "Schenkung" von werthaltigen Kommanditanteilen mit negativen Kapitalkonten davon auszugehen ist, dass andere Motive als solche der Steuerersparnis der gewählten Gestaltung nicht zu Grunde liegen (Vermeiden der Versteuerung eines negativen Kapitalkontos im Falle eines Ausscheidens). Es ist die "Schenkung" daher in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Veräußerungsvorgang iSd § 24 EStG 1988 zu bewerten.

In der diesbezügl. Eingabe vom 30.5.2011 zum angeführten Ergänzungsersuchen brachten die Bf Folgendes vor (AS58/HA 2009):

„Vorab wird festgehalten, dass sämtliche Zitate aus Jakom 2011 stammen.

Die Behörde geht von dem durchaus vertretbaren Standpunkt aus, dass sich im Wirtschaftsleben einander fremd gegenüberstehende Personen nichts zu schenken pflegen.

Dies ist im vorliegenden Fall nicht so, da nicht fremde Personen geschenkt haben, sondern Personen die durch familienhafte Beziehungen verbunden sind, nämlich ***5*** und ***6*** ***7***, ***8*** fungiert als Treuhänder für Herrn ***7*** und ist somit auszuschalten.

Die beschenkte GmbH ist ebenfalls ***6*** und ***5*** ***7*** gehörend und ***5*** ***7*** fungiert als Geschäftsführer. Somit stehen nicht fremde Personen einander gegenüber.

Von einer (gemischten) Schenkung ist auszugehen, wenn sich die Vertragsparteien des doppelten Charakters der Leistungen als teilweise unentgeltlich und entgeltlich bewusst sind, und die (teilweise) Unentgeltlichkeit des Rechtsgeschäftes gewollt ist und ausdrücklich oder schlüssig zum Ausdruck gebracht wird (s VwGH 18.02.99, 97/ 15/0021; subj Element). Im geschäftlichen Verkehr kann grundsätzlich vermutet werden, dass zwei unabhängige Vertragspartner einander nichts schenken wollen; bei Zuwendungen zw nahen Angehörigen wird das subjektive Element des „Bereichern wollens“ hingegen vermutet (s VwGH 24.06.09, 2007/15/0113).

Nach § 20 Abs 1 Z 4 liegen freiwillige Zuwendungen vor, wenn die Gegenleistung für die Übertragung von WG weniger als die Hälfte ihres gemeinen Werts (unterwertige Gegenleistungen) beträgt oder soweit für die Übertragung von WG eine unangemessen hohe Gegenleistung (überwertige Gegenleistung) gewährt wird.

§ 24 greift nicht, wenn der Betrieb, Teilbetrieb oder MUeranteil unentgeltlich übertragen wird (s ua VwGH 24.09.96, 95/13/0290). Der Rechtsnachfolger hat zwingend die Buchwerte des Übertragenden fortzuführen. Ein Veräußerungsgewinn ist nicht zu ermitteln, die stillen Reserven gehen auf den Rechtsnachfolger über und sind erst zu versteuern, wenn sie bei diesem realisiert werden. GrESt, Eintragungsgebühr und andere mit dem unentgeltl Erwerb zusammenhängende Nebenkosten sind beim Erwerber nicht abzugsfähig und dürfen nicht aktiviert werden (s auch EStR 4848a).

Keine Betriebsaufgabe liegt vor, wenn die wesentl Betriebsgrundlagen bloß „formell“ ins PV überführt werden, aber weiterhin die Absicht einer Weiterveräußerung bei nächster Gelegenheit besteht. Der Aufgabezeitraum endet in diesem Fall erst mit der tatsächlichen Veräußerung der WG (s VwGH 19.12.06, 2006/15/0353; UFS 12.04.07, RV/0287-W/07; EStR 5634; Q/Sch § 24 Rz 31). Wird ein Teil des Betriebes unentgeltlich an einen Rechtsnachfolger übertragen und ein weiterer Teil ins PV des Betriebsinhabers überführt, ist für die Abgrenzung von Betriebsaufgabe und unentgeltl Betriebsübertragung maßgebl, ob die wesentl Betriebsgrundlagen an den unentgeltl Rechtsnachfolger übergehen. Ist dies nicht der Fall, liegt eine Betriebsaufgabe vor (s UFS 30.05.05, RV/0591-L/03).

Nicht als Veräußerungsvorgang gilt (s EStR 5968 f und 5971 f):

- eine bloß formwechselnde Umwandlung (zB OG in KG)

- das Ausscheiden eines reinen Arbeitsgesellschafters ohne Kapitalbeteiligung. Eine allfällig gewährte Abfindung ist als nachträgl Arbeitsentgelt und damit als lfd Gewinn zu qualifizieren (s EStR 5969; Q/Sch § 24 Rz; Doralt § 24 Rz 82).
- ein Anwendungsfall des UmgrStG;
- die unentgeltl Übertragung des MÜeranteils.

Werden iRe unentgeltliche Betriebsübertragung einzelne WG in das PV übernommen, führt dies nicht zu einer Betriebsaufgabe. Die in das PV übernommenen (einzelnen) WG sind mit dem Teilwert anzusetzen, die aufgedeckten stillen Reserven unterliegen keiner Begünstigung. Der Übernehmer des Betriebs führt die Buchwerte fort (s dazu VwGH 29.06.95, 93/15/0134; 30.11.99, 94/14/0158; 28.10.09, 2007/15/0114).

