



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der AB GmbH & Co KG, Adrx, vertreten durch Herburger & Partner WTh- u. Steuerberatungs-GmbH, 6800 Feldkirch, Schlossgraben 10, vom 14. Mai 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 16. April 2010 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO für die Jahre 2003 bis 2007 hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO sowie betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2003 bis 2008 entschieden:

- Die Berufungen gegen die Bescheide über **Wiederaufnahme des Verfahrens** hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2003 bis 2007 werden als unbegründet abgewiesen.
- Die Berufung gegen den Bescheid über die **Feststellung von Einkünften** gemäß § 188 BAO für das Jahr 2003 wird als unbegründet abgewiesen.
- Den Berufungen gegen die Bescheide über die **Feststellung von Einkünften** gemäß § 188 BAO für die Jahre 2004 bis 2008 wird teilweise Folge gegeben. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin, die einen Elektrofachhandel betreibt, ist seit 1990 im Firmenbuch eingetragen. Komplementärin ist die AB GmbH, Kommanditisten waren bis zum 30.3. 2003 A (60%), B (20%) und C (20%), ab 1.4. 2003 B zu 100%.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO traf die Betriebsprüferin nachstehende Feststellungen:

„Kurzübersicht über die steuerrechtlichen Beurteilungen seitens der Betriebsprüfung:

Im Jahr 2003 wurde mit dem Abtretungsvertrag vom 30.12. 2003 der Kommanditanteil des A an B übergeben und angekündigt, in einem gesonderten Vertrag, die zum Kommanditanteil gehörende und sich im Sonderbetriebsvermögen des A befindliche Liegenschaft Adr1, vertraglich zu regeln. Da der im Jahr 2003 angekündigte Übergabevertrag für die weiterhin im Sonderbetriebsvermögen stehende Liegenschaft Adr1, nach einiger Verzögerung erst mit dem Vertrag vom 21.02.2006 geregelt wurde, beurteilt die Betriebsprüfung den oben dargestellten Sachverhalt wie folgt:

Im Jahr 2006 übergibt A die zum Sonderbetriebsvermögen gehörende Liegenschaft Adr1, zu gleichen Teilen seinen Söhnen C und B. Bei dieser verkürzten Darstellung wird nur vom Anteil der Liegenschaft ausgegangen, welcher zum Sonderbetriebsvermögen gehört. Einzelheiten werden in den Tz's näher erläutert.

Teil 1) Die Übergabe der Hälfte der Liegenschaft Adr1, im Jahr 2006 an B stellt eine unentgeltliche Mitübergabe von Sonderbetriebsvermögen dar, da der gesamte Kommanditanteil von A im Jahr 2003 vertraglich an seinen Sohn B übertragen wurde. Das bedeutet, dass die Hälfte des Sonderbetriebsvermögens mit Buchwertfortführung im Anlagevermögen verbleibt.

Teil 2) Die Übergabe der Hälfte der Liegenschaft Adr1, im Jahr 2006 an C verwirklicht den Tatbestand der Privatentnahme im Jahr 2003. A kann die Hälfte der Liegenschaft Adr1, seinem Sohn C nur dann schenken, wenn er den Teil der Liegenschaft aus dem Sonderbetriebsvermögen im Jahr 2003 entnimmt.

Der an C geschenkte Teil der Liegenschaft Adr1, im Jahr 2006 wird sodann von C an seinen Bruder B um 286.000,- € verkauft. B erwirbt den Anteil der Liegenschaft entgeltlich und stellt die Liegenschaft weiterhin der KG zur Verfügung. B tätigt somit im Jahr 2006 eine Einlage der von seinem Bruder erworbenen Liegenschaft in das Betriebsvermögen der KG.

Befindet sich eine zur Gänze durch die Mitunternehmerschaft genutzte Liegenschaft im zivilrechtlichen Miteigentum von Ehepartnern, von denen nur einer an der Gesellschaft beteiligt ist, so ist die gesamte Liegenschaft dem mitunternehmerisch tätigen Ehepartner zuzurechnen, wenn dieser auf eigene Kosten umfangreiche Investitionen durchführt und fremdübliche Nutzungsvereinbarungen fehlen. Diese Zurechnung erstreckt sich nicht auf den Grund und Boden. Ein Veräußerungsgewinn ist für die gesamte Liegenschaft ausgenommen Grund und Boden zu ermitteln. Der Grund und Boden ist bei der Veräußerungsgewinnermittlung bei Vorliegen einer Gewinnermittlung gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 nur im Ausmaß des zivilrechtlichen Anteiles des ausscheidenden Mitunternehmers zu berücksichtigen."

