

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden und die weiteren Senatsmitglieder in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes, vertreten durch Finanzamtsvertreter, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2009 in der Sitzung am 18.5.2016 zu Recht erkannt:

1. Den Beschwerden wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf), Facharzt für Radiologie, schloss sich mit einem weiteren Facharzt für Radiologie mit Vertrag vom 19.11.2007 unter Inanspruchnahme der Begünstigungen des Art. IV UmgrStG rückwirkend zum 30.9.2007 in eine offene Gesellschaft (OG) für Radiologie zusammen. Beide Ärzte hatten bis zum Zusammenschluss ihren Gewinn durch Einnahmen- Ausgabenrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelt. Die OG setzte diese Form der Gewinnermittlung fort. Im Zuge des Zusammenschlusses wurden die (negativen) stillen Reserven aus Sozialkapitalrückstellungen, Fremdwährungskredit und Firmenwert in Form einer "Ergänzungsbilanz zum 30.9.2007" abgebildet; ihre weitere Evidenzierung erfolgte durch "Ergänzungsbilanzansätze".

Eine beim Bf durchgeführte Außenprüfung traf unter Tz 5 des Berichts die Feststellung, dass damit der in § 24 UmgrStG normierten Vorsorge gegen eine endgültige Verschiebung der Steuerbelastung nicht entsprochen worden sei. Voraussetzung für die Zulässigkeit eines Verkehrswertzusammenschlusses mit bestehenden stillen Reserven unter Erstellung von Ergänzungsbilanzen sei nämlich eine bilanzierende übernehmende Personengesellschaft, zumal im konkreten Fall die stillen Reserven nicht nur im Anlagevermögen, sondern auch in den Rückstellungen enthalten seien. Folglich sei eine Buchwertfortführung nicht zulässig. Die Außenprüfung ermittelte daher für den Bf zum Zusammenschlussstichtag einen Übergangs- und unter Aufdeckung der stillen Reserven einen, auf die Jahre 2007 bis 2009 verteilt zu versteuernden, Veräußerungsgewinn.

Das Finanzamt erließ dieser Feststellung Rechnung tragende Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007 bis 2009.

Der Bf führt in seiner Beschwerde aus, dass die stillen Reserven in Ergänzungsbilanzen abgebildet wurden und die Ergänzungsbilanzansätze jährlich korrekt zur Evidenthaltung fortgeführt werden, Warenvorräte seien nicht vorhanden, zu einer Verschiebung stiller Reserven könne es daher nicht kommen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 24 Abs. 2 UmgrStG ist die Buchwertfortführung in Anwendung des § 16 Abs. 1 nur zulässig, wenn für die weitere Gewinnermittlung Vorsorge getroffen wird, dass es bei den am Zusammenschluss beteiligten Steuerpflichtigen durch den Vorgang der Übertragung zu keiner endgültigen Verschiebung der Steuerbelastung kommt.

Streit besteht darüber, ob beim gegenständlichen Verkehrswertzusammenschluss die Vorsorgemethode der Erstellung von Ergänzungsbilanzen eine Bilanzierung der übernehmenden Personengesellschaft voraussetzt. Mit dieser Frage hat sich das Bundesfinanzgericht bereits in seinem Erkenntnis vom 12.1.2016, RV/7103161/2013, zu einer von der OG erhobenen Beschwerde auseinandergesetzt und ist mit folgender Begründung zu dem Ergebnis gelangt, dass eine Vorsorge gegen eine Verschiebung stiller Reserven nicht nur durch Bilanzierung, sondern auch durch Ergänzungsrechnungen zur Einnahmen-Ausgabenrechnung getroffen werden kann:

"Der Gesetzestext schreibt keine spezielle Form der Gewinnermittlung vor.

