



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 15

GZ. RV/0658-W/05

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Ing. HJ R, W., vertreten durch Exinger GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1013 Wien, Renngasse 1/Freyung, vom 8. April 2005 gegen den Bescheid vom 30. März 2005 des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg betreffend Einkommensteuer 1996, Änderung gem. § 295 Abs. 1 BAO, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Für das Jahr 1996 wurden vom Bw. in der Einkommensteuererklärung Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Einzelunternehmer in Höhe von 35.486.322,00 ATS erklärt. Für 35.263.665,00 ATS beanspruchte der Bw. gem. § 37 EStG den Hälftesteuersatz. In den Erläuterungen führte der Bw. aus, dass auf Grund des Vorliegens aller Voraussetzungen er für den Veräußerungsgewinn aus der Veräußerung des Einzelunternehmens KR. in Höhe von S 35.486.321,83 die Anwendung des Hälftesteuersatz gemäß § 37(5)EStG beantrage. Der progressionsbegünstigte Veräußerungsgewinn errechne sich wie folgt:

Veräußerungsgewinn	35.486.321,83
-Verlust aus VCF, Kr.,R & Co KG	-222.657,28
Veräußerungsgewinne nach Verlustausgleich	35.263.664,55

Die Veranlagung erfolgte erklärungsgemäß.

Für die Jahre 1995-1996 erfolgte bei der Firma KR. eine Betriebsprüfung. Beim Bw., der bis 31.12.1993 75% und danach 100% Anteile an der Firma KR. inne hatte, fand für die Jahre 1994-1998 eine Betriebsprüfung statt.

Bei der Firma KR. wurden folgende Feststellungen getroffen:

Die Bp. führte zur **Rückstellung für Produkthaftung** aus:

„In früheren Jahren wurde in Höhe von 0,5% der Umsätze eine Rückstellung für Produkthaftung gebildet. Im Zuge der Bp. der Jahre 1991 bis 1993 wurde festgestellt, dass das Risiko der Produkthaftung durch eine bestehende Betriebshaftpflichtversicherung abgedeckt wird. Die Bildung der Rückstellung war daher nur insoweit zulässig, als durch den Selbstbehalt von 10% keine Deckung bestand.

Sowohl der handelsrechtliche Wert der Rückstellung für Produkthaftung in Höhe von S 1.600.000,00 als auch der steuerrechtliche Wert in Höhe von S 60.375,00 (jeweils per 31.12.1993) wurden in den Folgejahren unverändert beibehalten.

Am 1.1.1996 wurde das Unternehmen an die AG verkauft. Das Risiko für Produkthaftung wurde vom Käufer nicht übernommen. Der gemeine Wert dieser Schuldpost wurde mit S 1.600.000,00 angesetzt.

Die Bp. stellte fest, dass seit Bestehen des Betriebes keine Ansprüche aus Produkthaftung geltend gemacht wurden. Auch in den 4 ½ Jahren seit dem Verkauf gab es weder Klagen noch sonstige Forderungen. Bei drohenden Ansprüchen hätte man wohl kaum den Versicherungsschutz per 31. März 1996 vorzeitig gekündigt. Die Bp. minderte den gemeinen Wert der Schuldposten um S 1.600.000,00.

Gemeiner Wert der in das Privatvermögen übernommene Schulden	1.1.1996 S
Laut Erklärung -Rückstellung für Produkthaftung	11.248.771,00 -1.600.000,00
Gemeiner Wert der ins PV übern. Schulden laut Bp.	9.648.771,00

Veräußerungsgewinn gemäß § 24 EStG 1988:

Die Bp. erhöht die Bemessungsgrundlage für den Veräußerungsgewinn um die vorstehenden Feststellungen. Der Veräußerungsfreibetrag gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988 in Höhe von S 100.000,00 wird gewährt.

Ermittlung des Veräußerungsgewinnes aus dem Verkauf des Betriebes KR.	1.1.1996 S
Nettoveräußerungspreis laut Erklärung -Eigenkapital laut Bp.	56.411.751,00 -14.524.938,00
+Gemeiner Wert der ins PV übern. WG lt. Erklärung	9.669.707,00
-Gemeiner Wert der ins PV übern. Schulden lt.Bp	-9.648.771,00
Zwischensumme laut BP.	41.907.749,00
-Veräußerungskosten laut Erklärung	-4.051.614,00
-Freibetrag gemäß § 24 Abs.4EStG laut Bp.	-100.000,00
Veräußerungsgewinn gemäß § 24 Abs.2 EStG laut Bp.	37.756.135,00

Ermäßigter Steuersatz gemäß § 37 Abs. 2 EStG 1988

Per 1.1.1996 wurde das Einzelunternehmen KR. an die AG verkauft. Für den Veräußerungsgewinn gemäß § 24 EStG 1988 wurde der ermäßigte Steuersatz gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 beantragt.

Außerordentliche Einkünfte sind gemäß § 37 Abs. 2 Z1 EStG 1988 nur:

“Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.”

Die Frist läuft pro betrieblicher Einheit, also jeweils pro Betrieb oder Teilbetrieb. Zwischen dem entgeltlichen Betriebserwerb und dem Veräußerungsvorgang muss ein Zeitraum von vollen 84 Monaten liegen (Stichtagsprinzip).

Bei den Vorbesprechungen wurden die Gründe und der Zeitpunkt der Entstehung der stillen Reserven ausreichend diskutiert. Die Argumente Verhandlungsgeschick und Zeitpunkt der Betriebseröffnung wurden von den steuerlichen Vertretern nicht näher erläutert. Warum gerade der Komplementär die stillen Reserven geschaffen hat, konnte nicht nachgewiesen werden. Der entgeltliche Erwerb zum 1.1.1994 wird von den steuerlichen Vertretern nicht in Frage gestellt, die stillen Reserven seien dabei aber nicht abgegolten worden.

