

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***SenV***, den Richter ***R2*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***SenLR1*** und ***SenLR2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch NW Steuerberatungs GmbH & Co KG, Mozartstraße 11, 4020 Linz, und ***Bf2***, ***Bf2-Adr***, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand AG, Porzellangasse 51, 1090 Wien, über die Beschwerde des ***Bf2*** vom 1. September 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 24. Juli 2014 betreffend die Feststellung der Einkünfte 2012 gemäß § 188 BAO, zu Steuernummer ***Bf2StNr***, sowie über den am 28. September 2017 eingebrachten Vorlageantrag der ***Bf1*** gegen die Beschwerdeverentscheidung vom 28. August 2017, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 3. Oktober 2024 in Anwesenheit der Schriftführerin ***Sf*** zu Recht erkannt:

- I. Der angefochtene Bescheid wird im Umfang der Beschwerdeverentscheidung abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen sind der Beschwerdeverentscheidung vom 28. August 2017 zu entnehmen.

Dieses Erkenntnis wirkt gegen alle Beteiligten, denen im Spruch Einkünfte zugerechnet bzw. nicht zugerechnet werden (§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieses Erkenntnisses an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person oder einen Zustellungsbevollmächtigten nach § 9 Abs. 1 ZustG gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 und 4 BAO).

- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am 28.09.2012 gab die Erstbeschwerdeführerin, ***Bf1*** (vormals: ***Bf1***; in der Folge kurz Bf1) bekannt, dass – der nunmehrige Zweitbeschwerdeführer – ***Bf2*** (in der Folge

kurz Bf2) mit 31.08.2012 anlässlich seiner Pensionierung aus der Kanzleigemeinschaft ausgeschieden sei und seine Anteile von Dr. ***A*** übernommen würden, der die Gesellschaft nach bürgerlichem Recht weiterführe.

Am **28.03.2014** brachte der steuerliche Vertreter der Bf1, ***B***, eine **Selbstanzeige** ein, in welcher im Wesentlichen Folgendes ausgeführt wurde:

Dr. ***A*** sei als Arbeitsgesellschafter nicht an der Substanz der ***Bf1*** beteiligt gewesen. Mit 31.08.2012 habe er die gesamte Kanzlei käuflich erworben.

Anlässlich dieses Gesellschafterwechsels habe er im Herbst 2012 festgestellt, dass auf dem Konto „Fremdgeld- bzw. Barauslagendurchläufer“ zahlreiche Beträge aus Akten von Dr. ***Bf2*** gelegen seien, die durch die Konten nicht gedeckt gewesen seien, sondern offensichtlich vom bisherigen Substanzgesellschafter entnommen worden seien, und teilweise schon erhebliche Zeit auf diesem Konto gebucht gewesen seien. Wesentliche eingegangene Fremdgeldbeträge seien nicht weiterüberwiesen worden. Es habe aber auch als Fremdgeld gebuchte Beträge, die als Honorar oder Honorarakonto zu verbuchen gewesen sein dürften, gegeben.

Für den Fall, dass die Abgabenbehörde zur Auffassung gelange, dass keine ausreichende ordnungsgemäße Fremdgeldgebarung vorliege, um die Fremdgelder als steuerneutrale Durchlaufposten behandeln zu können, wurden als Beilage die jeweiligen Salden des Fremdgeldkontos der Jahre 2004 bis 2013 bekannt gegeben.

Am **14.04.2014** brachte der steuerliche Vertreter des Bf2, ***C***, ebenfalls eine **Selbstanzeige** ein und brachte darin im Wesentlichen vor, dass im Rahmen der Ermittlung des Auseinandersetzungsguthabens sowie des (ausscheidensbedingten) Übergangs- und Veräußerungsgewinns die Buchhaltung durchgesehen worden sei und dabei – gemessen an der Rechtsprechung des VwGH zur Abgrenzung Fremdgeld / Honorarerlöse – bei einigen Projekten Abwicklungsfehler entdeckt worden seien. Mangels Zugang zu den Buchhaltungsunterlagen der Sozietät für den abgabenrechtlichen Verjährungszeitraum 2004 - 2012 müsse Dr. ***Bf2*** für diesen Zeitraum eine geschätzte Selbstanzeige einbringen und beziehe sich dafür aus Gründen der finanzstrafrechtlichen Vorsicht auf jene Änderungen der Bemessungsgrundlagen, welche ***B*** im Rahmen der am 28.03.2014 beim Finanzamt Linz für Dr. ***A*** eingebrachten Selbstanzeige - bei vollem Zugang zu den Buchhaltungsunterlagen dieser Jahre – dargestellt habe.

Am **07.05.2014** wurde die **Feststellungserklärung 2012** für die Bf1 eingebracht. Darin wurde ein steuerlicher Verlust in Höhe von € 4.743,09 bekannt gegeben, der sich wie folgt auf die Gesellschafter verteilt:

[...]

Hinsichtlich des Bf2 wurde ein Übergangsgewinn in Höhe von € 438.772,43, ein Veräußerungsgewinn in Höhe von € 174.173,65 und ein steuerlicher Ergebnisanteil in Höhe von € 783.772,98 ausgewiesen.

Mit **Bescheid vom 24.07.2014** wurden die Einkünfte 2012 erklärungsgemäß festgestellt.

Am **01.09.2014** erhob der Bf2 fristgerecht **Beschwerde** gegen den ihm am 31.07.2014 zugestellten Feststellungsbescheid und beantragte den bekämpften Bescheid aufzuheben und regte gleichzeitig an, für die Jahre 2004 bis 2012 eine Außenprüfung durchzuführen, um die korrekten Parameter für die Ermittlung eines Veräußerungs- und Übergangsgewinnes feststellen zu können. Begründend wurde im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Die dem Feststellungsbescheid zugrundeliegende Steuererklärung enthalte diverse Unrichtigkeiten auf Sachverhalts- und Bemessungsgrundlagenebene.

Dr. ***A*** habe für die Zeiträume 2004 bis 2012 die gesamten Fremdgeldkonten der Sozietät als steuerpflichtig – und nicht mehr als ertrag- und umsatzsteuerlicher Durchläufer – behandelt. Dr. ***Bf2*** habe mit Schriftsatz vom 14.04.2014 dargelegt, dass das Abrechnungssystem der Rechtsanwaltssozietät grundsätzlich richtig zwischen (steuerlich durchlaufenden) Fremdgeldern und (steuerpflichtigen) Honoraren getrennt habe, jedoch auf Projektebene im einzelnen Fall buchhalterische Fehler geschehen seien und daher zumindest die (durch die periodenrichtige Vereinnahmung von Honoraren aus Kompensationsvereinbarungen mit Kunden ansteigenden) laufenden Einkünfte der Jahre ab 2008 sowie der Veräußerungs- und Übergangsgewinn zu korrigieren seien.

Durch die Korrektur der laufenden Ergebnisse würden sich der Veräußerungsgewinn und der Übergangsgewinn ändern, weil die laufenden Gewinne dem Kapitalkonto gutzuschreiben seien, Leistungen, die im Ausscheidenszeitpunkt bereits zu einer steuerlichen Realisation geführt hätten, nicht mehr als „halbfertige Erzeugnisse“ oder „noch nicht abrechenbare Leistungen“ auszuweisen seien und Fremdgeldverpflichtungen, die keine mehr seien, weil die Gelder de facto an die berechtigten Kunden ausbezahlt aber nicht ausgebucht worden seien, im Begleichungszeitpunkt aus der Buchhaltung auszuscheiden seien.

In den vergangenen Jahren seien folgende Fehler passiert:

- Fehler-Typ 1: Trotz Vorliegen einer Kompensationsvereinbarung mit dem Kunden sei das Honorar nicht bereits bei Eingang des Fremdgeldes erfolgswirksam vereinnahmt worden oder es sei irrtümlicherweise ein Honorarakonto auf Fremdgeld gebucht worden oder es sei eine auftragsübergreifende Kompensation von Fremdgeldern mit Honorar bei demselben Kunden erfolgt. Der steuerpflichtige Erlös des Veranlagungszeitraumes der Kompensation „Fremdgeld mit Honorar“ bzw. der Akontovereinnahmung sei dadurch zu niedrig, der Erlös des Veranlagungszeitraumes der tatsächlichen Abrechnung zu hoch. Der „vorgezogene“

steuerpflichtige Erlös müsse auf die einzelnen Mitunternehmer aufgeteilt werden und erhöhe daher das steuerliche Kapitalkonto der Mitunternehmer, was den Veräußerungsgewinn des Bf2 verringere. Da für die bis zum Kompensationszeitpunkt erbrachten Leistungen aufgrund der VWGH-Rechtsprechung bereits einkommen- und umsatzsteuerliche Gewinnrealisation vorliege und die projektbezogenen Aufwendungen ohnehin bereits laufend verbucht worden seien, sei nach der Gewinnrealisation insoweit der Ausweis von „halbfertigen Arbeiten“ und „fertigen, aber noch nicht abgerechneten Arbeiten“ zur Ermittlung eines Übergangsgewinnes denkunmöglich. Soweit derartige Projekte am 31.08.2012 noch nicht abgerechnet worden seien, dürften sie nicht zum Übergangsgewinn als „halbfertige Arbeiten“ bzw. „fertige, noch nicht abgerechnete Arbeiten“ hinzugerechnet werden, weil sonst Doppelversteuerung vorliege. Soweit hingegen ein Honorarakonto irrtümlicherweise als steuerneutraler Durchläufer gebucht worden sei, sei zwar Einkommen- und Umsatzsteuerwirksamkeit gegeben, mangels einer vollständigen Leistungserbringung sei aber der Ausweis von „halbfertigen Arbeiten“ und „fertigen, aber noch nicht abgerechneten Arbeiten“ zur Ermittlung eines Übergangsgewinnes erforderlich (Übergangsgewinnneutralität).

- Fehler-Typ 2: Die von den Anwälten gegebenen Auszahlungsanweisungen der Nettofremdgeldverpflichtungen (nach Honorarabzug) seien zwar faktisch umgesetzt, buchhalterisch aber nicht nachvollzogen worden, sodass die Bankkonten zwar niedrige Stände aufgewiesen hätten, aber die Fremdgeldverpflichtungen weiterhin in voller Höhe ausgewiesen würden. Vor dem 31.08.2012 an die Kunden ausbezahlte Fremdgeldverbindlichkeiten seien aus dem Übergangstatus zu eliminieren.

Da der Bf2 mit 31.08.2012 aus der Sozietät ausgeschieden und als Rechtsanwalt emeritiert sei und im Folgenden keine Erwerbstätigkeit im Sinne des § 37 Abs. 5 EStG ausgeübt habe, stehe ihm sowohl für den Veräußerungs- als auch den Übergangsgewinn die Halbsatzbegünstigung nach § 37 Abs. 5 EStG zu, zumal auch seit der Betriebseröffnung bzw. dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang mehr als 7 Jahre verstrichen seien.

Im Feststellungsbescheid 2012 würden daher sowohl der Veräußerungs- als auch der Übergangsgewinn dem Grunde nach als „begünstigungsfähige Einkünfte“ festgestellt. Da die konkrete Art der Begünstigung darin noch nicht festgehalten sei, könne im Rahmen des ESt-Verfahrens und somit auch eines Beschwerdeverfahrens der Antrag auf Halbsatzbegünstigung gestellt werden. Dieser sei bereits im Beschwerdeverfahren gegen den ESt-Bescheid 2012 von Dr. ***Bf2*** gestellt worden, werde aber vorsorglich auch im Rahmen dieses Beschwerdeverfahrens gegen den Feststellungsbescheid 2012 gestellt.

Das steuerliche Kapitalkonto von ***Bf2*** sei zur Ermittlung eines Veräußerungsgewinnes im Sinne des § 4 Abs. 1 iVm § 24 EStG 1988 zumindest um nachfolgende Größen zu korrigieren.

Mit Gesellschaftsvertrag vom 29.01.1990 hätten Dr. ***Bf2*** und Dr. ***A*** die ***Bf1*** errichtet. Dr. ***Bf2*** habe seine seit 1973 bestehende Kanzlei und seine Arbeitskraft

eingebraucht und sei an der Mitunternehmerschaft aufgrund eines Substanzvorbehalts zu 100% substanzbeteiligt (stille Reserven und Firmenwert) gewesen. Dr. ***A*** habe keine Vermögenseinlage, sondern lediglich seine Arbeitskraft eingebracht, was im steuerlichen Sinne einen Zusammenschluss im Sinne des Art IV UmgrStG darstelle (nach Rz 1298 UmgrStR sei auch die Aufnahme eines reinen Arbeitsgesellschafters zur Schaffung oder Erweiterung einer Mitunternehmerschaft ein Anwendungsfall des Art IV UmgrStG).

Die Ergebnisbeteiligung von Dr. ***A*** habe mit einem Fixum gestartet und sei dann bis auf 45% ab dem Jahr 1997 angewachsen. Aufgrund einer mündlichen Vereinbarung habe die Gewinn-/Verlustbeteiligung von Dr. ***A*** ab dem Jahr 2011 50% betragen.

Nachweislich der Beilage 6 (Jahresabschluss 1989 des Einzelunternehmens) sowie der Beilage 7 (Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens für das Einzelunternehmen) habe das Einzelunternehmen 1989 einen Umsatz von € 992.056 und einen Gewinn 1989 von € 428.660 sowie zum 01.01.1990 einen Einheitswert des Betriebsvermögens von € 135.226 aufgewiesen.

Die Einheitsbewertung zum 01.01.1990 indiziere ein deutlich positives steuerliches Kapitalkonto des Einzelunternehmens. Die vom Steuerberater der ***Bf1*** geführte Aufzeichnung der steuerlichen Kapitalkonten starte erst 1992 und gehe von einem Anfangskapitalkontostand von jeweils Null aus. Diese Annahme sei völlig unrealistisch, weil das Einzelunternehmen bereits seit 1972 bestanden habe, jährlich gute Gewinne erwirtschaftet habe und sogar der niedrige Einheitswert des Betriebsvermögens kurz vor dem Zusammenschluss bei € 135.000 zu liegen komme.

Nach der einschlägigen Rechtsprechung des VwGH dürfe auch für lange zurückliegende Zeiträume nicht die Sachverhaltsermittlung unterlassen werden, jedoch seien die Beweispflichten dahingehend reduziert zu sehen, dass kein „technischer Beweis“ im Sinne der BAO mehr erforderlich sei, sondern eine Glaubhaftmachung bestimmter Verhältnisse im Sinne des § 138 BAO sowie die indirekte Beweisführung ausreiche (vgl. z.B. VwGH 30.09.1998, 93/13/0181 oder 04.11.1998, 93/13/0196). Der VwGH habe außerdem ausdrücklich festgehalten, dass aus der Nichtvorlage von Unterlagen, die aus Zeiträumen außerhalb der gesetzlichen Belegaufbewahrungsfristen stammen würden, keine wie auch immer gearteten Schlüsse zu Lasten des Steuerpflichtigen (mangels Gegenbeweis) gezogen werden dürften (VwGH 25.04.2013, 2010/15/0101).

Berücksichtige man die Kapitalkontenentwicklung (Beilage 9), welche auch eine Entwicklung der Gewinnentnahmen des Bf2 zeige, dann lasse sich erkennen, dass der Bf2 Anfang der 90-er Jahre im Durchschnitt etwa Entnahmen in Höhe von € 230.000 getätigt habe. Bei einem im Jahr 1989 erzielten Gewinn von € 428.660 sei eher wahrscheinlich, dass der Stand des steuerlichen Kapitalkontos eher das Doppelte des Einheitswerts des Betriebsvermögens zum 01.01.1990 ausgemacht und somit mindestens € 270.000 betragen habe. Da die steuerliche

Kapitalkontenentwicklung der NW-Treuhand erst im Jahr 1992 starte, seien zumindest diese € 135.000 (wenn nicht sogar das Doppelte) zum steuerlichen Kapitalkonto hinzuzurechnen.

Aufgrund des Einkommen- und Umsatzsteuerbescheid des Dr. ***Bf2*** für 1990 sowie seines für die frühen 90-er-Jahre belegten Entnahmeverhaltens sei es umso weniger glaublich, dass der Stand seines steuerlichen Kapitalkontos zum 01.01.1992 exakt Null betragen habe. Viel wahrscheinlich sei, dass folgende Gewinnanteile (laut gesellschaftsvertraglicher Gewinnverteilung) und Gewinnentnahmen (Rückschätzung aufgrund durchschnittlicher Entnahmen Anfang der 90-er Jahre) für die Jahre 1990 und 1991 und folgende Auswirkungen auf sein steuerliches Kapitalkonto vorliegen würden:

- 1990: Gewinnanteil € 329.060 bei durchschnittlicher Entnahme Anfang der 90-er Jahre von etwa € 230.000 – steuerliches Kapitalkonto steige um etwa € 100.000
- 1991: es würden keine Feststellungsbescheide oder ein ESt-Bescheid von Dr. ***Bf2*** vorliegen -> Schätzung mit $(\text{Gewinn 1990} + \text{Gewinn 1992}) \cdot 0,5 = (329.060 + 225.401) \cdot 0,5 = € 277.230$ Gewinnanteil für 1991; durchschnittliche Entnahme Anfang der 90-er Jahre von etwa € 230.000 – das steuerliche Kapitalkonto steige um etwa € 47.000

In der Excel-Liste (Beilage 4) bzgl. Fehlern bei der Führung der Fremdgeldkonten fänden sich alle ergebniswirksamen Korrekturen in Zusammenhang mit Fremdgeldverbindlichkeiten, soweit sie der Akteneinsicht des Dr. ***Bf2*** im Dezember 2013 und Jänner 2014 unterlegen seien. Der Bruttobetrag der ergebniswirksamen Korrekturen betrage € 293.947,75. Im Rahmen der Vorbereitung der Beschwerde seien noch weitere ergebniswirksame Korrekturen aufgetaucht. Dies ergebe in Summe einen Betrag von € 326.635,82 brutto bzw. € 272.196,52 netto. Diese Gewinnanteile stünden zu 55% (vereinbarter Gewinnverteilungsschlüssel bis 2011) Dr. ***Bf2*** zu, somit seien ihm noch Gewinne in Höhe von € 149.708,08 zuzurechnen. Diese nachträglichen laufenden Gewinn tangenden würden sein steuerliches Kapitalkonto erhöhen und damit den Veräußerungsgewinn reduzieren.

Die auf der Aktivseite der Übergangsbilanz angesetzten Beträge für „halbfertige Arbeiten“ würden sich der sachlichen Nachvollziehbarkeit entziehen. Zwar habe ***B*** (NW-Treuhand) in seinem E-Mail vom 07.10.2013 dargelegt, wie er rein rechnerisch den „Stand der Besitzposten des Umlaufvermögens“ (als Zuschlag zum Übergangsgewinn) ermittle. Entsprechend diesen Ausführungen sei der Stand der „halbfertigen Arbeiten“ mit € 773.000, der Stand der „fertigen, aber noch nicht abgerechneten Arbeiten“ mit € 67.000 angegeben, wobei Dr. ***A*** diese Größen ***B*** bekannt gegeben habe und letzterer auskunftsgemäß eine Rückrechnung der Herstellungskosten der „halbfertigen Arbeiten“ und der „fertigen, aber noch nicht abrechenbaren Arbeiten“ aus dem maximal erzielbaren Honorar vorgenommen habe („retrograde Vorgangsweise“). Dem sei Folgendes entgegen zu halten:

- Die „halbfertigen Arbeiten“ sowie „fertigen, aber noch nicht abrechenbaren Arbeiten“ seien gemäß § 6 Z 2 lit b EStG mit steuerlichen Herstellungskosten zu bewerten, wobei angemessene Teile der Material- und Fertigungsgemeinkosten zu berücksichtigen seien („progressive Vorgangsweise“).
- Nur diese Werte seien in der Übergangsbilanz als Aktivum anzusetzen und zugleich als Zuschlag dem Übergangsgewinn hinzuzurechnen, weil sie bei einer § 4 Abs. 1-Gewinnermittlung anlässlich der Gewinnrealisation noch einmal Betriebsausgabenwirkung hätten.
- Da es sich um eine Mitunternehmerschaft handle und daher die „Gehälter“ der Mitunternehmer („Unternehmerlohn“) keine Betriebsausgaben darstellen würden, könnten sich die Herstellungskosten der „halbfertigen Arbeiten“ und der „fertigen, aber noch nicht abrechenbaren Arbeiten“ im Wesentlichen nur auf „Aufwand für Material und sonstige bezogene Herstellungsleistungen“ sowie „Personalaufwand“ beziehen.
- Nachweislich der Erfolgsrechnung 01.01.-31.08.2012 lägen diese erheblich unter den angesetzten Beträgen; dementsprechend sei der Zuschlag in der Übergangsgewinnermittlung wesentlich zu hoch.
- Selbst, wenn man im Sinne der Rz 2254 EStR in Ermangelung einer (gesetzlich nicht vorgeschriebenen) Kostenrechnung die Herstellungskosten nur retrograd ermitteln könnte, müssten die Abschlagssätze im Sinne der VwGH-Entscheidung vom 24.04.1990, 89/14/0279, statistisch aus dem Geschehen des konkreten Betriebes belegt werden; dies sei nicht erfolgt.

Dr. ***Bf2*** könne diese Zuordnung von Aufwendungen zu Projekten selbst ebenfalls nicht mehr vornehmen, weil er keinen Zugang zu projektbezogenen Daten habe.

Darüber hinaus sei der Übergangsgewinn um Fremdgeldverbindlichkeiten zu reduzieren, die kraft Kompensationsvereinbarung mit den Kunden, als Honorarakonto oder kraft auftragsübergreifender Kompensation bei demselben Kunden periodengerecht ins Honorar umzubuchen und dementsprechend am 31.08.2012 nicht mehr vorhanden seien.

