



GZ. RV0047-F/02

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Dr. jur. Wolfram Simma, gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz, vertreten durch HR Dr. Walter Blenk, betreffend Einheitswerte des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1989 und 1. Jänner 1990 sowie Einheitswerte des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1991, 1. Jänner 1992 und 1. Jänner 1993 nach in Feldkirch durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

### **Hinweis**

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Die Firma DE, welche im Jahre 2001 in die nunmehrige Bw. eingebracht wurde, hat in den verfahrensgegenständlichen Zeiträumen jeweils nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr zum 31. März eines Kalenderjahres bilanziert. In den Zeiträumen zwischen den Bilanzstichtagen und den Feststellungszeitpunkten für die Einheitswerte des Betriebsvermögens wurden durch die Gesellschafter hohe Privatentnahmen zur Veranlagung an Beteiligungen an anderen Unternehmungen getätigt und diese dem Privatvermögen zugeführt. Die Höhe dieser Privatentnahmen hat 1989 S 31.152.000,--, 1990 S 29.000.000,--, 1991 S 17.698.500,--, 1992 S 18.526.500,-- und schließlich 1993 S 11.330.000,-- betragen. Entgegen den Erklärungen der Bw. zur Feststellung der Einheitswerte des Betriebsvermögens hat das Finanzamt unter Berufung auf die Bestimmungen des § 66 BewG diese Privatentnahmen beim Betriebsvermögen bei den jeweils folgenden Feststellungszeitpunkten miteinbezogen.

Das Finanzamt hat daher mit den angefochtenen Bescheiden die Einheitswerte des Betriebsvermögens der Firma DE zum 1. Jänner 1989 mit S 28.268.000,--, zum 1. Jänner 1990 mit S 23.711.000,--, zum 1. Jänner 1991 mit S 29.245.000,--, zum 1. Jänner 1992 mit S 16.337.000,-- sowie zum 1. Jänner 1993 mit 5.902.000,-- festgestellt.

Die fristgerecht eingebrachten Berufung wendet sich gegen den Nichtabzug der o.a. Privatentnahmen vom Betriebsvermögen. Im Wesentlichen wird hiezu ausgeführt, dass die Argumentation der Finanzbehörde nach wortwörtlicher Auslegung des § 66 BewG richtig sei, nämlich, dass die Voraussetzung für einen Abzug vom Betriebsvermögen eine Zuführung einer Beteiligung an einer Personengesellschaft zum gewerblichen Betrieb ist. Auf Grund der Zuführung zum übrigen Vermögen, also zu einem anderen Gewerbebetrieb desselben Steuerpflichtigen, könne diese Vorschrift nicht in Betracht kommen. Die reine Wortinterpretation führe aber zu einem Ergebnis, das vom Gesetzgeber nach Sinn und Zweck dieser Bestimmung nicht gewollt sei und das der Systematik dieser Bestimmung entgegenstehe. Die Bestimmung des § 66 BewG solle verhindern, dass wenn zwischen dem Abschluß- und dem späteren Feststellungszeitpunkt Wirtschaftsgüter dem gewerblichen Betrieb zugeführt oder aus diesem ausgeschieden werden, vermögensmäßig gar nicht oder

doppelt erfasst werden. Grundsätzlich gelte die Fiktion des Weiterbestehens, welche besage, dass wenn ein Wirtschaftsgut zwischen dem Abschluß- und dem Feststellungszeitpunkt aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden und dem übrigen Vermögen des Betriebsinhabers zugeführt wird, es so behandelt wird, als wenn es im Feststellungszeitpunkt noch zum Betriebsvermögen gehören würde. Diese Fiktion gelte jedoch nicht, wenn die Wertansätze für das ausgeschiedene Wirtschaftsgut und das der anderen Vermögenssphäre zugeführte neue Wirtschaftsgut auseinanderklafften. Dabei werde Spezialwerten des Bewertungsrechtes der Vorrang eingeräumt. Das gelte logischerweise für die Einheitswerte von Grundstücken oder die Einheitswerte von Betriebsvermögen. Es gebe keinen plausiblen Grund dafür, die gesetzliche Regelung nach wortwörtlicher Interpretation nur auf Beteiligungen, die im Betriebsvermögen gehalten werden, einzuschränken. Die Bestimmung des § 66 Z. 2 lit. d BewG sei mit dem BGBl 1982/570 ab 1983 in das Gesetz eingefügt worden. Diese nachträglich eingefügte Bestimmung sei mißverständlich formuliert. Die wortwörtliche Auslegung führe zu einem unlogischen, dem Sinn und Zweck dieser Regelung zuwider laufenden Ergebnis. Nach sinngemäßer Auslegung gelte die Regelung der lit. d auch für Beteiligungen an Personengesellschaften, die im Privatvermögen gehalten werden. Die Regelung für Grundstücke gelte analog auch für Beteiligungen an Personengesellschaften, die im Privatvermögen gehalten werden.