Die Argumente, dass das Einkommensteuergesetz etwas anderes meint, bzw. dass die Einkommensteuer-Richtlinien und in der Literatur angeführte Beispiele falsch sind, wurden von Seiten der steuerlichen Vertreter zwar in die Diskussion eingebracht, jedoch nicht konkret belegt oder näher ausgeführt. Herr Dkfm. G. und Dr. H. wollen dazu erst in der angekündigten Berufung konkret Stellung nehmen.

Die Bp. stellt fest, dass zwischen dem entgeltlichen Erwerb des 25%-Anteiles von Frau K am 1.1.1994 und dem Verkauf an die AG am 1.1.1996 ein Zeitraum von nur 24 Monate liegen.

Zu dem vom steuerlichen Vertreter angeführten Argument, dass die stillen Reserven von Frau K nicht erworben worden sind, wurde von der Bp. festgestellt:

1. Im Gesellschaftsvertrag ist für den Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters vorgesehen, dass das Auseinandersetzungsguthaben nach der Sachwert- und Ertragswertmethode zu ermitteln und davon das arithmetische Mittel zu berechnen ist.
2. Bei der Ermittlung des Sachwertes sind stillen Reserven anzusetzen, was auch bei der erfolgten Berechnung des Auseinandersetzungsguthabens erfolgt ist.
3. Bei der Ertragswertmethode wird von den durchschnittlichen Jahresgewinnen ausgegangen, wodurch sie somit ebenfalls stillen Reserven beinhalten.
4. Lediglich ein ideeller Firmenwert wird bei der Berechnung des Auseinandersetzungsguthabens beim Sachwert (wohl aber beim Ertragswert) nicht berücksichtigt. Dies bedeutet jedoch nicht, dass er nicht anteilig erworben worden ist.
5. Die Regelung über die Berechnung des Auseinandersetzungsguthabens betrifft beide Gesellschafter. Herr Ing. R war daher bis 1.1.1994 nur zu 75% an den stillen Reserven und am Firmenwert beteiligt.

Der ermäßigte Steuersatz gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 steht somit nur für den 75%-Alt-Anteil von Herrn Ing. R zu. Der 1994 erworbene 25%-Anteil unterliegt dem Steuersatz gemäß § 33 EStG 1988.“

Die Bp. teilte den Veräußerungsgewinn gemäß § 24 Abs. 2 EStG in Höhe von S 37.756.135,00 wie folgt auf:

Bemessungsgrundlage für den Hälftesteuersatz: S 29.192.390,- (Anteil Ing. R alt).

Bemessungsgrundlage für den Anteil Ing. R neu („Kr.“): S 8.563.745,00.

Ermittlung des Veräußerungsgewinnes aus dem Verkauf des Betriebes KR.	R „alt“ S	R „neu“ S
Nettoveräußerungspreis laut Erklärung (75%-25% -steuerliches Eigenkapital per 1.1.1994 laut Erklärung -Steuerlicher Eigenkapitalzuwachs seit 1994 (75%-25%) +Gemeiner Wert der ins PV übern. WG (75%-25%) -Gemeiner Wert der ins PV übern. Schulden (75%-25%)	42.308.813,00 -429.069,00 -9.589.346,00 +7.252.280,00 -7.236.578,00	14.102.938,00 -1.310.075,00 -3.196.448,00 +2.417.427,00 -2.412.193,00
Zwischensumme laut BP. -Veräußerungskosten laut Erklärung (75%-25%) -Freibetrag gemäß § 24 Abs.4 EStG (75%-25%)	32.306.100,00 -3.038.710,00 -75.000,00	9.601.649,00 -1.012.904,00 -25.000,00
Veräußerungsgewinn gemäß § 24 Abs.2 EStG laut Bp.	29.192.390,00	8.563.745,00

Das Finanzamt erließ einen gem. § 295(1)BAO geänderten Einkommensteuerbescheid, der die gemäß § 37(1)EStG ermäßigten Einkünfte in Höhe von S 29.192.390,00 festsetzte. Der gemeine Wert der Schuldposten wurde um S 1.600.000,00 (Rückstellung für Produkthaftung) gemindert.

Der Bw. erhob **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid 1996. Begründend wurde ausgeführt:

“Es wird die Herabsetzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb

von	2.744.399,10 €	(37.763.755,00 S)
um	116.276,53 €	(1.600.000,00 S)
auf	2.628.122,57 €	(36.163.755,00 S)

beantragt.

Ergänzend begehre ich die Erhöhung der Halbsatzeinkünfte gemäß § 37 Abs. 1 EStG

von	2.121.493,71 €	(29.192.390,00 S)
um	506.075,09 €	(6.963.745,00 S)
auf	2.627.568,80 €	(36.156.135,00 S)

Mein Berufungsbegehren erstreckt sich auf die teilweise Nichtanerkennung von Halbsatzeinkünften (vgl. unter Pkt. A) und die Nichtanerkennung der Bildung einer Produkthaftrückstellung.