Daher muss auch im Rahmen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ein Verkehrswertzusammenschluss möglich sein, wenn die auf die einzelnen Beteiligten im Zusammenschlusszeitpunkt entfallenden stillen Reserven weiterhin entsprechend evidenziert werden. Auch die Finanzverwaltung gesteht diese Möglichkeit seit dem Wartungserlass 2014 der UmgrStR zu (Auszug aus UmgrStR 2002 Rz 1312a):

'Als Vorsorge gegen eine endgültige Steuerlastverschiebung sind Ergänzungsrechnungen (siehe dazu auch EStR 2000 Rz 6002) zu führen. Folgendes ist dabei zu beachten:

- *Die Ergänzungsrechnung muss den Grundsätzen einer Ergänzungsbilanz entsprechen und die stillen Reserven auf die WG des betrieblichen AV aufteilen.*
- *Die Kapitalkonten müssen für den Fall der späteren Auseinandersetzung nach den Grundsätzen eines ordnungsgemäßen Rechnungswesens geführt werden.*
- *Stille Reserven im Umlaufvermögen sind im ersten Kalenderjahr der Mitunternehmerschaft nach dem Zusammenschluss steuerwirksam aufzulösen, um eine objektiv richtige Gewinnzurechnung zu gewährleisten.'*

Im vorliegenden Fall bestehen keine stillen Reserven im Umlaufvermögen. Es können seitens des erkennenden Senates keine Bedenken dagegen ausgemacht werden, dass es zulässig ist, neben positiven stillen Reserven (Firmenwert) auch negative (Rückstellungen) bzw. neben stillen Reserven des Anlagevermögens auch solche in langfristigen Verbindlichkeiten (Fremdwährungskredit, Sozialkapitalrückstellungen) in einer

Ergänzungsrechnung zu evidenzieren; in all diesen Fällen geht es um Wirtschaftsgüter, die langfristig dem Betrieb zugeordnet sind. In den Folgejahren bestehen als "Ergänzungsbilanz" bezeichnete Ergänzungsrechnungen, aus denen die zugeordneten stillen Reserven weiterhin ersichtlich sind.

Der erkennende Senat teilt somit die von der Bf ins Treffen geführte Literaturmeinung (vgl. weiters *Hübner-Schwarzinger/Six in Kofler*, UmgrStG³ [zur Verwaltungspraxis nach dem UmgrStR-Wartungserlass 2014 4. Auflage], § 24 Rz 157), zumal auch die UmgrStR nunmehr dieser Ansicht folgen und anderes weder dem Gesetzeswortlaut zu entnehmen noch aus seinem Regelungszweck zu erschließen wäre."

Dieser Begründung schließt sich auch der im gegenständlichen Beschwerdefall erkennende Senat an, weshalb die Ermittlung eines Veräußerungsgewinnes für das Jahr 2007 zu unterbleiben hat.

Was den für das Jahr 2007 ermittelten Übergangsgewinn betrifft (dieser wurde für den Bf mit 121.090,64 € angesetzt), so ist zwar, wenn sowohl die Übertragenden als auch die übernehmende Personengesellschaft ihren Gewinn durch Einnahmen- Ausgabenrechnung ermitteln, rechnerisch ein doppelter Wechsel der Gewinnermittlung vorzunehmen. Die dabei anzusetzenden Zu- und Abschläge dienen aber dazu, Steuerlastverschiebungen zu vermeiden, der Saldo dieser rechnerischen Wechsel ist beim Nachfolgebetrieb anzusetzen (vgl. VwGH 25.7.2013, 2011/15/0046, betreffend eine Realteilung mit durchgehender Einnahmen- Ausgabenrechnung). Die steuerlichen Wirkungen sind folglich erst zusammen mit dem Rückwechsel zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG in dem dem Zusammenschlussstichtag folgenden Wirtschaftsjahr zu beachten; die aus dem doppelten Wechsel der Gewinnermittlung entstehenden Übergangsgewinne- bzw. verluste sind bei der ersten Gewinnermittlung der Gesellschaft zu berücksichtigen, wobei ein Übergangsverlust nicht auf sieben Jahre zu verteilen ist; es ist auch möglich, die Übergangsgewinne- bzw. verluste im Rahmen der Vorsorgemethode zur Vermeidung der Steuerlastverschiebung mitzuberechnen (vgl. Fraberger/ Hirschler/ Kanduth-Kristen/ Ludwig/ Mayr, Handbuch der Sonderbilanzen II, 186).