Es werde beantragt, die Privatentnahmen, die in der Zeit zwischen Abschluß- und Feststellungszeitpunkt zur Anschaffung von Beteiligungen an anderen Unternehmungen getätigt wurden vom Betriebsvermögen abzuziehen sowie im Falle einer nicht stattgebenden Berufungsvorentscheidung eine mündliche Verhandlung vor der Berufungsbehörde durchzuführen.

Die Berufung wurde in weiterer Folge ohne Erlass einer Berufungsvorentscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

In der Berufungsverhandlung am 27. Oktober 2003 hat der Rechtsvertreter der Bw. die bereits schriftlich dargelegten Argumente nochmals ausführlich erläutert, und u.a. auf den Kommentar von Thormann "Die Einheitsbewertung des Betriebsvermögens" hingewiesen, welcher besage, dass bei der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens eine spezielle Regelung für Beteiligungen an Personengesellschaften eingeführt werden solle, wobei Thormann nicht zwischen der Beteiligung an Personengesellschaften die im Betriebsvermögen und solchen die im Privatvermögen gehalten werden unterschieden habe. Auf Grund dieser Kommentarmeinung von Thormann sei die lit. d des § 66 Z. 2 BewG 1982 eingefügt worden.

Es seien dann noch Nachkorrekturen erfolgt, welche belegten, dass man diese Bestimmung nicht in Voraussetzung im Griff gehabt habe. Es handle sich um eine planwidrige Unvollständigkeit des Gesetzes. Es sei nicht einzusehen, warum jemand der die Beteiligung im Betriebsvermögen hält den Vorteil haben soll, dass bei ihm eine Korrektur durchgeführt wird und der andere, der die Beteiligung im Privatvermögen hält nicht. Das sei nicht plausibel und es gebe hierfür keine passende Argumentation für diese unterschiedliche Behandlung zwischen Privatvermögen und dem übrigen Vermögen.

Der Rechtsvertreter legt ein "Konzept" wie folgt:

*"Gesetzliche Regelung § 66 BewG Ausgleich von Vermögensänderungen nach dem Abschlusszeitpunkt*

*Zum Ausgleich von Verschiebungen, die in der Zeit zwischen dem Abschlusszeitpunkt und dem Feststellungszeitpunkt eingetreten sind, gelten die folgenden Vorschriften :*

*1. Für Betriebsgrundstücke*

*Gegenwert wird angesetzt*

*Grund Barwert und EW des Grundstückes differieren*

*2. Andere Wirtschaftsgüter*

- a) Grundsatz . bisheriger Ansatz wird beibehalten*
- b) Gleicher Grundsatz im gegenteiligen Fall*
- c) Ausnahme bei Erwerb von Grundvermögen*
- d) Ausnahme bei Erwerb einer Beteiligung an einer Personengesellschaft*

*Die lit d) und e) eingefügt mit BGB1 1982/570 ab 1983  
Kommentar Thormann stammt aus 1980 !*

*Intension des Gesetzgebers ( Grundtenor)*

*Bei unterschiedlichen Wertansätzen der ausgetauschten WG'er sind die unterschiedlichen unterschiedlichen Berechnungen und Abzüge zu berücksichtigen.  
Wertansätzen der ausgetauschten WG'er sind die unterschiedlichen Wertansätze durch Zurechnen und Abzüge zu berücksichtigen.*

## *Lehre und Rechtsprechung*

*Es waren schon zwei mal Klarstellungen und Ergänzungen der Bestimmung des § 66 BewG erforderlich :*

*BGB1 1982/570 Einfügung der lit. d in die Z 2 des § 66 BewG (gültig ab 1983).*

*Vor der Einfügung dieser Regelung reklamiert Thormann in seinem Kommentar " Die Einheitsbewertung des Betriebsvermögens" auf S. 189 eine spezielle Regelung für Beteiligungen an Personengesellschaften, offenbar nicht nur für im Betriebsvermögen gehalten Beteiligungen*