A) Halbsatzeinkünfte

Die Betriebsprüfung stellt in dem Bericht gemäß § 150 BAO vom 5.1.2001 über das Ergebnis der Buch- und Betriebsprüfung bei der KR. für den Veranlagungszeitraum 1994 bis 1996 in Tz 17 u.a. folgendes fest:

Für die Veräußerung des Betriebes des KR. (X) zum 1.1.1996 an die AG durch Ing. R konnte hinsichtlich eines Anteiles von 25% der ermäßigte Steuersatz gemäß § 37 Abs.2 Z1 EStG

1988(aF) nicht zur Anwendung kommen, weil halbsatzbegünstigte außerordentliche Einkünfte gemäß § 37 Abs.2 Z1 EStG (aF) nur „Veräußerungsgewinne iSd § 24 sind, wenn seit der Eröffnung oder zum letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind“. Herr Ing. R hat zum 1.1.1994 einen 25%-Mitunternehmeranteil von der X von Frau K erworben. Hinsichtlich dieses 25%-Mitunternehmeranteils ist daher die sieben Jahres-Frist nicht erfüllt.

Dazu stelle ich vorweg den für die rechtlich maßgebenden Sachverhalt dar, der mE. von der Betriebsprüfung nicht ausreichend erhoben wurde. Daran schließe ich meine rechtliche Auffassung zur Behandlung des Veräußerungsgewinnes an, die an der Anerkennung des Halbsteuersatzes für den gesamten Veräußerungsgewinn besteht.

Anwachsung gemäß § 142 HGB. Herr Ing. R erwarb zum 1.1.1994 von Frau K 25% Anteile der X. An der X waren zum Veräußerungszeitpunkt Herr Ing. R (75%) und Frau K (25%) beteiligt. Durch das Ausscheiden von Frau K aus der Mitunternehmerschaft X, ist das Vermögen der X zum 1.1.1994 im Wege der Anwachsung gemäß § 142 HGB auf Ing. R übergegangen. Die X wurde ab dem 1.1.1994 als Einzelunternehmen des Herrn Ing. R fortgeführt.

Ermittlung des Abfindungsguthaben. Herr Ing. R hat Frau K für deren Gesellschaftsanteil (Mitunternehmeranteil) an der X einen Kaufpreis von S 1.310.075,00 entrichtet. Der Kaufpreisfindung bzw. Ermittlung des Auseinandersetzungsguthabens lag kein objektives Unternehmensbewertungsgutachten, sondern die gesellschaftsvertragliche Vereinbarung der X zugrunde, nach der ein ausscheidender Gesellschafter dem (bzw. den) verbleibenden Gesellschafter(n) seinen Anteil um einen Preis anzubieten hat, der sich aus dem Mittel des Substanzwertes und des Ertragswertes des Unternehmens zusammensetzt. Anlässlich des Ausscheidens von Frau K aus der X wurde ein Kaufpreis (Auseinandersetzungsguthaben) von S 1.464.722,31 ermittelt, der (das) später aufgrund der vorzeitigen Entrichtung (anstelle der im Gesellschaftsvertrag vereinbarten Ratenzahlungen) auf S 1.310.075,00 reduziert wurde. Der in die Kaufpreisfindung eingegangene Substanzwert des Unternehmens wurde mangels stiller Reserven in Wirtschaftsgütern (Vermögensgegenständen) des Betriebes der X mit deren Buchwert angesetzt. Anstelle der buchmäßigen Rückstellungen wurden die im Veräußerungszeitpunkt 1.1.1994 erwarteten tatsächlichen Verpflichtungen als negativer Substanzwert berücksichtigt. Der Ertragswert des Unternehmens wurde gesellschaftsvertragsgemäß aus den handelsrechtlichen Ergebnissen der fünf vor dem Veräußerungszeitpunkt 1.1.1994 liegenden Geschäftsjahre ermittelt. Weiteres wurde bei Festlegung des Kaufpreises (Auseinandersetzungsguthabens) das negative Kapitalkonto von Frau K zum Zeitpunkt des Ausscheidens berücksichtigt, d.h. von dem gemäß Gesellschaftsvertrag ermittelten anteiligen Unternehmenswert von S 4.169.535,14 zum Abzug gebracht.

Übernahme eines negativen Firmenwertes. Wie einer Aufstellung, die der Erklärung über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte 1994 der X beigelegt und auch der Betriebsprüfung als Unterlage zur Verfügung stand, zu entnehmen war, war der durch Herrn Ing. R für die Übernahme des 25%-Geschäftsanteils von Frau K entrichtete Kaufpreis von S 1.310.075,00 niedriger als deren anteiliges steuerliche Eigenkapital zum 1.1.1994 von S -98.105,68 (ermittelt auf der Grundlage des Jahresabschlusses 31.12.1993 und der Erklärung über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte 1993). Die Differenz zwischen dem negativen handelsrechtlichen Buchwert des Eigenkapitals ergab sich aus der anteiligen Auflösung von Investitionsrücklagen (die bereits als laufender Gewinn in 1993 zu versteuern waren) und der Berücksichtigung von 25% der versteuerten Rückstellungen der X. Herr Ing. R übernahm daher zu einem Kaufpreis von S 1.310.075,00 von Frau K steuerliches Eigenkapital in Höhe von S 1.408.180,08. Der Differenzbetrag von S 98.105,58 entspricht der Übernahme eines negativen steuerlichen Firmenwertes.

