jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2021/2/18 Ra 2019/15/0052

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 18.02.2021

Index

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB)
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

ABGB §938
EStG 1988 §12
EStG 1988 §12 Abs3
EStG 1988 §12 Abs3 Z1
EStG 1988 §6 Z9 lita

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):
Ra 2019/15/0053

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.in Lachmayer und Dr. Wiesinger als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhart, über die Revision 1. des R H und 2. der A H, beide in K, beide vertreten durch Mag. Peter Freiberger, Rechtsanwalt in 8680 Mürzzuschlag, Wienerstraße 50-54, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 18. Jänner 2019, Zl. RV/2100030/2019, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2005, zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat den Revisionswerbern Aufwendungen in der Höhe von € 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 Die miteinander verheirateten Revisionswerber RH und AH übernahmen mit Übergabsvertrag vom 10. Februar 2005 je zur Hälfte den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb der Eltern des RH und führten diesen in weiterer Folge im Rahmen einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GesBR) fort. Zum Betriebsvermögen des übernommenen Betriebes gehörten u.a. ein Waldgrundstück im Gesamtausmaß von 52,7340 Hektar und ein „Milchkontingent“.

2 Mit Vertrag vom 22. Juli 2005 verkauften die Revisionswerber 19,4154 Hektar des Waldgrundstückes - mitsamt dem darauf stehenden Holz - um 245.029,35 €. Auch das „Milchkontingent“ wurde von ihnen noch im Jahr 2005 um 18.852 € veräußert. Die dadurch aufgedeckten stillen Reserven wurden bei der Gewinnermittlung der Gesellschaft bürgerlichen Rechts zum Teil auf neu angeschaffte Wirtschaftsgüter übertragen und im Übrigen einer Rücklage nach § 12 Abs. 8 EStG 1988 zugeführt.

3 Am 27. Dezember 2012 erließ das Finanzamt einen Bescheid gemäß § 188 BAO, in welchem es die Einkünfte der GesBR mit 141.862 € feststellte. Die Übertragung der aus der Veräußerung des Waldgrundstückes und des Milchkontingents stammenden stillen Reserven auf im Jahr 2005 angeschaffte Wirtschaftsgüter sowie die Bildung einer Übertragungsrücklage gemäß § 12 Abs. 8 EStG 1988 erachtete das Finanzamt für nicht zulässig, weil die in§ 12 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 normierte Siebenjahresfrist für die Zugehörigkeit des Waldgrundstücks und des Milchkontingents zum Betrieb der Revisionswerber im Zeitpunkt der Veräußerung noch nicht vorgelegen sei.

4 In der gegen den Bescheid vom 27. Dezember 2012 gerichteten Berufung (nunmehr Beschwerde) brachten die Revisionswerber vor, dass im Falle der unentgeltlichen Übernahme eines Betriebes der Rechtsnachfolger gemäß § 6 Z 9 lit. a EStG 1988 die Buchwerte des bisherigen Betriebsinhabers zu übernehmen habe (Buchwertfortführung). Gemäß den Einkommensteuerrichtlinien gelte für die Berechnung der Behaltefrist das Stichtagsprinzip (Rz 3878). Weiters werde dort bestimmt, dass im Falle der Buchwertfortführung die Behaltefrist des Rechtsvorgängers weiterlaufe (Rz 3879). Gemäß § 6 Z 9 lit. a EStG 1988 habe der Rechtsnachfolger bei der unentgeltlichen Übernahme eines Betriebes die Buchwerte des bisherigen Betriebsinhabers zu übernehmen. Die Eltern des Revisionswerbers RH hätten den mit Notariatskat vom 10. Februar 2005 an die Revisionswerber übergebenen landwirtschaftlichen Betrieb ihrerseits bereits 1971 übernommen. Das veräußerte Waldgrundstück mit dem stehenden Holz sei schon Teil des seinerzeit übernommenen Betriebes gewesen und das Milchkontingent habe sich seit vielen Jahren im Betriebsvermögen befunden. Bei der Ermittlung der Behaltefrist gemäß § 12 Abs. 3 EStG 1988 seien diese Zeiten zu berücksichtigen.

5 Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung (nunmehr Beschwerdevorentscheidung) als unbegründet ab, woraufhin die Revisionswerber deren Vorlage an den unabhängigen Finanzsenat beantragten.

