

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R über die Beschwerde der Bf., vertreten durch Stb, gegen den Bescheid des FA betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) betreibt einen Einzelhandel mit Textilwaren und Bekleidung.

Für das Jahr 2007 fand eine Außenprüfung statt. Aus dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung, Tz. 1 "Versteuerung Übergangsgewinn", ergibt sich Folgendes:

<i>„Einkünfte Einzelunternehmen Modeboutique „A.“</i>	<i>2007</i>
<i>laufender Gewinn aus Einzelunternehmen</i>	<i>53.995,76</i>
<i>Versteuerung Übergangsgewinn mit laufendem Tarif/Bemessungsgrundlage</i>	<i>23.968,10</i>
<i>Gesamtbetrag der Einkünfte lt Außenprüfung</i>	<i>77.963,86</i>

Der Übergangsgewinn erhöht im Jahr 2007 die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Einkommensteuer (laufender Tarif). Der Einkommensteuerbescheid wird diesbezüglich gem. § 295 a BAO abgeändert.

Die Abgabepflichtige führte als Einzelunternehmerin eine Modeboutique.

Sie ermittelte bis zum Ende des Kalenderjahres 2007 als Einzelunternehmerin den Gewinn nach § 4 Abs 3 EStG (Einnahmen- und Ausgabenrechnung).

Per 31.12.2007 stellte sie in den Beilagen zu den Steuererklärungen 2007 einen Übergangsgewinn von § 4 Abs 3 EStG auf § 4 Abs 1 EStG dar und gab bekannt, dass dieser Übergangsgewinn gem. § 4 Abs 10 EStG im Jahr 2008 versteuert werde.

Im September 2008 (nach Einreichung der Steuererklärung 2007 und auch nach erfolgter Veranlagung der Einkommensteuer 2007) brachte die Pflichtige ihr Einzelunternehmen rückwirkend per 31.12.2007 nach Art III UmgrStG in die B. ein.

Die Einbringungs Voraussetzungen wurden erfüllt. In Entsprechung der Bestimmung des § 15 UmgrStG wurde daher auch eine Einbringungsbilanz zum 31.12.2007 erstellt und vorgelegt.

Die Erstellung einer Einbringungsbilanz in Folge einer Einbringung eines Betriebes, für welchen die Einkünfte bisher nach § 4 Abs 3 EStG ermittelt wurden, führt nach Lehre und Verwaltungspraxis als Ausfluss des Prinzips der richtigen Totalgewinnversteuerung zwingend zur Notwendigkeit der Ermittlung und Versteuerung eines Übergangsergebnisses.

Da bei Inanspruchnahme der Begünstigungen des Art. III UmgrStG nunmehr ein Anwendungsfall des § 4 Abs 10 EStG nicht mehr gegeben ist, kommt die Anwendung der Regelung über die Verschiebung der Besteuerung eines Übergangsgewinnes in den "ersten Gewinnermittlungszeitraum nach den Wechsel" (Z 1 2. Satz leg.cit.) nicht mehr in Betracht. Vielmehr handelt es sich im Zusammenhang mit einer Einbringung um einen Übergangsgewinn des Einbringenden, dessen Ermittlung der Erstellung der Einbringungsbilanz zeitlich logisch vorgelagert ist. Bei einem Einbringungsstichtag 31. 12. 2007 fällt somit der vorher zu ermittelnde Übergangsgewinn in das Jahr 2007 und ist in diesem Jahr als Einkünfte des Einbringenden steuerlich zu berücksichtigen.

Eine dem § 4 Abs 10 Z 1 2. Satz vergleichbare Regelung ist dem Umgründungssteuerrecht fremd; die Versteuerung eines solchen durch die einbringende Körperschaft mit dem Körperschaftsteuertarif widerspricht auch den Prinzipien der Besteuerung von Körperschaften (geteilte Besteuerung auf Ebene der Körperschaft und auf Ebene der Anteilseigner), da eine Steuerhängigkeit des Übergangsgewinnes für eine künftige Ausschüttungs- oder Liquidationsbesteuerung natürlich nicht gegeben ist.

