



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der AG als RNF der GM, vom 6. Juli 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes L vom 16. Juni 2004 betreffend Körperschaftsteuer 2001 und Festsetzung von Anspruchszinsen 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Bei der Berufungswerberin wurde eine Betriebsprüfung (BP) durchgeführt.

(1) Der Betriebsprüfer führte folgendes aus:

Sachverhalt:

Die Bw. (mit der Rechtsform einer GmbH vor der Verschmelzung) habe bis 2001 eine Landwirtschaft betrieben. In den Jahren 2000 und 2001 seien alle wesentlichen Betriebsgrundlagen veräußert worden, welche zur Führung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes erforderlich sind. Veräußert habe man das Betriebsgebäude, die Maschinen sowie sämtlichen land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitz an mehrere Interessenten. Nach den erfolgten Veräußerungen seien nur Kundenforderungen, ein Teil der Wertpapiere, ein Rechnungsabgrenzungsposten und bestehende Bankguthaben im Anlagevermögen verblieben. Die durch die Veräußerungen aufgedeckten stillen Reserven seien teilweise einer Übertragungsrücklage zugeführt worden. Ergänzend werde festgehalten, dass die GmbH Ende 2001 mit einer AG verschmolzen worden sei.

Prüferfeststellung:

Die Übertragung stiller Reserven sei gemäß § 12 EStG 1988 nur innerhalb desselben Betriebes möglich. Nach dem Verkauf aller wesentlichen Betriebsgrundlagen komme die Bildung einer § 12-Rücklage nicht in Betracht, da es an einem Betrieb fehle, in dessen Rahmen noch „Übertragungen“ stattfinden könnten. Sämtliche zuvor gebildeten Rücklagen seien gewinnerhöhend aufzulösen, da die Möglichkeit der bestimmungsgemäßen Verwendung der Übertragungsrücklage weggefallen sei. Die Rücklage lt. Bilanz vom 31. Oktober 2001 in Höhe von 21.874.082,00 S werde daher gewinnerhöhend aufgelöst.

(2) Die Erlassung des Körperschaftsteuerbescheides für 2001 aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung führte zu einer Gewinnerhöhung von 21.874.082,00 S und einer Nachforderung an Körperschaftsteuer von 7.437.194,00 S.

2. Gegen den aufgrund der Betriebsprüfung ergangenen Körperschaftsteuerbescheid 2001 vom 16. Juni 2004 und den Bescheid über die Anspruchszinsen (mit demselben Datum) wurde mit Schreiben vom 6. Juli 2004 Berufung eingelegt:

(1) Beantragt werde, die Körperschaftsteuer in der ursprünglichen Höhe von 59.798,11 € festzusetzen.

(a) Sachverhalt:

Ende 2001 sei die Vorgängerfirma GM GmbH mit der Bw. verschmolzen worden. Die GM GmbH habe bis 2001 eine Landwirtschaft betrieben. In den Jahren 2000 und 2001 seien einzelne Wirtschaftsgüter, die dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zugeordnet gewesen seien, an mehrere Interessenten laufend veräußert worden und die dabei aufgedeckten stillen Reserven seien teilweise einer Übertragungsrücklage gemäß § 12 EStG 1988 zugeführt worden.

Diese Übertragung sei seitens der BP mit dem Argument nicht anerkannt worden, dass eine Betriebsaufgabe vorliege, da alle wesentlichen Betriebsgrundlagen verkauft worden seien und es an einem Betrieb fehle, in dessen Rahmen noch „Übertragungen“ stattfinden könnten. Die stillen Reserven seien auf neu angeschaffte Wirtschaftsgüter der Bw. (nach der Verschmelzung) übertragen worden.

(b) Rechtliche Beurteilung:

Einzig strittige Frage im vorliegenden Verfahren sei, ob die Übertragung der Rücklage gemäß § 12 EStG 1988 im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes stattfinden könne (Ansicht der Betriebsprüfung) oder ob eine solche Übertragung im Restbetrieb der GmbH möglich sei (Rechtsauffassung der Steuerpflichtigen). Eine Betriebs- oder Teilbetriebsveräußerung liege nicht vor, da die Wirtschaftsgüter einzeln, dh. nicht in einem

einheitlichen Vorgang, an verschiedene Erwerber veräußert worden seien. Eine Betriebsfortführung sei dem Käufer nicht möglich gewesen (Rz 5573 ff. EStR).

Eine Betriebsaufgabe liege vor, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang an verschiedene Erwerber veräußert würden (EStR Rz 5629). Welche Betriebsmittel zu den wesentlichen Grundlagen des Betriebes gehörten, richte sich nach den Umständen des Einzelfalles und es komme dabei in erster Linie auf die funktionelle Bedeutung der Betriebsmittel für den Betrieb an, nicht auf deren materiellen Wert.

Bei landwirtschaftlichen Betrieben würden gemäß Rz 5539 EStR als wesentliche Grundlagen gelten: Das Betriebsgebäude, die Maschinen und eine ausreichende landwirtschaftlich nutzbare Fläche; unwesentlich sei hingegen das Wohn- und Wirtschaftsgebäude auf einer Fläche von nur 1.222 m².

Keine Aufgabe sei die bloße Einschränkung der bisherigen Tätigkeit, es sei denn, eine weitergeführte Tätigkeit sei mit der bisherigen in keiner Weise mehr vergleichbar.

Der VwGH habe in seinem Erkenntnis vom 26.11.1991, 91/14/0188, ergangen zum EStG 1972, ausgesprochen, dass die Übertragung von stillen Reserven eine betriebsbezogene Maßnahme darstelle und daher nur innerhalb eines Betriebes des Steuerpflichtigen zulässig sei. Eine Übertragung von stillen Reserven zwischen mehreren Betrieben sei nicht zulässig. Festzuhalten sei, dass dieses Erkenntnis zur Besteuerung einer natürlichen Person ergangen sei.

Denke man den entscheidenden Grundgedanken des VwGH (Vorhandensein eines Restbetriebes) weiter, so gelange man im Bereich von Körperschaften iSd. § 7 Abs. 3 KStG 1988 zum Ergebnis, dass auch bei Betriebsveräußerungen Maßnahmen nach § 12 EStG 1988 möglich seien, da immer ein Restbetrieb der Körperschaft zurückbleibe. Vom Gesamtbetrieb aus gesehen, handle es sich bei der Veräußerung daher um die Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter (vgl. Quantschnigg, Übertragbarkeit stiller Reserven aus Teilbetriebsveräußerungen: Praktische Konsequenzen, RdW 1992, 155).

