



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X. Installationstechnik GmbH & Co KG, der X. Installationstechnik GmbH, des Alfred X., geb. 27. Juni 1941, der Ing. Johanna V., geb. 9. Dezember 1966, und des Ing. Paul V., geb. 1. August 1966, alle in pppp N. an der L., N. Nr. 60 und vertreten durch Peer Zauner & Partner Wirtschaftstreuhand OEG, 4910 Ried im Innkreis, Am Burgfried 14, vom 1. März 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 3. Februar 2004 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2001 und Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2001 nach der am 22. März 2007 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

1)	Der Bescheid vom 3. Februar 2004 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2001 wird gemäß § 289 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF aufgehoben.
2)	Die Berufung gegen den Bescheid vom 3. Februar 2004 betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2001 wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Am 6. April 2001 wurde zwischen der Firma X. Installationstechnik GesmbH mit dem Sitz in N. an der L., pppp N. an der L. 60 und Herrn Alfred X., geboren am 27. Juni 1941, Unternehmer,

pppp N. an der L. 60, ein Zusammenschluss- und Gesellschaftsvertrag abgeschlossen. Darin wurde festgestellt, dass Herr Alfred X. seit mehr als zwei Jahren dann dort pppp N. an der L. 60 ein nicht protokolliertes Einzelunternehmen mit der Firma "Alfred X." mit einem positiven Verkehrswert führe. Mit dem notariellen Gesellschaftsvertrag vom 6. April 2001 sei die Firma X. Installationstechnik GesmbH mit Sitz in N. an der L. gegründet worden. Weiters wurde festgestellt, dass die Wirksamkeit des gegenständlichen Zusammenschluss- und Gesellschaftsvertrages durch die Firmen bücherliche Protokollierung der Firma X. Installationstechnik GesmbH aufschiebend bedingt sei. Folgender Zusammenschlussvertrag wurde vereinbart:

"I.

Herr Alfred X. und die X. Installations GesmbH schließen sich iSd Art. IV. des Umgründungssteuergesetzes und der Inanspruchnahme der darin vorgesehenen Begünstigungen unter Zugrundelegung der diesem Vertrag in Beilage/1 angeschlossenen Zusammenschlussbilanz zum 31.12.2000 mit dem Stichtag dieser Bilanz unter Zurückbehaltung der in Punkt "II." dieses Zusammenschlussvertrages näher bezeichneten Vermögenswerte zu einer Kommanditgesellschaft zusammen, deren Rechtsbeziehungen im nachstehenden Gesellschaftsvertrag schriftlich festgelegt werden.

II.

Übertragenes Vermögen iSd § 23 Umgründungssteuergesetz ist der gesamte Betrieb des von Herrn Alfred X. geführten nicht protokollierten Einzelunternehmens (Gas-, Wasser-, Heizungsinstallations- und Brunnenbaugewerbe) lt. der in Beilage/1 dieser Urkunde angeschlossenen Zusammenschlussbilanz zum 31.12.2000. Dieses Vermögen besitzt am Zusammenschlusstag, jedenfalls aber am heutigen Tag, einen positiven Verkehrswert. Von diesem übertragenen Vermögen ausdrücklich ausgenommen sind

- a) die bisher im Betriebsvermögen des vorbezeichneten Einzelunternehmens enthaltenen Anteile an der Liegenschaft EZ 273 der KG N. an der L., wobei sich durch den gegenständlichen Zusammenschluss keine Änderung in den Nutzungsverhältnissen dieser Liegenschaft ergibt und die bisher betrieblich genutzten Liegenschaftsanteile nunmehr Sonderbetriebsvermögen des Herrn Alfred X. darstellen,*
- b) der auf Herrn Alfred X. zugelassene Personenkraftwagen Marke "Audi 80", polizeiliches Kennzeichen VB-66 BH, welcher Personenkraftwagen ins Privatvermögen von Herrn Alfred X. überführt wird sowie*
- c) der auf Herrn Alfred X. zugelassene Personenkraftwagen Anhänger Marke "Klingelsberger", polizeiliches Kennzeichen O-2333.743, welcher Personenkraftwagen Anhänger ins Privatvermögen von Herrn Alfred X. überführt wird.*

III.

Herr Alfred X. überträgt seinen in der beigeschlossenen Zusammenschlussbilanz dargestellten Betrieb mit allen Rechten und Verbindlichkeiten als Gesamtsache auf der Grundlage dieser Zusammenschlussbilanz zum 31.12.2000 ausschließlich gegen Gewährung von Gesellschafterrechten auf die X. Installationstechnik GmbH & Co KG. Für diesen Zusammenschluss wären die abgabenrechtlichen Wirkungen des Art. IV des Umgründungssteuergesetzes in Anspruch genommen. In diesem Zusammenhang erklären die Vertragsteile verbindlich, dass für die weitere Gewinnermittlung dafür Vorsorge getroffen ist, dass es bei ihnen durch den Vorgang der Übertragung zu keiner endgültigen Verschiebung der Steuerbelastung kommt, sodass die

*Fortführung der steuerlich maßgeblichen Buchwerte zulässig ist.
Zusammenschlussstichtag ist der 31.12.2000.*

IV.

In Erfüllung dieser Übertragungsverpflichtung überträgt Herr Alfred X. an die damit entstehende X. Installationstechnik GesmbH & Co KG und von der Letztgenannten werden übernommen

- a) alle in der vorbezeichneten Bilanz erfassten Vermögenswerte, Rechte und Verbindlichkeiten,*
- b) alle in der vorbezeichneten Bilanz mangels Anschaffungswerten nicht aufscheinenden Rechte und Verbindlichkeiten, Betriebsrechte, Mietrechte, Nutzungsrechte sowie Eventualforderungen und Eventualverbindlichkeiten, sowie*
- c) alle dienstrechtlichen Verpflichtungen einschließlich aller Anwartschaften.*

Festgestellt wird, dass kein unbewegliches Vermögen sowie keine Marken- und Patentrechte übertragen werden.

Hingegen werden alle übrigen Betriebsfahrzeuge im Rahmen dieses Zusammenschlusses übertragen, zu deren polizeilicher Ummeldung auf die X. Installationstechnik GesmbH & Co KG hiermit die ausdrückliche Zustimmung erteilt wird.

V.

Herr Alfred X. haftet dafür, dass die beigeschlossene Zusammenschlussbilanz zum 31.12.2000 eine vollständige Zusammenstellung aller Vermögenswerte und aller Verbindlichkeiten des übertragenen Betriebes darstellt, soweit sie nicht in Punkt II. dieses Zusammenschlussvertrages ausdrücklich ausgenommen wurden und dass die in ihr enthaltenen Bewertungen den gesetzlichen Vorschriften entsprechen.

VI.

Die übernehmende Gesellschaft hat sich durch ihre Organe über die seit dem 1.1.2001 durchgeführten Geschäfte des übertragenen Betriebes eingehend durch Bucheinsicht unterrichtet.

Herr Alfred X. erklärt, alle seit dem 1.1.2001 abgewickelten Geschäftsvorgänge offen gelegt zu haben und haftet für die Vollständigkeit und Richtigkeit aller diesbezüglichen Angaben, jedoch nicht für einen bestimmten Ertrag des übertragenen Vermögens.

VII.

Zum Zwecke der Gleichstellung des abgabenrechtlich wirksamen Zusammenschlussstichtages mit dem zivilrechtlich maßgebenden Verrechnungsstichtag wird einvernehmlich festgesetzt, dass das übertragene Vermögen mit Nutzen und Last, Gefahr und Zufall mit dem auf den Zusammenschlussstichtag folgenden Tag auf die übernehmende Gesellschaft übergeht. Diese tritt mit diesem Stichtag in alle schwebenden Geschäfte des übertragenen Betriebes ein und ist ab diesem Stichtag berechtigt, die übertragenen Vermögenswerte mit denselben Rechten zu besitzen und zu benützen, wie sie bisher von Herrn Alfred X. besessen und benützt worden sind.

VIII.

Die Vermögensbeteiligung am übertragenen Betrieb und am Vermögen der übernehmenden Gesellschaft ist identisch.

Zu einer Verschiebung der Beteiligungsverhältnisse kommt es sohin durch den gegenständlichen Zusammenschluss nicht.