Im gleichen Sinne äußern sich Quantschnigg/Schuch, (Wien 1993): Keine entgeltliche Übertragung ist die Schenkung. Es sind dabei die Buchwerte gem. § 6 Z 9 lit a ebenso (zwingend VwGH 20.11.90, 89/14/0156f) fortzuführen, wie im Bereich der Erbschaft. Beim Geschenkgeber liegt weder eine Entnahme oder Aufgabe vor (VwGH zB 20.11.90, 89/14/0156f) noch entsteht im Ausmaß der übertragenen Buchwerte ein Verlust.

Der Schenkungscharakter wird dann vorherrschen, wenn es sich um eine Übertragung zwischen nahen Angehörigen handelt, und Leistung und Gegenleistung überwiegend nicht nach kaufmännischen Grundsätzen gegeneinander abgewogen sind (vgl zB BFH BStBl 1975, 300; 1979, 135; 1990, 847; vgl weiters VwGH 01.12.86, 86/15/0061; 19.10.87, 86/15/0097).

Aus diesem Grunde kann den Ausführungen der Behörde nicht gefolgt werden.

Sollte die Finanzverwaltung bei ihrer Ansicht bleiben, wird vorsorglich für Frau ***6***
 7 die Begünstigung gem. § 37 (2) EStG (3 Jahresverteilung) und für Herrn ***5***
 7 die Begünstigung nach § 37(5) EStG Hälftesatz beantragt.“

Mit Eingabe der Bf. datiert mit 10.8.2011 (AS 63 ff/HA 2009) **zum Ergänzungsersuchen des FA vom 16.6.2011 bezüglich Berechnung des Firmenwerts und allfälliger Stiller Reserven** wird folgendermaßen ausgeführt:

„Bezug nehmend auf das Ergänzungsersuchen vom 16.06.2011 übermitteln wir eine näherungsweise Firmenwertermittlung sowie die Unternehmerlohnzettel für die Jahre 2007, 2008 und 2009.

In beiden Varianten übersteigt der Firmenwert die negativen Kommanditisten Konten sowohl in Summe als auch pro Gesellschafter (22,22%) ***6*** ***7*** oder (77,78%) ***5***
 7.

Im Übrigen wird darauf hingewiesen, dass auch bei der Schenkung von Mitunternehmensanteilen das Prinzip der Buchwertfortführung gilt, sodass etwaige negative Anteile beim Erwerber steuerhängig bleiben. Dies gilt auch für ein nachfolgendes Gesellschafterverrechnungskonto.

•

Näherungsweise Firmenwertermittlung (als nachhaltiger Zukunftserfolg),
da stille Reserven im Anlageverzeichnis nicht vorhanden.

Variante 1
(tatsächliche Werte)

(tatsächliche Werte)	2007	2008	2009
Gewinn lt. GuV	106.332,00	135.385,00	99.378,00
- abzügl. Unternehmerlohn des GF	- 66.987,00	- 68.564,00	- 66.684,00
	<u>39.345,00</u>	<u>66.821,00</u>	<u>32.694,00</u>
Ø Unternehmenserfolg	46.287,00	nachhaltiger Zukunftserfolg 7 Jahre	
	Firmenwert	324.009,00	

Variante 2
(Unternehmerlohn ohne Berücksichtigung der Alterspyramide)

Gewinn lt. GuV	106.332,00	135.385,00	99.378,00
abzügl. Unternehmerlohn 2/3	- 44.658,00	- 45.709,00	- 44.456,00
	<u>61.674,00</u>	<u>89.676,00</u>	<u>54.922,00</u>
Ø Unternehmenserfolg	68.757,00	nachhaltiger Zukunftserfolg 7 Jahre	
	Firmenwert	481.299,00	

“

Ergänzungsersuchen des FA an die Bf vom 25.11.2011 (AS 78/HA 2009):

„Im Jahr 2009 waren an der ***4*** folgende Personen beteiligt:

- ***10*** GmbH als Komplementär (reiner Arbeitsgesellschafter, keine Substanzbeteiligung)
- ***6*** ***7*** als Kommanditistin mit einer Einlage von 28.000 ATS (=2.034,84 €), das sind 22,22%;

- ***5*** ***7*** als Kommanditist mit einer Einlage von 14.000 ATS (=1.017,42 €), das sind 11,1%;
- ***11*** als Kommanditist mit einer Einlage von 84.000 ATS (=6.104,52 €), das sind 66,67%.

Herr ***8*** fungierte als Treuhänder für Herrn ***5*** ***7***; Herr ***7*** hatte somit einen Kommanditanteil mit einer Einlage von 98.000 ATS, das sind 77,78%.

Mit Schenkungsvertrag vom 10.12.2009 übertrugen die Kommanditisten mit Wirkung zum 31.12.2009 ihre gesamten Anteile an der KG an die Komplementär-GmbH.

An der ***10***-GmbH sind ebenfalls Herr und Frau ***7*** beteiligt: ***6*** ***7*** mit einem Anteil von 22,2% und ***5*** ***7*** insgesamt zu 77,78% (wobei 66,67% von Herrn ***8*** als Treuhänder gehalten wurden).

Durch die Vereinigung aller Anteile bei der ***10*** GmbH ging das Vermögen der KG im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (Anwachsung gem. § 142 UGB) auf die ***10*** GmbH über. Die ***4*** ist dadurch ohne Liquidation erloschen.

Rechtliche Würdigung:

Bei der Zuführung von Vermögenswerten durch den Gesellschafter einer GmbH an die Gesellschaft handelt es sich um eine Einlage gem. § 6 Z 14 lit b EStG. Diese gilt als Tausch gem. § 6 Z 14 lit a EStG, wenn sie nicht unter das UmgrStG fällt.

Die Voraussetzungen für eine Einbringung gem. Art III UmgrStG liegen im gegebenen Fall nicht vor. Es handelt sich somit um einen Tausch gem. § 6 Z 14 lit a EStG (Kommanditanteil gegen GmbH-Anteil). Dabei ist als Veräußerungspreis des hingegebenen Wirtschaftsgutes (Kommanditanteil) der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen.

