



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat am 15. September 2008 durch die Vorsitzende HR Dr. Hedwig Bavenek-Weber und die weiteren Mitglieder HR Mag. Ilse Rauhofer, Dkfm. Dr. Peter Bernert und Sabine Leiter über die Berufung der BW, Adr, vertreten durch H Wirtschaftsprüfer + Steuerberater GmbH, ADR2, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 24. Juni 2005 betreffend Grunderwerbsteuer zu ErfNr., St.Nr. (Abweisung des Antrages auf Aufhebung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 18. Mai 2004 gemäß § 299 BAO) nach der am 15. September 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

1. Spaltungsvorgang:

Mit Generalversammlungsbeschluss der E GmbH. (kurz E) vom 29. September 2003 erfolgte unter Anwendung des § 1 Abs. 2 Z. 1 des Bundesgesetzes über die Spaltung von Kapitalgesellschaften eine nicht verhältnismäßige Spaltung bei der der Vermögensteil "Beteiligung und Liegenschaft" zum Stichtag 31.12.2002 von der E an die neugegründete Gesellschaft BW (die nunmehrige Berufungswerberin, kurz Bw.) übertragen wurde. Das Stammkapital der neugegründeten Bw., das einen Nennbetrag von € 35.000,00 hat und zur Gänze durch Übernahme des Vermögensteiles "Beteiligung und Liegenschaft" aufgebracht wurde, wurde zur Gänze von der M. (kurz M) übernommen. Im Gegenzug trat die M ihre Anteile an der E, die einem zur Gänze aufgebrachten Stammkapital im Nennbetrag von S

1.541.333,00 (oder € 112.013,04) entsprechen, an die G. (kurz G) ab und wurde diese dadurch Alleingesellschafterin der E ("beteiligungsentflechtende Spaltung").

Die Abspaltung erfolgte auf Basis des vom Geschäftsführer der E am 25. August 2003 aufgestellten Spaltungsplanes und handelt es sich beim Vermögensteil "Beteiligung und Liegenschaft" um folgendes Vermögen (siehe Punkt 2.10.1 des Spaltungsplanes):

- Beteiligung an der T.. mit Sitz in Mailand, Italien mit einer Stammeinlage von € 15.600,00 (das entspricht einem Drittel des gesamten Stammkapitals der Gesellschaft) mit einem von den Parteien mit € 28.759,00 festgelegten Verkehrswert
- Liegenschaft EZ-X mit einem von den Parteien mit € 1.500.000,00 festgelegten Verkehrswert samt den auf der Liegenschaft sichergestellten Krediten der Bank Austria Creditanstalt AG, die zum Spaltungstichtag 31.12.2002 in Höhe von insgesamt € 315.433,99 aufhafteten.

Vor der Spaltung waren am Stammkapital der E von € 145.345,67 1) G mit 22,93% (entspricht einem Stammkapital von € 33.332,63) und 2) M mit 77,06% (entspricht einem Stammkapital von € 112.013,04) beteiligt.

Nach der Spaltung verblieben der E alle zum operativen "Betrieb" gehörenden Vermögensteile. Nach der in Punkt 2.11. des Spaltungsplanes enthaltene Auffangregelung ist die in Punkt 2.10.1. enthaltenen Aufzählung des auf die Bw. übergehenden Vermögens abschließend und verbleiben alle nicht ausdrücklich zugeordneten Aktiva und Passiva, insbesondere auch nach Aufstellung des Spaltungsplanes und nach Aufstellung seiner Anlagen erworbenen Sachen und Rechte oder eingegangene Verbindlichkeiten und Vertragsverhältnisse der E. Sollten derartige Vermögensteile eher doch funktionell dem übertragenen "Vermögensteil Beteiligung und Liegenschaft" zuzuordnen sein, ist die übertragende Gesellschaft verpflichtet, diese Vermögensteile ohne Anspruch auf Ersatz auf die Bw. zu übertragen. In gleicher Weise hat die Bw. Schulden, die dem "Vermögensteil Beteiligung und Liegenschaft" der E funktionell zuzuordnen sind, ohne Anspruch auf Ersatz zu übernehmen.

Sowohl im Spaltungsplan als auch im Spaltungsbeschluss wurde ausdrücklich auf die Bestimmungen des Artikel VI Umgründungssteuergesetz (kurz UmgrStG) Bezug genommen und angeführt, dass die Abspaltung gemäß § 38 Abs. 5 UmgrStG von den Kapitalverkehrssteuern befreit sei, weil das übertragende Vermögen länger als 2 Jahre als Vermögen der übertragenden Gesellschaft bestehe.

2. Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer

Am 1. Oktober 2003 wurde von Herrn Notar N zu ErfNr. eine Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer von einer Bemessungsgrundlage von € 191.565,00 (= 2-facher Einheitswert der Liegenschaft) durchgeführt.

3. Verfahren beim Finanzamt betreffend Grunderwerbsteuer zu ErfNr.

Mit Bescheid gemäß § 201 BAO vom 18. Mai 2004 zu ErfNr. setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien gegenüber der Bw. Grunderwerbsteuer für "die Abspaltung zur Neugründung vom 29. September 2003 mit E GesmbH" mit 3,5% von € 309.500,04 = € 10.832,50 fest, sodass sich eine Nachforderung von € 4.127,70 ergab. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass Grundstücke nicht zum Vermögen im Sinne des § 32 Abs 2 UmgrStG in Verbindung mit § 12 Abs 2 UmgrStG zählen würden und daher die steuerliche Begünstigung (Berechnung der Grunderwerbsteuer vom zweifachen Einheitswert) nicht anwendbar sei. Die Gegenleistung Übernahme der Darlehen von € 315.433,99 wurde dem Wert der Beteiligung an der T.. von € 28.759,00 einerseits und dem Verkehrswert der Liegenschaft von € 1.500.000,00 anderseits gegenübergestellt und so durch eine Verhältnisrechnung eine anteilige Gegenleistung für den Erwerb der Liegenschaft von € 309.500,04 ermittelt.

Mit Eingabe vom 9. Mai 2005 beantragte die Bw. die Aufhebung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 18. Mai 2004 gemäß § 299 BAO, weil sich der Spruch dieses Bescheides als nicht richtig erweise. Zur Begründung wurde auf die vom Finanzamt mit Bescheid vom 12. November 2004 zurückgewiesene Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid verwiesen.