Weiters wird festgestellt, dass das übertragene Betriebsvermögen gem. § 16 Abs. 5 des Umgründungssteuergesetzes gestaltet wurde, welcher Vorgang in der beigeschlossenen Zusammenschlussbilanz ausgewiesen wurde.

IX.

Sämtliche mit der Errichtung und Durchführung dieses Zusammenschlussvertrages verbundenen Kosten, Gebühren und Abgaben aller Art werden von der übernehmenden Gesellschaft getragen.

Die Rechtsbeziehungen der durch den vorbezeichneten Zusammenschluss entstehenden Kommanditgesellschaft werden im nachstehenden Gesellschaftsvertrag schriftlich festgelegt und beurkundet, wie folgt:

I.

Die durch den vorstehenden Zusammenschluss entstandene Kommanditgesellschaft hat die Firma

X. Installationstechnik GesmbH & Co KG

II.

Sitz der Gesellschaft ist N. an der L.. Die Geschäftsanschrift lautet: pppp N. an der L. 60. Die Gesellschaft darf Zweigniederlassungen und Betriebsstätten im In- und Ausland errichten, jedoch ist hiezu ein Gesellschafterbeschluss notwendig.

III.

Gegenstand des Unternehmens sind

- a) die Fortführung des von Herrn Alfred X. bisher geführten Einzelunternehmens iSd vorstehenden Zusammenschlussvertrages,*
- b) die Ausübung des Gas-, Wasser- und Heizungsinstallationsgewerbes,*
- c) die Ausübung des Gewerbes eines Brunnenmeisters und eines Zentralheizungs- und Lüftungsanlagenbaues,*
- d) der Betrieb eines technischen Büros,*
- e) der Handel mit Waren aller Art und die Übernahme von Handelsvertretungen sowie*
- f) die Beteiligung an anderen Unternehmen und die Geschäftsführung für andere Unternehmen gleicher oder ähnlicher Art.*

IV.

Das Gesellschaftskapital wurde mit zehntausend (10.000,00) Euro bedungen.

Die Gesellschafter sind entsprechend der Höhe ihrer Einlagen am Vermögen der Gesellschaft beteiligt.

Persönlich haftende Gesellschafterin der Kommanditgesellschaft ohne Einlage und daher ohne Beteiligung am Vermögen ist die X. Installationstechnik GesmbH.

Kommanditist der Gesellschaft ist Herr Alfred X. mit einer Haft- gleich Pflicht- gleich bedungene Einlage von ...10.000,00 Euro, sodass das gesamte o.a. Gesellschaftskapital ausgewiesen ist.

Herr Alfred X. hat als Kommanditist zur Berechtigung seiner Kommanditeinlage sein nicht protokolliertes Einzelunternehmen iSd vorstehenden Zusammenschlussvertrages eingebracht.

Die persönlich haftende Gesellschafterin, die X. Installationstechnik GesmbH, bringt in die Gesellschaft ihre Arbeitskraft als Geschäftsführerin ein und ist somit mangels Kapitaleinlage am Gesellschaftsvermögen nicht beteiligt.

V.

Unabhängig von der steuerlichen Rückwirkung des gegenständlichen Zusammenschlusses kann die gegenständliche Kommanditgesellschaft handelsrechtlich erst mit der Protokollierung der persönlich haftenden Gesellschafterin im Firmenbuch beginnen und wird auf unbestimmte Dauer vereinbart.

Die Geschäftsjahre enden am 31.12. eines jeden Jahres.

... "

In der weiteren Folge wurden noch die Bedingungen für eine Kündigung festgelegt. Weiters wurden Vereinbarungen betreffend die Geschäftsführung und die Gesellschafterversammlung getroffen. In Punkt VIII. wurde die Übertragung und Teilung von Gesellschaftsanteilen geregelt. Weiters wurden Vereinbarungen über die Abtretung von Gesellschaftsanteilen vereinbart. Es wurden Regelungen über die vertragsmäßige Verpfändung eines Gesellschaftsanteiles getroffen und der Übergang von Gesellschaftsanteilen im Falle des Ablebens eines Gesellschafters geregelt. In Punkt IX. wurde Folgendes geregelt.

"Der Jahresabschluss ist durch die jeweiligen Geschäftsführer unter Beachtung der gesetzlichen Bestimmungen unter Beiziehung eines Wirtschaftstreuhänders zu erstellen. Allen Gesellschaftern ist unverzüglich nach Fertigstellung eine Abschrift des Jahresabschlusses mittels eingeschriebenen Briefes zuzustellen oder gegen Empfangsbestätigung persönlich zu übergeben. Die Genehmigung gilt als erteilt, falls nicht binnen Monatsfrist seit der Zustellung Widerspruch erhoben wird.

Für die Geschäftsführungstätigkeit sowie als Risikoprämie hat die persönlich haftende Gesellschafterin, die X. Installationstechnik GmbH, solange sie Komplementärin ist, einen jährlichen Vorweggewinn im Betrag von siebentausend (7.000,00) Euro wertgesichert iSd in Punkt V. dieses Gesellschaftsvertrages enthaltenen Wertsicherungsbestimmung mit dem Basismonat Jänner (2000) zu erhalten. Weiters sind der X. Installationstechnik GmbH, solange sie persönlich haftende Gesellschafterin dieser Kommanditgesellschaft ist, alle Aufwendungen zu ersetzen, die ja durch die Geschäftsführung dieser Kommanditgesellschaft entstehen. Hierzu gehören insbesondere neben den Bruttobezügen für die Organe und Mitarbeiter der persönlich haftenden Gesellschafterin auch sämtliche Lohnnebenkosten und Zuweisungen zur Vorsorge für Abfertigungen und Pensionsrückstellungen. Alle Reisekosten, die für Reisen im Interesse der Kommanditgesellschaft verursacht wurden, sind unmittelbar von der Kommanditgesellschaft zu tragen.

X.

Die Kapitalkonten der Gesellschafter werden als Festkonten geführt.

Sämtliche Geldbewegungen (Entnahmen, Zuschreibungen, nicht entnommene Reingewinne, usw.) erfolgen über besondere Privatkonten der Gesellschafter, deren Höhe ohne Einfluss auf das Beteiligungsverhältnis ist.

Die vorstehenden Festkonten werden nicht verzinst. Entgegen werden die Salden auf den Privatkonten der Gesellschaft kontokorrentmäßig mit jährlich jenem Zinssatz verzinst, zu welchen die Gesellschaft Fremdkapital in Verwendung hat.

Den Gesellschaftern kommt das Recht zu, Entnahmen zu tätigen, soweit sie nicht 65 (fünfundsechzig) % (Prozent) des letzten bilanzmäßig festgestellten Reingewinnanteiles überschreiten. Ansonsten ist hiezu ein Gesellschafterbeschluss notwendig."

In weiterer Folge wurden Regelungen über Verschwiegenheitspflichten und Konkurrenzverbot betreffend die Gesellschafter getroffen. Die Kontrollrechte und Informationsrechte des Kommanditisten wurden geregelt und eine Regelung über die Tragung der Kosten, Gebühren und Abgaben für die Entrichtung des Gesellschaftsvertrages wurde getroffen.

