



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 10. Mai 2004 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1999 bis 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die getroffenen Feststellungen sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruchs.

Entscheidungsgründe

Im Ergebnis einer Außenprüfung der Berufungswerberin (Bw.) – einer OHG – wurde im darüber ausgefertigten Bericht vom 27.4.2004 die Feststellung getroffen, dass die Bezahlung eines weit über dem Verkehrswert liegenden Preises für den Erwerb von vier Eigentumswohnungen (in B) ausschließlich durch das Ausscheiden der Mutter des Veräußerers aus der Gesellschaft „verursacht“ sei. Das über dem Verkehrswert liegende Entgelt von x.xxx.xxx S (yy.yyy.yyy S – 2.338.570 S) sei der ausscheidenden Gesellschafterin als (zusätzlicher) Veräußerungsgewinn zuzurechnen (Tz. 20). Des Weiteren seien die – auf Grund des zusätzlichen Veräußerungsgewinns neu ermittelten – stillen Reserven des Gebäudes in C, von der Abgabenerklärung abweichend, mit 73,70 % dem Grund und Boden zuzuordnen (Tz. 15).

Gegen die auf der Grundlage dieser Feststellungen erlassenen berichtigten Bescheide betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften der Jahre 1999, 2000 und 2001 wurde eingewendet, dass die den Abgabenerklärungen zugrunde liegende Aufteilung der stillen Reserven auf Grund und Boden einerseits sowie auf Gebäude andererseits

(42,43 % - 57,57 %) auf einer Schätzung der Fa. D beruhe. Das Finanzamt habe diese Schätzung (zz.zzz.zzz S) bei der abgabenbehördlichen Prüfung dem Grunde nach anerkannt. Zufolge einer Schätzung der M, die nur für interne Bankzwecke vorgenommen worden sei und den Wert des (unbebauten) Grundstücks mit tt.ttt.ttt S angenommen habe, sei der Gebäudewert – nach Vornahme eines Abschlags vom Grundwert – mit dem Differenzbetrag von u.uuu.uuu S angesetzt worden. Eine Aufteilung nach der Differenzmethode sei nicht zulässig. Diese Methode könne nur unter Bedingungen erfolgen, die im vorliegenden Fall nicht gegeben sind.

Die Gesellschafterin E sei mit Ausscheidensvereinbarung vom 7.5.1999 aus der Gesellschaft ausgeschieden, wobei der Gesellschaftsanteil anteilig auf die verbleibenden Gesellschafter abgetreten wurde. Aus Pkt. 9 dieser Vereinbarung ergebe sich, dass – neben der Übernahme des negativen Kapitalkontos – „keine wie immer gearteten weiteren Gegenleistungen der Übernehmer“ anfallen würden. Bei der Betriebsprüfung sei nun angenommen werden, dass der Kauf der vier Eigentumswohnungen durch die Bw. (um yy.yyy.yyy S) eine Bedingung der Gesellschafterin E dargestellt habe, um aus dem Unternehmen ausscheiden zu können. Dies entspreche nicht den tatsächlichen Gegebenheiten. Die Bw. sei seit vielen Jahren durch unterschiedliche Auffassungen der Familienstämme Rechtsstreitigkeiten unterworfen. Die nicht im Unternehmen tätigen Gesellschafter hätten jährlich Verlustzuweisungen erhalten, die ihre Kapitalkonten von Jahr zu Jahr „mehr ins Negative verwandelt“ hätten. Die Verbindlichkeiten an Banken und Lieferanten seien ständig angestiegen. Aus diesen Gründen sei es das Ziel jedes nicht im Unternehmen tätigen Gesellschafters der OHG gewesen, der ohne Einflussnahme auf die Geschäftsführung ein unbeschränktes persönliches Risiko getragen habe, das Unternehmen ohne noch größeren Vermögensverlust zu verlassen. Die Abgabenbehörde verkenne daher die Lage, wenn sie davon ausgehe, dass E ihren Gesellschaftsanteil prinzipiell behalten wollte und zu einem Ausscheiden erst in Verbindung mit dem Kauf der Wohnungen bereit gewesen sei.