Halbsatzbegünstigter Veräußerungsgewinn

Der aus der Veräußerung des Betriebes der X an die AG zum 1.1.1996 resultierenden Veräußerungsgewinn, der mangels stiller Reserven im Vermögen des Betriebes der X ausschließlich aus einem originären Firmenwert entstand, wurde in Höhe von S 8.563.745,00

durch die Betriebsprüfung voll versteuert. Der Halbsteuersatz kommt nach Ansicht der Betriebsprüfung deshalb nicht zur Anwendung, weil nach der Wortfolge des § 37 Abs. 2 Z 1 EStG 1998 (aF) der Halbsteuersatz nur zusteht, „wenn seit dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.“

Siebenjahres-Frist erfüllt. Nach meiner Auffassung ist seit dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang ein Zeitraum von sieben Jahren verstrichen. Dies ergibt sich daraus, dass Herr Ing. R ohne Mitwirken von Frau K seit 1973 (als Geschäftsführer) den Firmenwert der X aufgebaut hat (vgl. unter Pkt.1) und weiteres Hr. Ing. R den anlässlich des Erwerbs der Anteile von Fr. K übernommene Firmenwert (wenn man gegen meine Auffassung unterstellt, dass ein solcher von Frau K aufgebaut wurde) nicht entgeltliche erworben hat (vgl. unter Pkt.2).

Dazu ist im einzelnen Folgendes anzumerken:

1. Der Firmenwert wurde ausschließlich durch Ing. R geschaffen.

Herr Ing. R erwarb X -Anteile (Mitunternehmeranteile) von Frau K wie ausgeführt zu einem unter dem anteiligen steuerlichen Eigenkapital (Gesellschaftskapital) liegenden Kaufpreis. Weiteres lag der Kaufpreis auch unter dem Wert, den ein Nichtgesellschafter der X für 25% der Gesellschaftsanteile zu bezahlen bereit gewesen wäre. Der Grund dafür lag in der formellen Kaufpreisfindung, die nach den gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen erfolgt ist und berücksichtigt hat, dass der Firmenwert der X von Herrn Ing. R Jahrzehntelang aufgebaut und über den 1.1.1994 hinaus aufrecht erhalten wurde. Wäre der Firmenwert auch ohne Herrn Ing. R verwertbar und später realisierbar gewesen, hätte nach den Erfahrungen des Geschäftslebens Frau K nicht ihren 25%-Anteil veräußert, sondern vielmehr versucht den 75%-Anteil von Herrn Ing. R zu erwerben. Unbestritten ist somit, dass zum 1.1.1994 der Wert des 25%-Gesellschaftsanteiles an der X über dem entrichteten Kaufpreis von rd. S 1,3 Mio: lag. Auch wurde der Firmenwert nicht im Zeitraum von 1.1.1994 bis zur Veräußerung zum 1.1.1996 aufgebaut oder erhöht. Vielmehr ist während der Geschäftsjahre 1994 und 1995 eine Verschlechterung der wirtschaftlichen Situation der X eingetreten, die letztlich Herrn Ing. R veranlasst hat Ende 1995 den Betrieb der X an die AG zu veräußern.

2. Keine Anschaffung eines Firmenwertes:

Keine Veräußerung, kein Erwerb eines Firmenwertes. Weiteres hat Herr Ing. R bei Veräußerung des Betriebes der X an die AG auch zweifelsohne jenen Firmenwert realisiert, der ohne Abgeltung und somit als Vorteil zum 1.1.1994 von Frau K übernommen wurde. Nach VwGH-Rechtsprechung ist nämlich ein solcher Vorteil nicht schon im Augenblick des Geschäftsabschlusses realisiert und deshalb auch nicht zu versteuern (VwGH 24.11.1999, 97/13/0022, ÖstZB 2000, 234). Soweit ein solcher Vorteil als Differenz zwischen dem höheren übernommenen steuerlichen Eigenkapital und dem niedrigeren Kaufpreis besteht, ist dieser als negativer Firmenwert anzusetzen und erst dann und insoweit als steuerlicher Gewinn zu erfassen, als das Unternehmen (Betrieb) veräußert wird. Gleicher muss für einen Firmenwert gelten, der in der Steuerbilanz des Unternehmens nicht zu erfassen ist, weil er über den steuerlich negativen Buchwert hinausgeht. Wie der VwGH zutreffend ausführt kommt es anlässlich der Veräußerung von Geschäftsanteilen (oder auch eines Betriebs) unter dem tatsächlichen Wert zu keiner Realisierung des übernommenen Vorteils.

Mangels Realisierung des von Frau K übernommenen und nicht abgegoltenen Firmenwertes kann deshalb auch kein entgeltlicher Erwerb unterstellt werden, der die Siebenjahres-Frist gemäß § 37 Abs.2 Z1 EStG 1988 aF in Gang gesetzt hat. Die Wortfolge des § 37 Abs.2 Z 1 EStG 1988 aF soll gemäß den Erläuterungen zur Regierungsvorlage des EStG 1988 (621 Blg.NR 17 GP, zu § 37) lediglich zum Ausdruck bringen, dass im Fall der Buchwertfortführung aufgrund einer unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils die Besitzzeiträume des Rechtsvorgängers und des Rechtsnachfolger zusammenzurechnen sind. Gegenständlich erfolgt hinsichtlich des Firmenwertes die Übertragung von 25% des Betriebes

der X an Herrn Ing. R ohne Abgeltung und somit auch Realisierung des Firmenwertes. Die von Hr. Ing. R erworbenen Gesellschaftsanteile (Mitunternehmeranteile), die aufgrund der gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen abgefunden wurden, sind durch Anwachsung gemäß § 142 HGB und somit im Wege der zivilrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge ohne Realisierung des Firmenwertes übergegangen.