Folgende Zusammenschlussbilanz zum 31. Dezember 2000 liegt vor:

Zusammenschlussbilanz zum 31. Dezember 2000

(Buchwerte gem. Art. IV UmgrStG)

	Aktiva	ATS	ATS
A.	Anlagevermögen		
	I. Sachanlagen		
	1. Maschinen und maschinelle Anlagen	85.379,00	
	2. Betriebs- und Geschäftsausstattung	482.649,00	568.028,00
	II. Finanzanlagen		
	1. Wertpapiere (Wertrechte) des Anlagevermögens		868.403,08
			<u>1.436.431,08</u>
B.	Umlaufvermögen		
	I. Vorräte		
	1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	54.640,00	
	2. Unfertige Erzeugnisse	904.910,00	
	3. Waren	246.796,00	1.206.346,00
	II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände		
	1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	1.126.497,75	
	2. Sonstige Forderungen	44.708,60	1.171.206,35
	II. Kassenbestand, Guthaben bei Kreditinstituten		1.667.010,29
			<u>4.044.562,64</u>
C.	Rechnungsabgrenzungsposten		
	I. Aktive Rechnungsabgrenzung		<u>113.662,82</u>
	SUMME AKTIVA		5.594.656,54
	PASSIVA	ATS	ATS

A.	Eigenkapital		
	I. Zusammenschlusskapital	2,257.522,63	
			2,257.522,63
B.	Unversteuerte Rücklagen		
	1. Sonstige unversteuerte Rücklagen	82.082,00	
			82.082,00
C.	Rückstellungen		
	1. Rückstellung für Abfertigungen	471.830,00	
	2. sonstige Rückstellungen	30.000,00	
			501.830,00
D.	Verbindlichkeiten		
	1. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten	1.650,00	
	2. Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen	342.981,12	
	3. Verbindlichkeiten aus Lieferungen u. Leistungen	815.224,36	
	4. Sonstige Verbindlichkeiten	876.366,43	
	5. Entnahmen gem. § 24 iVm § 16 Abs. 5 UmgrStG	717.000,00	
			2,753.221,91
	SUMME PASSIVA		5,594.656,54

Mit Übergabsvertrag vom 25. Mai 2001, abgeschlossen zwischen Herrn Alfred X., geboren am 27. Juni 1941, pppp N. an der L. 60, als Übergeber einerseits, sowie dessen Schwiegersohn und Tochter, Herr Ing. Paul V., geboren am 1. August 1966, und Frau Ing. Johanna V., geboren am 9. Dezember 1966, beide wohnhaft in pppp N. an der L. 60, als Übernehmer andererseits hat Herr Alfred X. zu gleichen Teilen an seinen Schwiegersohn und seine Tochter den Herrn Alfred X. gehörigen Kommanditanteil an der Kommanditgesellschaft mit der Firma X. Installationstechnik GmbH & Co KG im Nennbetrag von 10.000,00 €, mit allen Rechten und Pflichten, die dem abtretenden Gesellschafter der Gesellschaft gegenüber hinsichtlich des

abgetretenen Gesellschaftsanteiles zukommen bzw. obliegen, insbesondere samt Guthaben des Übergebers auf seinen Gesellschafterverrechnungskonto übergeben. Weiters wurden diverse Liegenschaften unter Einräumung eines Wohnrechtes zu Gunsten des Übergebers übergeben. In Punkt VII. des Übergabsvertrages wurde geregelt, dass sämtliche mit den vertragsgegenständlichen Gesellschaftsanteilen verbundenen Rechte und Verbindlichkeiten mit 25. Mai 2001 zu gleichen Teilen auf die Übernehmer übergehen, während die steuerliche Wirkung bereits mit 31. März 2001, 24.00 Uhr, eingetreten ist.

Am 28. Februar 2003 wurde der Jahresabschluss zum 31. Dezember 2001 der Firma X. Installationstechnik GmbH & Co KG sowie die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) 2001 beim Finanzamt Vöcklabruck eingebracht. In der Ergänzungsbilanz zum 31. Dezember 2001, welche am 5. Juni 2003 nachgereicht wurde, war als Sonderbetriebsvermögen unter anderem „Baulichkeiten“ ausgewiesen. Der Buchwert zum 1. Jänner 2001 betrug 838.134,00 ATS. Die Absetzung für Abnutzung wurde mit 89.303,00 ATS ausgewiesen. Der Buchwert zum 31. Dezember 2001 betrug daher 748.831,00 ATS. Aus der Abgabenerklärung ergibt sich, dass die Firma X. Installationstechnik GmbH & Co KG im Jahr 2001 Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv. 722.068,25 S erzielt hat. Der Gewinn wurde wie folgt aufgeteilt:

Name und Anschrift	Anteil an den Einkünften
X. Alfred, pppp N. an der L. 60	141.627,88
X. Installationstechnik GmbH, pppp N. an der L. 60	43.519,01
Ing. Johanna V., pppp N. an der L. 60	268.460,68
Ing. Paul V., pppp N. an der L. 60	268.460,68

Mit Bescheid vom 12. März 2003 erfolgte die Feststellung der Einkünfte der Firma X. Installationstechnik GmbH & Co KG für das Kalenderjahr 2001 iSd am 28. Februar 2003 beim Finanzamt eingebrachten Abgabenerklärung.

Auf Grund des Prüfungs- und Nachschauauftrages vom 24. November 2003 wurde bei der Firma X. Installationstechnik GmbH & Co KG eine Prüfung hinsichtlich der Umsatzsteuer 2001, einheitlich und gesonderte Gewinnfeststellung für 2001, zusammenfassende Meldung 2001, Kraftfahrzeugsteuer 2001 und Kammerumlage 2001 durchgeführt. Im Zuge der Betriebsprüfung wurde u.a. folgende Feststellung getroffen, die in der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 22. Jänner 2004 wie folgt festgehalten wurden:

"Die KG-Anteile wurden zum 31.3.2001 unentgeltlich zu Buchwerten von X. Alfred an die bisherigen Dienstnehmer Ing. V. Johanna und Ing. V. Paul übergeben. Die in der Zusammenschlussbilanz der KG übernommene Abfertigungsrückstellung für die Ehegatten V. iHv. 160.527,00 S ist im Jahr 2001 bei der KG gewinnerhöhend aufzulösen. Lt. Literatur ist davon auszugehen, dass die Übernehmer auf ihre Abfertigungsansprüche in Folge der erfolgten Schenkung verzichten. Mit der Firma X. GmbH wurde ein neues Dienstverhältnis gegründet, die erworbenen Vordienstzeiten können angerechnet werden. Die Bildung einer Abfertigungsrückstellung kann nach den Bestimmungen des § 14 EStG erfolgen, wobei von einer erstmaligen Dotierung auszugehen ist. Das Verrechnungskonto GmbH wird daher in der Bilanz der KG im Jahr 2001 berichtigt:

Berichtigung Passiva:	2001
Verr.Kto GmbH per 31.12. lt. HB	372.404,02
Verr.Kto GmbH 31.12. lt. BP	211.877,02
	<hr/>
Vermögensänderung	160.527,00
VÄ vom Vorjahr	0,00
Erfolgsänderung Gewinnerhöh. Bilanzgewinn KG	160.527,00"

In Tz 16 des Berichtes vom 23. Jänner 2004 gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Buch- und Betriebsprüfung wurde zur Auflösung der Abfertigungsrückstellung für die Ehegatten V. im Jahr 2001 festgehalten:

"Zum 31.12.2000 erfolgte ein Zusammenschluss gem. Art. IV UmgrStG derart, dass zwischen dem bisherigen Einzelunternehmer Alfred X. und der Firma X. GmbH die X. GmbH & Co KG gegründet wurde. Dabei wurden sämtliche Dienstnehmer übernommen und die Abfertigungsrückstellung weitergeführt.

Zum 31.3.2001 übergab der Alleinkommanditist Alfred X. die Kommanditanteile an seine Tochter Johanna V. und seinen Schwiegersohn Paul V. unentgeltlich.

Die Dienstverhältnisse der nunmehrigen Mitunternehmen wurden lt. Gesellschaftsvertrag zu unveränderten Bedingungen von der Kommanditisten X. GmbH übernommen. Die bei der Kommanditgesellschaft für Johanna und Paul V. gebildete Abfertigungsrückstellung wurde erfolgswirksam aufgelöst. Gleichzeitig wurde mit der Begründung, die Abfertigungsansprüche wäre auf Grund des Gesellschaftsvertrages auf die X. GmbH übergegangen, eine Verrechnungsverbindlichkeit gegenüber dieser Gesellschaft eingebucht, wodurch die erfolgswirksame Auflösung der Abfertigungsrückstellung wieder aufgehoben wurde. Durch diese Vorgangsweise wurde dem nunmehrigen Dienstgeber ein Betrag in Höhe der bisherigen Abfertigungsrückstellung dafür zugewendet, dass er die bisherigen Dienstnehmer und nunmehrigen Mitunternehmer zu unveränderten Bedingungen, somit unter Wahrung der erworbenen Abfertigungsansprüche übernommen hat.

Nach ständiger Rechtssprechung des VwGH (Hinweis auf Erkenntnis vom 16.4.1991; Zl. 90/14/0104 und die dort angeführte Vorjudikatur) erscheint es ausgeschlossen, dass ein Dienstgeber einem nicht mit ihm verwandten Dienstnehmer seinen Betrieb unentgeltlich überlässt und auch noch eine Abfertigung bezahlt.

