

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Margit Mayr in der Beschwerdesache Bf. gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2004 bis 2007 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2004 wird abgewiesen.

Die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2005 bis 2007 werden wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) betreibt einen Großhandel mit Drogen, Kosmetikprodukten und Reformartikeln in der Rechtsform einer GmbH. Eine den Zeitraum 2005 bis 2007 umfassende abgabenbehördliche Prüfung gelangte u. a. zu folgender Feststellung:

„....Tz. 5 § 12 Rücklage

Mit Kaufvertrag vom 20.12.2004 wurde das Grundstück XY samt darauf befindlichen Betriebsgebäude der Bf. an einen fremden Dritten zum Preis von Euro 2.450.000,00 verkauft. Die Übernahme des Kaufgegenstandes sollte laut Kaufvertrag (§4) mit Kaufvertragsunterfertigung erfolgen. Hinsichtlich der Kaufpreiszahlung war vereinbart (§2):

- Die erste Rate nach Räumung des Kaufgegenstandes durch die verkaufende Partei von allen Mobilien, frühestens jedoch am 30.4.2005. Dem Vertragserrichter ist dann eine von der kaufenden Partei unterfertigte Bestätigung der Übergabe des von den Mobilien geräumten Kaufgegenstandes vorzulegen.*
- Die zweite Rate spätestens am 20.12.2005.*

Auf Grundlage dieses Vertrages wurden die Wirtschaftsgüter Grundstück und Gebäude mit 31.12.2004 ausgebucht und die aufgedeckten stillen Reserven vom geprüften Unternehmen einer Rücklage gemäß § 12 EStG zugeführt und diese auf die im Folgejahr angeschafften Wirtschaftsgüter übertragen. Der Rest wurde 2005 erfolgswirksam aufgelöst.

Das Grundstück wurde jedoch entgegen der Vereinbarung in §4 des Kaufvertrages noch im Jahr 2005 vom geprüften Unternehmen weiterhin genutzt. Die Miet- und Pachterlöse aus der Vermietung der Büro- und Lagerräumlichkeiten an die „W.“ wurden weiterhin bei der Bf. als Ertrag vereinnahmt und auch die Aufwendungen wie beispielsweise Grundsteuer, Strom etc. vom Verkäufer getragen. Die Liegenschaft verblieb bis zum 8.4.2005 dem Veräußerer zur unentgeltlichen und unveränderten Weiternutzung. Durch Unterfertigung der Übernahmebestätigung am 8. April 2005 sowie der Festhaltung der Strom- und Wasserzählerstände hat der Käufer bestätigt, dass er erst in diesem Zeitpunkt die tatsächliche Nutzungsmöglichkeit erlangt hat. Bis dahin hatte der Verkäufer das Recht, die Liegenschaft wie bisher zu nutzen und gebrauchen und jeden Dritten davon auszuschließen.

Nach Ansicht der Bp ist der Veräußerungserlös aus dem Grundstücksgeschäft erst im Jahr 2005 zu erfassen, da die faktische und wirtschaftliche Verfügungsgewalt bis 8.4.2005 beim Verkäufer verblieb. Die tatsächliche Übergabe (= zivilrechtliches Verfügungsgeschäft) fand am 8.4.2005 mit der tatsächlichen Übernahme der geräumten Liegenschaft durch den Käufer statt. Die Eintragung im Grundbuch erfolgte im September 2005.

Die Bildung einer § 12 EStG-Rücklage wurde durch das Steuerreformgesetz 2005 eingeschränkt und ist ab 1.1.2005 nur mehr natürlichen Personen vorbehalten. Die Bildung einer entsprechenden Rücklage bzw die Übertragung der aufgedeckten stillen Reserven ist daher für die Bf. im Jahr 2005 nicht mehr zulässig.

Steuerliche Auswirkungen:

Die Erlöserfassung aus der Liegenschaftsveräußerung und zeitgleich die Bildung einer § 12 Rücklage ist im Jahr 2004 nicht anzuerkennen. Die geltend gemachte AfA 2004 steht zu. Der Buchwert-Abgang der ausgeschiedenen Wirtschaftsgüter ist 2004 ebenfalls nicht anzuerkennen und verschiebt sich ins Jahr 2005. Auf die Liegenschaft XY wurden seinerzeit stille Reserven übertragen und die Bewertungsreserve "alt" korrespondierend zur AfA aufgelöst. Der Ertrag aus dem Abgang des Buchwertes der Bewertungsreserve "alt" iHv Euro 24.788,98 ist 2004 nicht anzuerkennen und erst im Jahr 2005 zu erfassen.