Mit Bescheid vom 24. Juni 2005 wies das Finanzamt den Antrag auf Aufhebung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 18. Mai 2004 gemäß § 299 BAO ab und begründete dies damit, dass im gegenständlichen Fall § 38 Abs 6 UmgrStG nicht anwendbar sei. Diese Gesetzesstelle begünstige den Liegenschaftserwerb anlässlich einer Spaltung im Sinne des § 32 UmgrStG. Spaltungen im Sinne des § 32 UmgrStG seien Auf- und Abspaltungen zur Neugründung oder zur Aufnahme auf Grund des Bundesgesetzes über die Spaltung von Kapitalgesellschaften, BGBl Nr 304/1996, wenn nur Vermögen im Sinne des Abs 2 und/oder 3 übertragen werde. Zum Vermögen im Sinne des Abs 2 würden nur Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile und Kapitalanteile im Sinne des § 12(2) UmgrStG, nicht aber Grundstücke zählen. Da sich der Spruch des Bescheides sohin nicht als unrichtig erweise, sei eine Aufhebung gemäß § 299 (1) BAO nicht möglich.

In der dagegen eingebrachten Berufung brachte die Bw. im Wesentlichen vor, dass die Liegenschaft einen Teilbetrieb darstelle und diese samt den zu diesem Teilbetrieb gehörenden sonstigen Vermögenswerten und Schulden auf die durch die Spaltung neu errichtete Bw. nicht

verhältnismäßig abgespalten worden sei. Die Abspaltung sei auf Basis des vom Geschäftsführer der spaltenden Gesellschaft am 25. August 2003 aufgestellten Spaltungsplanes erfolgt, wonach dem Teilbetrieb außer der Liegenschaft samt ihrem rechtlichem und tatsächlichem Zubehör insbesondere Kredite in Höhe von € 315.433,99 zuzurechnen gewesen seien. Durch die in Punkt 2.11 enthaltenen Auffangregelung sei sichergestellt worden, dass auch für den Fall, dass Vermögensteile in der Abspaltungsbilanz zu Unrecht nicht dem abgespaltenen Vermögen zugeordnet wurden, diese dennoch auf Grund ihrer funktionellen Zugehörigkeit bei diesem Abspaltungsvermögen verbleiben, sodass dem abgespaltenen Betrieb im Zuge der Spaltung keine erforderlichen Betriebsgrundlagen verloren gehen konnten. Im Rahmen des Spaltungsplanes sowie des Spaltungsbeschlusses sei weiters ausdrücklich auf die Bestimmungen des Artikel VI Umgründungssteuergesetz Bezug genommen worden. Daraus sei ersichtlich, dass der Spaltungsvorgang seitens der spaltenden Gesellschaft im Rahmen der dafür geltenden gesetzlichen Rahmenbedingungen geplant, vorbereitet und durchgeführt worden sei. Gemäß § 38 Abs 6 UmgrStG sei im Falle von Spaltungen, die unter Artikel VI fallen, die Grunderwerbsteuer nicht vom Wert der Gegenleistung, sondern vom zweifachen Einheitswert zu berechnen. Der Einheitswert der zum abgespaltenen Betrieb gehörenden Liegenschaft sei zuletzt mit S 1.318.000,00 (entspricht € 95.782,80) zu EW-AZxxx des Finanzamtes für den Bezirk festgestellt worden. Daraus errechne sich eine Grunderwerbsteuer von € 6.704,80, die der Selbstberechnung zu Grunde gelegt worden sei.

Unstrittig sei, dass auch Liegenschaften zum Vermögen gemäß § 12 Abs 2 UmgrStG zählen könnten und damit im Wege einer Abspaltung begünstigt übertragen werden könnten. Unstrittig sei weiters, dass die spaltende Gesellschaft zum Spaltungsstichtag (sinngemäß Einbringungsstichtag) eine Bilanz für ihren gesamten Betrieb aufgestellt habe und dass die spaltende Gesellschaft aus diesem Betrieb auf Grund § 7 Abs 3 KStG iVm § 2 Abs 3 EStG und § 23 Z 1 EStG Einkünfte gemäß § 2 Abs 3 Z 3 EStG erzielt habe. Wenn die Behörde nun meine, bei der Liegenschaft ADR, handle es sich nicht um begünstigungsfähiges Vermögen gemäß § 32 Abs 2 UmgrStG in Verbindung mit § 12 Abs 2 UmgrStG, verkenne sie, dass diese Beurteilung nicht für die Liegenschaft isoliert sondern für das übertragene Vermögen insgesamt vorzunehmen sei. Insoweit es sich nämlich beim übertragenen Vermögen um einen Betrieb oder Teilbetrieb handle, falle der Vorgang unter § 32 UmgrStG, dies auch dann, wenn zum übertragenen Vermögen eine Liegenschaft zählt.

Wie den Jahresabschlüssen der letzten Jahre vor der Spaltung zu entnehmen sei, sei die operative Produktionstätigkeit der Gesellschaft immer weiter zurückgegangen, sodass eine Einstellung dieser Betriebstätigkeit in Aussicht genommen worden sei. Gleichzeitig habe die spaltende Gesellschaft mit ihrer streitgegenständlichen Liegenschaft über einen

Vermögenswert verfügt, dessen Verwertung nachhaltige Erträge erwarten lasse, sofern diese Verwertung gezielt und professionell betrieben würde. Durch die rückgängige Produktionstätigkeit und damit abnehmende Eigennutzung der Liegenschaft, seien bereits seit Jahren freiwerdende Büroflächen im Rahmen eines Büroservice vergeben worden. Inhalt dieses Service sei einerseits die Zurverfügungstellung von Büroflächen sowie die Erbringung damit üblicherweise verbundener Dienstleistungen (Infrastruktur, Büroservice) gewesen. Da die Liegenschaft jedoch in einer der besten Wohnlagen Wiens gelegen sei, in deren Umfeld auch seit Jahren gewerblicher Wohnbau (Bauträgertätigkeit, Eigentumswohnungsverkauf) betrieben werde, sei für die Liegenschaft ein Verwertungskonzept entwickelt worden, dass eine optimale Ertragserzielung gewährleisten sollte. Voraussetzung für die Umsetzung dieses Konzeptes sei die organisatorische und wirtschaftliche Trennung von dem vor der Beendigung stehenden Produktionsbetrieb gewesen. Im Vorfeld dieser Maßnahmen sei bereits mit der teilweisen Sanierung der Liegenschaft bzw der darauf befindlichen Gebäude begonnen worden, im Zuge dessen es auch zu Kreditaufnahmen gekommen sei. Da der Produktionsbetrieb im Jahr 2003 unmittelbar vor der Einstellung gestanden sei, sei beschlossen worden, das zwischenzeitlich selbständig geführte Bauträgerprojekt aus der Gesellschaft herauszulösen und in eine eigene Gesellschaft abzuspalten. Die bereits laufenden Entwicklungsmaßnahmen seien dabei gemeinsam mit der Liegenschaft und den dazugehörenden Krediten auf die neue Gesellschaft übertragen worden. Die im Zusammenhang mit der Liegenschaft stehende Bauträgertätigkeit sei bereits vor Durchführung der Abspaltung als ein organisch in sich geschlossener Betriebsteil der Gesellschaft anzusehen gewesen. Dies zeige sich unter anderem in eigenen Rechnungskreisen, die für diese Tätigkeit im Rahmen des Rechnungswesens der Gesellschaft eingerichtet gewesen seien. Wie die fortschreitende Projektentwicklung zeige, werde die Liegenschaft möglicherweise in naher Zukunft zur Gänze verwertet werden können. In der Zwischenzeit würden - wie schon zuvor - laufende Erträge aus Büroserviceumsätzen erzielt werden. Da somit das im Zuge der Spaltung übertragene Vermögen unter die Bestimmungen des § 32 Abs 2 UmgrStG iVm § 12 Abs 2 UmgrStG falle, seien die Anwendungsvoraussetzungen des Artikel VI UmgrStG erfüllt und sei die Berechnung der Grunderwerbsteuer vom zweifachen Einheitswert vorzunehmen. Der Spruch des Grunderwerbsteuerbescheides vom 18. Mai 2004 erweise sich daher als nicht richtig, sodass § 299 Abs. 1 BAO sehr wohl zur Anwendung komme und der Antrag auf Aufhebung des Grunderwerbsteuerbescheides berechtigt sei.