Der nach dem Vorbringen im Zuge der Außenprüfung erst nach Ergehen des Einkommensteuerbescheides 2007 gefasste Vorsatz zur rückwirkenden Einbringung des Betriebes bzw. die Verwirklichung dieses Vorsatzes durch Abschluss eines Einbringungsvertrages stellt den Eintritt eines Ereignisses dar, das abgabenrechtliche Wirkung

für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang des Abgabeanpruches betreffend die Einkommensteuer 2007 im Sinne von § 295a BAO hat. In Ausübung des durch diese Bestimmung eingeräumten Ermessens wurde dem Interesse des Abgabengläubigers auf Rechtsrichtigkeit der Vorrang gegenüber dem Interesse des Abgabenschuldners auf Rechtsbeständigkeit eingeräumt.“

In der Folge erließ das Finanzamt (FA) einen gemäß § 295a BAO geänderten Einkommensteuerbescheid und setzte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb den Feststellungen der Außenprüfung folgend fest.

Dagegen wurde die nunmehr als Beschwerde zu behandelnde Berufung erhoben. Im Zuge der Außenprüfung des Jahres 2007 bei der Bf., sei die Besteuerung des Übergangsgewinnes per 31.12.2007, der sich aus dem freiwilligen Wechsel der Gewinnermittlungsart von § 4 (3) EStG 1988 auf § 4 (1) EStG 1988 ergeben habe, in die Einkommensteuererklärung 2007 verschoben worden.

Der Übergangsgewinn sei in einer Beilage zur Einkommensteuererklärung 2007 berechnet worden. Dort sei auch bekannt gegeben worden, dass die Besteuerung des Übergangsgewinnes gem. § 4 (10) EStG 1988 im folgenden Kalenderjahr, d. h. in der Einkommensteuererklärung 2008 erfolgen werde.

Davon unabhängig und zeitlich wesentlich nachgelagert, sei im September 2008 das Einzelunternehmen der Bf. rückwirkend zum 31.12.2007 in die B. gem. Art. III UmgrStG eingebracht worden. Somit sei auch der Übergangsgewinn per 31.12.2007 des Einzelunternehmens der Bf. in der Körperschaftsteuererklärung 2008 der B. erfasst.

Um einen Überblick über den zeitlichen Hergang zu ermöglichen, werde die chronologische Abfolge zum Sachverhalt nachstehend dargestellt, die bereits im Zuge der Außenprüfung (AP) der Abgabenbehörde sowohl mündlich als auch schriftlich mitgeteilt worden sei.

- *„In 10/2007 beschließt die Bf. – auf Anraten ihres steuerlichen Vertreters – aufgrund eines neuen, wesentlich größeren Geschäftes in C. freiwillig von der Gewinnermittlung gemäß § 4 (3) EStG 1988 auf jene nach § 4 (1) EStG 1988 umzustellen, da diese Gewinnermittlungsart für den Unternehmer wesentlich aussagekräftigere Daten liefert und die Banken bereits Druck hinsichtlich der Vorlage von Bilanzdaten machten.*
- *Die Umstellung von § 4 (3) EStG 1988 auf § 4 (1) EStG 1988 wird mit Wirkung ab 1/2008 gesetzeskonform durchgeführt: ebenso wird – begründet durch den Wechsel der umsatzsteuerlichen Besteuerungsart von Istbesteuerung auf Sollbesteuerung – die Umsatzsteuer für vereinbarte und noch nicht vereinnahmte Leistungserlöse gemäß § 17 (4) UStG 1994 in der Umsatzsteuervoranmeldung 01/2008 berücksichtigt.*

