



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Dr. Gabriele Krafft und die weiteren Mitglieder HR Mag. Aloisia Bergauer, Dr. Wolfgang Baumann und Isabella Krejci im Beisein der Schriftführerin Christina Seper über die Berufung der Bw., 1100 Wien, X., vertreten durch Stb., vom 15. Dezember 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 15. November 2011 betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2006 nach der am 18. September 2013 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Bw., eine mit Gesellschaftsvertrag vom 30. August 1990 gegründete Gesellschaft mit beschränkter Haftung, erwarb im Jahr 1991 die Liegenschaft 1010 Wien, XY (S.), welche sie am 29. August 2006 um € 39,000.000,00 veräußerte.

Mit Vertrag über die Begründung einer atypisch stillen Gesellschaft vom 29./30. April 1992 beteiligte sich Frau A. als atypisch stille Gesellschafterin an der Bw. mit einer Einlage von ATS 25,000.000 (€ 1,816.820,85). Beginnend mit dem 30. April 1992 war die atypisch stille Gesellschafterin mit einer Beteiligungsquote von 90% am Gewinn, Verlust und am gesamten Vermögen der Bw. (einschließlich des „good-will“ und der stillen Reserven) beteiligt. Zur rechnerischen Abgrenzung der Gewinn- und Verlustbeteiligung für das Geschäftsjahr des Eintrittes der atypisch stillen Gesellschafterin wurde gemäß Punkt II. 2. des o.a. Vertrages auf den Stichtag 30. April 1992 eine Zwischenbilanz aufgestellt. An dem sich bis zu diesem

Stichtag ergebenden Ergebnis sowie an den in der Zwischenbilanz ausgewiesenen versteuerten und unsteuerten Rücklagen nahm die atypisch stille Gesellschafterin nicht teil. Die Vermeidung einer Verschiebung der Steuerbelastung erfolgte durch Ergänzungsbilanzen. Zu diesem Zweck wurden die stillen Reserven der in der Zwischenbilanz ausgewiesenen Liegenschaft 1010 Wien, XY in Höhe von ATS 36,100.000 (€ 2,623.489,31) einvernehmlich ermittelt. Das Beteiligungsverhältnis von 90% (atypisch stille Gesellschafterin) und 10% (Geschäftsherr) war für die Ermittlung der Gewinn- und Verlustbeteiligung sowie des Abschichtungserlöses maßgebend.

Die atypisch stille Gesellschafterin A. verschenkte ihren Anteil mit Schenkungsvertrag vom 22. Dezember 1992 zu gleichen Teilen an ihre beiden Töchter, sodass diese zu jeweils 45% an der atypisch stillen Gesellschaft beteiligt waren.

Das atypisch stille Gesellschaftsverhältnis wurde von der Bw. zum Stichtag 31. Dezember 2004 gekündigt. Im Rahmen der Abschichtung der beiden atypisch stillen Gesellschafterinnen wurden die stillen Reserven der Liegenschaft 1010 Wien, XY in Höhe von ATS 71,874.141,55 (€ 5,223.297,57) ermittelt. Unter Berücksichtigung der negativen Kapitalkonten ergab sich für die beiden atypisch stillen Gesellschafterinnen ein Veräußerungsgewinn von insgesamt € 2,296.986,78. Dieser wurde von der Bw. in der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2004 als "aktivischer Ausgleichsposten gem. Rz 5994 EStR" erfasst. In der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2006 rechnete die Bw. diesen Ausgleichsposten in Höhe von € 2,012.592,88 außerbilanzmäßig ab. Das Finanzamt veranlagte die Körperschaftsteuer für das Jahr 2006 erklärungsgemäß mit Bescheid vom 15. Oktober 2007. Anlässlich einer bei der Bw. durchgeführten Betriebsprüfung, welche den Prüfungszeitraum 2004 bis 2006 umfasste, wurde die folgende berufungsgegenständliche Feststellung getroffen (s. Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 11. November 2011): Die Veräußerung der Liegenschaft 1010 Wien, XY im Jahr 2006 sei unter Berücksichtigung der Abschichtung der atypisch stillen Gesellschafterinnen per 31. Dezember 2004 zu beurteilen. Zunächst sei die Bw. davon ausgegangen, dass ihr nach Abschichtung der beiden atypisch stillen Gesellschafterinnen ein „*aktivischer*“ Ausgleichsposten gemäß Rz 5994 EStR für die Zeiträume ab 2005 in Höhe von € 2,296.986,78 (= Veräußerungsgewinn der atypisch stillen Gesellschafterinnen) zur Verfügung stünde, der nach Veräußerung der Liegenschaft 1010 Wien, XY im Jahr 2006 von der Bw. in Höhe von € 2,012.592,88 in Anspruch genommen worden sei. Steuerrechtlich sei nur die Differenz in Höhe von € 284.394,13 auf die Liegenschaft aktiviert worden, der Betrag von € 2,012.592,88, der auf keine anderen stillen Reserven oder auf einen Firmenwert entfallen wäre, sei von der Bw. als „Ausgleichsposten gemäß Rz 5994 EStR“ behandelt worden. Die betragsmäßig niedrigere steuerliche Aktivierung habe eine entsprechende Adaptierung der Abschreibung des Gebäudes notwendig gemacht, welche in den steuerlichen Mehr-Weniger Rechnungen der Jahre 2005 und 2006 in Form einer Hinzurechnung von jeweils € 52.722,68 zu finden sei.