Nach Ansicht von Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz 33 zu § 12, sei im Bereich von Einzelunternehmern eine Reservenübertragung nur zwischen mehreren Teilbetrieben eines Gesamtbetriebes möglich. Eine Reservenübertragung zwischen zwei Betrieben derselben natürlichen Person sei nicht möglich. Die Übertragung von stillen Reserven zwischen mehreren Betrieben ein und derselben Personengesellschaft oder Körperschaft sei jedoch möglich.

(2) Die Berufung betreffend den Anspruchszinsenbescheid 2001 wurde nicht gesondert begründet.

3. Am 9. August 2004 wurde die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2001 und den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen vom 16. Juni 2004 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Das Finanzamt führte in der Vorlage folgendes aus:

(a) Das Finanzamt als Amtspartei beantragt die gegenständlichen Berufungen als unbegründet abzuweisen und verweist zur Begründung betreffend die Körperschaftsteuer 2001 zunächst auf Punkt 1. der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 2.6.2004 der zu AB.Nr. 103050/04 im Zeitraum 26.4. bis 1.6.2004 bei der Berufungswerberin stattgefundenen Außenprüfung.

Ergänzend ist nachstehend folgendes auszuführen:

Die in der Berufung unter Punkt 1. angesprochene Verschmelzung auf die Bw. erfolgte unter Anwendung des Art I UmgrStG mit Verschmelzungsvertrag vom 6.12.2001 mit Wirkung vom 31.10.2001 (Verschmelzungstichtag gemäß Punkt Zweitens Ziffer 5 lit a des Verschmelzungsvertrages, der mit Anbringen vom 21.12.2001 dem Finanzamt angezeigt wurde (dieser Vertrag erliegt im Dauerakt der Bw.) und es hat zu diesem Zeitpunkt bei der Bw. kein Betrieb mehr bestanden.

Eine Übertragung von stillen Reserven bzw. die Bildung einer Übertragungsrücklage ist grundsätzlich nur innerhalb desselben Betriebes möglich (vgl. *Doralt*, EStG⁴, Tz 21 zu § 12 EStG). Bei Körperschaften ist allerdings nach der Verwaltungspraxis auch eine Übertragung zwischen mehreren Betrieben der Körperschaft möglich (*Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 12 Tz 33). Im gegenständlichen Fall verblieb nach dem Verkauf des gesamten Anlagevermögens und des Umlaufvermögens (mit Ausnahme von Kundenforderungen, Forderungen gegen das Finanzamt sowie Bankguthaben) mit Verträgen vom 15.5.2001 (Teil der Liegenschaften sowie das gesamte betriebsnotwendige bewegliche land- und forstwirtschaftliche Vermögen; vgl. S. 81 ff des Arbeitsbogens), vom 15.5.2001 (Teil der Liegenschaften; vgl. S. 104 ff. des AB), vom 23.3.2001 (Teil der Liegenschaften; vgl. S. 109 ff des AB) und vom 12.9.2001 (Grundstück(M); vgl. S. 114 ff des AB) **kein** Restbetrieb bei der Berufungswerberin mehr zurück, sondern lag nur mehr eine vermögensverwaltende Körperschaft vor.

Die in der Berufung auf Seite 3 unter Hinweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 26.11.1991, 91/14/0188, sowie den zitierten Aufsatz von Quantschnigg vertretene Rechtsauffassung, dass bei Körperschaften, die unter die Regelung des § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen, immer ein Restbetrieb der Körperschaft übrig bleiben würde, weswegen die Bildung einer Übertragungsrücklage gemäß § 12 EStG bei "§ 7 Abs 3-Körperschaften" immer zulässig wäre, ist unrichtig und entspricht nicht dem Gesetz. Die Bestimmung des § 7 Abs. 3 KStG 1988 ist nämlich lediglich eine Zurechnungsvorschrift und hat zur Konsequenz, dass Einkünfte einer

"§ 7 Abs 3-Körperschaft", die nach der Einteilung des § 2 Abs 3 EStG 1988 als nicht-betriebliche anzusehen sind (also insbesondere Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und Kapitalvermögen), nach jenen Regelungen zu erfassen sind, die für die betrieblichen Einkünfte gelten (insbesondere steuerwirksame Erfassung von Vermögensänderungen; vgl. im Detail, *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/ Werilly*, KStG 1988, Band I, Tz 80 zu § 7 KStG). Da im gegenständlichen Fall nach der Veräußerung der Wirtschaftsgüter, die für die Führung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes notwendig waren, kein Betrieb bei der Berufungswerberin zurückgeblieben ist (auch in der Berufung wird nicht angeführt worin eigentlich der bei der Berufungswerberin verbleibende Betrieb bestehen soll; vgl. auch den vorgelegten Jahresabschluss zum 31.10.2001), war die Bildung einer Übertragungsrücklage gemäß § 12 EStG 1988 bei der Berufungswerberin nicht zulässig.

(b) Zur Berufung gegen den Anspruchszinsenbescheid für 2001 ist folgendes auszuführen:

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an (Einkommensteuer und) Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzten Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Gemäß § 205 Abs. 2 BAO betragen die Anspruchszinsen 2% über dem Basiszinssatz und sind für einen Zeitraum von höchstens 42 Monaten festzusetzen.

Der Anspruchszinsenbescheid ist an die Höhe der im Bescheidspruch des Körperschaftsteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden. Er kann daher nicht erfolgreich mit dem Argument bekämpft werden, dass der Stammabgabenbescheid rechtswidrig sei (vgl. *Ritz*, BAO-Handbuch, 128). Jede Nachforderung bzw. Gutschrift löst gegebenenfalls einen Anspruchszinsenbescheid aus. Es liegt je Differenzbetrag eine Abgabe vor. Einer Abänderung der Stammabgabenbescheide infolge einer Berufung ist daher durch die amtswegige Erlassung eines neuen Zinsenbescheides Rechnung zu tragen (vgl. auch die Berufungsentscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates Außenstelle Feldkirch – Senat 2 – vom 30.6.2004, GZ. RV/0218-F/03, Außenstelle Wien – Senat 10 vom 29.6.2004, GZ. RV/1677-W/03, und vom 4.6.2004, GZ. RV/0496-W/04, Außenstelle Linz, Senat 1, vom 20.2.2004, GZ. RV/0180-L/03 u.a.).