6 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das zwischenzeitig zuständig gewordene Bundesfinanzgericht der Beschwerde keine Folge und führte zur Begründung aus, bei der Bestimmung des § 12 Abs. 1 EStG 1988 handle es sich um eine Gewinnermittlungsvorschrift, die dazu diene, die ziffernmäßige Feststellung jenes Betrags zu regeln, von dem die Höhe des gegen den Steuerpflichtigen geltend zu machenden Anspruches auf Einkommensteuer berechnet werde. Schon aus der Konstruktion des Einkommensteuerrechts, wonach immer nur eine bestimmte natürliche Person Steuerpflichtiger sei, folge, dass durch Begünstigungen bei der Einkommensermittlung auch nur dieser Steuerpflichtige privilegiert werden solle. Lasse man den Fall der Gesamtrechtsnachfolge außer Betracht, so folge daraus, dass auch die Begünstigung der steuerfreien Übertragung stiller Rücklagen auf andere Wirtschaftsgüter nur dem zukommen könne, in dessen Person die vom Gesetz geforderten zeitlichen Voraussetzungen erfüllt seien: Das heiße, dass es selbst bei Identität der Betriebe nicht auf die Betriebszugehörigkeit allein, sondern entscheidend darauf ankomme, ob das Wirtschaftsgut während dieser Zeit demselben Steuerpflichtigen gehört habe (Hinweis auf das Erkenntnis VwGH 6.3.1973, 200/73, das zum EStG 1967 ergangen ist).

7 Die Revisionswerber hätten den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, zu dessen Anlagevermögen das im Jahr 2005 verkaufte Waldgrundstück und das Milchkontingent gehörten, erst wenige Monate vor deren Veräußerung im Wege der Einzelrechtsnachfolge von den Eltern des RH übernommen und in Form einer GesBR fortgeführt. Das Vorbringen, im vorliegenden Fall sei bei wirtschaftlicher Betrachtung von einer Gesamtrechtsnachfolge - mit den daran anknüpfenden steuerrechtlichen Folgen der Zusammenrechnung der Besitzzeiten - auszugehen und der Verkauf des Anlagevermögens sei aus betriebswirtschaftlicher Sicht (Vornahme von Modernisierungsmaßnahmen durch „Freisetzung von Finanzierungskapital“) notwendig gewesen, ändere daran nichts.

8 Eine ordentliche Revision erklärte das Bundesfinanzgericht für nicht zulässig, weil durch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bereits hinreichend geklärt sei, dass es bei der Berechnung der Fristen des § 12 Abs. 3 EStG 1988 nicht auf die Zugehörigkeit des Wirtschaftsgutes zu einem bestimmten Betrieb allein ankommt, sondern entscheidend auch darauf, ob das Wirtschaftsgut während dieser Zeit demselben Steuerpflichtigen gehört habe.

9 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende Revision, zu deren Zulässigkeit u.a. ausgeführt wird, das

Bundesfinanzgericht stütze seine Entscheidung auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 6. März 1973, 200/73, das zu § 6 Abs. 2 EStG 1967 ergangen und für die Interpretation der nunmehr in Geltung stehenden Bestimmungen wenig zweckdienlich sei. Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, die sich mit der bäuerlichen Übernahme und der Behaltefrist nach § 12 Abs. 3 EStG 1988 im Spannungsfeld mit § 6 Z 9 lit. a EStG 1988 auseinandersetze, existiere nicht.

10 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

11 Die Revision ist zulässig und begründet.

1 2 § 12 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2004, BGBl. I Nr. 180/2004, lautet auszugsweise:

„§ 12. (1) Natürliche Personen können stille Reserven (Abs. 2), die bei der Veräußerung von Anlagevermögen aufgedeckt werden, von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder den Teilbeträgen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Sinne des § 10 Abs. 7 zweiter Satz des im Wirtschaftsjahr der Veräußerung angeschafften oder hergestellten Anlagevermögens absetzen.

(2) Stille Reserven sind die Unterschiedsbeträge zwischen den Veräußerungserlösen und den Buchwerten der veräußerten Wirtschaftsgüter.

(3) Eine Übertragung ist nur zulässig, wenn

1. das veräußerte Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Veräußerung mindestens sieben Jahre zum Anlagevermögen dieses Betriebes gehört hat und

(...)

(4) Eine Übertragung ist nur zulässig auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Teilbeträge im Sinne des § 10 Abs. 7 zweiter Satz) von

1. körperlichen Wirtschaftsgütern, wenn auch die stillen Reserven aus der Veräußerung von körperlichen Wirtschaftsgütern stammen,

2. unkörperlichen Wirtschaftsgütern, wenn auch die stillen Reserven aus der Veräußerung von unkörperlichen Wirtschaftsgütern stammen.

Die Übertragung stiller Reserven auf die Anschaffungskosten von Grund und Boden ist nur zulässig, wenn der Gewinn nach § 5 ermittelt wird und wenn auch die stillen Reserven aus der Veräußerung von Grund und Boden stammen.