Im Gegensatz dazu gehe die Bw. nunmehr von einer steuerlichen Aktivierung des gesamten Veräußerungsgewinnes aus der Abschichtung der atypisch stillen Gesellschafterinnen in Höhe von € 2,296.986,78 auf die Liegenschaft 1010 Wien, XY aus. Wäre bis dahin der Ausgleichsposten gemäß Rz 5994 EStR in Höhe von € 2,012.592,88 damit begründet worden, dass ein „Liquidationsvorab“ in den Ergänzungsbilanzen vom 30. April 1992 bis 31. Dezember 2004 teilaufgelöst worden sei („Liquidationsvorab“ € 2,623.489,31, Teilauflösung € 610.896,43 = € 2,012.592,88), so werde nun die im Jahr 2006 in der Mehr-Weniger Rechnung ausgewiesene Ermittlung des steuerlichen Restbuchwertes der Liegenschaft 1010 Wien, XY als ein „Darstellungsirrtum“ bezeichnet. Dieser habe jedoch nach Meinung der Bw. keine Auswirkung auf die Höhe der im Jahr 2006 realisierten stillen Reserven der Liegenschaft, denn steuerrechtlich sei der Veräußerungsgewinn anlässlich des Ausscheidens der beiden atypisch stillen Gesellschafterinnen in Höhe von € 2,296.986,78 zu aktivieren gewesen. Die während des Bestehens der atypisch stillen Beteiligungen geführten Ergänzungsbilanzen zur Vermeidung einer Verschiebung der Steuerlast wären mit der Abschichtung der atypisch stillen Gesellschafterinnen zum 31. Dezember 2004 nicht mehr notwendig gewesen und seien daher ersatzlos weggefallen. Aus zukünftigen Realisierungsvorgängen hätten ab diesem Stichtag auf die beiden ehemaligen atypisch stillen Gesellschafterinnen keine Gewinnanteile mehr entfallen können. Durch die Buchwertfortführung bei der Bw. wäre die (richtige) Realisierung der stillen Reserven im Jahr 2006 (ausreichend) sichergestellt.

Nach Meinung der Betriebsprüfung müsse der auf den Buchwert der Liegenschaft 1010 Wien, XY zu aktivierende Veräußerungsgewinn in Höhe von € 2,296.986,78 um die Ergänzungsbilanzwerte (Minderwert bebaute Grundstücke) der Bw. in Höhe von € 2,012.592,88 verringert werden. Erst mit dieser Auflösung der Ergänzungsbilanz der Bw. wäre die Aufdeckung der auf den Zeitraum vor dem Zusammenschlussstichtag 30. April 1992 entfallenden stillen Reserven bei der nachfolgenden Veräußerung der Liegenschaft gewährleistet. Nur derjenige Anteil der stillen Reserven (€ 284.394,13), der auf die Zeit des Bestehens der atypisch stillen Beteiligung entfalle, erhöhe den Buchwert der Liegenschaft und vermindere somit den von der Bw. zu versteuernden Veräußerungsgewinn beim Verkauf der Liegenschaft. Die vor und nach der atypisch stillen Beteiligung entstandenen stillen Reserven seien allein der Bw. zuzurechnen und müssten auch von dieser versteuert werden. Die steuerlich zu aktivierenden stillen Reserven aus der Abschichtung der atypisch stillen Gesellschafterinnen würden daher € 284.394,13 betragen. Die Abänderung des steuerlichen Restbuchwertes (=Erfolgsänderung) in Höhe von € 1,959.870,43 sei in der Mehr-Weniger Rechnung des Jahres 2006 als Hinzurechnung zu erfassen.

Das Finanzamt Wien 1/23 folgte dieser Feststellung der Betriebsprüfung und erließ am 15. November 2011 nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO einen dementsprechenden Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2006.

Mit Schreiben vom 15. Dezember 2011 erhob die Bw. fristgerecht Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2006 vom 15. November 2011 und begründete diese wie folgt: Der in der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 2006 fälschlicherweise als „Ausgleichsposten gem. Rz 5994 EStR“ bezeichnete Betrag von € 2,012.592,88 resultiere aus einem Zusammenschluss gemäß Art IV UmgrStG aus dem Jahr 1992 (Begründung einer atypisch stillen Gesellschaft). Im Zuge dieses Zusammenschlusses seien zur Vermeidung einer Verschiebung von Steuerlasten Ergänzungsbilanzen sowohl für die Bw. als auch für die atypisch stille Gesellschafterin erforderlich gewesen. Die bei der Auflösung der atypisch stillen Beteiligungen zum 31. Dezember 2004 ermittelten stillen Reserven seien zur Gänze der gegenständlichen Liegenschaft 1010 Wien, XY zuzurechnen, welche das einzige Wirtschaftsgut im Anlagevermögen der Bw. gewesen wäre. Ab 1. Jänner 2005 seien keine atypisch stillen Gesellschafter mehr am Vermögen der Bw. beteiligt gewesen. Somit habe keine Notwendigkeit mehr bestanden, einer Steuerlastverschiebung entgegenzuwirken, da es mangels weiterer atypisch stiller Gesellschafter zu keiner Steuerlastverschiebung mehr hätte kommen können. Folglich seien die steuerlichen Ergänzungsbilanzen aus dem Zusammenschluss im Jahr 1992 zum 31. Dezember 2004 steuerneutral weggefallen.

Lediglich die Ergänzungsbilanz aus der Abschichtung der atypisch stillen Gesellschafterinnen zum 31. Dezember 2004 wäre bestehen geblieben. Die dabei aufgedeckten stillen Reserven hätten € 2,296.986,78 betragen.