In **Tz 1** der Prüfungsfeststellungen führt die Prüferin weiter aus:

„Der Hälfteanteil des Sonderbetriebsvermögens, der an B übertragen wurde, ist weiterhin als unentgeltliche Übertragung im Sinne des Vertrages vom 31.12.2003 zu werten. Die andere Hälfte, welche gemäß Vertrag vom 21.2.2006 an Herrn C übertragen wurde, verwirklicht einen Entnahmetatbestand im Jahr 2003 in Privatvermögen des Herrn A.“

Ausgehend von den beschriebenen Feststellungen kam es in der Folge zu bescheidmäßigen Wiederaufnahmen des Verfahrens für die Streitjahre mit Erlassung neuer Sachbescheide. Für das Jahr 2003 wurde ein Entnahmegewinn in Ansatz gebracht, die Buchwerte und die Absetzung für Absetzung wurden für die Jahre 2003 bis 2008 entsprechend angepasst. Für das Jahr 2006 wurde eine Einlage der Hälfte der Liegenschaft durch B in das Betriebsvermögen steuerlich beziffert und die Buchwerte sowie Werte für Absetzung für Abnutzung wiederum angepasst.

Die Berufungswerberin brachte durch ihre steuerliche Vertretung **Berufungen** gegen die im Spruch genannten Bescheide ein. Die Begründung war hinsichtlich Wiederaufnahmebescheiden und neuen Sachbescheiden betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO gleichlautend:

Die Liegenschaft Adr1, habe sich im Sonderbetriebsvermögen des A befunden. Sie stand samt darauf errichtetem Wohn- und Geschäftshaus je zur Hälfte im Miteigentum von A und seiner Gattin D. Die Gattin war nicht Gesellschafterin und auch nicht am Unternehmen beteiligt. In den Jahresabschlüssen der Vergangenheit sei der betrieblich genutzte Anteil immer mit 55% angesetzt worden.

Mit Abtretungsvertrag vom 30.12.2003 habe A seinen Mitunternehmeranteil an seinen Sohn B mit gleichzeitiger Übertragung seines Kommanditanteiles geschenkt. Die Übertragung galt per 31.3.2003. In diesem Vertrag war vereinbart, dass die zivilrechtliche Durchführung dieses Vertrages zu einem späteren Zeitpunkt stattfinden solle. Tatsächlich kam es am 21.2.2006 zur Errichtung und grundbücherlichen Durchführung des Schenkungs- und Kaufvertrages. Dieser im Jahr 2006 erfolgte Vorgang habe „bloß zur zivilrechtlichen Herstellung des bereits im Jahr 2003 verwirklichten Überganges des wirtschaftlichen Eigentums“ gedient.

Es sei stets der Wille aller Beteiligten gewesen, den Betrieb weiterzuführen. Daher sei es zwingend erforderlich gewesen, dass auch die im Sonderbetriebsvermögen befindliche Liegenschaft mit der Übergabe des Kommanditanteils von A auf B übergehen sollte. Die Liegenschaft mit dem Geschäftsgebäude war für die Fortführung des Betriebes unentbehrlich. Der Übergang des Kommanditanteils mit dem Sonderbetriebsvermögen sei daher in einem einheitlichen Vorgang erfolgt.

Der wirtschaftliche Vorgang sei als Einheit zu betrachten. Der Schenkungs- und Kaufvertrag vom 21.2.2006 habe für A und D den Zweck gehabt, ihr Liegenschaftsvermögen im Wege einer vorweggenommenen Erbfolge an ihre 5 Kinder zu übertragen. Der Vertrag sei in Notariatsaktsform abgefasst worden. Aus diesem Grund hätten alle Betroffenen gleichzeitig anwesend sein müssen. Da die Tochter E in Kanada lebe und nicht vor dem 21.2.2006 habe nach Vorarlberg kommen können, sei es zur zeitlichen Verzögerung gekommen.

Keinesfalls könne die zeitliche Verzögerung so interpretiert werden, dass A eine Entnahme getätigt hätte. B habe schon mit dem Vertrag vom 30.12.2003 das wirtschaftliche Eigentum am Hälfteanteil seines Vaters erlangt. Die Liegenschaft mit Wohn- und Geschäftshaus sei auch im Zeitraum 2003 bis 2006 betrieblich verwendet worden, was von der Betriebsprüferin nicht bestritten worden sei.

Die tatsächliche Übergabe habe somit 2003 stattgefunden, die zivilrechtliche Übergabe 2006. Es treffe nicht zu, dass A die Liegenschaft 2003 entnommen und B sie 2006 wieder eingelegt habe, wodurch ein Entnahmetatbestand mit Aufdeckung stiller Reserven verwirklicht und ohne Zugrundelegung eines Hälftesteuersatzes bei A versteuert worden sei.

Wirtschaftsgüter seien nach Rechtsprechung des VwGH ausschließlich dem wirtschaftlichen Eigentümer zuzurechnen. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise besage auch, dass ein wirtschaftlicher Vorgang ohne Aufspaltung als einheitliches Rechtsgeschäft zu betrachten sei. Der gesamte in Streit stehende Vorgang sei als unentgeltliche Übertragung einer wirtschaftlichen Einheit zu behandeln. Es sei auch zur Buchwertfortführung gekommen. Die Annahme einer Entnahme mit Aufdeckung stiller Reserven und gleichzeitiger unentgeltlicher Nutzungsüberlassung an einen anderen widersprechen jedem wirtschaftlichen Denken.