Der gemeine Wert der Kommanditanteile bzw der Veräußerungsgewinn wurde wie folgt ermittelt:

5 ***7*** (kurz: A)

6 ***7*** (kurz: B)

Kapital KG zum 31.12.2009	3.091.862,83
+ Firmenwert lt vorgelegter Berechnung	481.299,00
Wert KG	3.573.161,83
- Komplementärkapital	-3.401.059,31
gemeiner Wert Kommanditkapital	172.102,52
davon entfallen auf	
A 77,8%	133.895,76
B 22,2%	38.206,76

Veräußerungsgewinn A:

Stand Kapitalkonto 31.12.2009	-277.080,58
+ bedungene Einlage	7.121,94
+ anteilige freie Rücklagen	16.499,855
negatives Kapitalkonto	-253.458,785
gemeiner Wert Kommanditanteil	133.895,76
- negatives Kapitalkonto (-253.458,79)	253.458,79
Veräußerungsgewinn	387.354,55

Veräußerungsgewinn B:

Stand Kapitalkonto 31.12.2009	-62.480,72
+ bedungene Einlage	2.034,84
+ anteilige freie Rücklagen	4.708,18
negatives Kapitalkonto	-55.737,70
gemeiner Wert Kommanditanteil	38.206,76
- negatives Kapitalkonto (-55.737,70)	55.737,70
Veräußerungsgewinn	93.944,46

Frau ***7*** gibt mit 31.12.2009 ihre Erwerbstätigkeit als Kommanditistin auf und bezieht nur noch Pensionseinkünfte. Da sie das 60. Lebensjahr noch nicht vollendet hat, kommt die die Progressionsermäßigung gem. § 37 Abs 1 EStG für den Veräußerungsgewinn nicht zur Anwendung. Möglich sind der (anteilige) Freibetrag gem. § 24 Abs 4 EStG iHv 1.620, 60 € bzw die Verteilung des Veräußerungsgewinnes auf 3 Jahre gem. § 37 Abs 2 EStG.

Herr ***7*** hat im Jahr 2009 das 60. Lebensjahr vollendet. Er ist jedoch noch über den 31.12.2009 hinaus Geschäftsführer der ***10*** GmbH und stellt somit seine Erwerbstätigkeit nicht ein (erst ab 1.11.2010 bezieht er Pensionseinkünfte). Somit kommen auch für ihn folgende Begünstigungen des Veräußerungsgewinnes in Betracht:

- (anteiliger) Freibetrag gem. § 24 Abs 4 EStG iHv 5.679,40 € oder

- Verteilung des Veräußerungsgewinnes auf 3 Jahre gem. § 37 Abs 2 EStG.

Es wird um Stellungnahme und Bekanntgabe, welche Begünstigung für den Veräußerungsgewinn in Anspruch genommen wird, gebeten.“

Die **Bf** brachten in einer **Eingabe vom 26.1.2012** zum Ergänzungsersuchen vom 25.11.2011 Folgendes vor (AS 74 f/HA 2009):

1. Rechtliche Würdigung

a) *Fakt ist, dass die Kommanditanteile der GmbH geschenkt wurden und somit innerhalb der GmbH es zu einer Buchwertfortführung kommt. Die negativen Kapitalkonten werden in der GmbH als Forderung weiter geführt, wodurch es dort zu einer Steuerhängigkeit kommt. Ein negatives Kapitalkonto kann zu keiner Einlage führen. Aus diesem Grunde ist die Annahme eines tauschähnlichen Vorganges rechtswidrig. Ein Veräußerungs- und Aufgabengewinn ist bei einer Buchwertfortführung nicht möglich. Ich verweise diesbezüglich auf meine Darstellung vom 30.05.2011.*

b) *Weiters ist die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes falsch, da ein Firmenwert das negative Kapitalkonto vermindern und nicht erhöhen würde. Im übrigen ist eine Hinzurechnung des Firmenwertes nur im Bereich der Schenkungs- und Grunderwerbsteuer möglich.*

c) *Die Firmen Wertermittlung war eine Näherungsrechnung*

unter der Voraussetzung der langfristigen Betriebsfortführung. In Anbetracht des hohen Lebensalters der Beteiligten und des erfahrungsmäßigen Erwerbsendes der Steuerpflichtigen in Österreich vor dem 65. Lebensjahr wäre ein nachhaltiger Zukunftserfolg nur für 3 Jahre anzusetzen, wodurch sich der Firmenwert erheblich mindern würde. Diesfalls würde die rechtswidrige Berechnung eines Veräußerungsgewinnes zu einem gänzlich anderen Ergebnis führen. Nochmals wird betont, dass die Veräußerungsgewinnermittlung zur Gänze abzulehnen ist.