Ausgehend von der Steuererklärung seien zumindest folgende Korrekturen vorzunehmen:

- Reduktion der Zuschläge für „halbfertige Arbeiten“ und „fertige, aber noch nicht abrechenbare Arbeiten“ von € 375.000 + € 67.124,03 auf € 20.490 + € 179.045 -> Kürzung des Übergangsgewinnes um € 242.589,03 auf € 196.183,40
- Steuerliches Eigenkapital Dr. ***Bf2*** am 31.08.2012 laut Berechnung Dr. ***A*** / ***B*** vor Berücksichtigung des Übergangsgewinnes: - € 47.937,75
- Erhöhung des steuerlichen Kapitalkontos um den Stand des (rekonstruierten) steuerlichen Kapitalkontos im Zusammenschlusszeitpunkt: + € 270.000 (in eventu: + € 135.000)

- Erhöhung des steuerlichen Kapitalkontos um die rekonstruierte Differenz zwischen der Gewinntangente 1990 und der durchschnittlichen Entnahme von Dr. ***Bf2*** Anfang der 90-er Jahre: + € 100.000
- Erhöhung des steuerlichen Kapitalkontos um die rekonstruierte Differenz zwischen der geschätzten Gewinntangente 1991 und der durchschnittlichen Entnahme von Dr. ***Bf2*** Anfang der 90-er Jahre: + € 47.000
- Erhöhung des steuerlichen Kapitalkontos um die korrigierten Gewinntangente aus „Fehler Typ 1“ und „Fehler Typ 2“, eingeschlossen mit dem gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssel der Sozietät: + € 149.708
- Erhöhung des steuerlichen Kapitalkontos um den korrigierten Übergangsgewinn: + € 196.183,40
- „Korrigiertes steuerliches Eigenkapital Dr. ***Bf2*** NACH Wechsel der Gewinnermittlung“ = € 714.953,65
- Veräußerungsverlust 2012 = Veräußerungserlös iHv € 516.653,45 - steuerliches Kapitalkonto im Ausscheidenszeitpunkt iHv € 714.953,65 = € - 198.300,20

Dr. ***A*** habe mit Schreiben vom 21.03.2014 angekündigt, ab April 2014 seinen monatlichen Ratenverpflichtungen zur Begleichung des Kaufpreises für die Übernahme des Mitunternehmeranteiles nicht mehr nachzukommen und dies dann auch mit April 2014 so umgesetzt. Dementsprechend würden seit April 2014 keine Kaufpreistraten mehr zufließen. Da die Kaufpreistraten im Zusammenhang mit einer „Finalbesteuerung“ nach § 24 EStG stünden, sei der Ausfall der Kaufpreistraten ab 2014 bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes/-verlustes des Jahres 2012 zu berücksichtigen.

Die übermittelte Kapitalkontenentwicklung betreffend Dr. ***Bf2*** (Beilage 9) stellt sich wie folgt dar:

Jahr	Gewinnanteil	Entnahmen	Änderung Kapitalkonto über "Gewinnkomponente"	Kfz-Tangente + GKK	aperiodische Einlagen/Entnahmen	MWR anteilig	belegmäßiger Nachweis
1992	226	224	2	-20			
1993	264	250	14	-21			nein
1994	235	262	-27	-46	68		nein
1995	175	192	-17	-27			nein
1996	400	182	218	-41			nein
1997	218	333	-115	-39	-11,5		nein
1998	178	184	-6	-16			nein
1999	279	233	46	-17			nein
2000	101	108	-7	-19			nein
2001	200	211	-11	-22			nein
2002	318	327	-9	-21			ja
2003	262	209	53	-18	17		ja
2004	200	200	0	-25			ja
2005	144	152	-8	-27			ja
2006	198	227	-29	-22			ja
2007	111	115	-4	-24			ja
2008	111	114	-3	-25			ja
2009	113	112	1	-39	11	4	ja
2010	152	111	41	-19		4	ja
SUMMEN	3.885,00	3.746,00	139	-488	84,5		
Durchschnitt pa	204,47	197,16	7,32	25,68	4,45		

Die belangte Behörde kam der Anregung auf Durchführung einer Außenprüfung bei der Bf1 nach.

Am **29.06.2016** brachte der Bf2 eine **Ergänzung zur Beschwerde** ein und brachte darin vor, dass sich Dr. ***Bf2*** und Dr. ***A*** in einer Vergleichsvereinbarung vom 15.04.2016 (Beilage 1) dahingehend geeinigt hätten, die Fehler der Vergangenheit durch „Vorziehung der Erlöse in die richtigen Realisationsjahre“ wie folgt zu bereinigen:

Jahr	Umsatz-/ Gewinnerhöhung	Tangente Dr. ***Bf2***	Tangente Dr. ***A***
2005	11.464,59	6.305,52	5.159,07
2006	0,00	0,00	0,00
2007	8.072,37	4.439,80	3.632,57
2008	24.846,03	13.665,32	11.180,71
2009	31.758,83	17.467,36	14.291,47
2010	8.581,73	4.719,95	3.861,78
2011	45.213,57	22.606,79	22.606,78
2012	33.007,63	16.503,81	16.503,82
Summe	162.944,75	85.708,55	77.236,20

Der dem Vergleich beiliegende Status sei als solcher nicht Bestandteil der Vergleichsvereinbarung geworden, sondern sei nur Einigkeit über die Höhe der Aktiven, der Verbindlichkeiten und der Rückstellungen erzielt worden, nicht jedoch über die Höhe der Kapitalkonten zum 31.08.2012.

Diese auf Sachverhaltsebene getroffenen Vereinbarungen hätten aufgrund der VwGH-Rechtsprechung steuerliche Rückwirkung („ex-tunc“-Wirkung), weil es sich um einen Gesamtvergleich über die Vermögens- und Ertragsverhältnisse zum 31.08.2012 handle und somit eine „rückwirkende Sachverhaltsgestaltung“ auf den 31.08.2012 vorliege (vgl. z.B. VwGH 04.11.1998, 93/13/0186). Dieser Vergleich beseitige nur eine bereits am Bilanzstichtag bestehende Ungewissheit, schaffe aber keine neuen Rechte, die am Bilanzstichtag noch nicht bestanden hätten (vgl. z.B. BFH 19.03.2013, IX R 65/10, BFH/NV 2013, 1085f, Rz23).

Die Ergebnisvorziehungen in die Veranlagungszeiträume 2008 – 2012 würden dort geänderte Nettohonorarumsätze im Sinne des Gesellschaftsvertrags bewirken, sodass auch der Veräußerungserlös für den Anteil auf der Basis der bereinigten Werte 2008 – 2011 zu berechnen sei.

Gegenüber der Erstberechnung aus 2012 steige durch die Fehlerkorrekturen der Kaufpreis für den Übergang von 100% der Substanz auf Dr. ***A*** von € 516.653,45 durch die Ergebniskorrekturen auf € 530.912,47.

Dr. ***A*** habe aufgrund der im Zeitpunkt des Vergleichsabschlusses bereits vorliegenden und bekannten Nettohonorarumsätze für die Jahre 2013 – 2015 entsprechend § 5 Abs. 8 des Gesellschaftsvertrags eine Verringerung des Abfindungsbetrags von Dr. ***Bf2*** auf 40% des „alten Mittelwerts“ (= Durchschnitt der letzten drei Jahresnettohonorarumsätze: € 1.061.824,93) beantragt. Der „neue Abfindungsbetrag“ sei € 424.729,96.

Diese bereits im Gesellschaftsvertrag vorgesehene Kaufpreiskorrektur betreffe die Höhe des für 2012 zu ermittelnden Veräußerungsgewinns nach § 24 EStG an der Wurzel. Darüber hinaus sei im Zeitpunkt der zahlenmäßigen Konkretisierung der Abfindungsreduktion das Abgabungsverfahren 2012 durch Rechtsmittelverfahren noch „offen“ (d.h. noch nicht rechtskräftig).

Da diese Regelung im direkten Zusammenhang mit einer „Finalbesteuerung“ nach § 24 EStG stehe, sei diese Abfindungsreduktion unmittelbar bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes/-verlustes des Jahres 2012 zu berücksichtigen, wofür (in eventu) auch der Antrag nach § 295a BAO gestellt werde. Diese Vorgangsweise sei verfassungsrechtlich geboten.

Aufgrund Pkt. 2.1.2. des Vergleichs vom 15.04.2016 betrage die monatliche Rate zwischen 01.09.2012 und 31.12.2015 € 5.903,83 und erhöhe sich ab 01.01.2016 auf € 6.163,60.

Die „halbfertigen Arbeiten“ sowie „fertigen, aber noch nicht abrechenbaren Arbeiten“ seien gemäß § 6 Z 2 lit b EStG mit steuerlichen Herstellungskosten zu bewerten, wobei angemessene Teile der Material- und Fertigungsgemeinkosten zu berücksichtigen seien. Nur diese Werte seien in der Übergangsbilanz als Aktivum anzusetzen und zugleich als Zuschlag dem Übergangsgewinn hinzuzurechnen, weil sie bei einer § 4 Abs. 1-Gewinnermittlung anlässlich der Gewinnrealisation noch einmal Betriebsausgabenwirkung hätten (vgl. zB VwGH 25.07.2013, 2011/15/0046).

Die Zuschläge für „halbfertige Arbeiten“ und „fertige, aber noch nicht abrechenbare Arbeiten“ zum 31.08.2012 seien auf € 199.535 (€ 20.490 und € 179.045) zu reduzieren und der Übergangsgewinn um € 242.589,03 zu kürzen.

Die Diskrepanz zwischen Aktiv- und Passivseite der Bilanz beruhe nicht auf Überentnahmen des Dr. ***Bf2***, sondern auf Buchhaltungsfehlern der Jahre 2008 – 2012, welche im Rahmen des Vergleichsabschlusses korrigiert worden seien. Da einerseits Überentnahmen des Dr. ***Bf2*** nicht stattgefunden hätten und andererseits die Fremdgeldverpflichtungen zum 31.08.2012 um erhebliche Beträge nach unten zu korrigieren seien, entfalle der Aktivposten mit dem Betrag von € 270.000 ersatzlos. Er finde sich dementsprechend auch im Vergleichsstatus vom 15.04.2016 nicht wieder.

Dass es völlig unrealistisch sei, dass der Stand des steuerlichen Kapitalkontos des Dr. ***Bf2*** am 01.01.1992 Null gewesen sei, werde nunmehr anhand von Unterlagen dokumentiert, welche Dr. ***Bf2*** noch gefunden habe.

Nach der Rechtsprechung des VwGH dürfe einer vom Steuerpflichtigen anhand der eigenen Erinnerung sowie von anderen Hilfsmitteln selbst erstellten „Rekonstruktion der Vergangenheit“ nicht a priori der Charakter eines Beweismittels abgesprochen werden, weil im

Abgabenverfahren der Grundsatz der Unbeschränktheit der Beweismittel (§ 166 BAO) gelte (vgl. VwGH 13.09.1994, 94/14/0066).

Der VwGH habe auch ausdrücklich ausgeführt, dass der Beweiswert des Beweismittels „Rekonstruktion“ nicht dadurch geschmälert werde, dass „Grundaufzeichnungen“ nicht oder nicht mehr im Original vorhanden seien, weil es sich dann bei den vorgelegten Unterlagen um Indizienbeweise handle, die im Rahmen der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) gegeneinander abzuwägen und zu würdigen seien (vgl. VwGH 13.09.1994, 94/14/0066).

Der UFS Wien habe im Erkenntnis RV/2429-W/02 vom 30.11.2005 die Ansicht bestätigt, dass bei einem Zusammenschluss zu einer Mitunternehmerschaft mit nachgängiger Aufgabe der Mitunternehmerschaft (§ 24 EStG) Fehler in der laufenden Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft eine Auswirkung auf das steuerliche Kapitalkonto des Mitunternehmers haben könnten und daher bei der Kapitalkontenentwicklung zu korrigieren seien, und im Falle der Übernahme unrichtiger Kapitalkontenentwicklungen der Vergangenheit in die Mitunternehmerschaft zwingend die „Eröffnungsbilanz“ der Mitunternehmerschaft zu korrigieren und dort das „richtige“ steuerliche Kapitalkonto des Mitunternehmers anzusetzen sei, zumal sowohl die Zeiten vor als auch nach der zusammenschlussbedingten Begründung der Mitunternehmerschaft geeignet seien, die Höhe des Veräußerungs- und/oder Aufgabegewinnes im Sinne des § 24 EStG zu beeinflussen.

Der UFS Graz habe in seinem Erkenntnis RV/0002-G/08 vom 06.02.2009 ausgeführt, dass bei erkannten Fehlern der Vergangenheit sowohl in einer „Aufgabebilanz“ als auch in einer „Kapitalkontenentwicklung“ nicht mehr als ein „rechnerischer Kontenabschluss“ gesehen werden könne, weder der Aufgabebilanz noch der steuerlichen Kapitalkontenentwicklung eine besondere steuerliche Aussagekraft zukommen könne, sondern vielmehr unter Heranziehung aller denkmöglichen Beweismittel aus der Vergangenheit die steuerliche Kapitalkontenentwicklung zu korrigieren sei, um eine „korrekte Abzugspost vom Veräußerungserlös“ aufweisen zu können.

Als weitere Beweismittel für die Rekonstruktion der Vergangenheit würden vorgelegt:

- Der Jahresabschluss für 1989 (Beilage 6 der Beschwerde),
- Einkommensteuerbescheid 1989 Dr. ***Bf2*** vom 30.04.1992, welcher Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit in Höhe von € 434.986,66 aufweise (Beilage 4),
- die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften 1990 für die Sozietät, die für Dr. ***Bf2*** eine Gewinn tangente von € 329.060 aufweise (Beilage 5),
- die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für das Jahr 1991 (Beilage 6), welche für Dr. ***Bf2*** eine Gewinn tangente von € 269.095,70 aufweise,
- der Einkommensteuerbescheid 1991 Dr. ***Bf2*** vom 03.11.1992, welcher Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit aus der Sozietät von € 269.095,70 aufweise (Beilage 7)

Durch den Einheitswertbescheid zum 01.01.1990 sei ein positives steuerliches Kapitalkonto des Einzelunternehmens (= Anfangsbestand des steuerlichen Kapitalkontos in der Mitunternehmerschaft 1990) nachgewiesen. Durch die bekannt konservative Bewertung für Zwecke der Ermittlung des Einheitswerts und nach 17 Jahren erfolgreicher Tätigkeit als Rechtsanwalt sei nicht nur der simple Einheitswert als steuerliches Kapitalkonto anzusetzen, sondern geschätzt mindestens der doppelte Einheitswert.

Der Gewinn des Einzelunternehmens des Jahres 1989 habe knapp € 430.000 betragen, die tabellarisch nachgewiesene Entnahme des Dr. ***Bf2*** in den 90-er Jahren habe durchschnittlich etwa € 230.000 betragen, sodass dadurch auch der doppelte Einheitswert zum 01.01.1990 als steuerliches Kapitalkonto mehr als glaubhaft gemacht sei.

Die Gewinn tangente für 1990 des Dr. ***Bf2*** von € 329.060 habe durch die Vorlage der Feststellungserklärung und des ESt-Bescheides nachgewiesen werden können, die durchschnittliche jährliche Entnahme hätte in den 90-er Jahren etwa € 230.000 betragen, sodass das steuerliche Kapitalkonto des Dr. ***Bf2*** um den Saldo von Gewinn tangente und Entnahme (somit um € 100.000) gestiegen sein müsse.

Die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für 1991 und der ESt-Bescheid 1991 würden für Dr. ***Bf2*** einen Gewinnanteil von € 269.095,70 aufweisen. Die im Beschwerdeschriftsatz vorgenommene Schätzung als Mittelwert der Gewinn tangenten der Jahre 1990 und 1992 habe eine Schätzung der Gewinn tangente 1991 von € 277.230 ergeben. Dies beweise die Validität der vorgenommenen Schätzung, zumal die Abweichung nur etwa € 8.000 betrage.

Da die jährlichen, durchschnittlichen Entnahmen des Dr. ***Bf2*** in den 90-er Jahren etwa € 230.000 betragen hätten, sei somit das steuerliche Kapitalkonto des Dr. ***Bf2*** im Jahr 1991 um etwa € 40.000 gestiegen.

Daraus würden sich folgende für die Berechnung des Veräußerungsgewinns relevante Aussagen treffen lassen:

- 1990 und 1991 würden Zeiträume der Mitunternehmerschaft betreffen, für die in der steuerlichen Kapitalkontenentwicklung des ***B*** (Beilage 8 zur Beschwerde) Werte fehlen würden.
- Darin hätten auch noch die exakten Kapitalkontenentwicklungen der Jahre 2011 und 2012 (bis 31.08.2012) gefehlt. ***B*** habe anlässlich der Einreichung der Steuererklärung nach § 188 BAO im April 2014 eine vervollständigte Kapitalkontenentwicklung für Dr. ***Bf2*** betreffend den Zeitraum 1992 – 31.08.2012 vorgelegt (Beilage 3 zu diesem Schriftsatz), von welcher in weiterer Folge bei den Korrekturen für den Veräußerungs- und Übergangsgewinn ausgegangen werde.

- Das steuerliche Kapitalkonto des Dr. ***Bf2*** sei a priori um € 140.000 zu erhöhen (= € 100.000 für 1990, € 40.000 für 1991).
- In § 1 des Zusammenschlussvertrags vom Jänner 1990 habe Dr. ***Bf2*** einen „100%-igen Substanzvorbehalt“ ausgesprochen, d.h. Dr. ***A*** – sowie auch alle anderen in der Sozietät tätigen Rechtsanwälte – sei(en) während der gesamten Bestandsdauer der Mitunternehmerschaft reine Arbeitsgesellschafter (arg „Dr. ***Bf2*** ist und bleibt zu 100% substanzbeteiligt“).
- Der Vorbehalt sei nach Rsp (vgl. BFG 16.05.2014, RV/5100294/2012) und Verwaltungspraxis (vgl. Rz 1327ff UmgrStR) über allfällige Ergänzungs- oder Sonderbilanzen zu berücksichtigen und werde im Falle der Veräußerung oder Aufgabe des Mitunternehmeranteils relevant.
- Dementsprechend werde der im Zusammenschlusszeitpunkt vorhandene Betrag (gedanklich) über eine Ergänzungsbilanz des Dr. ***Bf2*** geführt, während für die Zeit der gemeinsamen Mitunternehmerschaft in einer (gedanklichen) steuerlichen Mitunternehmerbilanz die steuerlichen Kapitalkonten im Jänner 1990 mit Null starten und sich durch die Gewinne bzw. Entnahmen im Laufe der Zeit entwickeln würden.
- Da die Übergangsbilanz zum 31.08.2012 so etwas wie die „Schlussbilanz der gemeinsamen Mitunternehmerschaft“ sei, würden sich in dieser die steuerlichen Kapitalkonten der Soziern aufgrund der laufenden Gewinn- und Entnahmesituation sowie eine Erhöhung des steuerlichen Kapitals aufgrund einer Ermittlung eines Übergangsgewinns von § 4 Abs. 3 EStG auf § 4 Abs. 1 EStG abbilden.
- Da die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nur eine vereinfachte Form des steuerlichen Betriebsvermögensvergleichs sei und nach der Vornahme einer Übergangsgewinnermittlung der besteuerte Totalgewinn gleich hoch sein müsse, müsste rein theoretisch auch das in der Übergangsbilanz zum 31.08.2012 ausgewiesene steuerliche Kapitalkonto des Dr. ***Bf2*** (nach Erhöhung um einen allfälligen Übergangsgewinn) dem „richtigen steuerlichen Kapitalkonto“ für die Zeit der gemeinsamen Mitunternehmerschaft entsprechen.
- Da Dr. ***Bf2*** aber in § 1 GesV einen dauerhaften Substanzvorbehalt ausgesprochen habe, müsse nunmehr im Rahmen der „Finalbesteuerung“ nach § 24 EStG auch dieser Vorbehalt dadurch berücksichtigt werden, dass das steuerliche Kapitalkonto im Zusammenschlusszeitpunkt 1990 sowie die Kapitalkontenänderungen 1990 und 1991 vom steuerpflichtigen Veräußerungserlös abgezogen würden.
- Würde man die steuerliche Kapitalkontenentwicklung der Jahre 1973 bis inclusive 1991 bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns nicht berücksichtigen, käme es zu einem unerklärlichen Wertungswiderspruch zu dem – im Sinne der Allein inhabertheorie maßgeblichen – Vergleichssachverhalt mit der Besteuerung als Einzelunternehmer: hätte Dr. ***Bf2*** zwischen 1973 und 2012 (fiktiv) stets nur ein Einzelunternehmen geführt, wäre der Stand des steuerlichen Kapitalkontos des Dr. ***Bf2*** zum 01.01.1990

selbstverständlich vom Veräußerungserlös des Jahres 2012 im Sinne des § 24 EStG abzuziehen.

- Dementsprechend sei der Stand des steuerlichen Kapitalkontos des ehemaligen Einzelunternehmers zum 01.01.1990 im Rahmen der Veräußerungsgewinnermittlung zwingend als Abzug vom Veräußerungserlös zu berücksichtigen.
- Dasselbe gelte für die (rekonstruierten) Änderungen des steuerlichen Kapitalkontos des Dr. ***Bf2*** in den Jahren 1990 und 1991.

Bei der Berechnung des Veräußerungsgewinns werde davon ausgegangen, dass sich die im Gesellschaftsvertrag vereinbarte Wertsicherung der Raten und die banküblichen Sollzinsen einander etwa ausgleichen, sodass der im Gesellschaftsvertrag genannte Wert als sog. „Barpreis“ im Sinne des § 24 EStG gelte. Der Veräußerungserlös betrage wegen der in § 5 Abs. 8 des Gesellschaftsvertrags vorhandenen Abfindungsbeschränkung nicht mehr € 530.912,40, sondern € 424.729,96.