(c) Am 27.9.2004 wurde eine Besprechung mit der steuerlichen Beratung und einem Firmenvertreter abgehalten. Der Sachverhalt wurde zur Gänze erörtert. Dabei konnte hinsichtlich des zur Entscheidung anstehenden Sachverhaltes insofern Übereinstimmung erzielt werden, als nach dem Abverkauf des Gutsbetriebes ein "Betrieb" im

betriebswirtschaftlichen Sinn nicht mehr vorgelegen ist. Erst im Zeitpunkt der Verschmelzung ist wieder von einem (Bank-)Betrieb auszugehen.

4. Folgende Unterlagen und Aussagen sind in die rechtliche Würdigung miteinzubeziehen:

(a) Lagebericht und Erläuterungen zur Bilanz der aufnehmenden Gesellschaft (AG) für 2001 (Auszug):

Punkt Eigenmittel: Mit 31.10.2001 wurde die GmbH mit der AG verschmolzen. Aus dieser Fusion resultierte ein Eigenmittelzuwachs von 7,8 Millionen Euro.

Bilanz Punkt 9 Kapitalrücklagen: Zugang aus der Verschmelzung 21.874.000,00 S.

(b) Notariatsakt vom 6. Dezember 2001 (Verschmelzungsvertrag GmbH/AG - Auszug):

Zweitens (Verschmelzungsvereinbarung), Zi. 2:

Die Vertragsparteien vereinbaren das Vermögen der "übertragenden" Gesellschaft", unter Ausschluss der Abwicklung, im Wege der Gesamtrechtsnachfolge, gemäß § 234 des Aktiengesetzes, unter Zugrundelegung deren Schlussbilanz zum 31.10.2001 auf die "übernehmende Gesellschaft" ohne Gewährung von Aktien an dieser zu übertragen und erklärt diese die Vertragsannahme. Es werden die Begünstigungen des Umgründungssteuergesetzes unter Fortführung der Buchwerte in Anspruch genommen.

Viertens (Vertragseintritt, Vermögensübergang):

Abs.1: Festgestellt wird, dass aufgrund dieses Verschmelzungsvertrages mit Eintragung dieser Verschmelzung im Firmenbuch sämtliche Vermögensteile der "übertragenden Gesellschaft" – Vermögensgegenstände, Schulden und Rechtsverhältnisse – im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die "übernehmende Gesellschaft" übergehen. Damit erlischt die "übertragende Gesellschaft" ohne vorangegangene Abwicklung sowie die Funktion deren Geschäftsführer.

Abs. 2: Zum Vermögen der "übertragenden Gesellschaft" gehören keine Vermögensteile, deren Übergang auf die "übernehmende Gesellschaft" bei Gerichten, Einrichtungen oder Institutionen im In-oder Ausland anzuzeigen oder zur Eintragung anzumelden wäre.

(c) Kaufverträge (Auszüge):

(1) Fahrniskaufvertrag der GmbH mit Landwirt M.K. vom 15. Mai 2001:

Die Verkäuferin hat mit heutigem Tag ... Grundstücke ... im verbürgten Gesamtausmaß von 8.920 m² und ... Grundstücke im verbürgten Gesamtausmaß von 92.363 m² an den Käufer verkauft und übergeben.

Hiermit ausdrücklich mitverkauft und übergeben werden sämtliche zum Betrieb des landwirtschaftlichen Anwesens gehörigen Fahrnisse, insbesondere Maschinen und Einrichtungsgegenstände, Vorräte, wobei der Mais bereits verkauft wurde, Beteiligungen (Saatbaugenossenschaft, Zuckerfabrik, Braunviehzuchtverband, Wasserwerksgenossenschaft, Hackgemeinschaft, Bodenlaborbeteiligung).

Der auf die Fahrnisse entfallende Kaufpreis wird parteieneinverständlich mit einem Betrag von 4.000.000,00 S + 20% USt festgesetzt.

(2) Kaufvertrag der GmbH mit Landwirt M.K. vom 15. Mai 2001:

Das Gesamtausmaß der kaufvertragsgegenständlichen Grundstücksflächen beträgt 101.283 m². Der für das Kaufobjekt vereinbarte Kaufpreis beträgt 11.000.000,00 S.

(3) Kaufvertrag der GmbH mit Landwirt M.K. vom 7. August 2001:

Das Gesamtausmaß der kaufvertragsgegenständlichen Grundstücksflächen beträgt 472.975 m². Der für das Kaufobjekt vereinbarte Kaufpreis beträgt 41.000.000,00 S und ist binnen 14 Tagen mit Vorliegen der rechtskräftigen agrarbehördlichen Genehmigung samt 2,79% Zinsen seit 1. April 2001 zur Zahlung fällig.

(4) Kaufvertrag der GmbH mit Hrn. G.K. vom 23. März 2001:

Der Käufer ... übernimmt Grundstücke im Gesamtausmaß von 494.828 m² ... um den beiderseits vereinbarten Pauschalkaufpreis von 30.000.000,00 S. Die Berichtigung des Kaufpreises erfolgt in der nachstehend angeführten Weise ... einen Kaufpreisteilbetrag von 15.000.000,00 S binnen 8 Tagen auf das Konto der Verkäuferin und den Kaufpreisrestbetrag von 15.000.000,00 S bis spätestens 25. Februar 2002 ... auf das Konto der Verkäuferin.

(5) Kaufvertrag der GmbH mit Hrn. F.S. vom 12. September 2001:

Die Übernehmer ... kaufen aus dem Gutsbestand der Verkäuferin ... das neu gebildete Grundstück im Ausmaß von 10.000 m². Der vereinbarte Kaufpreis ... beträgt pauschal 4.000.000,00 S. Der gesamte Kaufpreis ist binnen 14 Tagen nach Rechtskraft des Vertrages zur Zahlung fällig. Die Übergabe und Übernahme des Vertragsobjektes in den tatsächlichen Besitz und Genuss der Käufer wird mit dem nach Rechtskraft des Vertrages folgenden Monatsersten festgelegt. Mit dem Übergabstag gehen Gefahr und Zufall, Last und Vorteil wie überhaupt alle Nutzungen und Rechte von der Verkäuferin auf den Käufer über.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Die in der obigen Sachverhaltsdarstellung angeführten Umstände und Ermittlungsergebnisse sind (soweit sie nicht ausdrücklich in den nachfolgenden Punkten als strittig angeführt und gewürdigt werden) der rechtlichen Beurteilung zugrunde zu legen.

2. Gemäß § 12 Abs. 1 EStG 1988 können aufgedeckte stille Reserven aus der Veräußerung von Anlagevermögen von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des im Wirtschaftsjahr der Veräußerung angeschafften oder hergestellten Anlagevermögens abgesetzt werden. Stille Reserven sind die Unterschiedsbeträge zwischen den Veräußerungserlösen und den Buchwerten der veräußerten Wirtschaftsgüter.