Eine Entnahme iSd § 6 Z 4 EStG 1988 könne nur dann vorliegen, wenn der betrieblich genutzte Teil nach der Schenkung in der Miteigentumsquote keine Deckung mehr fände. Im Streitfall hätte daher maximal im Ausmaß von 5% eine Entnahme in Frage kommen können (50%-Anteil bei 55%-iger betrieblicher Nutzung).

Im Übrigen sei gemäß § 24 EStG 1988 iVm § 37 Abs. 5 EStG 1988 auf Antrag der Hälftesteuersatz in Ansatz zu bringen, da auch die Aufgabe eines Mitunternehmeranteils von § 24 Abs. 1 EStG 1988 erfasst werde.

In einem ergänzenden Schreiben zur Berufung vom 31.5.2010 erläuterte die Berufungswerberin durch ihre steuerliche Vertretung:

„Mit Abtretungsvertrag vom 30.12.2003 hat C seinen Kommanditanteil an der AB GmbH & Co KG an seinen Bruder B um den einverständlich vereinbarten Abtretungspreis von € 55.000,00 sowie seinen Salden auf den Unterkonten

"genehmigte Entnahmen" und "Gewinnverrechnungskonto" verkauft. Die Gewinntangente von C für das Wirtschaftsjahr zum 31.03.2003 beträgt € 91.801,34. Darin ist ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn in Höhe von € 64.759,00 enthalten. Nach Hinzurechnung des anteiligen Freibetrages gem. § 24 EStG beträgt der Veräußerungsgewinn € 66.219,00. Korrespondierend dazu stellt dieser Betrag die Anschaffungskosten des Kommanditanteils für B dar. Es sind deshalb die stillen Reserven der einzelnen Wirtschaftsgüter der KG zu ermitteln. Anschließend sind diese Anschaffungskosten entsprechend auf die einzelnen Wirtschaftsgüter zu verteilen und abzuschreiben. Diese stillen Reserven der AB GmbH & Co KG liegen im Sachanlagevermögen bzw. im Firmenwert und sind bei der Feststellung der Einkünfte in den Jahren 2004 bis 2008 und bei der Gewinntangente für B wie folgt zu berücksichtigen:

Jahr 2004: - 4.784,47

Jahr 2005: - 4.784,47

Jahr 2006: - 4.784,47

Jahr 2007: - 4.784,47

Jahr 2008: - 42.704,68

Die Bewertung des Grundvermögens wurde anhand einer internen Schätzung vorgenommen. Dabei wurde das Objekt 'F, L-straße' mit € 400.000,00 geschätzt. Die aufgedeckten stillen Reserven betrugen beim Verkauf im Jahr 2008 € 183.530,58. Die auf den gekauften 20%-igen KG-Anteil entfallenden stillen Reserven betrugen € 36.706,12 (siehe auch TZ 5 BP-Bericht). Das übrige Sachanlagevermögen wurde in Anlehnung an die Einheitswerte geschätzt. Der Differenzbetrag ist als Firmenwert zu aktivieren."

Die Berufungen wurden ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen direkt der **Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.**

Über Ersuchen der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates wurde dazu seitens der Abgabenbehörde I. Instanz nachstehende Stellungnahme nachgereicht:

„Abtretungsvertrag 2003

Im Jahr 2003 übergibt A seinen Kommanditanteil iHv. 60% an seinen Sohn B (unentgeltlich), der bis dahin 20% der Kommanditanteile gehalten hat. Zudem übergibt der Bruder C seinen 20%igen Kommanditanteil an B (entgeltlich: Kaufpreis 55.000,- Euro), welcher fortan 100% der Kommanditanteile hält. Zu den betrieblichen Grundlagen gehört auch die Liegenschaft in der Adr1, (samt darauf befindlichen Wohn- und Geschäftshaus). Selbige Liegenschaft befand sich im Jahr 2003 im zivilrechtlichen Eigentum der Eheleute A und D (Hälfteeigentum) und stellt wegen der betrieblichen Nutzung Sonderbetriebsvermögen des A dar.

Im oben genannten Abtretungsvertrag wird im Punkt II bestimmt, dass das Sonderbetriebsvermögen in einem gesonderten Vertrag an B übertragen wird. Näheres wird dazu im Vertrag nicht erläutert. Eine tatsächliche Übertragung der Liegenschaft hat zu diesem Zeitpunkt (2003) bis zum Jahr 2006 nicht stattgefunden (keine grundbücherliche Eintragung). Darüber hinaus wurde auch kein Belastungs- und Veräußerungsverbot (siehe Rz 5570 EStG - Richtlinien) zugunsten von B eingetragen, somit wird kein wirtschaftliches Eigentum begründet. Nach

der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs ist ausschlaggebend, dass der wirtschaftliche Eigentümer über die in § 354 ABGB vorgegebenen positiven Komponenten des Eigentums (Gebrauch, Verbrauch, Belastung, Veränderung, Verkauf) und über die negativen Komponenten (jeden anderen von diesen Einflüssen über die Sache ausschalten zu können) verfügen kann (VwGH vom 04.03.2009, ZI 2004/15/0115). Im gegenständlichen Fall wird vor allem die negative Komponente nicht ausgeschaltet, denn der Vater A hätte jederzeit (zusammen mit seiner Frau) die Liegenschaft veräußern können, da kein Belastungs- und Veräußerungsverbot (siehe Rz 5570 EStG-Richtlinien) zugunsten von B im Grundbuch eingetragen war.