Ebenso erscheint es – wie im vorliegenden Fall – nicht fremdüblich einem fremden Dienstnehmer einen Anteil an einer florierenden Kommanditgesellschaft unentgeltlich zu übereignen und auch noch Zahlungen an dessen neuen Dienstgeber – an dem im Übrigen nur Familienmitglieder beteiligt sind – für gegenüber den Geschenknehmern übernommene Abfertigungsverpflichtungen zu leisten.

Die Einbuchung der Verrechnungsverbindlichkeit wegen übernommener Abfertigungsverpflichtungen erscheint daher trotz des Umstandes, dass diese ihren Grund in vertraglichen Abmachungen hat nicht Ausfluss eines Dienstverhältnisses, sondern hat ihre Ursache im Familienverhältnis und erscheint aus diesem Grund für steuerliche Zwecke irrelevant.

Die Auflösung der Abfertigungsrückstellung hat lt. Rechtssprechung beim Übergeber des Betriebes zu erfolgen. Im Zuge der Übergabe der Mitunternehmeranteile zum 31.3.2001 wurde keine eigene Bilanz erstellt. Die Gewinnzurechnung erfolgte in vereinfachter Weise (25 % des Jahresgewinnes für Alfred X., da drei Monate Inhaber der gesamten Anteile). Daraus abgeleitet wird dem bisherigen Gewinnanteil von Herrn Alfred X. der gesamte Auflösungsbetrag zugerechnet.

Da im Zusammenschluss- und Gesellschaftsvertrag vom 6.4.2001 volle Kostendeckung durch die X. KG für die Aufwände der X. GmbH vereinbart wurde, wird die Neudotierung der Abfertigungsrückstellung lt. BP (siehe Bericht GmbH) der KG gewinnmindernd angelastet. Die Belastung erfolgt über das Verrechnungskonto.

Die für J.u. P. V. gebildete Abfertigungsrückstellung iHv. 160.527,00 S wird durch die BP erfolgserhöhend aufgelöst und das Verrechnungskonto der Bilanz der KG im Jahr 2001 berichtigt:

Änderung Verrechnungskonto GmbH:	2001
Auflösung Verbindlichkeit Abfert-Rst	160.527,00
Ersatzdotierung Abfert-Rst bei GmbH	-33.042,74
Summe Auflösung Verbindlichkeit Verrechnungskonto GmbH	127.484,26
Berichtigung Passiva:	-
Verr.-Kto GmbH per 31.12. lt. HB	372.404,02
Verr.-Kto GmbH 31.12. lt. BP	244.919,76
Vermögensänderung	127.484,26
VE vom Vorjahr	0,00
Erfolgsänderung Gewinnerhöhung Bilanzgewinn KG	127.484,26
Bilanzgewinn KG bisher lt. HB	713.509,13
Gewinnerhöhung Bilanzgewinn KG	127.484,26
Bilanzgewinn der KG neu nach BP	840.993,39

Gewinnverteilung des Bilanzgewinnes 2001 und Ableitung auf steuerliches Ergebnis lt. Tz 18 und Tz 19. Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung wird auf die Darstellung der Prüferbilanz verzichtet."

In der Tz 17 des BP-Berichtes erfolgte in Zusammenhang mit einer im Sonderbetriebsvermögen der KG befindlichen Baulichkeit die Darstellung der Kürzung der AfA für die betrieblichen Gebäude von vier Prozent auf drei Prozent. Weiters wurde festgestellt, dass der betriebliche Grundwert für Grundstücke ebenfalls Sonderbetriebsvermögen der KG sei und nicht in die Ergänzungsbilanz 2001 aufgenommen worden wäre. Da die GmbH & Co KG den Gewinn nach § 5 EStG ermittle, werde der Grundwert zum 31.12.2000 (Umgründungstichtag) auf einen Verkehrswert von 691.455,00 S aufgewertet.

In Tz 18 und 19 des Betriebsprüfungsberichtes wurden die Gewinnverteilung neu 2001 bei der KG sowie die Ableitung auf steuerliches Ergebnis 2001 wie folgt dargestellt:

Gewinnverteilung neu 2001 bei KG

	Lt. HB	Zurechnung lt. BP	Abrechnung lt. BP	Gesamt KG lt. BP
Bilanzgewinn zum 31.12.2001	713.509,13	160.527,00	33.042,74	840.993,39
Vorwegbezug GmbH (8/12 von 96.322,10 ATS)	-64.214,73			-64.214,73
verteilbarer Gewinn zum 31.12.2001	649.294,40	160.527,00	33.042,74	776.778,66
Aufteilung:				
X. Alfred	162.323,60	160.527,00		322.850,60
Anteil KG Ing. V. Paul	243.485,40		-16.521,37	226.964,03
Anteil KG Ing. V. Johanna	243.485,40		-16.521,37	226.964,03

Ableitung auf steuerliches Ergebnis 2001

	X. Inst. GmbH	X. Alfred	V. Paul	V. Joh.	Gesamt KG
Ergebnis lt. Gewinnverteilung nach BP	64.214,73	322.850,60	226.964,03	226.964,03	840.993,39
Mieteinnahmen Sonder-BV	0,00	0,00	90.322,50	90.322,50	180.645,00
AfA Sonder-BV	0,00	0,00	-39.659,00	-39.659,00	-79.318,00
Ergebnis Sonder-BV Hinzurechnung	0,00	0,00	50.663,50	50.663,50	101.327,00
Steuerliche Kürzungen:					
IFB 1997	4.756,75	4.756,75	4.756,75	4.756,75	19.027,00
Lehrlingsfreibetrag Eintritt	5.000,00	5.000,00	5.000,00	5.000,00	20.000,00
Lehrlingsfreibetrag Beendigung	5.000,00	5.000,00	5.000,00	5.000,00	20.000,00
Lehrlingsfreibetrag Lehrabschluss	5.000,00	5.000,00	5.000,00	5.000,00	20.000,00
Bildungsfreibetrag	938,97	938,97	938,97	938,97	3.755,88
Summe steuerliche Kürzungen	20.695,72	20.695,72	20.695,72	20.695,72	82.782,88

steuerliches Ergebnis 2001 nach BP	43.519,01	302.154,88	256.931,81	256.931,81	859.537,51
---	------------------	-------------------	-------------------	-------------------	-------------------

In Tz 20 des BP-Berichtes wurde angeführt, dass hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung für 2001 eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erforderlich sei. Zur Begründung wurde auf Tz 16 bis 19 des BP-Berichtes hingewiesen. In Tz 21 des BP-Berichtes wurde darauf hingewiesen, dass die Wiederaufnahme unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung erfolgt sei. Bei der iSd § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung wäre dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen gewesen.

Mit den angefochtenen Bescheiden vom 3. Februar 2004 wurde die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2001 gem. § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen. Zur Begründung wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen. Weiters wurden für das Kalenderjahr 2001 die erzielten Einkünfte gem. § 188 BAO iSd Feststellungen der Betriebsprüfung entsprechend geändert. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden mit 62.465,06 €, das sind 859.538,00 S festgestellt. Davon entfiel auf Herrn Alfred X., pppp N. 60 ein Anteil an den Einkünften iHv. 21.958,46 €, das sind 302.155,00 S, an die Firma X. Installationstechnik GmbH, pppp N. 60 Einkünfte iHv. 3.162,65 €, das sind 43.519,00 S, an Herrn Ing. Paul V., pppp N. 60, Einkünfte iHv. 18.671,98 €, das sind 256.932,00 S, und an Frau Ing. Johanna V., pppp N. 60 Einkünfte iHv. 18.671,98 €, das sind 256.932,00 S.