Gemäß § 12 Abs. 7 können stille Reserven im Jahr der Aufdeckung einer steuerfreien Rücklage (ÜRL) zugeführt werden, soweit eine Übertragung im selben Wirtschaftsjahr nicht erfolgt. Gemäß Abs. 8 kann die Rücklage innerhalb von 12 Monaten ab dem Ausscheiden des Wirtschaftsgutes auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Anlagevermögen übertragen werden.

3. Zeitlicher Ablauf des betrieblichen Geschehens:

Die vormalige GmbH erzielte zunächst Einkünfte aus einem (schon länger bestehenden) land- und forstwirtschaftlichen Gutsbetrieb.

Am 23. März 2001 begann sie mit dem Verkauf der wesentlichen Betriebsgrundlagen des Gutsbetriebes, der mit dem letzten Kaufvertrag vom 12. September 2001 beendet wurde. Am sechsten Dezember 2001 wurde ein Verschmelzungsvertrag errichtet, mit dem die GmbH das nach dem Verkauf der betrieblichen Wirtschaftsgüter verbliebene Vermögen auf eine Aktiengesellschaft übertrug.

Zum 31. Oktober 2001 wurde eine Schlussbilanz bei der übertragenden Gesellschaft (GmbH) erstellt, die der Verschmelzungsbilanz gemäß § 2 Abs. 5 Umgründungssteuergesetz entspricht. Als Verschmelzungstichtag wurde der 31. Oktober 2001 vierundzwanzig Uhr festgelegt. In der Bilanz zum 31. Oktober 2001 wurde eine § 12-Rücklage (Übertragungsrücklage = ÜRL) in Höhe von 21.874.082,00 S (betreffend stille Reserven aus der Veräußerung des Gutsbetriebes) eingestellt. Diese Rücklage wurde von der aufnehmenden Gesellschaft (AG) fortgeführt.

4. Einordnung der in Punkt drei beschriebenen wirtschaftlichen Vorgänge:

(a) Zu klären ist zunächst wie der Verkauf der Wirtschaftsgüter des Gutsbetriebes einzuordnen ist. Verkauft wurden die für den Gutsbetrieb notwendigen Gebäude, Grundstücke und Fahrnisse. Es könnte daher eine (Teil)Betriebsveräußerung oder eine Betriebsaufgabe (vor der Verschmelzung) vorliegen. Seit 1996 ist die Bildung einer Übertragungsrücklage im Falle einer (Teil)Betriebsveräußerung nach § 12 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 von Gesetzes wegen nicht mehr zulässig. Läge eine Betriebsaufgabe vor, würde sich die Frage stellen, ob die Beendigung des Betriebes einer Kapitalgesellschaft zwangsläufig dazu führt, dass eine ÜRL nicht gebildet werden darf.

(b) Die Finanzbehörde spricht von der „Veräußerung der Wirtschaftsgüter“, wodurch es an einem „Betrieb“ fehle, auf den übertragen werden könne. Die Bw. verneint eine Betriebsveräußerung und kann in der Veräußerung der Wirtschaftsgüter auch keine Betriebsaufgabe erkennen, da bei Kapitalgesellschaften immer ein „Restbetrieb“ verbleibe. Diese Rechtsansicht stützt sich auf das VwGH-Erkenntnis vom 26.11.1991, 91/14/0188.

(c) Eine Betriebsveräußerung (§ 24 EStG 1988 ist auch bei Körperschaften gemäß § 7 Abs. 3 für Veräußerungen anzuwenden) hat einen einheitlichen Vorgang zur Voraussetzung, bei dem der Betrieb an einen Erwerber übertragen wird. Da im vorliegenden Fall mehrere Erwerber gegeben sind, ist eine Betriebsveräußerung nicht anzunehmen.

Eine Teilbetriebsveräußerung würde einen von vorneherein abgrenzbaren Teilbetrieb voraussetzen. Auch ein solcher liegt nicht vor. Veräußert wurden nicht abgrenzbare Teile des Gesamtunternehmens, sondern die wesentlichen Grundlagen des Gutsbetriebes. Wie noch zu erläutern ist, sind die verbleibenden Wirtschaftsgüter auch nicht als (restlicher) Teilbetrieb zu bezeichnen.

Da weder eine Betriebsveräußerung noch eine Teilbetriebsveräußerung vorliegt, kommt nur eine Betriebsaufgabe in Betracht.

5. Aufgabe des bestehenden Gutsbetriebes:

(a) Eine Kapitalgesellschaft kann sowohl einen als auch mehrere Betriebe aufweisen. Jeder Betrieb einer Kapitalgesellschaft kann mittels Betriebsaufgabe oder Veräußerung (dazu zB. VwGH 25.2.2004, 99/13/0147: Verkauf einer Boutique vor der Umwandlung) beendet werden. Eine Betriebsaufgabe liegt vor, wenn die wesentlichen Grundlagen des Betriebes veräußert werden. In diesem Fall ist grundsätzlich eine Liquidation (Abwicklung) nach § 19 KStG 1988 durchzuführen.

Entledigt sich beispielsweise eine GmbH, die das Optiker- und Handelsgewerbe betreibt, ihres Betriebes vor einer beabsichtigten Umwandlung, indem sie Mietrechte kündigt und das Anlage- und Umlaufvermögen veräußert, so hat sie den Tatbestand einer Betriebsaufgabe verwirklicht. Eine Betriebseinschränkung liegt nicht vor, wenn das gesamte Vermögen veräußert und keine Warenumsätze mehr getätigt werden (VwGH 17.3.1994, 91/14/0040).

(b) Was als wesentliche Grundlage eines Betriebes anzusehen ist, hängt von der Art der Tätigkeit ab. Im Falle eines Gutsbetriebes stellen die zum landwirtschaftlichen Betrieb gehörenden Grundstücke, Betriebsgebäude und Fahrnisse die wesentliche Grundlage dar. Diese wurden an verschiedene Erwerber verkauft. Zudem standen der GmbH im Jahr 2001 keine Dienstnehmer mehr zur Verfügung. Durch den Abverkauf ist der Betrieb nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates spätestens im Zeitpunkt September 2001 als aufgegeben

anzusehen. Die an die AG mittels Verschmelzungsvertrag übertragenen Wirtschaftsgüter (Wertpapiere und Forderungen) sind Vermögensteile, aber kein Betrieb. Diese Rechtsauffassung wird durch die Terminologie des Verschmelzungsvertrages bestätigt. In Punkt zweitens (Ziffer 2) ist festgehalten, dass die Vertragsparteien das „Vermögen“ (nicht den Betrieb) der übertragenden Gesellschaft, unter Ausschluss der Abwicklung, im Wege der Gesamtrechtsnachfolge gemäß § 234 Aktiengesetz auf die übernehmende Gesellschaft übertragen. Der Passus „unter Ausschluss der Abwicklung“ verweist darauf, dass infolge der Betriebsaufgabe (und der offenkundigen Absicht der GmbH keinen neuen Betrieb zu führen) eine Abwicklung nach § 19 KStG durchzuführen gewesen wäre, auf die aber infolge der Verschmelzung mit der AG verzichtet werden konnte.