*Darüber hinaus müsste infolge körperlicher Gebrechen des Herrn ***7*** die Geschäftstätigkeit eingestellt werden, sodass keinerlei Firmenwert gegeben ist.*

2. Zu den Tarifbegünstigungen nach § 37 EStG

a) ****6*** ***7****

****6*** ***7*** ist aufgrund ihres Gesundheitszustandes zum Schenkungstichtag nicht gewachsen die Aufgabe als Kommanditist zu erfüllen. Aus diesem Grunde wird die Halbsatzregelung beansprucht. An derenfalls käme nur die 3 Jahres Verteilung in Frage.*

b) ****5*** ***7****

*Infolge körperlicher Gebrechen musste ***5*** ***7*** die Tätigkeit ab 01.01.2010 einstellen, die Geschäftsführerbestellung war nur notwendig um die Voraussetzungen für die vorzeitige Alterspension zu erfüllen. Im übrigen liegt gern. § 35 (5) ZI 3 keine Erwerbstätigkeit vor, wenn die Einkünfte € 730,— nicht übersteigen. ***5*** ***7*** bezog im Jahr 2010 keine Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit. Aus diesem Grunde steht der beantragte Halbsatz zu. Dieser würde aber auch im Hinblick auf den vorhandenen körperlichen und geistigen Gebrechen zustehen. Anderenfalls würde jedenfalls nur die 3 Jahresverteilung in Frage kommen und beantragt werden.*

Ergänzungsersuchen des FA vom 21.6.2012:

„Im Schreiben vom 26.1.2012 haben Sie angegeben, dass Frau ***6*** ***7*** aufgrund ihres Gesundheitszustandes ihre Aufgabe als Kommanditistin der KG aufgeben musste. Es wird somit die Tarifbegünstigung des § 37 Abs 5 Z 2 EStG beantragt.

Gemäß dieser Bestimmung ist das Vorliegen der Voraussetzung der Erwerbsunfähigkeit durch den Steuerpflichtigen auf Grundlage eines medizinischen Gutachtens eines allgemein beeideten und zertifizierten Sachverständigen nachzuweisen, wenn nicht eine medizinische Beurteilung durch den Sozialversicherungsträger vorliegt (Zuerkennung einer Erwerbsunfähigkeitspension für den Zeitpunkt der Betriebsaufgabe).

Bitte um entsprechenden Nachweis der Erwerbsunfähigkeit (ansonsten kommt die 3 Jahres-Verteilung zur Anwendung).

Betreffend Herrn ***5*** ***7*** geben Sie ebenfalls an, dass er aufgrund seiner körperlichen und geistigen Verfassung nicht mehr in der Lage war, seine Tätigkeit weiterzuführen. Wie oben ausgeführt, ist für die Anwendung der Begünstigung gem. § 37 Abs 5 Z 2 EStG der Nachweis der Voraussetzungen erforderlich. Bitte um entsprechende Nachweise.

Im übrigen wurde von Ihnen angegeben, dass Herr ***7*** im Jahr 2010 keine Einkünfte aus der Geschäftsführertätigkeit bezogen hat. Laut Einkommensteuererklärung 2010 wurden jedoch Einkünfte von 1.567,10 € erzielt.“

In den diesbezüglichen Eingaben der Bf zur Vorhaltsbeantwortung vom 9.8.2012 sowie 17.9.2012 (AS 81 ff /HA2009) gaben diese im Wesentlichen an, dass es sich bei Herrn A um ein Burn-out gehandelt habe und versucht worden sei, Bestätigungen vorzulegen, dies jedoch nicht mehr möglich gewesen sei. Hinsichtlich der Einkünfte des Herrn A wurde mitgeteilt, dass 2010 keine Einkünfte aus Geschäftsführertätigkeit bezogen worden seien. Mittlerweile sei ein berichtigter Bescheid hinsichtlich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb ergangen mit gewerblichen Einkünfte von - € 698,74.“

Der beschwerdegegenständl. **Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2009 vom 15.10.2012** wurde begründet wie folgt:

„Wie bereits mit Ersuchen um Ergänzung vom 25.11.2011 dargelegt, stellt die Zuführung von Vermögenswerten durch den Gesellschafter einer GmbH an die Gesellschaft eine Einlage gem. § 6 Z 14 lit b EStG dar. Diese gilt als Tausch gem. § 6 Z 14 lit a EStG (Kommanditanteil gegen GmbH-Anteil), wenn sie nicht unter das UmgrStG fällt.

Die Schenkung der Kommanditanteile durch die Kommanditisten an die Komplementär-GmbH zum 31.12.2009 stellt mangels Anwendbarkeit des UmgrStG eine Einlage in die Komplementär-GmbH, an der die Kommanditisten beteiligt sind, dar.

Bei einem Tausch ist der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes (Kommanditanteil) als Veräußerungspreis des hingegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen.

Der gemeine Wert eines Wirtschaftsgutes ist der Wert, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre; dh es ist jener Wert, den ein fremder Dritter für den Kommanditanteil zahlen würde.

Ein Erwerber des Mitunternehmeranteils würde das negative Kapitalkonto übernehmen, wenn stille Reserven dieses übersteigen. Laut Ihren Angaben liegen im Anlagevermögen keine stillen Reserven vor, es ist jedoch ein Firmenwert gegeben. Die Heranziehung des errechneten Firmenwertes ohne Berücksichtigung der Alterspyramide erscheint sachgerecht, weil objektiv auf einen gedachten Erwerber abzustellen ist und nicht auf den konkreten Mitunternehmer.

Der das negative Kapitalkonto übersteigende (anteilige) Firmenwert stellt den gemeinen Wert des Mitunternehmeranteils dar. Da ein negatives Kapitalkonto vorliegt, ist dieses zum gemeinen Wert hinzuzurechnen, um den Veräußerungsgewinn zu erhalten.