Der Übergangsgewinn berechne sich ohne Vergleich hinsichtlich des Stands der ausgewiesenen Kapitalkonten mit € 193.183,40. Daraus lasse sich das steuerliche Kapitalkonto wie folgt ableiten:

Ausgangsgrößen bzw. Korrekturposition	Wert bzw. Korrekturbetrag	Fundstelle in Schriftsätzen oder Beilagen
Stand strl. Kapitalkonto Dr. ***Bf2*** lt. Entwicklung ***B*** für die Zeiträume 1992 — 31.8.2012 (vor Korrektur um „Ergebnisvorziehung“)	- 114.491 ,62	Beilage 3 zu diesem Schriftsatz
+ Erhöhung des steuerlichen Kapitalkontos Dr. ***Bf2*** um die „vorgezogenen Gewinn tangentialen“ aus der Fremdgeldkorrektur 2005 – 2012	+ 85.708,55	Beilage 2 zu diesem Schriftsatz
+ Übergangsgewinn Dr. ***Bf2*** von § 4 Abs. 3 EStG auf § 4 Abs. 1 EStG	+ 193.183,40	Pkt. 3.1. dieses Schriftsatzes
+ rekonstruierte Erhöhung des steuerlichen Kapitalkontos Dr. ***Bf2*** für 1990	+ 100.000	Beilage 10 vom 01.09.2014 sowie Beilage 5 zu diesem Schriftsatz
+ rekonstruierte Erhöhung des steuerlichen Kapitalkontos Dr. ***Bf2*** für 1991	+ 40.000	Beilagen 6 und 7 zu diesem Schriftsatz
+ rekonstruierter Stand des steuerlichen Zusammenschlusskapitals Dr. ***Bf2*** bei Begründung der Sozietät	270.000,00	Beschwerde vom 01.09.2014 sowie Ergänzungsschriftsatz
Korrigiertes steuerliches Kapitalkonto des Dr. ***Bf2*** zum 31.08.2012	574.400,33	

Aus einer Gegenüberstellung des Veräußerungserlöses (€ 424.729,96) und des steuerlichen Kapitalkontos (€ 574.400,33) ergebe sich ein steuerlicher Veräußerungsverlust in Höhe von € 149.670,37.

Dieser könne nach freier Wahl des Steuerpflichtigen innerhalb derselben Einkunftsquelle verrechnet werden, wobei sich Dr. ***Bf2*** dafür entscheide, den Veräußerungsverlust vorrangig gegen den laufenden steuerlichen Gewinn 2012 aus der Sozietät zu verrechnen und die halbsatzbegünstigten Beträge aus dem Übergangsgewinn 2012 im höchstmöglichen Umfang zu erhalten.

Somit würden sich für die Gewinntangente des Dr. ***Bf2*** folgende Größen ergeben:

- Veräußerungsverlust zum 31.08.2012: € 149.670,37
- Übergangsgewinn zum 31.08.2012: € 193.183,40
- Laufender Gewinn für den Zeitraum 01.01. – 31.08.2012: € 190.566,54 (= € 174.062,73 + 16.503,81)
- Laufender Gewinn 2012 nach Ausgleich mit dem Veräußerungsverlust 2012 aus derselben Einkunftsquelle: € 40.896,17

Aus der als Beilage 1 übermittelten **Vereinbarung vom 15.04.2016** geht im Wesentlichen Folgendes hervor:

*„1.3 Das Ausscheiden von Dr. ***Bf2*** aus der gemeinsamen Gesellschaft erfolgte mit Ablauf des 31. August 2012, der Betrieb (im Folgenden auch „Kanzlei“) ist zu diesem Zeitpunkt mit allen Aktiven und Passiven auf Dr. ***A*** übergegangen. Der im Gesellschaftsvertrag vorgesehene Abfindungsbetrag wurde mit € 518.324,83, die monatliche Rate mit € 5.903,83 ermittelt. Dr. ***A*** hat aufgrund der in der Folge entstandenen Differenzen mit April des Jahres 2014 die Ratenzahlung eingestellt. Die Ratenzahlung wurde ab Juni 2015 wieder in der ursprünglichen Höhe von € 5.903,83 aufgenommen und ab 1. April 2016 auf den wertgesicherten Betrag von € 6.163,60 erhöht. Der vorerst offen gebliebene Rückstand und die Wertsicherung zwischen Jänner 2016 und März 2016 sind im Zeitpunkt des Abschlusses dieser Vereinbarung ebenfalls bereits bezahlt. [...]*

*2.1.1 Der Abfindungsbetrag nach § 5 Abs. 1 und 2 des Gesellschaftsvertrages beträgt € 530.912,47. Seiner Berechnung liegt ein durchschnittlicher jährlicher Nettohonorarumsatz der Kanzlei in den Jahren 2009, 2010 und 2011 von € 1.061.824,93 zugrunde. Die von Dr. ***A*** mit dem Übergang der Kanzlei übernommenen Verbindlichkeiten werden auf den bar zu entrichtenden Abfindungsbetrag nicht angerechnet.*

2.1.2 Die monatliche Rate beträgt bis einschließlich Dezember 2015 € 5.903,83. Sie erhöht sich aufgrund der gesellschaftsvertraglich vereinbarten Wertsicherung mit 1. Jänner 2016 auf € 6.163,60. Für die Wertsicherung wird in Zukunft ein Schwellenwert von 2% eingeführt, wobei als Ausgangsindex der Index für Jänner 2016 herangezogen wird. [...]

*2.2.2 Dr. ***A*** hat mit der Begründung, dass der Mittelwert neu unter dem Mittelwert alt liegt, eine Preisminderung verlangt. Die Parteien sind übereingekommen, den geminderten Abfindungsbetrag schon jetzt – allerdings nur vorläufig – anhand der bereits vorliegenden*

*Jahresumsatzsteuererklärungen bzw. Umsatzsteuervoranmeldungen und der Kontoauszüge der Konten „Honorare 20%“ und „IGE-Erlöse“ des Dr. ***A*** für die Jahre 2013, 2014 und 2015 gemeinsam festzustellen. [...]*

2.2.7 Der Ermittlung des durchschnittlichen Nettohonorarumsatzes für die Jahre 2013, 2014 und 2015 zur Berechnung der Minderung des Abfindungsbetrages liegen folgende Annahmen bzw. Vorgaben zugrunde: [...]

aus dem Nettohonorarumsatz dieser Jahre sind jene Nettohonorareinnahmen auszuscheiden, die vereinbarungsgemäß nunmehr bereits in den Vorjahren als Einkünfte erfasst werden. Es handelt sich dabei um einen Nettohonorarbetrag von € 162.944,75, der – unabhängig von den Ergebnissen einer Betriebsprüfung bzw. von der steuerlichen Beurteilung durch die Finanzbehörden und Gerichte – in dieser Höhe endgültig festgelegt wird; [...]

*2.2.8 Der Mittelwert neu beträgt vorläufig € 423.801,67. Da gemäß Punkt 2.2.1 die Grenze für die Minderung des Abfindungsbetrages € 424.729,96 darstellt, beträgt der geminderte Abfindungsbetrag vorläufig € 424.729,96. Dieser Abfindungsbetrag stellt bis zum Vorliegen der rechtskräftigen Steuerbescheide für die Jahre 2013 bis 2015 und der damit verbundenen Berechnung des endgültigen (geminderten) Abfindungsbetrages die Grundlage für die Ratenzahlung des Dr. ***A*** dar.*

2.2.9 Der endgültige Abfindungsbetrag wird nach Vorliegen der rechtskräftigen Steuerbescheide über die Nettohonorarumsätze der Kanzlei in den Jahren 2013, 2014 und 2015 nach den in den vorangehenden Punkten dargestellten Grundsätzen berechnet. [...]

2.3 Vermögen zum 31. August 2012

*Die Parteien gehen davon aus, dass die Aktiva des übertragenen Betriebes zum 31. August 2012 € 318.828,91 betragen haben. An Verbindlichkeiten und Rückstellungen übernahm Dr. ***A*** € 237.841,33 (darin enthalten sind Fremdgeldverbindlichkeiten von € 114.355,05).“*

In einem **Schreiben des steuerlichen Vertreters der Bf1** an den Betriebsprüfer vom **09.09.2016** erklärte dieser, dass das Kapitalkonto des Arbeitsgesellschafters Dr. ***A*** für den gesamten Zeitraum des Bestehens der Kanzleigemeinschaft vom 01.02.1990 bis 31.08.2012 lückenlos nachvollziehbar sei und einen rechnerischen Saldo an noch nicht entnommenen Gewinnanteilen per 31.08.2012 in Höhe von € 47.477,30 ergebe.

Wie dem beiliegenden Status per 31.08.2012, der auch als Unterlage für die Vergleichsvereinbarung gedient habe, zu entnehmen sei, sei im mit € - 43.725,92 ausgewiesenen negativen Kapitalkonto des Dr. ***Bf2*** der Übergangsgewinn in Höhe von € 193.183,40 bereits enthalten.

Ohne Übergangsgewinn betrage das Kapitalkonto Dr. ***Bf2*** - € 236.909,32. Dieser Betrag errechne sich als Saldo aus den in der Vergleichsvereinbarung angeführten Aktiva von € 318.828,91, den Verbindlichkeiten und Rückstellungen von € 237.841,33 sowie dem ebenfalls außer Streit gestellten Kapitalkonto des Dr. ***A*** von € 124.713,50.

Bei dem Betrag von € 114.491,62 handle es sich um die Summe der Überentnahmen von Dr. ***Bf2*** von 01.01.1992 bis 31.08.2012, die in Folge Fehlens der ersten beiden Jahre der

Kanzleigemeinschaft keine Rückschlüsse auf das Kapitalkonto Dr. ***Bf2*** zum 31.08.2012 bzw. 01.02.1990 zulassen würden.

Am **14.02.2017** brachte der Bf2 eine weitere **Beschwerdeergänzung** ein und führte darin im Wesentlichen Folgendes aus:

In der Besprechung vom 02.11.2016 sei seitens der Außenprüfung vertreten worden, dass der Veräußerungsgewinn bei Dr. ***Bf2*** und der bei Dr. ***A*** im Rahmen des Erwerbs des Mitunternehmeranteils zu aktivierende Praxiswert (§ 6 Z 8 lit b EStG) korrespondierende und letztlich sogar betragsideale Größen sein müssten. Dies wäre auch vor dem Hintergrund zu sehen, dass in den Wirtschaftsgütern des Anlage- und Umlaufvermögens relativ wenig stille Reserven stecken würden und der Großteil des wirtschaftlichen Kaufpreises für den Mitunternehmeranteil auf den Praxiswert entfalle.

Dem werde entgegengehalten, dass die Veräußerungsgewinnermittlung beim Verkäufer nach § 24 EStG und die Ermittlung der Anschaffungskosten des erwerbenden Mitunternehmers nach § 6 Z 8 lit b EStG nur am „Beginn der Berechnung“ über den „Veräußerungserlös“ miteinander zusammenhängen würden. Gegenständlich wäre das die Summe der vereinbarten Nennwerte der wertgesicherten Raten.

Auf der Seite des Verkäufers sei vom Veräußerungserlös das steuerliche Kapitalkonto – und diverse Korrekturposten zum steuerlichen Kapitalkonto des Dr. ***Bf2*** – abzuziehen (Netto-Methode). Nach herrschender Finanzverwaltungspraxis und auch der hA im sonstigen Fachschrifttum sei zur Bestimmung der Anschaffungskosten des übernommenen Mitunternehmeranteils der sog. „wirtschaftliche Kaufpreis“ zu ermitteln, der dann nach objektiven Wertregeln auf die Wirtschaftsgüter der Aktivseite (Anlagevermögen, Umlaufvermögen, sonstige unkörperliche und bislang nicht aktivierte Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und im Ausmaß eines Überhangs auf den Praxiswert) aufzuteilen sei.

Für die Ermittlung der Anschaffungskosten der Aktivseite des Erwerbers seien der Barkaufpreis, die Summe der mit Nennwerten oder Barwerten bewerteten Kaufpreistraten, und übernommene Passivposten (Verbindlichkeiten, Rückstellungen, PRA usw.) zusammenzurechnen.

Da im gegenständlichen Beschwerdefall der Käufer neben den Kaufpreistraten auch die am 31.08.2012 vorhandenen Passivposten zu übernehmen gehabt habe, ergebe sich für ihn der „wirtschaftliche Kaufpreis“ aus der Summe der Kaufpreistraten und der übernommenen Betriebspassiven. Von diesem seien nach Finanzverwaltungspraxis und hA im Fachschrifttum die Teilwerte der übernommenen Aktiva abzuziehen. Der nicht dem vorhandenen Anlage- und Umlaufvermögen zuordenbare Betrag sei dann als Firmen- oder Praxiswert auszuweisen und zu aktivieren.

Es sei aufgrund der unterschiedlichen Ermittlungs- und Vorgangsweisen hochgradig unwahrscheinlich, dass der Veräußerungsgewinn des Dr. ***Bf2*** und der Praxiswert des Dr. ***A*** betragsidentische Größen seien. In diesem Sinne werde das Beschwerdebegehren vom 01.09.2014 sowie vom 29.06.2016 vollumfänglich aufrechterhalten.

Am **13.06.2017** wurde eine **Schlussbesprechung** abgehalten und in der darüber aufgenommenen Niederschrift auf das Besprechungsprogramm vom 11.04.2017 verwiesen und wurden jene Punkte angeführt, die bei der Schlussbesprechung abgeändert wurden bzw. zu denen im Zuge der Schlussbesprechung Anmerkungen seitens der steuerlichen Vertreter gemacht wurden. Im Folgenden werden die wesentlichen Punkte aus Besprechungsprogramm und Niederschrift dargestellt:

Pkt. 2: Verschiebung der Einnahmen / Fremdgelder:

Die vorgelegte Liste sei mit Dr. ***Bf2*** abgestimmt und werde daher der Besteuerung zugrunde gelegt. Die Beträge 2005 bis 2007 seien im ersten (nicht verjährten) Prüfungsjahr 2008 unter Hinweis auf die Bestimmung des § 4 Abs. 2 EStG umsatz- und ertragsteuerlich zu berücksichtigen. Hinsichtlich dieser Feststellung habe volle Einigung erzielt werden können.

Pkt. 3 Übergangs- / Veräußerungsgewinn:

a) Übergangsgewinn:

Nach den Ausführungen des steuerlichen Vertreters von Dr. ***Bf2*** sei die Kürzung des Übergangsgewinnes erforderlich, weil sich die zu dessen Berechnung herangezogenen Bewertungen, hauptsächlich der halbfertigen Arbeiten, geändert hätten. Die Ungereimtheiten bei der Bewertung seien in einer schriftlichen Vereinbarung vom 15.04.2016 einvernehmlich von beiden Seiten festgelegt worden. Daher werde dem Antrag in der Beschwerde insoweit stattgegeben, als der Übergangsgewinn € 193.183,40 betrage.

b) Veräußerungsgewinn:

Die unterschiedlichen Berechnungen des Veräußerungsgewinnes würden sich wie folgt darstellen:

	Erstbescheid	Beschwerde Dr. ***Bf2***	Antrag Dr. ***A***	Lt. BP
Kaufpreis lt. Kaufvertrag	516.653,45	424.729,96	424.729,96	424.729,96
Abz. Pos. Eigenkapital bzw. plus neg. Eigenkapital	-390.834,69	-574.400,33	43.725,92	8.566,89
ergibt	125.818,76	-149.670,37	468.455,88	433.296,85
Plus Entnahme WG lt. Pkt. 4				8.283,11
Nachversteuerung Gewinn- freibetrag	48.354,89			36.466,09

Veräußerungsgewinn	174.173,65	-149.670,37	468.455,88	478.046,05
--------------------	------------	-------------	------------	------------

Der Kaufpreis ergebe sich aus der schriftlichen Vereinbarung vom 15.04.2016, in der der Kaufpreis neu und endgültig vereinbart worden sei. Im Vergleich vom 15.04.2016 seien alle Aktiven und Passiven per 31.08.2012 ziffernmäßig außer Streit gestellt worden. Nicht einig gewesen seien sich die Gesellschafter in der Berechnung des Kapitalkontos von Dr. ***Bf2***, das der Ermittlung des Veräußerungsgewinns zugrunde zu legen sei.

In einem Schreiben des steuerlichen Vertreters ***B*** vom 09.09.2016 sei dargestellt, dass sich das Kapitalkonto von Dr. ***A*** von seinem Eintritt in die Kanzleigemeinschaft am 01.02.1990 an bis zum Ausscheiden von Dr. ***Bf2*** per 31.08.2012 genau ermitteln lasse. Dieses Kapitalkonto (in Höhe von € 47.477,30) sei auch bei den Vergleichsverhandlungen anlässlich des Ausscheidens von Dr. ***Bf2*** außer Streit gestanden und von Dr. ***Bf2*** anerkannt worden.

Die Differenz zwischen den von allen anerkannten Aktiva und den anerkannten Passiva unter Berücksichtigung des ermittelten Kapitals des Dr. ***A*** ergebe letztendlich als Differenzgröße das negative Eigenkapital des Dr. ***Bf2*** in der Höhe von € 43.725,92.

Der Veräußerungsgewinn sei der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens übersteige. Der Wert des Betriebsvermögens sei aus dem Kapitalkonto ersichtlich.

Da die Gewinnermittlungen der Gesellschaft immer gem. § 4 Abs. 3 EStG ermittelt worden seien, sei im Zeitpunkt des Ausscheidens von Dr. ***Bf2*** ein Übergangsgewinn ermittelt worden. Dieser habe sich durch die Aufstellung eines „Status“ per 31.08.2012, in dem alle Aktiva und Passiva der Gesellschaft angesetzt worden seien ergeben. Somit ergebe sich als Differenz zwischen den Aktiva und Passiva ein auch von beiden Gesellschaftern unbestrittenes Gesamtkapital. Dieses werde im Rahmen der Prüfung zur Berechnung des Veräußerungsgewinnes herangezogen.

In der Vereinbarung vom 15.04.2016 sei unter Pkt. 2.3 „Vermögen zum 31. August 2012“ festgelegt, dass die Parteien davon ausgehen würden, dass die Aktiva des übertragenen Betriebes zum 31. August 2012 € 318.828,91 betragen hätten. An Verbindlichkeiten und Rückstellungen habe Dr. ***A*** € 237.841,33 (darin enthalten seien Fremdgeldverbindlichkeiten von € 114.355,05) übernommen.

Die Aufteilung des Kapitals sei in der Form erfolgt, dass das Kapitalkonto von Dr. ***A*** (€ 47.477,30) vom steuerlichen Vertreter der Gesellschaft berechnet und die Differenz zum Gesamtkapital der Gesellschaft Dr. ***Bf2*** zugerechnet worden sei. Diese Vorgangsweise sei nach Ansicht des Prüfers nachvollziehbar, logisch schlüssig und für die Berechnung des Veräußerungsgewinnes heranzuziehen; vor allem deshalb, weil sämtliche Aktiva und Passiva

der Gesellschaft von beiden Gesellschaftern anerkannt worden und unbestritten seien. Das Kapital des Dr. ***Bf2*** betrage daher nach Ansicht des Prüfers € -8.566,89.

Die bisher vorgenommene Abwertung des Anlagevermögens im Ausmaß von 50% sei bei der Berechnung des Veräußerungsgewinnes nicht zulässig, sondern es sei hinsichtlich der übernommenen Aktiva und Passiva von einer Buchwertfortführung auszugehen.

Der Veräußerungsgewinn des Dr. ***Bf2*** sei daher wie folgt zu berechnen:

Veräußerungserlös:	424.729,76
Zuzügl. neg. Kapitalkonto	8.566,89
Veräußerungsgewinn Dr. ***Bf2***	433.296,65

Die Position „Kapital“ sei rechnerisch beim Einzelunternehmen das Reinvermögen eines Unternehmens und damit das eingesetzte Kapital zu Buchwerten. In der Bilanz ergebe sich die Position Kapital aus der rechnerischen Differenz zwischen dem Vermögen (Aktiva) und den Schulden (Passiva). Das Eigenkapital eines Einzelunternehmens (aber auch der Personengesellschaften) sei daher eine Saldogröße aus dem Vermögen (= den Aktiven) und den übrigen Passiven (vgl. *Kofler/Jacobs Rechnungswesen und Besteuerung der Personengesellschaften*, S 79).

Bei Personengesellschaften sei das Kapitalkonto lediglich insoweit zu differenzieren, als für jeden Gesellschafter ein Kapitalkonto in der Bilanz gesondert ausgewiesen werden müsse. In der Praxis habe sich diesbezüglich die weitere Splittung in Festkapitalanteil sowie variablen Kapitalanteil bewährt. Der Festkapitalanteil halte die ursprüngliche Einlage fest. Das Festkapital des Dr. ***A*** sei unstrittig zu Beginn der Gemeinschaft mit Null anzusetzen gewesen, da Dr. ***A*** gemäß Gesellschaftsvertrag keine Einlage in Geld oder Sachwerten geleistet habe, sondern lediglich als Arbeitsgesellschafter am laufenden Gewinn/Verlust beteiligt gewesen sei. Das seinerzeitige Festkapital von Dr. ***Bf2*** bei Gründung der GesbR lasse sich nicht mehr eruieren, da diesbezüglich keine Aufzeichnungen mehr existieren würden. Die variablen Kapitalkonten seien die Korrekturkonten zum Festkapitalkonto. Gewinne, Verluste, Entnahmen und Einlagen würden auf diesen gesonderten Konten verbucht.

Nach Ansicht des Prüfers könnten Sachverhalte vor 1992 bzw. deren schätzungsweise Berücksichtigung zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns nichts beitragen bzw. sei es nicht notwendig, diesen Sachverhalt in den Jahren vor 1992 genau zu untersuchen, weil ohnehin alle Bewegungen auf dem Kapitalkonto des Dr. ***Bf2*** in den Aktiven und Passiven der Gesellschaft und somit in der Differenz (Kapital) abgebildet seien. Hätte man zu Beginn der Gesellschaft im Jahr 1990 einen „Status“ aufgestellt, würde sich ebenfalls das damalige Kapitalkonto des Dr. ***Bf2*** als Differenz zwischen den Aktiven und Passiven ergeben.