Schenkungs- und Kaufvertrag 2006

Im oben genannten Vertrag vom Jahr 2006 wird unter anderem im Punkt II (Schenkungen, unter Ziffer 3) ausgeführt, dass die Liegenschaft Adr1, zu gleichen Teilen von den Eheleuten A und D an beide Söhne B und C schenkungsweise übergeben werden. Die Liegenschaft Adr1, wird von den Söhnen in ihr gemeinsames Miteigentum übernommen.

Im Punkt III (Verkauf, unter Ziffer 2) des oben angeführten Vertrags verkauft und übergibt C den nun ihm gehörenden Hälteanteil an der Liegenschaft Adr1, an den Bruder B, welcher diesen Hälteanteil an der Liegenschaft Adr1, um den einverständlichen Kaufpreis iHv 286.000,- kauft und in sein alleiniges Eigentum übernimmt. Aus dem Punkt III ist eindeutig ersichtlich, dass die Übertragung des Sonderbetriebsvermögens nicht Zug um Zug und mit der unentgeltlichen Abtretung des KG - Anteiles im Jahr 2003 erfolgte. A hätte seinen Hälteanteil an der Liegenschaft Adr1, sofort und ohne Verzögerung an B grundbücherlich übergeben müssen oder wie im nächsten Absatz beschrieben ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten von B grundbücherlich eintragen müssen.

Diese Vorgangsweise (Übergabe an beide Söhne zu gleichen Teilen im Jahr 2006) setzt somit die Entnahme (siehe Rz 5569 EStG - Richtlinien) der Liegenschaft Adr1, im Jahr 2003 voraus, welche eine Aufdeckung der stillen Reserven zur Folge hat. Wäre wie der Verwaltungsgerichtshof (VwGH vom 04.03.2009, ZI 2004/15/0115) ausführt ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten von B grundbücherlich eingetragen gewesen, hätte A nicht 2006, also mehr als zwei Jahre nach der Abtretung der Kommanditanteile im Jahr 2003, seinen Hälteanteil an der Liegenschaft auf beide Söhne zu gleichen Teilen schenkungsweise übertragen können. Zudem hätte C keinen Erlös aus dem Verkauf der Liegenschaft an seinen Bruder lukrieren können. Zur Berechnung bzw der Aufteilung des Sonderbetriebsvermögens in 79% des Gebäudes und 50% der Liegenschaft bei der Entnahme siehe auch Rz 6004 EStG - Richtlinien.

Ergänzung zur Berufung vom 31.05.2010

Durch die Abtretung vom Kommanditanteil des C iHv 55.000,- Euro entfiel auf C ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn iHv 66.219,Euro. Selbiger Veräußerungsgewinn wird wie folgt auf die einzelnen Wirtschaftsgüter aufgeteilt:

Firmenwert: 6.564,64 jährliche AfA 437,64 Euro (15 Jahre)

Grundstücke: 8.590,07 jährliche AfA 0,- Euro

Gebäude: 34.506,06 jährliche AfA 1.035,18 Euro (33,33 Jahre)

Übrige Anlagen: 16.558,23 jährliche AfA 3.311,65 Euro (5 Jahre)

Die zu berücksichtigende AfA p.a. beträgt somit für die Jahre 2003 (Anm.: richtig ist „2004“) bis 2008 Euro 4.784,47. Der Buchwert Abgang im Jahre 2008 ist iHv 37.920,23 Euro zu berücksichtigen. In diesem Punkt ist der Berufung stattzugeben.

Hälftesteuersatz

Gemäß dem Verwaltungsgerichtshofurteil vom 28.10.2009, ZI 2007/15/0114 liegt für zurückbehaltene Wirtschaftsgüter (Entnahme) weder der Tatbestand des § 37 Abs. 5 EStG noch jener des § 24 EStG vor, wenn ein Betrieb unentgeltlich übergeben wird und die Buchwerte des Übergebers gem. § 6 Z 9 lit. a EStG fortzuführen sind. Hinsichtlich der Zurückbehaltung der Liegenschaft Adr1, liegt weder eine Teilbetriebsveräußerung noch eine Teilbetriebsaufgabe vor. Die Begünstigung gem. § 37 EStG steht somit nicht zu (Entnahmetatbestand)".