Im Jahr 2005 ist daher der Veräußerungserlös iHv Euro 2.450.000,00 in voller Höhe zu erfassen und mit der HalbjahresAfA und dem abgegangenen Buchwert der ausgeschiedenen Wirtschaftsgüter gegenzurechnen. Die im Jahr 2005 noch stehende Bewertungsreserve (aus der Liegenschaftsveräußerung 2004) iHv Euro 627.403,14 ist steuerwirksam aufzulösen. Zusätzlich ist der Ertrag aus der Auflösung der Bewertungsreserve "alt" iHv Euro 24.788,98 zu erfassen.

Die in den Folgejahren aufgelöste Bewertungsreserve (korrespondierend zur geltend gemachten AfA) wird durch die Bp neutralisiert, sodass die Bf. die AfA in voller Höhe aufwandswirksam geltend machen kann.

2004: - 24.788,98€

2005: + 627.403,14 €

+ 24.788,98€

2006: - 51.154,06 €

2007: - 51.154,06€

Aufgrund der getroffenen Feststellungen wird das Jahr 2004 gemäß § 303/4 BAO wiederaufgenommen.“

....

Das Finanzamt folgte diesen Feststellungen und erließ – nach Wiederaufnahme der Verfahren – entsprechende Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide 2004 bis 2007.

Die Bf. berief gegen die im Gefolge der Prüfung ergangenen Körperschaftsteuerbescheide. Die Bf. sei seit 1974 Besitzerin des streitgegenständlichen Grundstücks. Mit Kaufvertrag vom 20. Dezember 2004 habe die Bf. dieses Grundstück zu einem Kaufpreis von Euro 2.450.000,00 an die Z. verkauft. Laut § 4 des Kaufvertrages erfolgte die Übergabe und Übernahme des Kaufgegenstandes mit Kaufvertragsunterfertigung. *"Mit diesem Stichtag gehen Gefahr und Zufall, Nutzung und Lasten auf die kaufende Partei über, die auch alle mit der Liegenschaft verbundenen Gebühren und Abgaben zu tragen hat."*

In § 2 Abs. 4 sei festgehalten, dass die Hälfte des Kaufpreises nach Räumung des Kaufgegenstandes durch die verkaufende Partei von allen Mobilien, frühestens jedoch am 30.4.2005, bezahlt werden solle, der Restbetrag bei Eröffnung des projektierten Fachmarktzentrums, spätestens jedoch am 20.12.2005 fließen solle. Zur Besicherung des Kaufpreises sei eine Finanzierungszusage an einen Treuhänder übergeben worden, die Rangordnung für die Veräußerung mit 22. Jänner 2005 im Grundbuch eingetragen worden.

Da die neue Liegenschaft, die die Bf. als Firmensitz angemietet habe, noch nicht bezugsfertig war, habe die endgültige Räumung erst im März 2005 erfolgen können und mit Anfang April seien lt. Protokoll die Schlüssel übergeben worden. Die Unbedenklichkeitsbescheinigung des Finanzamtes für Gebühren sei mit 32.6.2005 (gemeint wohl 23.6.2005) ausgestellt und das Grundbuchsgesuch am 27.9.2005 eingetragen worden.

Im Jahr 2004, mit Abschluss des Kaufvertrags, sei der Buchwert des Grundstücks ausgebucht und der Veräußerungserlös eingebucht worden. Die durch den Verkauf aufgedeckten stillen Reserven seien einer Rücklage nach § 12 EStG zugeführt worden.

Im Jahr 2005 sei diese Rücklage auf die neu angeschafften Einrichtungsgegenstände sowie auf einen neu angeschafften (nackten) Grund und Boden übertragen worden, der verbleibende Rest sei gewinnerhöhend aufgelöst worden.