- *A. tritt Ende 02/2008 an Bf. heran, um ihr in D., wo man sich vom bisherigen Franchisenehmer trennen will, ein neues A. Geschäft anzubieten.*
- *Die Bf. findet die Örtlichkeit „D.“ mit der neu gestalteten Fußgängerzone sehr attraktiv und tritt diesem Angebot prinzipiell dadurch näher, dass sie zusagt, in die Verhandlungen mit A. und dem potentiellen Vermieter einzusteigen, allerdings schon damals, auf Anraten von Herrn Stb. Mag. E., mit der Auflage ein Engagement ihrerseits aufgrund der Haftungsthematik (alleine der Ladenbau wird mit netto EUR 63.000,00 veranschlagt) nur in Form einer von ihr geeigneten GmbH einzugehen; das wird von A. und dem Vermieter akzeptiert.*
- *Gründung der B. zum Zwecke der Anmietung der neuen Lokalität in D. (...) am 27.03.2008 – Sitz der Gesellschaft ist C., **gasse..*
- *Abgabe der persönlichen Steuererklärungen 2007 der Bf. beim zuständigen FA am 06.06.2008 – der Übergangsgewinn zum 31.12.2007 wird ermittelt, offen gelegt und in der Steuererklärung 2007 gesetzeskonform nicht der Einkommensbesteuerung unterzogen.*
- *Die Veranlagung der Steuererklärungen 2007 erfolgt am 10.06.2008; die Veranlagung 2007 ergibt eine Gutschrift an Einkommensteuer.*
- *Ab Mitte 06/2008 intensive Verhandlungen bezüglich Lokalität in D. mit A. (Franchisevertrag wegen Dauer und Kosten des Ladenbaus) und dem Vermieter (wegen Umbauarbeiten und der Miethöhe), samt mehreren Vorortterminen zwecks Besichtigung des Geschäftslokals mit dem Vertreter des Vermieters (...), den Vertretern von A. (...) und dem Steuerberater ..., da sich die Umbauarbeiten, die von der Bf. verlangt werden, insbesondere im Bereich der Auslagenflächen, nur schwer realisieren lassen, da es sich um ein denkmalgeschütztes Gebäude handelt.*
- *Scheitern der Verhandlungen mit dem Vermieter am 05.09.2008 – die verlangte Adaptierung der Auslagenflächen lässt sich nicht kurzfristig realisieren, eine entsprechende Reduktion des Mietpreises kann vom Vermieter nicht akzeptiert werden, A. akzeptiert das Scheitern der Verhandlungen.*
- *Entschluss der Bf. – auf Anraten des Steuerberaters ... (Haftungsthematik) – auf Einbringung des bestehenden Betriebes „A. C.“ nach Art. III UmgrStG in die bereits bestehende B., um diese nur zwecks Aufnahme des A. Geschäftes in D. gegründete GmbH nicht liquidieren zu müssen; Eingabe in das Firmenbuch diesbezüglich am 25.09.2009 – Eintragung der Einbringung im Firmenbuch am 07.10.2009.*

Es werde somit beantragt den Übergangsgewinn per 31.12.2007 des Einzelunternehmens der Bf. gem. § 4 (10) EStG 1988 nicht im Gewinnermittlungszeitraum 2007 zu versteuern und werde dies wie folgt begründet:

Nach § 4 (10) Z 1 EStG sei ein beim Wechsel der Gewinnermittlungsart sich ergebender Überschuss, beim Gewinn des ersten Gewinnermittlungszeitraums **nach** dem Wechsel zu berücksichtigen. Der Wechsel der Gewinnermittlungsart sei beim Einzelunternehmen der Bf. am 31.12.2007 erfolgt und somit sei der Übergangsgewinn im Gewinnermittlungszeitraum des Jahres 2008 zu berücksichtigen.

Im UmgrStG gebe es hinsichtlich der zeitlichen Verwirklichung des Übergangsgewinnes infolge des Wechsels der Gewinnermittlungsart keine Sonderbestimmungen, demzufolge seien die allgemeinen steuerlichen Vorschriften gem. § 4 (10) EStG 1988 anzuwenden.

Jedoch werde in den EStR 2000, Punkt 4.5.3. in Rz 725 (und auch in den UmgrStR 2002, 3.3.2.1.2., Rz 819) explizit auf den Zeitpunkt des Entstehens und die Erfassung des Übergangsgewinnes iZm Umgründungen eingegangen: *„Findet in direktem Zusammenhang mit einem Umgründungsvorgang iSd UmgrStG ein Wechsel der Gewinnermittlungsart (zwingend oder freiwillig) hinsichtlich eines dabei übertragenen Betriebes statt, gilt Folgendes: Der mit einer Umgründung verbundene Wechsel der Gewinnermittlungsart von § 4 (3) EStG 1988 auf § 4 (1) EStG 1988 erfolgt am Umgründungstichtag. Kommt es im Falle der Einbringung gemäß Art. III UmgrSt im Anschluss an die letzte laufende mit dem Umgründungstichtag endende Gewinnermittlungsperiode zum Wechsel der Gewinnermittlungsart zu jener nach § 4 (1) EStG 1988, ist ein Übergangsgewinn im Jahr, in das der Umgründungstichtag fällt, zu versteuern. Hinzuweisen ist auf den u. a. mit Einbringungen ggf. verbundenen zweiten Wechsel der Gewinnermittlungsart von § 4 (1) EStG 1988 auf § 5 EStG 1988 bei der übernehmenden Körperschaft mit Beginn des dem Einbringungstichtag folgenden Tages (§ 20 (8) UmgrSt).*