(c) Wenn die Bw. unter Berufung auf das VwGH-Erkenntnis vom 26.11.1991, 91/14/0188 davon ausgeht, dass bei einer Kapitalgesellschaft „immer ein Restbetrieb verbleibt“, so kann der Unabhängige Finanzsenat dieser Rechtsauffassung nicht zustimmen.

Dies würde nämlich voraussetzen, dass der Verkauf der Betriebsteile entweder nur zu einer Betriebseinschränkung geführt hätte oder dass der Schluss auf den vorhandenen "Restbetrieb" der obbezeichneten Entscheidung des VwGH (in Verbindung mit § 7 Abs. 3 KStG 1988) zu entnehmen wäre. Beides trifft nicht zu.

(1) Zwar ist auch bei Betrieben einer Kapitalgesellschaft eine Betriebseinschränkung, die das Bestehen des Betriebes als solches nicht berührt, möglich. Es liegt aber nicht lediglich eine "Einschränkung" vor. Werden nämlich die wesentlichen Betriebsgrundlagen veräußert, so ist nach ständiger Rechtsprechung von einer Betriebsaufgabe und nicht von einer Betriebseinschränkung auszugehen, weil die typischen Merkmale eines „Betriebes“ (nämlich die Gesamtheit aus Produktionsmitteln und Personal zur Durchführung wirtschaftlicher Betätigungen) dann nicht mehr gegeben sind. Dem Firmenbuch ist auch keine diesbezügliche Eintragung zu entnehmen. Gemäß § 3 Z 15 FBG sind bei allen Rechtsträgern Vorgänge einzutragen, durch die ein Betrieb oder Teilbetrieb übertragen wird sowie deren Rechtsgrund. Die Eintragungen sind sowohl beim Erwerber als auch beim Veräußerer vorzunehmen. Im Firmenbuch der AG scheint eine Betriebsübernahme nicht auf. Auch der Verschmelzungsbilanz ist nur die Übertragung von Wirtschaftsgütern zu entnehmen.

Es ist aus diesen Gründen davon auszugehen, dass der einzige Betrieb der Kapitalgesellschaft aufgegeben wurde und ein Restbetrieb nicht verblieben ist.

(2) Die zitierte Entscheidung des VwGH vom 26.11.1991 behandelt eine Teilbetriebsveräußerung. Strittig war, ob die Veräußerung der wesentlichen Wirtschaftsgüter eines Teilbetriebes einer Übertragung stiller Rücklagen auf den verbleibenden (Gesamt)Betrieb im Wege steht. Der VwGH verneinte dies mit der Begründung,

Wirtschaftsgüter des Teilbetriebes seien gleichzeitig Betriebsvermögen des Gesamtbetriebes, dem der Teilbetrieb angehöre. Die steuerliche Gewinnermittlung erfolge für den Gesamtbetrieb. Vom Gesamtbetrieb aus gesehen handle es sich bei der Veräußerung um die Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter. Die Übertragung von Rücklagen aus der Veräußerung (dieser Wirtschaftsgüter des Teilbetriebes) auf Wirtschaftsgüter des Gesamtbetriebes (der anderen Teilbetriebe) sei daher zulässig. Zwar ist in diesem Zusammenhang tatsächlich von einem „Restbetrieb“ die Rede (so in Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Tz 25 zu § 24), allerdings ist damit der verbleibende Teilbetrieb (bzw. sind die verbleibenden Teilbetriebe) damit gemeint. Auf diese trifft der Begriff „Restbetrieb“ auch zu, denn es besteht auch für den Unabhängigen Finanzsenat kein Zweifel daran, dass ein verbleibender Teilbetrieb als „Betrieb“ anzusehen ist. Diese Situation darf aber nicht mit dem zu beurteilenden Fall verwechselt werden, wo nicht ein Teilbetrieb veräußert wurde, sondern der (einzige) selbständige Betrieb selbst. Wird der selbständige Betrieb veräußert, kann kein Restbetrieb mehr vorliegen, wie dies im Falle der Veräußerung eines Teilbetriebes anzunehmen ist. Der VwGH hat in der zitierten Entscheidung auf diesen Unterschied auch hingewiesen: „Die Situation mehrerer (selbständiger) Betriebe eines Steuerpflichtigen liegt aber im Verhältnis zwischen Gesamtbetrieb einerseits und den Teilbetrieben andererseits nicht vor.“

6. Betriebsaufgabe und ÜRL:

(a) Der Sachverhalt stellt sich im vorliegenden Fall wie folgt dar: Nach Aufgabe des Gutsbetriebes (welcher auch von der Bw. nicht bestritten wird), folgte eine kurze quasi "betriebslose" Zeit, die mit der Verschmelzung beendet wurde. Verschmelzung ist die unter Ausschluss der Abwicklung erfolgende Vereinigung von Gesellschaften mit eigener Rechtspersönlichkeit im Wege der Gesamtrechtsnachfolge. Ertragsteuerlich gilt die Vermögensübertragung bereits mit Ablauf des Verschmelzungstichtages als eingetreten. Stichtag war der 31. Oktober 2001. Mit Ablauf dieses Tages (also dem 1. November 2001 um 0.00 Uhr) erfolgte die Rechtsnachfolge der AG in das Vermögen der GmbH. Dieses Vermögen bestand aus wenigen Wirtschaftsgütern (Wertpapiere, Forderungen usw.).

(b) Im Falle des Vorliegens einer Einzelfirma ist die Rechtslage durch Lehre und Judikatur klargestellt: Mit der Betriebsaufgabe ist eine allenfalls vorhandene ÜRL aufzulösen (Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 12, Tz 1 und 80; Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, ESt-HB, § 12, Tz 23; VwGH 30.10.2001, 2001/14/0111).