Im Zuge der Beschwerde sei zu klären, welcher Zeitpunkt als Zeitpunkt der Aufdeckung der stillen Reserven und somit der Gewinnrealisierung heranzuziehen sei. In Frage komme hierfür entweder der Übergang des zivilrechtlichen oder der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums. In der Regel sei der wirtschaftliche Eigentümer mit dem zivilrechtlichen Eigentümer ident. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen dann auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage sei und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann (vgl. die bei Ritz, BAO³, § 24 Tz 3 zitierte hg. Rechtsprechung). Lt. VwGH sei für den Zeitpunkt der Gewinnrealisierung maßgebend, wann das wirtschaftliche Eigentum an der Liegenschaft übertragen wurde (zB VwGH 2001/14/0142 v. 17. 11. 2004).

Die Betriebsprüfung stelle nur auf das zivilrechtliche Eigentum ab. Zum Übergang des zivilrechtlichen Eigentums seien Titel und Modus notwendig. *Im gegenständlichen Fall wurde der Titel (das Verpflichtungsgeschäft) bereits mit Vertragsunterfertigung im Dezember 2004 abgeschlossen. Der Modus (= Übergabe) erfolgt lt. Ansicht der Betriebsprüfung im April 2005 und daher geht das zivilrechtliche Eigentum erst zu diesem Zeitpunkt von der Bf. auf den Käufer über. Es wurde der Zeitpunkt der Gewinnrealisierung mit der Übergabe verknüpft. Lt. Judikatur erfolgt die Aufdeckung der stillen Reserven aber zu dem Zeitpunkt, zu dem das wirtschaftliche Eigentum übergeht.* Es gelte daher zu klären, wann im gegenständlichen Fall das wirtschaftliche Eigentum von der Bf. auf die Firma Z. übergegangen sei.

Grundsätzlich sei festzuhalten, dass wirtschaftliches Eigentum an einer Liegenschaft (Käufer ist bereits in der Lage, das Grundstück zu gebrauchen und zu nutzen und jeden anderen von dieser Herrschaftsgewalt auszuschließen) auch möglich sei, wenn der zivilrechtliche Eigentumserwerb noch nicht erfolgt sei (VwGH 97/13/0052 v. 26. 3. 2003). Nach Ansicht der Bf. liege das wirtschaftliche Eigentum eindeutig bereits mit Abschluss des Kaufvertrages beim Käufer. Lt. Punkt 4 des Kaufvertrages sei die Übergabe des Kaufgegenstandes mit Kaufvertragsunterfertigung erfolgt und mit diesem Stichtag Gefahr und Zufall, Nutzen und Lasten auf die kaufende Partei übergegangen. Ab Zeitpunkt der Vertragsunterfertigung habe der Käufer die Chance von Wertsteigerungen bzw. das Risiko von Wertminderungen übernommen – dies sei ein Umstand, dem lt. VwGH bei der Beurteilung des wirtschaftlichen Eigentums besondere Bedeutung beigemessen werde (VwGH 12.12.2007, 2006/15/0123 - EStR Rz 124 letzter Satz). Der Erwerber habe ab Unterfertigung des Kaufvertrags das Grundstück belasten und hätte es auch wieder veräußern können.

Es sei dem Verkäufer keine weitere Nutzung vertraglich zugesichert worden. Der Käufer hätte jederzeit das Recht gehabt, den zivilrechtlichen Eigentümer (die Bf.) von der Nutzung auszuschließen. Dieser Umstand sei mit eine Voraussetzung für das Vorliegen von wirtschaftlichem Eigentum (E 12.2.1986, 84/13/0034, ÖStZB 1987, 59 und E 18.12.1997, 96/15/0151, 1998, 559; EStR 2000 Rz 122).

Wäre die Bf. bis März/April 2005 tatsächlich wirtschaftlicher Eigentümer gewesen, hätte sie das Recht haben müssen, die Liegenschaft zu verändern, zu belasten, zu veräußern und sie hätte jeden Dritten von der Einwirkung auf die Liegenschaft auf Dauer (!) ausschließen können müssen. Dies sei aber nicht der Fall gewesen. Auf Grund des Rangordnungsbeschlusses sei ein Verkauf ausgeschlossen gewesen und der Kaufvertrag habe eindeutig den Übergang der Liegenschaft geregelt. Der Käufer hätte zu jedem Zeitpunkt ab Vertragsunterfertigung über die Liegenschaft verfügen können und es sei auch in seiner Entscheidung gestanden, wann er die Eintragung im Grundbuch vornehmen ließ.