5 **7*** (kurz: A)

6 **7*** (kurz: B)

Der Veräußerungsgewinn wurde wie folgt berechnet:

Kapital KG zum 31.12.2009	3.091.862,83
+ Firmenwert lt vorgelegter Berechnung	481.299,00
Wert KG	3.573.161,83
- Komplementärkapital	-3.401.059,31
gemeiner Wert Kommanditkapital	172.102,52
davon entfallen auf	
77,8% A	133.895,76
22,2% B	38.206,76
A Veräußerungsgewinn	
Stand Kapitalkonto 31.12.2009	-277.080,58
+ bedungene Einlage	7.121,94
+ anteilige freie Rücklagen	16.499,855
negatives Kapitalkonto	-253.458,785
gemeiner Wert Kommanditanteil	133.895,76
- negatives Kapitalkonto (-253.458,79)	253.458,79
Veräußerungsgewinn A	387.354,55
Veräußerungsgewinn	
B	
Stand Kapitalkonto 31.12.2009	-62.480,72
+ bedungene Einlage	2.034,84
+ anteilige freie Rücklagen	4.708,18
negatives Kapitalkonto	-55.737,70
gemeiner Wert Kommanditanteil	38.206,76
- negatives Kapitalkonto (-55.737,70)	55.737,70
Veräußerungsgewinn B	93.944,46

“

In der im Spruch dieses Erkenntnisses näher bezeichneten **Beschwerde** führten die Bf aus wie folgt:

„Das Berufungsbegehren richtet sich gegen die Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie die darin enthaltenen Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinne.

1. Inhaltlich ist bei den Einkünften festzuhalten, dass über die Beantragung des Halbsatzes für ***5*** ***7*** bzw. der drei Jahres Verteilung für ***6*** ***7*** nicht abgesprochen wurde. Es sind somit diese Anträge anzuführen.

2. Inhaltlich ist gegen die Ermittlung der Aufgabegewinne bzw. der Einkünfte aus Gewerbebetrieb das Nachstehende festzuhalten und sind nachstehende Berufungsbegehren zu berücksichtigen.

I.) Wie bereits in den einzelnen Vorhaltsergänzungen festgehalten liegen eindeutige Schenkungen vor und es kommt somit beim Beschenkten zu einer Buchwertfortführung, ohne dass ein Veräußerungsgewinn für die negativen Kapitalkonten zu ermitteln wäre.

II.) Sollte die Finanzverwaltung auf dem Denkansatz der Veräußerungsgewinnbesteuerung für die negativen Kapitalkonten beharren, dann ist keineswegs ein Firmenwert heranzuziehen.

Dies aus folgenden Gründen:

1) Es liegt kein tauschähnlicher Vorgang vor, da für negative Kommanditanteile keine Gesellschaftsanteile erhalten wurden.

2) Der gemeine Wert eines Wirtschaftsgutes ist der Wert, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Gutes bei Veräußerung von einem Dritten zu erzielen wäre. Hier geht die Finanzverwaltung bei der Auswertung der Berechnungsmethode vom 10.08.2011 von falschen Voraussetzungen aus (Näherungsansatz, kein BWL Gutachten).

a) Ein Dritter würde für einen Kommanditanteil nie von einem nachhaltigen Zukunftserfolg für 7 Jahre ausgehen. Im Zeitalter der herauf dämmernden Wirtschaftskrise würde bestenfalls ein nachhaltiger Zukunftserfolg von 3 Jahren heranzuziehen sein.

b) Der Erwerber würde immer nur von den tatsächlichen Werten der Bilanz/G u.V Rechnung ausgehen und niemals die Alterspyramide des Veräußerers heranziehen. D.h. in der Berechnung von vom 10.08.2011 müsste immer die Variante 1 die Basis bilden. Der dort ermittelte Unternehmenserfolg von € 46.287,— müsste somit mit Faktor 3 multipliziert werden, was einen Firmenwert von € 138.861,— ergibt.

c) Weiters betrifft der o.a. Firmenwert den Gesamtkomplex der GmbH & Co KG und nicht allein der KG. Im Rahmen der KG würde kein Firmenwert bestehen, da immer nur Verluste für die Kommanditisten ermittelt wurden.

d) Im Rahmen der Veräußerungsgewinnermittlung ist der Finanzverwaltung ein Denkfehler unterlaufen, als der Firmenwert dem negativen Kapitalkonto hinzugerechnet wurde und somit den Veräußerungsgewinn erhöhte, statt den Veräußerungsgewinn zu vermindern.

5 **7*** (kurz: A)

6 **7*** (kurz: B)

Der Veräußerungsgewinn lt. Bescheid vom 16.10.2012 müsste daher lauten:

A	€ 119.563,03
B	€ 17.530,94

Folgt man der Firmenwertermittlung die ein unabhängiger Dritter ausstellen würde, ergibt sich folgendes Bild:

Kapital KG zum 31.12.2009	€ 3.091.862,83
+ Firmenwert	€ 138.861,--
	€ 3.230.723,83
- abzüglich Komplementärkap.	€ 3.401.059,31
Gemeiner Wert Kommanditkapital	- € 170.335,48

D.h. dieser Wert könnte bestenfalls als Veräußerungsgewinn herangezogen werden.

4

Aus den vorgenannten Gründen stelle ich daher zur Berufungserledigung folgende Anträge:

- 1) Ausscheiden der negativen Kapitalkonten aus der Einkünfteermittlung
- 2) Bei Denkvariante **Veräußerungsgewinn**
Ansatz der negativen Kapitalkonten mit € 170.335,-- als Veräußerungsgewinn für beide Kapitalkonten.

Somit

Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Erklärungen	€ - 44.751,71
Veräußerungsgewinn	€ + 170.335,--
	€ 125.583,29

Davon

A	77,8%	€ 97.704,--	Halbsatz beantragt
B	22,2%	€ 27.879,29	Dreijahresverteilung beantragt
		€ 125.583,29	

"

Im **Bericht zur Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht** bzw vormals UFS führte das FA aus wie folgt:

Im Jahr 2009 waren an der *****4***** folgende Personen beteiligt:

- *****10*** GmbH als Komplementär (reiner Arbeitsgesellschafter, keine Substanzbeteiligung)**
- *****6*** ***7*** als Kommanditistin mit einer Einlage von 28.000 ATS (=2.034,84 €), das sind 22,22%;**
- *****5*** ***7*** als Kommanditist mit einer Einlage von 14.000 ATS (=1.017,42 €), das sind 11,1%;**

- ***11*** als Kommanditist mit einer Einlage von 84.000 ATS (=6.104,52 €), das sind 66,67%.