Wenn nun sämtliche Positionen auf der Aktivseite der Bilanz und auch sämtliche Verbindlichkeiten per 31.08.2012 außer Streit gestellt worden seien und gleichzeitig das

Kapitalkonto Dr. ***A*** rechnerisch einwandfrei für den gesamten Zeitraum 01.02.1990 bis 31.08.2012 ermittelbar sei und sogar außer Streit gestellt worden sei, so ergebe sich das Kapitalkonto des Dr. ***Bf2*** zwingend als Differenzgröße.

Es müsse daher keine Schätzung der Sachverhalte für die Jahre vor 1992 bzw. 1990 vorgenommen werden. Eine Schätzung wäre nach § 184 BAO dann anzuwenden, wenn die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen könne. Im gegenständlichen Fall könne aber das Kapitalkonto des Dr. ***Bf2*** per 31.08.2012 exakt als Differenzgröße berechnet werden. Nach Ansicht des Prüfers sei in der Berechnung kein einziger Unsicherheitsfaktor, der eine Schätzung rechtfertigen würde.

Wenn Dr. ***Bf2*** in der Beschwerde meine, dass seine Kapitalkontobewegungen in den Jahren vor 1992 nicht aufgezeichnet worden seien und daher zu schätzen seien, so berücksichtige er nicht, dass ohnehin all diese Bewegungen in der Differenz zwischen den unstrittigen Aktiva und Passiva und dem ebenso unstrittigen Kapitalkonto des Dr. ***A*** per 31.08.2012 abgebildet seien.

Offenbar vermeine Dr. ***Bf2***, dass das rekonstruierte Zusammenschlusskapital von € 270.000 eine Art „Merkposten“ bzw. eine Art „Abzugsposten“ bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes darstelle. Dem werde seitens des Prüfers entgegnet, dass aus dem Vertrag zur Errichtung der Gesellschaft nach bürgerlichem Recht vom 01.02.1990 ein derartiger Merkposten/Abzugsposten aber nicht hervorgehe. D.h. die Gesellschafter hätten gerade keine Vereinbarung darüber getroffen, dass im Zeitpunkt des Ausscheidens von Dr. ***Bf2*** ein zusätzlicher Abzugsposten in Höhe des „rekonstruierten Zusammenschlusskapitals“ bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes anzusetzen sei, obwohl gem. § 5 des Vertrages sogar eindeutig der Fall des Ausscheidens von Dr. ***Bf2*** vertraglich geregelt worden sei. Es erscheine dem Prüfer auch ungewöhnlich, dass zwischen Fremden nicht zumindest ein Anfangswert des Einzelunternehmens vertraglich festgeschrieben worden sei, sofern tatsächlich ein maßgebender Wert per 01.02.1990 eingebracht worden wäre. (Seitens des Prüfers ergebe sich eher die Vermutung, dass durch entsprechende Entnahmen von Dr. ***Bf2*** vor Beginn der GesbR das Kapitalkonto eher gegen Null tendiert habe, sodass schon vertraglich gar keine Notwendigkeit bestanden habe, das Kapitalkonto des Einzelunternehmens im Zeitpunkt des Beginnes der GesbR vertraglich zu regeln).

Im Jahr 1990 sei die GesbR neu gegründet worden. Die Gesellschafter hätten keinen Zusammenschluss im Sinne des Art IV UmgrStrG durchgeführt. Des Weiteren habe anlässlich der Beendigung des Einzelunternehmens Dr. ***Bf2*** keine Aufdeckung von stillen Reserven stattgefunden. Soweit sich aus den Besprechungen ergeben habe, sei das bestehende Anlagevermögen in Form einer Buchwertfortführung in der GesbR (weiter) abgeschrieben worden. Da keine Aufdeckung von stillen Reserven bei Dr. ***Bf2*** per 01.02.1990

stattgefunden habe, könne auch aus diesem Grund kein „Merkposten“ oder „Abzugsposten“ existieren, der nunmehr bei der Veräußerung des Anteils Relevanz entfalten könne.

Doch selbst wenn man von einem Anfangskapital bei Dr. ***Bf2*** in Höhe von ca. € 270.000 ausgehen sollte, so habe dieses Anfangskapital ohnehin bereits in den Jahren 1990 – 2012 zumindest in Form der Abschreibung des abnutzbaren Anlagevermögens steuerlich Berücksichtigung gefunden. Der weiters vorhandene (von Dr. ***Bf2*** selbst geschaffene und damit nicht aktivierte) Firmenwert bzw. der vorhandene Kundenstock per 01.02.1990 sei in der GesbR nunmehr durch zwei Gesellschafter weiter bewirtschaftet worden. Es sei zwar durchaus davon auszugehen, dass der per 01.02.1990 vorhandene Kundenstock/Firmenwert zum ganz überwiegenden Teil auf eine persönliche unternehmerische Leistung des Dr. ***Bf2*** zurückzuführen sei, jedoch sei auch gleichzeitig davon auszugehen, dass sich der Kundenstock/Firmenwert per 01.02.1990 mittlerweile verflüchtigt habe und in dieser Form nicht mehr existiere. Zwischen 1990 und 2012 seien laufend neue Kunden hinzugekommen und die eventuell noch vorhandenen Kunden aus 1990 seien auch in den 22 Jahren einerseits von beiden Gesellschaftern betreut worden und andererseits seien in den 22 Jahren laufend neue Geschäfte mit den vorhandenen Kunden abgeschlossen worden. Es sei also davon auszugehen, dass sich der Wert des Kundenstockes/Firmenwertes von 01.02.1990 mittlerweile verflüchtigt habe und durch einen neuen Kundenstock/Firmenwert in anderer Zusammensetzung und mit anderen firmenwertbildenden Faktoren ersetzt worden sei. Auch aus diesem Umstand könne bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes keine zusätzliche Abzugspost aus dem „rekonstruierten Zusammenschlusskapital“ (offenbar bestehend aus dem Firmenwert per 01.02.1990) angesetzt werden.

Die Behauptung, dass ein Kapitalkonto von € 574.400,33 vorliegen würde und demnach (nach jahrelangem Rechtsstreit) in Wahrheit ein Veräußerungsverlust lukriert worden sei, stehe lt. Ansicht des Prüfers damit auch mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch.

Diese Feststellung lt. Besprechungsprogramm bleibe vollinhaltlich aufrecht. Es seien folgende Einwendungen im Zuge der Schlussbesprechung besprochen worden:

a) Zum Punkt, warum das Anlagevermögen zum 31.08.2012 mit 100% anzusetzen sei, habe sich ***C*** bereits ausführlich in einem Mail vom 24.05.2017 wie folgt geäußert:

- Im Gesellschaftsvertrag sei in § 1 ein 100%-iger Substanzvorbehalt für Dr. ***Bf2*** vereinbart.
- Dieser Substanzvorbehalt sei nach der Rsp sowohl bei der Ermittlung eines Übergangs- als auch eines Veräußerungsgewinnes zu Gunsten/zu Lasten des Vorbehaltsberechtigten zu berücksichtigen (BFG 16.05.2014, RV/5100294/2012).
- In § 3 des Gesellschaftsvertrags sei eine Art „Investitionsentschädigung Anlagevermögen“ zu Gunsten von Dr. ***A*** vorgesehen, die im Ausscheidensfall des Dr. ***A*** eine

reine Geldforderung (als Ausgleich für eine vorgängige Gewinnminderung wegen der AfA-Komponente des Anlagevermögens vorsehe).

- ***C*** könne daraus kein wirtschaftliches Eigentum (§ 24 Abs. 1 lit d BAO) des Dr. ***A*** am Anlagevermögen oder an sonstigen Gegenständen der Aktivseite erkennen; er hätte – entgegen dem ausdrücklichen Substanzvorbehalt – vergleichbar einem zivilrechtlichen Eigentümer über die Nutzung, den Gebrauch, den Verbrauch und die Substanzverwertung entscheiden können müssen. All das widerspräche aber dem ausdrücklichen Substanzvorbehalt des Dr. ***Bf2***.
- Wenn im Vergleich aus April 2016 eine Regelung zwischen den Parteien dahingehend geschlossen worden sei, dass Dr. ***A*** zu 50% an den stillen Reserven des Anlagevermögens beteiligt werde, dann sei dies im Sinne der VwGH-Rsp zur steuerlichen Rückwirkung von Vergleichsvereinbarungen (§ 1380 ABGB) zu würdigen. Eine ausdrückliche Vereinbarung dieses Inhalts finde sich im Vergleichsschreiben vom 15.04.2016 nicht.
- Nach VwGH 04.11.1998, 93/13/0186, sei nicht jeder Vergleich per se geeignet, eine „ex tunc“-Wirkung herzustellen, sondern es müsse sich aus der Sachlage ergeben, dass zu einem vergangenen Zeitpunkt eine echte Ungewissheit hinsichtlich der Vermögenslage bzw. des Vermögensstandes vorgelegen habe – sei dies nicht nachvollziehbar, dann wirke der Vergleich maximal „ex nunc“.
- Diskussionen hinsichtlich einer 50%-igen Beteiligung von Dr. ***A*** am Anlagevermögen hätten sich frühestens im Jahr 2015 ergeben, zu keinem Zeitpunkt davor sei der 100%-ige Substanzvorbehalt von Dr. ***Bf2*** (bis zum 31.08.2012) strittig gewesen.

B habe zu dieser Feststellung erklärt, dass Dr. ***A*** ebenfalls das Rechtsmittel der Beschwerde ergreifen werde. Konkret werde dabei der 100%-ige Ansatz des Anlagevermögens zugunsten von Dr. ***Bf2*** bei der Berechnung des Kapitalkontos zum Zeitpunkt seines Ausscheidens bekämpft werden. Laut der 2016 getroffenen, den Gesellschaftsvertrag klarstellenden Vereinbarung sowie dem der Abgabenbehörde vorgelegten einvernehmlich aufgestellten Status seien 50% des Anlagevermögens bereits vor dem Ausscheiden von Dr. ***Bf2*** Herrn Dr. ***A*** zuzurechnen gewesen. Ein Abweichen davon bedeute eine Minderung des abschreibbaren Firmenwertes in Höhe von rund € 35.000,00 und sei für Dr. ***A*** nicht nachvollziehbar.

Seitens des Finanzamtes Linz werde zu diesen Vorbringen Folgendes entgegnet:

Scheide – wie im konkreten Fall – ein Mitunternehmer aus einer Personengesellschaft aus und werde er mit Bargeld abgefunden, so ergebe sich der Veräußerungsgewinn oder -verlust in Höhe der Differenz des Veräußerungserlöses vermindert um die Veräußerungskosten und den Buchwert des Kapitalkontos (vgl. z.B. *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸, § 24 Tz. 86).

Mit Ausscheiden von Dr. ***Bf2*** habe eine Verpflichtung bestanden (zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns), eine Bilanz zum Zeitpunkt des Ausscheidens aufzustellen, da nur so der

Kapitalkontostand von Dr. ***Bf2*** im Zeitpunkt des Ausscheidens ermittelt werden könne. Diese gesonderte Aufstellung der Bilanz sei aber unterblieben; es sei lediglich ein sogenannter Status im Wege der Vergleichsverhandlungen ermittelt worden. Der Status umfasse (jeweils rechnerisch unstrittig) 50% des Anlagevermögens, Forderungen und Halbfertige Arbeiten, Kassa, Bankguthaben sowie Verbindlichkeiten und Rückstellungen im Zeitpunkt des Ausscheidens.

Der Status bilde – nachdem alle Vermögensteile und Schulden rechnerisch zwischen den Gesellschaftern unstrittig seien – für das Finanzamt Linz die Grundlage zur Erstellung der Schlussbilanz im Zeitpunkt des Ausscheidens von Dr. ***Bf2*** und damit zur Ermittlung des Kapitalkontostands von Dr. ***Bf2***. In jeder Schlussbilanz sei jedoch das Anlagevermögen in Form der Buchwerte vollständig auszuweisen. Eine Schlussbilanz umfasse im Zeitpunkt des Ausscheidens eines Gesellschafters daher alle Vermögensteile (Aktiven) und Schulden sowie die jeweiligen Kapitalstände der Gesellschafter.

Das Anlagevermögen (als Aktiva) sei dabei zu 100% zu erfassen, da die Vermögenswerte in der Bilanz vollständig zu erfassen seien. (Auch vor Ausscheiden von Dr. ***Bf2*** sei das Anlagevermögen zu 100% im Anlageverzeichnis erfasst und damit abgeschrieben worden). Der Ausweis von nur 50% des Anlagevermögens in der Schlussbilanz sei daher nicht zulässig.

Es sei daher von folgender Schlussbilanz (inkl. Übergangsgewinn) lt. Finanzamt Linz auszugehen, wonach der Kapitalkontostand von Dr. ***Bf2*** rechnerisch mit € - 8.566,89 ermittelbar sei.

Schlussbilanz 31.08.2012:

Immat. AV:	1.724,30	Kap. ***Bf2***:	-94.275,44	
Sachanlagen:	68.593,76	Vorgezogene Erlöse ***Bf2***:	85.708,55	-8.566,89
		Kap. ***A***:	47.477,30	
Halbfertige Erz.:	199.535,00	Vorgezogene Erlöse ***A***	77.236,20	124.713,50
Honorarforderungen:	22.393,04			
Kassa:	1.263,17	Rückstellungen:	10.000,00	
Bank:	60.478,67			
		Bankschulden:	39.833,74	
		USt von Honorarforderungen:	3.732,18	
		Sozialversicherung:	5.923,55	
		Kommunalsteuer:	495,59	
		USt:	22.318,95	
		L, DB:	2.216,80	
		Sonstige:	6376,52	
		Fremdgeld:	114.355,05	
		USt vorgez. Erlöse:	32.588,95	
Summe Aktiva:	353.987,94	Summe Passiva:	353.987,94	

Es sei daher insoweit den Ausführungen von ***C*** zuzustimmen, dass bis zum Ausscheiden von Dr. ***Bf2*** im Jahr 2012 lediglich die vertragliche Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag existiert habe, wonach Dr. ***Bf2*** zu 100% substanzberechtigt sei. Weitere vertragliche Grundlagen gebe es bis dahin nicht. (Erst im Jahr 2016 sei nämlich der Vergleich geschlossen worden.) Angesichts des Umstandes, dass es sich bei den Gesellschaftern um Fremde handle, sei es naheliegend, dass – sofern es tatsächlich zu einer Änderung der 100%igen Substanzberechtigung gekommen wäre – diese wohl auch vertraglich geregelt worden wäre. Es erscheint daher glaubwürdig, dass bis zum Ausscheiden alleine Dr. ***Bf2*** substanzberechtigt gewesen sei. Demgemäß sei auch der weitere Ansatz des Anlagevermögens von 50% auf der Aktivseite alleine dem Kapitalkonto des Dr. ***Bf2*** zuzurechnen gewesen.

Würde man der Rechtsansicht von ***B*** in diesem Punkt konsequent folgen, so ergäbe sich in Zukunft auf der Erwerberseite eine Doppelabschreibung durch die Erhöhung des Firmenwertes um 50% des Anlagevermögens.

Da es im Steuerrecht nicht zu einer doppelten Abschreibung einerseits durch den Ansatz des immateriellen und Sachanlagevermögens (= Betriebsausgabe in Form der Abschreibung) und andererseits durch den Ansatz eines erhöhten Firmenwertes durch 50% des Anlagevermögens (= Betriebsausgabe in Form der Firmenwertabschreibung) kommen könne, könne dieser Rechtsmeinung nicht gefolgt werden.

Seitens ***B*** werde der Feststellung der grundsätzlichen Ermittlung des Veräußerungsgewinnes (€ 424.729,76 zuzüglich negatives Kapitalkonto iHv € 8.566,89) vollinhaltlich zugestimmt.

Von ***C*** sei im Zuge der Schlussbesprechung auf seine bisherigen Schriftsätze zu dieser Feststellung hingewiesen worden. Alle Einwendungen daraus seien im Zuge der Schlussbesprechung von ***C*** vollinhaltlich aufrechterhalten worden.

Pkt. 4 Erhöhung Veräußerungsgewinn Dr. ***Bf2*** / Privatentnahmen

Im Zuge der Betriebsprüfung sei festgestellt worden, dass Dr. ***Bf2*** im Zuge seines Ausscheidens aus der Gesellschaft verschiedene Wirtschaftsgüter für private Zwecke entnommen habe. Die Entnahmewerte seien bisher nicht entgelts- und gewinnerhöhend berücksichtigt worden. Die Höhe der Werte sei von Dr. ***Bf2*** bekanntgegeben worden. Die Entgelte der Gesellschaft sowie der Veräußerungsgewinn von Dr. ***Bf2*** würden um € 8.283,11 erhöht.

Pkt. 5 Nachversteuerung Freibetrag für investierte Gewinne und GFB 2012

Bisher sei für die Nachversteuerung im Veräußerungsgewinn von Dr. ***Bf2*** ein Betrag in der Höhe von 48.354,89 angesetzt worden. Aufgrund der durchgeführten BP und der Gewinnänderungen würden sich folgende Auswirkungen ergeben:

		Bisher	Dr. ***Bf2*** lt. BP	Dr. ***A*** lt. BP
FBiG 2009	Invest. Kanzlei	8.496,35	10.330,24	0,00
Invest. FB 2010	Invest. Kanzlei	16.811,80	10.190,03	5.471,86
GFB 2011	Wertpapiere	10.000,00	10.000,00	0,00
GFB 2011	Invest. Kanzlei	13.412,86	2.840,83	0,00
GFB 2011	Invest. Kanzlei	-366,20	3.104,99	0,00
SUMME		48.354,89	36.466,09	5.471,86

Anmerkung:

2009: € 10.330,24 sei FBiG 2009 neu lt. BP

2010: € 5.471,86 betr. Dr. ***A*** aus Umbaukosten 2010, Abgang Ende 2012; Rest auf investFB neu entfalle auf Dr. ***Bf2***

2011: GFB Nachversteuerung lt. BP betreffe WG, die von Dr. ***Bf2*** entnommen worden seien

Jene Beträge, die auf Investitionen entfallen würden, die Dr. ***Bf2*** zugerechnet würden und von diesem 2012 entnommen worden seien, seien in seinem Veräußerungsgewinn zu versteuern. Ein Teil des bisherigen Freibetrages betreffe Gebäudeinvestitionen, die auf Dr. ***A*** entfallen würden und im Jahr 2012 durch die Kanzleiverlegung ausgeschieden seien. Dieser Teil sei von Dr. ***A*** im laufenden Gewinn 2012 zu versteuern. € 3.597,13 davon seien bereits in der Steuererklärung 2012 nachversteuert worden.

Erhöhung Veräußerungsgewinn 2012 Dr. ***Bf2***: € 36.466,09

Erhöhung laufender Gewinn 2012 Dr. ***A***: € 1.874,73 (€ 5.471,86 - € 3.597,13)

Pkt. 6: Gewinnverteilung 2012 und Anpassung FBiG bzw. GFB:

Dr. *Bf2***:**

Gewinnanteil alt (vor GFB)	174.062,73
+ Erhöhung	16.503,81
Gewinnanteil neu	190.566,54
Grundfreibetrag neu	- 3.151,24
Steuerlicher Gewinnanteil neu	187.415,30

Dr. *A*****

Gewinnanteil alt (vor GFB)	-344.882,25
+ Erhöhung Erlöse 50 %	16.503,82
Storno Korrektur Erlöse	235.113,29
Neue Korrektur Erlöse	-99.069,55
Storno Übernahme UV	438.772,43
Neue Übernahme UV	-193.183,40

+ Abschreibung Firmenwert alt (ab 2012)	13.975,93
- Abschreibung Firmenwert neu (ab 2012)	-43.329,69
Gewinnanteil neu	23.900,58
Grundfreibetrag neu	-119,68
investitionsbedingter Freibetrag neu	-2.987,40
Steuerlicher Gewinnanteil (lt. Stb)	20.793,50
Erhöhung lfd. Gewinn (Pkt. 5)	1.874,73
Steuerlicher Gewinnanteil neu	22.668,23

Dr. *E*****

Gewinnanteil vor GFB	49.346,65
Grundfreibetrag neu	-247,09
investitionsbedingter Freibetrag neu	-5.062,34
Steuerlicher Gewinnanteil neu	44.037,22

Mag. *F*****

Gewinnanteil vor GFB	76.287,72
Grundfreibetrag neu	-381,99
investitionsbedingter Freibetrag neu	-7.085,51
Steuerlicher Gewinnanteil neu	68.820,22

Im **Bericht über die Außenprüfung vom 08.08.2017** wurde hinsichtlich des Sachverhalts, der Prüferfeststellungen und der steuerlichen Auswirkung auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 13.06.2017 verwiesen und im Wesentlichen folgende betragsmäßigen Auswirkungen dargestellt.

Tz. 1 Verschiebung der Einnahmen / Fremdgelder

Zeitraum		2008	2009	2010	2011	2012
[320]	Einkünfte aus selbständiger Arbeit	44.382,99	31.758,83	8.581,73	45.213,57	33.007,63

Tz. 2 Übergangs- / Veräußerungsgewinn 2012

Übergangsgewinn bisher	438.772,43
Übergangsgewinn lt. BP	<u>193.183,40</u>
Verminderung Einkünfte aus selbst. Arbeit	-245.589,03
Veräußerungsgewinn bisher	174.173,65
Veräußerungsgewinn lt. BP	<u>478.046,05</u>
Erhöhung Einkünfte aus selbst. Arbeit	303.872,40

Tz. 4 Nachversteuerungen 2012

Die gewinnmäßige Auswirkung dieser Feststellung betreffend Dr. ***Bf2*** sei bereits bei der Berechnung des Veräußerungsgewinnes lt. Tz. 2 berücksichtigt worden. Die Auswirkung

hinsichtlich Dr. ***A*** ergebe eine Erhöhung seines laufenden Gewinnes 2012 in Höhe von € 1.874,73.