Auch sei die Planung für das Fachmarktzentrum schon vor der tatsächlichen Vertragsunterfertigung erfolgt. Bereits im Dezember 2004 habe die Planungsfirma des Käufers ein Schreiben an die Wirtschaftskammer gerichtet, in dem um eine positive Stellungnahme für das Projekt ersucht worden sei (Beilage 1). Bereits zu diesem Zeitpunkt seien sich die Vertragsparteien einig gewesen und sei das Projekt für das Fachmarktzentrum erstellt gewesen. Mitte Februar 2005 sei bei der Bezirkshauptmannschaft um Bewilligung der Abbrucharbeiten und der Errichtung eines Fachmarktzentrums angesucht worden (Beilage 2). Zu diesem Zweck seien schon alle notwendigen Pläne vorgelegen, deren Erstellung schon vor dem Dezember 2004 begonnen wurde. Ende Februar habe eine Bauverhandlung (Beilage 3) stattgefunden und mit 7. April 2005 sei bereits der Baubescheid erteilt worden (Beilage 4).

Aus diesem Zeitablauf gehe nach Ansicht der Bf. eindeutig hervor, dass der Käufer bereits im Dezember 2004 als wirtschaftlicher Eigentümer gehandelt habe. Er habe auf dem Grundstück den Abriss des bestehenden Gebäudes und die Neuerrichtung eines Fachmarktzentrums geplant und sei in der Öffentlichkeit bereits als neuer Eigentümer des Grundstücks aufgetreten. Bereits ab Dezember seien Handlungen gesetzt worden, die eindeutig Ausdruck des wirtschaftlichen Eigentums waren. Im gegenständlichen Fall liege daher ein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum vor. Der Erwerber sei ab Kaufvertragsunterfertigung im Dezember 2004 wirtschaftlicher Eigentümer und ab Übergabe im April 2005 auch zivilrechtlicher Eigentümer gewesen. Mit Übergang des wirtschaftlichen Eigentums sei die Aufdeckung der stillen Reserven erfolgt. Die Gewinnrealisierung habe daher im Jahr 2004 stattgefunden und die Dotierung der Rücklage sei korrekt.

Zur Berufung erging eine Stellungnahme der Betriebsprüfung. Entgegen der Aussage der Bf. habe die Betriebsprüfung bei ihrer Begründung stets NUR auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums und NICHT auf den Übergang des zivilrechtlichen Eigentums abgestellt. Wie bereits von der Bf. ausgeführt, seien zum Übergang des zivilrechtlichen

Eigentums eines jeden Wirtschaftsgutes Titel und Modus notwendig. In der Regel stelle der unterfertigte Kaufvertrag das Verpflichtungsgeschäft und somit den Titel dar. Das Verfügungsgeschäft (= Modus) beim Liegenschaftserwerb stelle nach herrschender Lehre und Judikatur die Eintragung ins Grundbuch dar. Dies zeige auch die Tatsache, dass ein außerbücherlicher Erwerber einer Liegenschaft zwar mit seiner „Klage aus dem rechtlich vermuteten Eigentum“ („actio publiciana“ gemäß § 372 ABGB) gegen fremde Dritte – selbst wenn diese Buchbesitzer seien – durchdringe, nicht jedoch gegen den Verkäufer, weil dieser noch Eigentümer sei (F. Bydlinski in Klang IV/2, 118 und 576f; OGH in SZ 58/23; SZ 66/59; vgl auch MietSlg 40.025).

Der Käufer sei daher erst mit der tatsächlichen Eintragung im Grundbuch am 27. 9. 2005 zivilrechtlicher Eigentümer der Liegenschaft geworden.

Unter Verweis auf die Niederschrift habe sich die Betriebsprüfung jedoch – klar ersichtlich in ihrer Begründung – nicht auf den Zeitpunkt des zivilrechtlichen, grundbücherlichen Eigentumsübergangs (27. 9. 2005) gestützt, sondern als relevanten Zeitpunkt den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums mit 8. 4. 2005 für die Gewinnrealisierung festgelegt.