Der Verkäufer der Wohnungen (Herr F) sei nie Gesellschafter gewesen. Die Tatsache, dass er zum Zeitpunkt des Ausscheidens seiner Mutter deren Sachwalter gewesen sei, berechtige nicht dazu, zwei völlig getrennte Vorgänge steuerlich (entgegen den zivilrechtlichen Gegebenheiten) zusammenzufassen. Der Tatbestand des Missbrauchs liege nicht vor.

Der Kauf der Wohnungen sei seitens der Bw. unter der aufschiebenden Bedingung gestanden, dass sämtliche Gesellschafter zustimmen, die bisherige Firma als werbende Gesellschaft weiterzuführen und die Gesellschafter G und H endgültig ausscheiden. Das sei notwendig gewesen, weil ein Weiterbestehen der Firma ansonsten äußerst gefährdet gewesen sei. Das Ausscheiden von E sei hingegen nie Bedingung für den Ankauf der Wohnungen und für den Fortbestand der Firma zudem nicht notwendig gewesen. Ein Zusammenhang mit dem Ankauf

der Wohnungen sei nie gegeben gewesen und weder in schriftlichen noch in mündlichen Vereinbarungen festgehalten worden.

Die Aussage der beiden Gesellschafter I und J vom 29.10.2003 gegenüber der Abgabenbehörde, die in einem Altenvermerk festgehalten worden sei, sei offenbar missverständlich. Beide Gesellschafter hätten gemeint, dass ein Kauf der Wohnungen nur unter der Bedingung des Ausscheidens der übrigen Gesellschafter (insbesondere des Stammes H) in Frage gekommen sei, da die Firma andernfalls bekanntlich aufgelöst worden wäre.

Das Ausscheiden von Frau E sei durch die Ausscheidensvereinbarung vom 7.5.1999 zwischen den „Übergebern“ und den „Übernehmern“ rechtswirksam zustande gekommen und nicht durch den Ankauf der Wohnungen des F durch die OHG.

Die Höhe des Kaufpreises sei von den Vertragsparteien, zwischen denen kein verwandschaftliches Naheverhältnis, sondern nur ein sehr weitschichtiger Verwandtschaftsgrad bestehe, ausgehandelt worden. Es sei nicht anzunehmen, dass von irgendeiner Seite eine Bereicherungsabsicht hinsichtlich des anderen Vertragsteils gegeben sei.

In den hinsichtlich der Jahre 1999 und 2000 abweisenden, hinsichtlich des Jahres 2001 (in einem weiteren, nicht mehr strittigen Punkt) teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidungen wurde auf einen Auszug aus dem Schreiben des steuerlichen Vertreters L vom 10.11.2003 verwiesen. Der sich daraus ergebende Sachverhalt decke sich mit den Angaben der Gesellschafter I und J bei sämtlichen Besprechungen. Anders sei der Kauf der mietergeschützten Wohnungen zum angegebenen – offenbar überhöhten – Kaufpreis nicht erklärbar. Die Nachschätzung der M habe als einzige einen realistischen Grundwert angegeben und eine nachvollziehbare Beschreibung des schlechten Bauzustands des Gebäudes zum Inhalt gehabt. Sie sei daher für die Ermittlung der stillen Reserven am Aussagekräftigsten. Die Differenzmethode könne (nach der Rechtsprechung des VwGH) angewandt werden, wenn Bodenwert und Gebäudewert in Summe einem Verkehrswert entsprächen. Dies werde im vorliegenden Fall „wohl zutreffen“, da ein Gebäudewert von über v.vvv.vvv S dem erwähnten stark vernachlässigten Zustand und Alter (ca. 100 Jahre) wohl am ehesten entsprechen werde. Der in einer „händischen Berechnung“ angeführte Bodenwert von v.vvv.vvv S entbehre jeglichen Bezugs zur Realität und könne daher keinesfalls die Grundlage einer tauglichen Berechnung sein.