In der vom Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat ohne Erlassung einer Berufungsentscheidung vorgelegten Berufung beantragte die Bw. die Entscheidung durch den

gesamten Berufungssenat gemäß § 282 Abs. 1 Z. 1 BAO sowie auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 Abs. 1 Z. 1 BAO.

4. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat:

Beweis wurde vom Unabhängigen Finanzsenat neben der Einsicht in die vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vorgelegten Bemessungsakte zu ErfNr., ErfNr.222.222/2003 und ErfNr.333.333/2003 noch erhoben durch Abfragen im Grundbuch, im Firmenbuch und im elektronischen Abgabensinformationssystem, durch Einsicht in die Veranlagungsakte der Bw. zu St.Nr.xxx und der E zu St.Nr.yyy, in den Bewertungsakt zu EW-AZxxx sowie durch Recherchen im Internet.

Daraus ergibt sich folgender **Sachverhalt**:

Die E wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 26. Juli 1949 errichtet. Die letzte Änderung des Gesellschaftsvertrages vor der Spaltung erfolgte am 8. Juli 1975. Gegenstand des Unternehmens der E war unverändert von der Gründung bis zur Spaltung *"die Darstellung von Giften und die Zubereitung der zur arzneilichen Verwendung bestimmten Stoffe und Präparate, der Verkauf von beiden, sofern dies nicht ausschließlich den Apotheken vorbehalten oder hierfür nicht eine Konzession nach § 15, Punkt 14 a der Gewerbeordnung erforderlich ist"*. Erst anlässlich der Spaltung wurde der Gesellschaftsvertrag der E neugefasst und wurde der Gegenstand der E mit *"Die Darstellung von Giften und die Zubereitung der zur arzneilichen Verwendung bestimmten Stoffe und Präparate, der Verkauf von beiden, sofern dies nicht ausschließlich den Apotheken vorbehalten oder hierfür eine gesonderte Bewilligung gemäß Gewerbeordnung erforderlich ist sowie der Erwerb, den Besitz, die Verwaltung und die Verwertung von Unternehmensbeteiligungen und die Übernahme der Geschäftsführung für diese. Bankgeschäft sind ausgeschlossen"* festgelegt.

Gegenstand des Unternehmens der Bw. ist *"der Erwerb, der Besitz, die Verwaltung und die Verwertung von Liegenschaften und Liegenschaftsanteilen sowie von Unternehmensbeteiligungen und die Übernahme der Geschäftsführung für andere Unternehmen. Bankgeschäft sind ausgeschlossen"*. Der Geschäftszweig der Bw. laut Firmenbuch ist: "Immobilienverwertung"

In der Präambel des Spaltungsplanes vom 25. August 2003 wurde festgehalten, dass die E eine Gesellschaft ist, die auf dem Gebiet der Herstellung von Giften, Zubereitung der zur arzneilichen Verwendung bestimmten Stoffe und Präparate und deren Verkauf tätig ist.

Nach den Jahresabschlüssen der E (auch jenem für das Jahr 2002) ist der Gegenstand des Unternehmens die fabriksmäßige Herstellung von Giften und fabriksmäßige Zubereitung von zur arzneilichen Verwendung bestimmten Stoffen und Präparaten sowie der Verkauf von

beiden. In den Jahresabschlüssen der E findet sich kein Hinweis darauf, dass die E auch auf dem Gebiet der Immobilienverwertung tätig war. Auch in den Körperschaftsteuererklärungen der E (auch noch in jener für das Jahr 2002) wird der Gegenstand des Unternehmens mit "chem.pharm. Laboratorium" angegeben. Mit Schreiben vom 4. Februar 2002 teilte die E dem Finanzamt für den Bezirk lediglich mit, dass im Jahr 2001 mit der Renovierung des Hauses in der X-Gasse begonnen worden sei, wodurch zusätzliche Aufwendungen von ca. S 1.000.000,00 anfallen werden.

Die Liegenschaft EZ-X ist 925 m² groß und sind davon 285 m² bebaut. Das darauf befindliche Gebäude wurde im Jahr 1913 errichtet und verfügt über eine nutzbare Fläche von insgesamt 1.395,10 m² (davon 376,22 m² im Keller, jeweils 244,72 m² im Erdgeschoß, im Hochparterre, im 1. Stock und in der Mansarde sowie jeweils 19,95 m² im rechten und im linken Seitentrakt).

Mit Kaufvertrag vom 3. März 1955 wurde die Liegenschaft von der E erworben und befinden sich seit dem Jahr 1955 die Geschäfts- und Betriebsräumlichkeiten der E in dem auf der Liegenschaft errichtete Gebäude.

Zur Hautfeststellung zum 1. Jänner 1973 dienten von der gesamten Nutzfläche von 1395,10 m² der überwiegende Teil von 1.150,38 m² eigenen gewerblichen Zwecken der Bw. und 244,72 m² Wohnzwecken (Gästezimmer). Im Rahmen der Einheitsbewertung wird die Liegenschaft als Geschäftsgrundstück - Betriebsgrundstück nach §§ 59 und 60 BewG – bewertet und wurde der gemäß AbgabenänderungsG 1982 um 35 % erhöhte Einheitswert zuletzt mit Bescheid vom 9. März 1983 mit S 1.318.000,00 (das entspricht € 95.782,79) festgestellt.