Herr ***8*** fungierte als Treuhänder für Herrn ***5*** ***7***; Herr ***7*** hatte somit einen Kommanditanteil mit einer Einlage von 98.000 ATS, das sind 77,78%.

Mit Schenkungsvertrag vom 10.12.2009 übertrugen die Kommanditisten mit Wirkung zum 31.12.2009 ihre gesamten Anteile an der KG an die Komplementär-GmbH.

An der ***10***-GmbH sind ebenfalls Herr und Frau ***7*** beteiligt: ***6*** ***7*** mit einem Anteil von 22,2% und ***5*** ***7*** insgesamt zu 77,78% (wobei 66,67% von Herrn ***8*** als Treuhänder gehalten wurden).

Durch die Vereinigung aller Anteile bei der ***10*** GmbH ging das Vermögen der KG im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (Anwachsung gem. § 142 UGB) auf die ***10*** GmbH über. Die ***4*** ist dadurch ohne Liquidation erloschen.

Nach Ansicht des Finanzamtes handelt es sich bei der Zuführung von Vermögenswerten durch den Gesellschafter einer GmbH an die Gesellschaft um eine Einlage gem. § 6 Z 14 lit b EStG. Diese gilt als Tausch gem. § 6 Z 14 lit a EStG, wenn sie nicht unter das UmgrStG fällt.

Die Voraussetzungen für eine Einbringung gem. Art III UmgrStG liegen im gegebenen Fall nicht vor.

Es handelt sich somit um einen Tausch gem. § 6 Z 14 lit a EStG (Kommanditanteil gegen GmbH-Anteil). Dabei ist als Veräußerungspreis des hingegebenen Wirtschaftsgutes (Kommanditanteil) der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen.

Es wurde daher vom Finanzamt ein Veräußerungsgewinn für Herrn und Frau ***7*** berechnet (siehe Begründung zum Feststellungsbescheid vom 15.10.2012). Dabei wurde der vom steuerlichen Vertreter mit Eingabe vom 10.8.2012 bekanntgegebene Firmenwert – basierend auf einem nachhaltigen Zukunftserfolg von 7 Jahren – zugrunde gelegt. In der Berufung wird nunmehr vorgebracht, dass ein Dritter für einen Kommanditanteil niemals von einem nachhaltigen Zukunftserfolg von 7 Jahren ausgehen würde; es wäre bestenfalls ein Zukunftserfolg von 3 Jahren heranzuziehen. Der Bw gibt aber in der Berufung keine nähere Begründung, warum nunmehr nur ein nachhaltiger Zukunftserfolg von 3 Jahren heranzuziehen sei.

Dazu wird angemerkt, dass das Finanzamt von den vom Bw vorgelegten Berechnungen

ausgegangen ist. Es wurde von der Berechnungsvariante 2 ausgegangen, weil diese einen Unternehmerlohn ohne Berücksichtigung der Alterspyramide annimmt. Variante 1 geht vom aktuellen Geschäftsführer (Bw) aus, der aufgrund seines Alters ein höheres Gehalt bezieht als ein fremder Dritter. Für einen Dritten wird der Unternehmerlohn vom Bw in Berechnungsvariante 2 in Höhe von 2/3 des tatsächlichen Bezuges angenommen. Somit fand bereits im Erstbescheid die Alterspyramide des Veräußerers keine Berücksichtigung. Zur Berechnung des Veräußerungsgewinnes wird in der Berufung vorgebracht, es wäre höchstens der negative gemeine Wert des Kommanditkapitals als Veräußerungsgewinn heranzuziehen; die negativen Kapitalkonten seien aus der Einkünfteermittlung auszuschneiden. Dazu wird angemerkt: Es erscheint nicht plausibel, dass ein fremder Dritter, der die Kommanditanteile mit einem negativen gemeinen Wert erwirbt, genau diesen Betrag als Kaufpreis zahlt.

Gemäß § 24 Abs 2 EStG ist im Falle des Ausscheidens eines Mitunternehmers als Veräußerungsgewinn zumindest der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu versteuern, das er nicht auffüllen muss.

Das negative Kapitalkonto wurde vom Finanzamt aus der Bilanz der GmbH & Co KG für das Jahr 2009 entnommen. Es wird angemerkt, dass der in der Bilanz 2009 zum 31.12.2009 angegebene Stand der Kapitalverrechnungskonten jener zum 31.12.2008 ist. Vom Finanzamt wurde der um den verteilungsfähigen Verlust des Jahres 2009 verminderte Wert herangezogen (***5*** ***7*** -277.080,58 €; ***6*** ***7*** -62.480,72 €). Dieser Stand der negativen Kapitalkonten ist jedenfalls als Veräußerungsgewinn der Kommanditisten in Ansatz zu bringen. Es ist jedoch davon auszugehen, dass ein Firmenwert (wie in der ursprünglichen Berechnung des steuerlichen Vertreters) und somit auch ein positiver gemeiner Wert der Kommanditanteile vorliegt.

Betreffend das Berufungsvorbringen, das Finanzamt hätte im Feststellungsbescheid über das Zustehen des Halbsatzes bzw der Drei-Jahres-Verteilung des Veräußerungsgewinnes absprechen müssen, wird angemerkt, dass die Beurteilung von allenfalls zustehenden Tarifbegünstigungen im (abgeleiteten) Einkommensteuerverfahren der Kommanditisten erfolgt.