Tz. 5 Anpassung Freibeträge

Zeitraum		2012
[320]	Einkünfte aus selbständiger Arbeit - Dr. ***Bf2***	84,59
[320]	Einkünfte aus selbständiger Arbeit - Dr. ***A***	-
		3.107,08
[320]	Einkünfte aus selbständiger Arbeit - Dr. ***E***	13,82
[320]	Einkünfte aus selbständiger Arbeit - Mag. ***F***	21,27

Tz. 6 Anpassungen Dr. ***A*** 2012

Zeitraum		2012
[320]	Einkünfte aus selbständiger Arbeit - Korrektur Erlöse	136.043,74
[320]	Einkünfte aus selbständiger Arbeit - Übernahme UV	245.589,03
[320]	Einkünfte aus selbständiger Arbeit - Abschreibung Firmenwert	-29.353,76

Tz 7 Gewinnverteilung

	2012
Gewinnanteil Dr. ***Bf2***	187.415,30
plus Übergangsgewinn lt. BP	193.183,40
plus Veräußerungsgewinn lt. BP	478.046,05
Gewinnanteil Dr. ***A***	20.793,50
plus Tz 4	1.874,73
Gewinnanteil Dr. ***E*** (2011 korr.)	44.037,22
Gewinnanteil Dr. ***F***	68.820,22
Einkünfte aus sA	994.170,42

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 28.08.2017**, zugestellt an die beiden Bf. am 05.09.2017, wurde der Bescheid vom 24.07.2014 abgeändert und die Einkünfte 2012 gem. § 188 BAO entsprechend den Angaben im Bericht über die Außenprüfung vom 08.08.2017 festgestellt. Zur Begründung wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, verwiesen.

Mit Schreiben vom **11.09.2017** stellte der Bf2 Anträge auf Vorlage der Bescheidbeschwerde inkl. Ergänzungen an das Bundesfinanzgericht, auf Entscheidung durch den Beschwerdesenat gem. § 272 Abs. 2 Z 1 BAO und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gem. § 274 Abs. 1 Z 1 BAO. Im **Vorlageantrag** wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass im Rahmen der Außenprüfung über alle Beschwerdepunkte ausgenommen die Höhe des Veräußerungsgewinns des Dr. ***Bf2*** nach § 24 EStG ein Konsens habe erzielt werden können (insbesondere über die Höhe der Korrekturen der Gewinn tangenden der Jahre 2008 – 2011). Es werde daher nochmals der Antrag gestellt, den Bescheid aufzuheben und hinsichtlich

der Ermittlung des Veräußerungsgewinns im Sinne der Beschwerdeausführungen vom 01.09.2014, 29.06.2016 sowie 14.02.2017 abzuändern.

Am **28.09.2017** wurden auch von der Bf1 Anträge auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht, auf Entscheidung durch den Beschwerdesenat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt und der **Vorlageantrag** wie folgt begründet:

*„Im Gesellschaftsvertrag vom 29.1.1990 ist in § 1 ein 100%-iger Substanzvorbehalt für Dr. ***Bf2*** vereinbart, wodurch sich für Dr. ***A*** die Stellung eines Arbeitsgesellschafters ergibt.*

*In § 3 dieses Gesellschaftsvertrages wird Dr. ***A*** für den Fall seines Ausscheidens eine Entschädigung in Höhe des seiner Gewinnbeteiligung entsprechenden Buchwertes (Anschaffungskosten abzüglich Abschreibungen) des Anlagevermögens zugesichert.*

*§ 4 regelt, dass Dr. ***Bf2*** im Falle seines Ausscheidens berechtigt ist, die Kanzlei alleine weiterzuführen und auch in diesem Fall Dr. ***A*** einen Anspruch auf die anteilige Buchwertabfindung für die während der Kanzleigemeinschaft angeschafften Wirtschaftsgüter besitzt.*

*In beiden Fällen orientiert sich der Abfindungsanspruch nicht an den infolge der Investitionen angefallenen anteiligen Abschreibungen (nur diese haben ja den Gewinnanteil des Arbeitsgesellschafters geschmälert), sondern am zum Zeitpunkt des Ausscheidens bestehenden Restbuchwert des Anlagevermögens. Die Eigentumsrechte des Dr. ***A*** am Anlagevermögen werden somit lediglich für den Fall seines Ausscheidens auf eine reine Geldforderung reduziert.*

*Mit den §§ 3 und 4 wird somit sichergestellt, dass das Anlagevermögen bei einem Weiterführen der Kanzlei durch Dr. ***Bf2*** in seiner Gesamtheit erhalten bleibt und die Eigentumsrechte des Dr. ***A*** an den gemeinsam erworbenen Anlagegütern auf eine reine Geldforderung in Höhe der anteiligen Restbuchwerte reduziert werden.*

*Für den aktuellen Fall des Ausscheidens von Dr. ***Bf2*** infolge Pensionsantritt und Weiterführung der Kanzlei durch Dr. ***A*** wurden in § 5 des Gesellschaftsvertrages vice versa die Modalitäten für eine Reduzierung der Eigentumsrechte des Dr. ***Bf2*** auf eine Geldforderung getroffen.*

*Die Eigentumsrechte des Gesellschafters Dr. ***A*** an den von der Kanzleigemeinschaft erworbenen Anlagegütern lassen sich u. a. auch daraus ableiten bzw. wurden nach außen zum Ausdruck gebracht, dass*

- *die Investitionsentscheidungen gemeinsam bzw. einvernehmlich getroffen wurden,*
- *die Anschaffungen auf gemeinsame Rechnung (GesbR) erfolgten,*
- *die Anschaffungen entsprechend dem Gewinnverteilungsschlüssel im Wege der AfA abgeschrieben wurden,*
- *dafür gemeinsam Investitionsbegünstigungen in Anspruch genommen wurden,*
- *auch Buchwertabgänge (und etwaige Veräußerungserlöse) von Anlagen von Beginn der Gemeinschaft an aufgeteilt wurden,*

- Dr. ***A*** durch Belastung seines Gewinnanteils mit anteiliger Abschreibung ab 1.1.1992 (auch für die vom Substanzvorbehalt betroffenen alten Anlagegüter) anteilig zur Finanzierung der Neuinvestitionen beigetragen hat.

Beide Gesellschafter waren sich darüber im Klaren, dass bei Fortführung der Kanzlei durch Dr. ***A*** (diese Variante fällt nicht unter die §§ 3 und 4 des Gesellschaftsvertrages!) diese bestehenden Eigentumsrechte am Anlagevermögen entsprechend zu berücksichtigen sind (vgl. Beilage 1).

Ohne grundsätzliche Anerkennung eines anteiligen Eigentumsrechts des Dr. ***A*** am gemeinsam erworbenen Anlagevermögen und Qualifizierung der auf ihn entfallenden Abschreibungen als reines Nutzungsentgelt würden die in den §§ 3 und 4 getroffenen Vereinbarungen keinen Sinn ergeben.

Aus diesem Grund wurde auch im von uns erstellten Status zum 31.8.2012 für den von Dr. ***Bf2*** übergebenen Betrieb das ihm zuzurechnende Anlagevermögen lediglich mit 50% (entspricht seinem Gewinnanteil im Jahr 2012) angesetzt (vgl. Beilage 2).

Dieser in Beilage 2 abgebildete Status war auch die Grundlage für die bis April 2016 dauernden Vergleichsverhandlungen. [...] Diskussionen über die Höhe des Ansatzes des Anlagevermögens (50% oder 100%) sind erst während der Vergleichsverhandlungen aufgekommen, führten aber letztendlich zu keiner Veränderung, wodurch es auch keine Erwähnung in der Vereinbarung gab.

In dieser Vereinbarung vom 15.4.2016 wurden unter Punkt 2.3. die von Dr. ***Bf2*** zu Buchwerten übertragenen Aktiva mit € 318.828,91 (wobei € 35.159,03 auf das zu 50% übertragene Anlagevermögen entfallen), die übertragenen Verbindlichkeiten und Rückstellungen mit € 237.841,33 beziffert, womit die 20 Jahre lang gelebte Auslegung des Gesellschaftsvertrages in Bezug auf das anteilige Eigentum des Dr. ***A*** am Anlagevermögen der GesbR auch ziffernmäßig bestätigt wurde.

Auch die von Dr. ***A*** in der Vergangenheit nicht entnommenen Gewinnanteile werden in dieser Vereinbarung vom 15.4.2016 einvernehmlich mit € 124.713,50 außer Streit gestellt. Somit lässt sich das Kapitalkonto für den von Dr. ***Bf2*** übertragenen Betrieb rechnerisch eindeutig mit € -43.725,92 ermitteln.

Wenn die Abgabenbehörde vermeint, dass zum Zeitpunkt des Ausscheidens eines Gesellschafters aus einer GesbR eine Schlussbilanz aufzustellen ist, in der alle Vermögensteile und Schulden sowie die jeweiligen Kapitalstände der Gesellschafter aufzunehmen sind, so ist dieser Meinung grundsätzlich beizupflichten. Wir haben diese Schlussbilanz auch in Beilage 3 entsprechend dem Muster lt. BP-Bericht so dargestellt, wie sie sich nach unserer Auffassung entsprechend den obigen Ausführungen ergibt.

Der einzige Unterschied zu den Ausführungen der Abgabenbehörde besteht darin, dass der zusätzliche 50%-Anteil am Anlagevermögen nicht dem Kapitalkonto Dr. ***Bf2***, sondern dem Kapitalkonto Dr. ***A*** zuzurechnen ist. Das Kapitalkonto Dr. ***Bf2*** verbleibt somit auch nach Zusammenfassung bei € -43.725,92.

Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes, der gleichzeitig auch die Basis für die Abschreibung des übernehmenden Gesellschafters Dr. ***A*** darstellt (Firmenwert), ist zum einvernehmlich festgestellten Veräußerungserlös von € 424.729,76 noch das übernommene negative Kapitalkonto des ausscheidenden Gesellschafters in Höhe von € - 43.725,92 zu

addieren, sodass sich für Dr. ***A*** eine Abschreibungsbemessungsgrundlage für den übernommenen Firmenwert von insgesamt € 468.455,88 errechnet.

Die Bemessungsgrundlage für die Abschreibung des Anlagevermögens bei Dr. ***A*** ab 2012 setzt sich zusammen aus 50% der von Dr. ***Bf2*** übernommenen Buchwerte in Höhe von € 35.159,03 sowie den ihm gemäß obigen Ausführungen zuzurechnenden zweiten 50% in gleicher Höhe, wodurch sich insgesamt eine Bemessungsgrundlage von € 70.318,06 (für immaterielles Anlagevermögen sowie Sachanlagen) ergibt.

Die Erhöhung der Bemessungsgrundlage für die Firmenwertabschreibung hängt ausschließlich mit der aufgrund unserer Argumentation verursachten Veränderung des negativen Kapitalkontos Dr. ***Bf2*** zusammen und führt bei diesem in gleichem Ausmaß zu einer Erhöhung des steuerpflichtigen Veräußerungsgewinnes. Eine von der Abgabenbehörde behauptete unzulässige Doppelabschreibung kann von uns darin nicht erblickt werden.

Wir stellen daher den Antrag, die o.a. Bescheide aufzuheben und im Sinne unserer Ausführungen hinsichtlich der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Firmenwertabschreibung des Dr. ***A*** abzuändern.

Die Erhöhung der Bemessungsgrundlage für die Firmenwertabschreibung auf € 468.455,88 führt zu folgenden Veränderungen des steuerlichen Ergebnisses unseres Mandanten:

	Lt. FA	Veränderung	Lt. Antrag
Anteil an den Einkünften 2012	22.668,23	-3.515,91	19.152,32“

Am **05.10.2017** legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte, die Beschwerde im Sinne der Beschwerdeverechtsentscheidung vom 28.08.2017 abzuweisen. Im **Vorlagebericht** verwies die belangte Behörde bezüglich des Vorlageantrags von Dr. ***Bf2*** auf die rechtliche Würdigung in der Beschwerdeverechtsentscheidung bzw. im Bericht über die Außenprüfung und im Schlussbesprechungsprogramm. Hinsichtlich des Vorlageantrags des Bf1 nahm die belangte Behörde wie folgt Stellung:

Im Gesellschaftsvertrag vom 29.01.1990 sei ein 100%iger Substanzvorbehalt für Dr. ***Bf2*** vereinbart. Weitere schriftliche Vereinbarungen über ein eventuelles Abgehen vom Substanzvorbehalt gebe es nicht. Daraus ergebe sich, dass der 50%ige Anteil am Anlagevermögen nicht dem Kapitalkonto Dr. ***A*** zuzurechnen sei, da dieser Lt. Gesellschaftsvertrag ein Arbeitsgesellschafter (ohne Substanzbeteiligung) gewesen sei. Dass Investitionen in Absprache und Einvernehmen mit Dr. ***A*** durchgeführt worden seien, sei kein hinreichender Grund, die eindeutige vertragliche Regelung des Substanzvorbehaltes zu negieren. Vielmehr erscheine es üblich, im Rahmen der täglichen Zusammenarbeit über anstehende Investitionen zu sprechen und diese – wenn möglich – auch im Einvernehmen mit allen Partnern durchzuführen. Im vorliegenden Fall liege auch kein anlagenintensiver Betrieb, sondern eine Rechtsanwaltskanzlei vor. Lediglich aus dem Umstand, dass Investitionen abgesprochen worden seien und die Afa, allfällige Restbuchwerte und Gewinnfreibeträge in der Vergangenheit den Gewinnanteil von Dr. ***A*** gemindert hätten, könne man kein wirtschaftliches Eigentum gem. § 24 BAO an den Anlagengütern ersehen. Entscheidend sei für

das wirtschaftliche Eigentum, wer den Vermögensgegenstand besitze, die Gefahr des Untergangs trage, Nutzen und Chancen schöpfen könne und wer auch die Lasten zu tragen habe. Zu berücksichtigen seien demnach neben der Verfügungsmacht über den Vermögensgegenstand auch Chancen und Risiken aus der laufenden Nutzung, die Chance der Wertsteigerung sowie das Risiko der Wertminderung, des Verlustes sowie des zufälligen Untergangs. Auch der VwGH setze in seiner neueren Rechtsprechung dem wirtschaftlichen Eigentum enge Grenzen (zB VwGH 25.06.2014, 2010/13/0105 sowie zB *Renner* in Rdw 2014, 549 „VwGH zum wirtschaftlichen Eigentum: Auswirkungen auf Vermietungen von Kapitalgesellschaften an Gesellschafter“). Es erscheine auch nicht nachvollziehbar, dass ein allfälliges Abgehen von der 100%-Substanzbeteiligung von Dr. ***Bf2*** nicht zumindest in einem schriftlichen Vertrag geregelt worden wäre. Seitens des Finanzamtes Linz werde daher die Rechtsmeinung beibehalten, dass das Anlagevermögen nicht zu 50% dem Kapitalkonto von Dr. ***A*** zuzuordnen sei.

Mit der Vorlage der Beschwerde wurden auch diverse Aktenteile vorgelegt wie etwa:

- **Gründungsvertrag vom 29.01.1990:** Dieser lautet auszugsweise wie folgt:

„§ 1

*[...] Herr ***Bf2*** ist und bleibt Eigentümer der gesamten derzeit bestehenden Kanzlei (einschließlich stiller Reserven und good will) in ***Adr-Bf1***, gesamter 2. Stock mit allen damit verbundenen Rechten und Pflichten. Herr ***Bf2*** bringt seine Rechte an dieser Kanzlei zur Nutzung und zum Gebrauch sowie seine Arbeitskraft in die Gesellschaft bürgerlichen Rechts ein.*

*Herr Rechtsanwalt Dr. ***A*** bringt seine Arbeitskraft in die Gesellschaft bürgerlichen Rechts ein.*

*Herr ***Bf2*** ist und bleibt an der Gesellschaft bürgerlichen Rechts zu 100 % substanzbeteiligt. [...]*

§ 3

*Insoweit die Gesellschaft bürgerlichen Rechts Investitionen tätigt und Herr Dr. ***A*** zu Lasten seines Gewinnanteiles anteilig diese Investitionen mitträgt, steht Herrn Dr. ***A*** im Falle seines Ausscheidens aus der Gesellschaft bürgerlichen Rechts ein Guthaben an diesen Investitionen nach dem nachstehenden Berechnungsmodus zu:*

Anschaffungskosten exklusive Mehrwertsteuer laut jeweiliger Rechnung abzüglich einer Abwertung im Ausmaß der steuerlich anerkannten Afa (wobei nur die steuerlich anerkannte Abnutzung je Jahr entscheidend ist), ausgehend vom ausgewiesenen Rechnungsbetrag exklusive Mehrwertsteuer (laut der in der Buchhaltung eingebrachten Rechnung); all dies entsprechend der Ergebnisquote (§2) des Anschaffungsjahres.

§ 4

*In jedem Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters (aus welchem Grunde auch immer – insbesondere Aufkündigung seitens eines der beiden Gesellschafter), womit die Gesellschaft aufgelöst ist, ist Herr ***Bf2*** berechtigt, die Rechtsanwaltskanzlei, wie sie im Zeitpunkt*

der Wirksamkeit der Auflösung der Gesellschaft liegt und steht mit allen Rechten und Pflichten, Aktiven und Passiven ohne Liquidation alleine in seinen Bestandsräumlichkeiten in ***Adr-Bf1***, gesamter 2. Stock unverändert fortzuführen, wobei Herr Dr. ***A*** ausschließlich der Anspruch auf Abgeltung der anteiligen Investitionsguthaben gemäß § 3 dieses Vertrages zusteht. [...]

§ 5

(1) Im Falle des Ausscheidens des Gesellschafters ***Bf2*** [...], in dessen Eigentum sich bis zum Ausscheiden die Kanzlei wie sie liegt und steht mit allen Rechten und Pflichten befindet, übernimmt Herr Dr. ***A*** die Kanzlei, wie sie liegt und steht mit sämtlichen Rechten und Pflichten, Aktiven und Passiven, ohne Liquidation zum Fortbetrieb, gegen Bezahlung eines Abfindungsbetrages an Herrn ***Bf2*** oder dessen Erben bzw. Legatäre, dessen Höhe und Zahlungsmodalität wie folgt bestimmt wird:

(2) Grundlage des Abfindungsbetrages ist ein Jahresnettohonorarumsatz der Kanzlei, der aus dem Durchschnitt der drei letzten zum Ablebenszeitpunkt Dris. ***Bf2*** steuerlich festgestellten Jahreshonorarumsätze der Gesellschaft ermittelt wird.

(3) Von dem so ermittelten Betrag wird eine fünfzigprozentige Quote ermittelt.

(4) Der so ermittelte Betrag ist in monatlichen Raten am ersten eines jeden Monats, beginnend unabhängig vom Zeitpunkt der Feststellung des ermittelten Betrages in Höhe von derzeitigem Geldwert S 50.000,00 an Frau ***D***, im Falle deren Vorablebens an die Kinder Dris. ***Bf2*** zu je gleichen Teilen zur Auszahlung zu bringen.

Zur Indexberechnung ist heranzuziehen der VPI 1986=100, Basis Feber 1990. [...]

(5) Die ab dem Todeszeitpunkt bzw. Ausscheiden wegen Berufsunfähigkeit (Abs. 1) Dris. ***Bf2*** eintretende Geldwertveränderung hat keinen Einfluss auf die Laufzeit der Kaufpreisen.

Die so ermittelte monatliche Kaufpreisenrate ist ab dem Zeitpunkt des Todes oder der Berufsunfähigkeit (Abs. 1) der jeweiligen Geldwertveränderung entsprechend des nachgenannten Index anzupassen. Zur Indexberechnung ist heranzuziehen der VPI 1986 = 100. [...]

(8) Sollte in den ersten drei Jahren nach Übernahme der Kanzlei durch Herrn Dr. ***A*** (Abs 1) der Jahreshonorardurchschnitt im Mittel unter die zum Ausscheidenszeitpunkt Dris. ***Bf2*** festgestellte Größe (Abs. 3) absinken, verringert sich der Übernahmepreis um den Prozentsatz, der sich aus der Gegenüberstellung der beiden Honorarmittelwerte ergibt, allerdings in keinem Falle unter 40% (vierzig Prozent).“

- **E-Mail vom 16.12.2012** von Dr. ***A*** an den Bf2: „[...] Aufgrund deiner übermäßigen Entnahmen fehlt jetzt natürlich das Geld, was Dir ja bei Ausscheiden aus der Kanzlei bekannt gewesen sein musste und hast Du wohl deshalb keine Auszahlung der Fremdgeldbeträge aus Deinen Akten mehr veranlasst. Ich werde daher möglichst rasch die Unterlagen für die Endabrechnung vorbereiten, damit dann der von Dir zu leistende Betrag zur Glattstellung Deines überzogenen Entnahmekontos genau errechnet und von dir zurückgezahlt werden kann.“

- **E-Mail vom 17.12.2012** von Dr. ***A*** an den Bf2: „[...] *Da mein Entnahmekonto 2011 – nachweisbar, weil von Anfang meiner Gewinnbeteiligung an berechnet – im Wesentlichen auf null steht, und weder am 31.12.2011 noch am 31.8.2012 das Geld auf den Konten mehr vorhanden war, das zwar vor dem 31.12.2011 eingelangt, aber nunmehr auf Honorar umgebucht und als Umsatzsteuer und Fremdgeld ausgezahlt wurde bzw. werden muss, liegt es auf der Hand, dass Du übermäßige Entnahmen hast, die nicht Deinem Gewinnanteil entsprechen. Wäre das Geld, das nunmehr auf Honorar umgebucht und als Umsatzsteuer und Fremdgeld ausgezahlt wurde bzw. werden muss, auf den Konten, müssten diese am 31.12.2011 und am 31.8.2012 hoch im Plus gewesen sein. [...]*“
- **E-Mail vom 31.7.2016** von ***C*** an den Betriebsprüfer: Darin übermittelte er die im Beschwerdeergänzungsschriftsatz erwähnten UFS- und BFG-Entscheidungen zum Thema „Korrektur der Kapitalkontenentwicklung“ (UFS Linz, 29. November 2013, RV/0645-L/06; UFS Graz 6. Februar 2009, RV/0002-G/08; UFS Innsbruck 19. März 2004, RV/0080-I/02; UFS Wien 30. November 2005, RV/2429-W/02; BFG 16. Juni 2016, RV/7102993/2012) und führte aus, dass dadurch, dass Dr. ***A*** bis zum 31.08.2012 nur den Status eines reinen Arbeitsgesellschafters und Dr. ***Bf2*** aufgrund des 100%-igen Substanzvorbehalts quasi die Stellung eines Einzelunternehmers gehabt habe, es – bei einem Start des „Einzelunternehmens“ in 1973 und einem unterstellten Kapitalkontostand des Dr. ***Bf2*** in 1992 von Null – gar nicht anders sein könne, als dass spätestens bei der Veräußerung/Aufgabe die Fehler in der Kapitalkontenentwicklung korrigiert würden.

