

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. Ansgar Unterberger, den Richter Mag. Walter Aiglsdorfer sowie die fachkundigen Laienrichter Leopold Pichlbauer und Mag Stefan Raab in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch TPA Regio Steuerberatung GmbH & Co KG, Franzosenhausweg 47, 4030 Linz, über die Beschwerde vom 7. Dezember 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 10. November 2020 betreffend Feststellung der Einkünfte § 188 BAO 2018 Steuernummer ***BF1StNr1*** 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) zulässig.

Artikel I. Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit **Feststellungsbescheid vom 10. November 2020** wurden die Einkünfte des Jahres 2018 abweichend zu den erklärten Daten festgesetzt. Abweichend wurde dem Veräußerungsgewinn des Gesellschafters A B kein begünstigter Hälftesteuersatz zuerkannt bzw. keine Veräußerung eines Mitunternehmeranteils unterstellt.

Diese Änderung wurde in der gesonderten Bescheidbegründung wie folgt dargestellt:

Verfahrensablauf:

Am 20.09.2019 wurde die Erklärung über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 2018 (Wirtschaftsjahr 01.02.2017 - 31.01.2018) beim Finanzamt Linz elektronisch eingereicht. Der Veräußerungsgewinn für die Anteilsabtretung (Veräußerung im Ausmaß von insgesamt 75%) von A B an die Neugesellschafter C Austria GmbH (Erwerb von 70%) sowie Ing. E D

(Erwerb von 5%) wurde wie folgt in der Feststellungserklärung 2018 (Wirtschaftsjahr 01.02.2017 - 31.01.2018) errechnet:

Veräußerungserlös C GmbH	4.000.000,00
Veräußerungserlös D E	171.000,00
Summe Veräußerungserlös	4.171.000,00
abzgl. Anteil Eigenkapital	-462.000,00
abzgl. Anteil Eigenkapital	-33.000,00
Veräußerungsgewinn 2017	3.676.000,00

Für den o.a. Veräußerungsgewinn von 3.676.000,00 € wurde die Begünstigung des Halftesteuersatzes gem. § 37 Abs. 5 Z 3 EStG im Feststellungsverfahren beantragt. Der Veräußerungsgewinn wurde bei A B im Veranlagungsjahr Einkommensteuer 2017 (also 01.01.2017 - 31.12.2017) erklärt.

Am 29. April 2019 wurde seitens des Finanzamtes Linz ein Vorhalt an A B als Beschwerdeführer verfasst. Inhalt dieses Vorhaltes waren u.a. die Umstände der Übertragung des Mitunternehmeranteiles und die Frage, ob A B iZm der Abtretung seiner 75%igen Mitunternehmeranteile weiterhin eine erwerbswirtschaftliche Mitunternehmerstellung für den verbleibenden 25%igen Mitunternehmeranteil bei der Beschwerdeführerin innehat.

Am 26. Juli 2019 erfolgte die diesbezügliche Vorhaltsbeantwortung des steuerlichen Vertreters. Zusammenfassend führte der steuerliche Vertreter aus, dass A B mittels zweier Abtretungsverträge vom 25.10.2017 insgesamt 75% seiner Anteile an der Beschwerdeführerin veräußerte. Im Zuge dieser Abtretungsverträge wurde die Beteiligung der neuen Kommanditisten am Gewinn und Verlust bzw. den stillen Reserven ab 1.2.2017 vereinbart. Die zeitliche Erfassung des Veräußerungsgewinnes erfolgte bei A B unter Verweis auf Rz 6001 EStR im Jahr 2017. Hinsichtlich der Erwerbswirtschaftlichkeit der 25%igen Mitunternehmerstellung wurde ausgeführt, dass A B bis zur Abtretung der Anteile 100%iger Gesellschafter-Geschäftsführer der Komplementär-GmbH sowie 100%iger Kommanditist der Beschwerdeführerin war. Nach der Abtretung von 75% der Anteile und der damit einhergehenden Zurücklegung der Geschäftsführertätigkeit bei der Komplementär-GmbH verbleibt nunmehr lediglich ein kapitalistischer Kommanditanteil von 25%. Damit hat A B seine Erwerbstätigkeit per 31.10.2017 eingestellt, womit die Voraussetzungen des § 37 Abs. 5 Z 3 EStG erfüllt sind.

Der steuerliche Vertreter legte im Zuge dieses Schreibens noch folgende Unterlagen vor:

- Gesellschaftsvertrag Beschwerdeführerin vom 25.10.2017
- Abtretungsvertrag Kommanditanteil (70%) vom 25.10.2017 an die C Austria GmbH
- Abtretungsvertrag Kommanditanteil (5%) vom 25.10.2017 an Ing. E D

Nach einem Telefonat mit dem steuerlichen Vertreter wurden ergänzend per E-Mail vom 20.9.2019 folgende Unterlagen eingereicht:

- Steuererklärungen E6 inkl. Beilagen E6a und E6a-1 2018 Beschwerdeführerin
- Gewinnverteilung 2018 Beschwerdeführerin inkl. Berechnung Gewinnfreibetrag
- Steuerliche Mehr-Weniger-Rechnung 2018 Beschwerdeführerin
- Berechnung Veräußerungsgewinn A B
- Firmenbuchauszug Beschwerdeführerin zum Stichtag 22.12.2017
- Berechnung Einkünfte aus Vermietung der Grundstücke aus dem Sonderbetriebsvermögen für A B
- Ergänzungsbilanz 2018 C Austria GmbH
- Ergänzungsbilanz 2018 Ing. E D

Aus o.a. vorgelegten Unterlagen ist erkennbar, dass das Sonderbetriebsvermögen (ausschließlich bestehend aus Grund und Boden) von A B nicht (auch nicht anteilmäßig) an die neuen Gesellschafter C Austria GmbH und Ing. E D mitübertragen wurde, sondern zur Gänze zurückbehalten wurde. Die im Zusammenhang mit der Grundstückvermietung erhaltenen Mieterträge wurden als Sonderbetriebseinnahmen bei A B angesetzt.

Am 23.9.2019 wurde durch den Fachbereich des Finanzamtes Linz ein E-Mail an den steuerlichen Vertreter übersandt, worin ein Auszug aus den EStR 2000, Rz. 5984 übermittelt wurde. In dieser Randziffer wurde die Rechtsmeinung vertreten, dass infolge des Zurückbehaltens des Sonderbetriebsvermögens kein Hälftesteuersatz für den Veräußerungsgewinn zuerkannt werden kann, weil nicht alle mit dem Gesellschaftsanteil verbundenen stillen Reserven aufgedeckt werden.

Am 25.9.2019 wurde durch den steuerlichen Vertreter ein E-Mail an den Fachbereich des Finanzamtes Linz betreffend die rechtliche Darstellung der kapitalistischen Mitunternehmerbeteiligung übersandt.

Am 3.10.2019 wurde zudem von Seiten der steuerlichen Vertretung ein wissenschaftlicher Beitrag von Prof. F zum Thema der teilweisen Veräußerung eines Mitunternehmeranteiles mit Zurückbehaltung des Sonderbetriebsvermögens übermittelt.

Am 9.12.2019 wurde ein Vorhalt des Finanzamtes Linz an den steuerlichen Vertreter übersandt. Zentraler Inhalt des Vorhaltes war die Darstellung des bisher amtlich aufliegenden Sachverhaltes sowie die Darstellung der steuerlichen Problembereiche (rechtliche Gestaltung der steuerlich angenommenen rückwirkenden Anteilsabtretung per 1. Februar 2017, Zuerkennung bzw. Nichtzuerkennung des Hälftesteuersatzes für den Veräußerungsgewinn infolge Zurückbehaltung des Sonderbetriebsvermögens).

Am 1.9.2020 fand in den Räumlichkeiten des Finanzamtes Linz eine Besprechung hinsichtlich der Veranlagung des Feststellungsbescheides 2018 (Wirtschaftsjahr 1.2.2017 - 31.1.2018) statt. Im Zuge dieser Besprechung wurde auch die Vorhaltsbeantwortung, datiert vom 25.8.2020,

überreicht. Im Zuge der Besprechung wurden u.a. die wirtschaftlichen Gründe für die vorgenommene Gewinnverteilung ab 1.2.2017 (70%, 25%, 5%), die in der maßgeblichen Mitwirkung der Neugesellschafter ab 1.2.2017 ihren Ursprung haben, dargelegt. Bereits im Herbst 2016 hat es - lt. den Ausführungen der steuerlichen Vertretung - eine diesbezügliche Grundsatzentscheidung über die zukünftigen Beteiligungen der Neugesellschafter gegeben. Infolge dieser Grundsatzentscheidung haben die Neugesellschafter auch schon ab 1.2.2017 (und nicht erst ab Unterzeichnung des Abtretungsvertrages am 25.10.2017) im laufenden Betrieb mitgewirkt und bei maßgeblichen unternehmerischen Entscheidungen auch mitbestimmt.

Des Weiteren wurden im Zuge des Gespräches die abweichenden Rechtsmeinungen in Zusammenhang mit der Zurückbehaltung des Sonderbetriebsvermögens und damit verbunden die Zu- bzw. Nichtzuerkennung des Hälftesteuersatzes für den Veräußerungsgewinn diskutiert. Zudem wurde seitens des Finanzamtes Linz im Zuge dieses Gespräches noch ersucht, die gesamte Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie das Anlageverzeichnis für die Beschwerdeführerin und den Mietvertrag von A B über das Sonderbetriebsvermögen vorzulegen.

Am 3.9.2020 übersandte der steuerliche Vertreter per Mail die Bilanz, die Gewinn- und Verlustrechnung sowie das Anlageverzeichnis. Zudem wurden die Bestands- und Superädikatsverträge vom 15.1.1993, 15.09.2000 und 15.10.2010 gemeinsam mit der aktuellen Dauerrechnung über das Mietentgelt vom 23.10.2017 übermittelt.

Der Sachverhalt wird durch das Finanzamt Linz wie folgt als erwiesen angenommen (der als erwiesen angenommene Sachverhalt ergibt sich unstrittig aus den vorgelegten Verträgen sowie Vorhaltsbeantwortungen):

Beim Unternehmen B G GmbH (FN1, Str. Nr. Nr1) stellen sich seit 1992 die Organ- und Beteiligungsverhältnisse wie folgt dar:

Name	Bet./Zeitp.	Organ	Stammeinl.	hierauf gel.
A B	100%	Geser	660.000	660.000
A B	seit 26.6.1992	Gf		
E D	seit 1.10.1995	Gf		

Mittels Generalversammlungsbeschluss vom 7.9.2017 wurde die Umwandlung der B G GmbH (FN1) in die neu zu gründende Beschwerdeführerin beschlossen.

Mittels Umwandlungsvertrag vom 7.9.2017 wurde demnach eine errichtende Umwandlung gem. Art II UmgrStG der B G GmbH (einziger Gesellschafter A B, Stammeinlage 660.000,00 €) mit ihrem Vermögen als Ganzes in die neu entstehende Beschwerdeführerin zum Stichtag 31.1.2017 durchgeführt. Zu diesem Zweck wurde auch die B G GmbH neu gegründet (FN2). Die

Beteiligungsverhältnisse stellen sich bei der neu gegründeten Beschwerdeführerin daher ab 1.2.2017 (= Rückwirkung durch Umwandlung 31.1.) wie folgt dar:

Name	Beteiligung	Bezeichnung	FN-Nr.
neugegr. B G GmbH	0%	Komplementär und Arbeitsgesellschafterin	FN2v
A B	100%	Kommanditist	

Durch die errichtende Umwandlung der Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft wechselte der bisher im Privatvermögen des A B gehaltene (und bisher an die GmbH vermietete) Grund und Boden umwandlungsbedingt in das Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters A B.

Die Geschäftsführung und Vertretung der Beschwerdeführerin obliegt der neugegründeten B G GmbH (FN2). Die Beschwerdeführerin hat ein abweichendes Wirtschaftsjahr (31.01.). Ein eigener weiterer Gesellschaftsvertrag wurde für die Beschwerdeführerin am 7.9.2017 nicht geschlossen. Es gibt lediglich den Generalversammlungsbeschluss vom 7.9.2017, worin ersichtlich ist, dass die Rechte der Gesellschaft bzw. der Gesellschafter sich nach den Bestimmungen des UGB's richten.

Bei der neugegründeten B G GmbH (FN2) gab es im Zeitpunkt der Gründung am 7.9.2017 folgende Beteiligungsverhältnisse:

Name	Bet./Zeitp.	Organ	Stammeinl.
A B	100%	Geser	35.000
A B	ab 7.9.2017	Gf	

Am 25.10.2017 wurde ein Gesellschaftsvertrag für die Beschwerdeführerin und je auch zwei Abtretungsverträge für Kommanditanteile des A B abgeschlossen.

In einem ersten Schritt hat A B 70% (von 100%) seiner Kommanditanteile an die C Austria GmbH entgeltlich abgetreten. In einem zweiten Schritt hat A B 5% (von 100%) seiner Kommanditanteile an Ing. E D abgetreten. Betreffend die Gewinnanteile für das Wirtschaftsjahr 01.02.2017 - 31.01.2018 wurde in den beiden Abtretungsverträgen vereinbart, dass zivilrechtlich die Rechtswirksamkeit der Abtretung mit der Bezahlung des Abtretungspreises eintritt. Steuerlich soll eine Rückwirkung zum 31.01.2017 stattfinden. Im konkreten Fall bedeutet dies, dass A B am Gewinn der Beschwerdeführerin für das gesamte Wirtschaftsjahr nur mit 25% beteiligt ist. D.h. auch für den Zeitraum von 01.02.2017 bis 25.10.2017 gibt es für A B keine 100%ige Gewinnbeteiligung, sondern nur eine 25%ige Gewinnbeteiligung.

Gemäß dem persönlichen Gespräch vom 1.9.2020 in den Räumlichkeiten des Finanzamtes Linz sowie gemäß dem Schreiben vom 25.8.2020 liegen für diese „rückwirkende steuerliche

Abtretung" sowie für die vorgenommene Gewinnverteilung wirtschaftlich ausschlaggebende Gründe vor. So wurde gemäß den Ausführungen im Schreiben bereits im Herbst 2016 eine Grundsatzentscheidung über die zukünftigen Beteiligungen getroffen. Die neuen Gesellschafter wirkten bereits ab Beginn des Wirtschaftsjahres 2018 (Beginn des Wirtschaftsjahres: 01.02.2017, Ende 31.01.2018) im Unternehmen der Beschwerdeführerin bei den maßgeblichen Unternehmensentscheidungen mit. Aus diesem Grunde wurde der laufende Gewinn des Wirtschaftsjahres 01.02.2017 vereinbarungsgemäß und entsprechend der tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten (z. B. auf Grund der vorherrschenden wirtschaftlichen Einflussnahme der Neugesellschafter ab 01.02.2017) vertraglich zu 70% (C Austria GmbH), 25% (A B) und 5% (E D) aufgeteilt. Es liegt demnach keine „rückwirkende steuerliche Anteilsabtretung" vor; es wurde vielmehr im Zuge der Verteilung des laufenden Gewinnes lediglich eine entsprechende fremdübliche (und den tatsächlichen Arbeitsleistungen entsprechende) Gewinnverteilung des Wirtschaftsjahres von 01.02.2017 - 31.01.2018 vorgenommen.

Für das Finanzamt Linz ist es als erwiesen anzunehmen, dass die Gewinnverteilung des laufenden Gewinnes von 70%, 25% und 5% (trotz der erst am 25.10.2017 zivilrechtlich eingetretenen Neugesellschafter) eine angemessene - den tatsächlichen Arbeitsleistungen entsprechende - Gewinnverteilung darstellt.

Die Beteiligungsverhältnisse für die Beschwerdeführerin stellen sich demgemäß lt. Gesellschaftsvertrag vom 25.10.2017 wie folgt dar:

Name	Bet.	Bezeichnung	FN-Nr.
neugegr. N. G GmbH	0%	Kompl. und Arbeitsgesellschafterin	FN2
C Austria GmbH	70%	Kommanditist	478343x
A B	25%	Kommanditist	
E D	5%	Kommanditist	

Das Sonderbetriebsvermögen (ausschließlich bestehend aus Grund und Boden im Ausmaß von rd. 10.000m²) verblieb trotz der Anteilsabtretungen weiterhin zu 100% bei A B und ist dort in dessen Sonderbilanz ausgewiesen.