Gemäß § 24 Abs. 4 UmgrStG sei bei Zusammenschlüssen eine entsprechende Vorsorge zu treffen, um die Verschiebung von Steuerlasten zu vermeiden. Bei einem gegenständlich vorliegenden Verkehrswertzusammenschluss richte sich die Beteiligungshöhe an der übernehmenden atypisch stillen Gesellschaft nach dem jeweiligen Verkehrswert des übertragenen Vermögens. Die Beteiligungsverhältnisse der Gesellschafter würden bei der übernehmenden atypisch stillen Gesellschaft durch die Höhe der Kapitalkonten zum Ausdruck kommen. Da bei Zusammenschlüssen regelmäßig der Buchwert des übertragenen Vermögens nicht dem Verkehrswert entspreche, könnten die tatsächlichen Beteiligungsverhältnisse nur durch weitere Maßnahmen hergestellt werden (vgl. UmgrStR, Rz 1314). Eine Möglichkeit bestehe darin, die Kapitalkonten der Gesellschafter der atypisch stillen Gesellschaft äquivalent anzupassen, so dass diese den Beteiligungsverhältnissen entsprechen. Die dadurch eintretende Verschiebung von stillen Reserven sei in (steuerlichen) Ergänzungsbilanzen der Gesellschafter zu korrigieren. Die darin eingestellten Korrekturposten („Mehr-/Minderwerte“) würden den in der Eröffnungsbilanz der übernehmenden Mitunternehmerschaft verschobenen stillen Reserven entsprechen. Diese Korrekturposten seien dann aufzulösen, wenn die ihnen zugrundeliegenden Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen ausscheiden. Die Ergänzungsbilanzen würden sich folglich auf jene stillen Reserven beziehen, welche im Zeitpunkt des Zusammenschlusses im Vermögen vorhanden gewesen wären, um eine Verschiebung der stillen Reserven bei Realisierung der einzelnen Wirtschaftsgüter zwischen den Gesellschaftern zu vermeiden. Seien bei der Realisierung der zum Zeitpunkt des Zusammenschlusses stille Reserven beinhaltenden Wirtschaftsgüter keine atypisch stillen Gesellschafter

mehr beteiligt, wäre eine Vorsorgemaßnahme zur Vermeidung einer Steuerlastverschiebung nicht mehr erforderlich, da auf die atypisch stillen Gesellschafter keine Gewinnanteile aus der Realisierung mehr entfallen könnten. Folglich seien steuerliche Ergänzungsbilanzen nicht mehr notwendig. Ausgeschiedene atypisch stille Gesellschafter würden an einem zukünftigen Verkauf von Wirtschaftsgütern nicht mehr teilnehmen. Etwaige Gewinne/Verluste daraus würden zu 100% bei der Bw. verbleiben. Aufgrund der Buchwertfortführung würde die Bw. daher all jene stillen Reserven versteuern, die bis zum Zusammenschluss angefallen seien. Zusammenfassend sie daher festzuhalten, dass Ergänzungsbilanzen basierend auf Zusammenschlüssen (steuerneutral) wegfallen, wenn es mangels Möglichkeit zu keiner Steuerlastverschiebung mehr kommen könne.

Die stillen Reserven im Anlagevermögen der Bw. seien zum Zusammenschlussstichtag 30. April 1992 ausschließlich im Grundstück 1010 Wien, XY gelegen und seien mit ATS 36,100.000 (€ 2,623.489,31) ermittelt worden. Diese stillen Reserven seien zum Zusammenschlussstichtag nur bei der Bw. zu erfassen gewesen, daher wäre ein Betrag von ATS 32,490.000 (€ 2,361.140,38 – dies entspreche 90% von ATS 36,100.000) – in Form eines „Mehrwertes bebaute Grundstücke“ bei der atypisch stillen Gesellschafterin und in Form eines „Minderwertes bebaute Grundstücke“ bei der Bw. berücksichtigt worden (s. Ergänzungsbilanzen). Hätte unmittelbar nach dem Zusammenschluss tatsächlich eine Veräußerung der Liegenschaft stattgefunden, wäre diese stille Reserve ausschließlich bei der Bw. zu versteuern gewesen. Auf die atypisch stille Gesellschafterin wäre kein steuerpflichtiges Ergebnis entfallen. Zum 31. Dezember 2004 seien die atypisch stillen Gesellschafterinnen abgeschichtet worden. Zu diesem Zeitpunkt sei allerdings die die stillen Reserven beinhaltende Liegenschaft 1010 Wien, XY noch im Betriebsvermögen der Bw. vorhanden gewesen. Die stillen Reserven der Liegenschaft hätten sich zum Zeitpunkt der Abschichtungen auf € 5,223.297,57 belaufen. Die sich während der Zeit der atypisch stillen Gesellschaft entwickelten Mehrwerte seien bei der Ermittlung des Auseinandersetzungsguthabens berücksichtigt worden. Das um die bis zum Zusammenschlussstichtag angefallenen stillen Reserven bereinigte Auseinandersetzungsguthaben habe unter Berücksichtigung der negativen Kapitalkonten insgesamt für beide atypisch stillen Gesellschafterinnen einen Veräußerungsgewinn von € 2,296.986,78 ergeben. Die Bw. habe steuerrechtlich diese anteiligen stillen Reserven auf die Liegenschaft aktiviert. In Folge des Zusammenschlusses wären bei der Bw. über die „Zusammenschluss-Ergänzungsbilanzen“ bzw. die Mehr-Weniger Rechnung stille Reserven in Höhe der jährlichen Auflösung des „Minderbetrages bebaute Grundstücke“ ertragswirksam erfasst worden (1992-2004: € 348.547,50). Der verbleibende Betrag in Höhe von € 2,012.592,88 (€ 2,361.140,38 abzüglich € 348.547,50) wäre mangels Veräußerung der Liegenschaft nicht realisiert worden. Der steuerliche Buchwert der gegenständlichen Liegenschaft habe bei der Veräußerung am 29. August 2006 daher € 26,872.363,14 und nicht wie von der Betriebsprüfung festgestellt € 24,912.492,94 betragen. Die Feststellung der Betriebsprüfung würde zu einer Doppelbesteuerung ein und desselben Steuersubstrats führen. Es werde daher beantragt, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2006 entsprechend der von der

Bw. eingebrachten Körperschaftsteuererklärung festzusetzen und die im Rahmen der Betriebsprüfung vorgenommene Hinzurechnung von € 1,959.870,43 zurückzunehmen.