Dagegen wurde im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz eingewendet: Das Gebäude in der N werde derzeit zu einem Gesamtpreis von (umgerechnet) ww.www.www S veräußert. Auch wenn die Behörde weiterhin bei der Ansicht bleibe, dass die Schätzung der M als einzige einen realistischen Grundwert angebe, sei jedenfalls der Prozentsatz auf Grund des nun feststehenden Verkehrswerts neu zu berechnen.

Mit der beiliegenden Erklärung habe Steuerberater L begründet, wie er zu der unrichtigen Aussage gekommen sei. Die beiden Gesellschafter I und J hätten eine eidesstattliche Erklärung abgegeben, dass sie sich im Zeitpunkt der Einvernahme durch die Behörde missverständlich ausgedrückt haben und dass tatsächlich, wie auch im Kaufvertrag nachzulesen, nicht das Ausscheiden von E, sondern das Ausscheiden des Stammes H aufschiebende Bedingung für den Ankauf der Wohnungen gewesen sei. Ein Ankauf von weiterem Gesamthandvermögen wäre kontraproduktiv gewesen, wenn nicht zuvor der Bestand der Firma gesichert gewesen wäre. Beantragt werde die Einvernahme des im Einzelnen informierten Verfassers der entsprechenden Verträge, O.

Über die Berufung wurde erwogen:

I.) Veräußerungserlös

a.) Die Bw. hat im Berufungsverfahren, insbesondere im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat, weitere Unterlagen zur Einsichtnahme vorgelegt. Danach ist von folgendem Sachverhalt auszugehen:

Mit Schreiben vom 30.12.1998 an Herrn F haben J und I den Wunsch der Gesellschafterin E, aus der Gesellschaft ausscheiden zu wollen, zur Kenntnis genommen und den Text einer Vereinbarung (zur Unterrichtung) beigeschlossen. Dabei wurde davon ausgegangen, dass das Ausscheiden der Gesellschafterin aus dem Firmenbuch erst dann wirksam werden sollte, wenn auch mit dem Stamm H eine Vereinbarung getroffen wurde. „Obwohl das eine mit dem anderen nichts zu tun hat“ wurde auf den Wunsch zurückgekommen, *eine* der Eigentumswohnungen des F für das Unternehmen zu erwerben. Noch am selben Tag (30.12.1998) wurde eine Vereinbarung zwischen Frau E einerseits (Übergeberin) und den Stämmen I sowie der Verlassenschaft nach Herrn P, vertreten durch J, andererseits (Übernehmern) abgeschlossen, die dem übermittelten Entwurf entsprach, darüber hinaus (in einem zehnten Punkt) aber den Vorbehalt enthielt, dass die Vereinbarung unter der aufschiebenden Bedingung steht, „dass sämtliche Gesellschafter der Übernehmerin diesen ermöglichen, unter ihrer bisherigen Firma als werbende Gesellschaft weiterzubestehen und insbesondere die Gesellschafter G und H aus der Gesellschaft der Übernehmerin endgültig ausscheiden“.

F (Prokurist der OHG) trat am 1.2.1999 in den Ruhestand. Im August 1999 wurden vier Wohnungen in der Q um yy.yyy.yyy S an die OHG (vertreten durch den geschäftsführenden Gesellschafter I und den Prokuristen J) veräußert. Das Anbot der OHG („und zwar auch nach einer Annahme durch den Anbotsempfänger“; Entwurf, AB I/72) stand – ebenso wie der auf diesem Angebot beruhende grundbuchsfähige Kaufvertrag – unter der aufschiebenden

Bedingung, „dass sämtliche Gesellschafter der Anbotstellerin dieser ermöglichen, unter ihrer bisherigen Firma als werbende Gesellschaft weiterzubestehen und insbesondere die Gesellschafter G und H aus der Gesellschaft der Anbotstellerin endgültig ausscheiden“ (Pkt. 11, später Pkt. VII.).