Lt. Gesellschaftsvertrag vom 25.10.2017 obliegt die Geschäftsführung und Vertretung der Beschwerdeführerin ausschließlich der B G GmbH (FN2). Den Kommanditisten stehen bei der Beschwerdeführerin lediglich Einsichts-, Kontroll- und Widerspruchs- bzw. Zustimmungsrechte bei bestimmten (über den gewöhnlichen Geschäftsbetrieb hinausgehenden) Geschäften zu.

Am 10.10.2017 wurde A B mit Gesellschaftsbeschluss (mit Wirkung 31.10.2017) als Geschäftsführer der B G GmbH (FN2) abberufen und am 25.10.2017 hat A B seine GmbH-

Anteile im Ausmaß von 75% an der B G GmbH (FN2) an die C Austria GmbH (70%) sowie an Ing. E D (5%) abgetreten. Die Beteiligungsverhältnisse an der GmbH stellen sich nunmehr wie folgt dar:

Name	Bet./Zeitp.	Organ	Stammeinl.
A B	25%	Geser	8.750,00
C Austria GmbH	70%	Geser	24.500,00
E D	5%	Geser	1.750,00
H I	seit 10.10.2017	Gf	
E D	seit 10.10.2017	Gf	

A B bezog bis Oktober 2017 Geschäftsführungsbezüge aus der B G GmbH (FN1 für 01 - 09/2017 für GmbH alt sowie FN2 für 01.10.-31.10.2017 für GmbH neu). Mit Abberufung von seiner Geschäftsführungstätigkeit im Oktober 2017 hat A B seine gesamte (aktive) Erwerbstätigkeit eingestellt.

Als Kommanditist der Beschwerdeführerin hat A B ab 25.10.2017 lediglich jene Rechte, die dem eines Kommanditisten gem. UGB entsprechen.

(Es liegt daher ab diesem Zeitpunkt für A B lediglich eine kapitalistische Mitunternehmerstellung im Sinne der EStR 2000 Rz. 6030 vor).

Zwischen 07.09.2017 - 25.10.2017 gibt es keinen eigenen schriftlichen KG-Vertrag. Aus dem Generalversammlungsprotokoll ist jedoch erkennbar, dass die Geschäftsführung der Beschwerdeführerin der B G GmbH obliegt und die Rechte der Gesellschaft bzw. der Gesellschafter sich nach den Bestimmungen des UGB richten.

Es ist daher für das Finanzamt Linz als erwiesen anzunehmen, dass nach der Anteilsabtretung von 75% nur mehr von einem verbleibenden kapitalistischen Mitunternehmeranteil in Höhe von 25% auszugehen ist.

Als Abtretungspreis ist für die Abtretung von 70% der KG-Anteile an die C Austria GmbH ein Betrag von 4.000.000,00 € vereinbart worden. Als Abtretungspreis für die 5% an Ing. E D sind 171.000,00 € vereinbart worden.

Demnach errechnet sich ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 3.676.000,00 € (Berechnung wurde bereits oben dargestellt).

Streitfrage:

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob im Feststellungsverfahren gem. § 188 BAO der Hälftesteuersatz für den Veräußerungsgewinn des A B von 3.676.000,00 € gem. § 37 Abs. 5 Z 3 EStG zuerkannt werden kann, obwohl das an die Beschwerdeführerin vermietete Sonderbetriebsvermögen (bestehend aus Grund und Boden) nicht anteilmäßig im Zuge der Anteilsabtretung mitveräußert wurde.

Unstrittig ist die Höhe des laufenden Gewinnes, die Verteilung des laufenden Gewinnes auf die

Gesellschafter (auf Grund des Vorliegens von wirtschaftlichen Gründen ergibt sich gegenständlich eine angemessene Gewinnverteilung von 70%, 25% sowie 5% für das gesamte Wirtschaftsjahr 01.02.2017-31.01.2018) sowie die Höhe des Veräußerungsgewinnes von insgesamt 3.676.000,00 € (zurechenbar an A B).

Des Weiteren ist unstrittig, dass A B die personenbezogenen Voraussetzungen für die Zuerkennung des Hälftesteuersatzes gem. § 37 Abs. 5 Z 3 EStG erfüllen würde (Vollendung des 60. Lebensjahres, Einstellung der Erwerbstätigkeit sowie Erfüllung der 7-Jahres-Frist).

Der Sachverhalt wurde wie folgt rechtlich gewürdigt:

§ 23 EStG lautet (auszugsweise):

Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind:

...

2. Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Gesellschaften und Kommanditgesellschaften), sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben.

§ 24 EStG lautet (auszugsweise):

(1) Veräußerungsgewinne sind Gewinne, die erzielt werden bei

1. der Veräußerung

- des ganzen Betriebes*
- eines Teilbetriebes*
- eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist*

2. der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes).

(2) Veräußerungsgewinn im Sinne des Abs. 1 ist der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens oder den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt. Dieser Gewinn ist für den Zeitpunkt der Veräußerung oder der Aufgabe nach § 4 Abs. 1 oder § 5 zu ermitteln. Im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist, ist als Veräußerungsgewinn jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen, den er nicht auffüllen muss.

(3) Werden die einzelnen dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebes veräußert, so sind die Veräußerungserlöse anzusetzen. Werden die Wirtschaftsgüter nicht veräußert, so ist der gemeine Wert im Zeitpunkt ihrer Überführung ins Privatvermögen anzusetzen.

Für Grund und Boden ist § 6 Z 4 anzuwenden. Bei Aufgabe eines Betriebes, an dem mehrere Personen beteiligt waren, ist für jeden einzelnen Beteiligten der gemeine Wert jener Wirtschaftsgüter anzusetzen, die er bei der Auseinandersetzung erhalten hat.

§ 37 EStG lautet (auszugsweise):

(1) Der Steuersatz ermäßigt sich für

- außerordentliche Einkünfte (Abs. 5),*
 - Einkünfte aus besonderen Waldnutzungen (Abs. 6), soweit diese vorrangig den Verlust aus anderen Holznutzungen und sodann einen weiteren Verlust aus demselben forstwirtschaftlichen Betriebszweig, in dem die Einkünfte aus besonderer Waldnutzung angefallen sind, übersteigen,*
 - Einkünfte aus der Verwertung patentrechtlich geschützter Erfindungen (§ 38)*
- auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes.*

...

(5) Außerordentliche Einkünfte sind Veräußerungs- und Übergangsgewinne, wenn die Betriebsveräußerung oder -aufgabe aus folgenden Gründen erfolgt:

1. Der Steuerpflichtige ist gestorben und es wird dadurch eine Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe veranlasst.

2. Der Steuerpflichtige ist wegen körperlicher oder geistiger Behinderung in einem Ausmaß erwerbsunfähig, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Mitunternehmer verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen. Das Vorliegen dieser Voraussetzung ist auf Grundlage eines vom Steuerpflichtigen beigebrachten medizinischen Gutachtens eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen zu beurteilen, es sei denn, es liegt eine medizinische Beurteilung durch den für den Steuerpflichtigen zuständigen Sozialversicherungsträger vor.

3. Der Steuerpflichtige hat das 60. Lebensjahr vollendet und stellt seine Erwerbstätigkeit ein. Eine Erwerbstätigkeit liegt nicht vor, wenn der Gesamtumsatz aus den ausgeübten Tätigkeiten 22.000 Euro und die gesamten Einkünfte aus den ausgeübten Tätigkeiten 730 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen.

Für Veräußerungs- und Übergangsgewinne steht der ermäßigte Steuersatz nur über Antrag und nur dann zu, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.

Vermögensgegenstände bzw. Wirtschaftsgüter sind in Abhängigkeit der objektiven Nutzung im Betrieb dem Betriebsvermögen zuzurechnen. Im Falle einer Mitunternehmerschaft ist es unmaßgeblich, ob das betriebsnotwendige Vermögen zivilrechtliches Alleineigentum eines oder mehrerer Gesellschafter ist oder ob es sich im Gesamthandeigentum der Gesellschaft befindet. Wird daher von einem Mitunternehmer (Gesellschafter) einer Mitunternehmerschaft (Personengesellschaft) ein Vermögensgegenstand zur betrieblichen Nutzung zur Verfügung gestellt, ist dieses im steuerrechtlichen Sinn notwendiges Betriebsvermögen, auch wenn es zivilrechtlich nicht in das Vermögen der Gesellschaft eingebracht wurde. Dieses außerhalb der Gesellschaftsbilanz erfasste steuerliche Gesellschaftsvermögen wird als Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter bezeichnet.

Nach der ständigen VwGH-Rechtsprechung zählen also Wirtschaftsgüter, auch wenn sie nicht zum Gesellschaftsvermögen, sondern einem Gesellschafter gehören, aber dem gemeinsamen

Betrieb dienen, ebenfalls zum (notwendigen) Betriebsvermögen der Gesellschaft (Hinweis VwGH 10.3.1982, 82/13/0008 sowie VwGH 25.9.2001, 96/14/0109). Derartiges Sonderbetriebsvermögen ist zwingend in der Sonderbilanz des Gesellschafters auszuweisen.

Die steuerrechtliche Betriebsvermögenseigenschaft von Sonderbetriebsvermögen entspringt den grundsätzlichen Besteuerungsprinzipien von Personengesellschaften. Aufgrund der expliziten Anordnung in § 23 Z 2 EStG stellen Vergütungen der Gesellschaft an ihre Gesellschafter für deren Tätigkeiten im Dienste der Gesellschaft, die Hingabe von Darlehen oder die Überlassung von Wirtschaftsgütern Gewinnanteile dar. Resultieren derartige Vergütungen aus an sich bilanzierungsfähigen Wirtschaftsgütern, befinden sich diese im Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter. Indem das Sonderbetriebsvermögen keinen eigenen Betrieb darstellt, sondern seine Existenz ausschließlich in Kombination mit dem Betrieb der Mitunternehmerschaft erhält, diesem dient und ihn unterstützt, lässt sich damit eine direkte Verbindung zwischen der Gesellschaft und dem Sonderbetriebsvermögen herstellen. Auch daraus kann abgeleitet werden, dass der Betrieb der Mitunternehmerschaft bzw. das diesem zugehörige Betriebsvermögen sowohl das Gesellschaftsvermögen als auch das Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter umfasst (vgl. *Fritz-Schmied/Urnik/Bergmann in Fritz-Schmied/Urnik/Bergmann, Handbuch Mitunternehmerschaften*, S. 80 f, Pkt. 2.1.1. Die Zurechnung des Sonderbetriebsvermögens).

Hintergrund dieser Regelung ist die Vergleichbarkeit der Personengesellschaft mit einem Einzelunternehmen. Wäre also das Wirtschaftsgut im Gewerbebetrieb des Einzelunternehmers notwendiges Betriebsvermögen, so ist es das auch im Betrieb der Personengesellschaft. Dementsprechend sind im Eigentum eines Gesellschafters stehende, aber dem Betrieb dienende Grundstücke, Mietrechte an Geschäftsräumlichkeiten oder bestimmte Beteiligungen notwendiges Betriebsvermögen der Personengesellschaft, welches jedoch infolge der zivilrechtlichen (und wirtschaftlichen) Eigentumsverhältnisse in der (Steuer-) Bilanz der Gesellschaft nicht berücksichtigt wird, sondern als Sonderbetriebsvermögen in einer Sonderbilanz für den betreffenden Gesellschafter zum Ausweis gelangt (vgl. VwGH 25.9.2001, 96/14/0109). Die mit diesen Vermögensteilen zusammenhängenden Erträge (Sonderbetriebseinnahmen) und Aufwendungen (Sonderbetriebsausgaben) sind im Rahmen der ersten Ebene der Gewinnermittlung zu berücksichtigen und bei der Aufteilung des Gesamterfolges ausschließlich dem betreffenden Gesellschafter zuzurechnen. Bei Sonderbetriebsvermögen handelt es sich also um Wirtschaftsgüter, die zwar dem Betrieb der Gesellschaft unmittelbar dienen, aber zivilrechtlich und wirtschaftlich im Eigentum eines Gesellschafters stehen. Die stillen Reserven der Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens der Mitunternehmerschaft (Gesellschafts- und Sonderbetriebsvermögen) können den Mitunternehmern zugeordnet werden (Hinweis VwGH 8.3.1994, 91/14/0173); beim Sonderbetriebsvermögen erfolgt die Zuordnung an einen konkreten (und nur im Fall von Miteigentum an mehrere) Gesellschafter. Es kommt einheitlich dieselbe Gewinnermittlungsart (auch für das Sonderbetriebsvermögen) zur Anwendung, da die Gewinnermittlungsart der

Gesellschaft auf den Gesellschafter durchschlägt (VwGH 16.11.1979, 0665/78 sowie VwGH 19.09.2013, 2011/15/0107).

Auf der Seite des Gesellschafters umfasst der Mitunternehmeranteil auf Grund der o.a. Ausführungen zwingend das anteilige Gesellschaftsvermögen und das Sonderbetriebsvermögen bzw. die Ergänzungsbilanzwerte (so auch *Doralt* in *Doralt et al*, EStG¹⁸, § 24 Tz. 81 mit den dortigen Zitierungen). Ein Mitunternehmeranteil eines Gesellschafters einer Personengesellschaft besteht demnach zwingend aus dem Anteil an der Personengesellschaft (Gesellschaftsanteil) und dem Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers.

Im konkreten Fall werden drei Grundstücke im Sonderbetriebsvermögen des A B ausgewiesen. Diese drei Grundstücke werden aus dem Sonderbetriebsvermögen an die Beschwerdeführerin vermietet. Auf den drei Grundstücken sind die Betriebsgebäude der Beschwerdeführerin errichtet worden.

Am 25.10.2017 wurde ein insgesamt 75%iger Anteil an der Personengesellschaft von A B (zu 70% an C Austria GmbH und zu 5% an Ing. E D) veräußert. Die Grundstücke wurden dabei nicht mitveräußert, sondern stehen nach wie vor im alleinigen zivilrechtlichen Eigentum des A B und werden auch weiterhin im Sonderbetriebsvermögen ausgewiesen. Strittig ist, ob der Veräußerungsgewinn für diesen 75%igen Anteil einen begünstigungsfähigen Veräußerungsgewinn im Sinne des § 24 Abs. 1 Z 1 EStG iZm § 37 Abs. 5 Z 3 EStG darstellt.

Der Mitunternehmerbegriff ist ein Begriff, der ausschließlich durch das Ertragsteuerrecht geprägt ist und mit dem gesellschaftsrechtlichen Begriff der Personengesellschaft nicht deckungsgleich ist.

Der Mitunternehmeranteil im steuerlichen Sinne iSd § 24 Abs. 1 Z 1 EStG ist daher kein Synonym für den Anteil an einer Personengesellschaft, der sich ausschließlich auf die im Gesellschaftsvermögen befindlichen Vermögenswerte bezieht. Ein (steuerlicher) Mitunternehmeranteil umfasst neben den im Gesellschaftsvermögen befindlichen Vermögenswerten bzw. Wirtschaftsgüter auch Wirtschaftsgüter, die im Alleineigentum des Gesellschafters oder im Miteigentum mit anderen Gesellschaftern oder auch Nichtgesellschaftern stehen und der Gesellschaft dienen. Damit geht der (steuerliche) Mitunternehmeranteil über den bloßen Gesellschaftsanteil hinaus und umfasst zwingend auch das Sonderbetriebsvermögen. Der Mitunternehmeranteil umfasst aus steuerlicher Sicht also einerseits den quotenmäßigen Anteil am gemeinschaftlichen Vermögen sowie das Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters (vgl. auch *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG 2020, Tz. 24 Tz 31). Auch die deutsche Rechtsprechung (vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG 2018, § 16 Tz. 292) geht davon aus, dass der steuerliche Mitunternehmeranteil iSd § 15 Abs. 1 dEStG auch das Sonderbetriebsvermögen mitumfasst.

Die Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteiles mit dem gesamten

Sonderbetriebsvermögen an einen Dritten unterliegt daher eindeutig der Besteuerung gem. § 24 Abs. 1 Z 1 EStG (vgl. EStR 2000 Rz 5984), da in diesem Fall der gesamte (steuerliche) Mitunternehmeranteil veräußert wird. Bei der Veräußerung eines die Mitunternehmeranteilsquote übersteigendem Sonderbetriebsvermögen liegt insofern kein begünstigter Veräußerungsgewinn vor (vgl. 5984 EStR); bei der Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen unterhalb der Quote des Mitunternehmeranteiles kommt mangels Aufdeckung aller stillen Reserven die Begünstigung nicht zur Anwendung (vgl. BMF, RdW 1992, 94; EStR 2000 Rz 5984; ebenso aber auch die deutsche Rechtsprechung BFH 12.4.2000 XI R 35/99; BFH 24.8.2000, IV R 51/98; BFH 06.12.2000, VIII R 21/00).