Abweisung der Berufung wird beantragt.

Die **Bf** brachten zum Vorlagebericht des FA v. 08.02.2013 mit **Eingabe vom 28.2.2013** Folgendes vor:

Nach Durchsicht des Vorlageberichtes sind 3 Varianten denkbar:

1. Anerkennung der Schenkung mit Buchwertfortführung ohne Anfall eines Veräußerungsgewinnes. Dies wäre die Rechtsfolge wie nach Art III UmgrStG, dessen wirtschaftlicher Zweck verfolgt wurde. Da sämtliche Voraussetzungen des Art III vorliegen

(diesfalls wäre ein positiver Verkehrswert von bestenfalls € 1,00 anzunehmen) könnte diese Gesetzesbestimmung angewandt werden.

2. Variante Veräußerungsgewinn

Hiebei hat die Finanzbehörde bisher nicht beachtet, dass zwischenzeitig die europ. Wirtschaftskrise eingetreten ist, die jede Berechnung eines Firmenwertes ad absurdum führt, da die wirtschaftliche Entwicklung zu einer Rezession führt.

Aus diesem Falle würde ein Erwerber bestenfalls den negativen Wert des Kommanditanteiles von € minus 170.000,— als Hilfsgröße heranziehen und als Veräußerungsgewinn für beide Kapitalkonten gelten (siehe Schreiben der Bf vom 08.11.2012 [gegenständliche Beschwerde]).

3. *Sollten beide Varianten seitens der Finanzverwaltung nicht akzeptiert werden, so könnte der vom Finanzamt am 21.03.2011 dargelegten Variante zum Zwecke der Verwaltungsvereinfachung und Kostenminderung gefolgt werden.*

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhalt

Der Sachverhalt ergibt sich aus der o.a. Aktenlage. Die ***3*** (kurz: KG) gab dem FA die Betriebseinstellung per 31.12.2009 bekannt. Die Schenkungsverträge vom 10.12.2009, mit welchen die Kommanditanteile der ***4*** an die geschäftsführende ***2*** geschenkt wurden sind aktenkundig. Die Bf gaben bekannt, dass mit 31.12.2009 somit die ***4*** aufgelöst wurde. Die Kommanditisten A und B sind ebenso Anteilsinhaber an der GmbH (zusammen 100%).

Rechtliche Beurteilung

§ 6 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 id im Beschwerdezeitraum geltenden Fassung lautet:

...

Z 14. a) Beim Tausch von Wirtschaftsgütern liegt jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vor. Als Veräußerungspreis des abgegebenen Wirtschaftsgutes und als Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes sind jeweils der gemeine Wert des abgegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen.

b) Die Einlage oder die Einbringung von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen in eine Körperschaft (§ 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988) gilt als Tausch im Sinne der lit. a, wenn sie nicht unter das Umgründungssteuergesetz fällt oder das Umgründungssteuergesetz dies vorsieht. ...

Zu Spruchpunkt I.

Den Bf ist zu entgegnen, dass das Bundesfinanzgericht wie bereits das Finanzamt zur Ansicht gelangt ist, dass die von den Bf selbst am 10.8.2011 übermittelte näherungsweise Firmenwertermittlung Variant 2 (unter Berücksichtigung der Unternehmerlohnzettel für die Jahre 2007, 2008 und 2009 sowie unter Zugrundelegung der Gewinne der KG für die Jahre 2007 bis 2009) als Grundlage für die Steuerbemessung heranzuziehen ist.

Als Basis wird der vom Bf vorgelegten Variante 2 der Vorzug gegenüber Variante 1 eingeräumt, zumal bei Variante 2 der Unternehmerlohn lediglich mit 2/3 der Höhe des tatsächlichen Wertes Berücksichtigung fand, und somit der aufgrund der vielen Berufsjahre des Herrn ***7*** dementsprechend hohe Unternehmerlohn bei der Firmenwertermittlung nunmehr im gekürzten Ausmaß berücksichtigt wurde. Dementsprechend wurde die Variante 2 der Firmenwertberechnung vom Finanzamt (o.a. Vorlagebericht des FA) und wird auch vom Bundesfinanzgericht für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlage herangezogen, weshalb die Alterspyramide des Veräußerers somit keine Berücksichtigung findet.

Zum Firmenwert gehören bspw auch nichtabgerechnete Leistungen, der Kundenstock und spezielle Spezialitäten von Unternehmen bspw Apothekenspezialitäten (Laudacher in Jakom, EStG 2020, 13. Aufl. 2020, § 6 Tz 15).

Den Ausführungen der Bf, es seien im Zeitalter der „herauf dämmernden Wirtschaftskrise“ lediglich 3 Jahresergebnisse für die Firmenwertberechnung heranzuziehen (vgl. Beschwerde vom 8.11.2012), ist zu entgegnen, dass der Schenkungszeitpunkt, nämlich Schenkungen per 31.12.2009 relevant ist, und überdies die Firmenwertberechnung, die die Bf selbst für den Stichtag 31.12.2009 vorgelegt haben, mit Eingabe vom 30.5.2011 vorgelegt wurde. Als Tag des Überganges der mit den Kommanditanteilen verbundenen Rechte und Pflichten sowie Aktiven und Passiven der Gesellschaft wurde der Ablauf des 31.12.2009 vereinbart (s. Notariatsakt über die Schenkung vom 10.12.2009, Seite 4; AS 2ff/HA2009). Die Beurteilung des gegenständlichen Falles hat auf den Schenkungsstichtag bezogen zu erfolgen.