Da das BMF in den EStR den direkten Zusammenhang zwischen der Einbringung nach Art. III UmgrStG und dem Wechsel der Gewinnermittlungsart konkret bezeichne – d. h. die Einbringung nach Art. III UmgrStG indiziere den Wechsel der Gewinnermittlungsart –, müsse es auch Fälle mit indirektem Zusammenhang oder auch mit keinem Zusammenhang zwischen Einbringung nach Art. III und dem Wechsel der Gewinnermittlungsart geben, wie im gegenständlichen Fall. Da das BMF in den EStR 2000 auf jene Fälle allerdings nicht eingehe, seien die allgemeinen steuerlichen Bestimmungen des § 4 (10) EStG 1988 anzuwenden.

Im Fall der Bf. liege weder ein direkter noch ein indirekter Zusammenhang zwischen dem Wechsel der Gewinnermittlungsart und der Einbringung nach Art. III UmgrStG des Betriebes des Einzelunternehmens in die GmbH vor. Die Gewinnermittlungsart sei bereits zum Jahreswechsel 2007 freiwillig umgestellt worden; die Entscheidung zur Einbringung des

Einzelunternehmens der Bf. in die zuvor zu einem anderen Zweck neu gegründete GmbH sei erst im Laufe des Monats 9/2008 erfolgt.

Die Berücksichtigung des Übergangsgewinnes per 31.12.2007 des Einzelunternehmens der Bf., dessen Betrieb in 9/2008 rückwirkend zum 31.12.2007 in die B. eingebracht worden sei, sei somit beim Gewinn des ersten Gewinnermittlungszeitraumes nach dem Wechsel, somit 2008, zu berücksichtigen.

Ein Fall des § 295a BAO liege nicht vor, da die Einbringung des Betriebes des Einzelunternehmens gem. Art III UmgrStG in keinem Zusammenhang mit dem Wechsel der Gewinnermittlungsart stehe und die Rückwirkungsfiction des UmgrStG somit nicht die gesetzliche Bestimmung des § 4(10) EStG 1988 aushebeln könne.

Mit Email vom 1. Juli 2016 zog der steuerliche Vertreter des Bf. den zuvor gestellten Antrag auf mündliche Verhandlung und auf Entscheidung durch den gesamten Senat zurück.

Es wurde erwogen:

Vorweg ist darauf hinzuweisen, dass die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängige Berufung gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen ist.

Die Bf. betreibt einen Einzelhandel mit Textilwaren und ermittelte den Gewinn aus Gewerbebetrieb nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 (Einnahmen- und Ausgabenrechnung). Zum 31. Dezember 2007 erklärte sie einen Übergangsgewinn aufgrund des Wechsels der Gewinnermittlungsart von § 4 Abs. 3 EStG 1988 auf § 4 Abs. 1 EStG 1988, stellte diesen in den Beilagen zu den Steuererklärungen 2007 dar und gab bekannt, dass dieser Übergangsgewinn gem. [§ 4 Abs. 10 EStG 1988](#) im Jahr 2008 versteuert werde.

Im September 2008 (nach Einreichung der Steuererklärung 2007 und auch nach erfolgter Veranlagung der Einkommensteuer 2007) brachte die Bf. das Einzelunternehmen rückwirkend per 31. Dezember 2007 nach Art III UmgrStG in die B. ein.