Wenn nun - wie im konkreten Fall - ein Anteil an einer Personengesellschaft von 75% vollkommen ohne Sonderbetriebsvermögen veräußert wird, so wird aus steuerlicher Sicht nicht der gesamte (steuerliche) Mitunternehmeranteil von 75% veräußert, da zum (steuerlichen) Mitunternehmeranteil von 75% zwingend auch das Sonderbetriebsvermögen von 75% gehört. Wird daher bloß der Gesellschaftsanteil (oder wie im konkreten Fall ein Teil des Gesellschaftsanteiles) ohne (dem Gesellschaftsbetrieb dienende) Wirtschaftsgüter aus dem Sonderbetriebsvermögen veräußert, bezieht sich diese Veräußerung ausschließlich auf diesen Gesellschaftsanteil von 75%, der damit bloß einen Teil des (steuerlichen) Mitunternehmeranteiles ausmacht. Insoweit erfolgt keine Veräußerung eines (steuerlichen) Mitunternehmeranteiles iSd § 24 Abs. 1 Z 1 EStG, da der (steuerliche) Mitunternehmeranteil zwingend auch das Sonderbetriebsvermögen mitumfasst. Es können daher die mit einer solchen Veräußerung verbundene Begünstigungen wie der Freibetrag nach § 24 Abs. 4 EStG oder der Hälftesteuersatz gem. § 37 Abs. 5 Z 3 EStG nicht zur Anwendung kommen.

Den abweichenden Rechtsansichten (z. B. *Fraberger/Papst* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, § 24 Tz. 104 oder *Kanduth-Kristen* in Jakom, § 24 Rz. 90 k) kann seitens des Finanzamtes Linz nicht gefolgt werden, da - wie bereits ausgeführt - im konkreten Fall lediglich nur ein 75%iger Gesellschaftsanteil; nicht jedoch ein 75%iger (steuerlicher) Mitunternehmeranteil (bestehend auch aus dem 75%igen Gesellschaftsanteil und dem 75%igen Sonderbetriebsvermögen) veräußert wurde. Wie beide Rechtsmeinungen ausführen, ändert eine Zurückbehaltung des Sonderbetriebsvermögens nichts an der Mitunternehmerstellung des Erwerbers. Das ist auch lt. Ansicht des Finanzamtes Linz zutreffend, da die neuen Gesellschafter C Austria GmbH und Ing. E D eine Mitunternehmerstellung haben, auch wenn sie das Sonderbetriebsvermögen nicht anteilmäßig erhalten haben. Im konkreten Fall ist aber die Rechtsfrage dahingehend zu definieren, ob die Veräußerung des 75%igen Gesellschaftsanteils durch A B einen Veräußerungstatbestand eines (steuerlichen) Mitunternehmeranteiles iSd § 24 Abs. 1 Z 1 EStG darstellt oder nicht. Da im konkreten Fall lt. Ansicht des Finanzamtes Linz gar keine Veräußerung eines (steuerlichen) Mitunternehmeranteiles vorliegt (da ein Mitunternehmeranteil immer auch das zugehörige Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters umfasst), kann der Tatbestand des § 24 Abs. 1 Z 1 EStG nicht zur Anwendung gelangen.

Zur Rechtsansicht *Hirschler* in Festschrift Bruckner, Seite 96, ist auszuführen, dass *Hirschler* davon ausgeht, dass wirtschaftlich die Übertragung eines Teiles einer Mitunternehmerschaft der Veräußerung eines Teilbetriebes vergleichbar sei. Die Veräußerung eines Teilbetriebes liegt lt. *Hirschler* dann vor, wenn sämtliche wesentliche Grundlagen des Teilbetriebes in einem einzigen einheitlichen Vorgang an einen einzigen Erwerber entgeltlich übertragen werden. Entscheidend sei somit die Übertragung der wesentlichen Teile eines Teilbetriebes. Dieser Rechtsmeinung kann seitens des Finanzamtes nicht zugestimmt werden, da die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils nicht immer (wirtschaftlich) vergleichbar ist mit der Veräußerung eines Teilbetriebes. Ein Teilbetrieb ist ein organisatorisch in sich geschlossener, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter Teil eines Betriebes, der es vermöge seiner Geschlossenheit ermöglicht, die gleiche Erwerbstätigkeit ohne weiteres fortzusetzen. Würde man der Rechtsmeinung folgen, dass eine Übertragung eines Teiles einer Mitunternehmerschaft ohnehin in jedem Fall (wirtschaftlich) einen Teilbetrieb darstellt, so würde eine gesonderte Nennung betreffend Mitunternehmerschaften im Gesetzestext im § 24 Abs. 1 Z 1 EStG obsolet werden. Eine derartige überflüssige Nennung im Gesetzestext kann jedoch dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden. Es kommt lt. Ansicht des Finanzamtes Linz in § 24 Abs. 1 Z 1 EStG der Grundsatz zum Ausdruck, dass der Mitunternehmeranteil nicht automatisch vom Begriff „Betrieb“ und „Teilbetrieb“ mitumfasst ist; der Gesetzgeber wollte durch die ausdrückliche Nennung der Mitunternehmerschaften die Veräußerung von (steuerlichen) Mitunternehmeranteilen lediglich zur Betriebsveräußerung und Teilbetriebsveräußerung gleichbehandelt wissen.

Auch F geht in seinen Ausführungen nicht auf die Vorfrage ein, ob die Veräußerung eines Anteiles an einer Personengesellschaft ohne Sonderbetriebsvermögen überhaupt eine Veräußerung eines Mitunternehmeranteiles im steuerlichen Sinne darstellt, da - wie bereits ausgeführt - der (steuerliche) Mitunternehmeranteil nach der österreichischen und deutschen Rechtsprechung immer auch zwingend das Sonderbetriebsvermögen mitumfasst. Wie bereits ausgeführt, liegt lt. Ansicht des Finanzamtes Linz durch die Zurückbehaltung des Sonderbetriebsvermögens keine Veräußerung eines (steuerlichen) Mitunternehmeranteiles vor, weshalb gar kein Anwendungsfall der Veräußerung eines (steuerlichen) Mitunternehmeranteiles im Sinne des § 24 Abs. 1 Z 1 EStG vorliegt.

Lt. F stellt zudem das Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers keinesfalls eine wesentliche Grundlage für einen Teil der Mitunternehmerschaft dar, das Sonderbetriebsvermögen sei - wenn überhaupt - eine wesentliche Grundlage der gesamten Mitunternehmerschaft.

Gemäß der deutschen Rechtsprechung (z. B. BFH-Urteil v. 24.08.2000 – IV R 51/98 BStBl 2005 II S. 173) können jedenfalls auch die Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens wesentliche Betriebsgrundlagen des Mitunternehmeranteils darstellen.

Im konkreten Fall ist das Sonderbetriebsvermögen (bestehend aus den Grundstücken 1652/4, 1624/8 im Ausmaß von 6.368m², 1624/2 und 1385/4 im Ausmaß von 1.362m², der

neugebildeten Teilfläche I aus 1624/2 im Ausmaß von 2.346m² sowie des Grundstückes 1385/4 im Ausmaß von 105m²) lt. Ansicht des Finanzamtes Linz eine wesentliche Grundlage des Betriebsvermögens der Personengesellschaft (bestehend aus Gesellschaftsvermögen und Sonderbetriebsvermögen). Die Grundstücke sind damit als wesentliche Grundlage für den Mitunternehmeranteil als auch daraus folgend für den Betrieb der Beschwerdeführerin zu sehen, da unstrittig auf diesen Grundstücken die Betriebsgebäude der Beschwerdeführerin angesiedelt sind. Die Grundstücke im Sonderbetriebsvermögen des A B stehen daher in einem funktional wesentlichen Zusammenhang mit dem Betrieb der Beschwerdeführerin, da auf den Grundstücken die Betriebsgebäude errichtet wurden und daher die Grundstücke für die Ausübung des Betriebes der Beschwerdeführerin unerlässlich sind. Auch bereits vom Ausmaß her ist eine rd. 10.000m² große Betriebsfläche wohl als eine wesentliche Betriebsgrundlage zu sehen. Umgelegt auf den konkreten Fall bedeutet das, dass das funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen iZm mit dem veräußerten Gesellschaftsanteil von 75% nicht an die Erwerber veräußert wurde.

Zwar lässt die steuerliche Rechtsprechung bei Betriebsveräußerungen einen Veräußerungstatbestand nach § 24 Abs. 1 Z 1 EStG zu, wenn bei Betrieben, die ein Betriebsgebäude essentiell voraussetzen, der Betrieb veräußert wird, aber das Betriebsgebäude zurückbehalten und in weiterer Folge an den Erwerber vermietet wird (z. B. EStR 2000, Rz. 5575 mit den dortigen Zitierungen). Ein Einzelunternehmer, der also sein betriebliches Grundstück im Zuge einer Betriebsveräußerung in das Privatvermögen überführt und es dem Erwerber des Betriebes (z. B. im Rahmen einer Vermietung und Verpachtung) zur Verfügung stellt, erzielt einen Veräußerungsgewinn gem. § 24 Abs. 1 Z 1 EStG, wobei das Grundstück zu Buchwerten entnommen wird, also aus der Grundstücksentnahme im Zuge der Privatentnahme keine stillen Reserven zu besteuern sind. Diese Rechtsprechung des VwGH (z. B. VwGH 12.1.1979, 2600/78) ist aber eindeutig iZm einer Betriebsveräußerung und nicht zur Veräußerung eines Mitunternehmeranteiles ergangen.

Ein Mitunternehmeranteil besteht - wie bereits mehrfach ausgeführt - zwingend auch aus dem Sonderbetriebsvermögen. Infolge Zurückbehaltung des Sonderbetriebsvermögens liegt bei der gegenständlichen Veräußerung von 75% keine Veräußerung eines (steuerlichen) Mitunternehmeranteiles vor.

Sinn und Zweck des § 24 Abs. 1 Z 1 EStG ist zudem die abschließende (d.h. einmalige) Besteuerung der Veräußerung eines Betriebes, Teilbetriebes oder eines Mitunternehmeranteiles (so auch Jakom/Kanduth-Kristen, 2020, § 24 Tz. 1). Es soll also im Zuge einer Veräußerung eines Mitunternehmeranteiles eine (einmalige und abschließende) Besteuerung erfolgen, da der Mitunternehmeranteil in einem einheitlichen Vorgang an den Erwerber veräußert wird. Im konkreten Fall kann die abschließende Besteuerung der veräußerten 75% nicht erfolgen, da das gesamte (für den Betrieb der Beschwerdeführerin funktional wesentliche) Sonderbetriebsvermögen zurückbehalten wurde und deshalb eine abschließende Besteuerung von 75% des Sonderbetriebsvermögens im Zuge der

gegenständlichen Veräußerung nicht erfolgt ist (vgl. auch Rz. 5984 EStR, wonach kein begünstigungsfähiger Veräußerungsgewinn vorliegt, wenn nicht alle mit dem Gesellschaftsanteil verbundenen stillen Reserven aufgedeckt werden). A B hat auch nicht gedanklich 75% vom Sonderbetriebsvermögen zu Buchwerten in das Privatvermögen entnommen und wiederum als Einlage in den restlichen Mitunternehmeranteil von 25% überführt. Das Sonderbetriebsvermögen blieb ohne (gedankliche) Entnahme durch die Zurückbehaltung in der Sonderbilanz unverändert bestehen.

Zusammenfassend wird seitens des Finanzamtes Linz festgestellt, dass ein Mitunternehmeranteil zwingend auch das Sonderbetriebsvermögen umfasst und deshalb eine Veräußerung eines Mitunternehmeranteils ohne Sonderbetriebsvermögen nicht die Veräußerung eines steuerlichen Mitunternehmeranteils gem. § 24 Abs. 1 Z 1 EStG darstellt. Es liegt somit kein begünstigungsfähiger Veräußerungsgewinn im Sinne des § 24 EStG vor. Daraus folgend kann auch kein Hälftesteuersatz gem. § 37 Abs. 5 Z 3 EStG und auch kein Freibetrag nach § 24 Abs. 4 EStG zuerkannt werden.

Ergänzend wird ausgeführt:

Die Gesellschaft hat ein abweichendes Wirtschaftsjahr (01.02.2017 - 31.01.2018). Da für A B kein begünstigungsfähiger Veräußerungsgewinn iSd § 24 Abs. 1 Z 1 iVm § 37 Abs. 5 Z 3 EStG vorliegt, erübrigt sich eine gesonderte Feststellung darüber, ob der Gewinn von 3.676.000,00 € aus der Abtretung des 75%igen Anteils in das Jahr 2017 oder in das Jahr 2018 steuerlich zugeordnet wird. Der im Feststellungsverfahren 2018 (für den Zeitraum 01.02.2017 - 31.01.2018) festgestellte Gewinn für A B ist in jenem Jahr zu erfassen, in dem das Wirtschaftsjahr endet (d.h. 2018).

Mit Eingabe vom **7. Dezember 2020** wurde **Beschwerde** gegen oben genannten Bescheid eingereicht.

Der Ansicht der Finanzbehörde wird von unserer Seite widersprochen, da § 24 EStG 1988 nur voraussetzt, dass der Erwerber des Kommanditanteils sowie Mitunternehmeranteils das Unternehmen/den Betrieb als Mitunternehmer fortführen kann, auch wenn sich das anteilige Sonderbetriebsvermögen nicht in seinem Eigentum befindet.

Diese Rechtsansicht wird in der Literatur von verschiedenen Autoren vertreten:

Vgl. Fraberger/Papst in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, § 24 Tz 104: „§ 24 EStG setzt (nur) voraus, dass der Erwerber in die Lage versetzt wird, das Unternehmen ohne weiteres fortzuführen. Diese Voraussetzung gilt bei der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen als erfüllt, und zwar auch insbesondere dann, wenn nur ein Teil des Mitunternehmeranteiles veräußert wird; denn jeder Gesellschafter ist unabhängig von der Höhe seiner Beteiligung Mitunternehmer; ob das Sonderbetriebsvermögen zurückbehalten, zum Teil oder zu Gänze mitveräußert wird, ist für die Mitunternehmerstellung des Erwerbers ohne Bedeutung.“

Vgl. Kanduth-Kristen in Jakom, § 24 Rz 90k: „Die Verwaltungsmeinung erscheint zu restriktiv, weil die Übertragung/Zurückbehaltung des SonderBV auf die MUerstellung des Erwerbers keine Auswirkung hat.“

Vgl. Hirschler in Festschrift Bruckner, Seite 96 f.: „Damit zwingt diese Aussage der EStR Abgabepflichtige, will man die Begünstigungen der § 24 und § 37 EStG nicht verlieren, an dem Sonderbetriebsvermögen zivilrechtlich Miteigentum zu begründen, was rein praktisch eine nicht unwesentliche Härte darstellt. Rein rechtlich stellt sich aber auch die Frage, ob das Unterlassen der anteiligen Mitveräußerung des Sonderbetriebsvermögens tatsächlich den Verlust der Begünstigungen der § 24 und § 37 EStG zur Folge hat. Wirtschaftlich ist die Übertragung eines Teiles des Mitunternehmeranteiles vergleichbar der Veräußerung eines Teilbetriebes. Die Veräußerung eines Teilbetriebes liegt dann vor, wenn sämtliche wesentlichen Grundlagen des Teilbetriebes in einem einzigen einheitlichen Vorgang an einen einzigen Erwerber entgeltlich übertragen werden.“

Entscheidend ist somit das Übertragen der wesentlichen Grundlagen des Teilbetriebes. Meines Erachtens stellt aber das Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers keinesfalls eine wesentliche Grundlage für einen Teil eines Mitunternehmeranteiles dar, das Sonderbetriebsvermögen ist, wenn überhaupt, wesentliche Grundlage der gesamten Mitunternehmerschaft. Da jenes Wirtschaftsgut, das bisher Sonderbetriebsvermögen dargestellt hat, auch weiterhin diese Eigenschaft aufweist und damit insgesamt die bisherige Nutzungsmöglichkeit dieses Wirtschaftsgutes beibehalten wird, ist der Erwerber des Teiles des Mitunternehmeranteiles in der Lage, die bisherige wirtschaftliche Aktivität, die mit dem Mitunternehmeranteil verbunden war, fortzusetzen. Für diese Auffassung spricht auch, dass das Zurückhalten wesentlicher Betriebsgrundlagen dann nichts am Vorliegen einer Betriebsveräußerung ändert, wenn die zurückgehaltenen Wirtschaftsgüter dem Erwerber zur Nutzung überlassen werden.“

Weiters gilt es Folgendes zu bedenken:

Herr A B hat von seinem 100%igen Mitunternehmeranteil insgesamt 75% des Mitunternehmeranteils ohne den zugehörigen anteiligen 75%igen **Grund und Boden** des Sonderbetriebsvermögens verkauft (die Gebäude sind Teil des gemeinschaftlichen Betriebsvermögens der Beschwerdeführerin).