Seit dem Jahr 2001 befindet sich auf der gegenständlichen Liegenschaft auch der Sitz der mit Gesellschaftsvertrag vom 22. Februar 2001 gegründeten L-GmbH. Geschäftsführer dieser Gesellschaft ist ebenso wie bei der E und der Bw. Herr W.

Aus der Vermietung von Teilen der Liegenschaft erzielte die E im Jahr 2001 Mieterlöse von € 3.924,33 und im Jahr 2002 von € 6.660,20.

Ab dem Jahr 2003 erwächst der E ein jährlicher Mietaufwand von € 39.600,00 (monatliche Miete € 3.300,00 + 20% USt). Die Bw erzielte im Jahr 2003 Mieterlöse von insgesamt € 40.935,09 und im Jahr 2004 von € 39.600,00.

Nach den Jahresabschlüssen der Bw. sind bei ihr keine Arbeitnehmer tätig, die E beschäftigte im Jahr 2002 8 Dienstnehmer.

In der am 15. September 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung führte der steuerliche Vertreter der Bw. nach dem der obige Sachverhalt und der bisherige

Verfahrensablauf durch die Referentin (wie in der den Parteien ausgehändigten Darstellung - Beilage 2 zur Niederschrift) referiert worden war, ergänzend noch Folgendes aus:

"Die Behörde hat bislang unser Vorbringen zum Vorliegen eines Teilbetriebes - für uns erkennbar – nicht hinterfragt und es sind notwendige Ermittlungen bis dato unterblieben. Hinsichtlich der Frage des Teilbetriebes verweise ich auf die bisherigen Eingaben. Festhalten möchte ich, inwieweit hat die Abgabenbehörde Gründe ermittelt, die sich allenfalls zu Gunsten des Abgabepflichtigen auswirken? – ich verweise auf § 115 Abs. 3 BAO. Ich halte fest, dass dies bis dato noch nicht passiert ist. Abschließend möchte ich nur darauf hinweisen, dass der chemische Betrieb der E zwischenzeitig tatsächlich eingestellt ist."

Über Frage der Referentin, wann der Betrieb eingestellt wurde, antwortete der PV:

"Das ist für mich schwer zu sagen, da wir die Klienten nicht laufend steuerlich vertreten. Der Klient kam heute nicht, da er sich dzt. im Ausland aufhält. Wir haben mit dem Klienten nicht viel Kontakt, wir haben uns erst 1x gesehen. Die E ist stillgelegt, sie ist in Abwicklung, es gibt noch keinen Liquidationsbeschluss, aber sie übt keine werbende Tätigkeit mehr aus. Im Prinzip wird jetzt ausschließlich dieses Immobilienprojekt an diesem Standort fortentwickelt. Die Umgründung als solche dokumentierte, dass es Veränderungen gab, die in ein entsprechendes rechtliches Kleid gebracht wurden. Ich wollte damit nur klarlegen, dass bis zum Zeitpunkt der Umgründung das Immobiliengeschäft in den Gesellschaftsvertrag noch nicht aufgenommen war. Die Einstellung des chemischen Betriebes erfolgte nicht 2003, aber auch nicht erst jetzt."

Der Vertreter der Amtspartei hielt dazu fest, dass eine Spaltung nach dem Spaltungsgesetz vorliege. Das UmgrStG verweise auf die unternehmensrechtlichen Vorschriften. Danach sei eine Abspaltung erfolgt und zwar von Beteiligung und Liegenschaften mit den zusammenhängenden Krediten. Nirgends in den zivilrechtlichen Unterlagen finde sich ein Hinweis auf Betrieb oder Teilbetrieb. Auch gegenüber dem Firmenbuch sei von den Vermögensteilen gesprochen worden und das so im Firmenbuch eingetragen worden. Den Rechtsvorgängen nach dem Spaltungsgesetz komme eine maßgebende Bedeutung zu. Dazu wurde die Frage aufgeworfen, wie weit die Abgabenbehörde an diese Vorgänge gebunden sei. Dazu bringe das UmgrStG die Einschränkung, dass Gegenstand der Spaltung ein Betrieb oder Teilbetrieb sein müsse. Nach dem Inhalt der Unterlagen und den Eintragungen im Firmenbuch habe das FAG die Begünstigung des UmgrStG nicht zuerkannt und den Bescheid nach § 201 BAO erlassen. Die Berufung sei ohne Erlassung einer BVE vorgelegt worden. Das FAG vertrete den Standpunkt, dass es sich bei diesen überlassenen Vermögensteilen um keinen Betrieb oder Teilbetrieb handle. Das ergebe sich auch aus den Ausführungen des UFS, die heute verteilt worden sind. Der Änderung des Gesellschaftsvertrages bezüglich des Unternehmensgegenstandes sei schon eine gewichtige Bedeutung beizumessen.

Dazu verwies der steuerliche Vertreter auf § 21 BAO (wirtschaftliche Betrachtungsweise). Die Amtspartei stütze ihre Entscheidung ausschließlich auf diese äußere Erscheinungsform. Er sehe sich in dem Vorbringen bestätigt, dass die notwendigen Ermittlungen zur Feststellung des wahren wirtschaftlichen Gehalts bislang unterblieben seien. Für ihn sei der wahre wirtschaftliche Gehalt der, dass es sich um einen Teilbetrieb handle.

Über Frage eines Beisitzers gab der Vertreter der Amtspartei bekannt, dass der Bescheid aufgrund der vorhandenen Unterlagen erlassen worden sei, die Berufung dann sofort vorgelegt worden sei und es keine zusätzlichen Ermittlungen gegeben habe.

Der steuerliche Vertreter betonte weiters, dass es auch keinen Vorhalt gegeben habe. Zur Frage des Teilbetriebes könne er alle Unterlagen beibringen, wenn das ergänzungsbedürftig erscheine.

Der Vertreter der Amtspartei merkte zum Sachverhalt an, dass nach dem Vorbringen der Bw. kein Teilbetrieb vorlege. Es sei etwas im Aufbau gewesen. Aber es sei noch kein Teilbetrieb gewesen.

Dem erwiderte der steuerliche Vertreter, dass ab dem Moment, wo eine betriebliche Tätigkeit vorliege, ein Teilbetrieb vorliege. Es sei ein eigener Rechnungskreis vorgelegen. Die Schlussfolgerungen der Amtspartei könne er aus dem Berufungsvorbringen, wonach es sich um noch keinen Teilbetrieb gehandelt hat, nicht nachvollziehen.

Abschließend beantragte der Vertreter der Amtspartei die Berufung als unbegründet abzuweisen. Eine Abspaltung eines Teilbetriebes sei nicht gegeben. Es handle sich bloß um einen Vermögensteil.