Angemerkt wird, dass die Bf von vornherein weder behauptet noch dargelegt haben, dass eine Umgründung vorgelegen habe, vielmehr wurde von den Bf mit Schreiben vom 11.2.2010 offengelegt, dass mit Schenkungsverträgen vom 10.12.2009 Kommanditanteile der ***4*** an die geschäftsführende ***2*** geschenkt wurden, wodurch laut Angaben der Bf somit die ***4*** mit 31.12.2009 aufgelöst sei. Insofern kann auch aus der späteren diesbezüglichen o.a. Einwendung der Bf, durch Anerkennung der Schenkung mit Buchwertfortführungen ohne

Anfall eines Veräußerungsgewinnes wäre die Rechtsfolge wie nach Art III UmgrStG gegeben, dessen wirtschaftlicher Zweck verfolgt worden sei (s. o.a. Eingabe vom 28.2.2013), für das Beschwerdebegehren nichts gewonnen werden.

Aufgrund der Tatsache, dass Frau und Herr ***7*** auch Eigentümer der (Komplementär-)GmbH waren bzw sind, mangelte es beim hier beschwerdegegenständlichen Schenkungsvorgang am üblicherweise zwischen fremden Dritten gegebenen Interessengegensatz.

Das Bundesfinanzgericht ist zur Ansicht gelangt, dass bei den Geschäftsbeziehungen zw den Kommanditisten der gegenständlichen KG und der gegenständlichen Komplementär GmbH wegen des mangelnden Interessengegensatzes die Fremdüblichkeitskriterien erfüllt sein müssen, um steuerlich anerkannt werden zu können.

Die Bf würden einem fremden Dritten die Kommanditanteile nicht unter ihrem Wert verkaufen. Aus der Aktenlage ergibt sich, dass die Zuführung von Vermögenswerten durch die Bf, die auch Gesellschafter der gegenständlichen GmbH sind, Einlagen gem. § 6 Z 14 lit b EStG 1988 idgF darstellen. Dabei ist als Veräußerungspreis des hingegebenen Wirtschaftsgutes (Kommanditanteil) der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen. (o.a. Vorlagebericht des Finanzamtes). Zum gemeinen Wert gehört auch der Firmenwert nach der Berechnung der Bf zum Schenkungsstichtag (vgl. auch Jakom/Lenneis, EStG, 2020, § 4 Tz 351).

Den o.a. diesbezüglichen Ausführungen der Bf ist zu entgegnen, dass die Beträge auf den negativen Kapitalkonten, die vor der Schenkung der Kommanditanteile an die GmbH nicht aufgefüllt werden müssen, jedenfalls Teil des Veräußerungsgewinns darstellen. Beschwerdegegenständlich liegt ein Tausch (nämlich jeweils Kommanditanteil gegen GmbH-Anteil) gem. o.a. § 6 Z 14 lit a EStG 1988 idgF vor. Der „Preis“ für die Schenkung ist die Höhe der negativen Kapitalanteile zuzüglich des von den Bf selbst aufgrund eines Vorhalts des Finanzamtes errechneten nachhaltigen anteiligen Firmenwertes (Variante 2). (Eingabe der Bf. datiert mit 10.8.2011.)

Darüber hinaus wird zum Ansatz des Firmenwertes laut Firmenwertberechnung Variante 2 der Bf Folgendes festgestellt: Als Grundlage wurden die in den Gewinn- und Verlustrechnungen der KG ausgewiesenen Gewinne für die Berechnung herangezogen. Angemerkt wird, dass in den Jahren 2007 bis 2009 für die gegenständliche KG jeweils Jahresgewinne ausgewiesen wurden (s. o.a. Firmenwertberechnung Variante 2, berechnet von den Bf selbst). Es entspricht dem menschlichen Erfahrungsgut, bei einem Unternehmen wie der gegenständlichen KG für die Berechnung des Firmenwertes zum gegenständlich vorliegenden Schenkungsstichtag 31.12.2009 den 7-fachen Durchschnittsjahresgewinn als schlüssigen plausiblen Wert heranzuziehen. Wie bereits angeführt haben allenfalls später heraufziehende wirtschaftliche Krisen, wie die Bf ausführen, keinen Einfluss auf die stichtagsbezogene Firmenwertermittlung. Das Bundesfinanzgericht ist zur Ansicht gelangt, dass die Firmenwertberechnung Variante 2

der Bf dem allgemeinen Erfahrungsgut entsprechend schlüssig und demgemäß nicht zu widerlegen ist. Weiters ist den späteren im Laufe des Verfahrens gemachten Darlegungen der Bf betreffend Höhe des Firmenwertes weniger Glaubwürdigkeit zu schenken als den ursprünglichen Berechnungen zu Verfahrensbeginn.

Über allfällige Tarifbegünstigungen Frau und Herrn ***7*** betreffend ist wie bereits vom FA ausgeführt wurde in den jeweiligen (abgeleiteten) Einkommensteuerverfahren abzusprechen, weshalb dieser Punkt nicht Gegenstand des hier beschwerdeanhängigen Feststellungsverfahrens ist.

Die Ausführungen im beschwerdegegenständlichen Bescheid samt Berechnungen sind auch ausdrücklich Bestandteil der Begründung des gegenständlichen Erkenntnisses. Darüber hinaus wird ebenso auf die ausführliche Begründung des Finanzamtes im o.a. Vorlagebericht im Zuge der Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht bzw. den Unabhängigen Finanzsenat hingewiesen.

Zu Spruchpunkt II. (Nichtzulassen 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. Da das gegenständliche Erkenntnis der Gesetzeslage sowie der hL und hRspr folgt, ist die Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig. Eine über den Individualfall hinaus relevante Rechtsfrage liegt nicht vor.

Insgesamt ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. September 2020