*BGB1 1982/570 ab 1983 für Umgründungsvorgänge;*

*Nach einem Fachartikel von MinRat Dr. Wiesner*

*BGB1 1993/253 ab 1993 für WG'er deren Erträge der KeSt unterliegen.*

## *Zum Sachverhalt*

*Es ist im Anlassfall eindeutig nachzuweisen, dass die zwischen dem Abschlusszeitpunkt und dem Feststellungszeitpunkt entnommenen Mittel in Beteiligungen investiert wurden.*

## *Auslegung der Steuergesetze*

*Es gelten die Auslegungsvorschriften des ABGB (§§6 und 7*

*ABGB) Analogie bei planwidriger Unvollständigkeit des*

*Gesetzes Absicht des Gesetzgebers ?*

*Kein Grund für unterschiedliche Behandlung von Beteiligungen im BV und von Beteiligungen im "übrigen Vermögen".*

*Warum bei Grundbesitz eine gesonderte Regelung und bei Beteiligungen an Personengesellschaften nicht ?*

*Gleichheitsgrundsatz :*

*Der Gleichheitsgrundsatz verbietet willkürliche, dh. sachlich unbegründete Differenzierungen zwischen den jeweils Normbetroffenen wie sie durch zufällige oder sonst nicht zu rechtfertigende Ungleichregelung gleicher Fragen in verschiedenen Zusammenhängen notwendigerweise entstehen.*

*(Bydlinski, Fundamentale Rechtsgrundsätze, Springer Wien, S 84 ff)*

*Auch für die Steuererhebung gilt der Gleichheitssatz der Bundesverfassung (Art 7 Abs I B-VG):  
"Alle Bundesbürger sind vor dem Gesetz gleich".*

*Der Gleichheitsgrundsatz bindet Gesetzgebung **und Vollziehung**.*

*Bescheide verletzen den Gleichheitsgrundsatz, wenn sie auf gleichheitswidrige Gesetze gestützt werden, wenn die Behörde einer Norm fälschlich einen gleichheitswidrigen Inhalt unterstellt oder bei Erlassung des Bescheides Willkür übt.*

*(Doralt/Ruppe, Grundriss des österr. Steuerrechts II, S 155 ff.)*

*Durchbrechung durch Lenkungsnormen und **Vereinfachungsnormen (Praktikabilität)**.*

*Der Gewinn der Praktikabilität darf nicht durch einen wesentlichen Verlust der Einzelfallgerechtigkeit erkaufte werden. (Tipke, Die Steuerrechtsordnung, S 371).*

***Die wirtschaftliche Betrachtungsweise** dient der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (VwGH 14. 1. 1986, 85/14/0134) und ist kein einseitig fiskalisch orientiertes Instrument (VwGH 11.8.1993, 91/43/0005; Stoll, BAO, 227).*

*§ 114 BAO richtet sich an die Vollziehung.*

*Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist **auch eine Interpretationsrichtlinie** (Ritz)."*

Der Vertreter der Amtspartei brachte im Wesentlichen vor, dass er auf den eindeutigen Gesetzeswortlaut des § 66 Z. 2 lit. a BewG verweisen möchte, der keine weitere Interpretation zulasse. Ob diese Regelung verfassungswidrig sei, habe weder der Bw., das Finanzamt, noch der unabhängige Finanzsenat zu beurteilen. Es handle sich um eine Vereinfachungsbestimmung. Es habe die Möglichkeit der Erstellung einer Zwischenbilanz auf den 1. Jänner nur zum Zwecke der Feststellung des Betriebsvermögens gegeben, dies sei jedoch nicht erfolgt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

§ 66 BewG 1955 idF BGBl.Nr. 570/1982, lautet:

Zum Ausgleich von Verschiebungen, die in der Zeit zwischen dem Abschlußzeitpunkt und dem Feststellungszeitpunkt eingetreten sind, gelten die folgenden Vorschriften:

1. Für Betriebsgrundstücke:

- a) Ist ein Betriebsgrundstück aus dem gewerblichen Betrieb ausgeschieden und der Gegenwert dem Betrieb zugeführt worden, so wird der Gegenwert dem Betriebsvermögen zugerechnet;
- b) ist Grundbesitz als Betriebsgrundstück dem gewerblichen Betrieb zugeführt und der Gegenwert dem gewerblichen Betrieb entnommen worden, so wird der Gegenwert vom Betriebsvermögen abgezogen. Entsprechend werden Aufwendungen abgezogen, die aus Mitteln des gewerblichen Betriebes auf Betriebsgrundstücke gemacht worden sind.
2. Für andere Wirtschaftsgüter als Betriebsgrundstücke:
- a) **Ist ein derartiges Wirtschaftsgut aus einem gewerblichen Betrieb ausgeschieden und dem übrigen Vermögen des Betriebsinhabers zugeführt worden, so wird das Wirtschaftsgut so behandelt, als wenn es im Feststellungszeitpunkt noch zum gewerblichen Betrieb gehörte;**
- b) ist ein derartiges Wirtschaftsgut aus dem übrigen Vermögen des Betriebsinhabers ausgeschieden und dem gewerblichen Betrieb zugeführt worden, so wird das Wirtschaftsgut so behandelt, als wenn es im Feststellungszeitpunkt noch zum übrigen Vermögen gehörte;
- c) die Vorschriften zu a und b gelten jedoch nicht, wenn mit dem ausgeschiedenen Wirtschaftsgut Grundbesitz erworben worden ist oder Aufwendungen auf Grundbesitz gemacht worden sind. In diesen Fällen ist das Wirtschaftsgut von dem Vermögen, aus dem es ausgeschieden worden ist, abzuziehen;
- d) **ist eine Beteiligung an einer Personengesellschaft aus dem gewerblichen Betrieb ausgeschieden und der Gegenwert dem**

**Betrieb zugeführt worden, so wird der Gegenwert dem Betriebsvermögen zugerechnet. Ist eine Beteiligung an einer Personengesellschaft dem gewerblichen Betrieb zugeführt und der Gegenwert dem gewerblichen Betrieb entnommen worden, so wird der Gegenwert vom Betriebsvermögen abgezogen;**

- e) bei Vorgängen im Sinne des § 65 Abs. 5 Z 4 sind die dem gewerblichen Betrieb entnommenen oder zugeführten Gegenwerte für die betroffenen Wirtschaftsgüter vom Betriebsvermögen abzuziehen oder diesem hinzuzurechnen.

Mit Ausnahme der Betriebsgrundstücke und der unter lit. d und lit. e genannten Wirtschaftsgüter sind demzufolge für den Bestand aller anderen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens immer die Verhältnisse zum Abschlußzeitpunkt maßgebend. Zwecks Vermeidung einer Doppel- bzw. Nichterfassung von Wirtschaftsgütern, die zwischen dem Abschlußzeitpunkt und dem Feststellungszeitpunkt entweder ausscheiden oder dem Betriebsvermögen zugeführt werden, bestimmt § 66 Z. 2 lit. a und b BewG, dass eine nachträgliche Korrektur zu unterbleiben hat. Das Wirtschaftsgut wird also so behandelt, als ob es noch zum Betriebsvermögen bzw. noch zum übrigen Vermögen gehören würde.

Diese Ausführungen gelten dann nicht, wenn mit dem ausgeschiedenen Wirtschaftsgut vor dem Feststellungszeitpunkt Grundbesitz erworben wurde oder Aufwendungen für Grundbesitz getätigt wurden (§ 66 Z. 2 lit c). In diesen Fällen wird das Wirtschaftsgut von dem Vermögen, aus dem es ausgeschieden ist, abgezogen. **Diese Sondervorschrift ist darin begründet, dass der Grundbesitz stets mit dem Einheitswert am Feststellungszeitpunkt angesetzt wird.**

Im gegenständlichen Falle handelt es sich unbestrittenermaßen um die Entnahme von Barmitteln aus einem gewerblichen Betrieb und die Zuführung der damit erworbenen Beteiligungen an Personengesellschaften zum übrigen Vermögen der Gesellschafter der Bw., wodurch dieser Tatbestand eindeutig unter die Bestimmung des § 66 Z. 2 lit a BewG fällt und daher das Wirtschaftsgut so zu behandeln ist, als wenn es zum Feststellungszeitpunkt noch zum gewerblichen Betrieb gehörte. Es ist damit aber auch klar, dass hier die Bestimmung des § 66 Z. 2 lit d BewG, welche eben besagt, dass wenn eine Beteiligung an einer Personengesellschaft dem gewerblichen Betrieb zugeführt und der Gegenwert dem Betrieb



entnommen worden ist, der Gegenwert vom Betriebsvermögen abgezogen wird, hier nicht zum Tragen kommen kann, ist doch die Bestimmung dieser lit d auf Grund des eindeutigen Gesetzeswortlaut nicht interpretierbar.