Am **03.10.2019** wurde vom damals zuständigen Richter ein **Erörterungstermin** abgehalten. Der darüber aufgenommenen Niederschrift ist im Wesentlichen Folgendes zu entnehmen:

Der Vertreter des Bf2 sagte, dass der Praxiswert der Bf1 nicht dem Veräußerungsgewinn des Bf2 entsprechen könne. Das bisherige schriftliche Beschwerdevorbringen werde dahingehend ergänzt, dass jedenfalls die begehrten Korrekturen zur lückenlosen Darstellung der Entwicklung des Kapitalkontos des Bf2 dem Grunde nach durchzuführen seien, wobei angesichts der vergangenen langen Zeitspanne, eine entsprechende Schätzungsbandbreite und damit ein entsprechender „Verhandlungsspielraum“ zugestanden werde.

Der Richter erläuterte seine Rechtsansicht zum Beschwerdevorbringen des Bf2, woraus sich ergebe, dass die Kapitalkontostände 1990 und 1991 durch eine Rekonstruktion bzw. im Wege einer Schätzung darzustellen seien, wobei jedoch abweichend vom Beschwerdebegehren, hinsichtlich allfälliger Zurechnungen nicht vom Einheitswert des Betriebsvermögens zum 01.01.1990, sondern vom durchschnittlichen Entnahmeverhalten des Bf2 in den Jahren 1992 bis 2001 auszugehen sein werde und es so zu einer Zurechnung von maximal € 30.000,00 (verteilt auf die Jahre 1990 und 1991) kommen könne.

Hinsichtlich des vom Bf2 in Form einer weiteren Zurechnung zum Kapitalkonto angesetzten Substanzvorbehalts wies der Richter darauf hin, dass aufgrund der langen Zeitspanne zwischen

der Begründung der Mitunternehmerschaft und dem Ausscheiden des Bf2 (mehr als 22 Jahre) allfällige zum Zeitpunkt der Begründung der GesbR vorhandene stille Reserven, einschließlich eines entsprechenden Firmenwertes zum Zeitpunkt der Auseinandersetzung nicht mehr vorhanden wären, sodass sich daraus kein entsprechender Korrekturbedarf ergäbe.

Nachdem die Verfahrensparteien zu keiner Einigung fanden, wurde der Vertreter des Bf2 eingeladen, dem Bundesfinanzgericht eine Schlussbilanz der Mitunternehmerschaft zum 31.08.2012 unter Darstellung/Einbeziehung seiner Beschwerdestandpunkte (rekonstruiertes Kapitalkonto) vorzulegen.

Der Vertreter der Bf1 erklärte, dass er nach wie vor davon ausgehe, dass Dr. ***A*** zumindest ab 1992 am Anlagevermögen der Mitunternehmerschaft (als wirtschaftlicher Miteigentümer) beteiligt gewesen sei, da er sowohl einen Anteil der laufenden Abschreibungen als auch der Buchwertabgänge bzw. allfällige Veräußerungsgewinne mitgetragen habe und insofern das Anlagevermögen zum 31.08.2012 nicht nur beim Bf2 (mit 100 %), sondern auch bei ihm anteilmäßig mit 50 % anzusetzen sei.

Sowohl das Finanzamt als auch der Vertreter des Bf2 wiesen darauf hin, dass sich aufgrund des Substanzvorbehaltes des Bf2 und aus der Stellung von Dr. ***A*** als reiner Arbeitsgesellschafter kein Miteigentum ableiten lasse.

Der Vertreter der Bf1 gab bekannt, dass er im Falle einer ansonsten zustande kommenden Einigung im gegenständlichen Verfahren, diesen Punkt nicht mehr – gesondert – weiterverfolgen werde.

Nach einem durch eine Ruhestandsversetzung bedingten Wechsel der Zuständigkeit wurde am **02.07.2024** durch die nunmehr zuständige RichterIn folgender **Vorhalt** an die Parteien versandt:

„In der o.a. Beschwerdesache wird Ihnen zwecks Wahrung des Parteiengehörs innerhalb von vier Wochen ab Zustellung dieses Schreibens Gelegenheit zur Stellungnahme zu u.a. Ausführungen gegeben:

1. Veräußerungserlös

Da der Veräußerungsgewinn durch Bestandsvergleich nach Maßgabe des § 4 Abs 1 EStG 1988 oder § 5 EStG 1988 zu ermitteln ist, ist der Veräußerungserlös nach Maßgabe des Entstehens der Forderung (und nicht nach Maßgabe des Zufließens, § 19 EStG 1988) zu erfassen. Bei Ratenzahlung oder Stundung ist dementsprechend die volle, allenfalls abgezinste Kaufpreisforderung anzusetzen (vgl. Stiasny in Wiesner/Grabner/Knechtl/ Wanke, EStG § 24 Rz 122 [Stand 01.03.2018, rdb.at]).

Nachträgliche Änderungen des Kaufpreises, zB auf Grund von Umsatz- oder Gewinnklauseln, aber auch aufgrund von Nichtbezahlung des vollen Unternehmenskaufpreises, führen grundsätzlich zu Einkünften aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit iSd § 32 Abs 1 Z 2 EStG 1988 und nicht zu einer Berichtigung nach § 295a BAO (vgl. Fraberger/Papst in

Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG § 24 Rz 207 [Stand 01.04.2016, rdb.at]). So auch Stiasny in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 24 Rz 122 (Stand 01.03.2018, rdb.at), wonach (unter Verweis auf VwGH 04.02.2009, 2006/15/0151) von nachträglichen Betriebseinnahmen bzw. – ausgaben gem. § 32 auszugehen ist, wenn die Höhe des vereinbarten Veräußerungserlöses von zukünftigen, ungewissen Umständen abhängt (zB von der künftigen Umsatzentwicklung, der künftigen Entwicklung des Klientenstocks).

Bereits in seinem Erkenntnis vom 17.09.1997, 93/13/0106 judizierte der VwGH zu einer zunächst nur im Schätzungsweg ermittelbaren, am Umsatz der auf eine Betriebsveräußerung folgenden drei Jahre orientierten Gegenleistung, dass diese als Forderung anzusetzen und damit der Veräußerungsgewinn den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung folgend im Jahr der Veräußerung zu realisieren ist. Es könne jedoch der Umstand, dass eine solche Forderung zunächst nur im Schätzungsweg ermittelt werden kann, nicht in der Weise Berücksichtigung finden, dass die dafür maßgebenden, in den Folgejahren eintretenden Ereignisse rückwirkend im Veräußerungsjahr zu einer Korrektur des Veräußerungsgewinnes führen. Eine solche Vorgangsweise widerspräche dem Grundsatz der periodengerechten Erfolgsermittlung, weil dabei erfolgsrelevante Ereignisse in Perioden verlagert (vorverlagert) würden, in denen sie noch nicht eingetreten sind. Auch die Relevanz künftiger Ereignisse könne in einem Vertrag vereinbart werden, ohne dass dies die Annahme rechtfertigen würde, die Ereignisse seien so zu berücksichtigen, als ob sie bereits im Vertragsjahr eingetreten wären.

*Laut § 5 des Gründungsvertrags vom 29.01.1990 übernimmt im Fall des Ausscheidens von ***Bf2***, „in dessen Eigentum sich die Kanzlei wie sie liegt und steht mit allen Rechten und Pflichten befindet“, Dr. ***A*** die Kanzlei zum Fortbetrieb gegen Bezahlung eines Abfindungsbetrages in Höhe von 50% des durchschnittlichen Jahresnettohonorarumsatzes der drei letzten steuerlich festgestellten Jahreshonorarumsätze der Kanzlei. Der Abfindungsbetrag ist in monatlichen wertgesicherten Raten zu zahlen. Gemäß § 5 Abs. 8 des Gründungsvertrags verringert sich im Fall des Absinkens des Jahreshonorardurchschnitts in den ersten drei Jahren nach Übernahme der Kanzlei durch Dr. ***A*** der Übernahmepreis um den Prozentsatz, der sich aus der Gegenüberstellung mit dem o.a. Abfindungsbetrag ergibt, allerdings in keinem Falle unter 40%.*

Aus den Umsatzsteuerbescheiden (Beschwerdevorentscheidung bzw. neue Sachbescheide nach Wiederaufnahme) für 2009 bis 2011 (€ 991.996,50; € 1.045.514,24; € 1.189.877,00) ergibt sich ein durchschnittlicher Jahreshonorarumsatz von € 1.075.795,91 und somit ein Abfindungsbetrag von € 537.897,96.

Der in der Beschwerdevorentscheidung angesetzte Kaufpreis von € 424.729,96 wurde erst mit Vereinbarung vom 15.04.2016 festgesetzt. Dieser reduzierte Kaufpreis basiert – entsprechend § 5 Abs. 8 des Gründungsvertrags – auf den Nettohonorarumsätzen der Jahre 2013 bis 2015 und somit auf Umständen, die erst nach der Anteilsveräußerung eingetreten sind.

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist somit von einem Veräußerungserlös in Höhe von € 537.897,96 – und nicht wie in der Beschwerdevorentscheidung von € 424.729,96 – auszugehen.

*2. Kapitalkonto Dr. ***Bf2****

*Die Entwicklung des Kapitalkontos von Dr. ***Bf2*** ist anhand der dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Unterlagen weder hinsichtlich der Jahre 1990 und 1991 noch hinsichtlich des Zeitraums 01/2011 bis 08/2012 nachvollziehbar.*

Zum 01.01.1990 wurde ein Einheitswert des Betriebs in Höhe von umgerechnet rund € 135.000 erklärt. Gemäß dem am 31.12.1993 außer Kraft getretenen § 68 BewG 1955 (idF BGBl. Nr. 402/1988) sind die zu einem gewerblichen Betrieb gehörigen Wirtschaftsgüter grundsätzlich mit dem Teilwert anzusetzen. Es kann daher nicht – wie in der Beschwerde vorgebracht – davon ausgegangen werden, dass der Stand des steuerlichen Kapitalkontos eher das Doppelte des Einheitswertes zum 01.01.1990 ausgemacht und somit mindestens € 270.000 betragen habe, sondern dass der Buchwert des Eigenkapitals bei Einbringung eher geringer war als der Einheitswert.

*Aus Beilage 9 zur Beschwerde ergibt sich – unter Berücksichtigung von Luxustangente, GKK-Zahlungen und aperiodischen Einlagen bzw. Entnahmen – für den Zeitraum 1992-2010 ein negatives Kapitalkonto von Dr. ***Bf2*** in Höhe von € -264.500.*

*Im Zuge des Erörterungstermins am 03.10.2019 wurde der Vertreter von Dr. ***Bf2*** vom damals zuständigen Richter eingeladen, „dem Bundesfinanzgericht eine (gedankliche) Schlussbilanz der Mitunternehmerschaft zum 31.08.2012 unter Darstellung/Einbeziehung seiner Beschwerdestandpunkte (rekonstruiertes Kapitalkonto) vorzulegen“. Soweit aus dem Akt ersichtlich wurde eine solche Schlussbilanz nicht vorgelegt.*

Da das Kapitalkonto des ausgeschiedenen Gesellschafters nicht geführt wurde und das Eigenkapital nur im Schätzungsweg ermittelt werden kann, erscheint eine Ermittlung des Veräußerungsgewinns anhand der Bruttomethode (Barbetrag einschließlich Raten + vom Erwerber übernommene Schulden + gemeiner Wert der ins Privatvermögen übernommenen Aktiva – Buchwert der veräußerten aktiven Wirtschaftsgüter – Veräußerungskosten = Veräußerungsgewinn) zweckmäßig.“

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 16.07.2024 nahm die **belangte Behörde** dazu wie folgt Stellung:

„Zu Pkt. 1: Veräußerungserlös:

Wie im Vorhalt des BFG ausgeführt, ist der Veräußerungsgewinn nach § 4 Abs. 1 EStG durch Bestandsvergleich zu ermitteln. Der (vereinbarte) Veräußerungserlös ist daher als Forderung nach Maßgabe des Entstehens zu erfassen.

Im gegenständlichen Fall wurde im § 5 des Gründungsvertrages die Ermittlung des Veräußerungserlöses anhand der letzten drei Jahre vor der Übertragung geregelt (demnach die Jahre 2009 - 2011). Wie vom BFG ausgeführt, ergäbe sich damit auf Grund der rein rechnerischen Ermittlung ein Abfindungsbetrag von EUR 537.897,96 (basierend auf den Umsatzsteuerbescheiden 2009 - 2011).

Ergänzend wird jedoch durch das Finanzamt Österreich ausgeführt, dass gemäß Vereinbarung vom 15.04.2016 (Pkt. 1.3. der Vereinbarung) ursprünglich der Abfindungsbetrag mit EUR 518.324,83 per 31.08.2012 vereinbart wurde. Aus diesem ursprünglich vereinbarten Abfindungsbetrag von EUR 518.324,83 wurden auch die Ratenzahlungen von monatlich EUR 5.903,83 errechnet.

Gemäß Pkt. 2.1.1. der Vereinbarung vom 15.04.2016 ergibt sich bei einer rein rechnerischen Ermittlung des Abfindungsbetrages gem. § 5 Abs. 1 und 2 des Gesellschaftsvertrages ein Abfindungsbetrag von EUR 530.912,47. Auf Grund der gravierenden Differenzen zwischen den Gesellschaftern (vgl. Pkt. 1.4. der Vereinbarung) wurde jedoch dieser Betrag nicht als richtig angesehen und demgemäß im Jahr 2016 schließlich auf EUR 424.729,96 vermindert.

Im Erstbescheid wurde durch den steuerlichen Vertreter der GesbR ein Veräußerungserlös von EUR 516.653,45 bei der Berechnung des Veräußerungsgewinnes zu Grunde gelegt.

Dem BFG ist zuzustimmen, dass der Veräußerungserlös als Forderung nach Maßgabe des Entstehens (als Ausfluss der § 4 (1)-EStG-Ermittlung) anzusetzen ist. Die Forderung des Veräußerungserlöses wurde lt. Vereinbarung zuerst mit EUR 518.324,83 beziffert, sodass lt. Ansicht des Finanzamtes dieser ursprünglich vereinbarte Forderungsbetrag als Erlös anzusetzen wäre. (In Pkt. 1.3. der Vereinbarung wurde unstrittig ausgeführt, dass ursprünglich der Abfindungsbetrag mit EUR 518.324,83 ermittelt wurde).

Ergänzend wird jedoch ausgeführt:

Das Finanzamt Österreich hat (vereinfachend) den tatsächlichen Veräußerungserlös von EUR 424.729,96 bereits im Jahr 2012 angesetzt, um Diskussionen hinsichtlich der Bewertung der ursprünglichen Forderung im Zeitpunkt zum 31.08.2012 hintanzustellen. Auf Grund der gravierenden Unstimmigkeiten zwischen den Gesellschaftern ging das Finanzamt Österreich davon aus, dass eine der Höhe nach teilweise bestrittene Forderung vorlag.

Die Verwaltungspraxis (vgl. Rz. 2329 EStR) geht davon aus, dass eine zum Teil bestrittene Forderung dem Grunde nach anzusetzen und anschließend wertüberichtigen ist.

*Dem Prüfer wurden bereits während der Betriebsprüfung Aktenvermerke aus dem Jahr 2012 vorgelegt, die die Behandlung der Fremdgelder sowie die Behandlung der vorgeworfenen Überentnahmen von Dr. ***Bf2*** zum Gegenstand hatten.*

*Auch der steuerliche Vertreter von Dr. ***Bf2*** hat das Auftreten der schweren Unstimmigkeiten bereits im Jahr 2012 bestätigt. So hatte zB Dr. ***Bf2*** ab Herbst 2012 nicht einmal mehr freien Zutritt in die Kanzlei.*

*Auszugsweise wird ein Schreiben im bisherigen Verfahren von Dr. ***Bf2*** kurz dargestellt (Auszug auf der Offenlegung gem. § 29 FinStrG – eingebracht von Dr. ***Bf2***):*

*Mit Stichtag 31.8.2012 schied Dr. ***Bf2*** altersbedingt aus der Gesellschaft aus. Im Rahmen der Ermittlung des Auseinandersetzungsguthabens sowie des (ausscheidensbedingten) Übergangs- und Veräußerungsgewinnes (entsprechend den Regeln des Gesellschaftsvertrages) wurde die Buchhaltung im Bereich Umlaufvermögen nochmals durchgesehen und dabei – gemessen an der Rsp des VwGH zur Abgrenzung Fremdgeld – Honorarerlöse – bei einigen Projekten Abwicklungsfehler entdeckt (zum exakten Geschehensablauf vgl. unter Pkt. 1.1.).*

*Da es im Rahmen der Auseinandersetzungsverhandlungen zwischen ***Bf2*** und Dr. ***A*** zu schweren Zerwürfnissen kam und ***Bf2*** seit dem 27.11.2012 keinen freien Zutritt mehr zu den Kanzleiräumlichkeiten hat, waren und sind die Möglichkeiten der exakten Ermittlung der Bemessungsgrundlagenabweichungen für ***Bf2*** sehr eingeschränkt.*

*Lt. Ansicht des Finanzamtes Österreich wären diese o.a. Umstände des Jahres 2012 als erkennbares Risiko bei der Forderungsbewertung des Veräußerungserlöses per 31.08.2012 zu Grunde zu legen. Auf Grund der gravierenden Vorwürfe gegen Dr. ***Bf2*** war lt. Ansicht des Finanzamtes bereits erkennbar, dass die Forderung von EUR 518.324,83 mit Sicherheit nicht in voller Höhe bezahlt wird, was eine Wertberichtigung der Forderung gerechtfertigt hätte. Im Zuge der Bp wurde also mit den Beschwerdeführern vereinbart, dass im Rahmen der*

Beschwerdevorentscheidung (vereinfachend) der nunmehr per Vergleich festgesetzte Veräußerungserlös als Erlös angesetzt wird.

Sofern das BFG dieser Sichtweise (= Möglichkeit der Wertberichtigung der Forderung) nicht zustimmen kann, wird beantragt, den erstmalig vereinbarten Veräußerungserlös von EUR 518.324,83 anzusetzen, da dieser Veräußerungserlös offenbar ursprünglich zwischen den Gesellschaftern vereinbart wurde.

*Pkt. 2: Kapitalkonto ***Bf2***:*

Die Berechnung des Veräußerungsgewinnes bei Übertragung von Mitunternehmeranteilen ist schon im Wortlaut des Einkommensteuergesetzes klar geregelt. Veräußerungsgewinn ist der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt (§ 24 Abs. 2 EStG).

Die Nettomethode, bei der der Veräußerungsgewinn über das Buchkapitalkonto ermittelt wird, entspricht der gesetzlichen Bestimmung des § 24 Abs 2 EStG. Auch in der steuerlichen Literatur wird vertreten, dass bei Veräußerung eines Mitunternehmeranteils grundsätzlich die Nettomethode anzuwenden ist (Jakom/Kanduth-Kristen, EStG 2024, § 24 Rz. 90).

Das Finanzamt Österreich hat aus folgenden Gründen bei der Veräußerungsgewinnermittlung die Nettomethode angewandt:

*Da aus dem Status per 31.08.2012 (der der Vergleichsvereinbarung schlussendlich zu Grunde lag) unstrittig die Aktiva, unstrittig die Schulden und unstrittig das rechnerisch ermittelte Kapitalkonto des Arbeitsgesellschafters ***A*** ersichtlich sind, wurde das Kapitalkonto von Dr. ***Bf2*** als rechnerische Differenzgröße ermittelt.*

*Wie vom BFG ausgeführt, hat der steuerliche Vertreter von Dr. ***Bf2*** bis dato – trotz Aufforderung im Zuge des Erörterungstermins am 03.10.2019 – keine (gedankliche) Schlussbilanz (mit rekonstruiertem Kapitalkonto von Dr. ***Bf2***) per 31.08.2012 vorgelegt.*

Der VwGH hat in seiner Entscheidung vom 21.12.2010, 2009/15/0076 mit Hinweis auf Quantschnigg/Schuch, § 24 Rz 80, auch die Bruttomethode bei der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils als zulässig erachtet; es bestehen daher seitens des Finanzamtes keine Einwendungen, die Bruttomethode für die Berechnung des Veräußerungsgewinnes anzusetzen. Sowohl die Bruttomethode als auch die Nettomethode müssen allerdings zwingend zum selben Ergebnis führen.