Mit Schreiben vom 21. März 2012 nahm die Betriebsprüfung wie folgt zur Berufung vom 15. Dezember 2011 Stellung: Der zu beurteilende Sachverhalt stehe außer Streit. Die Betriebsprüfung stehe auf dem Standpunkt, dass *„der passive Ergänzungsbilanzposten zu einer quasi Verringerung der eingekauften stillen Reserven auf der Liegenschaft durch die Anschaffung des Mitunternehmeranteiles führt. Sinn und Zweck der Bildung der Ergänzungsbilanzposten war, die Verschiebung von stillen Reserven, welche im Zeitpunkt des Zusammenschlusses im Betriebsvermögen des Geschäftsherrn vorlagen, zu vermeiden. Im Kern ist die Frage zu beurteilen, welches steuerliche Schicksal die Ergänzungskapitalposten (von Geschäftsherr und atypisch still Beteiligten) im Fall des Unterganges der Mitunternehmerschaft nehmen“*. Die Betriebsprüfung stütze sich auf die folgende Aussage in der Rz 1313a UmgrStR: *„Wird die Personengesellschaft später veräußert oder aufgegeben oder scheidet ein Gesellschafter im Wege der Anteilsveräußerung oder Abschichtung aus, werden im Rahmen der Veräußerungsgewinnermittlung die Ergänzungsbilanzen der veräußernden Mitunternehmer aufgelöst und gemäß § 24 EStG 1988 in Verbindung mit § 37 EStG 1988 berücksichtigt“*. Dies bedeute, dass bei den atypisch stillen Gesellschafterinnen der Ergänzungsbilanzposten im Rahmen ihrer Einkünfte iSd § 24 EStG 1988 zu berücksichtigen sei und eben nicht ersatzlos wegfallen würde. Bei der Bw. wäre dies gegengleich zu berücksichtigen: *„Auf Ebene einer gedanklichen Buchhaltung kommt es beim Geschäftsherrn zur Ausbuchung des passiven Ergänzungsbilanzpostens „Minderwert bebautes Grundstück“ in der Ergänzungsbilanz des Geschäftsherrn. Diese Auflösung führt beim Geschäftsherrn zu einer Betriebseinnahme in der Form, dass es zu einer Verringerung der erworbenen stillen Reserven im Wirtschaftsgut Liegenschaft kommt“*. Die Ergänzungsbilanzposten seien daher entgegen den Ausführungen der Bw. nicht nur bei Veräußerung des zugrunde liegenden Vermögens mit steuerlicher Wirkung aufzulösen, sondern auch bei Veräußerung des Mitunternehmeranteiles. Die Betriebsprüfung gehe somit von einer Gleichbehandlung des Ergänzungskapitalpostens bei Veräußerung eines Wirtschaftsgutes und eines Mitunternehmeranteiles aus. Die Berufung sei daher als unbegründet abzuweisen.

Mit Schreiben vom 15. Mai 2012 brachte die Bw. eine Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 21. März 2012 ein und führte ergänzend aus, dass sich die von der Betriebsprüfung zitierte Rz 1313a UmgrStR auf den Fall beziehe, dass bei einem Zusammenschluss nicht wie gegenständlich die Buchwerte fortgeführt würden, sondern die übernehmende atypisch stille Gesellschaft unternehmensrechtlich Verkehrswerte einstelle (vgl. Rz 1315 UmgrStR).

Die Berufung vom 15. Dezember 2011 wurde vom Finanzamt am 6. Juni 2012 zur Entscheidung an den Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

In der am 18. September 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von der steuerlichen Vertreterin der Bw. ergänzend ausgeführt, dass das Beteiligungsausmaß

anlässlich des Zusammenschlusses im Jahr 1992 nach Verkehrswerten vereinbart gewesen wäre und sich nur aus dem Zusammenschlussvertrag das Beteiligungsverhältnis von 90% zu 10% ergeben habe. In den Jahresabschlüssen und Bilanzen seien weder auf der Aktiv- noch auf der Passivseite Veränderungen vorgenommen worden. Die Kapitalkontenquoten seien in der unternehmensrechtlichen Bilanz nicht angepasst worden. Diese Vorgangsweise wäre nicht vergleichbar mit sämtlichen in der einschlägigen Literatur und den UmgrStR dargestellten Rechenbeispielen. Es werde auf die erläuternden Bemerkungen zum UmgrStG betreffend des Zusammenschlusses verwiesen, aus welchen hervorgehe, dass jede Art der Vorsorge zur Vermeidung der Steuerlastverschiebung zulässig sei. Die erstellten Ergänzungsbilanzen seien daher nicht als solche im technischen Sinn zu verstehen, sondern würden eher einen Merkposten darstellen, welcher die dem Geschäftsherrn zuzurechnenden stillen Reserven auswies. Dieser Merkposten sei erst und nur im Fall der Realisierung des entsprechenden Wirtschaftsgutes aufzulösen und zu versteuern und dies auch nur deshalb, weil passivseitig die Kapitalkonten nicht angepasst worden seien. Daher wäre auch aus Anlass der Abschichtung der atypisch stillen Gesellschafterinnen zum 31. Dezember 2004 keine Auflösung vorzunehmen gewesen. Es sei aufgrund der fehlenden Kapitalquotenveränderung keine Korrektur der Aktivseite durch die Ergänzungsbilanz mehr erforderlich gewesen. Daher habe der Korrekturposten nur dazu gedient, die der Bw. zuzurechnenden stillen Reserven darzustellen, um sie im Fall der Realisierung des Wirtschaftsgutes bei dieser zu versteuern. Die Abschichtung der atypisch stillen Gesellschafterinnen habe daher zu einem Wegfall des Merkpostens zum 31. Dezember 2004 geführt, da damit die Versteuerung beim Geschäftsherrn ohnedies sichergestellt gewesen wäre. Diese Vorgehensweise unterscheide sich wegen der mangelnden Kapitalquotenanpassung von den in der Literatur dargestellten Beispielen.