Verstoß gegen den Gesetzeszweck. Weiteres entspricht die volle Versteuerung des anlässlich der Veräußerung zum 1.1.1996 an die AG realisierten Firmenwertes, der über einen Zeitraum von mehr als sieben Jahren aufgebaut bzw. entstanden ist, nicht dem Gesetzeszweck des § 37 Abs.2 Z 1 EStG 1988 aF. Nach diesem Gesetzeszweck soll nämlich der ermäßigte Steuersatz die Progressionsverschärfung bei einer „erheblichen Zusammenballung von Einkünften“ mildern. Diesem Gesetzeszweck würde es aber nicht gerecht, die Veräußerung einen von mehr als sieben Jahren entstandenen Firmenwertes nur deswegen nicht mit dem ermäßigten Steuersatz zu besteuern, weil zwei Jahre vor der Veräußerung des Betriebes der X der Firmenwert ohne Realisierung beim Übertragenden (Frau K) und korrespondierend ohne entgeltlichen Erwerb beim Übernehmenden (Ing. R), dem bereits bei Herrn Ing. R bestehenden Firmenwert zugewachsen ist. Dazu ist ergänzend anzumerken, dass Fr. K mangels Mitwirkung an den geschäftlichen Aktivitäten der X keinen Firmenwert geschaffen hat.

Ungleich- und Gleichbehandlung. Folgt man der Argumentation der Betriebsprüfung kommt es zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Ungleich- bzw. Gleichbehandlung: Eine sachlich nicht gerechtfertigte Gleichbehandlung von Ugleichem liegt vor, weil ein Firmenwert (K), der über einen Zeitraum von mehr als sieben Jahren angesammelt worden ist, einem kurzfristig (in einem Zeitraum von weniger als sieben Jahren) angesammelten Firmenwert gleichgestellt, nämlich mit dem Normalsteuersatz versteuert würde, obwohl das Gesetz (§ 37 EStG) stille Reserven begünstigt, wenn sie in einem Zeitraum von mehr als sieben Jahren angesammelt worden sind und im Zuge der Veräußerung eines Betriebes oder Mitunternehmeranteils realisiert werden;

Eine sachlich nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung von Gleicherem liegt vor, weil ein Firmenwert aus der Veräußerung des Betriebes des X mit dem Normalsteuersatz versteuert wird, obwohl derselbe Firmenwert mit dem ermäßigten Steuersatz zu versteuern wäre, wäre zum 1.1.1994 der Firmenwert nicht von Frau K auf Herrn Ing. R übergegangen.

Über einen Zeitraum von mehr als sieben Jahren angesammelte und im Zuge der Veräußerung des Betriebes der X zusammengeballt realisierte stille Reserven (Firmenwert) würden deshalb unterschiedlich behandelt (nämlich mit dem ermäßigten oder normalen Steuersatz besteuert) je nach dem, ob kurz (innerhalb von sieben Jahren) vor der Veräußerung noch weitere Anteile an der selben Gesellschaft (Mitunternehmerschaft) hinzu erworben werden. Nach dem Gesetzeszweck und entsprechend dem Gebot einer verfassungskonformen Interpretation ist somit im Falle einer Veräußerung eines Betriebes, der ermäßigte Steuersatz nach § 37 Abs.2 Z 1 EStG aF insoweit anzuwenden, als der Veräußerungsgewinn auf einen Firmenwert (und auch stille Reserven) entfällt, für den (die) die Siebenjahres-Frist bereits verstrichen ist.

B) Produkthaftrückstellung:

Die Betriebsprüfung stellt im Bericht gemäß § 150 BAO vom 5.1.2001 über das Ergebnis der Buch- und Betriebsprüfung bei der X für den Veranlagungszeitraum 1995 und 1996 in Tz 17 Folgendes fest:

In früheren Jahren wurde in Höhe von 0,5% der Umsätze eine Rückstellung für Produkthaftung gebildet. Im Zuge der Betriebsprüfung 1991 bis 1993 wurde festgestellt, dass das Risiko der Produkthaftung durch eine bestehende Betriebshaftpflichtversicherung abgedeckt wird. Die Bildung der Rückstellung war daher nur insoweit zulässig, als durch den Selbstbehalt von 10% keine Deckung bestand. Am 1.1.1996 wurde das Unternehmen an die AG verkauft. Das Risiko für die Produkthaftung wurde vom Käufer nicht übernommen. Der gemeine Wert dieser Schuldpost wurde mit S 1,6 Mio. angesetzt. Die abgabenbehördliche Betriebsprüfung

stellt fest, dass seit Bestehen des Betriebes keine Ansprüche aus der Produkthaftung geltend gemacht wurden. Auch in den viereinhalb Jahren seit dem Verkauf gab es weder Klagen noch sonstige Forderungen. Bei drohenden Ansprüchen hätte man wohl kaum den Versicherungsschutz per 31.3.1996 vorzeitig gekündigt.

Dagegen ist Folgendes festzuhalten:

Kein Versicherungsschutz. Wie die Betriebsprüfung zutreffend ausführt, wurden die Anerkennung der Produkthaftungsrückstellung vor Verkauf der X an die AG, aufgrund einer bestehenden Betriebshaftpflichtversicherung nur insoweit zugelassen, als durch den Selbstbehalt von 10% der trotz Betriebshaftpflichtversicherung bestand, keine Deckung eines etwaigen Schadens durch die Versicherung vorgenommen werden hätte müssen. Damit legt die Betriebsprüfung aber bereits fest, dass bei fehlender Betriebshaftpflichtversicherung oder beim Fehlen eines sonstigen Versicherungsschutzes, dem Grunde nach die Bildung einer Produkthaftungsrückstellung steuerrechtlich nicht nur zulässig, sondern auch geboten ist. Wird die steuerliche Bildung einer Produkthaftungsrückstellung mit dem Argument nicht anerkannt, dass ein Versicherungsschutz besteht, muss im Umkehrschluss bei fehlendem Versicherungsschutz die Bildung bzw. Aufrechthaltung einer entsprechenden Rückstellung jedenfalls anerkannt werden.