Gedanklich hat Herr A B daher den 75%igen Anteil des Grund und Bodens des SBV im Zuge des Verkaufs aus dem verkauften Mitunternehmeranteil zu Buchwerten „entnommen“ und in das Sonderbetriebsvermögen seines restlichen 25%igen Mitunternehmeranteils „überführt“. Dass diese Zurückbehaltung des anteiligen SBV-Grund und Bodens auf Grund zwingender steuerlicher Buchwertfortführung nach einhelliger Ansicht bei ihm zu keiner Gewinnrealisierung führt, kann Herrn A B uE nicht zum Vorwurf der nicht vollständigen Realisierung gemacht werden.

Dies würde nämlich im vergleichbaren Fall eines Einzelunternehmers bedeuten, dass ein Einzelunternehmer bei Veräußerung oder Aufgabe seines Betriebes ebenfalls seinen Grund

und Boden bei Inanspruchnahme des Hälftesteuersatzes **immer an Dritte veräußern müsste**, weil für die Entnahme des Grund und Bodens aus dem Betriebsvermögen in das steuerliche Privatvermögen ja gesetzlich eine zwingende Buchwertfortführung vorgesehen ist und daher gesetzlich zwingend gar nicht sämtliche stille Reserven steuerlich realisiert werden (können). Eine derartige Auslegung einer Veräußerungspflicht für den betrieblichen Grund und Boden bei Aufgabe oder Veräußerung eines Betriebes durch einen Einzelunternehmer kann aber dem Gesetzgeber nicht zugesonnen werden.

Gleiches gilt für den vorliegenden Fall der teilweisen Veräußerung des Mitunternehmeranteils. Aus der zwingenden Buchwertfortführung für das Sonderbetriebsvermögen - hier ausschließlich des Grund und Bodens! - würde sich - wie oben hinsichtlich des Einzelunternehmers dargestellt - im vorliegenden Fall eine anteilige Veräußerungspflicht für den Grund und Boden des Sonderbetriebsvermögens ergeben, um in den Genuss des Hälftesteuersatzes kommen zu können.

Eine abgeleitete Veräußerungspflicht – die aus einer zwingenden steuerlichen Buchwertfortführung resultieren würde ! - kann dem Gesetzgeber aber wohl nicht unterstellt werden und würde den Sinn und Zweck der zwingenden Buchwertfortführung ins Gegenteil verkehren: An die Stelle der Vermeidung der Realisierung der stillen Reserven des Grund und Bodens durch zwingende Buchwertfortführung würde eine faktische zwingende Realisierung treten (um in den Genuss des Hälftesteuersatzes kommen zu können).

Auch bei Verkauf eines Teilbetriebes aus einem Gesamtbetrieb, welcher dem Verkauf eines Teils eines Mitunternehmeranteils vergleichbar ist, besteht nach h.A. kein Zweifel daran, dass die Verschiebung einzelner Wirtschaftsgüter aus dem verkauften Teilbetrieb zu steuerlichen Buchwerten in den verbleibenden Betrieb nichts am Vorliegen des Tatbestandes „Veräußerungsgewinn iSd § 24 EStG 1988“ ändert, sodass in weiterer Folge auch auf Antrag die Hälftesatzbesteuerung nach § 37 EStG 1988 für den verkauften Teilbetrieb zustehen muss vgl. Hirschler, FS Bruckner, S 96f.).

Aufgrund dieser angeführten Argumente und Literaturmeinungen, welche zumindest für den vorliegenden Sonderfall des Grund und Bodens im Sonderbetriebsvermögen eine mangelnde sachliche Rechtfertigung und mangelnde inhaltliche Richtigkeit der EStR 2000, Rz 5984 erkennen lassen, beantragen wir, dass im Feststellungsbescheid ein Veräußerungsgewinn gemäß § 24 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 iHv 3.676.000,00 € ohne Abzug des Freibetrages gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988 gesondert ausgewiesen wird, wobei auf den „entnommenen“ Grund und Boden des Sonderbetriebsvermögens infolge zwingender (gesetzlicher) Buchwertfortführung ein Betrag von „Null“ entfällt. Wir beantragen daher für Herrn A B den ermäßigten Steuersatz gemäß § 37 Abs. 5 EStG 1988 in der Veranlagung 2018 (oder 2017).

Weiters weisen wir darauf hin, dass die Veräußerung der beiden Mitunternehmeranteile von insgesamt 75% im Kalenderjahr 2017 erfolgte und daher der oben genannte

Veräußerungsgewinn uE in der Veranlagung 2017 zu erfassen ist, der Veräußerungsgewinn daher aus der Veranlagung 2018 auszuscheiden ist.

Wir behalten uns ausdrücklich vor, noch Argumente und womöglich ein Rechtsgutachten eines namhaften Professors nachzureichen.

Mit **Vorlagebericht vom 9. Dezember 2020** wurde gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Nach einer umfassenden Darstellung der Sach- und Rechtslage wurde darin beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

In einer **Replik vom 12. Februar 2021** auf den Vorlagebericht wurde seitens der Beschwerdeführerin nochmals darauf verwiesen, dass gegenständlich der Veräußerungstatbestand iSd § 24 EStG vorliegen würde.

[Hinsichtlich des genauen Wortlautes wird auf die Eingabe verwiesen.]

Der Darstellung, dass eine überflüssige Nennung im Gesetzestext dem Gesetzgeber nicht zu unterstellen sei (gesonderte Nennung betreffend Mitunternehmerschaft) wurde eingewendet, dass sich diese Nennung auch in den §§ 21, 22 und 23 findet. Es wäre wohl rechtstechnisch eigenartig, wenn zwar laufende Gewinnanteile an Mitunternehmerschaften gesondert im Gesetz genannt würden, Veräußerungsgewinne aus Anteilen an Mitunternehmerschaften in § 24 aber dann gar nicht gesondert angeführt wären.

In dieser Eingabe wurde auch noch auf Bestimmungen des Umgründungsteuergesetzes verwiesen. Auch bei einer Einbringung zu Buchwerten (würde auch einen Veräußerungsakt darstellen), sei ein Veräußerungsgewinn nicht zu ermitteln. Trotz Buchwertfortführung würde ein Veräußerungstatbestand vorliegen.

Es sei nicht ersichtlich, warum der Begriff des Mitunternehmeranteils in § 24 Abs. 1 EStG 1988 ein anderer sein sollte, als jener in § 12 Abs. 2 UmgrStG iVm § 6 Z 14 lit. b EStG bzw. § 24 Abs. 7 EStG.

Mit **Datum 28. Jänner 2021** wurde noch das vorhin erwähnte **Gutachten** nachgereicht.

Aufgrund der klaren Darstellung (auch des Sachverhaltes) wird im Folgenden der gesamte Inhalt ungekürzt wiedergegeben:

„Sachverhalt und Rechtsfrage

Herr A B, geboren am 04.08.1956, war jahrzehntelang Alleingesellschafter und Gesellschafter-Geschäftsführer der B G GmbH. Die B G GmbH wurde mit Stichtag 31.1.2017 gemäß UmwG und Art II UmgrStG im September 2017 steuerneutral umgewandelt in die Beschwerdeführerin. Herr B ist bis zum 25.10.2017 der einzige Kommanditist und zugleich der einzige substanzbeteiligte Gesellschafter der gewerblich tätigen Beschwerdeführerin. Er ist zugleich einziger Gesellschafter der B G GmbH, der Komplementärin und Arbeitsgesellschafterin der Beschwerdeführerin. In seiner Funktion als Gesellschafter-Geschäftsführer der B G GmbH übt er

auch aktiv die Geschäftsführung der Beschwerdeführerin aus, sodass er unstrittig kein kapitalistischer Mitunternehmer iSd § 23a EStG ist. Herr B vermietete seit vielen Jahren Grundstücke (Grund und Boden) an die B G GmbH. Diese Grundstücke (Grund und Boden) wurden, bedingt durch die Umwandlung der B G GmbH in die Beschwerdeführerin, rückwirkend mit 1.2.2017 zu Sonderbetriebsvermögen des Herrn A B hinsichtlich seines 100%-igen Kommanditanteils und wurden entsprechend § 6 Z 5 lit. b EStG mit den bisherigen steuerlichen privaten Anschaffungskosten in das Sonderbetriebsvermögen eingelegt. Am 25.10.2017 tritt Herr B von seinem 100%-igen Kommanditeil (Gesellschaftsanteil) insgesamt 75% entgeltlich an zwei Erwerber ab, 70% an die C Austria GmbH und 5% an Ing. E D. Im Zeitpunkt der Veräußerung von 75% der Anteile an der Beschwerdeführerin ist Herr B älter als 60 Jahre und legt mit Ende Oktober 2017 die Geschäftsführungsfunktion der Beschwerdeführerin zurück und beschränkt sich fortan auf das Halten eines 25%igen kapitalistischen Mitunternehmeranteils iSd § 23a EStG. Herr B erfüllt, auch nach Auffassung des zuständigen Finanzamts Linz lt. Bescheid vom 10.11.2020, alle spezifischen personenbezogenen Voraussetzungen des § 37 Abs. 5 EStG. Allerdings wird seitens des Finanzamts Linz bestritten, dass die für § 37 Abs. 5 EStG grundlegende Voraussetzung des Vorliegens eines Veräußerungsgewinnes eines Mitunternehmeranteils iSd § 24 EStG erfüllt ist. Begründet wird dieses Nichterfüllen des § 24 EStG damit, dass Herr B zwar seinen „Gesellschaftsanteil“ an der KG (Beschwerdeführerin) teilweise veräußert hat, nicht allerdings anteilig das zum Sonderbetriebsvermögen zählende Grundstück (Grund und Boden). Mangels einer (anteiligen) vollständigen Realisierung der stillen Reserven des Mitunternehmeranteils liegt daher nach Ansicht des Finanzamts Linz, gestützt vor allem auf die EStR 2000 Rz 5984, keine Veräußerung eines Mitunternehmeranteils iSd § 24 EStG, sondern normal Steuerpflichtige, „laufende“ Einkünfte des Veranlagungsjahres 2018 (abweichendes Wirtschaftsjahr 2017/2018) gemäß § 23 EStG vor, sodass keine der Begünstigungen im Zusammenhang mit § 24 EStG, und damit insbesondere auch nicht der halbe Durchschnittsteuersatz des § 37 Abs. 5 EStG zur Anwendung kommt. Fraglich ist, ob diese Rechtsansicht des Finanzamts Linz zutreffend ist. Gegen die entsprechenden Bescheide wurde Beschwerde erhoben und auf eine BVE verzichtet.

Stellungnahme:

Zur Beurteilung der Frage, ob im vorliegenden Sachverhalt die Veräußerung von 75% des Kommanditanteils an der Beschwerdeführerin durch Herrn B unter § 24 EStG fällt, soll zunächst dargelegt werden, unter welchen Voraussetzungen die Veräußerung eines Betriebes oder Teilbetriebes unter § 24 EStG fällt und daran anschließend die Beurteilung der Veräußerung des Mitunternehmeranteils erfolgen.

1. Veräußerung des ganzen Betriebes:

Die Veräußerung eines Betriebes im Ganzen iSd § 24 EStG setzt nicht den Verkauf des gesamten Betriebsvermögens, sondern nur die Übereignung der wesentlichen Grundlagen des Betriebes voraus. Aus der Formulierung „Veräußerung des ganzen Betriebes“ könnte die Auffassung abgeleitet werden, es müsse der Betrieb in seiner Gesamtheit veräußert werden. Dies ist

allerdings nicht der Fall, mit dem „ganzen Betrieb“ sind nach ganz herrschender Ansicht nur die zur Weiterführung der bisherigen betrieblichen Tätigkeit erforderlichen Betriebsmittel gemeint. Diese Auffassung, dass nicht sämtliche Wirtschaftsgüter des „ganzen Betriebes“ veräußert werden müssen, um den Tatbestand des § 24 EStG zu erfüllen, vertreten auch die EStR 2000: „Eine Übertragung des (Teil-)Betriebes setzt voraus, dass die übertragenen Wirtschaftsgüter die wesentlichen Betriebsgrundlagen gebildet haben und objektiv geeignet sind, dem Erwerber die Fortführung des (Teil-)Betriebes zu ermöglichen. Es muss ein lebender (Teil-)Betrieb, das ist ein in seinen wesentlichen Betriebsgrundlagen vollständiger Organismus des Wirtschaftslebens, übertragen werden (z. B. VwGH 21.12.1993, 89/14/0268, Erwerb eines Erzeugungsbetriebes von einer in Konkurs befindlichen GmbH, VwGH 3.12.1986, 86/13/0079, Parfumeriefiliale).“ Die wesentlichen Betriebsgrundlagen müssen in der Weise auf einen anderen übergehen, dass dieser den Betrieb fortführen kann, d.h. der Erwerber muss alleine durch die Übertragung imstande sein, den Betrieb ohne weiteres fortsetzen zu können, unabhängig davon, ob der Erwerber den Betrieb tatsächlich fortführt.

Werden einzelne wesentliche Betriebsgrundlagen zwar zurückgehalten, aber dem Erwerber zur Nutzung überlassen, liegt nach ganz herrschender Ansicht insgesamt eine Betriebsveräußerung iSd § 24 EStG vor. Typischer Anwendungsfall dieses als Betriebsveräußerung anzusehenden Sachverhalts ist entsprechend ständiger Judikatur die Zurückbehaltung von Betriebsgrundstücken bei gleichzeitiger Vermietung an den Erwerber.

Fasst man diese Ausführungen zusammen, so liegt eine Veräußerung des ganzen Betriebes immer dann vor, wenn es dem Erwerber möglich ist, den Betrieb so wie bisher im Wesentlichen unverändert weiterzuführen. Dazu müssen keinesfalls alle Wirtschaftsgüter des Betriebes auf den Erwerber entgeltlich übertragen werden, auch durch Begründung schuldrechtlicher Nutzungsverhältnisse an einzelnen wesentlichen Betriebsgrundlagen kann die im Wesentlichen unveränderte Weiterführung des Betriebes bewirkt werden.

2. Veräußerung eines Teilbetriebes:

Die Teilbetriebsveräußerung setzt (analog zur Betriebsveräußerung) die Veräußerung an einen einzigen Erwerber voraus. Ebenso wie bei der Betriebsveräußerung genügt es auch bei der Teilbetriebsveräußerung, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen werden, die dem Erwerber die Fortführung des Teilbetriebes ermöglichen.

Auch bei der Teilbetriebsveräußerung muss der Erwerber in die Lage versetzt werden, die betriebliche Tätigkeit mit den erworbenen Wirtschaftsgütern ohne weiteres fortzusetzen, wobei es nicht darauf ankommt, ob der erworbene Teilbetrieb als eigener ganzer Betrieb des Erwerbers fortgeführt wird oder im bereits vorhandenen Betrieb des Erwerbers aufgeht.

Der veräußerte Teilbetrieb kann auch auf derselben Liegenschaft wie der nicht veräußerte Teil des Betriebes untergebracht sein, wird das zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen zählende Betriebsgebäude nicht mitveräußert bzw. nicht zumindest mitvermietet, liegt keine Teilbetriebsveräußerung vor. Dementsprechend liegt aber gerade eine Teilbetriebsveräußerung dann vor, wenn die dem Teilbetrieb dienenden Betriebsgebäude zumindest an den Erwerber

vermietet werden.

Fasst man diese Ausführungen zusammen, so zeigt sich die Äquivalenz der Teilbetriebsveräußerung zur Betriebsveräußerung. Beide zeichnet die Veräußerung der wesentlichen (Teil-)Betriebsgrundlagen an einen Erwerber aus, sodass es dem Erwerber möglich ist, den (Teil-)Betrieb so wie bisher im Wesentlichen unverändert weiterzuführen. Dazu müssen keinesfalls alle Wirtschaftsgüter des Betriebes auf den Erwerber entgeltlich übertragen werden, auch durch Begründung schuldrechtlicher Nutzungsverhältnisse an einzelnen wesentlichen Betriebsgrundlagen kann die im Wesentlichen unveränderte Weiterführung des Teilbetriebes bewirkt werden.