Mittels **Mängelbehebungsauftrages** wurde überdies die Berufungswerberin ersucht, eine Begründung der Berufungen zu den Wiederaufnahmebescheiden nachzureichen. Es langte eine Beantwortung durch einen steuerlichen Vertreter ein. Es seien keine neuen Tatsachen und Beweismittel hervorgekommen und lägen auch nicht die Voraussetzungen gemäß § 303 Abs. 1 lit. a und c BAO vor. Im Weiteren wurde die schon bekannte Begründung zu den neuen Sachbescheiden (Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO) wiederholt. Es sei daher kein Entnahmegewinn für das Jahr 2003 zu besteuern und die daraus resultierenden Änderungen für die Folgejahre seien zu berichtigen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Wiederaufnahmebescheide

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ua 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.

§ 307 Abs. 1 BAO normiert, dass mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden ist. Der Wiederaufnahmebescheid und der neue Sachbescheid sind zwei Bescheide, die jeder für sich einer Berufung zugänglich sind bzw. der Rechtskraft teilhaftig werden können. Auch hinsichtlich ihrer Behebbarkeit sind sie getrennt zu beurteilen. Sind beide Bescheide mit Berufung angefochten, so ist zunächst über die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (vgl. Ritz, BAO⁴, § 307, Tz 7).

Die Wiederaufnahmegründe sind in der Begründung zum Wiederaufnahmebescheid ausdrücklich anzuführen. Sind mehrere Jahre betroffen, so besteht dieses Begründungserfordernis für jeden Bescheid gesondert. Dies ist nicht zuletzt deshalb notwendig, weil sich die Berufungsbehörde bei der Erledigung einer gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Berufung auf keine neuen Wiederaufnahmegründe stützen kann. Die fehlende Angabe von Wiederaufnahmegründen ist nicht nur in der Berufungsentscheidung, sondern auch in der Berufungsvorentscheidung nicht "nachholbar".

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen der Behörde. Auch die Ermessensübung ist zu begründen. Bei einer sich zu Ungunsten der Partei auswirkenden Wiederaufnahme ist darzutun, aus welchen Gründen bei der vorzunehmenden Interessensabwägung den Gesichtspunkten der Zweckmäßigkeit gegenüber jenen der Billigkeit der Vorzug eingeräumt wurde.

Im Streitfall führte die Abgabenbehörde I. Instanz in den Wiederaufnahmebescheiden aus, es sei aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung zur Wiederaufnahme gekommen. Diese seien der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen. Die Ermessensübung wurde mit dem überwiegenden Interesse an der Rechtsrichtigkeit gegenüber jenem an der Rechtsbeständigkeit und dem Hinweis auf die nicht geringfügigen Auswirkungen begründet.

Es entspricht der anerkannten herrschenden Praxis, dass in der Begründung eines Wiederaufnahmebescheides auf die Ausführungen eines Betriebsprüfungsberichtes verwiesen werden kann. Dagegen bestehen keine Einwände, soweit aus dem entsprechenden Bericht die Begründung des Wiederaufnahmebescheides erkennbar ist (vgl. *Unger in UFS-Journal 2012, heft Nr. 2, „Möglichkeiten und Grenzen einer amtswegigen Wiederaufnahme“*).

Aus Sicht der Abgabenbehörde II. Instanz ist die Abgabenbehörde I. Instanz mit dem Verweis auf die Ergebnisse der abgabenbehördlichen Prüfung in den Wiederaufnahmebescheiden in ausreichender Weise ihrer Begründungspflicht nachgekommen. Im Betriebsprüfungsbericht vom 12.4.2010 – an diesem Tag hat auch die Schlussbesprechung stattgefunden - wird unter „Prüfungsabschluss“ auf die Feststellungen Bezug genommen, die zur Wiederaufnahme geführt haben und ausdrücklich auf die Tz 2, 3, 4, 5 und 7 hingewiesen.

Auch die Ermessensentscheidung ist nachvollziehbar begründet.

Hingegen hat die Berufungswerberin – soweit sich ihre Berufungen gegen die Wiederaufnahmebescheide richteten – lediglich eingewendet, „es lägen keine neuen Tatsachen oder Beweismittel“ vor. Sie hat nicht weiter dargetan, inwieweit diese neuen Tatsachen und Umstände aus der Niederschrift über die abgabenbehördliche Prüfung bzw.

aus dem Prüfungsbericht nicht erschießbar sein sollten. Obwohl ihr im Zuge eines Mängelbehebungsverfahrens zusätzlich Zeit eingeräumt wurde, ihre Berufungen gegen die (verfahrensrechtlichen) Wiederaufnahmebescheide mit auf das Verfahrensrecht bezogenen Argumenten zu begründen, hat sie bis auf die oben genannte Floskel nur materiellrechtlich argumentiert und somit offenbar nicht zwischen den Wiederaufnahmebescheiden und den neuen Sachbescheiden (Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO) unterschieden.

Zumal somit keine stichhaltigen Gegenargumente seitens der Berufungswerberin vorgebracht werden konnten, sind die Berufungen gegen die Wiederaufnahmebescheide als unbegründet abzuweisen.