Generell sei zu sagen, dass in der Bilanz eine Forderung erst dann angesetzt werden dürfe, wenn ihr der Charakter eines Wirtschaftsgutes zukomme. Dies sei dann der Fall, wenn der Realisationsakt (bei Lieferungen Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums) erfüllt sei, dh. wenn die Lieferung tatsächlich erbracht worden sei (vgl Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 6, Tz 42ff; VwGH v. 17.11.2004, 2000/14/0142). Bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern komme es erst dann zu einer Gewinnverwirklichung, wenn das wirtschaftliche Eigentum übergegangen sei (UFS v. 22.7.2004, RV/0058-L/02).

Der Zeitpunkt der Anschaffung stimme mit dem Zeitpunkt des Überganges des wirtschaftlichen Eigentums überein. Anschaffungszeitpunkt sei der Zeitpunkt der Lieferung, also der Erlangung der betrieblichen Nutzungsmöglichkeit im Sinne der faktischen Verfügungsmöglichkeit über das Wirtschaftsgut (VwGH v. 26.7.2007, 2007/15/0096; UFS v. 16.9.2009, RV/0340-G/08). Der Erwerber einer Liegenschaft werde daher noch vor Eintragung im Grundbuch, jedoch erst mit der tatsächlichen Übergabe wirtschaftlicher Eigentümer der Liegenschaft. Dies korrespondiere mit der Stellung des außerbücherlichen Eigentümers, da auch dieser die faktische Verfügungsmöglichkeit über das Grundstück innehaben müsse, um rechtmäßig weiterbelasten oder veräußern zu können. Solange daher eine tatsächliche Übergabe der Liegenschaft nicht erfolgt sei, verbleibe sowohl das zivilrechtliche als auch wirtschaftliche Eigentum beim Verkäufer.

Ebenso wenig verschaffen die vorgelegten Beilagen dem Käufer das wirtschaftliche Eigentum an der Liegenschaft, da er zu den datierten Schreiben noch nicht über die tatsächliche betriebliche Nutzungsmöglichkeit verfügt habe. In Beilage 1, datiert mit 3. 12. 2004, bezeichne er sich selbst als Erwerber der Liegenschaft, obwohl zu diesem Zeitpunkt noch nicht einmal der Kaufvertrag unterschrieben war. Er hätte sogar – bei negativer

Stellungnahme der Wirtschaftskammer – noch die Kaufvertragsverhandlungen abbrechen können.

Das Grundstück sei entgegen der Vereinbarung in § 4 des Kaufvertrages, bis April 2005 vom Verkäufer weiterhin genutzt worden. Die Miet- und Pachterlöse aus der Vermietung der Büro- und Lagerräumlichkeiten an die „W.“ seien weiterhin (wie schon in den Jahren davor) von der Bf. als Ertrag vereinnahmt und auch die Aufwendungen wie beispielsweise Grundsteuer, Strom etc. von der Bf. getragen worden. Die tatsächliche Behandlung der Einnahmen und Ausgaben stehe im klaren Widerspruch zu § 4 des Kaufvertrages, der den Tag der Kaufvertragsunterfertigung als Stichtag für den Übergang von Gefahr und Zufall, Nutzen und Lasten festlege und weiters den Übergang der Kostentragung (Gebühren und Abgaben) auf den Käufer regle.

Eine eigene Vereinbarung zwischen Verkäufer und Käufer über die Weiternutzung der Liegenschaft sei nicht vorgelegt worden. Die faktische, oben beschriebene Behandlung der Grundstücksnutzung und Einnahmen/ Ausgabentragung spreche nach Ansicht der Betriebsprüfung für das wirtschaftliche Eigentum des Verkäufers. Auch aus der vertraglichen Gestaltung der Kaufpreiszahlungen (§ 2 Abs. 4 des Kaufvertrages) sei als Vertragswille zu schließen, dass der Verkäufer das Grundstück erst mit April 2005 räumen und dann übergeben wollte und der Käufer einen Teil des Kaufpreises daher erst bezahlen sollte, wenn er ein von allen Mobilien des Verkäufers geräumtes Grundstück übernommen und daher die tatsächliche Verfügungsmacht darüber innehatte. Übernahme und Kaufpreiszahlung sollten nach Ansicht der Betriebsprüfung Zug um Zug geschehen. Die Liegenschaft sei bis zum 8. 4. 2005 dem Veräußerer zur unentgeltlichen und unveränderten Weiternutzung verblieben. Erst am 8. 4. 2005 sei von beiden Parteien die Übernahmebestätigung der geräumten Liegenschaft – wie im Kaufvertrag vorgesehen – unterzeichnet und nicht nur die Schlüsselübergabe, sondern auch die Ablesung des Strom- und Wasserzählerstandes sowie die Pflichten der Ummeldung der Netznutzung durch den Käufer schriftlich festgehalten worden.