Bei Veräußerung des Teilbetriebes stellt sich aber, im Gegensatz zur Veräußerung des ganzen Betriebes, naturgemäß noch eine ergänzende, wichtige steuerliche Frage:

Welche steuerlichen Auswirkungen hat das Nichtveräußern von wesentlichen Betriebsgrundlagen des Teilbetriebes? Bei Veräußerung des ganzen Betriebes werden sämtliche steuerpflichtigen stillen Reserven der einzelnen Wirtschaftsgüter anlässlich der Betriebsveräußerung realisiert. Sei es dadurch, dass die Wirtschaftsgüter im Rahmen der Betriebsveräußerung an den Erwerber entgeltlich übertragen werden, sei es, dass sie ins Privatvermögen entnommen werden und es damit zur Entnahmebesteuerung auf Basis des gemeinen Wertes kommt, sei es, dass es zur Aufdeckung stiller Reserven durch Veräußerung einzelner vor allem unwesentlicher Betriebsgrundlagen an Dritte kommt. Im Falle der Veräußerung des Teilbetriebes werden jedoch nur jene stille Reserven von Wirtschaftsgütern steuerwirksam aufgedeckt, hinsichtlich derer es tatsächlich zu einem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den Erwerber kommt oder die in das außerbetriebliche (Privat-)vermögen entnommen werden. Soweit dem bisherigen Teilbetrieb zuzurechnende Wirtschaftsgüter im (Rest-)Betrieb des Veräußerers verbleiben, kommt es gerade zu keiner steuerwirksamen Aufdeckung von Steuerpflichtigen stillen Reserven.

Genau dieses Nichtaufdecken der stillen Reserven von nicht veräußerten Wirtschaftsgütern des Teilbetriebes wird aber in der Literatur unterschiedlich gewürdigt:

Während ein Teil der Literatur für diesen Fall die unveränderte Anwendung des § 24 EStG vertritt, vertreten andere die Ansicht, dass mangels kumulierter Aufdeckung aller stiller Reserven gar keine Teilbetriebsveräußerung, und damit letztlich kein Anwendungsfall des § 24 EStG vorliegt. Mit letztgenannter Auffassung wird aber mE der Ursache-Wirkungszusammenhang letztlich missachtet.

Entscheidend für das Vorliegen einer Teilbetriebsveräußerung ist, wie auch für die Betriebsveräußerung die Tatsache, dass die wesentlichen (Teil-)Betriebsgrundlagen an einen Erwerber derart übertragen werden, dass es dem Erwerber möglich ist, den (Teil-)Betrieb so wie bisher im Wesentlichen unverändert weiterzuführen. Dazu müssen keinesfalls alle Wirtschaftsgüter des Betriebes auf den Erwerber entgeltlich übertragen werden, auch durch Begründung schuldrechtlicher Nutzungsverhältnisse an einzelnen wesentlichen Betriebsgrundlagen kann die im Wesentlichen unveränderte Weiterführung des Teilbetriebes bewirkt werden. Wenn diese Voraussetzung erfüllt wird, liegt mE eine Teilbetriebsveräußerung

vor.

Für die dadurch realisierten stillen Reserven besteht Steuerpflicht, soweit mangels Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter eine Aufdeckung stiller Reserven nicht erfolgt, ändert dies nichts am Vorliegen der Teilbetriebsveräußerung und damit an der Anwendbarkeit des § 24 EStG. Das Vorliegen der Veräußerung des Teilbetriebes ist nicht abhängig von der steuerpflichtigen Aufdeckung aller stillen Reserven, sondern von der Übertragung der wesentlichen Teilbetriebsgrundlagen auf einen Erwerber derart, dass dieser die mit dem Teilbetrieb ausgeübte betriebliche Tätigkeit im Wesentlichen unverändert fortsetzen kann. Anders kann letztlich auch nicht das E des VwGH (1461/74) verstanden werden, wenn dieses davon spricht, dass es auch bei der Teilbetriebsveräußerung zumindest zur Vermietung des Betriebsgebäudes (an den Erwerber) kommen muss, verlangt doch der VwGH nicht eine mit der Vermietung verbundene Entnahme des Betriebsgrundstücks.

3. Zwischenfazit:

Sowohl eine Betriebsveräußerung als auch eine Teilbetriebsveräußerung unterliegen dann § 24 EStG, wenn mittels dieser Veräußerung die wesentlichen (Teil-)Betriebsgrundlagen an einen Erwerber derart übertragen werden, dass es dem Erwerber möglich ist, den (Teil-)Betrieb so wie bisher im Wesentlichen unverändert weiterzuführen. Dabei ist es keinesfalls erforderlich, dass sämtliche Wirtschaftsgüter des Betriebes oder Teilbetriebes auf den Erwerber entgeltlich übertragen werden, auch durch Begründung schuldrechtlicher Nutzungsverhältnisse an einzelnen wesentlichen Betriebsgrundlagen kann die im Wesentlichen unveränderte Weiterführung des Teilbetriebes bewirkt werden.

4. Veräußerung Mitunternehmeranteil:

Die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils fällt unzweifelhaft sowohl dann unter § 24 EStG, wenn der gesamte Mitunternehmeranteil veräußert wird, als auch dann, wenn bloß ein Teil der Beteiligung veräußert wird. Dabei ist zu beachten, dass der Mitunternehmeranteil neben dem quotenmäßigen Anteil am gemeinschaftlichen Vermögen auch das Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers umfasst, weshalb die ertragsteuerlichen Konsequenzen bei Anteilsveräußerungen von Mitunternehmeranteilen auch hinsichtlich des Sonderbetriebsvermögens zu ziehen sind. Diese Formulierung und Auffassung findet sich in jedem namhaften Kommentar einschließlich der EStR. Entsprechend dieser herrschenden Auffassung zum Umfang des Mitunternehmeranteils teilt daher das Sonderbetriebsvermögen das ertragsteuerliche Schicksal der Anteilsveräußerung, das Sonderbetriebsvermögen stellt insoweit einen Annex zum gesellschaftsrechtlichen Anteil dar. Dementsprechend sollte auch die rechtliche Schlussfolgerung aus diesem Satz eine einheitliche sein: Zunächst gilt es zu beurteilen, ob die Anteilsveräußerung unter § 24 EStG fällt, ob daher ein entgeltlicher Übertragungsvorgang derart vorliegt, dass dem Erwerber die Fortsetzung der Mitunternehmerstellung vergleichbar dem Veräußerer ermöglicht wird. Denn darin liegt das Wesen der Veräußerung des Mitunternehmeranteils: Entsprechend dem Verständnis der Bilanzbündeltheorie, die gerade für die Anschaffung und Veräußerung von

Mitunternehmeranteilen unverändert uneingeschränkt zutreffend ist, repräsentiert der Mitunternehmeranteil den gedanklichen steuerlichen Betrieb des jeweiligen Mitunternehmers (vgl. auch § 32 Abs. 2 EStG, wonach die (anteilige) Veräußerung einer Beteiligung an einer Personengesellschaft eine (anteilige) Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter darstellt). Wenn es nun aber - wie oben bei der Veräußerung des Betriebes bzw. Teilbetriebes aufgezeigt - einzig und allein darauf ankommt, dass der Erwerber die betrieblichen Wirtschaftsgüter des Veräußerers derart erhält, dass er anstelle des Veräußerers dessen (Teil)Betrieb im Wesentlichen unverändert fortführen kann, dann muss dies auch für den Veräußerer des Mitunternehmeranteils das entscheidende Kriterium sein:

Verschafft er durch die Veräußerung des Mitunternehmeranteils dem Erwerber eine Grundlage, das Unternehmen wie bisher fortzuführen, so liegt eine unter § 24 EStG fallende Veräußerung des Mitunternehmeranteils vor. Genau dieser Schluss wird allerdings nicht einheitlich gezogen. So vertreten insbesondere die EStR 2000 Rz 5984 die Auffassung, dass in dem Fall, dass ein Teil des Gesellschaftsanteils, nicht aber auch anteilig das Sonderbetriebsvermögen veräußert wird, kein begünstigungsfähiger Veräußerungsgewinn vorliegt, weil nicht alle mit dem Gesellschaftsanteil verbundenen stillen Reserven aufgedeckt werden.

Demgegenüber wird allerdings in der Literatur vielfach die eindeutige Ansicht vertreten, dass die anteilige Nichtveräußerung des Sonderbetriebsvermögens keine Auswirkung auf die Anwendung des § 24 EStG hat, zitiert seien dazu:

< Fraberger/Papst in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg.), EStG § 24 (18. Lfg 2016) Rz 104 und 105:

Wird nur ein Teil des Mitunternehmeranteiles ohne Sonderbetriebsvermögen übertragen (entgeltlich oder unentgeltlich), dann bleibt das Sonderbetriebsvermögen mit dem verbleibenden Mitunternehmeranteil verbunden (Quantschnigg, in FS Stoll, 116); beim Sonderbetriebsvermögen erfolgt keine Aufdeckung der stillen Reserven. Nach Auffassung des BMF sind jedoch auf den veräußerten Mitunternehmeranteil die §§ 24 und 37 nicht anwendbar: Ein begünstigter Veräußerungsgewinn liege nur dann vor, wenn das Sonderbetriebsvermögen anteilmäßig mitveräußert wird (EStR 2000 Rz 5984; siehe auch bereits BMF, RdW 1991, 374 und BMF, SWK 1990, A I 115, ebenso Quantschnigg, in FS Stoll, 116). Dieser Auffassung kann allerdings nicht zugestimmt werden (ebenso Jakom/Kanduth-Kristen, EStG⁸, § 24 Rz 90k): § 24 setzt (nur) voraus, dass der Erwerber in die Lage versetzt wird, das Unternehmen ohne weiteres fortzuführen. Diese Voraussetzung gilt bei der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen als erfüllt, und zwar insbesondere auch dann, wenn nur ein Teil des Mitunternehmeranteiles veräußert wird, denn jeder Gesellschafter ist unabhängig von der Höhe seiner Beteiligung Mitunternehmer, ob das Sonderbetriebsvermögen zurückbehalten, zum Teil oder zur Gänze mitveräußert wird, ist für die Mitunternehmerstellung des Erwerbers ohne Bedeutung. Der Gedanke, dass die begünstigte Veräußerung eines Mitunternehmeranteiles die Aufdeckung aller stillen Reserven, also auch die des Sonderbetriebsvermögens, voraussetzt (Quantschnigg, in FS Stoll, 116, BMF, eolex 1991, 128), ist nicht zielführend, weil danach auch die teilweise

Veräußerung eines Mitunternehmeranteiles nicht begünstigt sein dürfte (BFH 28.5.2015, IV R 26/12; ebenso Patt in Herrmann/Heuer/Raupach, § 16 Anm 277).

Bei Veräußerung eines Teilanteils unter Zurückbehaltung des Sonderbetriebsvermögens gemeinsam mit einem Zwerganteil vertritt das BMF ebenfalls die Auffassung, dass die §§ 24 und 37 auf den veräußerten Anteil nicht anwendbar sind (BMF, ecolex 1991, 128). Gegen diese Auffassung sprechen erstens die gleichen Überlegungen wie vorher und zweitens wäre bei der Frage, ob ein Zwerganteil vorliegt, der Wert des Sonderbetriebsvermögens mit zu berücksichtigen, denn mit dem „Zwerganteil“ wird nur die handelsrechtliche Beteiligung angesprochen, aus steuerlicher Sicht gehört aber auch das Sonderbetriebsvermögen zur Beteiligung.

< Kanduth-Kristen in Jakom, EStG¹³, §24 Rz 90 lit k:

Der MÜeranteil umfasst auch allfälliges SonderBV des Ges'ters. Erlöse für veräußertes SonderBV zählen zum Veräußerungsgewinn, auch wenn die Veräußerung an einen Dritten und nicht an den Anteilserwerber erfolgt (s Q/Sch § 24 Rz 80; Hirschler/FS Bruckner, 94). Folgende Fälle sind denkbar:

- Es wird bloß ein Teil des MÜeranteils veräußert. Gem. EStR 5984 soll insgesamt kein gem. § 24 begünstigungsfähiger Veräußerungsgewinn vorliegen, wenn ein Teil des MÜeranteils, nicht aber anteilig auch das SonderBV veräußert wird, weil es zu keiner umfassenden Aufdeckung der stillen Reserven kommt (krit. DKMZ/Fraberger/Papst § 24 Rz 104). Die Verwaltungsmeinung erscheint zu restriktiv, weil die Übertragung/Zurückbehaltung des SonderBV auf die MÜerstellung des Erwerbers keine Auswirkung hat (s DKMZ/Fraberger/Papst § 24 Rz 104; dagegen auch mangels sachl. Rechtfertigung und rechtl. Richtigkeit Hirschler/FS Bruckner, 96). Probleme ergeben sich insb., wenn das SonderBV nicht beliebig teilbar ist.

< Bergmann, Ertragsbesteuerung von Anteilsveräußerungen in Bergmann/Ratka (Hrsg.), Handbuch Personengesellschaften S 765 ff (S 778):

- Überträgt ein Gesellschafter seine quotenmäßige Beteiligung am Betriebsvermögen einer Personengesellschaft nur teilweise, ohne dabei gleichzeitig das damit verbundene Sonderbetriebsvermögen (zumindest anteilig) mitzuübertragen, dann bleibt das gesamte Sonderbetriebsvermögen mit der verbleibenden Beteiligung verbunden. Hinsichtlich des Sonderbetriebsvermögens kommt es daher zu keiner Aufdeckung der stillen Reserven. Strittig ist, ob in solchen Fällen die §§ 24 und 37 EStG auf die veräußerte Beteiligungsquote anwendbar sind. Nach der Auffassung des BMF und Teilen des Schrifttums würde ein begünstigter Veräußerungsgewinn nur dann vorliegen, wenn auch das Sonderbetriebsvermögen anteilig mitveräußert wird, weil ansonsten nicht alle mit dem Gesellschaftsanteil verbundenen stillen Reserven aufgedeckt werden. Hingegen sprechen sich V. Doralt/Kohlbacher und W. Doralt überzeugend gegen das Erfordernis der gleichzeitigen anteiligen Übertragung von Sondervermögen aus. § 24 EStG erfordere nur, dass der Erwerber in die Lage versetzt wird, das Unternehmen ohne weiteres fortzuführen. Diese Voraussetzung gelte bei der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen auch dann als erfüllt, wenn nur ein Teil des Mitunternehmeranteils

veräußert wird, weil die Mitunternehmerstellung der einzelnen Gesellschafter nicht von der Höhe der Beteiligung abhängt (siehe Rz 13/14). Ob das Sonderbetriebsvermögen zurückgehalten, zum Teil oder zur Gänze mitveräußert wird, sei daher für die Mitunternehmerstellung des Erwerbers ohne Bedeutung. Der Gedanke, dass die begünstigte Veräußerung eines Mitunternehmeranteils die Aufdeckung aller stillen Reserven, also auch die des Sonderbetriebsvermögens voraussetzt, sei nicht zielführend, weil dann auch die teilweise Veräußerung eines Mitunternehmeranteils nicht begünstigt sein dürfte.

< Hirschler, (Un)entgeltliche Übertragung von (Teilen von) Mitunternehmeranteilen mit/ohne Sonderbetriebsvermögen Fallstricke und Zweifelsfragen im Ertragsteuerrecht, in Ludwig/Widinski (Hrsg.), Generationenwechsel (2008), S 95f:

Wird ein Teil des Gesellschaftsanteils, nicht aber auch anteilig das Sonderbetriebsvermögen veräußert, liegt kein begünstigungsfähiger Veräußerungsgewinn vor, weil nicht alle mit dem Gesellschaftsanteil verbundenen stillen Reserven aufgedeckt werden. (...)