*Die Bruttomethode ist lt. Ansicht des Finanzamtes ebenfalls in ihrer Berechnung umstritten, da bis dato nicht geklärt werden konnte, ob 50% oder 100% des Anlagevermögens übertragen wurden. Kurz gesagt ist ungeklärt, ob Dr. ***A*** im Zeitpunkt seines Ausscheidens reiner Arbeitsgesellschafter (wie im Gesellschaftsvertrag vorgesehen) war oder ob er hinsichtlich Anlagevermögen substanzbeteiligt war. Daraus folgend ist im Rahmen der Bruttomethode ungeklärt, wie sich die offenen Gewinnansprüche von Dr. ***A*** (als Arbeitsgesellschafter) bei der Berechnung des Veräußerungsgewinnes auswirken würden.*

Ein bloßer Arbeitsgesellschafter hat grundsätzlich nur Anspruch auf den Gewinn und keine Mitbeteiligung am Hauptstamm und am sonstigen Gesellschaftsvermögen (vgl. Rz. 5969 EStR mit dortigem VwGH-Hinweis auf VwGH 19.10.1988, 86/13/0169). Der VwGH hat in dieser Entscheidung ausgesprochen, dass infolge der bloßen Gewinnansprüche des Arbeitsgesellschafters dieser auch keinen Kapitalanteil im steuerlichen Sinne besitzt.

Im Zuge der Veräußerungsgewinnberechnung nach der Bruttomethode ist also zu klären, ob die offenen Gewinnansprüche von Dr. ***A*** als übernommene Schulden anzusetzen sind. Nur durch den Ansatz der offenen Gewinnansprüche als Erlös ist gewährleistet, dass die Bruttomethode und die Nettomethode zum selben Ergebnis führen.

Die Gegenüberstellung der Nettomethode und Bruttomethode erfolgt wie nachstehend ausgeführt (aus Vereinfachungs- und Nachvollziehbarkeitsgründen werden die Berechnungen mit dem bisher angesetzten Veräußerungserlös von EUR 424.729,96 durchgeführt):

Die Bilanz wurde im Rahmen des Ausscheidens per 31.08.2012 bei Ansatz von 100% des Anlagevermögens wie folgt aufgestellt:

Gesellschaftsbilanz bei Ausscheiden (Ansatz von 100% AV):

Immat. AV	1.724,30	Kapital ***Bf2***:	-8.566,89	(=Differenzgröße)
Sachanlagevermögen:	68.593,76	offene Gewinnansprüche ***A***:	47.477,30	
Habfertige/Fertige Arbeiten lt. KPMG:	199.535,00	vorgezogene Erlöse ***A***:	77.236,20	
Honorarforderungen:	22.393,04	Rückstellungen:	10.000,00	
Kassa:	1.263,17	Bankschulden:	39.833,74	
Bank:	60.478,67	USt von Honorar:	3.732,18	
		Sozialversicherung:	5.923,55	
		Kommunalsteuer:	495,59	
		USt 7+8:	22.318,95	
		L, DB:	2.216,80	
		Sonstige	6.376,52	
		Fremdgeld:	114.355,05	
		USt vorgezogene Erlöse:	32.588,95	
Summe Aktiva:	353.987,94	Summe Passiva:	353.987,94	

Die Berechnung des Veräußerungsgewinnes wurde analog der Nettomethode durch das Finanzamt Österreich wie folgt durchgeführt:

Berechnung Veräußerungsgewinn lt. Bp nach der Nettomethode:

100% Anlagevermögen:

Veräußerungserlös:	424.729,96
zuz. negatives Kapitalkonto ***Bf2*** lt. Bp:	8.566,89
Zwischensumme:	433.296,85
Entnahmen Wirtschaftsgüter in das PV:	8.283,11
Nachversteuerung GFB:	36.466,09
Veräußerungsgewinn nach der Nettomethode:	478.046,05

Die Berechnung der Bruttomethode ist lt. Ansicht des Finanzamtes Österreich wie folgt durchzuführen:

Berechnung Veräußerungsgewinn nach der Bruttomethode:

100% Anlagevermögen:

<i>Ansatz Veräußerungserlös:</i>	424.729,96
<i>Entnahme WG in das PV lt. Vergleich:</i>	8.283,11
<i>gewinnerh. Ansatz Verbindlichkeiten gemäß Status:</i>	237.841,33
<i>gewinnerh. Ansatz offene Gewinnansprüche ***A***:</i>	47.477,30
<i>gewinnerh. Ansatz vorgezogene Erlöse ***A***:</i>	77.236,20
<i>abz. Aktiva mit 100% AV:</i>	-353.987,94
<i>Nachversteuerung Gewinnfreibetrag:</i>	36.466,09
Veräußerungsgewinn nach der Bruttomethode:	478.046,05“

Mit **Schreiben vom 07.08.2024** nahm die steuerliche Vertretung der Bf1 zum Vorhalt wie folgt Stellung:

„1. Veräußerungserlös

Ihre Ausführungen zur Ermittlung des für den gegenständlichen Fall relevanten Veräußerungserlöses nehmen wir zur Kenntnis. Es gibt von unserer Seite dazu keine Einwendungen.

2. Kapitalkonto Dr. *Bf2*****

*Das Kapitalkonto Dr. ***Bf2*** zum Stichtag 31.08.2012 errechnet sich aus dem vom Finanzamt Linz erstellten Status per 31.08.2012 mit € -8.566,89. Die Entwicklung dieses Kapitalkontos ist zurück bis zum 01.01.1992 lückenlos nachvollziehbar.*

*Auch das Kapitalkonto des Arbeitsgesellschafters Dr. ***A*** ist zur Gänze nachvollziehbar. Dieser hat in den ersten beiden Jahren der Gesellschaft (1990 und 1991) lediglich einen fixen Gewinnanteil erhalten, der auch zur Gänze entnommen wurde. Ab 01.01.1992 wurde auch bei ihm das Kapitalkonto lückenlos geführt. Dieses weist per 31.08.2012 einen positiven Stand von € 124.713,50 aus.*

*Bei diesem Saldo handelt es sich um noch nicht bzw. zu wenig ausbezahlte, jedoch bereits voll versteuerte Gewinnanteile der Gesellschaft vor dem Ausscheiden des Gesellschafters Dr. ***Bf2***. Wären diese Gewinnanteile rechtzeitig vor Beendigung der GesbR ausbezahlt worden, so hätte sich der negative Banksaldo um diesen Betrag erhöht, wodurch sich die von Dr. ***A*** zu übernehmenden Verbindlichkeiten letztlich um € 124.713,50 erhöht hätten. Um diesen Betrag hätte sich der abschreibbare Firmenwert bei Dr. ***A*** und der Veräußerungsgewinn bei Dr. ***Bf2*** erhöht.*

*Es stellt sich für uns die Frage, ob lediglich das Unterbleiben einer zeitgerechten Auszahlung alter Gewinnanteile vor dem Beendigungszeitpunkt der Gesellschaft etwas an dieser Behandlung ändern würde. Bisher wurde dieses „Eigenkapital“ weder bei Dr. ***A*** noch bei Dr. ***Bf2*** steuerlich (Firmenwertabschreibung bzw. Veräußerungserlös) berücksichtigt.“*

Am **26.08.2024** wurde innerhalb der – auf Antrag verlängerten Frist – auch vom steuerlichen Vertreter des Bf2 eine **Vorhaltsbeantwortung** eingebracht und darin wie folgt Stellung genommen:

„VERÄUSSERUNGSERLÖS

*In Pkt. 1. des Vorhalts nimmt das BFG auf die in § 5 des Gründungsvertrags der Sozietät vom Jänner 1990 enthaltene Abfindungsklausel beim Ausscheiden des ***Bf2*** Bezug,*

insbesondere die „Einschleifregelung“ des § 5 Abs 8 des Gründungsvertrags, wonach sich die Kaufpreisforderung des Dr. ***Bf2*** im Falle des Absinkens des Jahreshonorardurchschnitts in den ersten drei Jahren nach Übernahme der Kanzlei durch Dr. ***A*** aliquot verringert und zwar bis auf max. 40% des Jahresdurchschnittswerts der Jahre 2009 – 2011. Dr. ***A*** hat diese Korrektur des Abfindungsbetrags des Dr. ***Bf2*** im Jahr 2016 in Anspruch genommen, zumal in diesem Zeitpunkt die Jahreshonorardurchschnitte der Jahre 2013 – 2015 bereits bekannt waren.

Das BFG geht im Vorhalt davon aus, dass auf einen derartigen Sachverhalt die VwGH-Rsp ab 1997 zur Veräußerung betrieblicher Einheiten gegen gewinn- und/oder umsatzabhängige Beträge (wobei sich die gewinn- und umsatzabhängigen Beträge erst in den Jahren nach dem Veräußerungszeitpunkt konkretisieren bzw. dem Grunde nach entstehen) anwendbar wäre, sodass die Reduktion des Veräußerungserlöses im Jahr 2016 nicht auf das Veräußerungsjahr 2012 rückwirke, sondern im Reduktionsjahr den nachträglichen Einkünften nach § 32 EStG als nachträgliche Betriebsausgabe anzusehen wäre.

Dem ist auf rechtlicher und faktischer Ebene entgegen zu halten, dass im Gesellschaftsvertrag ausdrücklich NICHT vereinbart ist, dass ***Bf2*** an den Umsätzen oder Erträgen nach dem Ausscheidenszeitpunkt (gegenständlich: 31.8.2012) teilnehmen kann und zwar WEDER im positiven NOCH im negativen Sinne. Insoweit spricht bereits die Faktenlage gegen die Anwendbarkeit der VwGH-Rsp zu zukunftsorientierten Gewinn- oder Umsatzteilnahmen nach dem Ausscheiden als Mitunternehmer. Vielmehr ist nach Meinung der steuerlichen Vertretung eine Anwendung der im VwGH-Erkenntnis vom 16.12.1999, 95/15/0027, niedergelegten Kaufpreiskorrekturgrundsätze bei der Veräußerung eines Mitunternehmeranteiles angebracht, wonach die Kaufpreiskorrektur bereits im Gesellschaftsvertrag ihre Wurzel hatte und daher auf den Ausscheidensstichtag rückwirkt. Dr. ***Bf2*** hat zu keinem Zeitpunkt an Ergebnissen der Sozietät teilgenommen, welche dem Grunde nach erst NACH seinem Ausscheidenszeitpunkt entstanden wären, sondern es hat sich nur die Kalkulationsgrundlage für seinen Abfindungsanspruch – entsprechend der Regelung im Gesellschaftsvertrag – verändert. Die Basis der Berechnung des Abfindungsanspruchs von Dr. ***Bf2*** war nach dem Gesellschaftsvertrag IMMER der durchschnittliche Jahresumsatz der Sozietät der Jahre 2009 – 2011 (und somit von Jahren, die VOR dem Ausscheiden des Dr. ***Bf2*** aus der Sozietät liegen). Dementsprechend wäre auch nach der jüngeren Rsp des BFG der Veräußerungsgewinn im Jahr 2012 zu korrigieren und keine nachträgliche Betriebsausgabe im Jahr 2016 anzunehmen (Vgl. zB BFG Innsbruck 3.7.2023, RV/3100764/2020, oder BFG Wien 16.11.2023, RV/4100500/2016).

Darüber hinaus ist die VwGH-Rsp ab 2009 (vgl das Grundsatzerkennntnis des VwGH vom 4.2.2009, 2006/15/0151) bzw das VwGH-Erkenntnis vom 17.9.1997 (vgl zB VwGH 17.9.1997, 93/13/0106) zu an zukünftigen Erträgen bzw Umsätzen orientierten Unternehmenskaufpreisen (Der Veräußerungsgewinn ist spiegelbildlich zu den Anschaffungskosten stichtagsbezogen und gegebenenfalls nach Rentenprinzipien (bei gewinn- oder umsatzabhängiger Basis) zu berechnen, die sich aus der zukünftigen Umsatz- oder Ergebnisentwicklung ergebenden Korrekturen sind jedoch nach Meinung des VwGH nicht auf den Veräußerungszeitpunkt rückzubeziehen, sondern „ex nunc“ in den jeweilig nachfolgenden Veranlagungszeiträumen als „nachträgliche Einkünfte“ nach § 32 Z 2 EStG zu behandeln.) einer massiven verfassungsrechtlichen Kritik auf der Basis der Entscheidungen VfSlg 13.724 und 16.760 ausgesetzt (vgl. nur die fundamentale Kritik bei Ritz, Rückwirkende Ereignisse (§ 295a BAO) im Einkommensteuerrecht, in Renner/Schlager/Schwarz (Hrsg), Praxis der steuerlichen Gewinnermittlung, GedS Köglberger 635 (648 ff); Doralt W., § 295a BAO (rückwirkendes

Ereignis) – ein halber Flop? RdW 2009, 502 (502f); Fraberger, Die „sachverhaltsgestaltende Rückwirkung im Steuerrecht (§ 295a BAO)“ im M&A-Business – ein Schuss in den Ofen? in Roth et al (Hrsg), FS Torggler (2013) 253 (262 ff), jeweils mit Hinweis auf VfGH 11.3.1994, B 1297/93, VfSlg 13.724, sowie 11.12.2002, B 941/02, VfSlg 16.760). Der VfGH hat sein Erkenntnis aus 1997 hauptsächlich mit verfahrensrechtlichen Argumenten begründet, in der Rsp ab 4.2.2009 hat er seine Überlegungen mit fundamentalen Erwägungen (ohne Bezugnahme auf verfahrensrechtliche Korrekturmöglichkeiten) unterlegt, sodass die mit dem Jahr 2003 eingeführte Möglichkeit des § 295a BAO (Rechtskraftdurchbrechung durch „rückwirkende Sachverhaltsgestaltung“) letztlich nicht zur Anwendung kommen konnte (vgl dazu im Detail Tüchler, Preisänderung beim Unternehmensverkauf im Ertragsteuerrecht (2014) 170 ff. Zur deutschen Rechtslage bei der jährlichen Anpassung zB BFH 19.12.2018, I R 71/16, BStBl II 2019, 493 ff).

Demgegenüber wird im Fachschrifttum (vgl zB Ritz, Rückwirkende Ereignisse (§ 295a BAO) im Einkommensteuerrecht, in Renner/Schlager/Schwarz (Hrsg), Praxis der steuerlichen Gewinnermittlung, GedS Köglberger 635 (648 ff); Doralt W., § 295a BAO (rückwirkendes Ereignis) – ein halber Flop? RdW 2009, 502 (502 f); Fraberger, Die sachverhaltsgestaltende Rückwirkung im Steuerrecht (§ 295a BAO)“ im M&A-Business – ein Schuss in den Ofen? in Roth et al (Hrsg), FS Torggler (2013) 253 (262 ff), jeweils mit Hinweis auf VfGH 11.3.1994, B 1297/93, VfSlg 13.724, sowie 11.12.2002, B 941/02, VfSlg 16.760 – mit Bezugnahme auf verfassungsrechtliche Prinzipien und teleologische Interpretation und Verweis auf die Anlegung der Korrektur „ab ovo“ bereits im Unternehmenskaufvertrag oder im „share purchase agreement“ selbst – die „Ex-tunc“-Korrektur (ggf. unter Einsatz der Rechtskraftdurchbrechung nach § 295a BAO) gefordert, und zwar für folgende Sachverhaltskonstellationen:

- *Uneinbringlichkeit des Veräußerungspreises,*
- *nachträglich entstandene Veräußerungskosten,*
- *Änderungen des Unternehmenskaufpreises aufgrund von Wertsteigerungen oder sonstigen im Kaufvertrag enthaltenen Klauseln,*
- *Rückabwicklung des Unternehmens- oder Beteiligungsverkaufs aufgrund einer erfolgreichen Anfechtung des der Veräußerung zugrunde liegenden Rechtsgeschäfts.*

Die verfassungsrechtliche Komponente ergibt sich grundsätzlich – wie auch von Werner Doralt dargestellt – daraus, dass es von Zufälligkeiten entweder in der Formulierung des Kaufvertrages (so zB bei VfGH 16.12.1999, 95/15/0027, wo der VfGH zum Ergebnis kam, dass aufgrund des Wordings des Kaufvertrages mit den nachträglichen Ereignissen „werterhellende Umstände“ vorlagen und deswegen im Veräußerungszeitpunkt zu berücksichtigen waren. Ähnlich BFH 14.6.2005, VIII R 14/04, BStBl II 2006, 15ff; 23.5.2012, IX R 32/11, BStBl II 2012, 675ff; 19.3.2013, IX R 65/10) oder des Eintrittszeitpunktes des Entgeltsausfalles oder von der Zufälligkeit des Standes des Abgabenverfahrens (ist das Abgabenverfahren des Veräußerungsjahres zufälligerweise aus einem anderen Titel heraus noch nicht rechtskräftig abgeschlossen?) abhängt, ob einem begünstigt versteuerten Veräußerungsgewinn aus einer Betriebs-, Teilbetriebs- oder Mitunternehmeranteilsveräußerung (§ 37 Abs 5 EStG) eine voll tarifwirksame Betriebsausgabe in einem späteren Veranlagungszeitraum entgegen steht oder auch umgekehrt (vgl. nur Doralt W., § 295a BAO (rückwirkendes Ereignis) – ein halber Flop?, RdW 2009, 502 (502f)). Darüber hinaus führte der VfGH in seiner Entscheidung vom 11.12.2002 (ausdrücklich VfGH 11.12.2002, B 941/02, VfSlg 16.760) zur Besteuerung von Veräußerungserlösen im außerbetrieblichen Bereich aus, bei denen in nachgängigen

Veranlagungszeiträumen Erlösminderungen eintraten oder weitere Werbungskosten anfielen: „Die durch die Veräußerung von Wirtschaftsgütern erworbene Leistungsfähigkeit kann nur an Hand einer Totalbetrachtung ermittelt werden, bei der auch solche – mit dem Veräußerungsvorgang in Zusammenhang stehende – Werbungskosten und Erlösminderungen Berücksichtigung finden, die in Veranlagungszeiträumen nach der Veräußerung zufließen.“ (Vgl. VfGH 11.12.2002, B 941/02, VfSlg 16.760, insbesondere Pkt. 2.2. und 2.3. der Entscheidung)

In diesem Sinne lässt sich aus der jüngeren Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichts die Tendenz entnehmen, dass eine „Ex-tunc“-Berichtigung des Veräußerungserlöses für den Zeitraum des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums am Gesellschaftsanteil dann zulässig sein soll, wenn entweder die „Wurzel der Berichtigung“ bereits im ursprünglichen Anteilskaufvertrag („share purchase agreement“) angelegt ist und auf keiner neuerlichen, in einem späteren Veranlagungszeitraum gelegenen Willensentscheidung der Vertragsparteien beruht (vgl zB BFG Wien 27.1.2016, RV/7104132/2009, 10, oder BFG Linz 31.5.2017, RV/5100603/2017, 4 f) oder der Leistungsstörung bereits zivilrechtlich ex-tunc-Wirkung zukommt und damit eine „rückwirkende Sachverhaltsgestaltung“ vorliegt (so zB BFG Linz 20.7.2021, RV/5100970/2016). Das BFG liegt damit auf einer Linie mit dem deutschen BFH, der die rückwirkende Korrektur nur dann versagt, wenn sie auf einem neuen Rechtsgrund beruht, der nicht mit dem ursprünglichen Rechtsgeschäft in Zusammenhang steht (vgl dazu zB BFH 4.10.2016, IX R 8/15, BStBl II 2017, 316 ff, Rz 13). Das BFG bezieht sich insoweit auch auf die Rsp des VwGH zur nachträglichen Heranziehung eines Mitunternehmers nach seinem Ausscheiden zu einer Bürgschaft, die vor dem Ausscheiden des Mitunternehmers von diesem zu Gunsten der Personengesellschaft eingegangen wurde: der qua Bürgschaft in Anspruch genommene Betrag führt nach dem VwGH nämlich NICHT zu nachträglichen Betriebsausgaben nach § 32 EStG, sondern es ist zwingend die Veräußerungsgewinnbesteuerung des Mitunternehmers (§ 24 EStG) zu korrigieren (ausdrücklich VwGH 17.12.1998, 97/15/0122, oder 19.3.2008, 2008/15/0018. Ebenso zB BFG Wien 27.1.2016, RV/7104132/2009).

Dementsprechend wäre nach Meinung des steuerlichen Vertreters von Dr. ***Bf2*** selbst bei einer Relevanz der VwGH-Rsp ab 1997 für den gegenständlichen Sachverhalt (was wegen nicht vergleichbaren Sachverhalts aber bestritten wird – siehe die vorgängigen Ausführungen) die Korrektur des Veräußerungsgewinnes im Jahr des Entstehens des Veräußerungsgewinnes (2012) vorzunehmen (allfällig unter Zuhilfenahme des § 295a BAO – dieser ist aber im gegenständlichen Fall gar nicht relevant, weil der Feststellungsbescheid 2012 der Sozietät ja mit Beschwerde angefochten, dementsprechend noch gar nicht rechtskräftig ist und die Korrektur daher ohne weiteres im Rahmen des Beschwerdeverfahrens möglich ist).

KAPITALKONTO Dr. ***Bf2***

Das BFG ersucht um Stellungnahme zu nachfolgenden Fragen:

Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1.1.1990 als Indizienbeweis für die Höhe des strl. Kapitalkontos von Dr. ***Bf2***

Das BFG führt an, dass nach den zum 1.1.1990 geltenden Vorschriften die zu einem Betrieb gehörenden Wirtschaftsgüter grundsätzlich mit dem Teilwert anzusetzen waren (§ 12 iVm § 68 BewG). Daraus schließt das BFG, dass der Buchwert des steuerlichen Eigenkapitals bei Einbringung eher geringer als höher als der Einheitswert des Betriebsvermögens war.