Widerspruch der Betriebsprüfung. Auch das Argument der Betriebsprüfung, dass bei drohenden Ansprüchen wohl kaum der Versicherungsschutz per 31.3. vorzeitig gekündigt worden wäre, geht ins Leere, weil ansonsten denkunmöglich die Bildung einer Produkthaftungsrückstellung zu versagen ist: Einerseits dann, wenn ein entsprechender Versicherungsschutz besteht und andererseits auch dann, wenn ein solcher Versicherungsschutz durch den Steuerpflichtigen nicht in Anspruch genommen wird. Damit bleibt aber für die Bildung einer Produkthaftungsrückstellung zwangsläufig mit dem Argument eines bestehenden und dem weiteren Argument eines nicht bestehenden Versicherungsschutz kein Platz.

Keine Prüfung des Produkthaftungsrisikos durch Betriebsprüfung. Meines Erachtens ist daher die Bildung einer Produkthaftungsrückstellung nicht nur zulässig, sondern steuerrechtlich auch geboten. Die Betriebsprüfung hat es diesbezüglich unterlassen die drohende Inanspruchnahme nach dem Produkthaftgesetz zu prüfen. Insbesondere wurde auf die anlässlich der abgabenbehördlichen Betriebsprüfung durch den steuerlichen Vertreter der X vorgebrachten Argumente nicht eingegangen, dass die AG als Käuferin des Betriebes der X die Übernahme der Produkthaftverpflichtung wegen eines bestehenden Risikos ausgeschlossen hat. Allein dieser Umstand lässt daraus schließen, dass das Produkthaftungsrisiko als nicht bloß theoretisches, sondern auch drohendes Risiko besteht.“

Die Betriebprüfung gab zur Berufung (auszugsweise) folgende Stellungnahme ab:

Die vorliegende Berufung beinhaltet keine Neuerung. Der geschilderte Sachverhalt ist der Betriebsprüfung vollinhaltlich bekannt. Auf die Ausführungen im BP-Bericht wird verwiesen.

Für die Bp. ist jedoch die Vorgangsweise der steuerlichen Vertretung nach wie vor befremdlich. Im Zuge der Betriebsprüfung wurden dem Steuerpflichtigen und den steuerlichen Vertretern mehrmals Gelegenheit gegeben den Sachverhalt offen zu legen und die vermeintliche rechtliche Beurteilung zu erklären.

zu Punkt A: Halbsatzeinkünfte

Das Argument der Anwachsung gemäß § 142 HGB kann von der Bp. nicht nachvollzogen werden. Alle Unterlagen beweisen ein entgeltliches Geschäft. Der Kauf wurde von Ing. H.J. R auch als „lucky buy“ bezeichnet. Der Kaufpreis wurde ohne externes Bewertungsgutachten, jedoch nach Unternehmensbewertungsgrundsätzen als Mittel zwischen Substanzwert und Ertragswert berechnet. Zu betonen ist, dass laut Auskunft des Käufers – Herrn Ing. H.J. R die Verkäuferin bereits sehr betagt und bettlägig war und deshalb auch einen dringenden Geldbedarf hatte.

Zum Verstoß gegen den Gesetzeszweck sei angemerkt, dass aus der Sicht der Bp. im gegenständlichen Falle alle Mitunternehmer an allen stillen Reserven und am Firmenwert beteiligt sind. Das Argument, dass nur der Komplementär Ing. R den Firmenwert geschaffen hat und somit nur ihm zusteht, kann von der Bp. nicht nachvollzogen werden. Der Kommanditist ist nach geltender Rechtsprechung an den stillen Reserven und am Firmenwert beteiligt.

zu Punkt B: Produkthaftrückstellung

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde vom steuerlichen Vertreter

1. nicht aufgeklärt, weshalb die Rückstellung durch mehrere Jahre in unveränderter Höhe fortgeführt worden ist und
2. keine ausreichenden und zielführenden Angaben zur Höhe der Rückstellung gemacht worden sind.

Auch jetzt werden zur Produkthaftung keine ausreichenden zielführenden Angaben gemacht. Im BP.-Verfahren wurde zwar diskutiert, ob die Produkthaftrückstellung nicht im Jahr 2000 oder 2001 sowieso aufgelöst werden müsste, da nie Schadenersatzforderungen gestellt wurden. Laut Auskunft von Dr. H. wird derzeit nicht an einer Auflösung der Rückstellung gedacht. In einem Kronen-Zeitungsaufsatz wurde wieder über Krebsgefahren aufgrund von Süßstoffgenuss gewarnt. Diese Ausführung lassen jedoch konkrete Anhaltspunkte zur Ermittlung einer Rückstellung nicht zu. Die Vor-Bp. hat in diesem Punkt auch zur unterschiedlichen Behandlung von handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Beurteilung geführt.“

Zu den Ausführungen der Betriebsprüfung wurde nicht Stellung genommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ermäßiger Steuersatz gemäß § 37 Abs.2 EStG 1988

Gemäß § 37 Abs. 1 Z 1 EStG i.d. für das Streitjahr geltenden Fassung ermäßigt sich der Steuersatz für außerordentliche Einkünfte (Abs. 2).

Abs.2 Z.1: Außerordentliche Einkünfte sind nur Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.

Gemäß § 24 Abs. 1 EStG sind Veräußerungsgewinne Gewinne, die erzielt werden bei der Veräußerung

des ganzen Betriebes

eines Teilbetriebes

eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist.