[§ 4 Abs. 10 Z 1 EStG 1988](#) in der Stammfassung ([BGBl. Nr. 400/1988](#)) lautet:

„.....Ergeben die Zu- und Abschläge einen Überschuss (Übergangsgewinn), so ist dieser beim Gewinn des ersten Gewinnermittlungszeitraumes nach dem Wechsel zu berücksichtigen. Ergeben die Zu- und Abschläge einen Verlust (Übergangsverlust), so ist dieser, beginnend mit dem ersten Gewinnermittlungszeitraum nach dem Wechsel, zu je einem Siebentel in den nächsten sieben Gewinnermittlungszeiträumen zu berücksichtigen. Bei Veräußerung oder Aufgabe des ganzen Betriebes, eines Teilbetriebes oder eines Mitunternehmeranteiles sind

Übergangsgewinne oder (restliche) Übergangsverluste beim Gewinn des letzten Gewinnermittlungszeitraumes vor Veräußerung oder Aufgabe zu berücksichtigen."

Veräußerung ist die entgeltliche Übertragung des zivilrechtlichen oder auch wirtschaftlichen Eigentums des (Teil-)Betriebes oder Mitunternehmeranteiles in der Regel durch Verkauf, Tausch, Versteigerung, Enteignung, Übernahme der Betriebsschulden ohne andere Gegenleistung oder Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Kapitalgesellschaft gegen Ausgabe von Gesellschaftsrechten. Bei Einbringung eines Betriebes in eine Kapitalgesellschaft besteht das Entgelt in der Gewährung von Gesellschaftsrechten.

Im Rahmen einer Einbringung nach [Art. III UmgrStG](#) kann eine Gewährung von neuen Anteilen u.a. dann unterbleiben, wenn der Einbringende (wie im vorliegenden Fall) Alleingesellschafter der übernehmenden Körperschaft ist (§ 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG). In diesem Fall ist der nach den §§ 16 und 17 UmgrStG maßgebende Wert der Sacheinlage dem steuerlich maßgebenden Wert der bisherigen Anteile des Einbringenden an der übernehmenden Körperschaft zuzuschreiben (oder von ihm abzuschreiben; § 20 Abs. 4 Z 1 UmgrStG). Auch insoweit ist von einer „Anschaffung“ (vgl. *Rabel in Wiesner/Hirschler/Mayr, Handbuch der Umgründungen*, § 20 Tz 14) und damit auch von einer Veräußerung auszugehen.

Ausgehend davon, dass auch die Einbringung eines Betriebes in eine Kapitalgesellschaft nach Art. III UmgrStG als „Veräußerung“ zu beurteilen ist, kommt im gegenständlichen Fall daher nicht die allgemeine Regelung des § 4 Abs. 10 Z 1 EStG zur Anwendung, sondern die speziellere Regelung betreffend die Behandlung von Übergangsgewinnen im Veräußerungsfall. Dieser Übergangsgewinn ist folglich nach § 4 Abs. 10 Z 1 **letzter Satz** EStG 1988 beim Gewinn des letzten Gewinnermittlungszeitraumes vor Veräußerung oder Aufgabe (hier: Einbringung) – somit im Jahr 2007 – zu berücksichtigen (vgl. VwGH 17.12.2014, [2012/13/0126](#)).

Gemäß [§ 295a BAO](#) kann ein Bescheid auf Antrag der Partei oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruchs hat.

Das konkret zu beurteilende Ereignis besteht in der rückwirkenden Einbringung des Einzelunternehmens der Bf. in eine GmbH zum 31. Dezember 2007, die wie oben dargestellt als „Veräußerung“ anzusehen ist. Insoweit diese Einbringung zur Folge hat, dass für die Versteuerung des Übergangsgewinnes nicht die allgemeine Regelung des § 4 Abs. 10 Z 1 sondern § 4 Abs. 10 Z 1 letzter Satz EStG 1988 zur Anwendung kommt, stellt diese ein Ereignis im Sinne des § 295a BAO dar.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Im vorliegenden Fall war der Zeitpunkt der Versteuerung des Übergangsgewinnes strittig, wenn ein Betrieb rückwirkend nach Art. III UmgrStG in eine Kapitalgesellschaft eingebracht wird. Da zu dieser Rechtsfrage ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt (VwGH 17.12.2014, 2012/13/0126), war die Revision als unzulässig zu erklären.

Wien, am 21. Juli 2016