Bis April 2005 habe die Bf. die Möglichkeit der Nutzung der Liegenschaft gehabt und habe auf diese Zeitdauer (d.i. die von der Bf. zitierte Dauer i.S.d. EStRL 2000, RZ 122 bzw. VwGH 81/13/0021 v. 24.11.1982) jeden Dritten von der Einwirkung auf diese Liegenschaft ausschließen können. Ab April 2005 (nach Übernahme des Grundstückes) habe der Käufer die faktische Verfügungsmöglichkeit über die Liegenschaft gehabt, sodass diese „Schlüssel“Übergabe an den außerbücherlichen Eigentümer von der Betriebsprüfung als zivilrechtliches Verfügungsgeschäft bezeichnet wurde.

Erst ab diesem Zeitpunkt habe der Käufer das Grundstück belasten und auch wieder veräußern können, da er aufgrund der faktischen Verfügungsmacht diese auch jedem Dritten verschaffen hätte können und somit eine geschlossene Verfügungskette (Verpflichtungsgeschäft vorausgesetzt) möglich gewesen wäre.

Was das Argument der Anmerkung der Rangordnung im Grundbuch betreffe, sei darauf hinzuweisen, dass der Bescheid über die Anmerkung der Rangordnung für die Veräußerung nur ein Jahr Gültigkeit habe und am 24. 1. 2005 im Grundbuch eingetragen

wurde. Diese Eintragung auf den Rang bedeute nicht, dass der Käufer datumsmäßig Eigentum erworben habe. Die Anmerkung gebe nur die Sicherheit, den Grundbuchstand für den neuen Eigentümer in einem bestimmten Rang herstellen lassen zu können (UFS v. 22.7.2004, RV/0058-L/02). Genau genommen sei jedoch auch aus dieser Tatsache zu schließen, dass der Verkäufer im Jahr 2004 keine Handlungen mehr gesetzt habe, um den Käufer im Rang eintragen zu lassen und ihm damit eine rechtssichere Position gegenüber Dritten zu gewähren. Der Rangordnungsbeschluss datiere nämlich mit 24. 1. 2005 und erfolgte daher auch erst im Jahr 2005 und nicht schon im Jahr 2004.

Am 28. Juli 2014 langte ein ergänzender Schriftsatz (samt umfangreicher Beilagen) der steuerlichen Vertretung der Bf. beim BFG ein. Durch ein Versehen des ehemaligen Steuerberaters sei es zu keiner Kürzung der steuerfreien Förderungen in den Einkünften 2005 bis 2007 gekommen. Überdies sei die steuerfreie Bildungs- und Lehrlingsprämie in der Mehr-Weniger-Rechnung 2006 hinzugerechnet statt abgezogen worden. Durch die nicht berücksichtigte Kürzung der Förderungen in den Einkünften und die Hinzurechnung (statt des gebotenen Abzuges) der Bildungs- und Lehrlingsprämie seien die Einkünfte 2005 bis 2007 falsch ermittelt und festgestellt worden. Es werde daher die Kürzung der Einkünfte aufgrund der beiliegenden Aufstellungen und Belege beantragt.

Es wurde erwogen

Mit Kaufvertrag vom 20. Dezember 2004 hat die Bf. ein in ihrem Betriebsvermögen befindliches bebautes Grundstück an einen fremden Dritten veräußert. Die streitgegenständliche Frage bezieht sich auf die zeitliche Erfassung des Veräußerungserlöses und die damit im Zusammenhang stehende Aufdeckung der stillen Reserven. Liegt der Zeitpunkt der Aufdeckung der stillen Reserven im Jahr 2004, dann ist die Bildung einer § 12 EStG Rücklage zulässig. Ist der Veräußerungserlös jedoch erst im Jahr 2005 zu erfassen, so ist - aufgrund des Steuerreformgesetzes 2005 - die Bildung einer § 12 EStG Rücklage nur mehr für natürliche Personen zulässig und daher der Bf. vorenthalten.