Der Grund dafür ergibt sich aus dem Gesetzeszweck der Regelung selbst: Historisch geht die Rücklagenübertragung auf die RFH-Rechtsprechung zurück: Bei einem abgebrannten Versicherungsgebäude war die Versicherungsentschädigung höher als der Buchwert des Gebäudes und löste Einkommensteuerpflicht aus. Die Entschädigung reichte daher nicht mehr

für eine Neuinvestition in das Gebäude. Aus diesem Grund konnten die Entschädigungen auf Ersatzwirtschaftsgüter übertragen werden. In der Folge wurde diese Möglichkeit zu einer Ersatzinvestition ausgebaut (Doralt, EStG-Kommentar, § 12, Tz 5).

Der Sinn der Rücklage besteht somit in der **Ermöglichung von Neuinvestitionen in denselben Betrieb**. Eine Förderung anderer Betriebe ist in der Regelung nicht mitbedacht. Aus der Rechtsprechung und dem Gesetzeszweck ergibt sich nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates (durch einen Größenschluss), dass aus einer Differenz zwischen Veräußerungserlös und Buchwert im Zuge einer Betriebsaufgabe gar keine ÜRL mehr gebildet werden kann. Wenn schon die bereits gebildete ÜRL bei Betriebsaufgabe und Betriebsveräußerung aufgelöst werden muss, widerspräche deren Bilanzierung aus Betriebsaufgabeerlösen vollends dem Gesetzeszweck des § 12 EStG 1988.

(c) Zu klären ist nun die Frage, ob bei Kapitalgesellschaften im Falle einer Betriebsaufgabe ebenfalls die ÜRL aufzulösen ist bzw. ein Bildungsverbot (wie oben angeführt) besteht.

In § 7 Abs. 2 KStG 1988 ist für die Einkommensermittlung der Körperschaften geregelt: "Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz." Damit ist klargestellt, dass die Einkommensermittlung grundsätzlich nach den Vorschriften des EStG 1988 zu erfolgen hat. Änderungen ergeben sich lediglich, wenn eine Spezialbestimmung des KStG 1988 eine abweichende Regelung trifft, in diesem Fall geht die speziellere Norm vor (s. dazu auch KStR 2001, Rz 282). Bezüglich der Bildung und Auflösung einer ÜRL liegen im Bereich des KStG 1988 keine speziellen Regelungen vor. Der Unabhängige Finanzsenat geht daher – für vergleichbare Sachverhalte – davon aus, dass die in Lehre und Rechtsprechung im Bereich des EStG 1988 entwickelten Grundsätze auch für Körperschaften gelten.

Auch Kapitalgesellschaften (GmbH bzw. AG) können – wie bereits erläutert – eine Betriebsaufgabe durchführen. Für den Berufungssenat ist kein Grund erkennbar, warum nicht auch in diesem Fall – analog zum Einkommensteuerbereich – die ÜRL aufzulösen sein sollte bzw. (wenn die stillen Reserven aus der Betriebsaufgabe stammen) gar nicht gebildet werden dürfte. Wollte man anderes annehmen, müsste man einen außerhalb des Bereiches der Körperschaften bestehenden andersartigen Betriebsbegriff für Einzelunternehmen und Personengesellschaften annehmen (zur Definition eines Betriebes s. zB. VwGH 18.7.1995, 91/14/0217). Für eine derartige Annahme gibt es aber keinerlei Handhabe. Der betriebswirtschaftliche Begriff des Betriebes hängt nicht von der Rechtsform ab, sondern muss für alle Unternehmer gleichgeartet sein.

Daraus ergibt sich, dass im vorliegenden Fall (aufgrund der Aufgabe des Gutsbetriebes) im Jahr 1991 eine ÜRL von der GmbH nicht mehr gebildet werden durfte. Sie konnte daher auch nicht auf die AG übertragen werden.

7. Zu § 7 Abs. 3 KStG 1988:

(a) In diesem Zusammenhang stellt sich weiters die Frage, ob die Regelung des § 7 Abs. 3 KStG einen „einheitlichen Betrieb“ begründet oder nur als Zurechnungsvorschrift zu verstehen ist. Wird nämlich durch die bezeichnete Vorschrift ein einheitlicher Gewerbebetrieb begründet, so könnten Rücklagen eines "Betriebes" der Gesellschaft auf Investitionen eines anderen (gleichzeitig bestehenden) "Betriebes" übertragen werden.

Die Lehre ist in dieser Frage gespalten, eine gesicherte Judikatur des VwGH existiert zu diesem Problem nicht.

(1) Ein Teil der Lehre nimmt bei einer Kapitalgesellschaft zunächst eine Mehrheit von Betrieben oder Tätigkeiten an (so Wiesner in FS Bauer, 351) und ging ursprünglich auch davon aus, dass ein einheitlicher Gewerbebetrieb nicht entsteht (so noch Wiesner in RdW 1984, 152 zur Begründung der Anwendung der Liebhabereigrundsätze: ... "da weder der Gesetzeswortlaut des § 8 Abs. 2 KStG 1966 zu der Auffassung zwingt, dass die Gesamttätigkeit einer Kapitalgesellschaft ein einheitlicher Gewerbebetrieb sei"....).

In der Folge wurde allerdings in den Kommentaren (so schon in Putschögl/Bauer/Mayr, § 8, Tz 11.3 und im weiteren in Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, § 7 Tz 81) die Rechtsansicht vertreten, die "Mehrquellenbetrachtung" habe nur Bedeutung für die Bereiche des Umgründungssteuergesetzes (bzw. des StruktVG), aber nicht darüber hinaus. Dies ergebe sich daraus, dass die in § 7 Abs. 3 KStG 1988 (früher § 8 Abs. 2 KStG 1966) getroffene Zuordnung zu den gewerblichen Einkünften unmittelbar an die Buchführungspflicht nach Handelsrecht anknüpfe. Da nach diesem einheitliche Buchführungspflicht bestehe, müsse auch die laufende Gewinnermittlung einheitlich vorgenommen werden. Es sei daher nicht das Ergebnis jeder Einkunftsquelle für sich zu ermitteln. Steuerfreie Rücklagen seien für den gesamten Einkunftsbereich zu bilden. Auch die Übertragung der Rücklagen erstreckte sich auf die Übertragung zwischen den einzelnen Einkunftsquellen.

(2) Anderer Auffassung in dieser Frage ist Zierler (ÖStZ 2004/4) im Zusammenhang mit der Frage des Vorliegens einer Mehrheit von Einkunftsquellen im Bereich der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe nach § 31 BAO: Zu fragen sei, ob durch die Norm des § 7 Abs. 3 KStG 1988 ein eigenständiger Einkünftebegriff geschaffen werde (Abschnitt 2.2). Der Gesetzgeber des KStG 1988 habe diese Frage eindeutig entschieden: Durch den hinzugefügten Klammerhinweis auf § 2 Abs. 3 EStG 1988 könne kein Zweifel bestehen, dass § 7 Abs. 3 KStG

1988 keinen eigenständigen Einkünftebegriff normiere, sondern auf den Einkünftebegriff des EStG zurückzugreifen sei. Eine andere Auslegung sei nach dem Wortsinn nicht zulässig.