Der steuerliche Vertreter ersuchte abschließend um stattgebende Erledigung der Berufung. Zur Frage des Teilbetriebes sei verabsäumt worden, den wahren wirtschaftlichen Gehalt zu ermitteln. Zutreffendenfalls wäre die Behörde zur Überzeugung gelangt, dass ein Teilbetrieb übertragen worden sei und Art. VI UmgrStG auf den gegenständlichen Spaltungsvorgang anzuwendend sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Mit dem aufhebenden Bescheid ist gemäß § 299 Abs. 2 BAO der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

Unstrittig ist im vorliegenden Fall, dass hinsichtlich der Liegenschaft EZ-X ein Erwerbsvorgang iSd § 1 Abs. 1 GrEStG verwirklicht wurde und dass die - anteilige - Gegenleistung der Bw. für den Erwerb der Liegenschaft € 309.500,04 und der zweifache Einheitswert der Liegenschaft € 191.565,00 beträgt.

Nach § 38 Abs. 6 UmgrStG sind auf Grund einer Spaltung im Sinne des § 32 UmgrStG verwirklichte Erwerbsvorgänge iSd § 1 Abs. 1 GrEStG vom zweifachen des Einheitswertes – zu berechnen.

Das UmgrStG stellt in Gestalt seines § 38 Abs 6 für Spaltungen gegenüber den Bestimmungen des GrEStG die maßgebliche lex specialis dar, woraus folgt, dass Spaltungsvorgänge betreffend ihre grunderwerbsteuerrechtliche Beurteilung primär nicht nach den Regeln der §§ 4 bis 6 GrEStG, sondern vielmehr nach der des § 38 Abs 6 UmgrStG zu behandeln sind (vgl. VwGH 28.9.1998, 98/16/0200, 0201).

§ 32 Abs 1 UmgrStG in der auf Umgründungen mit einem Stichtag nach dem 30. Dezember 2002 anzuwendenden Fassung BGBl. I Nr. 71/2003 lautet wie Folgt:

"§ 32. (1) Spaltungen im Sinne dieses Bundesgesetzes sind

- 1. Auf- und Abspaltungen zur Neugründung oder zur Aufnahme auf Grund des Bundesgesetzes über die Spaltung von Kapitalgesellschaften, BGBl. Nr. 304/1996, und*
- 2. Spaltungen ausländischer Körperschaften im Ausland auf Grund vergleichbarer Vorschriften, wenn nur Vermögen im Sinne der Abs 2 und/oder 3 auf die neuen oder übernehmenden Körperschaften tatsächlich übertragen wird und soweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der stillen Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes beim Rechtsnachfolger nicht eingeschränkt wird.*

(2) Zum Vermögen zählen Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile und Kapitalanteile im Sinne des § 12 Abs. 2.

(3) Abweichend von Abs. 2 gilt Folgendes:

- 1. Liegen bei einem Forstbetrieb keine Teilbetriebe im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 1 vor, gilt als Teilbetrieb die Übertragung von Flächen, für die ein gesetzlicher Realteilungsanspruch besteht und die von der neuen oder übernehmenden Körperschaft für sich als Forstbetrieb geführt werden können.*
- 2. Liegen bei einem Betrieb, dessen wesentliche Grundlage der Klienten- oder Kundenstock ist, keine Teilbetriebe im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 1 vor, gilt bei einer nicht verhältnismäßigen Auf- oder Abspaltung als Teilbetrieb die Übertragung jenes Teiles des Klienten- oder Kundenstocks, der in der spaltenden Körperschaft bereits vor der Spaltung von einem Anteilsinhaber dauerhaft betreut worden ist und in der neuen oder übernehmenden Körperschaft für sich als Betrieb geführt werden kann.*

(4) Auf Spaltungen im Sinne des Abs. 1 sind die §§ 33 bis 38 anzuwenden."

Zum Vermögen gemäß § 12 Abs 2 UmgrStG zählen nur

1. Betriebe und Teilbetrieb, die der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 des EStG dienen, wenn sie zu einem Stichtag eingebracht werden, zu dem eine Bilanz für den gesamten Betrieb des Einbringenden vorliegt,
2. Mitunternehmeranteile, sowie
3. Kapitalanteile, das sind Anteile an inländischen und vergleichbaren ausländischen Kapitalgesellschaften, ..., wenn sie mindestens ein Viertel des gesamten Nennkapitals umfassen

Die Erläuterungen der Regierungsvorlage des StRefG 1993 zu Art VI UmgrStG und zu § 32 UmgrStG (1237 BlgNR 18. GP) lauten auszugsweise wie Folgt:

"Die Neufassung des gesamten Art VI ist auf Grund der Schaffung eines handelsrechtlichen Spaltungsgesetzes (Art I des Gesellschaftsrechtsänderungsgesetzes, BGBl Nr 458/1993) erforderlich geworden. Zum einen soll ebenso wie in Art I und II UmgrStG die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Umgründungsfigur festgelegt, zum anderen aber die weiter gehende Spaltung nach Art VI für jene Fälle aufrechterhalten werden, in denen die handelsrechtliche Figur nicht zur Anwendung kommen kann. Im Interesse eines steuerlichen Gleichklanges innerhalb der Spaltungen sollen die für Art VI bisher maßgebenden wesentlichen Voraussetzungen, nämlich die der Einschränkung der Teilungsmasse auf Vermögen im Sinne des § 12 Abs 2 und der Steuerneutralität der Neugestaltung der Anteilsverhältnisse bei Vorliegen wertgleicher Anteilsveränderungen, auch für Spaltungen nach dem Spaltungsgesetz Bedeutung haben.

Um der im Bericht des Justizausschusses zum Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 1993 (NR: GP XVIII AB 1016) festgehaltenen Interpretation über die steuerliche Behandlung von Spaltungen auf Grund des Spaltungsgesetzes eine formalgesetzliche Deckung zu verschaffen, soll sich die Neufassung des Art VI auf alle seit 1. Juli 1993 beschlossenen Spaltungen nach dem neuen Gesetz, die die steuerlichen Voraussetzungen erfüllen, erstrecken. Soweit sich auf Grund einer solchen Spaltung noch Wirkungen im Bereich der auslaufenden Gewerbe- und Vermögensteuer ergeben, sollen diese Wirkungen ungeachtet des Fehlens in den neuen Spaltungsvorschriften im Sinne der bisherigen Regelungen des Art VI eintreten.

Zu § 32:

Abs 1 zählt als steuerwirksame Spaltungen in Z 1 jene nach dem SpaltG (im Folgenden 'Handels-Spaltung') und in Z 2 die bisher nur abgabenrechtlich geregelten (im Folgenden 'Steuer-Spaltung') auf, Abs 2 beschreibt in genauerer Weise als bisher die Steuer-Spaltungen.