2) Neue Sachbescheide: Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO

Sonderbetriebsvermögen liegt vor, wenn der Gesellschafter einer Personengesellschaft Wirtschaftsgüter seines Privatvermögens der Gesellschaft zur Nutzung überlässt. Ein Wirtschaftsgut kann daher nur dann Sonderbetriebsvermögen sein, wenn (soweit) es im Eigentum eines Gesellschafters steht. Gegenstand des Sonderbetriebsvermögens ist nicht das Nutzungsrecht am Wirtschaftsgut des Gesellschafters, sondern das Wirtschaftsgut selbst. Für die Zurechnung zum Sonderbetriebsvermögen muss das Wirtschaftsgut der Gesellschaft auf Dauer zur Verfügung gestellt sein. Wirtschaftsgüter im Sonderbetriebsvermögen sind Betriebsvermögen des Gesellschafters; nicht die Gesellschaft ist gleich einem Eigentümer berechtigt, über das Wirtschaftsgut zu verfügen, sondern der Gesellschafter selbst (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Bd. II, § 23, Tz 253 ff).

Entnahmen sind alle nicht betrieblich veranlassten Abgänge von Werten (zB von Bargeld, Waren, Erzeugnissen und anderen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, von Leistungen, von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder von Nutzungen solcher Wirtschaftsgüter).

Einlagen sind Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich. Der Gewinn wird durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht. Mit der Entnahme werden gleichzeitig die stillen Reserven gewinnwirksam; sie ergeben sich aus dem Unterschied zwischen dem Buchwert und dem Entnahmewert (Doralt, a.a.O., § 6, Tz 325, Tz 328).

Strittig ist: Wurde im Zuge des Abtretungsvertrages vom 30.12.2003 gleichzeitig mit dem Kommanditanteil die in seinem Sonderbetriebsvermögen befindliche Liegenschaft von A auf B übertragen, ohne dass es zur Verwirklichung eines Entnahmetatbestandes kam?

Wie sich aus dem Betriebsprüfungsbericht, Tz 2, entnehmen lässt, wurde die Übertragung des Hälfteanteils des Sonderbetriebsvermögens von A an B als unentgeltliche Übertragung im Sinne des Vertrages vom 31.12.2003 gewertet. Der Entnahmetatbestand wurde lediglich hinsichtlich der zweiten Liegenschaftshälfte, die mit Vertrag vom 21.2.2006 an C übertragen wurde, angenommen.

Bei der Ermittlung des Entnahmegewinnes im Hinblick auf den an C übergebenen Liegenschaftsanteil wurde von einem betrieblich genutzten Gebäudeanteil von 73,29% ausgegangen, für den Grund und Boden vom tatsächlichen Ausmaß der Beteiligung des A (50%).

Dies lässt sich auch rechnerisch nachvollziehen (Anlage A zu Tz 2, BP-Bericht):

Die Betriebsprüfung stellte bei einer Gesamt-m²-Zahl von 724,50 m² einen betrieblich genutzten Anteil von 531,00 m² (das sind 73,29%) sowie einen privat genutzten Anteil von 193,50 m² (das sind 26,71%) fest. Dazu im Widerspruch steht die von der Berufungswerberin in ihren schriftlichen Eingaben behauptete betriebliche Nutzung von 55%. Sie hat jedoch keinerlei fundierte Einwände gegen die im BP-Bericht (Anlage A, Tz 2 „Entnahmegewinn 2003“) verzeichnete, klar nachvollziehbare Darstellung vorgebracht, weshalb der Unabhängige Finanzsenat bei seiner rechtlichen Würdigung von dieser ausgeht.

Im Weiteren hat die Betriebsprüfung in einer Schritt-für-Schritt-Analyse einen Verkehrswert **ohne Grundanteil** in Höhe von 515.482,09 festgestellt. Auf eine 73,29%-ige betriebliche Nutzung entfallen daher 377.796,82. Der Verkehrswert des **Grundes** beläuft sich laut BP auf 90.424, davon sind 73,29% betriebliche Prozent mit 66.271,75 festzusetzen. Entsprechend dem tatsächlichen Ausmaß des Miteigentums musste dieser Betrag mit 50%, somit 33.135,87, festgemacht werden. Der Teilwert des Gebäudes im Sonderbetriebsvermögen inklusive Grundanteil errechnete sich somit mit 410.932,69. Davon wurde – so die von der BP vertretene Linie – die Hälfte privat entnommen (205.466,35).

Bringt man davon die Hälfte des Buchwertes des Gebäudes sowie die Hälfte des Buchwertes des Grundes, je zum 31.3.2003, in Abzug, erhält man einen **Entnahmegewinn von 170.355,90**.

Aus der erschöpfenden Darstellung im Betriebsprüfungsbericht lässt sich daher deutlich eine differenzierende Betrachtungsweise der Übergabsvorgänge durch A an seine Söhne B (Anteil a) und C (Anteil b) ersehen. Das nicht widerspruchsfreie Berufungsvorbringen dokumentiert hingegen nicht eindeutig, ob dies den Vertretern der Berufungswerberin hinlänglich klar war.