Die Bw. stellt selbst in seinem Vorbringen fest, dass die wortwörtliche Auslegung des § 66 BewG der belangten Behörde richtig sei. Wenn die Bw. anführt, dass dies zu einem Ergebnis führe, das vom Gesetzgeber nach Sinn und Zweck dieser Bestimmung nicht gewollt worden sei, weil die Fiktion der Behandlung eines Wirtschaftsgutes als wenn es zum Feststellungszeitpunkt noch zum Betriebsvermögen gehöre nicht gelte, wenn die Wertansätze für das ausgeschiedene Wirtschaftsgut und das der anderen Vermögenssphäre zugeführte neue Wirtschaftsgut auseinanderklafften, so ist das eine Behauptung der der unabhängige Finanzsenat in keiner Weise folgen und von der Bw. auch nicht etwa durch einschlägige Rechtsprechung belegt werden kann. Die Bw. selbst verweist auf die Auslegungsregeln des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches. So ist in § 6 ABGB festgelegt, dass einem Gesetz in der Anwendung kein anderer Verstand beigelegt werden darf, als welcher aus der eigentümlichen Bedeutung der Worte in ihrem Zusammenhang und aus der klaren Absicht des Gesetzgebers hervorleuchtet. § 7 ABGB bestimmt dann, dass wenn sich ein Rechtsfall weder aus den Worten, noch aus dem natürlichen Sinn des Gesetzes entscheiden lässt, so muss auf ähnliche, in den Gesetzen bestimmt entschiedene Fälle, und auf Gründe anderer damit verwandter Gesetze Rücksicht genommen werden. Bleibt der Rechtsfall noch zweifelhaft, so muss solcher mit Hinsicht auf die sorgfältig gesammelten und reiflich erwogenen Umstände nach den natürlichen Rechtsgrundsätzen entschieden werden.

Die reine Wortinterpretation des § 66 Z. 2 lit a und d BewG führt bereits zu einem eindeutigen und in sich schlüssigen Ergebnis, weswegen eine Gesetzeslücke bzw. eine planwidrige Unvollständigkeit des Gesetzes für den unabhängigen Finanzsenat nicht gegeben ist. Wenn das Bewertungsrecht keine Abzugsmöglichkeit beim Betriebsvermögen bei der Entnahme des Gegenwertes aus dem gewerblichem Betrieb und Zuführung der Beteiligung an einer Personengesellschaft zum übrigen Vermögen vorsieht, ist es deswegen nicht lückenhaft. Es ist vielmehr deutlich, dass das Gesetz einen solchen Anspruch verweigern will, indem es die Fälle der Abzugs/Hinzurechnungsmöglichkeiten abschließend im § 66 BewG aufzählt. Eine Lückenfüllung mit Hilfe der Gesetzesanalogie, der Rechtsanalogie oder durch Heranziehung der natürlichen Rechtsgrundsätze (§ 7 ABGB), bei welchen allen Fällen aus einem oder mehreren vorhandenen Rechtssätzen für einen ungeregelten Sachverhalt ein neuer Rechtssatz gefunden wird, kommt daher nicht in Frage.

Wenn die Bw. schließlich eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes durch die unterschiedliche Behandlung zwischen Beteiligungen an Personengesellschaften, die im Privatvermögen und Beteiligungen die im Betriebsvermögen gehalten werden auf Grund der Korrekturmöglichkeit bei den letzteren vermeint und dies als nicht plausibel ansieht, so vermag auch dieses Vorbringen der Berufung zu keinem Erfolg zu verhelfen.

Gemäß Artikel 18 Abs. 1 Bundesverfassungsgesetz darf die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden. Der unabhängige Finanzsenat als Verwaltungsbehörde ist somit so lange an die Gesetze gebunden, selbst wenn sie verfassungswidrig wären, so lange diese Gesetze in Kraft sind bzw. nicht aufgehoben worden sind.

Abschließend bemerkt der unabhängige Finanzsenat, dass weder die wirtschaftliche Betrachtungsweise noch der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dazu führen kann, eine Entscheidung entgegen den klaren Gesetzeswortlaut zu treffen.

Die Berufungen waren aus den o.a. Gründen als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, 25. November 2003