Im gegenständlichen Fall hatte der Bw. bis Ende 75% der Firma KR., Ende 1993 übernahm der Bw. die restlichen 25% dieser Firma. Seit 1.1.1994 ist er Alleinunternehmer.

Der Übernahme liegt ein Übernahmevertrag zugrunde, in dem K einerseits als Übergeberin und der Bw. andererseits als Übernehmer aufscheint. Gegenstand der Übernahme sind 25% der protokollierten Firma KR.. Die Übergeberin scheidet mit 31.12.1993 aus der Firma KR. aus. Laut Vertrag wird das Unternehmen der KR. im Wege der Anwachsung nach § 142 HGB zu diesem Stichtag mit allen Aktiva und Passiva übernommen. Die Übergeberin erhält vom Übernehmer eine Abfindung in Höhe von S 1,4 Millionen.

Weiters wurde festgehalten, dass der Kaufpreis mit Eintragung des Ausscheidens der Übergeberin im Firmenbuch fällig ist. Die Bezahlung der Abfindung erfolgt zu Handen an RA Dr. PR. (Vertreter der Übergeberin).

Ende 1993 hat somit der Bw., der bis dahin nur 75% Anteile an der Firma X als Komplementär hatte, die restlichen 25% von der Kommanditistin Frau K gekauft.

In der Folge hat der Bw., der nunmehr Alleineigentümer war, den Betrieb X am 1.1.1996 an die AG verkauft.

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob nur 75% des Veräußerungspreises dem ermäßigten Steuersatz unterliegt, die restlichen 25% nicht in die 7 Jahresfrist fallen und daher mit dem normalen Steuersatz zu besteuern sind.

Unter Veräußerung ist eine entgeltliche Übertragung des Eigentums zu verstehen. Entgeltlichkeit liegt daher zB. im Bereich des Kaufes vor.

Im vorliegenden Fall liegt der Übertragung der 25% Anteile im Jahr 1993 ein Kauf zugrunde.

Dies geht aus dem der Übertragung zugrunde liegenden Vertrag hervor.

Zum Veräußerungsgewinn iSd § 24 gehören auch Gewinne aus der Veräußerung „eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist.“

Zu einer Veräußerung eines Mitunternehmeranteiles kommt es u.a. bei Anwachsen der Gesellschaftsanteile der fortsetzenden Gesellschafter bei Ausscheiden eines Gesellschafter. (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, II. § 24 Tz 78f)

§ 142 Abs.1 HGB: Sind nur zwei Gesellschafter vorhanden, so kann, wenn in der Person des einen von ihnen die Voraussetzungen vorliegen, unter welchen bei einer größeren Zahl von Gesellschaftern seine Ausschließung aus der Gesellschaft zulässig sein würde, der andere Gesellschafter auf seinen Antrag vom Gericht für berechtigt erklärt werden, das Geschäft ohne Liquidation mit Aktiven und Passiven zu übernehmen.

§ 142 Abs. 1 knüpft an § 140 HGB an. Unter den dort festgelegten Voraussetzungen kann ein Gesellschafter die Übernahme des Unternehmens begehrn. (vgl. § 133 HGB). Wie dort ist hierfür eine Rechtsgestaltungsklage erforderlich.

Wesentliches Tatbestandsmerkmal ist also ein wichtiger Übernahmegrund.

Im gegenständlichen Fall liegt – wie den Unterlagen und dem Vorgebrachten zu entnehmen ist – ein Kauf vor. Vom Bw. wurde der entgeltliche Erwerb auch nie bestritten. Ein Anwachsung gemäß den vorstehend angeführten § 142 HGB kann - wie die Betriebsprüfung ausführt – nicht nachvollzogen werden. Eine Begründung vom Bw., warum es sich im gegen-

ständlichen Fall um ein Anwachsung handle, wurde weder im Zuge der Betriebsprüfung noch in der Berufung gegeben.

Wie auch immer die Bezeichnung im gegenständlichen Fall – Anwachsen gemäß § 142 HGB, Übernahme, Abfindung – aus der Sachlage geht eindeutig ein Kauf hervor. Ende 1993 hatte der Bw. 75% Anteile der Firma KR. inne, Frau K 25%. Der Bw. gab K den Kaufpreis von 1,4 Mio., und erhielt die 25% Anteile der K .

Bei den Erklärungen wie das Abfindungsguthaben berechnet worden ist, ist immer von einer Kaufpreisfindung, dem Kaufpreis und Veräußerung die Rede.

Beim sukzessiven Erwerb von Mitunternehmeranteilen (Teilbetrieben) beginnt im Falle der Veräußerung oder Aufgabe des Mitunternehmeranteils (des Betriebes oder Teilbetriebes) der Fristlauf für die einzelnen Anteile im Zeitpunkt des jeweiligen entgeltlichen Erwerbes. (E 15.12.1998, 96/14/0108), 1999, 314) (Doralt, Einkommensteuer-Gesetz, Kommentar, Band III, § 37 Tz 33)

Nach Meinung von Lehre und Rechtsprechung ist im Falle eines sukzessiven Erwerbs von Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen die Frist für jede betriebliche Einheit gesondert zu berechnen. Wird sodann nur ein Teil der sukzessiv erworbenen Einheit verkauft, so ist die entsprechende Aliquotierung erforderlich

Soweit der Veräußerungsgewinn auf den vor mehr als sieben vollen Jahren erworbenen Anteil entfällt, steht der ermäßigte Steuersatz zu; der übrige Teil des Veräußerungsgewinns ist zum normalen Steuersatz zu versteuern.