Das Finanzamt verwies darauf, dass der Zusammenschluss und die Gewinnverteilung in der Mitunternehmerschaft bis zu deren Auflösung wie im Zusammenschlussvertrag vereinbart mit 90% zu 10% unverändert beibehalten worden sei. Ergänzend verwies das Finanzamt auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 18. Oktober 2005, GZ. RV/1469-L/02, betreffend die Schenkungssteuer für die mit Vertrag vom 22. Dezember 1992 erfolgte Schenkung des Anteiles der atypisch stillen Gesellschafterin A. an ihre beiden Töchter. Dort sei wörtlich ausgeführt: *„Unbestritten ist, dass es sich beim gegenständlichen Zusammenschluss um einen Verkehrswertzusammenschluss mit Quotenverschiebung (Art. IV UmgrStG) handelt. Maßstab der Kapitalbeteiligung der nunmehrigen Geschenkgeberin war daher nicht der Buchwert, sondern der Verkehrswert des vorhandenen Vermögens der Personengesellschaft. Das Beteiligungsverhältnis wurde demnach im Verhältnis der Verkehrswerte der übertragenen Vermögen festgelegt. Jede Auflösung einer echten stillen Reserve in der Gemeinschaftsbilanz muss daher – soweit aus der Zeit vor dem Zusammenschluss stammend – durch Auflösung der Ergänzungsbilanzen auf den Altunternehmer umgeleitet werden“*.

Die steuerliche Vertreterin der Bw. führte dazu aus, dass im gegenständlichen Fall keine Gemeinschaftsbilanz mit Fortentwicklung der Kapitalkonten erstellt worden sei, weshalb die Ergänzungsbilanz die unternehmensrechtliche Bilanz hätte ergänzen müssen. Die Kapitalkonten seien eben nicht angepasst worden, weshalb die zitierte Berufungsentscheidung insoweit nicht nachvollziehbar wäre.

Das Finanzamt verwies diesbezüglich auf *Karel/Neuhold/Reinweber/Seiser/Wascher*, Umgründungssteuerrecht für die Praxis, S. 110.

Die steuerliche Vertreterin der Bw. verwies darauf, dass dort der klassische Fall der Anpassung der Kapitalkonten behandelt werde und genau dieser Vorgang im gegenständlichen Fall nicht stattgefunden habe.

Das Finanzamt führte daraufhin aus, dass die nunmehrige Darstellung der steuerlichen Vertreterin der Bw. Zweifel daran aufkommen lasse, ob der ursprüngliche Zusammenschluss im Jahr 1992 überhaupt mit umgründungssteuerrechtlicher Wirkung zustande gekommen wäre. Das Vorbringen der steuerlichen Vertreterin der Bw. betreffend des Vertragsinhaltes wäre zwar zutreffend, es sei aber seit dem Jahr 1992 der Zusammenschluss in der gegenständlichen Form „*gelebt*“ worden. Wenn nunmehr vorgebracht werde, dass keine Ergänzungsbilanzen anlässlich des Verkehrswertzusammenschlusses mit Quotenverschiebung in technischer Form vorgelegen wären, würde dies „*an den Grundfesten des ursprünglichen Zusammenschlussvorganges rütteln*“.

Die Richtigkeit der Rechtsansicht des Finanzamtes ergebe sich auch daraus, dass anlässlich der im Jahr 1992 erfolgten Schenkung der atypisch stillen Gesellschaftsanteile tatsächlich Schenkungssteuer bezahlt worden sei. Entsprechend den Sachverhaltsfeststellungen in der zitierten Berufungsentscheidung vom 18. Oktober 2005 hätte das Finanzamt zu Recht davon ausgehen können, dass hier tatsächlich Ergänzungsbilanzen im technischen Sinn aufgestellt worden wären und diese daher auch entsprechend zu behandeln und allenfalls aufzulösen seien. Wenn man davon ausgehe, dass die Mitunternehmerschaft von beiden Vertragspartnern mit Wirkung des Umgründungssteuerrechtes ausgestattet werden sollte, könne kein Merkposten im Sinne des nunmehrigen Vorbringens der steuerlichen Vertreterin der Bw. geschaffen worden sein, da ein derartiger Merkposten im Regime des UmgrStG nicht vorgesehen wäre. Die Vorsorge der Steuerlastverschiebung sei mittels Ergänzungsbilanzen vorzunehmen.

Betreffend die Konsequenzen ihres Vorbringens führte die steuerliche Vertreterin der Bw. aus, dass aufgrund der Auflösung der atypisch stillen Gesellschaft zum 31. Dezember 2004 ein Abschichtungsgewinn realisiert worden sei, welchen die atypisch stillen Gesellschafterinnen versteuert hätten. Um eine Doppelbesteuerung dieses Abschichtungsgewinnes zu vermeiden, sei dieser Betrag auf die Liegenschaft aktiviert worden und habe somit den Buchwert erhöht sowie die anlässlich der Veräußerung aufgedeckte stille Reserve vermindert. Aufgrund dieser Vorgehensweise seien der unternehmensrechtliche und der steuerliche Wertansatz in einem

Ausmaß von rd. € 2,4 Mio. voneinander abgewichen und dieser Betrag in der steuerlichen Mehr/Weniger Rechnung dargestellt worden.