Die gegenständliche Berufung vom 1. März 2004, welche von den im Spruch angeführten Berufungswerbern gemeinsam eingebracht wurde, richtete sich gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens über die Feststellung von Einkünften für 2001 vom 3. Februar 2004 und den Bescheid über die Feststellung der Einkünfte für 2001 vom 3. Februar 2004. Es wurde beantragt, die angeführten Bescheide vollinhaltlich und ersatzlos aufzuheben. Darüber hinaus wurde beantragt über die Berufung eine mündliche Verhandlung anzuberaumen. In der Begründung wurde der Sachverhalt wieder gegeben. Insbesondere wurde angeführt, dass in den Jahresabschlüssen 2001 der X. KG sowie der X. GmbH die erfolgsneutrale Überbindung der Abfertigungsansprüche der Ehegatten V. entsprechend verbucht und die Abfertigungsverpflichtung im Jahresabschluss der X. GmbH ausgewiesen wurde. Die Veranlagung der X. KG sowie der X. GmbH sei im März 2003 entsprechend der abgegebenen Jahresabschlüsse und Steuererklärungen erfolgt. Bei der am 10. Dezember 2003 begonnenen steuerlichen Betriebsprüfung sei nunmehr von der Behörde die Meinung vertreten

worden, dass die erfolgsneutrale Überbindung der Abfertigungsrückstellung auf die X. GmbH nicht fremdüblich sei, und nach ständiger Rechtsprechung des VwGH die unentgeltliche Übergabe eines Betriebes die Zahlung einer Abfertigung auszuschließen scheint. Die weiteren Feststellungen der Betriebsprüfung würden die Abschreibung des Betriebsgebäudes mit 3 % anstatt bisher 4 % sowie die Evidenthaltung des Grundwertes für den betrieblichen Anteil des Betriebsgrundstückes (ohne materielle Auswirkung) betreffen. In den angefochtenen Bescheiden (nach BP) sei das Verfahren aufgrund der angeführten Feststellungen wieder aufgenommen und eine Auflösung der Abfertigungsrückstellung für die Ehegatten V. an Herrn Alfred X. zugerechnet. Gleichzeitig wurde die Bildung einer Abfertigungsrückstellung für die Ehegatten V. in der X. GmbH zu einem Fünftel entsprechend der Fünftelregelung des § 14 Abs. 3 EStG 1988 für neu gegründete Gesellschaften vorgenommen und über die Vergütung dieses Aufwandes durch die KG den Ehegatten V. zum Abzug zugelassen.

Der Vorgangsweise und Rechtsansicht der Behörde wurde entgegengehalten:

a) Arbeitsrechtliche Grundlagen und handelsrechtliche Bilanzierung

Geht ein Unternehmen, Betrieb oder Betriebsteil auf einen anderen Inhaber über (Betriebsübergang) so trete dieser als Arbeitgeber mit allen Rechten und Pflichten in die im Zeitpunkt des Überganges bestehenden Arbeitsverhältnisse ein (§ 3 Abs 1 AVRAG). Diese arbeitsrechtliche Anordnung könne auch vertraglich zwischen den beiden Vertragspartnern nicht ausgeschlossen werden, außer der betroffene Dienstnehmer selbst ist mit einer abweichenden Regelung einverstanden. Vom Betriebsübergangsrecht des AVRAG seien auch die steuerlichen Umgründungsfälle, wie Verschmelzung, Einbringung, Zusammenschluss etc. erfasst (vgl. Holzer/Reissner, Arbeitsvertragsrechts-Anpassungsgesetz, ÖGB-Verlag, Wien 1998, S. 67 ff). Entsprechend der Bestimmungen des AVRAG sei dabei der Betriebsbegriff sehr weit auszulegen, sodass von dieser „Eintrittsautomatik“ und vom Übergang der Ansprüche aus Arbeitsverhältnissen auch Betriebsaufspaltungen oder zusammenhängende Konzerngesellschaften umfasst sind. Aus arbeitsrechtlicher Sicht werde dabei auf den Begriff der wirtschaftlichen und arbeitsorganisatorischen Einheit abgestellt, sodass im vorliegenden Fall die Komplementär-GmbH dem Betriebsbegriff der KG zuzuordnen ist (vgl. Holzer/Reissner, a.a.O., S. 74f). Es sei demnach davon auszugehen, dass arbeitsrechtlich keinesfalls eine Beendigung des Dienstverhältnisses und eine Neubegründung (allenfalls mit Anrechnung von Vordienstzeiten) vorliegen, sondern die bestehenden Dienstverhältnisse bei der X. KG bzw. X. GmbH mit allen Rechten und Pflichten weiterlaufen würden

Aufgrund der gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung hätte die X. KG der X. GmbH alle Aufwendungen im Zusammenhang mit der Geschäftsführung, unter anderem auch die Abfertigungsaufwendungen sowie die Dotierung der Abfertigungsrückstellung zu ersetzen. Die

erfolgsneutrale Überbindung der Abfertigungsverpflichtung gegenüber den Ehegatten V. sei aus dieser Sicht auch fremdüblich, da auf Seiten der X. KG die Abfertigungsverpflichtung gegenüber den Dienstnehmern zwar wegfällt, diese Verpflichtung aber in gleicher Höhe gegenüber der X. GmbH besteht. Auf Seite der X. GmbH stehe der Verpflichtung gegenüber den Dienstnehmern eine entsprechende Verrechnungsforderung zur X. KG gegenüber, sodass auch diese Gesellschaft durch die erfolgsneutrale Überbindung weder belastet noch bereichert wird. Die erfolgsneutrale Überbindung könne daher durchaus als fremdüblich bezeichnet werden, auch die Bewertung der Ansprüche mit 50 % der fiktiven Ansprüche erscheine angemessen.

Hinsichtlich der Bilanzierung der angeführten Vorgänge sei auszuführen, dass beide Gesellschaften (X. KG sowie X. GmbH) zur handelsrechtlichen Rechnungslegung (Bilanzierung gem. § 5 EStG 1988) verpflichtet sind. Die Übernahme der Abfertigungsverpflichtungen durch die X. GmbH entspreche den arbeitsrechtlichen und vertraglichen Grundlagen und sei in den handelsrechtlichen Jahresabschlüssen entsprechend behandelt und richtig ausgewiesen worden. Mangels anders lautender zivilrechtlicher Vereinbarungen sowie mangels zwingender abweichender steuerlicher Bestimmungen gäbe es somit für die Behörde keinen Anlass, diese handelsrechtliche Bilanzierung in Zweifel zu ziehen oder zu berichtigen.

Die von der Behörde vorgenommene Korrektur des Verrechnungskontos zwischen den beiden Gesellschaften stehe daher im Widerspruch zu den getroffenen zivilrechtlichen und vor allem gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen.

b) Steuerliche Behandlung

Der Zusammenschluss des Betriebes des Herrn Alfred X. mit der X. GmbH sei unter Anwendung der Bestimmungen des UmgrStG erfolgt. Insbesondere dessen Art. IV. Gern. § 24 UmgrStG sei für die Übertragung des Betriebes die Fortführung der Buchwerte des Übertragenden vorgesehen. Aufgrund entsprechender vertraglicher Vereinbarung (Zusammenschlussvertrag) und Ausweis der Abfertigungsverpflichtung in der Zusammenschlussbilanz gingen die Ansprüche aller Dienstnehmer, somit auch jene der Ehegatten V. zunächst auf die X. KG über. Nachdem die Ehegatten V. auch in der Dienstverhältnisse übernehmenden Komplementär-GmbH zu nicht mehr als 25 % beteiligt sind, seien die steuerlichen Dienstverhältnisse und die übernommenen Abfertigungsansprüche auch in dieser Gesellschaft anzuerkennen. Auch § 14 Abs. 4 EStG 1988 sehe für die entgeltliche Überbindung von Abfertigungsansprüchen zwischen verschiedenen Arbeitgebern keine Auflösung einer gebildeten Abfertigungsrückstellung vor. Die vorgenommene Betriebsanteilsübertragung sowie die entgeltliche Überbindung der Abfertigungsansprüche auf die X. GmbH stehe somit nicht im Widerspruch zu geltenden steuerlichen Bestimmungen,

sodass eine Abweichung von der handelsrechtlichen Bilanzierung nicht gerechtfertigt ist (Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz).