Nach den vertraglichen Ausgestaltungen war der Wille der beteiligten Parteien darauf gerichtet, die Liegenschaft nicht schon mit Abtretungsvertrag vom 30.12.2003, sondern erst mit Schenkungs- und Kaufvertrag vom 21.2.2006 zu übertragen (siehe Pkt. II, 2. Absatz und Pkt. 6 des **Abtretungsvertrages** bzw. Pkt. II, Schenkungen, 3., und Pkt. III, Verkauf, 2., des **Schenkungs- und Kaufvertrages**). Jedoch wurde für den b zukommenden Anteil a kein Entnahmegewinn errechnet, sondern diese Hälfte des Sonderbetriebsvermögens mit Buchwertfortführung im Anlagevermögen belassen. Hinsichtlich des an c gehenden Anteils b wurde die Entnahme schlagend: A konnte den Anteil b nur deshalb schenkungsweise an c übergeben, weil er ihn im Jahr 2003 entnommen hatte.

Vgl. hierzu *Peth/Wanke/Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG, 14. EL, § 23, Anm. 276*: „Bei unentgeltlicher Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils samt Sonderbetriebsvermögen sind auch hinsichtlich des Sonderbetriebsvermögens gem. § 6 Z 9 lit. a die Buchwerte fortzuführen.....Geht hingegen auf eine Person der gesamte Gesellschaftsanteil und ein Teil des Sonderbetriebsvermögens über, führt die Übertragung des restlichen Sonderbetriebsvermögens auf eine andere Person oder die Zurückbehaltung durch den übertragenden Gesellschafter zur Gewinnrealisierung (Entnahme)“, vgl. hierzu auch EStR, Rz 5935.

Es kann der Berufungswerberin daher nicht gefolgt werden, wenn sie schon in der vertraglichen Ausgestaltung des Jahres 2003 einen einheitlichen Übergang von Kommanditanteil und gesamtem Sonderbetriebsvermögen erblicken will und die Meinung vertritt, dass keinesfalls eine Entnahme verwirklicht worden sei. Auch ohne jedes juristische Fachwissen ist es nachvollziehbar, dass A im Jahr 2006 keine Liegenschaftshälfte (Anteil b) an seinen Sohn C hätte verschenken können und es diesem im Weiteren nicht möglich gewesen wäre, den Anteil b an B zu verkaufen, wenn die Gesamtliegenschaft schon seit 2003 in der alleinigen Verfügungsmacht von b gestanden wäre (vgl. hierzu *Doralt, Kommentar zum EStG, § 6, Tz 338, Einzelfälle*: „Überführung eines Wirtschaftsgutes vom Sonderbetriebsvermögen eines Steuerpflichtigen in das Sonderbetriebsvermögen eines anderen Steuerpflichtigen gegen Bezahlung einer Versorgungsrente (oder unentgeltlich); es liegt eine Entnahme und beim Empfänger eine Einlage vor“; vgl. auch EStR, Rz 5932).

Für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise dahingehend, dass die gesamte Liegenschaft schon 2003 auf B übergegangen wäre, ist daher kein Platz. Innerhalb der beiden Vertragswerke vom 30.12.2003 und vom 21.2.2006 scheinen nachstehende Rechtsvorgänge auf, die schon aufgrund der unterschiedlichen Vertragsparteien eine getrennte Betrachtung gebieten:

- (Unentgeltliche) Übergabe des Kommanditanteiles von A an B vorbehaltlich der Übertragung des Sonderbetriebsvermögensanteils mit gesonderter Vertragsurkunde (2003),
- Entgeltliche Übergabe des Kommanditanteiles von C an B (2003), Kaufpreis 55.000,00 €,
- Schenkung und Übergabe der in Streit stehenden Liegenschaft durch die Hälfteeigentümer A und D zu gleichen Teilen an die Söhne B und C (2006),
- Verkauf des Hälfteanteils durch C an seinen Bruder B um einen Kaufpreis von 286.000,00 € (2006) und anschließende Einlage durch b.

In diesem Zusammenhang ist auch auf die oben wiedergegebenen Ausführungen in der Stellungnahme der Abgabenbehörde I. Instanz zum wirtschaftlichen Eigentum mit seinen positiven und negativen Komponenten zu verweisen. Zutreffend wird darin ausgeführt, dass es B nicht bereits ab 2003 freistand, jeden anderen von einer Einflussnahme auf die Liegenschaft auszuschließen, hätte doch A zusammen mit D sie bis zum Schenkungsvertrag 2006 nach Belieben veräußern können.