Nach den Ausführungen der Berufung war das Anbot am 4.5.1999 erfolgt. Am 7.5.1999 wurde eine so genannte „Ausscheidensvereinbarung“ (zwischen sämtlichen Gesellschaftern und der OHG) getroffen. Danach wurden die Gesellschaftsanteile von H, G und E an die Übernehmer abgetreten. Die Übergeber („Stamm R“) wurden von ihrer Verpflichtung, ein näher bezeichnetes Negativkapital in die Gesellschaft einzuschießen bzw. den Übernehmern zu bezahlen, unwiderruflich und endgültig entbunden („Abschichtungsbetrag“, Pkt. 5.). Die Parteien der Vereinbarung verpflichteten sich, im Verfahren xxCgxxx/xx vor dem S unverzüglich nach dem Eintragungstag jene Erklärungen abzugeben, die für den Eintritt ewigen Ruhens des Verfahrens notwendig sind.

b.) Es kann kein Zweifel darüber bestehen, dass das Schreiben des steuerlichen Vertreters der Bw. vom 10.11.2003 (AB I/28 f) von der Abgabenbehörde erster Instanz dahingehend verstanden werden durfte, dass die Bezahlung eines – (objektiv) unbestritten überhöhten – Kaufpreises von yy.yyy.yyy S Bedingung dafür gewesen ist, dass Frau E aus der OHG ausscheidet. Mit Schreiben vom 20.5.2005 hat L der steuerlichen Vertreterin aber mitgeteilt, dass die diesbezüglichen Feststellungen „auf Grund missverständlicher Aussagen der Gesellschafter“ getroffen worden sind. Das Ausscheiden von Frau E sei (vielmehr) „nie Bedingung für den Ankauf der Wohnungen“ gewesen. Die in Punkt 11. des Kaufvertrages enthaltene Bedingung habe sich einzig und allein auf das Ausscheiden der Gesellschafter G und H sowie auf die Zustimmung der verbleibenden Gesellschafter, die Bw. als Unternehmen weiterzuführen, bezogen. Am 23.5.2005 haben I und J eine umfangreiche „Eidesstättige Erklärung“ verfasst, wonach der Kaufvertrag über die vier Wohnungen mit dem Ausscheiden von Gesellschaftern „in keinerlei Zusammenhang“ gestanden ist. Frau E habe seit Jahren darauf gedrängt, aus der Gesellschaft „auszusteigen“. Das Ausscheiden der Gesellschafter G und H sei wesentlicher Bestandteil der Überlegungen hinsichtlich der Übernahme der vier Wohnungen gewesen.

c.) Als Beweismittel kommt im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach der Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist (§ 166 BAO). Die Aufzählung der Beweismittel in der BAO (§§ 168 ff.) ist nicht taxativ, sodass auch eidesstattige Erklärungen in Betracht zu ziehen sind. Wie andere Verfahrensordnungen kennt die BAO keine festen Beweisregeln. Es sind daher auch eidesstattige Erklärungen nur in Zusammenhang mit allen anderen Ergebnissen des Beweisverfahrens im Rahmen

der freien Beweiswürdigung zu berücksichtigen (VwGH 3.8.2000, 97/15/0190). Ein besonderer Beweiswert kommt ihnen grundsätzlich nicht zu.