Auch äußere sich das BMF während einer laufenden Wartung der LStR 2002 dahingehend, dass, wenn im Zuge eines Zusammenschlusses nach Art. IV UmgrStG einer in einem arbeits- und steuerrechtlichen Dienstverhältnis stehender Arbeitnehmer zum Kommanditisten der übernehmenden Personengesellschaft wird, ein steuerliches Dienstverhältnis zur Gesellschaft einerseits zwar nicht mehr möglich ist, aber sein arbeitsrechtliches Dienstverhältnis zur Personengesellschaft jedoch weiterhin aufrecht bleibt. Aus diesem Grund sei die Abfertigungsrückstellung weiterzuführen und erst dann aufzulösen, wenn das arbeitsrechtliche Dienstverhältnis beendet werde (RZ 1470, UmgrStG 2002 iVm Rz 3334, EStR 2000).

c) Judikatur des VwGH zur Abfertigungsrückstellung bei Betriebsübergang

Die von der Behörde herangezogene Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (Erk. vom 16.4.1991, ZI. 90/14/0104 und die dort angeführte Vorjudikatur) gehe von einer Übergabe eines Betriebes an einen (nahe angehörigen) Dienstnehmer aus, wobei infolge der Übergabe des Betriebes das Dienstverhältnis beendet wurde. Da der beschäftigte Dienstnehmer selbst zum Unternehmer wurde, sei in diesen Fällen auch arbeitsrechtlich von einer Beendigung des Dienstverhältnisses auszugehen. Die Beendigung des Dienstverhältnisses löse dabei auch den Anspruch auf Auszahlung der Abfertigung aus, wobei diese aus steuerlicher Sicht in der Übergabe des Betriebes begründet ist und somit die Abzugsfähigkeit als Betriebsausgabe nicht gegeben sei.

Im vorliegenden Fall handle es sich aber nicht um die Übergabe eines Betriebes, sondern um die Übertragung eines Gesellschaftsanteiles an der X. KG. Die Übergabe erfolge zu einem Zeitpunkt, zu dem die Dienstverhältnisse bereits mit der Gesellschaft bzw. der Komplementärin begründet sind. Die Übergabe des Gesellschaftsanteils löse darüber hinaus auch arbeitsrechtlich kein Ende des Dienstverhältnisses aus. Dies hätte auch die Behörde eingestanden, weil sie in der X. GmbH die Neubildung einer Abfertigungsrückstellung unter Anrechnung der Vordienstzeiten zulasse und damit auch von einem Weiterbestand der Abfertigungsverpflichtung ausgehe.

Die angeführte Judikatur sei daher mangels Auszahlung einer Abfertigung aus Anlass einer Betriebsübertragung auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar und vermöge auch nicht, die buchmäßige Auflösung und Neubildung der Abfertigungsrückstellung zu begründen und zu rechtfertigen.

d) Ausführungen der EStR 2000

Für die Behandlung der Abfertigungsrückstellung im Falle einer Betriebsübertragung würden auch die Einkommensteuerrichtlinien 2000 (EStR 2000) in deren Abschnitt 8, RZ 3345 ff. einige Aussagen treffen:

„Gehen die Abfertigungsverpflichtungen im Falle einer entgeltlichen Betriebsübertragung auf den Erwerber über, hat der Erwerber die Rückstellung gern. § 14 EStG mit dem vom Vorgänger gewählten Prozentsatz weiterzuführen“.

Eine Auflösung der Abfertigungsrückstellung bei entgeltlicher Betriebsübertragung sei nur vorgesehen, wenn vom Erwerber die Ansprüche nicht übernommen werden (vgl. RZ 3345 und 3346 der EStR 2000). Auch bei einer unentgeltlichen Betriebsübertragung sei eine Auflösung der Abfertigungsrückstellung nur in jenen Fällen vorgesehen, in denen die Abfertigungsverpflichtungen vom Rechtsnachfolger nicht übernommen werden oder die Abfertigungsverpflichtungen anlässlich der unentgeltlichen Übertragung des Betriebes wegfallen (vgl. RZ 3348 der EStR 2000).

Nur bei einer unentgeltlichen Übergabe eines Betriebes (nicht Gesellschaftsanteiles) an einen bisherigen Dienstnehmer sei die Auflösung der Abfertigungsrückstellung beim Übergeber vorgesehen (RZ 3350 EStR 2000), wobei auch hier von einer arbeitsrechtlichen Beendigung des Dienstverhältnisses auszugehen ist.

Die Fortführung der Abfertigungsrückstellung mit den nach § 14 Abs. 4 EStG gewählten Ansätzen sei auch in den Umgründungsfällen des UmgrStG, somit auch für den Zusammenschluss gem. Art. IV UmgrStG vorgesehen. Selbst bei einer entgeltlichen Übernahme einzelner Dienstverhältnisse unter Anrechnung von Vordienstzeiten gegen eine Entschädigung (im vorliegenden Fall eine Verrechnungsforderung) würden die EStR eine Fortführung der Abfertigungsrückstellung gem. § 14 Abs. 4 EStG 1988 vorsehen (vgl. RZ 3351 der EStR 2000).

e) Verletzung von Verfahrensvorschriften

In der Niederschrift zur Schlussbesprechung (Besprechungsprogramm) werde die Auflösung der Abfertigungsrückstellung mit einem unterstellten Verzicht infolge der erfolgten Anteilsschenkung begründet. In der Schlussbesprechung sei vom Leiter der Amtshandlung ausgeführt worden, dass hinsichtlich der Auflösung der Abfertigungsrückstellung keinerlei Verhandlungsmöglichkeit besteht und eine Rücksprache mit dem Vorgesetzten erforderlich ist. Über diesen Punkt lt. Niederschrift keine Einigung erzielt werden können. In einem erfolgten Telefonat am 23. Jänner 2004 zwischen dem steuerlichen Vertreter und diesem Vorgesetzten sei von diesem jede weitere Gesprächsführung verweigert worden, weil die Rechtsmeinung des Finanzamtes bereits unverrückbar feststehe. Es hätte demnach im abgeschlossenen Verfahren für den Abgabepflichtigen bzw. dessen steuerlichen Vertreter keine Gelegenheit

bestanden, mit dem entscheidungsbefugten Organ der Behörde ein Gespräch zu führen und die entsprechenden Argumente für die bisherige steuerliche Behandlung darzulegen. Von Seiten der Behörde sei somit das Recht auf Parteiengehör gem. § 115 Abs. 2 BAO nicht gewahrt und damit ein wesentlicher Verfahrensgrundsatz verletzt worden.

Im abschließenden Bericht über das Ergebnis der Betriebsprüfung sei die Begründung für die Auflösung der Abfertigungsrückstellung völlig neu gefasst und damit erst nach Abschluss des Verfahrens dem Abgabepflichtigen zur Kenntnis gebracht worden. Der Abgabepflichtige sowie dessen steuerlicher Vertreter hätten somit bisher keine Gelegenheit gehabt, zu diesen neuen Argumenten und Begründungen der Behörde Stellung zu nehmen. In den Ausführungen zum Sachverhalt werde weiters von einer erfolgswirksamen Auflösung der Abfertigungsrückstellung für die Ehegatten V. und der (aufwandswirksamen) Einbuchung einer Verrechnungsverbindlichkeit ausgegangen. Tatsächlich sei die Abfertigungsrückstellung aber erfolgsneutral vom Rückstellungskonto auf das Verrechnungskonto umgebucht worden. Die Behörde hätte somit den Sachverhalt offensichtlich unrichtig bzw. unvollständig ermittelt, sodass die angefochtenen Bescheide auch diesbezüglich mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften behaftet sind.

Die Feststellungen der Betriebsprüfung würden sich neben der Feststellung zur Abfertigungsrückstellung auf eine Anpassung des AfA-Satzes für Gebäude gem. § 8 EStG 1988 von 4 % p.a. auf 3 % p.a. sowie auf eine Evidenthaltung des Grundwertes des Sonderbetriebsvermögens infolge Überganges auf die Gewinnermittlung gem. § 5 EStG (ohne materielle Auswirkung auf die Veranlagung 2001) beschränken. Sämtliche Sachverhalte seien der Behörde bereits in den ursprünglich eingereichten Jahresabschlüssen und Steuererklärungen offen gelegt worden. Die erfolgsneutrale Überbindung der Abfertigungsrückstellung von der X. KG auf die X. GmbH sei aus den Jahresabschlüssen der beiden Gesellschaften ersichtlich und stelle für die Behörde keine neue Tatsache dar. Auch die (irrtümliche) Abschreibung der Betriebsgebäude mit 4 % (anstatt 3 %) sei aus den eingereichten Anlageverzeichnissen ersichtlich und hätte von der Behörde bereits im Wege der Veranlagung berichtigt werden können.