Das Finanzamt erklärte abschließend, dass es für die Beurteilung der gegenständlichen Rechtsfrage nicht von Bedeutung sei, dass die zum 31. Dezember 2004 abgeschichteten atypisch stillen Gesellschafterinnen den Ergänzungsbilanzposten anlässlich der Versteuerung des Abschichtungsgewinnes nicht als Aufwand geltend gemacht hätten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zwischen den Parteien herrscht Übereinstimmung darin, dass im Berufungsfall bei Begründung der atypisch stillen Gesellschaft im Jahr 1992 die Voraussetzungen für einen Zusammenschluss nach Artikel IV UmgrStG erfüllt waren. Strittig ist die Behandlung der beim Zusammenschluss im Jahr 1992 entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen bzw. den Regelungen im Vertrag über die Begründung der atypisch stillen Gesellschaft gebildeten Ergänzungsbilanzen bei Auflösung der atypisch stillen Gesellschaft im Jahr 2004. Nach Ansicht der Betriebsprüfung bzw. des Finanzamtes hätte der negative Ergänzungsbilanzposten der Bw. mit der Abschichtung der atypisch stillen Gesellschafterinnen ausgebucht werden müssen. Lediglich jene stillen Reserven, welche zum Abschichtungszeitpunkt 31. Dezember 2004 den passiven Ergänzungsbilanzposten bei der Bw. überschritten hätten, wären bei dieser aktivierungsfähig gewesen. Demgegenüber vertritt die Bw. zusammengefasst die Ansicht, dass die "Ergänzungsbilanzposten" bei Beendigung der Mitunternehmerschaft im Jahr 2004 ersatzlos weggefallen und die bei der Beendigung „eingekauften" stillen Reserven ungekürzt auf die Liegenschaft 1010 Wien, XY zu aktivieren gewesen wären. Diese unterschiedlichen Rechtsauffassungen führen rechnerisch zu folgenden Ergebnissen:

Rechtsansicht Betriebsprüfung	2004	2005	2006
Buchwert vor Abschichtung	25.668.766,42	25.668.766,42	25.668.766,42
AfA 2004	- 311.196,15	- 311.196,15	- 311.196,15
AfA 2005		- 311.196,15	- 311.196,15
AfA 2006			- 311.196,15
AfA aus Aktivierungen 2004	- 20.057,81	- 20.057,81	- 20.057,81
AfA 2005		- 40.115,62	- 40.115,62
AfA 2006			- 40.115,62
Buchwert vor Abschichtung	25.337.512,46	24.986.200,69	24.634.888,92
Aktivierung aus der Abschichtung	284.393,90	284.393,90	284.393,90
AfA 2005		- 3.394,94	- 3.394,94
AfA 2006			- 3.394,94
steuerlicher Buchwert lt. Betriebsprüfung	25.621.906,36	25.267.199,65	24.912.492,94

Rechtsansicht Bw.	2004	2005	2006
Buchwert vor Abschichtung	25.337.512,46	25.337.512,46	25.337.512,46
Aktivierung aus der Abschichtung	2.296.986,78	2.296.986,78	2.296.986,78
AfA 2005 laufend		- 351.311,77	- 351.311,77
AfA 2005 aus der Abschichtung 2004		- 29.756,28	- 29.756,28
AfA 2006 laufend			- 351.311,77
Af A 2006 aus der Abschichtung 2004			- 29.756,28
steuerlicher Buchwert lt. Bw.	27.634.499,24	27.253.431,19	26.872.363,14

B

edeutung erlangt die Frage der Behandlung der anlässlich des Zusammenschlusses im Jahr 1992 gebildeten "Ergänzungsbilanzen" bei Auflösung der atypisch stillen Gesellschaft im Jahr 2004 im berufungsgegenständlichen Verfahren betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2006 durch den Umstand des Verkaufes der Liegenschaft 1010 Wien, XY im Jahr 2006 und der sich dabei ergebenden Frage der Höhe des Buchwertes dieser Liegenschaft bei der Bw.

Für einen Zusammenschluss nach Art. IV UmgrStG, BGBl. Nr. 699/1991, ist grundsätzlich zwingend die Buchwertfortführung (Verzicht auf Besteuerung eines Veräußerungsgewinnes, Aufwertungsverbot) vorgesehen. Die Buchwertfortführung in Anwendung des § 16 Abs. 1 UmgrStG hängt gemäß § 24 Abs. 2 UmgrStG davon ab, dass es bei den am Zusammenschluss beteiligten Steuerpflichtigen durch den Vorgang der Übertragung zu keiner endgültigen Verschiebung der Steuerbelastung kommt. Die am Zusammenschlussstichtag im übertragenen Vermögen vorhandenen stillen Reserven müssen letztendlich durch die Steuerpflichtigen versteuert werden, denen sie am Zusammenschlussstichtag zuzurechnen waren. Es darf durch den Zusammenschluss zu keiner Verschiebung der stillen Reserven kommen.

Die stillen Reserven der Liegenschaft 1010 Wien, XY betrugen zum Zusammenschlussstichtag 30. April 1992 ATS 36,100.000 (€ 2,623.489,31). Diese waren unbestritten ausschließlich der Bw. zuzurechnen und letztendlich bei dieser zu versteuern. Es war daher zum Zusammenschlussstichtag 30. April 1992 eine Vorsorgemaßnahme notwendig und diese bestand darin, die verschobenen stillen Reserven des Zusammenschlussstichtages festzuhalten und sie entsprechend zu erfassen. Dies geschah bei der Gründung der gegenständlichen atypisch stillen Gesellschaft in der Form, dass bei der atypisch stillen Gesellschafterin ein Ergänzungskapital „Mehrwert bebaute Grundstücke“ und bei der Bw. ein Minderkapital in Form eines „Minderwertes bebaute Grundstücke“ in den entsprechend dem Vertrag über die Begründung der atypisch stillen Gesellschaft gebildeten "Ergänzungsbilanzen" berücksichtigt wurden. Mit diesen Ergänzungsbilanzen wurde lediglich eine steuerliche Vorsorge zur Richtigstellung der Versteuerung der stillen Reserven, jedoch kein Vermögensausgleich zwischen den Gesellschaftern vorgenommen. Diese "Ergänzungsbilanzen" sicherten die steuerliche Buchwertfortführung, welche vom Finanzamt bei Begründung der atypisch stillen Gesellschaft auch anerkannt wurde.