Die in Abs 1 Z 1 angesprochenen Handels-Spaltungen fallen nur dann unter Art VI, wenn die Teilungsmasse ausschließlich begünstigtes Vermögen im Sinne des § 12 Abs 2 umfasst.

Beispiel:

Eine nach SpaltG zulässige Aufspaltung einer GesmbH in eine neue Betriebs-GesmbH und eine (für die Betriebsliegenschaften zuständige) BesitzGesmbH kann nicht unter Art VI fallen. In diesem Fall wäre eine unter Art VI fallende Abspaltung nach dem SpaltG dahingehend möglich, dass die spaltende GesmbH den Realbesitz behält und den Betrieb in die neue GesmbH überträgt."

Entsprechend der Zielsetzung des UmgrStG, nur Umgründungen unter Fortsetzung des wirtschaftlichen Engagements zu begünstigen, darf auch bei Handelsspaltung nur begünstigtes Unternehmensvermögen iSd Abs 2 und 3 auf die neuen oder übernehmenden Gesellschaften übertragen werden (§ 31 Abs 1). Spaltungen, bei denen anderes Vermögen übertragen wird, fallen zwar unter das SpaltG, nicht jedoch unter das UmgrStG. Die Einschränkung des übertragenden Vermögens auf § 12 entspricht den Art III bis V (vgl. Huber in Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen, RZ 50 zu Art VI § 32).

Im vorliegenden Fall wurden der Bw. neben der gegenständlichen Liegenschaft noch die 30%ige Beteiligung an der T., Mailand übertragen. Auch wenn es sich bei dieser Beteiligung um einen Kapitalanteil iSd § 12 Abs. 2 Z. 3 UmgrStG handelt, so hat dies keinen Einfluss auf die grunderwerbsteuerliche Beurteilung, da die Liegenschaft in keinem Zusammenhang zu

diesem Kapitalanteil steht. Die Anwendbarkeit der Bestimmung des § 38 Abs. 6 UmgrStG im vorliegenden Fall würde daher voraussetzen, dass der Bw. von der E ein Teilbetrieb iSd § 12 Abs. 2 Z. 1 UmgrStG übertragen wurde und die gegenständliche Liegenschaft zum Betriebsvermögen des Teilbetriebes gehörte.

Die Unterteilung des Gesellschaftsvermögens in Vermögensteile gemäß § 12 ist nach den einkommensteuerlichen Begriffen vorzunehmen.

Mehrere Betriebe liegen vor, wenn verschieden Unternehmenstätigkeiten organisatorisch, finanzielle, nach ihren wirtschaftlichen Funktionen und ihrem Erscheinungsbild so weit verselbständigt sind, dass sie nach der Verkehrsauffassung als eigene betriebliche Einheiten gesehen werden.

Teilbetriebe liegen vor, wenn Betriebsteile eines einheitlichen Betriebes so organisiert sind, dass sie bei Auflösung der bestehenden Verflechtung auch eigenständig lebensfähig wären.

Die Teilbetriebe müssen aber schon mit einer "gewissen Selbständigkeit" nach außen in Erscheinung treten (vgl. Huber in Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen, RZ 58 zu Art VI § 32).

Ein Teilbetrieb ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ein organisch in sich geschlossener, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter Teil eines Betriebes, der es vermöge seiner Geschlossenheit ermöglicht, die gleiche Erwerbstätigkeit ohne weiteres fortzusetzen. Der Teilbetrieb muss aus der Sicht des Übertragenden schon vor seiner Übertragung selbständig geführt worden sein. Eine bloß betriebsinterne Selbständigkeit genügt dabei nicht; vielmehr muss die Selbständigkeit nach außen hin in Erscheinung treten. Für das Vorliegen eines Teilbetriebes müssen demnach folgende Kriterien erfüllt sein:

- Betriebsteil eines Gesamtbetriebes
- Organisatorische Geschlossenheit des Betriebsteiles innerhalb des Gesamtbetriebes
- Selbständigkeit des Betriebsteiles
- Eigenständige Lebensfähigkeit des Betriebsteiles (vgl. Rabel in Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen, RZ 58 zu Art III, § 12 RZ 60).

Ob die erforderlichen Merkmale für die (Teil)Betriebseigenschaft vorliegen, ist grundsätzlich aus der Sicht des Einbringenden zu prüfen. Die (Teil)Betriebseigenschaft darf jedoch durch die Einbringung und eine damit allenfalls verbundene Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern nicht verloren gehen. Die Beurteilung der Frage, ob dem eingebrachten Vermögen (Teil)Betriebsqualität zukommt, ist unabhängig von der Rechtsform des Einbringenden vorzunehmen. Der Umstand, dass Kapitalgesellschaften gem § 7 Abs 3 KStG stets und in vollem Umfang gewerbliche Einkünfte erzielen, ist für die Prüfung der Frage, ob hinsichtlich des von ihnen eingebrachten Vermögens (Teil)Betriebseigenschaft vorliegt, ohne Bedeutung. Auch in diesen Fällen ist daher das Vorliegen der (Teil)Betriebseigenschaft nach den

allgemeinen, von Lehre und Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen zu prüfen (vgl. Rabel in Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen, RZ 60 zu Art III, § 12 RZ 60).

Um also von einem Erwerb eines Teilbetriebes sprechen zu können, darf es sich nicht nur um die Anschaffung von einzelnen Wirtschaftsgütern handeln, es müssen die wesentlichen Grundlagen des Betriebes oder Teilbetriebes erworben werden. Bloße organisatorisch getrennte Abteilungen oder Aufgabenbereiche innerhalb einer Gesamttätigkeit stellen keinen Teilbetrieb dar. Es ist zwar nicht die völlige Selbstständigkeit zu fordern, aber doch ein mit einer gewissen Selbstständigkeit ausgestatteter Organismus (vgl. Fellner, RZ 47a zu § 4 GrEStG unter Hinweis auf OGH vom 13. Februar 1997, 6 Ob 2110/96d, RdW 1997, 335 = EvBl 1997/109).

Die Frage, welche Wirtschaftsgüter die wesentliche Grundlage des Unternehmens (Betriebs) bilden, ist in funktionaler Betrachtungsweise nach den jeweiligen Unternehmens- bzw. Betriebstypus (zB ortsgebundene Tätigkeit, kundengebundene Tätigkeit, Produktionsunternehmen usw) zu beantworten (vgl. Fellner, RZ 47a zu § 4 GrEStG unter Hinweis auf VwGH vom 22. April 1986, 85/14/0165, vom 11. Juli 2000, 99/16/0465, und vom 16. Mai 2002, 98/16/0180).