Die Feststellungen der Betriebsprüfung seien daher nicht geeignet, eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen infolge des Hervorkommens von neuen Tatsachen oder Beweismitteln zu begründen. Bereits in seiner Entscheidung 87/13/0006 vom 30. September 1987 hätte der VwGH festgestellt, dass eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens iSd § 303 Abs. 4 BAO auf Grund einer abgabenbehördlichen Prüfung nur zulässig ist, wenn aktenmäßig erkennbar ist, dass dem Finanzamt nachträgliche Tatumstände zugänglich gemacht werden, von denen es nicht schon Kenntnis gehabt hat. Eine nachträgliche andersgeartete rechtliche Beurteilung oder Würdigung des schon bekannt gewesenen

Sachverhaltes allein rechtfertigt einen behördlichen Eingriff in die Rechtskraft eines Bescheides nicht (weitere Hinweise: Stoll BAO-Handbuch, S. 727; E 23.11.1977, 1395/77; E 29. 3. 1965, 1335/64). Somit seien die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO nicht erfüllt.

Zur Berufung ist keine Stellungnahme der Betriebsprüfung erfolgt. Die Berufung wurde am 11. Mai 2004 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

In der am 22. März 2007 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde von den Berufungswerbern ergänzend ausgeführt dass die steuerlichen Auswirkung der Berichtigung der AfA in Zusammenhang mit dem Betriebsgebäude geringfügig seien und in den Folgejahren eine AfA-Berichtigung erfolgt sei. Eine Wiederaufnahme des Verfahrens allein aus diesem Grund sei nicht zulässig.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) rechtliche Grundlagen:

Nach § 303 Abs. 4 der Bundesabgabenordnung (BAO) ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des § 303 Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist.

§ 9 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988) in der hier anzuwendenden Fassung des BGBl. I Nr. 142/2000 lautet:

„(1) Rückstellungen können nur gebildet werden für

- 1. Anwartschaften auf Abfertigungen,*
- 2. laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen,*
- 3. sonstige ungewisse Verbindlichkeiten,*
- 4. drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.*

(2) Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 1 und 2 sowie Rückstellungen für Jubiläumsgelder sind nach § 14 zu bilden.

(3) Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 3 und 4 dürfen nicht pauschal gebildet werden. Die Bildung von Rückstellungen ist nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist.

(4) Rückstellungen für die Verpflichtung zu einer Zuwendung anlässlich eines Firmenjubiläums dürfen nicht gebildet werden.

(5) Rückstellungen im Sinne des Abs. 1 Z 3 und 4 sind mit 80% des Teilwertes anzusetzen. Der maßgebliche Teilwert ist ohne Vornahme von Abzinsungen zu ermitteln. Rückstellungen, deren Laufzeit am Bilanzstichtag weniger als zwölf Monate beträgt, sind ohne Kürzung des maßgeblichen Teilwertes anzusetzen."

§ 14 Abs. 1 bis 4 EStG 1988 in der hier anzuwendenden Fassung des BGBl. I Nr. 106/1999 lauten:

Vorsorge für Abfertigungen, Pensionen und Jubiläumsgelder

§ 14. (1) Eine Abfertigungsrückstellung kann im Ausmaß bis zu 50% der am Bilanzstichtag bestehenden fiktiven Abfertigungsansprüche gebildet werden. Fiktive Abfertigungsansprüche sind jene, die bei Auflösung des Dienstverhältnisses bezahlt werden müßten

1. an Arbeitnehmer als Abfertigung auf Grund

- gesetzlicher Anordnung oder*
- eines Kollektivvertrages,*

wobei in beiden Fällen Beschäftigungszeiten (Vordienstzeiten) angerechnet werden können,

2. an andere Personen auf Grund gesetzlicher Anordnung. Die Abfertigungsrückstellung kann insoweit bis zu 60% der am Bilanzstichtag bestehenden fiktiven Abfertigungsansprüche gebildet werden, als die Arbeitnehmer oder anderen Personen, an die die Abfertigungen bei Auflösung des Dienstverhältnisses bezahlt werden müßten, am Bilanzstichtag das 50. Lebensjahr vollendet haben.

(2) Die Rückstellung ist in der Bilanz gesondert auszuweisen.

(3) Bei erstmaliger Bildung der Rückstellung hat der Steuerpflichtige das prozentuelle Ausmaß der Rückstellung festzulegen. Dieses Ausmaß ist gleichmäßig auf fünf aufeinanderfolgende Wirtschaftsjahre verteilt zu erreichen. Eine Änderung des Ausmaßes ist unzulässig.

(4) Gehen im Falle des Unternehmerwechsels Abfertigungsverpflichtungen auf den Rechtsnachfolger über, so ist die Rückstellung beim Rechtsvorgänger insoweit nicht gewinnerhöhend aufzulösen, sondern vom Rechtsnachfolger weiterzuführen."

§ 3 Abs. 1 des Arbeitsvertragsrechts-Anpassungsgesetz (AVRAG) regelt, dass dann, wenn ein Unternehmen, Betrieb oder Betriebsteil auf einen anderen Inhaber übergeht (Betriebsübergang), dieser als Arbeitgeber mit allen Rechten und Pflichten in die im Zeitpunkt des Überganges bestehenden Arbeitsverhältnisse eintritt.

2) Zu Tz. 16 des Betriebsprüfungsberichtes (Auflösung der Abfertigungsrückstellung)

Nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes (vgl. OGH 30. 5. 2005, 8 ObA 63/04d) kommt es für die Annahme eines Betriebsüberganges darauf an, dass der Betriebsinhaber wechselt (EuGH RS 287/86 "Ny Moelle Kro"; RS C-29/91 "Redmond Stichting"; 9 ObA 47/04h ua). § 3 Abs. 1 AVRAG spricht neutral und deckungsgleich mit Art 1 der Betriebsübergangs-

richtlinie vom Betriebs-(teil-)übergang. Der Begriff des Veräußerers und Erwerbers ist dabei weit zu ziehen. Der EuGH verlangt für die Erfüllung der geforderten Merkmale keine Veräußerung und keinen Eigentumswechsel. Der Erwerber muss nicht Eigentümer sein, sondern es reicht aus, dass er bloß rechtlich gesicherter oder tatsächlicher Inhaber mit Leitungsmacht im Bezug auf das betriebliche Geschehen ist. Ob der Betrieb mit oder ohne Gegenleistung, also durch Kauf, Tausch oder Schenkung veräußert wird oder ob daran bloß ein dingliches oder schuldrechtliches Nutzungsrecht begründet wird, ist nicht entscheidend. Es reicht aus, dass der für die Geschicke des Betriebes Verantwortliche ("Inhaber") wechselt.

Angesichts dieser Rechtslage ist die Ansicht der Bw. zutreffend, wonach aus arbeitsrechtlicher Sicht auf den Begriff der wirtschaftlichen und arbeitsorganisatorischen Einheit abzustellen sei, sodass im vorliegenden Fall die Komplementär-GmbH dem Betriebsbegriff der KG zuzuordnen ist. Es ist demnach davon auszugehen, dass arbeitsrechtlich keinesfalls eine Beendigung des Dienstverhältnisses und eine Neubegründung (allenfalls mit Anrechnung von Vordienstzeiten) vorliegt, sondern die beim Einzelunternehmen Alfred X. bestehenden Dienstverhältnisse bei der X. Installationstechnik GmbH & Co. KG bzw. X. Installationstechnik GmbH mit allen Rechten und Pflichten übergegangen sind. Die gesetzliche Grundlage des § 3 AVRAG ist daher ausreichender Verpflichtungsgrund der Fa. X. Installationstechnik GmbH die Dienstverhältnisse der Ehegatten V. mit allen bereits entstandenen Ansprüchen zu übernehmen. Aus steuerrechtlicher Sicht geht aus dem Wortlaut des § 14 Abs. 4 EStG 1988 eindeutig hervor, dass im Falle des Unternehmerwechsels und des Überganges der Abfertigungsverpflichtungen auf den Rechtsnachfolger die Rückstellung beim Rechtsvorgänger insoweit nicht gewinnerhöhend aufzulösen, sondern vom Rechtsnachfolger weiterzuführen ist. Die von der Betriebsprüfung unterstellte gewinnerhöhende Auflösung und Neubildung der Abfertigungsrückstellung war somit rechtswidrig.