d.) Unbestritten ist, dass die OHG seit längerer Zeit bestrebt gewesen ist, eine oder mehrere Eigentumswohnungen zu erwerben. Im (bereits erwähnten) Schreiben vom 30.12.1998 wurde das „seinerzeitige“ Angebot der OHG wiederholt, „*eine*“ der Eigentumswohnungen des F zu erwerben, wobei die OHG zu einer den Verkäufer „zufrieden stellenden Leistung bereit“ sei. Dass die OHG hinsichtlich der Preisgestaltung „flexibel und bereit war, sich an den Vorstellungen des Verkäufers“ zu orientieren, ist unbestritten. Die Bereitschaft der OHG, einen den Vorstellungen des Verkäufers entsprechenden Preis zu bezahlen, erlaubt indes noch keineswegs den Schluss, der nicht marktgerechte Teil des Preises (wie immer dieser anzusetzen sein sollte), sei – in wirtschaftlicher Betrachtungsweise – nicht mehr als Kaufpreis der Wohnungen, sondern (in Wahrheit) als zusätzlicher Veräußerungserlös der Mutter anzusehen. Gegen eine solche Folgerung sprechen zunächst die (freilich erst) im Berufungsverfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegten Unterlagen. Danach hat Frau E ihren Gesellschaftsanteil bereits am 30.12.1998 abgetreten. Dass eine Einigung über den Erwerb der vier Wohnungen zum damaligen Zeitpunkt erzielt war, ist zwar nicht von vornherein auszuschließen, nach Ausweis der Akten und der Aussage des am 14.11.2006 vernommenen Zeugen freilich unwahrscheinlich. Die Vereinbarung vom 30.12.1998 stand nicht unter der aufschiebenden Bedingung des Erwerbs von vier Wohnungen zu einem bestimmten Preis, sondern – wie Pkt. VII. des am 14.11.2006 vorgelegten Originals des Kaufvertrags über die Wohnungen – unter der Bedingung *insbesondere* des Ausscheidens des Stammes R. Zutreffend wurde von der Bw. darauf hingewiesen, dass kein Grund bestanden haben konnte, Frau E einen Veräußerungserlös zuzugestehen, den die weiteren – zum selben Stichtag – ausscheidenden Gesellschafter nicht erhalten sollten, zumal Frau E (vertreten durch ihren Sachwalter F) schon sehr früh Bereitschaft zur Abtretung ihres Gesellschaftsanteils erkennen ließ (vgl. dazu den am 29.8.2006 vorgelegten, wenngleich nicht unterfertigten Aktenvermerk vom 1.4.1998) und die Interessenlagen der Gesellschafter - wie die anhaltenden Rechtstreitigkeiten deutlich zum Ausdruck bringen – alles andere als gleichgerichtet waren. Soweit die Abgabenbehörde erster Instanz in ihrer Stellungnahme vom 18.9.2006 darauf verweist, dass die tatsächliche Abwicklung des Kaufs der vier Wohnungen „eindrucksvoll“ beweise, dass eine für den Verkäufer „zufrieden stellende Leistung“ erbracht worden sei (verwiesen wurde auf eine Anzahlung genau am Tag der Unterverfertigung der Ausscheidensvereinbarung), ist damit noch kein – nachvollziehbarer – weiterer Hinweis dafür erbracht, dass der Kaufpreis der Wohnungen (zum Teil) auch für das Ausscheiden der Mutter des Veräußerers aus der OHG erbracht worden sein soll und daher im Grunde als weiterer Veräußerungserlös der ausscheidenden Gesellschafterin anzusehen wäre.

Gerade eines solchen Anhaltspunktes bedürfte es jedoch, um dem Einwand wirksam begegnen zu können, dass es Herrn F einfach gelungen sein sollte, die vier Wohnungen zu einem für ihn lukrativen (für die OHG sehr hohen) Preis zu verkaufen. Die Entrichtung einer Anzahlung der Wohnungen bereits am Tag der Unterpflistung der „Ausscheidensvereinbarung“ spricht nicht für den Standpunkt der Außenprüfung, weil an diesem Tag *sämtliche* Gesellschafter unterpflichtigt haben und – im Gegenteil – damit gerade die im Kaufvertrag betreffend die vier Wohnungen enthaltene Bedingung *eingetreten* ist. Es trifft zwar zu, dass es sich bei den von der OHG erworbenen Wohnungen um keine leer stehenden Wohnungen gehandelt hat und einem solchen Umstand bei der Kaufpreisfindung üblicherweise Rechnung getragen wird. Das Unternehmen hatte aber andererseits keine Eile. Die Wohnungen sollten erworben werden, um „künftig“ über eine oder mehrere Werkswohnungen verfügen zu können (Schreiben vom 30.12.1998). Die für die OHG handelnden Personen waren offenbar willens, diese Wohnungen auch zu einem hohen Preis zu erwerben (dafür spricht möglicherweise gerade auch Pkt. VI. des Kaufvertrags). Selbst eine (gegebenenfalls) unwirtschaftliche Entscheidung des Abgabepflichtigen berechtigt die Behörde nicht dazu, der Besteuerung einen fiktiven Sachverhalt zugrunde zu legen (VwGH 12.1.1993, 88/14/0077). Es bedürfte ausreichender Anzeichen, die in ihrem Zusammenhang darauf schließen ließen, ein Teil des Kaufpreises wäre nicht auf das Verhandlungsgeschick des Verkäufers der Wohnungen, sondern auf die Bereitschaft der Bw. zurückzuführen, der ausscheidenden Gesellschafterin einen weiteren Veräußerungserlös zuzuwenden.