Bei richtigem Verständnis der bezeichneten Vorschrift würden aber auch die von § 7 Abs. 3 KStG 1988 erfassten Einkünfte im Sinne des EStG **nicht zu einer originären**

Einkunftsquelle verschmelzen und folglich auch keinen einheitlichen

Gewerbebetrieb begründen (Abschnitt 2.4). Denn § 7 Abs. 3 KStG 1988 spreche davon, die Einkünfte (des EStG) den Einkünften aus Gewerbebetrieb "zuzurechnen". Originär könne demnach eine Kapitalgesellschaft sämtliche Einkünfte erzielen. Diese würden lediglich aufgrund der angeordneten Rechtsfiktion in Einkünfte aus Gewerbebetrieb transformiert. Die allgemeine Systematik des EStG werde bloß eingeengt. Dies ergebe sich auch aus der Behandlung der Liebhabereiproblematik in den KStR, wo zunächst verschiedene Einkunftsquellen angenommen würden. Auch der Sinn und Zweck der Vorschrift lege diese Auslegung nahe: Die Formkaufmannseigenschaft des Handelsrechtes solle im abgabenrechtlichen Bereich zu einer einheitlichen Betrachtung führen und der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens dienen. Eine weitergehende Bedeutung komme der Bestimmung jedoch nicht zu. Weder solle sie Einkünfte erfassen, die nicht den Einkünftebegriff des EStG erfüllten, noch sollten die erfassten Einkünfte einen einheitlichen Gewerbebetrieb begründen. Auch aus den Materialien (ErlRV 622 B1gNR 17. GP, 16) gehe der Charakter als Zurechnungsvorschrift hervor.

Folglich sei evident, dass eine Mehrheit von Einkunftsquellen (innerhalb der gewerblichen Einkunftsart) durch die gegenständliche Bestimmung nicht ausgeschlossen werde und sämtliche Einkünfte nach § 2 Abs. 3 EStG 1988 keinen einheitlichen Gewerbebetrieb begründeten. Diese Rechtsansicht werde durch den Umstand gestützt, dass § 12 Abs. 2 UmgrStG (welcher sich auf § 7 Abs. 3 – Körperschaften beziehe) das Bestehen einzelner Betriebe positiv-rechtlich voraussetze.

(3) Deutschen Kommentaren ist zunächst der entwicklungsgeschichtliche Hintergrund der vergleichbaren bundesrepublikanischen Regelung zu entnehmen:

§ 8 Abs. 2 KStG sei ursprünglich in § 19 der I. KStDV enthalten gewesen. Diese sei auf die Rechtsprechung des RFH zum KStG 1925 zurückzuführen (RFH vom 19.10.1927, RStBl. 1928, S. 6 und vom 13.3.1928, RStBl. 1929, Seite 521). Der RFH führte aus, dass "Erwerbsgesellschaften Vollkaufleute seien und die Möglichkeit, ihr Einkommen aufgrund der Buchführung zu ermitteln, nicht ungenutzt bleiben dürfe". Von 1949 an habe die Vorschrift als § 17 KStDV und später als § 16 KStDV unverändert weiter gegolten. Seit 1977 sei sie als § 8 Abs. 2 Bestandteil des Gesetzes. Sie habe damit formal Gesetzesrang erhalten und jeder Zweifel an ihrer Rechtmäßigkeit sei ausgeräumt (zB. BFH 20.10.1979, I R 139-140/74, BStBl.

II 1977 S. 961). Folge man dem Wortlaut des Abs. 2 könnte man annehmen, dass alle nichtgewerblichen Einkünfte nach den dafür maßgeblichen Vorschriften zu ermitteln seien und diese erst danach in gewerbliche Einkünfte umqualifiziert werden sollen. Die Auslegung nach dem Wortlaut der Vorschrift würde jedoch deren Zweck, der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens, nicht gerecht. Abs. 2 sei deshalb dahingehend auszulegen, dass alle Einkünfte eines Körperschaftsteuerpflichtigen, der nach dem HGB Bücher zu führen habe, nach den für gewerbliche Einkünfte geltenden Vorschriften zu ermitteln seien (Herrmann-Heuer, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, § 8 KStG, Tz 27 ff.).

Weiters wird in den Kommentaren die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz und die Frage nach dem Verständnis des § 8 Abs. 2 im Zusammenhang mit einem außerbetrieblichen Bereich der Kapitalgesellschaft angesprochen:

Einkünfte der zur Buchführung verpflichteten Steuerpflichtigen würden zu gewerblichen Einkünften umqualifiziert. Das Betriebsvermögen werde nach handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ermittelt. Insoweit seien die Ansätze in der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung maßgebend. Während ein Teil der deutschen Lehre von einem außerbetrieblichen Bereich der Kapitalgesellschaft ausgehe, verstehe ein anderer Teil den § 8 Abs. 2 KStG in einem umfassenderen Sinn, nämlich so, dass alle Tätigkeiten in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gelten würden. Dies ergebe sich aus der Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich, die auch für die Steuerbilanz maßgeblich sei (Boorberg, KStG-Kommentar, § 8, Tz 12 ff.).

(4) Zusammengefasst ist zur Frage der Einheitlichkeit des Gewerbebetriebes bei § 7 Abs. 3 – Körperschaften folgendes festzuhalten:

Handelsrechtlich kann es bei Kapitalgesellschaften zwar getrennte Buchhaltungen für verschiedene Geschäftszweige, die unterschiedlichen Einkunftsarten zuzurechnen sind, geben, der Jahresabschluss der Gesellschaft wird aber einheitlich (in einer Bilanz) erstellt. Darin werden die verschiedenen Tätigkeitsbereiche zusammengefasst, Investitionsbegünstigungen werden für den "einheitlichen handelsrechtlichen Betrieb" bilanziert.

Da handelsrechtlich bereits eine "Gesamtbilanz" vorliegt, haben die Steuerrechtsordnungen schon sehr früh dafür Vorsorge getroffen, dass im Zuge der Erstellung der Steuerbilanzen die verschiedenen Tätigkeiten nicht neuerlich aufgeteilt werden müssen und diese bei buchführungspflichtigen Körperschaften der Einkunftsart Gewerbebetrieb zugeordnet. Fraglich ist nun, ob damit die einzelnen (einkommensteuerlichen) Einkunftsarten zur "Einkunftsart" Gewerbebetrieb verschmelzen oder ob dies nur eine Titulierung ist, die der einfachen Zuordnung im KÖSt-Bereich dienen soll.