Im gegenständlichen Fall wurden Ende 1993 25% Anteile entgeltlich erworben. Der am 1.1.1996 erfolgte Verkauf der 100% des Betriebes KR. ist, den vorstehenden Ausführungen folgend, zu aliquotieren. 75% des Veräußerungsgewinnes erfüllen die Voraussetzung der 84 Monate, somit steht der ermäßigte Steuersatz für 75% des Veräußerungserlöses zu. Die restliche 25% sind mit dem normalen Steuersatz zu versteuern.

Zu den Ausführungen, dass der entgeltliche Erwerb durch den Bw. von dem steuerlichen Vertreter nicht in Frage gestellt werde, die stillen Reserven dabei aber nicht abgegolten worden seien, wird angemerkt, dass bei einer Mitunternehmerschaft, wie sie im gegenständlichen Fall bis 31.12.1993 vorgelegen ist, zwei Kriterien im Vordergrund stehen: Übernahme eines Unternehmerrisikos und/oder Unternehmerinitiative.

Die Übernahme des Unternehmerrisikos bedeutet die gesellschaftsrechtliche oder eine wirtschaftlich vergleichbare Teilnahme am Erfolg oder Misserfolg des Unternehmens, also die Übernahme eines Unternehmerwagnisses; dazu gehört ua die Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert zumindest im Fall der Auflösung der Gesellschaft.

Weder aus der Aktenlage oder aus einem sonstigen Vorbringen war bei der Firma KR. ein Ausschluss der beteiligten K an den stillen Reserven oder am Firmenwert feststellbar. Die Ausführungen, dass nur der Bw. den Firmenwert seit 1989 geschaffen hat, sind nicht nachvollziehbar.

Auch dass in den Jahren 1994 und 1995 eine Verschlechterung der wirtschaftlichen Situation der K&R eingetreten ist, ist nicht erkennbar. Der Gewinn betrug im Jahr 1994 S 4.604.712,00 und im Jahr 1995 S 7.642.836,00.

Der Verkaufspreis zum 1.1.1996 in Höhe von S 55 Mio im Vergleich zum berechneten Unternehmenswert (Substanzwert) zum 31.12.1993 mit S 15,3 Mio. und den Ertragswert mit Mio. 18,0, zeigt, dass sich der Wert in den Jahren 1994 und 1995 der Firma gesteigert hat. Eine Zusammenballung von in vielen Jahren angesammelten Werten liegt nicht vor.

Produkthaftungsrückstellung

Gemäß § 9 Abs. 1 Z 3 EStG i.d. für das Streitjahr geltenden Fassung können Rückstellungen nur gebildet werden für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten.

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

Seit dem Steuerreformgesetz 1993 erklärte das Gesetz nunmehr ausdrücklich (§ 9 Abs. 3 zweiter Satz):

- Es müssen konkrete Umstände
- nachgewiesen werden,
- nach denen mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit ernsthaft zu rechnen ist.

Rückstellungen sind für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden, die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder dem Zeitpunkt ihres Eintrittes unbestimmt sind; mit einer Verbindlichkeit muss ernsthaft zu rechnen sein.

Pauschale Rückstellungen sind seit dem Steuerreformgesetz 1993 in der Steuerbilanz nicht mehr zulässig (§ 9 Abs.3; ausgenommen Abfertigungs- und Jubiläumsrückstellungen). Noch bestehende pauschale Rückstellungen waren im Wirtschaftsjahr 1996 mit mindestens 50% des im letzten Jahresabschluss vor dem 1.1.1996 enthaltenen Betrages aufzulösen; der Restbetrag war 1997 aufzulösen (Art I Z 64 lit. b StRefG 1993 idF StruktAnpG 1996).

Für die Haftung nach dem Produkthaftungsgesetz sind Einzelrückstellungen nach den allge-

meinen Grundsätzen zulässig. Eine pauschale Rückstellung ist wie bereits ausgeführt aber seit dem Steuerreformgesetz nicht mehr zulässig.

Laut Kaufvereinbarung abgeschlossen zwischen der Firma X (Verkäuferin) und der Firma AG (Käuferin), erklärt die Verkäuferin unter Punkt „Gewährleistung“, u.a. dass bis zum Tag der Vertragsunterfertigung keine Produkthaftungsansprüche von Dritten an die Verkäuferin gestellt worden sind. Die Verkäuferin sichert weiters zu, zum Zeitpunkt der Vertragsunterfertigung nicht in Kenntnis von Umständen zu sein, welche die Geltendmachung derartiger Ansprüche erwarten lassen.

Diesen Ausführungen folgend war bis 1993 die Bildung von pauschalen Rückstellungen möglich.

Im vorliegenden Fall wurde die Rückstellung immer in gleicher Höhe bilanziert, konkrete Umstände, dass eine Haftung droht, wurden in all den Jahren nicht vorgebracht. Dem Vorbringen, dass die Betriebsprüfung es unterlassen hätte, eine drohende Inanspruchnahme nach dem Produkthaftgesetz zu prüfen, wird entgegengehalten, dass vom Bw. keinerlei Ausführungen (Anhaltspunkte) zu einer Haftungen nach dem Produkthaftgesetz gemacht worden sind.

Im Zuge der Veräußerung des Firma KR. machte der Bw. Rückstellung zur Gänze gewinnmindernd geltend.

Da laut vorstehenden Ausführungen eine konkrete Haftung nicht drohte, war die durch mehrere Jahre in unveränderter Höhe pauschal gebildete Rückstellung - Angaben zur Höhe bzw. Haftung sind nicht gemacht worden – zu Recht gewinnerhöhend aufzulösen.

Wien, am 12. Dezember 2006