Vgl. hierzu etwa auch Atzmüller/Krafft/Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG 14. EL, § 24, Anm. 17: *„Trotz Zurückbehaltung des zivilrechtlichen Eigentums kann das Betriebsgrundstück zu Buchwerten ins wirtschaftliche Eigentum des Übernehmers übergehen, wenn zugunsten desselben ein Veräußerungs- und Belastungsverbot festgelegt wird.....oder der Übergeber verpflichtet wird, einer grundbücherlichen Belastung mit Verbindlichkeiten des Betriebsübernehmers jederzeit zuzustimmen“.*

Unstrittig standen B derart weitgehende Befugnisse hinsichtlich der betrieblich genutzten Liegenschaft nicht zu, weshalb er auch nicht wirtschaftlicher Eigentümer war.

Im Lichte obenstehender Ausführungen kommt der Argumentation der Berufungswerberin, „kein wirtschaftlich denkender Mensch würde eine betriebliche Liegenschaft entnehmen (und dabei gezwungenermaßen stille Reserven aufdecken) und zeitgleich einem anderen diese Liegenschaft für dessen Betrieb unentgeltlich zur Verfügung stellen“ (gemeint ist der Zeitraum zwischen der Vertragsschließung 2003 und jener im Jahr 2006) keine rechtlich zu wertende Bedeutung zu. Wie aus dem Gesamtsachverhalt ersichtlich, handelt es sich um einen eingesessenen Familienbetrieb und haben sich die vertraglichen Gestaltungen zwischen nahen Angehörigen (Eltern- Kinder – Geschwister) abgespielt, die sich einig darüber waren, dass der Betrieb im Rahmen der Familie weitergeführt werden sollte.

Hälftesteuersatz: Soweit die Berufungswerberin – offenbar in eventu – für den Entnahmevorgang die Berücksichtigung des Hälftesteuersatzes für A gemäß § 24 EStG 1988 iVm § 37 Abs. 5 EStG 1988 einfordert, da es sich um die Aufgabe eines Mitunternehmeranteils handle, ist auszuführen:

Das Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Mitunternehmerschaft stellt bei Entgeltlichkeit einen Veräußerungstatbestand iSd § 24 EStG 1988 dar (*Peth/Wanke/Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG 14. EL, § 23, Anm. 283*). Unter Veräußerung ist eine entgeltliche Übertragung auf eine andere Person zu verstehen.

Mitunternehmeranteil ist der Quotenanteil der Gesellschafter einer Mitunternehmerschaft.

A hat seinen 60%-igen Kommanditanteil (unentgeltlich) an B übertragen. Ein Entnahmegewinn wurde lediglich für den von A entnommenen und später an C unentgeltlich übergebenen Hälfteanteil des Sonderbetriebsvermögens errechnet. Die Entnahme mit nachfolgender unentgeltlicher Übertragung an c erfüllt somit weder das Tatbestandsmerkmal des Transfers eines Mitunternehmeranteiles – dieser wurde bereits im Vorfeld unentgeltlich an B übergeben - noch jenes der Entgeltlichkeit.

Eine Anwendbarkeit des § 24 iVm § 37 Abs. 5 EStG 1988 kommt daher schon mangels Tatbestandsmäßigkeit des streitgegenständlich zwischen r und C abgewickelten Vorganges nicht in Betracht.

Auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung, wonach die entsprechende Steuersatzbegünstigung für einen Veräußerungsgewinn nicht zustehe, wenn ein Betrieb vom Sohn des Übergebers am selben Standort mit den wesentlichen Betriebsgrundlagen weitergeführt werde, muss daher nicht näher eingegangen werden (VwGH, 28.10.2009, 2007/15/0114).

Zusammenfassend kann daher festgestellt werden, dass die im Sonderbetriebsvermögen stehende Liegenschaft nicht bereits mit dem Vertragswerk 2003 in einem Zuge mit der Abtretung des Kommanditanteiles von A an B übertragen wurde sowie auch, dass B nicht wirtschaftlicher Eigentümer der Liegenschaft wurde. Die schenkungsweise anteilige Übertragung der Liegenschaft an beide Söhne b und c mit Vertrag aus dem Jahr 2006 setzte eine vorangegangene Entnahme voraus.

Auf die Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht und die Stellungnahme der Abgabenbehörde I. Instanz zum Vorlageantrag wird verwiesen.

Soweit die Berufungswerberin mit ergänzendem Schreiben zur Berufung vom 31.5.2010 die Anschaffungskosten des Kommanditanteiles (20%) errechnet, den B mit Abtretungsvertrag

vom 30.12. 2003 entgeltlich (55.000,00 €) von seinem Bruder c erworben hat und die Verteilung dieser Anschaffungskosten auf die Wirtschaftsgüter des Betriebes samt entsprechender Abschreibung für die Jahre 2004 bis 2008 einfordert, war ihrem Begehren Rechnung zu tragen (siehe Stellungnahme der Abgabenbehörde I. Instanz) und ihrer Berufung für die Jahre 2004 bis 2008 insofern und hinsichtlich des Buchwertabganges 2008 stattzugeben. Die neu zu berücksichtigende AfA wirkt sich ab dem „Jahr 2004“ aus. Wegen des abweichenden Wirtschaftsjahres ist dies der Zeitraum 1.4.2003 bis 30.3.2004.

Insgesamt war wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Feldkirch, am 1. August 2012