Im gegenständlichen Fall hat sich die X. Installationstechnik GmbH & Co. KG gegenüber der Fa. X. Installationstechnik GmbH verpflichtet die Geschäftsführerlöhne und deren Abfertigungsansprüche zu tragen. Diese Verpflichtung der Kommanditgesellschaft war in der Bilanz als Verbindlichkeit (hier: Verrechnungsverbindlichkeit gegenüber der GmbH) auszuweisen (vgl. dazu Einkommensteuerrichtlinien 2000, Rz. 3351 iVm 3345). Wird wie im gegenständlichen Fall durch eine unentgeltliche Anteilsübertragung der Gesellschafter-Geschäftsführer der Komplementär-GmbH zum Kommanditisten und besteht das arbeitsrechtliche Dienst- bzw. Anstellungsverhältnis gegenüber der Komplementär-GmbH weiter, so ist dies kein Anlass die Abfertigungsrückstellung bei der Komplementär-GmbH aufzulösen. Die Verbindlichkeit der Kommanditgesellschaft, die durch die Verpflichtung zur Übernahme der Geschäftsführerlöhne und deren Abfertigungsansprüche entstanden ist, bleibt bestehen, da auch bei der Komplementär GmbH die Abfertigungsrückstellung weiterzuführen

bzw. erst aufzulösen ist, wenn das arbeitsrechtliche Dienst- bzw. Anstellungsverhältnis beendet wird.

Soweit das Finanzamt im vorliegenden Vorgang einen Sachverhalt erblickt, der nicht fremdüblich sei, ist zu bemerken, dass das Finanzamt keine Feststellungen getroffen hat, worin die Fremdunüblichkeit zu erblicken wäre. Die unentgeltliche Übertragung der Kommanditanteile an die Ehegatten V. kann in diesem Zusammenhang keine Rolle spielen, da unabhängig davon in den Fällen, in denen die Auszahlung der Geschäftsführer-Löhne an Gesellschafter-Geschäftsführer unter Zwischenschaltung der Komplementär-GmbH eine Rückstellungsbildung zulässig ist (vgl. *Zorn in Hofstätter/Reichel*, EStG-Kommentar, § 14 Tz. 4.1). Es liegt somit weder beim erfolgsneutralen Übergang der Abfertigungsrückstellung an die Komplementär-GmbH, noch bei der erfolgsneutralen Einstellung einer Verrechnungsverbindlichkeit auf dem Konto der Komplementär GmbH bei der GmbH & Co KG aus dem Titel der Geschäftsführervergütung, ein Vorgang vor, der zwischen Familienfremden unter gleichen Bedingungen nicht auch abgeschlossen worden wäre. Vielmehr ist die gewählte Vorgangsweise bei Umgründungen durchaus üblich. Die vom Finanzamt angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH vom 16. 4. 1991, 90/14/0104) zum Betriebsübergang von einem Einzelunternehmer an einen Angestellten des Einzelunternehmens kann nicht einschlägig sein, da diese einen völlig anderen Sachverhalt betrifft. Demnach ist in diesem Punkt dem Berufungsbegehren vollinhaltlich zu folgen.

3) Zu Tz. 17 des Betriebsprüfungsberichtes (Berichtigung des Sonder-BV der KG)

Die Rechtmäßigkeit der Berichtigung des AfA-Satzes für Betriebsgebäude von 4 % auf 3 % ergibt sich aus der Änderung der Bestimmung des § 8 Abs. 1 EStG 1988 mit BGBl. I 2000/142. Aus der im Veranlagungsverfahren vorgelegten Ergänzungsbilanz zum 31. Dezember 2001 ist nicht erkennbar, welcher AfA-Satz bei der Berechnung der Absetzung für Abnutzung herangezogen wurde, da nur die Buchwerte, nicht jedoch die ursprünglichen Anschaffungskosten entsprechend dargestellt wurden. Demnach ist es sehr wohl eine neu hervorgekommene Tatsache iSd. § 303 Abs. 4 BAO, wenn nunmehr im Betriebsprüfungsverfahren hervorgekommen ist, dass anstatt des gesetzlich vorgesehenen AfA-Satzes von 3 % ohne Begründung ein AfA-Satz von 4 % herangezogen wurde.

Die steuerlichen Auswirkungen der AfA-Berichtigungen bei den Gesellschaftern sind bei der Übung des Ermessens zu berücksichtigen. Eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens wird idR nicht zu verfügen sein, wenn die steuerlichen Auswirkungen sowohl absolut als auch relativ geringfügig sind. Die Unterlassung der Wiederaufnahme wegen Geringfügigkeit ist auch zweckmäßig, weil die Berücksichtigung des mit einer Bescheiderlassung verbundenen Verwaltungsaufwandes wegen des Grundsatzes der Sparsamkeit der Verwaltung geboten

erscheint (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar³, § 303 Tz. 40). Ausgehend von einem Grenzsteuersatz von 41 % bzw. 50 % bei den Gesellschaftern ergeben sich auf Grund der Prüfungsfeststellung Nachforderungen in Höhe von rund 149,00 € (Ing. Johanna V.) und ca. 181,00 € (Ing. Paul V.). Die Erhöhung der jeweiligen Bemessungsgrundlagen um die AfA-Berichtigung von jeweils 4.992,50 S (362,82 €) bewirkt bei den Gesellschaftern eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage von weniger als 1 %, zumal deren Einkommen laut den vor der Betriebsprüfung ergangenen Einkommensteuerbescheiden vom 13. März 2003 und 4. April 2003 42.541,44 € (Ing. Johanna V.) und 53.448,54 € (Ing. Paul V.) betragen hat. Abgesehen davon hat der steuerliche Vertreter in der mündlichen Berufungsverhandlung dargelegt, dass der AfA-Satz in den Folgejahren berichtigt wurde. Es handelt sich daher lediglich um eine geringfügige Vorziehung des Aufwandes auf das Veranlagungsjahr 2001. Aus diesem Blickwinkel stellt die Feststellung der Betriebsprüfung für sich allein einen geringfügigen Wiederaufnahmsgrund dar. Es wäre nicht zweckmäßig eine Wiederaufnahme des Verfahrens allein auf einen derartigen Wiederaufnahmsgrund zu stützen. Demnach kommt dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit im gegenständlichen Fall der Vorrang gegenüber dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit zu.

Die Aktivierung der betrieblichen Grundstücke zum 31. Dezember 2000 blieb ohne Auswirkungen auf die Feststellung der Einkünfte. Demnach kann dies kein Grund für die Wiederaufnahme des Verfahrens sein, da durch diese Feststellung kein im Spruch anderslautender Bescheid herbeigeführt wird.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens allein auf Grund der Feststellungen in Tz. 17 des Betriebsprüfungsberichtes war nicht zweckmäßig, sodass der angefochtene Wiederaufnahmsbescheid ersatzlos aufzuheben war.

4) Zur Zurückweisung der Berufung gegen den Bescheid vom 3. Februar 2004 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2001:

Nach § 307 Abs. 3 der Bundesabgabenordnung (BAO) tritt durch die Aufhebung des Wiederaufnahmsbescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmsbescheides scheidet ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus, der alte lebt wieder auf (*Ritz*, BAO-Kommentar³, § 307 Tz. 8). Daher ist die Berufung gegen den aus dem Rechtsbestand ausgeschiedenen Sachbescheid gemäß § 273 Abs. 1 BAO als unzulässig geworden zurückzuweisen.

5) Die Berufungsentscheidung ergeht an:

Fa. X. Installationstechnik GmbH & Co KG, z.H. Frau Ing. Johann V., N. 60, pppp N. an der L. als Berufungswerberin

Fa. X. Installationstechnik GmbH, z.H. Frau Ing. Johanna V., N. 60, pppp N. an der L. als Berufungswerberin

Herrn Alfred X., N. Nr. 60, pppp N. an der L., als Berufungswerber

Frau Ing. Johanna V., N. Nr. 60, pppp N. an der L., als Berufungswerberin

Herrn Ing. Paul V., N. Nr. 60, pppp N. an der L., als Berufungswerber

Finanzamt Gmunden Vöcklabruck, zu Handen Herrn HR Mag. Michael Schobesberger,
Hatschekstraße 14, 4840 Vöcklabruck

Linz, am 23. März 2007