e.) Die Feststellung eines abgabenrechtlich relevanten Sachverhalts ist in erster Linie die Aufgabe der Behörde. Selbst wenn sich – trotz Erfüllung aller Pflichten des Abgabepflichtigen – ein von ihr zunächst vermuteter bzw. angenommener abgabenrechtlich relevanter Sachverhalt in der Folge nicht erweisen ließe, ginge dies zu ihren Lasten (vgl. VwGH 22.12.2004, 2002/15/0142).

II.) Wert des Grund und Bodens

a.) Bei der Aufteilung der Anschaffungskosten einer bebauten Liegenschaft ist – ausgehend vom Verkehrswert der gesamten Liegenschaft – der Verkehrswert des bloßen Grund und Bodens einerseits und des Gebäudes andererseits zu schätzen und der Kaufpreis im Verhältnis dieser Werte aufzuteilen (Methode des Sachwertverhältnisses). Eine Differenzrechnung, bei der beispielsweise der Wert des Bodens vom Gesamtkaufpreis in Abzug gebracht wird, führt in der Regel nicht zu einer den Wertverhältnissen entsprechenden Aufteilung (VwGH 29.10.2003, 2000/13/0088). Auf diese Grundsätze ist auch im vorliegenden Fall (der Aktivierung stiller Reserven auf eine bebaute Liegenschaft) Bedacht zu nehmen.

-
- b.) Die im vorliegenden Fall angewandte Methode, vom (geschätzten) Verkehrswert der gesamten Liegenschaft (Schreiben D v. 22.9.2000) einen im Wege des Residualverfahrens von einem anderen, namentlich nicht bekannten Sachverständigen für interne Bankzwecke ermittelten Wert der Liegenschaft (zu einem zudem nicht bekannten Stichtag) in Abzug zu bringen, erweist sich – dem Berufungsbegehren folgend – als keine geeignete Methode zur Ermittlung des Aufteilungsverhältnisses. Gleichfalls nicht sachgerecht wäre eine Aufteilung nach einem (viele) Jahre später, nämlich am 6.5.2006, von einem Interessenten erteilten Kaufanbot, das – unter Bedachtnahme auf den von der Außenprüfung ermittelten Grundwert – zu einem Aufteilungsverhältnis von 63,74 % (Grund) zu 36,26 % (Gebäude) führen würde. Dem Vorbringen, der m²-Preis von Grund und Boden wäre von der Außenprüfung mit einem überhöhten Wert angesetzt worden, kommt nach den von der Abgabenbehörde zweiter Instanz durchgeföhrten, der Amtspartei zur Kenntnis gebrachten Erhebungen aber teilweise Berechtigung zu. Unter Bedachtnahme auf die in einem vergleichbaren Zeitraum erzielten Grundstückspreise ergibt sich danach ein in etwa gleicher Aufteilungsschlüssel (63,75 % - 36,25 %). Der Berufung war daher in diesem Punkt – im Ausmaß des im Vorlageantrag zum Ausdruck gebrachten Begehrens – (teilweise) Folge zu geben.
- c.) Die den nachstehend angeführten Berechnungsblättern zugrunde liegenden Berechnungen (insbesondere zur Ermittlung der auf die einzelnen Gesellschafter entfallenden Gewinnanteile) wurden der steuerlichen Vertreterin mit FAX zur Kenntnis gebracht. Es darf daher auf diese Berechnungen verwiesen werden.

Beilage: 3 Berechnungsblätter (1999, 2000, 2001)

Innsbruck, am 27. November 2006