Beim Bf ist daher im Jahr 2007 auch kein Übergangsgewinn anzusetzen, bei der OG wäre nur ein Saldo aus Übergangsgewinn- und verlust zu berücksichtigen gewesen; einen solchen Saldo hat es aber nicht gegeben, weil der Übergangsverlust laut der bei der OG durchgeführten Außenprüfung für den Bf ebenfalls 121.090,64 € betragen hätte (Tz 2 des Berichts). Die von der Außenprüfung bei der Gewinnverteilung 2007 vorgenommene Kürzung des Gewinnanteils des Bf um ein Siebentel des Übergangsverlustes wurde im Übrigen im Erkenntnis des BFG vom 12.1.2016, RV/7103161/2013, rückgängig gemacht.

Den Beschwerden war daher spruchgemäß stattzugeben.

Ein in der Sache ergehendes Erkenntnis eines Verwaltungsgerichts hat getreu der Bestimmung des § 192 BAO die Feststellungen jener Feststellungsbescheide zugrunde zu legen, die zum Zeitpunkt der Erlassung des Erkenntnisses dem Rechtsbestand angehören (vgl. Fischerlehner, Das neue Abgabenverfahren, § 192 Anm 2). Die für

Bescheide geltenden Bestimmungen sind, soweit nicht anderes angeordnet ist, gemäß § 93a BAO sinngemäß auf Erkenntnisse und Beschlüsse der Verwaltungsgerichte anzuwenden. Für die vom Bf aus seiner Beteiligung an der OG in den Jahren 2007 und 2008 erzielten Einkünfte sind daher im gegenständlichen Erkenntnis die folgenden im Erkenntnis des BFG vom 12.1.2016, RV/7103161/2013, getroffenen Feststellungen zu beachten:

	2007	2008
Einkünfte	-15.806,81	812.184,67
darin enthaltener Veräußerungsgewinn		540.534,08

Da das Erkenntnis vom 12.1.2016 sohin eine Aussage über die Höhe des vom Bf im Jahr 2008 erzielten Veräußerungsgewinns trifft, ist die festgestellte Höhe von 540.534,08 € für das gegenständliche Erkenntnis bindend. Keine Bindung besteht hingegen, mangels eines diesbezüglichen Abspruchs im Erkenntnis vom 12.1.2016 (vgl. VwGH 18.10.2005, 2004/14/0154), hinsichtlich der Höhe des in den Einkünften des Jahres 2008 ferner enthalten (im Beschwerdeverfahren der OG auch nicht strittigen) Übergangsgewinns von 148.163,79 € (Tz 4 des Berichts über die bei der OG durchgeführte Außenprüfung sowie Seite 8 der Berufung der OG), ferner hinsichtlich der Frage, ob auf den Veräußerungs- und den Übergangsgewinn der Hälftesteuersatz gemäß § 37 Abs. 5 EStG anwendbar ist. Zu Letzterem ist festzustellen, dass der damals 65jährige Bf seine Erwerbstätigkeit Ende 2008 eingestellt hat, seit der Eröffnung des Betriebes mehr als sieben Jahre verstrichen waren (diese Frist wurde durch den im Jahr 2007 erfolgten Zusammenschluss nicht unterbrochen; vgl. Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2016, § 37 Rz 27) und der Bf die Besteuerung mit dem ermäßigten Steuersatz in seiner für das Jahr 2008 eingereichten Einkommensteuerklärung beantragt hat. Damit sind die in § 37 Abs. 5 EStG normierten Voraussetzungen für eine Versteuerung des Veräußerungsgewinns von 540.534,08 € und des Übergangsgewinns von 148.163,79 €, insgesamt somit von 688.697,87 €, mit dem Hälftesteuersatz erfüllt.

Zur Frage der Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Zur aufgeworfenen Rechtsfrage, ob die Vorsorge gegen eine Verschiebung stiller Reserven auch durch Ergänzungsrechnungen zur Einnahmen-Ausgabenrechnung getroffen werden kann, fehlt eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