Der Teilbetrieb muss aus der Sicht des Übertragenden bzw. hier Einbringenden schon vor seiner Übertragung bzw. hier schon vor dem Einbringungsstichtag selbstständig geführt worden sein, eine nur interne Selbstständigkeit genügt nicht; die Selbstständigkeit muss nach außen in Erscheinung getreten sein (vgl. VwGH 3.11.1992, 89/14/0098, und 17.2.1999, 97/14/0165).

Bei einem Teilbetrieb handelt es sich nach herrschender Ansicht um einen organisch in sich geschlossenen, mit einer gewissen Selbstständigkeit ausgestatteten Teil eines Gewerbebetriebes, der es vermöge seiner Geschlossenheit ermöglicht, die gleiche Erwerbstätigkeit ohne weiteres fortzusetzen. Um von einem Teilbetrieb sprechen zu können, müssen all diese Voraussetzungen erfüllt sein. Es muss daher insbesondere schon vor einer Übertragung tatsächlich ein Teilbetrieb selbstständig geführt worden sein, wobei diese Frage aus der Sicht des Übertragenden zu beantworten ist (Hinweis E 20.11.1990, 89/14/0156, 0157). Um dementsprechend von einem Erwerb eines Teilbetriebes sprechen zu können, darf es sich nicht bloß um die Anschaffung von einzelnen Wirtschaftsgütern handeln, es müssen die wesentlichen Grundlagen des Betriebes (Teilbetriebes) erworben werden. Welche Betriebsmittel zu den wesentlichen Grundlagen des Betriebes gehören, richtet sich nach den Umständen des Einzelfalles. Es ist dabei auf die Besonderheiten des jeweiligen Betriebstypus abzustellen (vgl. VwGH 23.02.1994, 90/13/0017).

Die Veräußerung eines Teilbetriebes liegt nur vor, wenn sämtliche wesentlichen Grundlagen in einem einzigen einheitlichen Vorgang an einen einzigen Erwerber entgeltlich übertragen werden. Die wesentlichen Grundlagen des Teilbetriebes müssen dem Erwerber nicht nur zugeordnet werden können, sondern ihm ausschließlich dienen (VwGH 19.12.1973, 2331/71).

Grundstücke, Gebäude und Mieträume zählen bei ortsgebundenen Tätigkeiten (Hotels, Pensionen, Gasthäuser, Restaurants, Kaffeehäuser, Konditoreien, Lebensmittelgeschäfte, Einzelhandelsgeschäfte, Produktionsunternehmungen, Schilfte, Campingplätze) zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen (vgl. VwGH 20.11.1990, 90/14/0122). Ortsungebunden sind Rauchfangkehrer, Generalvertretungen, Großhandel sowie Warenversand (VwGH 23.4.1974, 1982/73).

Für die Annahme eines Teilbetriebes müssen folgende Voraussetzungen vorliegen (vgl. VwGH 11.4.1991, 90/13/0258; VwGH 3.11.1992, 89/14/0098; VwGH 18.12.1997, 96/15/0140; VwGH 17.2.1999, 97/14/0165; VwGH 16.12.1999, 96/15/0109):

- Betriebsteil eines Gesamtbetriebes,
- Organische Geschlossenheit des Betriebsteils innerhalb des Gesamtbetriebes,
- Gewisse Selbständigkeit des Betriebsteiles gegenüber dem Gesamtbetrieb,
- Eigenständige Lebensfähigkeit des Betriebsteiles.

Diese notwendigen Voraussetzungen sind in erster Linie aus der Sicht des Veräußerers zu beurteilen (vgl. VwGH 20.11.1990, 89/14/0156; VwGH 7.8.1992, 88/14/0063; VwGH 14.9.1993, 93/15/0012).

Bei der gewissen Selbständigkeit des Betriebsteiles wird gefordert, dass sich der Betriebsteil bereits vor der Veräußerung von der übrigen betrieblichen Tätigkeit hinreichend nach außen erkennbar abhebt bzw. abgrenzen lässt (VwGH 3.12.1986, 86/13/0079), allerdings ist der Teilbetrieb kein vollständig selbständiger Betrieb. Eine nur betriebsinterne Selbständigkeit genügt nicht. Dementsprechend stellen selbständig organisierte Abteilungen eines Unternehmens, die funktionell dem Gesamtunternehmen dienen (zB EDV-Abteilung, Buchhaltungsabteilung, Vertriebs- und Verkaufsabteilung), keine Teilbetriebe dar (vgl. VwGH 20.11.1990, 89/14/0156; VwGH 7.8.1992, 88/14/0063; VwGH 3.11.1992, 89/14/0098).

Die organische Geschlossenheit eines Betriebsteiles zeigt sich daran, dass mehrere Wirtschaftsgüter innerhalb eines Betriebes in einem eigenständigen betrieblichen Funktionszusammenhang stehen. Andernfalls handelt es sich um Einzelwirtschaftsgüter. Bei der Selbständigkeit des Betriebsteiles ist gefordert, dass sich der Betriebsteil von der übrigen betrieblichen Tätigkeit abhebt. Die Selbständigkeit des Betriebsteiles muss nach außen erkennbar sein. Selbständig organisierte Abteilungen eines Unternehmens, die funktionell dem Gesamtunternehmen dienen, sind kein Teilbetrieb. Die eigenständige Lebensfähigkeit eines

Betriebsteiles setzt voraus, dass der Betriebsteil bei Wegdenken des Restbetriebes ohne Zuführung weiterer Betriebsgrundlagen eigenständig funktionsfähig ist. Voraussetzung ist also, dass der Teilbetrieb eigenständige wesentliche Betriebsgrundlagen aufweisen muss. Es kommt dabei - wie auch beim Gesamtbetrieb - auf die Branche an, in der die betriebliche Tätigkeit ausgeübt wird (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 24 Tz. 39-41 mwH).

Allgemein sprechen folgende von der Rechtsprechung aufgestellte Merkmale für das Vorliegen eines Teilbetriebes, wobei immer auf das Gesamtbild des zu beurteilenden Betriebes abzustellen ist:

- Eigenes Anlagevermögen
- Räumliche Trennung
- Eigenes Personal unter Außerachtlassung des Personals für die allgemeine Verwaltung, das auch für mehrere Teilbetriebe tätig sein kann
- Eigene Buchführung und Kostenrechnung
- Eigenständige Gestaltung des Einkaufes sowie der Preisgestaltung
- Eigener Kundenstamm (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 24 Tz 42 mwH).