Entsprechend der (...) Aussage ist es daher für die Anwendung der Begünstigungen der §§ 24 und 37 EStG z. B. schädlich, ein im Sonderbetriebsvermögen befindliches Kraftfahrzeug nicht anteilig zu veräußern, wobei fraglich ist, ob Erwerber des Sonderbetriebsvermögens die gleiche Person sein muss wie der Erwerber des zivilrechtlichen Gesellschaftsanteils - meines Erachtens ist dies nicht erforderlich, kommt es doch nach diesem engen Verständnis der Bilanzbündeltheorie nur darauf an, dass es zu einer entsprechenden Aufdeckung der allenfalls vorhandenen stillen Reserve kommt bzw. allgemein, dass es zu einer anteiligen Abtretung an wen auch immer kommt, solange der Erwerber des Mitunternehmeranteils in der Lage ist, die bisherige Tätigkeit fortzuführen. Damit zwingt diese Aussage der EStR Abgabepflichtige, will man die Begünstigungen der §§ 24 und 37 EStG nicht verlieren, an dem Sonderbetriebsvermögen zivilrechtlich Miteigentum zu begründen, was rein praktisch eine nicht unwesentliche Härte darstellt. Rein rechtlich stellt sich aber auch die Frage, ob das Unterlassen der anteiligen Mitveräußerung des Sonderbetriebsvermögens tatsächlich den Verlust der Begünstigungen der §§ 24 und 37 EStG zur Folge hat. Wirtschaftlich ist die Übertragung eines Teiles des Mitunternehmeranteils vergleichbar der Veräußerung eines Teilbetriebes. Die Veräußerung eines Teilbetriebes liegt dann vor, wenn sämtliche wesentlichen Grundlagen des Teilbetriebes in einem einzigen einheitlichen Vorgang an einen einzigen Erwerber entgeltlich übertragen werden.

Entscheidend ist somit das Übertragen der wesentlichen Grundlagen des Teilbetriebes. Meines Erachtens stellt aber das Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers keinesfalls eine wesentliche Grundlage für einen Teil eines Mitunternehmeranteils dar, das Sonderbetriebsvermögen ist, wenn überhaupt, wesentliche Grundlage der gesamten Mitunternehmerschaft. Da jenes Wirtschaftsgut, das bisher Sonderbetriebsvermögen dargestellt hat, auch weiterhin diese Eigenschaft aufweist und damit insgesamt die bisherige Nutzungsmöglichkeit dieses Wirtschaftsgutes beibehalten wird, ist der Erwerber des Teiles des Mitunternehmeranteils in der Lage, die bisherige wirtschaftliche Aktivität, die mit dem

Mitunternehmeranteil verbunden war, fortzusetzen. Für diese Auffassung spricht auch, dass das Zurückbehalten wesentlicher Betriebsgrundlagen dann nichts am Vorliegen einer Betriebsveräußerung ändert, wenn die zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter dem Erwerber zur Nutzung überlassen werden.

< Doralt/Kohlbacher, Besteuerung der Betriebsveräußerung (1998), 65f:

Wird nur ein Teil des Mitunternehmeranteiles ohne Sonderbetriebsvermögen übertragen (entgeltlich oder unentgeltlich), dann bleibt das Sonderbetriebsvermögen mit dem verbleibenden Mitunternehmeranteil verbunden; beim Sonderbetriebsvermögen erfolgt keine Aufdeckung der stillen Reserven. Nach Auffassung des BMF sind jedoch auf den veräußerten Mitunternehmeranteil die §§ 24 und 37 nicht anwendbar: Ein begünstigter Veräußerungsgewinn liege nur dann vor, wenn das Sonderbetriebsvermögen anteilmäßig mitveräußert wird. Dieser Auffassung kann allerdings nicht zugestimmt werden: § 24 setzt (nur) voraus, dass der Erwerber in die Lage versetzt wird, das Unternehmen ohne weiteres fortzuführen. Diese Voraussetzung gilt bei der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen als erfüllt, und zwar insbesondere auch dann, wenn nur ein Teil des Mitunternehmeranteiles veräußert wird; denn jeder Gesellschafter ist unabhängig von der Höhe seiner Beteiligung Mitunternehmer; ob das Sonderbetriebsvermögen zurückbehalten, zum Teil oder zur Gänze mitveräußert wird, ist für die Mitunternehmerstellung des Erwerbers ohne Bedeutung. Der Gedanke, dass die begünstigte Veräußerung eines Mitunternehmeranteiles die Aufdeckung aller stillen Reserven, also auch die des Sonderbetriebsvermögens, voraussetzt, ist nicht zielführend, weil danach auch die teilweise Veräußerung eines Mitunternehmeranteiles nicht begünstigt sein dürfte.

Bei Veräußerung eines Teilanteils unter Zurückbehaltung des Sonderbetriebsvermögens gemeinsam mit einem Zwerganteil vertritt das BMF ebenfalls die Auffassung, dass die §§ 24 und 37 auf den veräußerten Anteil nicht anwendbar sind. Gegen diese Auffassung sprechen erstens die gleichen Überlegungen wie vorher und zweitens wäre bei der Frage, ob ein Zwerganteil vorliegt, der Wert des Sonderbetriebsvermögens mit zu berücksichtigen, denn mit dem „Zwerganteil“ wird nur die handelsrechtliche Beteiligung angesprochen, aus steuerlicher Sicht gehört aber auch das Sonderbetriebsvermögen zur Beteiligung.

5. Conclusio:

Fasst man die Ausführungen der genannten Autoren zusammen, so zeigt sich folgendes Verständnis:

Die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils ist vergleichbar der Veräußerung eines Betriebes bzw. Teilbetriebes. Wie bei der Veräußerung eines Betriebes oder Teilbetriebes ist auch bei der Veräußerung des Mitunternehmeranteils das zentrale Kriterium für das Vorliegen des Tatbestands des § 24 EStG, dass der Erwerber in die Lage versetzt wird, das Unternehmen ohne weiteres fortzuführen. Um das Unternehmen ohne weiteres fortzuführen, ist aber bei teilweiser Veräußerung des Mitunternehmeranteils die anteilige Mitveräußerung des Sonderbetriebsvermögens ebensowenig von Bedeutung wie die Veräußerung sämtlicher

wesentlicher (Teil)Betriebsgrundlagen, entscheidend ist, dass durch die Veräußerung des Mitunternehmeranteils und die gleichzeitige Nutzungsüberlassung von einzelnen im Sonderbetriebsvermögen befindlichen wesentlichen Betriebsgrundlagen gemeinsam insgesamt eine Fortführung des bisherigen Unternehmens ohne weiteres möglich ist. Die Mitunternehmerstellung ist unabhängig vom Besitz des Sonderbetriebsvermögens. Da durch die Übertragung der insgesamt 75%igen KG-Beteiligung an die beiden Erwerber diesen jeweils die voll umfängliche Stellung als Mitunternehmer eingeräumt wurde, diese daher in die Lage gesetzt wurden, vermittels der erhaltenen Anteile jeweils sowohl Mitunternehmerisiko als auch Mitunternehmerinitiative in der Beschwerdeführerin auszuüben, wurde den Erwerbern die dem § 24 EStG entsprechende Position zur Unternehmensfortführung wie bisher eingeräumt, insbesondere da auch die Nutzungsmöglichkeit der unverändert zum Sonderbetriebsvermögen des veräußernden Gesellschafters zählenden Grundstücke (Grund und Boden) unverändert gewährleistet ist.

Zutreffend weisen sämtliche Autoren auch darauf hin, dass die von BMF und Teilen der Literatur geforderte auch anteilige Aufdeckung der stillen Reserve des Sonderbetriebsvermögens in den allermeisten Fällen dazu führen würde, dass insgesamt die teilweise Veräußerung eines Mitunternehmeranteils faktisch nicht mehr nach § 24 (und § 37) EStG begünstigt sein würde. In diesem Zusammenhang soll auch auf den unentgeltlichen Erwerb eines Teils eines Mitunternehmeranteils entsprechend § 6 Z 9 lit. a EStG ein vertiefender Blick geworfen werden. Wie bereits ausgeführt, sind der Wortlaut der § 6 Z 9 lit. a EStG und § 24 Abs. 1 EStG hinsichtlich des unentgeltlichen und entgeltlichen Übergangs von Mitunternehmeranteilen ident formuliert, sodass es letztlich nur ein gemeinsames Verständnis des (un)entgeltlichen Übergangs geben kann für „den Anteil eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) eines Betriebes anzusehen ist“. Hinsichtlich der unentgeltlichen Übertragung von Mitunternehmeranteilen und Sonderbetriebsvermögen verweisen die EStR 2000 in Rz 2530 iZm § 6 Z 9 lit. a EStG auf die Rz 5926ff. Einschlägig sind in diesem Zusammenhang vor allem die Rz 5934.

Rz 5934 lautet:

„Eine unentgeltliche Übertragung bloß von Teilen des Gesellschaftsanteiles löst keine Entnahme beim Sonderbetriebsvermögen oder beim Gesellschaftsvermögen aus.“

Mit dieser knappen Aussage gibt das BMF das ganz herrschende Verständnis zur unentgeltlichen Übertragung nur des Gesellschaftsanteils, d.h. die Übertragung des steuerlichen Mitunternehmeranteils OHNE steuerliches Sonderbetriebsvermögen wieder: Die Zurückbehaltung des Sonderbetriebsvermögens ändert nichts am Übertragen eines steuerlichen Mitunternehmeranteils, der Vorgang stellt ausdrücklich keine Entnahme einzelner Wirtschaftsgüter des bisherigen Gesellschaftsvermögens dar, sondern ist als steuerliche Einheit Mitunternehmeranteil - Übertragung eines Teils des bisherigen Mitunternehmeranteils - insgesamt entsprechend § 6 Z 9 lit. a EStG steuerneutral. Ganz offensichtlich steckt daher hinter dieser Aussage und dieser ganz herrschenden Ansicht das Verständnis, dass sich an der Eigenschaft als übertragener Mitunternehmeranteil nichts ändert, nur weil das

Sonderbetriebsvermögen nicht anteilig mit übertragen wird. Wenn diese Auffassung - die Nichtübertragung des Sonderbetriebsvermögens ändert nichts an der Eigenschaft als Mitunternehmeranteil - für die Beurteilung des § 6 Z 9 lit. a EStG gilt, dann erscheint es umso unverständlicher, dass bei identem Wortlaut bei Entgeltlichkeit des gleichen Vorgangs - Übertragung eines Teils eines Gesellschaftsanteils - letztlich keine Übertragung eines Mitunternehmeranteils und keine Anwendbarkeit des § 24 EStG gegeben sein soll.

6. Ergänzende Überlegung:

Selbst wenn diese Auffassung nicht geteilt würde, ist zu bedenken, dass es sich bei dem Sonderbetriebsvermögen, wegen dessen Nichtübertragung die vermeintliche Nichtanwendung des § 24 EStG resultiert, ausschließlich um Grund und Boden handelt. Wird betrieblicher Grund und Boden im Zuge der Veräußerung des Betriebes nicht veräußert, sondern entnommen, kommt es nach ganz herrschender Ansicht zu keiner Aufdeckung der stillen Reserve, da die Entnahme, analog der ausdrücklichen Regelung für die Entnahme im Falle der Betriebsaufgabe, entsprechend § 24 Abs. 3 EStG zu Buchwerten erfolgt. Betrieblicher Grund und Boden, der nicht an Dritte veräußert wird, soll daher seit 1.4.2012 nicht mehr Gegenstand einer steuerlichen Gewinnrealisierung sein, eine Zusammenballung ALLER steuerlichen stillen Reserven erfolgt daher gerade seit 1.4.2012 bei Betriebsveräußerung gar nicht mehr. Wenn diese Nichtrealisation der stillen Reserven von Grund und Boden mangels entgeltlicher Übertragung an Dritte für den Wechsel aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen gilt, muss dieser Gedanke aber umso mehr Bedeutung haben für Sachverhalte, bei denen es nicht einmal zu einem Wechsel aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen kommt. Dann darf aber die Nichtaufdeckung der stillen Reserve von Grund und Boden - aus welchem Grund auch immer - nicht zum steuerlichen Nachteil eines Abgabepflichtigen gereichen, der sämtliche durch Übertragung an Dritte aufgedeckte Steuerpflichtigen Reserven seines Mitunternehmeranteils anteilig realisiert hat.

Wenn die Nichtübertragung des Grund und Bodens gerade bei Veräußerung des ganzen Betriebes steuerneutral zu behandeln ist, ohne dass dies am Vorliegen des Tatbestands des § 24 EStG etwas ändert, darf sich bei bloß teilweiser Veräußerung des (Bündel)Betriebes letztlich nichts anderes ergeben, würde sich doch andernfalls ein unsachliches und mit den Wertungen des EStG nicht in Einklang zu bringendes Ergebnis zeigen: Es würden nämlich - trotz jeweiliger Nichtbesteuerung des betrieblichen Grund und Bodens - Betriebs-, Teilbetriebs- und Mitunternehmeranteilsveräußerungen unterschiedlich besteuert werden: Während bei Betriebsveräußerung und Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils trotz Nichtbesteuerung der stillen Reserven des ins Privatvermögen entnommenen Grund und Bodens auch nach Ansicht des BMF ein Anwendungsfall des § 24 EStG vorliegt, liegt bei Veräußerung eines Teilbetriebs und Anteils eines Mitunternehmeranteils bei Nichtveräußerung des Grund und Bodens nach Ansicht des BMF kein Anwendungsfall des § 24 EStG vor, obwohl in ALLEN Fällen hinsichtlich des nicht veräußerten Grund und Bodens sämtliche stille Reserven des Grund und Bodens steuerhängig bleiben.

Auf die Zusammenballung ALLER stillen Reserven anlässlich der Veräußerung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen kommt es, zumindest seit 1.4.2012 hinsichtlich Grund und Bodens, offensichtlich gerade nicht mehr an. Die sich an der Zusammenballung ALLER stillen Reserven orientierende Literatur- und Verwaltungsansicht ist daher zumindest hinsichtlich Grund und Bodens jedenfalls überholt und nicht mehr anwendbar.

Zusätzlich ist im vorliegenden Sachverhalt auch noch zu bedenken, dass die in Rede stehende nicht realisierte stille Reserve des Grund und Bodens wirtschaftlich betrachtet gar keine betriebliche stille Reserve darstellt. Der Grund und Boden war bis zur Umwandlung der B G GmbH mit Stichtag 31.01.2017 steuerliches Privatvermögen des Herrn A B. Erst durch die Umwandlung der B G GmbH gemäß Art II UmgrStG wurde dieser Grund und Boden rückwirkend mit Beginn des 1.2.2017 Sonderbetriebsvermögen. Gäbe es nicht die mit dem AbgÄG 2012 (BGBl I 112/2012) geschaffene Neuregelung des § 6 Z 5 lit. b EStG, wäre der Grund und Boden mit dem Teilwert einzulegen gewesen. Wäre die Einlage in das Sonderbetriebsvermögen mit dem Teilwert vorzunehmen gewesen, wäre es zu einer systematisch richtigen Trennung von stillen Reserven des Privatvermögens und des Betriebsvermögens gekommen und es würde im vorliegenden Sachverhalt de facto zu keiner Nichtbesteuerung betrieblicher stiller Reserven kommen, da das Neuentstehen steuerlicher stiller Reserven im Zeitraum 1.2.2017 bis 25.10.2017 nahezu ausgeschlossen ist bzw. betraglich derart unerheblich sein wird, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise noch immer von der Aufdeckung ALLER stillen Reserven gesprochen werden kann. Allein durch die Neuregelung des § 6 Z 5 lit. b EStG kommt es im vorliegenden Fall zu dieser aus Sicht der Finanzverwaltung gegen die Anwendung des § 24 EStG sprechenden fehlenden Zusammenballung der Aufdeckung der stillen Reserven. Wenn es aber im Kontext des § 24 EStG um die zusammengeballte Besteuerung stiller Reserven geht, dann kann es sich nur um betriebliche stille Reserven handeln. Dass durch den Gesetzgeber des AbgÄG 2012 diese Trennung von betrieblicher und privater stiller Reserve im Lichte der steuerlichen materiellen Gleichbehandlung von betrieblichen und privaten Grundstücken bewusst aus Vereinfachungsgründen aufgegeben wurde, ändert aber nichts an der Quelle der stillen Reserven - diese sind im vorliegenden Sachverhalt de facto ausschließlich im Privatvermögen verursacht, sodass bei verursachungsgerechter Einkünftebesteuerung die nach §§ 23 und 24 EStG zu erfassenden gewerblichen stillen Reserven des Grund und Bodens NULL betragen, sodass letztlich ALLE während der Zeit der Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen entstandenen stillen Reserven auch anteilig besteuert wurden.