(...)

(8) Stille Reserven können im Jahr der Aufdeckung einer steuerfreien Rücklage (Übertragungsrücklage) zugeführt werden, soweit eine Übertragung im selben Wirtschaftsjahr nicht erfolgt. Diese Rücklage ist gesondert auszuweisen. Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 kann ein Betrag in dieser Höhe steuerfrei belassen werden. Dieser Betrag ist in einem Verzeichnis auszuweisen, aus dem seine Verwendung ersichtlich ist.

(9) Die Rücklage (der steuerfreie Betrag) kann

- (...)
- (...) innerhalb von zwölf Monaten ab dem Ausscheiden des Wirtschaftsgutes

nach den vorstehenden Bestimmungen auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Teilbeträge) von Anlagevermögen übertragen werden. Die Frist verlängert sich auf 24 Monate, wenn Rücklagen (steuerfreie Beträge) auf Herstellungskosten (Teilbeträge) von Gebäuden übertragen werden sollen und mit der tatsächlichen Bauausführung innerhalb der Frist von zwölf Monaten begonnen worden ist. Auf welche Wirtschaftsgüter die Rücklagen (die steuerfreien Beträge) übertragen werden können, richtet sich nach den Abs. 3 und 4.

(10) Die Rücklagen (steuerfreien Beträge) sind im betreffenden Wirtschaftsjahr gewinnerhöhend aufzulösen, wenn sie

- nicht bis zum Ablauf der Verwendungsfrist (Abs. 9) übertragen worden sind, (...)“

13 § 6 Z 9 lit. a EStG 1988 lautet:

„Wird ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder der Anteil eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) eines Betriebes anzusehen ist, unentgeltlich übernommen, so hat der Rechtsnachfolger die Buchwerte des bisherigen Betriebsinhabers (Anteilsinhabers) zu übernehmen (Buchwertfortführung).“

14 Die Bestimmung des § 12 EStG 1988 stellt eine Reinvestitionsförderung dar, die unter bestimmten Voraussetzungen eine vorübergehende Steuerfreistellung der stillen Reserven aus der Veräußerung von Anlagevermögen ermöglicht. Der Veräußerungserlös soll ertragsteuerlich unbelastet für (Re)Investitionen zur Verfügung stehen (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 12 Tz 1).

15 Landwirtschaftliche Übergabsverträge stellen aus steuerlicher Sicht in der Regel gemischte Schenkungen und damit unentgeltliche Betriebsübertragungen dar (vgl. das zur Erbschaftssteuer ergangene Erkenntnis VwGH 19.10.1995, 95/16/0133, und auch VwGH 3.5.1983, 82/14/0243). Ob eine gemischte Schenkung (und damit eine unentgeltliche Übertragung) vorliegt, kann allerdings immer nur anhand der Umstände des Einzelfalles beurteilt werden.

16 Ein unentgeltlicher Erwerb ist nicht nur bei einer (reinen) Schenkung, sondern auch bei einer gemischten Schenkung anzunehmen. Eine gemischte Schenkung liegt vor, wenn die beteiligten Personen einen zum Teil entgeltlichen, zum Teil unentgeltlichen Vertrag schließen wollen (vgl. VwGH 27.4.2005, 2005/14/0007, 0008). Die Vertragsparteien müssen sich also subjektiv des Charakters der Leistung als unentgeltlich bewusst sein, sie müssen die (teilweise) Unentgeltlichkeit des Rechtsgeschäftes gewollt haben (VwGH 18.2.1999, 97/15/0021). Das subjektive Element des „Bereichernwollens“ wird bei Zuwendungen zwischen nahen Angehörigen - im Gegensatz zu Rechtsgeschäften zwischen unabhängigen Vertragspartnern im gewöhnlichen geschäftlichen Verkehr - im Zweifel grundsätzlich als gegeben vermutet (VwGH 23.4.2014, 2010/13/0139).