Im Abgabenverfahren gibt es keine verfahrensförmliche subjektive Beweislastregel. Als allgemein anerkannte verfahrensvernünftige Handlungsmaxime gilt aber, dass die Abgabenbehörde ergebnishaft letzten Endes die Behauptungs- und Feststellungsbürde für die Tatsachen trägt, die vorliegen müssen, um den Abgabenanspruch geltend machen zu können, der Abgabepflichtige hingegen für jene, die den Anspruch aufheben oder einschränken (Stoll, BAO-Kommentar, S. 1561). Die von der Zumutbarkeit getragene Balance zwischen der amtswegigen Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde erster Instanz und der Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen besteht im kontradiktorischen Rechtsmittelverfahren vor dem UFS fort. Im Hinblick auf die Funktion des UFS als unabhängiges Kontroll- und Rechtsschutzorgan ist es deshalb primäre Pflicht der Amtspartei (Finanzamt) den Abgabenanspruch darzutun und des Abgabepflichtigen, seinen Einwand über die Einschränkung oder des Nichtbestehen des Abgabenanspruches darzulegen. Der Mitwirkungspflicht des Bw. kommt daher im kontradiktorischen Zwei-Parteien-Verfahren vor dem UFS eine verstärkte Bedeutung für die Durchsetzung seiner steuerrechtlichen Ansprüche zu. Andererseits tritt im unabhängigen, kontradiktorischen Rechtsmittelverfahren die amtswegige Ermittlungspflicht des UFS im Vergleich zu jener der Abgabenbehörde erster Instanz - zurück. Nur bei objektiven Bedenken an der materiellen Richtigkeit hat der UFS im Interesse der Gleichbehandlung aller Abgabepflichtigen die materielle Wahrheit weiter zu

erforschen. Ansonsten liegt die Beweisführungspflicht grundsätzlich bei den Rechtsmittelparteien (vgl. UFS 24.07.2008, RV/2087-W/04).

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist in verfahrensrechtlicher Hinsicht davon auszugehen, dass bei abgabenrechtlichen Begünstigungen (Ermäßigungen, Befreiungen und dgl) der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung insofern in den Hintergrund tritt, als der Partei eine besondere Behauptungslast obliegt. Es liegt also an der Partei, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen aller jener Umstände darzulegen, die für die Begünstigung sprechen (vgl. dazu ua. VwGH 12.7.1990, 89/16/0069).

Es waren daher vom Unabhängigen Finanzsenat keine weiteren Ermittlungen mehr durchzuführen, sondern war die Entscheidung unter Würdigung des bisherigen Vorbringens der Bw. sowie des auch der Bw. in der mündlichen Verhandlung bekanntgegebenen Sachverhaltes zu treffen. Es ist zwar zutreffend, dass von der Abgabenbehörde der wahre wirtschaftliche Gehalt zu erforschen ist. Mit dem in der mündlichen Verhandlung ganz allgemein gehaltenen Einwand, dass der wahre wirtschaftliche Gehalt der sei, dass ein Teilbetrieb vorliege, und dem bloßen Verweis, dass die Bw. zur Frage des Teilbetriebes alle Unterlagen beibringen könne, wenn das ergänzungsbedürftig erscheine, kann sich die Bw. jedoch nicht ihrer Mitwirkungspflicht entledigen.

Für die getroffene Entscheidung erscheint dem Senat wesentlich, dass die E auf der gegenständlichen Liegenschaft seit dem Jahr 1955 ein chemisches Laboratorium betrieben hat und dies bis zur Spaltung (sowohl nach dem Gesellschaftsvertrag, nach den Jahresabschlüssen und ihren Steuererklärungen) ihr einziger Tätigkeitsbereich gewesen ist. Nach den eingesehenen Jahresabschlüssen der E wurden alle Aufwendungen und Erträge gemeinsam erfasst und erfolgte kein gesonderter Ausweis der Aufwendungen und Erträge des "Immobilienbereiches" im Jahresabschluss. Die Führung getrennter Rechnungskreise stellt bloß eine betriebsinterne Maßnahme dar. Es liegt kein Anhaltspunkt dafür vor, dass vor dem Spaltungsstichtag bereits eine räumliche oder vom Erscheinungsbild her organisatorische Trennung zwischen dem Produktionsbetrieb und einem mit der Verwertung der Liegenschaft befassten "Teilbetrieb" bestanden hätte. Vor der Spaltung wurde zwar mit der Renovierung der Liegenschaft begonnen, eine dadurch angestrebte - gesonderte - Verwertung der Betriebsliegenschaft trat jedoch weder nach außen in Erscheinung noch ist eine deutliche interne Abgrenzung der "Betriebsteile" (zum Beispiel aus dem Jahresabschluss) ersichtlich. Mit der Übertragung der Liegenschaft hat die Bw. nicht die Dienstverträge des mit dem "Bauträgerprojekt" befassten Personals der E übernommen (die Bw. beschäftigt keine Dienstnehmer – E hatte zuletzt im Jahr 2002 8 Dienstnehmer). Da sich sämtliche Produktionsräumlichkeiten auf der Liegenschaft befanden und die Gesellschaft über keine

weitere Betriebsstätte verfügte, bildete die Liegenschaft eine wesentliche Betriebsgrundlage des pharmazeutischen Betriebes der E. Die Liegenschaft wurde dadurch zwar betrieblich genutzt - nämlich als wesentliche Grundlage des Produktionsbetriebes. Dies spricht aber gerade dagegen, dass die Liegenschaft (vor der Abspaltung) bereits zu einem organisatorisch abgegrenzten "Teilbetrieb" gehörte. Die - vom Umsatz her - geringfügige Vermietung von Teilen der Liegenschaft an eine Gesellschaft, die über den selben Geschäftsführer verfügte wie die E, begründete bei isolierter und rechtsformunabhängiger Betrachtung keine eigenständige gewerbliche Tätigkeit, sondern stellt bloß eine Vermögensverwaltung dar. Weder durch diese Vermietung noch durch die - als interne Maßnahme anzusehende - Erstellung von Verwertungskonzepten betätigte sich die Bw. in einer organisatorisch von der produzierenden Tätigkeit abgesonderten Weise am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Es ist dem Finanzamt beizupflichten, dass bis zur Spaltung hinsichtlich des wertvollen Immobilienvermögens erst etwas im Aufbau gewesen ist. Die Trennung vom Produktionsbetrieb war aber noch nicht so weit fortgeschritten, dass die E bereits vor der Abspaltung über 2 Teilbetriebe verfügte hätte. Die organisatorische und wirtschaftliche Trennung des Produktionsbetriebes vom Liegenschaftsvermögen wurde hier erst durch die Spaltung selber herbeigeführt. Nach dem Gesamtbild war daher davon auszugehen, dass hier kein Teilbetrieb übertragen wurde, sondern bloß das wertvollste Wirtschaftsgut – nämlich die Betriebsliegenschaft – aus der bestehenden Gesellschaft "herausgelöst" und an die neugegründete Berufungswerberin übertragen wurde.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 15. Oktober 2008