7. Zusammenfassung:

Weder bei Veräußerung eines Teilbetriebes noch bei Veräußerung eines Teiles eines Mitunternehmeranteils müssen für die Anwendbarkeit des § 24 EStG sämtliche anteiligen stillen Reserven der Wirtschaftsgüter, die für den Teilbetrieb bzw. Mitunternehmeranteil wesentlich sind, steuerwirksam aufgedeckt werden.

Entscheidend ist ausschließlich, dass der Erwerber in die Lage versetzt wird, das Unternehmen ohne weiteres fortzuführen. Diese Voraussetzung ist im vorliegenden Sachverhalt durch die

Übertragung von 75% des Kommanditanteils mit allen damit verbundenen Gesellschafterrechten sowie der unveränderten Vermietung der zum Sonderbetriebsvermögen zählenden Grundstücke (Grund und Boden) erfüllt.

Selbst wenn man aber wie das Finanzamt Linz grundsätzlich eine umfassende anteilige Aufdeckung aller stillen Reserven vertritt, ist festzuhalten, dass gerade im vorliegenden Sachverhalt, bei dem die anteilige Nichtaufdeckung der stillen Reserven nur das Sonderbetriebsvermögen betrifft und das Sonderbetriebsvermögen nur aus Grund und Boden besteht, einer Nichtanwendung des § 24 EStG wegen der fehlenden anteiligen Aufdeckung der stillen Reserven aller Wirtschaftsgüter des Mitunternehmeranteils durch die Bestimmung des § 24 Abs. 3 iVm § 6 Z 4 EStG die Rechtsgrundlage entzogen wurde, sodass das Zurückbehalten des Grund und Bodens im vorliegenden Fall keine Auswirkung auf die Anwendung des § 24 EStG hat, da das Zurückbehalten des Grund und Bodens selbst bei vollständiger Veräußerung des 100%igen Kommanditanteils zu keiner Steuerpflichtigen Aufdeckung der stillen Reserve geführt hätte.

Dass im vorliegenden Sachverhalt die Anwendung des § 24 EStG gegeben ist, erhellt zuletzt aus der Tatsache, dass die stillen Reserven des Grund und Bodens ausschließlich im Privatvermögen entstanden sind und nur aufgrund des § 6 Z 5 lit. b EStG und der dort normierten Einlagenbewertung mit den privaten Anschaffungskosten im Zuge der Umwandlung nach Art II UmgrStG rechtlich zu stillen Reserven des Betriebsvermögens wurden. Im Zuge der anteiligen Veräußerung der Kommanditbeteiligung wurden daher sämtliche auch tatsächlich während der Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen entstandenen stillen Reserven anteilig realisiert.“

Nachdem dieses Gutachten der Amtsvertreterin zur Kenntnisnahme übermittelt wurde führte diese zusammengefasst in der **Eingabe vom 15. Juli 2021** aus, dass hinsichtlich Sachverhalt und Rechtsfrage grundsätzlich Übereinstimmung herrsche.

[Hinsichtlich des genauen Wortlautes wird auf die Eingabe verwiesen.]

Nicht erwähnt sei allerdings worden, dass das Sonderbetriebsvermögen in der Form des Grund und Bodens in einem funktional wesentlichem Zusammenhang mit dem Betrieb der Beschwerdeführerin stehen würde.

Weiters werde den theoretischen Ausführungen zur Veräußerung des ganzen Betriebes zugestimmt ebenso den Ausführungen im Zusammenhang mit der Veräußerung eines Teilbetriebes. Hierzu ist allerdings zu bemerken, dass lt. VwGH eine Teilbetriebsveräußerung nur dann angenommen werden könne, wenn ein (notwendiges) Betriebsgebäude mitveräußert oder zumindest vermietet werde (vgl. VwGH 21.5.1975, 1461/74).

Es sei auch darauf hinzuweisen, dass das Sonderbetriebsvermögen keinen eigenen Betrieb darstellen würde, sondern seine Existenz ausschließlich in Kombination mit dem Betrieb der Mitunternehmerschaft erhalte. Es würde sich also eine direkte Verbindung zwischen der Gesellschaft und dem Sonderbetriebsvermögen herstellen lassen. Der Betrieb der Mitunternehmerschaft würde also sowohl das Gesellschaftsvermögen als auch das

Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter umfassen.

Wenn also lediglich der Gesellschaftsanteil (bzw. ein Teil davon) veräußert werde, sei ein nicht vollständiger Teilanteil Gegenstand der Veräußerung. Richtungsweisend dazu sei auf die deutsche BFH-Rechtsprechung vom 12.4.2000, XI R 35/99 zu verweisen. Darin sei darauf hingewiesen worden, dass eine synchrone Übertragung von Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögen vorliegen müsse, um § 16 Abs. 1 dEStG anwenden zu können. Der deutsche Gesetzeswortlaut (§ 16) sei ident mit jenem in Österreich (§ 24).

Der Wortlaut des § 24 Abs. 1 dritter Teilstrich lasse keinen Zweifel darüber aufkommen, dass ausschließlich die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils eine Veräußerung gem. § 24 Abs. 1 Z 1 darstelle.

Ein bloßer Mitunternehmeranteil sei nicht mit einem ganzen Betrieb zu vergleichen, ebensowenig mit einem Teilbetrieb – schon nach dem Wortsinn könne ein Anteil an einer GbR kein Teilbetrieb sein (vgl. BFH 10.11.2005, IV R 29/04).

Mit **Eingabe vom 8. September 2021** verfasste auch die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin eine Stellungnahme zu den Ausführungen des Finanzamtes.

[Hinsichtlich des genauen Wortlautes wird auf die Eingabe verwiesen.]

Auch hier werden im Wesentlichen die Ausführungen lt. Beschwerde bzw. Gutachten wiederholt und der rechtliche Standpunkt der Beschwerdeführerin hervorgehoben. Im Besonderen sei auf Bestimmungen des § 6 Z 9a EStG bzw. auch auf die Bestimmungen im Umgründungssteuerrecht verwiesen worden (§ 12 und § 16 Abs. 5 Z 3 und 4 UmgrStG). Nach Ansicht der Beschwerdeführerin sei entscheidend, dass die Mitunternehmerstellung fortgesetzt werden könne. Dies sei jedenfalls durch die Übertragung von 75% der „Anteile“ unzweifelhaft möglich, weil die Erwerber Mitunternehmerisiko samt Mitunternehmerinitiative hätten.

Mit **E-Mail vom 9. September 2021** wurde auch diese Replik der belangten Behörde zur Kenntnisnahme übermittelt.

Mit **Eingabe vom 9. September 2021** wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Der Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch den gesamten Senat bleibt aufrecht.

Mit **Ladung zum Erörterungstermin** vom 14. September 2021 wurden die Parteien zum vereinbarten Erörterungstermin am 6. November 2021 geladen.

Mit **Eingabe vom 25. Oktober 2021** wurde eine weitere Stellungnahme (Replik) des Finanzamtes übermittelt:

[Hinsichtlich des genauen Wortlautes wird auf die Eingabe verwiesen.]

Auch hier wird zusammengefasst ausgeführt, dass es zum amtlich aufliegenden Sachverhalt sowie zur Rechtsfrage keine weiteren Ergänzungen durch das Finanzamt Österreich geben

würde.

Auch in dieser Eingabe wurde auf die wesentlichen Ansichten des Finanzamtes verwiesen, welche bereits größtenteils in den vorigen Eingaben ausgeführt worden seien (vor allem die rechtlichen Ausführungen).

Widersprochen wurde allerdings der Ansicht, dass die dte. Judikatur strikt abzulehnen sei, weil es hier eine idente Rechtslage geben würde.

Mit **Mail vom 25. Oktober 2021** wurde auch dieses Schreiben der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin zur Kenntnisnahme übermittelt.

In der **Niederschrift vom 6. November 2021** anlässlich der durchgeführten Erörterung wurde Folgendes festgehalten:

Der zuständige Richter führte zunächst aus, dass hinsichtlich des vorliegenden Sachverhaltes grundsätzlich Einvernehmen bestehe.

Unstrittig ist, dass die Geschäftsanteile unter Zurückbehalten des Sonderbetriebsvermögens veräußert worden seien. Weiters ist die Berechnung des Veräußerungsgewinnes unstrittig. Strittig ist gegenständlich ausschließlich, ob ein Veräußerungsgewinn im Sinne des § 24 Abs. 1 Z 1 dritter Satz vorliegt oder nicht. Ob also tatsächlich ein (gesamter) Mitunternehmeranteil veräußert wurde oder nicht.

Unstrittig ist auch, dass dieser Gewinn im Feststellungsbescheid 2018 zu erfassen ist und in diesem Bescheid auch darüber abzusprechen ist, ob ein Veräußerungsgewinn überhaupt vorliegt oder nicht.

Die Beschwerdeführerin bestärkt bei dieser Erörterung nochmals ihre Ansicht, dass es sich gegenständlich jedenfalls um eine Veräußerung im Sinne des § 24 EStG handeln würde. Der Teil des Mitunternehmeranteils sei vergleichbar einem Betrieb oder Teilbetrieb. Hier sei es nicht zwingend erforderlich, dass jedes Wirtschaftsgut veräußert werde.

Die belangte Behörde verwies auf den Bereich einer Betriebsveräußerung. Auch hier sei es nicht möglich, Grund und Boden im Betriebsvermögen zurückzubehalten. Sämtliche Grundlagen müssten an den Erwerber übertragen oder ins Privatvermögen übernommen werden.

Laut vorliegendem Gutachten (von Prof. F) könne bei der Veräußerung eines Teilbetriebes das Grundstück im Restbetrieb verbleiben oder ins Privatvermögen übernommen werden.

Hierzu werde auf das VwGH-Erkenntnis 1461/74 verwiesen. Hier sei die Teilbetriebsveräußerung verneint worden, weil das Betriebsgrundstück im Restbetrieb anderweitig verwendet und nicht wenigstens an den Erwerber vermietet worden sei. Es sei nicht ausgesprochen worden, dass jedenfalls ein Verbleib im Betriebsvermögen für die Teilbetriebsveräußerung ausreichen würde.

Im Erkenntnis vom 3.11.1992, 89/14/0098 sei ein Teilbetrieb unter Zurückbehalten des Warenlagers veräußert worden – somit sei keine Teilbetriebsveräußerung vorgelegen. Es

würde keine Rechtsprechung geben, wenn zum Beispiel Grund und Boden im Restbetrieb verbleiben würde.

Die Beschwerdeführerin stimmte der Aussage zu, dass Grund und Boden gegenständlich wesentliches Betriebsvermögen darstelle. Zum Erkenntnis 1461/74 wurde bemerkt, dass, falls das Wirtschaftsgut vermietet worden wäre, eine Teilbetriebsveräußerung vorgelegen wäre. Bei der Entnahme wäre keine Aufdeckung von stillen Reserven wegen der Buchwertfortführung möglich gewesen (§ 6 Z 4 EStG).

Richtig sei, dass der Mitunternehmeranteil unzweifelhaft auch aus dem Sonderbetriebsvermögen bestehe. Es wäre jedenfalls schädlich, wenn das zurückbehaltene Sonderbetriebsvermögen nicht der weiteren Nutzung der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestanden wäre.

Die belangte Behörde verwies hier auch auf die dte. Rechtsprechung, welcher seitens der Beschwerdeführerin nicht zugestimmt worden sei.

Eine Teilbetriebsveräußerung mit Zurückbehaltung des Grundstückes im Restbetrieb sei vom VwGH noch nicht entschieden worden, auch nicht, wenn eine Vermietung an den Erwerber aus dem Restbetriebsvermögen stattgefunden hätte.

Die Beschwerdeführerin würde aus dem Erkenntnis 1461/74 das Gegenteil schließen, weil es sich in diesem Erkenntnis wahrscheinlich um einen § 5 Ermittler gehandelt hätte (Industriebetrieb).

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der der Entscheidung zugrundeliegende Sachverhalt geht klar aus dem oben dargestellten Verwaltungsgeschehen hervor und ist unstrittig.

Unstrittig ist die Tatsache, dass eine Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft im Ausmaß von 70% und 5% unter Zurückbehaltung des Sonderbetriebsvermögens (Grund und Boden auf dem sich das Betriebsgebäude der Mitunternehmerschaft befindet) veräußert wurde.

Das Sonderbetriebsvermögen befindet sich weiterhin im Sonderbetriebsvermögen des Herrn A B und wird weiterhin der KG (Beschwerdeführerin) zu betrieblichen Zwecken vermietet.

Unstrittig ist auch der ermittelte Veräußerungsgewinn für den Verkauf der 75% der KG Anteile (3.676.000,00 €); welcher dem Gewinnermittlungszeitraum 2017/18 (abweichendes Wirtschaftsjahr) zuzurechnen ist.

Unstrittig ist weiters, dass der Veräußerer allenfalls die Erfordernisse einer Begünstigung im Sinne des § 37 Abs. 5 EStG 1988 erfüllen würde (Vollendung des 60. Lebensjahres; Einstellung der Erwerbstätigkeit; Erfüllung der 7-Jahresfrist).

Zeitliche Abfolge:

Herr A B war bereits seit 1992 Gesellschafter und Geschäftsführer der Firma B G GmbH, welche durch eine errichtende Umwandlung gemäß Art. II UmgrStG mit ihrem Vermögen als Ganzes in der neu entstandenen Beschwerdeführerin aufgegangen ist.

Durch die errichtende Umwandlung der Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft wechselte der bisher im Privatvermögen des A B gehaltene (und bisher an die GmbH vermietete) Grund und Boden umwandlungsbedingt in das Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters A B.

In weiterer Folge hat Herr A B, wie erwähnt, 75% seiner Gesellschaftsanteile an der Beschwerdeführerin veräußert.

Strittig ist ausschließlich, ob die Tatsache des Zurückbehaltens des Sonderbetriebsvermögens eine Veräußerung eines Mitunternehmeranteils im Sinne des § 24 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 darstellt (einen sog. „Veräußerungsgewinn iSd § 24“) und somit allenfalls die Berücksichtigung des Hälftesteuersatzes ermöglicht.

Das Sonderbetriebsvermögen steht in einem funktional wesentlichen Zusammenhang mit dem Betrieb der Beschwerdeführerin, weil auf den Grundstücken die Betriebsgebäude errichtet wurden und demnach die Grundstücke für die Ausübung des Betriebes der Beschwerdeführerin unerlässlich sind (Betriebsgebäude sowie Parkplätze).

Es besteht hier also eine wesentliche Betriebsgrundlage der Liegenschaften des Sonderbetriebsvermögens („betriebswesentliches Sonderbetriebsvermögen“).

2. Beweiswürdigung

Aus den übermittelten *Erklärungsdaten* (Erklärung über die Feststellung gem. § 188 BAO für 2018 vom 20.9.2019) geht klar hervor, dass die Beschwerdeführerin den Hälftesteuersatz für den Anteilsverkauf des Mitunternehmers begehrt (es liegt also ein Antrag vor).

Der Mitunternehmer erfüllt die Voraussetzungen für die allfällige Zuerkennung des begünstigten Steuersatzes (Halbsteuersatz). Anzumerken ist hierzu, dass die Beurteilung, ob diese Begünstigung schlussendlich anzuerkennen ist, dem Einkommensteuerverfahren des Kommanditisten A B obliegt:

< geboren: 4. August 1956 (also über 60 Jahre alt).

< lt. Firmenbuchauszug hat der Mitunternehmer die Anteile an der B G GmbH bereits seit 1992 gehalten (also über 7 Jahre).

< Aus dem *Abtretungsvertrag* vom 25.10.2017 geht klar hervor, dass 70% und 5% der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft veräußert wurden, genauso wie die Tatsache, dass

das Sonderbetriebsvermögen (Liegenschaft) **nicht** mit den Geschäftsanteilen veräußert wurde.
 < Die Umwandlungsschritte sind dem Umwandlungsvertrag vom 7. September 2017 zu entnehmen (lt. Generalversammlungsbeschluss vom 7. September 2021).

Dass es sich bei den strittigen Grundstücken des Sonderbetriebsvermögens um betriebswesentliche Areale handelt, geht aus der homepage der Beschwerdeführerin hervor und wurde auch in der Stellungnahme der belangten Behörde vom 15. Juli 2021 hervorgehoben. Auch anhand der Fotos kann nichts Anderes erkannt werden. Die Beschwerdeführerin ist dieser Darstellung auch nicht fundamental entgegengetreten.

Aus der übermittelten Dauerrechnung über das Mietentgelt geht unzweifelhaft hervor, dass der zurückbehaltene Grund und Boden weiterhin der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellt wird.