17 Das Vorliegen des Bereicherungswillens ist aus dem konkreten Sachverhalt zu erschließen (vgl. VwGH 24.6.2009, 2007/15/0113). Eine (gemischte) Schenkung liegt bei einem offenbaren Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung nahe, wenn aus den Verhältnissen der Personen zu vermuten ist, dass sie - aus privaten Motiven - einen zum Teil entgeltlichen, zum Teil unentgeltlichen Vertrag schließen wollten. Ein offenbares Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung ist gegeben, wenn sich nach Lage des Falles für den einen Teil auf jeden Fall eine Vermögenseinbuße, für den anderen Teil auf jeden Fall eine Bereicherung ergibt (VwGH 23.4.2014, 2010/13/0139). Ein krasses Missverhältnis des Wertes der beiderseitigen Leistungen reicht zwar für sich allein nicht aus, eine gemischte Schenkung anzunehmen; es kann jedoch - als einer der maßgeblichen Umstände des Einzelfalles - den Schluss auf die Schenkungsabsicht der Parteien rechtfertigen (vgl. VwGH 23.4.2014, 2010/13/0139; 29.7.2010, 2006/15/0356; 24.6.2009, 2007/15/0113, 29.10.2003, 2001/13/0211; 14.10.1991, 90/15/0084, und Hofstätter/Reichel, EStG. § 6 Z 9 Tz 6).

18 Die Revisionswerber RH und AH haben im Jahr 2005 den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb der Eltern des RH übernommen und betreiben diesen als GesBR. Sie haben noch im Jahr 2005 Wirtschaftsgüter veräußert, die zum Anlagevermögen des übernommenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gehörten. Da bei der Gewinnermittlung der GesBR die mit der Veräußerung des Anlagevermögens aufgedeckten stillen Reserven von den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten von im Jahr 2005 angeschafften bzw. hergestellten Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens abgesetzt bzw. einer Übertragungsrücklage gemäß § 12 Abs. 8 EStG 1988 zugeführt wurden, ist strittig, ob für die Behaltefrist des § 12 Abs. 3 EStG 1988 auch die Zeiten des Rechtsvorgängers (hier der Eltern des RH) zu berücksichtigen sind.

19 Gemäß § 12 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 sind stille Reserven nur dann übertragbar, wenn das veräußerte Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Veräußerung mindestens sieben Jahre zum Anlagevermögen ein und desselben („dieses“) Betriebes gehört hat.

20 Wird ein Betrieb unentgeltlich übergeben, führt der Rechtsnachfolger gemäß § 6 Z 9 lit. a EStG 1988 die Buchwerte des bisherigen Betriebsinhabers fort (Buchwertfortführung). Die in Wirtschaftsgütern des übertragenen Betriebes enthaltenen stillen Reserven gehen dadurch auf den Rechtsnachfolger über. Der Rechtsnachfolger übernimmt mit den Buchwerten die aus diesen stillen Reserven resultierende Nachversteuerungslatenz. Daraus erhellt, dass im Falle einer unentgeltlichen Betriebsübernahme - wegen der vom Gesetz angeordneten Buchwertfortführung - die Behaltefrist des Rechtsvorgängers weiterläuft (vgl. idS auch Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 12 Tz 23; Kanduth-Kristen in Jakom EStG 201912, § 12 Rz 10 und 14; Kirchmayr/Hirsch in Doralt et al, EStG21, § 12 Rz 28; Hohenwarter-Mayr, Rechtsnachfolge im Unternehmenssteuerrecht, 730;

Sulz/Hirschler, Die Übertragung stiller Reserven gem § 12 EStG nach unentgeltlichem Erwerb des Betriebes, immolex 2019, 260 ff). Für die Behaltefrist des § 12 Abs. 3 EStG 1988 ist also - im Falle der Buchwertfortführung - der ununterbrochene Zeitraum maßgebend, während dessen ein Wirtschaftsgut beim Rechtsvorgänger und beim Rechtsnachfolger zum Anlagevermögen gehört hat. Dies ist unabhängig davon, ob die unentgeltliche Betriebsübertragung im Rahmen einer Einzel- oder einer Gesamtrechtsnachfolge erfolgt.

21 Die Revisionswerber brachten im Verwaltungsverfahren vor, der in Rede stehende land- und forstwirtschaftliche Betrieb sei unentgeltlich erworben worden und die Bestimmung des § 6 Z 9 lit. a EStG 1988 komme zum Tragen. Feststellungen dahingehend, ob der gegenständliche landwirtschaftliche Übergabsvertrag eine entgeltliche oder eine unentgeltliche Betriebsübertragung darstellt, hat das Bundesfinanzgericht nicht getroffen, weil es davon ausging, dass bei einem im Wege der Einzelrechtsnachfolge erfolgenden Betriebserwerb die Behaltefrist des Rechtsvorgängers von vornherein nicht zu berücksichtigen sei. Damit hat das Bundesfinanzgericht die Rechtslage verkannt.

22 Das angefochtene Erkenntnis war daher wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

23 Von der beantragten Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden.

24 Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

Wien, am 18. Februar 2021

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2021:RA2019150052.L00

Im RIS seit

27.04.2021

Zuletzt aktualisiert am

27.04.2021

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at