Die in den "Ergänzungsbilanzen" dargestellten Korrekturposten teilen das steuerliche Schicksal jener Wirtschaftsgüter, denen die stillen Reserven zuzuordnen sind (vgl. *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁹ (2007), Rz 1162). Ihr weiteres Schicksal hängt daher von der Verfügung über das betroffene Wirtschaftsgut ab. Zur Auflösung der stillen Reserven kommt es daher erst beim Ausscheiden der reservenhältigen Liegenschaft 1010 Wien, XY im Jahr 2006. Dementsprechend sehen auch die UmgrStR in der Rz 1314 vor, dass die auf Grund der Buchwertfortführung verschobenen und in den Ergänzungsbilanzen rückgängig gemachten Differenzen erst bei einer Realisierung der in der Personengesellschaft gespeicherten Reserven zu einer konkreten Steuerlastverschiebung führen und daher erst bei dieser Gelegenheit eine Gegenrechnung mit den entsprechenden Ergänzungsbilanzansätzen erforderlich ist. Diese Verschiebung kann daher grundsätzlich erst bei der tatsächlichen Realisierung (Veräußerung) eintreten, sodass erst dann die Auflösung der entsprechenden Ergänzungsbilanzposition vorzunehmen und damit die Besteuerung bei den Übertragenden sichergestellt ist.

Basierend auf dieser Rechtsansicht ergeben sich für den vorliegenden Sachverhalt folgende Auswirkungen: Die stillen Reserven der Liegenschaft 1010 Wien, XY zum Zusammenschlussstichtag 30. April 1992 in Höhe von € 2,623.489,31 waren ausschließlich der Bw. zuzurechnen. Der steuerliche Buchwert wurde bei der Bw. durch die Ergänzungsbilanz „Minderwert bebaute Grundstücke“ zum 30. April 1992 um € 2,361.140,38 (90% von € 2,623.489,31) vermindert. Während der Existenz der atypisch stillen Gesellschaft wurden in den "Ergänzungsbilanzen" der Jahre 1992 bis 2004 Abschreibungen und somit partielle Besteuerungen dieser stillen Reserven durch die Bw. im Ausmaß von € 348.547,88 vorgenommen. Bei der Abschichtung der atypisch stillen Gesellschafterinnen zum 31. Dezember

2004 betrugen die verbleibenden stillen Reserven, welche ausschließlich der Bw. zuzurechnen waren, daher € 2.012.592,88.

	Anschaffungskosten	Minderwert bebaute Grundstücke	steuerlicher Buchwert
30.04.1992	5.449.296,02	- 2.361.140,38	3.088.155,64
31.12.2004	25.337.512,46	- 2.012.592,87	23.324.919,59

Durch die Abschichtung der atypisch stillen Gesellschafterinnen zum 31. Dezember 2004 waren diese "Ergänzungsbilanzen", welche lediglich der steuerlichen Vorsorge zur Richtigstellung der Versteuerung der stillen Reserven der Liegenschaft dienten, nicht mehr erforderlich. Der für die Bw. maßgebliche Buchwert der Liegenschaft betrug daher nach Auflösung der atypisch stillen Gesellschaft € 25.337.512,46.

Getrennt davon ist die Ermittlung der stillen Reserven aus der Abschichtung der atypisch stillen Gesellschafterinnen zum 31. Dezember 2004 zu beurteilen. Diese hatten bei der Auflösung der atypisch stillen Gesellschaft ausschließlich jene Wertsteigerungen, welche ab dem Zusammenschlussstichtag 30. April 1992 entstanden sind, als Veräußerungsgewinn zu versteuern. Die stillen Reserven der Liegenschaft betrugen zum Abschichtungsstichtag 31. Dezember 2004 € 5.223.297,57. Unter Berücksichtigung der negativen Kapitalkonten der atypisch stillen Gesellschafterinnen ergab sich ein Veräußerungsgewinn in Höhe von insgesamt € 2.296.986,78. Von der Bw. wurde der steuerliche Buchwert der Liegenschaft in Höhe von € 25.337.512,46 um diesen unbestritten von den atypisch stillen Gesellschafterinnen versteuerten Veräußerungsgewinn erhöht. Der Buchwert der Liegenschaft betrug daher nach Abschichtung der atypisch stillen Gesellschafterinnen bei der Bw. € 27.634.499,24. Durch diese Erfassung des Veräußerungsgewinnes der atypisch stillen Gesellschafterinnen bei der Bw. wurde jener Teil der stillen Reserven bei der Bw. aktiviert, der in der Zeit des Bestehens der atypisch stillen Gesellschaft erwirtschaftet und bei Ausscheiden der atypisch stillen Gesellschafterinnen von diesen versteuert wurde. Der Rechtsansicht der Betriebsprüfung bzw. des Finanzamtes, diese von der Bw. vorgenommene Aktivierung um die der Bw. zuzurechnenden - weil vor dem Zusammenschluss entstandenen - stillen Reserven zu vermindern, kann daher nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht gefolgt werden.