3. Rechtliche Beurteilung

(i) 3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 23 Z 2 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Gewinnanteile der Gesellschafter, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene „Gesellschaften“ und Kommanditgesellschaften) ...

Gemäß § 24 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind Veräußerungsgewinne Gewinne, die erzielt werden bei der Veräußerung

- des ganzen Betriebes
- eines Teilbetriebes
- eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist.

...

Gemäß Abs. 4 leg.cit. ist der Veräußerungsgewinn nur insoweit steuerpflichtig, als er bei der Veräußerung (Aufgabe) des ganzen Betriebes den Betrag von 7.300 Euro und bei Veräußerung (Aufgabe) eines Teilbetriebes oder eines Anteiles am Betriebsvermögen den entsprechenden Teil von 7.300 Euro übersteigt. Der Freibetrag steht nicht zu,

- wenn von der Progressionsermäßigung nach § 37 Abs. 2 oder Abs. 3 Gebrauch gemacht wird,
- wenn die Veräußerung unter § 37 Abs. 5 fällt oder
- wenn die Progressionsermäßigung nach § 37 Abs. 7 ausgeschlossen ist.

Gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 ermäßigt sich der Steuersatz für

- außerordentliche Einkünfte (Abs. 5),

...

auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes.

Gemäß Abs. 5 leg.cit. sind außerordentliche Einkünfte Veräußerungs- und Übergangsgewinne,

wenn die Betriebsveräußerung aus folgenden Gründen erfolgt:

...

3. Der Steuerpflichtige hat das 60. Lebensjahr vollendet und stellt seine Erwerbstätigkeit ein.

...

Für Veräußerungs- und Übergangsgewinne steht der ermäßigte Steuersatz nur über Antrag und nur dann zu, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.

Durch die Bestimmung des § 24 EStG soll die abschließende Besteuerung bei Beendigung der Zurechnung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils an eine bestimmte Person durch kumulierte Erfassung und Besteuerung der angesammelten stillen Reserven sichergestellt werden. Zur Milderung dieses Effektes sehen die § 24 und 37 EStG Begünstigungen vor.

Allerdings müssen die stillen Reserven als GESAMTES im Zuge der abschließenden Zurechnung aufgedeckt werden.

Die belangte Behörde hat sich bei ihrer rechtlichen Beurteilung an die Darstellung in den Einkommensteuerrichtlinien orientiert, und mangels anteiliger Veräußerung auch des Sonderbetriebsvermögens keine begünstigte Veräußerung iSd § 24 iVm § 37 erkannt:

„EStR 5984:

19.5.4.7 Behandlung des Sonderbetriebsvermögens

Die Veräußerungsgewinnermittlung erstreckt sich auch auf das Sonderbetriebsvermögen. Wird im Zuge einer Anteilsveräußerung Sonderbetriebsvermögen in das Privatvermögen überführt, ist dieser Vorgang als Entnahme mit Ansatz des gemeinen Wertes zu beurteilen. Wird ein Teil des Gesellschaftsanteiles, nicht aber auch anteilig das Sonderbetriebsvermögen veräußert, liegt kein begünstigungsfähiger Veräußerungsgewinn vor, weil nicht alle mit dem Gesellschaftsanteil verbundenen stillen Reserven aufgedeckt werden. Wird ein Teil des Gesellschaftsanteiles veräußert, vom Sonderbetriebsvermögen jedoch eine höhere Quote, liegt hinsichtlich des übersteigenden Anteiles am Sonderbetriebsvermögen kein begünstigungsfähiger Veräußerungsgewinn vor.“

Das Finanzamt geht also, den EStR folgend, davon aus, dass insgesamt kein begünstigungsfähiger Veräußerungsgewinn vorliegt, wenn **nur ein Teil des Mitunternehmeranteils**, nicht aber anteilig auch das Sonderbetriebsvermögen veräußert wird. Es würde hier zu **keiner umfassenden** Aufdeckung der stillen Reserven kommen.

[Hierzu wird seitens des Richters angemerkt, dass die genannten Richtlinien lediglich einen Auslegungsbehelf darstellen und für das erkennende Gericht nicht bindend sind.]

Grundsätzlich ist jedenfalls davon auszugehen, dass zum quotenmäßigen Anteil eines Mitunternehmers am Betriebsvermögen einer Personengesellschaft auch allfälliges, im (wirtschaftlichen oder zivilrechtlichen) Eigentum stehendes, Sonderbetriebsvermögen zählt.

Strittig ist, ob im Falle einer Veräußerung eines Anteils am Betriebsvermögen an einer Personengesellschaft auch zwingend ein entsprechender Anteil des Sonderbetriebsvermögens veräußert/übertragen werden muss, um von einer Veräußerung eines Mitunternehmeranteils (im Sinne des § 24 EStG) ausgehen zu können.

Unstrittig ist, dass bei Veräußerung sowohl des Anteils an der Personengesellschaft als auch des Sonderbetriebsvermögens, das Sonderbetriebsvermögen gleich wie der Anteil zu behandeln ist (vgl. Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 324 Rz 53).

Gegenständlich wurde allerdings das Sonderbetriebsvermögen (Grund und Boden) NICHT mitveräußert, sondern im restlichen Mitunternehmeranteil als Sonderbetriebsvermögen beibehalten.

Es ist hier also auch die Frage zu beantworten, ob im Begriff Mitunternehmeranteil **zwingend** der Gesellschaftsanteil **und** der Anteil des Sonderbetriebsvermögens mitumfasst ist (wie die belangte Behörde vermeint) oder nicht (Absicht der Beschwerdeführerin).

Liegt also ein Veräußerungsgewinn gemäß § 24 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dritter Teilstrich vor oder nicht?

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin ist hier allerdings folgendes zu beachten:

Auch wenn das Sonderbetriebsvermögen zwingend dem Mitunternehmeranteil zuzurechnen ist, so ist gegenständlich wesentlich, dass das Sonderbetriebsvermögen zwar nicht mitveräußert wurde, aber jedenfalls weiterhin der Beschwerdeführerin für ihre betrieblichen Erfordernisse zur Verfügung gestellt wird (im Vermietungswege).

Nach Ansicht des erkennenden Gerichts kann die Beurteilung der Zugehörigkeit zur Bestimmung des § 24 nicht losgelöst von der Bestimmung des § 37 vorgenommen werden. Auch wenn natürlich primär die Frage zu beantworten ist, ob die Bestimmung des § 24 EStG vorliegt oder nicht.

Somit ist auch das Erfordernis der Aufdeckung allenfalls vorhandener stillen Reserven zu beachten.

Herr A B war bereits vor der Umwandlung der B G GmbH an dieser zu 100% beteiligt (seit 1992). Mit errichtender Umwandlung gemäß Art. II UmgrStG gelangte das Vermögen dieser GmbH als Ganzes in die Beschwerdeführerin ohne die stillen Reserven aufzudecken. Es kann allerdings davon ausgegangen werden, dass sich im Zeitraum seit 1992 doch ein erheblicher Mehrwert ergeben hat – dies führte nunmehr auch im Zuge der Veräußerung der Gesellschaftsanteile zu einem doch erheblichen Gewinn – welcher keinesfalls erst in der Zeit des Bestehens der Beschwerdeführerin entstanden sein konnte.

Herr A B hat das hier streitgegenständliche Sonderbetriebsvermögen bereits der damals bestehenden GmbH vermietet – ebenso wie nunmehr der Beschwerdeführerin.

Auch aus dem Verweis auf das VwGH Erkenntnis, VwGH 21.5.1975, 1461/74 kann nichts gewonnen werden, da hier das Grundstück richtigerweise nicht dem Erwerber zur Verfügung

gestellt wurde, sondern im Restbetrieb weiterhin verwendet wurde. Eine Teilbetriebsveräußerung wurde demnach verneint.
Es wurde aber auch nicht geurteilt, was bei einer anderen Verfügung gewesen wäre.

Auch im VwGH Erkenntnis, VwGH 3.11.1992, 89/14/0098 wurde geurteilt, dass alle stillen Reserven aufgedeckt hätten werden müssen (Warenvorrat wurde zum Einstandspreis an den Restbetrieb verkauft). Es ist zwar ein Teilbetrieb vorgelegen, die Veräußerung führte allerdings zu keiner Teilbetriebsveräußerung.
Dies obwohl die Waren keinen nennenswerten „Wert“ mehr gehabt haben. Es wären also kaum stille Reserven aufgedeckt worden.

Gegenständlich scheint auch ein Blick zur diesbezüglichen deutschen Rechtsprechung von Bedeutung zu sein:

§ 16 Abs. 1 Z 2 dEStG (in jener Fassung, welche der Rechtsprechung zugrunde liegt):
*„Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören auch Gewinne, die erzielt werden bei der Veräußerung
- des Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist.“*

Diese gesetzliche Bestimmung ist also ident mit jener in Österreich (§ 24 öEStG).

In Deutschland geht aus den Kommentaren und Erkenntnissen eine klare Richtung hervor:
< Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht –Kommentar, § 16 Rz 223:
*„Gegenstand der Veräußerung ist abweichend vom Zivilrecht nicht der Gesellschaftsanteil als immaterielles Wirtschaftsgut, sondern der ideelle Anteil des Ausscheidenden an den einzelnen Wirtschaftsgütern des Gesamthandvermögens, zusammen mit dem Alleineigentum an Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens.
Wie in den Fällen der Betriebs- und Teilbetriebsveräußerung müssen nicht alle Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens, sondern nur die zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehörenden Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens veräußert werden. Die Wesentlichkeit bestimmt sich nach den allgemeinen Grundsätzen. Danach müssen die Wirtschaftsgüter für die Personengesellschaft funktional wesentlich sein oder erhebliche stille Reserven enthalten. ...“*

Im Gegensatz zu Österreich gibt es hierzu allerdings auch eine klare Rechtsprechung des Höchstgerichtes:

< BFH 12.4.2000, XI R 35/99:
Es muss eine synchrone Übertragung von Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögen vorliegen (§ 16 Abs. 1 dEStG).
Die Teilanteilsveräußerung eines Mitunternehmeranteils bedeutet eine vertikale Spaltung des vollständigen Anteils. Die Begünstigung setzt daher die Veräußerung eines Teils des Anteils,

zugleich aber auch die quotalen Mitveräußerung des (wesentlichen) Sonderbetriebsvermögens voraus.

< BFH 24./2000, IV R 51/98:

Es gibt eine quotalen Verbindung zwischen dem anteilig veräußerten Mitunternehmeranteil und dem Sonderbetriebsvermögen. Hieran ist richtig, dass die Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens weiterhin der verbleibenden mitunternehmerischen Betätigung des Übertragenden dienen und dass die stillen Reserven des Sonderbetriebsvermögens deshalb weiterhin steuerverhaftet bleiben. Dieser Gesichtspunkt ist jedoch für die Frage, ob die Tarifbegünstigung nach §§ 16, 34 EStG zu gewähren ist, irrelevant. Eine zusammengeballte Realisierung der stillen Reserven liegt nicht vor, wenn sie erst in einem späteren Veranlagungszeitraum aufgedeckt werden.

Da die Tarifbegünstigung untrennbar mit dem Vorliegen einer Veräußerung im Sinne des § 16 dEStG bzw. § 24 öEStG zusammenhängt, sind diese Urteile jedenfalls auch für die gegenständliche Beurteilung relevant (identische Rechtslage in Deutschland und Österreich).

Der Mitunternehmeranteil umfasst auch allfälliges Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters. Erlöse für veräußertes Sonderbetriebsvermögen zählen zum Veräußerungsgewinn, auch wenn die Veräußerung an einen Dritten und nicht an den Anteilserwerber erfolgt (vgl. Jakom/Kanduth-Kristen, EStG 2016, § 24 Rz 90k).

Es ist gegenständlich nicht maßgeblich, ob eine Trennung möglich bzw. zulässig ist, sondern ob (aus der Sicht des Veräußerers) ein **Mitunternehmeranteil** veräußert wird – egal an wen. Auch wenn man einer Trennung zustimmen würde, sei die **vollständige** Aufdeckung der stillen Reserven des Mitunternehmeranteils – also auch die Aufdeckung der stillen Reserven am Sonderbetriebsvermögen maßgeblich.

Zum Einwand, dass bei einer Entnahme von Grund und Boden in das Privatvermögen aufgrund der Buchwertfortführung (seit 1.4.2012) auch keine stillen Reserven aufgedeckt würden, ist anzuführen, dass dieser Sachverhalt eben nicht vorliegt und somit auch nicht zu würdigen ist. Allerdings würden die stillen Reserven grundsätzlich dem Veräußerungsvorgang zuzurechnen sein, eine Besteuerung werde allerdings aufgrund steuerlicher Bestimmungen aufgeschoben.

Der Mitunternehmeranteil umfasst aus steuerlicher Sicht einerseits den quotenmäßigen Anteil am gemeinschaftlichen Vermögen **sowie** allfälliges Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters. Das steuerliche Kapitalkonto setzt sich dementsprechend aus dem Kapitalanteil in der Gesellschaftsbilanz **und** dem Kapital in Sonder- und Ergänzungsbilanzen zusammen (vgl. Quantschnigg/Schuch, § 24 Rz 53).

Auch der sog. Bilanzbündeltheorie (jeder einzelne Mitunternehmer verfügt über einen Teilbetrieb – die Bilanz der Gesellschaft ist die Summe der Teilbetriebe) ist keine andere Ansicht zu entnehmen.

Die Summe der Teilbetriebe, also das gesamte „Bündel“, ergibt die entsprechende

Unternehmensbilanz der Personengesellschaft (vgl. Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 23 Tz 18.1.).

Da das hier strittige Sonderbetriebsvermögen (Grund und Boden) jedenfalls notwendiges „Betriebsvermögen“ des „Teilbetriebes des Mitunternehmers“ darstellt, gehört es jedenfalls auch als Gesamtes zum Mitunternehmeranteil (vgl. VwGH 17.12.1998, 97/15/0145 – hier ging es allerdings um das Erfüllen der 7-Jahresfrist).

Nach Ansicht des erkennenden Senates besteht der Mitunternehmeranteil somit jedenfalls zwingend aus der quotalen Beteiligung am Betriebsvermögen der Personengesellschaft UND dem Sonderbetriebsvermögen – eine Trennung ist nicht möglich.

Eine isolierte Aufgabe von einzelnen Mitunternehmeranteilen (also nur einer quotalen Beteiligung bzw. nur des Sonderbetriebsvermögens) ist nicht als Veräußerung des Mitunternehmeranteils im Sinne des § 24 zu werten (vgl. Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch, § 24, Tz 59; Haunold, ecolex 1995, 211).

Auch der Gesetzeswortlaut des § 24 Abs. 1 Z 2 EStG führt Mitunternehmeranteile (anders als § 24 Abs. 1 Z 1 EStG hinsichtlich der Veräußerung) nicht als möglichen Aufgabegegenstand an (vgl. Bergmann/Ratka (Hrsg.), Handbuch Personengesellschaften² (2016), Rz 14/4).

Wird also nur ein Teil des Gesellschaftsanteiles veräußert und das Sonderbetriebsvermögen mit dem restlichen Anteil zurückbehalten, bleibt die Sonderbetriebseigenschaft durchgehend erhalten (also auch keine Entnahme). Eine Beurteilung nach § 24 bzw. Begünstigung gemäß § 37 EStG für diese Teilanteilsveräußerung ist zu verneinen, weil nicht **sämtliche stillen Reserven** – nämlich nicht jene des Sonderbetriebsvermögens – realisiert wurden. Genauso wenig könnte die Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen ohne Gesellschaftsanteil als begünstigte Veräußerung eines Teiles des Mitunternehmeranteils angesehen werden.

Zentrales Merkmal gegenständliche Beurteilung ist allerdings darin zu sehen, dass davon auszugehen ist, dass **kein (gesamter) Mitunternehmeranteil veräußert** wurde, sondern lediglich ein Gesellschaftsanteil.

Diese Rechtsansicht ist auch dann gegeben, wenn, wie hier vorliegend, das Sonderbetriebsvermögen (weiterhin) der Personengesellschaft zur Verfügung gestellt wird.

Unter Beachtung dieser Ausführungen war spruchgemäß zu entscheiden.

(ii) 3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Es gibt keine klare (österreichische) Rechtsprechung zu dieser Thematik und auch die Literaturmeinungen sind hierzu keinesfalls übereinstimmend. Ebenso liegt eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Somit ist eine ordentliche Revisionsmöglichkeit zu gewähren.

Linz, am 24. November 2021