Erstere Ansicht stützt sich (sowohl in der BRD als auch in Österreich) darauf, dass die betreffende KÖSt-Bestimmung, welche die Einkunftsart festlegt, auf nach Handelsrecht buchführungspflichtige Gesellschaften verweist und das Handelsrecht eine einheitliche Gewinnermittlung vorsieht. Aufgrund der Maßgeblichkeit des Handelsrechtes schlage dies auf das Steuerrecht durch. Diese Auslegung ist aber, wie Zierler aufgezeigt hat, keinesfalls zwingend. Der Ausdruck.. "bei Steuerpflichtigen, die aufgrund der Rechtsform nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet sind"...) kann auch so verstanden werden, dass damit nur diejenigen Steuersubjekte eingegrenzt werden sollen, deren Einkünfte von der Titulierung her umqualifiziert werden und der entscheidende Begriff dieser Gesetzesstelle der Begriff "Zurechnung" ist, der nur zu einer einheitlichen Benennung führt, aber nicht eine einheitliche Einkunftsart schafft. Andernfalls – hier ist Zierler zuzustimmen – wäre der Verweis auf die Einkünfte des EStG sinnlos.

Eine derartige Qualifizierung wäre nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auch dogmatisch problematisch und inkonsistent: In einzelnen Bereichen – nämlich im Falle der Liebhaberei und bei Umgründungsfällen – würde man zwingend vom Bestehen einzelner (für sich zu betrachtender) Betriebe ausgehen, während ansonsten (insbesondere im Bereich der Investitionsbegünstigungen) auch Betriebe die in verschiedene Einkunftsarten fallen, nur als Ganzes zu betrachten wären. Hinzu kommt, dass eine derartige Auslegung in bestimmten Bereichen – zB. wenn ÜRL gebildet werden können und mehrere Betriebe vorliegen – bei Einzelunternehmen (bzw. Personengesellschaften) und Kapitalgesellschaften zu unterschiedlichen Ergebnissen führen würden (erstere könnten nicht auf andere Betriebe übertragen, Kapitalgesellschaften schon; die von der Bw. zu Personengesellschaften angeführte Stelle im Kommentar von Quantschnigg, § 33, Tz 12, bezieht sich nämlich auf Teilbetriebe).

Der Unabhängige Finanzsenat hält daher aufgrund der obgeäußerten Auswirkungen die von der hL. vertretene Rechtsansicht eines "einheitlichen Gewerbebetriebes" für problematisch.

(b) Selbst wenn aber durch die Vorschrift des § 7 Abs. 3 KStG 1988 sämtliche Tätigkeiten („Betriebe“) der Körperschaft als ein Gewerbe(gesamt)betrieb zu werten wäre, käme eine Rücklagenbildung aus den bereits im vorigen Abschnitt bezeichneten Gründen nicht in Betracht. § 7 Abs. 3 KStG 1988 wäre im vorliegenden Fall nur dann einer dezidierten Auslegung durch den Unabhängigen Finanzsenat zuzuführen gewesen, wenn die Verschmelzung mit dem Bankbetrieb schon früher erfolgt wäre und bei der Aufgabe des Gutsbetriebes gleichzeitig ein Bankbetrieb existiert hätte. Nur in diesem Fall wäre – legt man § 7 Abs. 3 KStG 1988 im Sinne der h.L. aus – eine Übertragung der Rücklage vom Gutsbetrieb auf den Bankbetrieb überhaupt in Frage gekommen. Im vorliegenden Fall wurde aber die Rücklage ohnehin vom gesamten vorhandenen Betrieb (bzw. dessen stillen Reserven)

gebildet. Nachdem dieser Betrieb aufgegeben wurde, war eine Rücklage nicht zu bilden. Der nachfolgende Vorgang der Übertragung einzelner Vermögensteile auf eine AG, die bereits vorher einen Bankbetrieb aufwies, hat mit der Rücklagenbildung- und Auflösung nichts mehr zu tun, da es sich um zwei voneinander getrennte wirtschaftliche Vorgänge handelt. Die Gesamtrechtsnachfolge spielt in diesem Zusammenhang keine Rolle.

8. Zusammenfassung: Im Ergebnis schließt sich der Unabhängige Finanzsenat der Rechtsauffassung der Finanzbehörde an. Die Bw. ist eine Kapitalgesellschaft, die im Zeitpunkt vor der Verschmelzung den einzigen bestehenden Betrieb aufgegeben hat. Demzufolge durfte sie stille Reserven aus der Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlagen nicht in eine Rücklage transformieren, da der Gutsbetrieb aufgrund der durchgeführten Aufgabe keiner Begünstigung mehr teilhaftig werden konnte.

Die Berufung war in diesem Punkt aus den bezeichneten Gründen abzuweisen.

9. Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an (Einkommensteuer und) Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen nach Abs. 3, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe der Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Nach Abs. 2 betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 € nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 42 Monaten festzusetzen.

Abs. 4 regelt, dass die Bemessungsgrundlage für Anspruchszinsen zu Lasten des Abgabepflichtigen (Nachforderungszinsen) durch Anzahlungen in ihrer jeweils maßgeblichen Höhe vermindert werden. Anzahlungen mindern die Bemessungsgrundlage für die Anspruchszinsen nur insoweit, als sie entrichtet sind.

Der Anspruchszinsenbescheid ist an den Stammabgabebescheid – hier den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2001 – gebunden.

Erweist sich dieser nachträglich als rechtswidrig und wird er abgeändert oder aufgehoben, so wird ein neuer, an den Abänderungs- bzw. Aufhebungsbescheid gebundener Zinsenbescheid, erlassen. Eine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides ist nicht vorgesehen.

Eine eventuell vorliegende inhaltliche Rechtswidrigkeit des Stammabgabebescheides wäre auf Grund der oben angeführten Bindung daher für den Zinsenbescheid nicht relevant (siehe auch Ritz, BAO-Handbuch, § 205 BAO, Seite 128).

Da die Bw. keinerlei sonstige Einwendungen gegen den Anspruchszinsenbescheid 2001 vorgebracht hat, war die Berufung gegen diesen Bescheid als unbegründet abzuweisen.

Beilage: 1 Anonymisierungsblatt

Linz, am 30. September 2004