Die entsprechend der vom FA vertretenen Rechtsansicht getroffene Feststellung der Betriebsprüfung, dass auf die Zeit des Bestehens der atypisch stillen Gesellschaft (30. April 1992 bis 31. Dezember 2004) lediglich stille Reserven in Höhe von € 284.394,13 entfallen wären, widerspricht den von der Bw. ermittelten Ausmaßen der stillen Reserven. Diese betrugen zum Stichtag 30. April 1992 € 2.623.489,31 und zum Stichtag 31. Dezember 2004 € 5.223.297,57. Die Höhe der ermittelten stillen Reserven sind für den Unabhängigen Finanzsenat unter Berücksichtigung des zum 31. Dezember 2004 ermittelten Verkehrswertes der Liegenschaft in Höhe von € 32.037.796 und des Verkaufspreises der Liegenschaft im Jahr 2006 in Höhe von € 39.000.000 nachvollziehbar. Von der Betriebsprüfung bzw. dem Finanzamt wurden dagegen keine Einwendungen erhoben. Während des Bestehens des

atypisch stillen Gesellschaftsverhältnisses kam es somit beinahe zu einer Verdoppelung der stillen Reserven der gegenständlichen Liegenschaft, welche entsprechend den vertraglichen Regelungen zu 90% den atypisch stillen Gesellschafterinnen zuzurechnen waren.

Dem Finanzamt kann darin zugestimmt werden, dass die Vorgangsweise der Bw. in den Jahren 1992 bis 2004 nicht konsequent und durchaus widersprüchlich war (Verkehrswertzusammenschluss mit Quotenverschiebung, Verkehrswertzusammenschluss mit Aufwertung (s. Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 18. Oktober 2005, GZ. RV/1469-L/02), Teilauflösung eines „Liquidationsvorab“ in den Ergänzungsbilanzen, Erfassung eines „Ausgleichsposten gemäß Rz 5994 EStR“). Die Sanktion für die vom Finanzamt darin offensichtlich gesehene Nichtbeachtung einer Vorsorge zur endgültigen Verschiebung der Steuerlasten besteht jedoch nicht in einer Versagung der Anwendbarkeit des Art. IV UmgrStG für den Zusammenschlussvorgang, sondern in der verpflichtenden Gewinnrealisierung für das übertragene Vermögen (vgl. *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG Rz 83). Vom Finanzamt wurden aber diesbezüglich betreffend die Jahre 1992 bis 2004 keine Feststellungen getroffen. Verfahrensgegenstand bei der vom Unabhängigen Finanzsenat zu entscheidenden Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2006 ist aber ausschließlich die Frage der Ermittlung der Höhe der stillen Reserven bei Veräußerung der Liegenschaft 1010 Wien, XY im Jahr 2006. Die gesetzlichen Bestimmungen des § 24 Abs. 2 UmgrStG sehen als Voraussetzung für die Buchwertübertragung lediglich „eine“ Vorsorge zur Vermeidung einer endgültigen Verschiebung der Steuerbelastung vor. Die von der steuerlichen Vertreterin der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung als „Merkposten“ und im Vertrag über die Begründung der atypisch stillen Gesellschaft als „Ergänzungsbilanzen“ bezeichneten Vorsorgemaßnahmen erfüllten zweifellos den Zweck, die letztendliche Besteuerung der zum Zusammenschlussstichtag erfassten stillen Reserven bei der Bw. sicherzustellen. Anlässlich der Veräußerung der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft im Jahr 2006 wurden von der Bw., wie dargestellt, (auch) die bis zum Zusammenschlussstichtag 30. April 1992 erwirtschafteten stillen Reserven tatsächlich versteuert. Damit wurden die am Zusammenschlussstichtag 30. April 1992 im übertragenen Vermögen vorhandenen stillen Reserven letztendlich von der Steuerpflichtigen versteuert, der sie am Zusammenschlussstichtag zuzurechnen waren. Den dargestellten Bestimmungen des UmgrStG wurde daher durch die vorliegende Vorsorgemaßnahme entsprochen.

Eine Verschiebung der stillen Reserven kann wie bereits ausgeführt erst bei Veräußerung des Wirtschaftsgutes eintreten. Die Rechtsansicht des Finanzamtes, wonach die atypisch stillen Gesellschafterinnen im Zeitpunkt der Abschichtung ihren aktiven Ergänzungsbilanzposten als Aufwand bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes berücksichtigten könnten (was im gegenständlichen Fall unbestritten nicht erfolgte), würde zu einer zeitlich nicht konformen Auflösung der aktiven und passiven Ergänzungsbilanzen führen, da eine Versteuerung der passiven Ergänzungsbilanz erst bei der Veräußerung des Wirtschaftsgutes zu erfolgen hat. Die von der Betriebsprüfung zur Begründung herangezogene Aussage in der Rz 1313a UmgrStR

könnte im gegenständlichen Sachverhalt nur dann Platz greifen, wenn die am Zusammenschlussstichtag vorhandenen stillen Reserven bei den zum Stichtag 31. Dezember 2004 abgeschichteten atypisch stillen Gesellschafterinnen gespeichert worden wären. Eine derartige Konstellation liegt im verfahrensgegenständlichen Sachverhalt allerdings nicht vor. Zusammenfassend ergibt sich daher, dass die Rechtsansicht des Finanzamtes, dass lediglich jene stillen Reserven, welche zum Abschichtungszeitpunkt 31. Dezember 2004 den passiven Ergänzungsbilanzposten bei der Bw. überschritten hätten, bei dieser aktivierungsfähig gewesen wären, den gesetzlichen Regelungen widerspricht, wonach stille Reserven letztendlich von den Steuerpflichtigen versteuert werden sollen, bei denen sie entstanden sind. Diese verfehlte Rechtsansicht des Finanzamtes würde, wie von der Bw. zu Recht ausgeführt, auch zu einer Doppelbesteuerung der von den atypisch stillen Gesellschafterinnen realisierten stillen Reserven führen, da deren versteuerte Veräußerungsgewinne nicht um ihren aktiven Ergänzungsbilanzposten verringert wurden. Die „*Abänderung des steuerlichen Restbuchwertes (=Erfolgsänderung)*“ in Höhe von € 1,959.870,43 durch das Finanzamt im Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2006 ist daher nicht zu Recht erfolgt.

Der Berufung war daher, wie aus dem Spruch ersichtlich, stattzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 23. September 2013