In der Beschwerde wird eingewendet, dass nach der Rechtsprechung des VwGH für den Zeitpunkt der Gewinnrealisierung die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an der Liegenschaft maßgebend und nicht auf die Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums abzustellen sei. Nach Ansicht der Bf. ist der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an der Liegenschaft bereits im Jahr 2004 mit der Unterfertigung des Kaufvertrages erfolgt, da mit diesem Stichtag gemäß § 4 des Kaufvertrages „Gefahr und Zufall, Nutzen und Lasten“ auf die kaufende Partei übergegangen seien. Der Käufer hätte ab Unterfertigung des Kaufvertrages das Grundstück belasten und es auch wieder veräußern können. Schon aufgrund des eingetragenen Rangordnungsbeschlusses im Grundbuch sei ein Weiterverkauf des Grundstückes nur mehr durch den Käufer möglich und dadurch die Verfügungs- und Veräußerungsmöglichkeit durch den Verkäufer ausgeschlossen

gewesen. Weiters sei der Erwerber des Grundstücks bereits deshalb im Jahr 2004 als wirtschaftlicher Eigentümer zu behandeln, weil er auf dem Grundstück den Abriss des bestehenden Gebäudes und die Neuerrichtung eines Fachmarktzentrums geplant habe und in der Öffentlichkeit bereits als neuer Eigentümer des Grundstückes aufgetreten sei.

Demgegenüber geht die Betriebsprüferin davon aus, dass der Veräußerungserlös erst im Jahr 2005 zu erfassen sei, da die faktische und wirtschaftliche Verfügungsgewalt bis 8. April 2005 bei der Bf. verblieben sei. Die tatsächliche Übergabe (das zivilrechtliche Verfügungsgeschäft) habe am 8. April 2005 mit der tatsächlichen Übergabe der geräumten Liegenschaft stattgefunden. Entgegen der Vereinbarung in § 4 des Kaufvertrages sei die Liegenschaft bis 8. April 2005 von der Bf. weiterhin genutzt worden. Die Bf. habe die Miet- und Pachterlöse weiterhin vereinnahmt und auch die Aufwendungen getragen. Durch Unterfertigung der Übernahmebestätigung am 8. April 2005 sowie die Festhaltung der Strom- und Wasserzählerstände habe der Erwerber bestätigt, dass er erst zu diesem Zeitpunkt die tatsächliche Nutzungsmöglichkeit erlangt habe. Auch aus der vertraglichen Gestaltung der Kaufpreiszahlungen (§ 2 Abs. 4 des Kaufvertrages) sei als Vertragswille zu schließen, dass der Verkäufer das Grundstück erst im April 2005 räumen und dann übergeben wollte und der Käufer einen Teil des Kaufpreises daher erst bezahlen sollte, wenn er ein von allen Mobilien des Verkäufers geräumtes Grundstück übernommen und daher die tatsächliche Verfügungsmacht darüber innehatte.

Gemäß § 21 Abs. 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

§ 24 Abs 1 BAO lautet auszugsweise:

„Für die Zurechnung der Wirtschaftsgüter gelten bei der Erhebung von Abgaben, soweit in den Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist, folgende Vorschriften:

a)...

b)...

c)...

d) Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, werden diesem zugerechnet.

e)...."

Wirtschaftlicher Eigentümer ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum dann anzunehmen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung) auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, d.h. auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen kann (vgl. VwGH vom 18. Mai 1995, 93/15/0095 und vom 26. März 2003, 97/13/0052).

Die Gewinnrealisierung im Steuerrecht ist vom handelsrechtlichen Realisationsprinzip, das eine Ausformung des Vorsichtsprinzips bedeutet, beherrscht. Nach diesem Prinzip dürfen Gewinne erst dann ausgewiesen werden, wenn sie am Abschlussstichtag (= Bilanzstichtag) verwirklicht sind (vgl. § 201 Abs. 2 Z 4 lit a HGB). Der Grundsatz der Gewinnrealisierung bedeutet, dass ein Gewinn erst dann im Rechnungswesen ausgewiesen werden darf, wenn er durch einen Umsatz realisiert ist.

In der Bilanz darf eine Forderung erst dann angesetzt werden, wenn ihr der Charakter eines Wirtschaftsgutes zukommt. Dies ist dann der Fall, wenn der Realisationsakt (bei Lieferungen Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums, bei sonstigen Leistungen Erbringung der vereinbarten Leistung) erfüllt ist d. h. wenn die Lieferung oder Leistung tatsächlich erbracht ist.

Bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern – wie hier im Sachverhalt bei einer Liegenschaft – kommt es erst dann zu einer Gewinnverwirklichung, wenn das wirtschaftliche Eigentum übergegangen ist. Ein Verfügungsgeschäft ist nur dann wirksam, wenn es in Ausführung eines gültigen Kaufvertrages, Tauschvertrages, Schenkungsvertrages usw. vollzogen wird, der den wirtschaftlichen Grund der Verfügung enthält.

Die Verschaffung der Verfügungsmacht ist ein tatsächlicher Vorgang. Der Übergang muss sich tatsächlich vollziehen und kann nicht abstrakt vereinbart werden (VwGH vom 3. Dezember 2012, 2008/13/0088). Gegenständlich wird von der Bf. behauptet, die Übergabe der Liegenschaft an den Erwerber sei mit der Unterzeichnung des Kaufvertrages am 20. Dezember 2004 erfolgt. Demgegenüber steht jedoch die Tatsache, dass die Bf. die Liegenschaft bis zum 8. April 2005 weiterhin uneingeschränkt genutzt hat und daraus auch Erlöse erzielt hat. Erst im April 2005 hat die Bf. die Liegenschaft von allen Mobilen geräumt, wurden die Strom- und Wasserzählerstände abgelesen und hat der Erwerber die faktische Verfügungsmöglichkeit erlangt. Überdies ist auch aus der Zahlungsvereinbarung (§ 2 Abs. 4 des Kaufvertrags) der Vertragswille zu schließen, dass die Bf. das Grundstück erst im April 2005 räumen und übergeben wollte.

Wie die Betriebsprüferin richtig darauf hingewiesen hat, vermag auch der Umstand, dass der Erwerber bereits am 3. Dezember 2004 ein Schreiben an die zuständige Wirtschaftskammer gerichtet hat, in dem um eine positive Stellungnahme für das auf der gegenständlichen Liegenschaft geplante Projekt ersucht wurde, nicht seine wirtschaftliche Verfügungsmacht zu begründen, zumal zu diesem Zeitpunkt noch nicht einmal der Kaufvertrag unterschrieben war und der Erwerber im Fall einer negativen Stellungnahme der Wirtschaftskammer sogar noch hätte die Kaufvertragsverhandlungen abbrechen können.

Da somit zwischen der Unterzeichnung des Kaufvertrages am 20. Dezember 2004 und dem Bilanzstichtag 31. Dezember 2004 keinerlei sonstige Verfügung über den Kaufgegenstand getroffen wurde, ist die Bf. als Verkäuferin zu diesem Bilanzstichtag zivilrechtliche und wirtschaftliche Eigentümerin der Liegenschaft geblieben. Es kann daher

2004 noch zu keiner Gewinnverwirklichung aus dem Kaufvertrag kommen, weil der Käufer bis zu diesem Zeitpunkt keinerlei wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Liegenschaft hatte. Mangels Räumung der Liegenschaft konnte er diese weder uneingeschränkt gebrauchen, mangels wirtschaftlicher Verfügungsmacht konnte er die Liegenschaft bis zum 31. Dezember 2004 weder belasten, noch rechtsgültig weiterveräußern, noch konnte er den zivilrechtlichen Eigentümer von der Einwirkung auf das Grundstück gütig ausschließen.

Nicht entscheidungsrelevant ist die Tatsache, dass der Liegenschaftskäufer im Grundbuch auf den Rang der Anmerkung (§ 53 ff Grundbuchsgesetz) der Veräußerung eingetragen wird. Diese Eintragung auf diesen Rang bedeutet nicht, dass der Käufer datumsmäßig rückwirkend Eigentum erworben hat. Die Anmerkung gibt nur die Sicherheit den Grundbuchsstand für den neuen Eigentümer in einem bestimmten Rang herstellen lassen zu können.

Die Beschwerde war daher abzuweisen.

Dem im Schriftsatz vom 28. Juli 2014 gestellten Antrag der steuerlichen Vertretung der Bf. entsprechend, werden die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2005 bis 2007 abgeändert.

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Einer Rechtsfrage kommt insbesondere dann grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt. Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind (siehe die in der Begründung zitierten Entscheidungen), ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 3. September 2014