Dem wird seitens der steuerlichen Vertretung des Dr. ***Bf2*** entgegengehalten, dass die damals gelebte Praxis durchwegs der vom BMF in Pkt. 4.2. der Vermögenssteuerrichtlinien 1989 (BMF 3.7.1989, AÖF 1989/257) gewährten „Marscherleichterung“ (Die Formulierung des

BMF in Pkt 4.2. VStR 1989 lautet: „es bestehen keine Bedenken, wenn (...)“ gefolgt ist, wonach von der aufwändigen Ermittlung von Teilwerten abgesehen werden kann und stattdessen die fortgeschriebenen steuerlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten der Wirtschaftsgüter angesetzt werden können, wenn diese nicht wesentlich vom Teilwert abweichen.

Dementsprechend ist uE davon auszugehen, dass das steuerliche Kapitalkonto des Dr.

Bf2 am 1.1.1990 ZUMINDEST dem ausgewiesenen Einheitswert von EUR 135.000 entsprochen hat, KEINESFALLS aber weniger ausmacht als diesen Betrag.

Wie in Pkt. 3.3.2. der Beschwerdeergänzung vom 29.6.2016 bereits ausgeführt wurde, ist die Schätzung des Stands des steuerlichen Kapitalkontos von Dr. ***Bf2*** mit Anfang Jänner 1990 nicht willkürlich mit dem Doppelten des Einheitswerts zum 1.1.1990 angesetzt worden, sondern mit Hinweis auf den bescheidmäßig nachgewiesenen Gewinn des Einzelunternehmens ***Bf2*** 1989 von EUR 430.000, wovon die in den 90-er-Jahren durchschnittliche Entnahme des Dr. ***Bf2*** von EUR 230.000 abgezogen wurde (Kapitalanstieg durch den Gewinn des Jahres 1989 um EUR 200.000). Insoweit schien eine vorsichtige Schätzung des steuerlichen Kapitalkontos mit dem zweifachen Einheitswert keineswegs abwegig.

Brutto- oder Nettomethode zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach § 24 EStG

Zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach § 24 Abs 2 EStG stehen sowohl die Brutto- als auch die Nettomethode zur Verfügung, wobei beide Methoden letztlich zum selben Veräußerungsgewinn/-verlust führen müssen und daher grundsätzlich Methodenneutralität besteht (vgl. dazu mit weiteren Nachweisen zB Kanduth-Kristen in Jakom¹⁷, Wien 2024, § 24 Rz 59). Bei der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen wird sowohl von der Rsp (vgl. zB VwGH 21.12.2010, 2009/15/0076, oder BFG Linz 11.12.2018, RV/5100507/2011 mwN) als auch von der hA im Fachschrifttum (vgl. zB Kanduth-Kristen in Jakom¹⁷, § 24 Rz 90 lit b, sowie Eitler/Lenneis/Bavenek-Weber/Ambrosch, Betriebsübertragung, Betriebsaufgabe und Umgründung in der Praxis mit erforderlichen Sonderbilanzen, Wien 2022, 85ff) grundsätzlich die Nettomethode angewendet, indem der (wirtschaftliche) Veräußerungserlös dem steuerlichen Kapitalkonto gegenübergestellt wird. Die Anwendung der Nettomethode entspricht im Übrigen auch der in Rz 5973 EStR festgeschriebenen Finanzverwaltungspraxis.

Sowohl die Brutto- als auch die Nettomethode setzen jedoch implizit die Korrektheit und Vollständigkeit des betrieblichen Rechnungswesens voraus. Dementsprechend ist es nach Meinung der steuerlichen Vertretung von Dr. ***Bf2*** methodisch der falsche Ansatz, den rein rechnerischen Abschluss zum Ausscheidenszeitpunkt 31.8.2012 in unkorrigierter Form herzunehmen und dort Brutto- oder Nettomethode darauf anzuwenden: das rechnerische Ergebnis kann nur genauso richtig oder falsch sein wie die zugrunde liegenden Basisdaten. Wenn die Basisdaten korrekturbedürftig sind, kann der sich nach Brutto- oder Nettomethode ergebende Veräußerungsgewinn auch nur falsch sein.

Wie bereits im Pkt. 3.3.2. des Beschwerdeergänzungsschriftsatzes vom 29.6.2016 ausgeführt wurde, ergibt sich dies auch aus der Rsp der Finanzgerichte (vgl. zB UFS Graz 6.2.2009, RV/0002-G/08 (zweiter Rechtsgang nach VwGH 28.11.2007, 2005/15/0134), sowie auch vorgängig schon UFS Wien 30.11.2005, RV/2429-W/02), welche vom VwGH (vgl. VwGH 21.12.2010, 2009/15/0076: die Folgerungen des UFS Graz vom 6.2.2009 sind schlüssig) bestätigt wurde:

- Liegt eine steuerliche Kapitalkontenentwicklung vor, die erkennbare Mängel aufweist, dann ist in möglichst naher Anlehnung an die historische Realität die steuerliche

Kapitalkontenentwicklung für Zwecke der Veräußerungsgewinnbesteuerung (§ 24 EStG) zu korrigieren,

- *Der „zufällige Kapitalkontenstand“ aus einem rein rechnerischen Abschluss (quasi zur Herstellung einer „Soll-Haben-Gleichheit“) ist NICHT für die Veräußerungs- oder Aufgabegewinnermittlung nach § 24 EStG maßgeblich, wenn erkennbar Entnahmen und Einlagen nicht richtig verbucht wurden.*

*Dementsprechend führt nach Meinung der steuerlichen Vertretung von Dr. ***Bf2*** zur Ermittlung eines annähernd korrekten Veräußerungsgewinns nach § 24 EStG kein Weg an einer Korrektur des steuerlichen Kapitalkontos von Dr. ***Bf2*** vorbei.*

*Exakte Herleitung bzw. Herleitbarkeit des steuerlichen Kapitalkontos des Dr. ***Bf2*** bzw. einer Schlussbilanz der Mitunternehmer*

*Wie bereits in Pkt. 2.2.1. des Beschwerdeschriftsatzes vom 1.9.2014 dargestellt, hat ***Bf2*** Anfang 1990 sein damaliges Einzelunternehmen mit einem 100%-igen dauerhaften Substanzvorbehalt (§ 1 vorletzter Satz des Gesellschaftsvertrags aus 1990: „Dr. ***Bf2*** ist und bleibt zu 100% substanzbeteiligt“) mit dem Arbeitsgesellschafter Dr. ***A*** zusammengeschlossen, was (bei unterstellter Maßgeblichkeit des UmgrStG) einen steuerneutralen Zusammenschluss im Sinne des Art IV UmgrStG darstellen würde (Rz 1298 UmgrStR) (vgl. zur Steuerneutralität eines Vorbehaltszusammenschlusses zwischen Freiberuflern mit einem Substanzvorbehalt zu Gunsten des Altpartners zB VwGH 3.3.2022, Ra 2020/15/0024). Da im Jahr 1990 das UmgrStG noch nicht in Kraft war, ergibt sich aber die Steuerneutralität des Beitritts des Arbeitsgesellschafters Dr. ***A*** auch aus der damaligen Rsp des VwGH (deutlich VwGH 9.9.1998, 94/14/0081 mwN), wonach die Einbringung eines Rechtsanwalts Einzelunternehmens in eine GesBR als steuerneutraler Vorgang ohne Annahme einer Betriebsveräußerung anzusehen ist, soweit der einbringende Einzelunternehmer anlässlich der Einbringung keine Abschlagszahlungen erhält (was gegenständlich NICHT der Fall war). Dementsprechend ist das steuerliche Kapitalkonto des früheren Einzelunternehmers im Zusammenschlusszeitpunkt (Anfang 1990) 1:1 als steuerliches Kapitalkonto des späteren Mitunternehmers anzusehen.*

*Eine mathematische – rekonstruierte – Herleitung des gesamten steuerlichen Kapitalkontos von Dr. ***Bf2*** als Mitunternehmer der Sozietät findet sich unter Pkt. 4. des Beschwerdeergänzungsschriftsatzes von Dr. ***Bf2*** vom 29.6.2016. In der dort befindlichen mathematischen Ableitung sind auch die Kapitalentwicklungen der Jahre 2011 und des Rumpfbereichs 2012 bereits inkludiert (vgl. auch Pkt. 2.2. – 2.4. des Beschwerdeschriftsatzes vom 1.9.2014, in welchem die Korrekturen 2011 und 2012 nochmals dargestellt sind).*

*Faktisch unmögliche EXAKTE Rekonstruierbarkeit der Schlussbilanz der Mitunternehmerschaft bzw. des strl Kapitalkontos von Dr. ***Bf2*** zum 31.8.2012*

Soweit das BFG mit Hinweis auf das Protokoll des Erörterungstermins vom 3.10.2019 ersucht, eine gedankliche Schlussbilanz der Mitunternehmerschaft unter Darstellung/Einbeziehung der Beschwerdestandpunkte (rekonstruiertes Kapitalkonto) vorzulegen, so ist dem Folgendes zu erwidern:

*Dem steuerlichen Vertreter von Dr. ***Bf2***, der KPMG Alpen-Treuhand (welche die steuerliche Vertretung von Dr. ***Bf2*** im Jahr 2014 – also nach seinem Ausscheiden aus der Mitunternehmerschaft mit 31.8.2012 – übernommen hat) ist es faktisch unmöglich, eine*

*exakte, mathematische Ableitung der Schlussbilanz der Mitunternehmerschaft und des steuerlichen Kapitalkontos von Dr. ***Bf2*** zum 31.8.2012 vorzulegen, weil*

- *dies das Vorliegen des gesamten Rechnungswesens der Sozietät ***Bf2*** ***A*** aus den Jahren 1990 – 1992 voraussetzen würde, um die Bilanzen und das Kapitalkonto exakt „nach vorne entwickeln zu können“*
- *die steuerliche Kapitalkontenentwicklung des damaligen Steuerberaters aus heute nicht mehr nachvollziehbaren Gründen erst mit dem 1.1.1992 startet und dabei von einem steuerlichen Kapitalkontostand von Dr. ***Bf2*** von NULL ausgeht (siehe dazu gleich unten!),*
- *die historischen Rechnungswesenunterlagen und Belege der Jahre 1990 und 1991 wegen Ablaufs der siebenjährigen Aufbewahrungsfrist nach § 132 BAO längst vernichtet sind (und zwar vermutlich noch vor der Jahrtausendwende – also auch nicht zeitnahe zum späteren Ausscheidensjahr des Dr. ***Bf2*** 2012)*

*Die vom historischen Steuerberater geführte Aufzeichnung der steuerlichen Kapitalkonten startet – aus heute nicht mehr nachvollziehbaren Gründen – erst im Jahr 1992 und geht von einem Anfangskapitalkontostand zum 1.1.1992 von Dr. ***Bf2*** und Dr. ***A*** von NULL aus – vgl. Beilage 8 zum Beschwerdeschriftsatz des 1.9.2014! Diese Annahme ist jedoch im Sinne des § 184 BAO VÖLLIG unrealistisch, weil*

- *das Einzelunternehmen Dr. ***Bf2*** bereits seit 1972 bestand,*
- *jährlich gute Gewinne erwirtschaftete (vgl. zB Jahresabschluss 1989)*
- *sogar der bekanntermaßen niedrige Einheitswert des Betriebsvermögens kurz vor dem Zusammenschluss bei € 135.000 zu liegen kommt.*

Bei der Würdigung der vorhandenen Beweismittel bzw. bei der Anforderung weiterer Beweismittel sind uE folgende verfahrensrechtlichen Aussagen aus der Rechtsprechung zu beachten:

- *Der VwGH verweist in seiner Entscheidung vom 30.9.1998, 93/13/0181, darauf, dass es schon nach dem Ablauf von 10 Jahren sehr schwierig ist, einen in der Vergangenheit liegenden Sachverhalt exakt zu rekonstruieren. Dies gilt im gegenständlichen Fall umso mehr, als seit dem Zusammenschlussjahr fast 35 Jahre (!) vergangen sind.*
- *Insbesondere hat sie dabei zu berücksichtigen, dass bei Vorgängen, die bereits 10 bis 15 Jahre zurück liegen und auch außerhalb der gesetzlichen Belegaufbewahrungsfristen zu liegen kommen, ein reduzierter Beweismaßstab gilt, dem indirekten Beweis Bedeutung zukommt und Glaubhaftmachungen ausreichen, um das Parteivorbringen zu stützen, noch dazu, wo das Verstreichen der langen Zeiträume nicht auf die Partei an sich – und insbesondere keine Verzögerungstaktik der Partei (vgl. ausdrücklich VwGH 4.11.1998, 93/13/0196) – zurückzuführen ist (vgl. zB VwGH 30.9.1998, 93/13/0181; 4.11.1998, 93/13/0196; 25.4.2013, 2010/15/0101),*
- *Nach der Rsp des VwGH (vgl. zB VwGH 9.7.1997, 95/13/0035) ergeben sich aus dem Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfristen auch die „Grenzen des Ermittlungsverfahrens“, welche nicht zum Nachteil des Steuerpflichtigen gereichen dürfen. Der VwGH führt im Erkenntnis vom 9.7.1997 aus, dass die Unterstellung, dass*

der Steuerpflichtige für ihn sprechende Unterlagen aufheben, gegen ihn sprechende Unterlagen hingegen vernichten werde, einer rechtlichen Grundlage entbehren.

- *Aus der Tatsache der Vernichtung von steuerlichen Unterlagen nach Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfristen (§ 132 BAO) darf sich nach der Rsp des VwGH kein Beweisnachteil für den Pflichtigen ergeben (vgl. nur VwGH 25.4.2013, 2010/15/0101), es liegt kein Unrecht vor und es lassen sich auch aus der Tatsache der gesetzeskonformen Unterlagenvernichtung keine verfahrensrechtlichen sonstigen Vorteile für die Behörde ableiten (vgl. nur VwGH 19.12.2001, 2001/13/0054).*

*Aus der faktischen Unmöglichkeit der exakten, mathematischen Rekonstruktion des strl. Kapitalkontos von Dr. ***Bf2*** bzw. der Schlussbilanz der Mitunternehmerschaft zum 31.8.2012 wegen der fehlenden Basisunterlagen der Jahre 1990 und 1991 ergibt sich insoweit auch eine Grenze der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen im Sinne der VwGH-Rsp (vgl. zB VwGH 24.6.2021, Ra 2021/16/0014, Rz 11, sowie Ritz/Koran, BAO-Kommentar⁷, Wien 2021, § 115 Rz 9 mwN aus der Rsp des VwGH): rechtlich oder faktisch Unmögliches darf von niemanden verlangt werden.*

*Dr. ***Bf2*** hat sich – nachweislich seiner Beschwerdeschriftsätze vom 1.9.2014 sowie der Beschwerdeergänzung vom 29.6.2016 – redlich darum bemüht, anhand von vorhandenen Indizienbeweisen die Vergangenheit der Jahre 1990 und 1991 zu rekonstruieren, um sein steuerliches Kapitalkonto der Jahre 1990 und 1991 nachzubilden, zumal die Annahme des historischen Steuerberaters, dass der Stand des steuerlichen Kapitalkontos von Dr. ***Bf2*** am 1.1.1992 NULL sein soll, völlig unrealistisch ist (jeder andere Wert ist glaublicher). Damit ist er auch der von der Rsp der Steuergerichte (vgl. zB BFG Wien 16.8.2018, RV/7101511/2017 mwN) angemahnten Nachweis- bzw. Glaubhaftmachungspflicht bei der Korrektur eines Veräußerungsgewinnes (§ 24 EStG) aufgrund vorgängiger unrichtiger Darstellung des steuerlichen Kapitalkontos des ausscheidenden Mitunternehmers vollumfänglich nachgekommen.*

Nach der Rechtsprechung des VwGH darf einer vom Steuerpflichtigen anhand der eigenen Erinnerung sowie von anderen Hilfsmitteln selbst erstellten „Rekonstruktion der Vergangenheit“ nicht a priori der Charakter eines Beweismittels abgesprochen werden, weil im Abgabenverfahren der Grundsatz der Unbeschränktheit der Beweismittel (§ 166 BAO) gilt (vgl. VwGH 13.9.1994, 94/14/0066). Der VwGH hat auch ausdrücklich ausgeführt, dass der Beweiswert des Beweismittels „Rekonstruktion“ nicht dadurch geschmälert wird, dass „Grundaufzeichnungen“ nicht oder nicht mehr im Original vorhanden sind, weil es sich dann bei den Rekonstruktionen um Indizienbeweise handelt, die im Rahmen der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) gegeneinander abzuwägen und zu würdigen sind (ebenso VwGH 13.9.1994, 94/14/0066, sowie Kotschnigg, Beweisrecht der BAO, Wien 2011, § 166 Rz 17).

*Hinsichtlich der mathematischen Rekonstruktion des Standes des steuerlichen Kapitalkontos des Dr. ***Bf2*** im Jänner 1990 sowie der nachgängigen Bewegungen des steuerlichen Kapitalkontos des Dr. ***Bf2*** in den Jahren 1990 und 1991 (im Schätzungswege nach § 184 BAO) darf – zur Vermeidung von Wiederholungen – auf die umfangreichen und durch Indizienbeweise gestützten Ausführungen in den Pkt. 3.3. und 4. des Beschwerdeergänzungsschriftsatzes vom 29.6.2016 verwiesen werden!*

*Abstrakte Ableitung der Korrektur des steuerlichen Kapitalkontos von Dr. ***Bf2*** anhand der Besonderheit des dauerhaften 100%-igen Substanzvorbehalts in § 1 des Gesellschaftsvertrags vom Jänner 1990*

Wie bereits in den Beschwerde- bzw. Beschwerdeergänzungsschriftsätzen ausgeführt, erinnert der im Jänner 1990 effekutierte Zusammenschluss von Dr. ***Bf2*** und Dr. ***A*** zu einer Rechtsanwältin-GesBR sehr stark an den in Rz 1327ff UmgrStR sog.

„Vorbehaltszusammenschluss“, bei welchem gesonderte Maßnahmen gegen eine Verschiebung stiller Reserven im Sinne von § 24 Abs 2 UmgrStG nicht erforderlich sind, weil sich der Altpartner die bis zum Zusammenschlusszeitpunkt angewachsenen stillen Reserven und den Firmenwert vorbehält und in einer steuerlichen Ergänzungsbilanz weiterführt (Rz 1330 UmgrStR).

Aufgrund des in § 1 des Gesellschaftsvertrags vom Jänner 1990 verankerten „dauerhaften 100%-igen Substanzvorbehalts“ kam es aber nie zu einem Hineinwachsen von Dr. ***A*** in die nach dem Zusammenschlusszeitpunkt neu entstehenden stillen Reserven bzw. einen neuen Firmenwert. Insoweit unterscheidet sich der gegenständliche Sachverhalt vom „klassischen Vorbehaltszusammenschluss“ und ähnelt wohl mehr den in Rz 1330a UmgrStR beschriebenen „naked-in-naked-out“-Sachverhalten (vgl. zB Walter, Umgründungssteuerrecht 2024/14, Wien 2024, Rz 660a). Bei diesen dauerhaften Substanzvorbehalten für alle stillen Reserven und den Firmenwert für Zeiträume vor und nach dem Zusammenschlussstichtag hat der neu eintretende Gesellschafter bei seinem Austritt nur Anspruch auf das ursprünglich von ihm aufgebraachte Kapital, weswegen bei dieser Art von Zusammenschluss die vorbehaltenen Gesamtreserven auch nicht beziffert werden müssen (vgl. nur Eitler/Lenneis/Bavenek-Weber/Ambrosch, Betriebsübertragung, Betriebsaufgabe und Umgründung in der Praxis mit erforderlichen Sonderbilanzen, Wien 2022, 269f).

Mit anderen Worten:

- es erfolgt mit dem Neueintretenden nur eine Teilung des laufenden Gewinnes oder Verlusts, es kommt aber nie zu einem Hineinwachsen des neueintretenden Mitunternehmers in die (historischen oder zukünftigen) stillen Reserven und den Firmenwert der Mitunternehmerschaft (insoweit liegt nach Hübner-Schwarzinger/Six, in Kofler (Hrsg), UmgrStG¹³, Wien 2024, § 24 Rz 176 iVm Rz 187a, ein beachtlicher Unterschied zum klassischen Vorbehaltszusammenschluss),
- eigentlich befindet sich – sehr vereinfacht gesprochen – ob des 100%-igen dauerhaften Substanzvorbehalts gedanklich das bisherige Einzelunternehmen ***Bf2*** in einer steuerlichen Ergänzungsbilanz des Dr. ***Bf2*** zur Mitunternehmerschaft

Der Begriff des steuerlichen Kapitalkontos nach § 24 Abs 2 EStG bei der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils umfasst nach der Rechtsprechung den Kapitalanteil in der Gesellschaftsbilanz zuzüglich des Kapitals in steuerlichen Sonder- und Ergänzungsbilanzen (Vgl. zB BFG Innsbruck 16.10.2019, RV/3100398/2012, mit Hinweis auf VwGH 24.10.2013, 2012/15/0028. 37 Vgl. zB BFG Innsbruck 16.10.2019, RV/3100398/2012, mit Hinweis auf VwGH 24.10.2013, 2012/15/0028). Der 100%-ige und dauerhafte Substanzvorbehalt von Dr. ***Bf2*** muss sich daher im Bereich der steuerlichen Ergänzungsbilanz abspielen.

Da der historische Steuerberater den Stand der steuerlichen Kapitalkonten bei Dr. ***Bf2*** und Dr. ***A*** am 1.1.1992 mit Null angenommen hat und danach die Kapitalbewegungen mit Gewinn- und Verlustanteilen, Einlagen und Entnahmen dargestellt und fortentwickelt, ist das steuerliche Kapitalkonto des Dr. ***Bf2*** (im obigen Judikatsinne) in den Jahren 1990 und 1991 jedenfalls falsch dargestellt (sowohl hinsichtlich des steuerlichen Buchwerts des ehemaligen Einzelunternehmens Dr. ***Bf2*** im Jänner 1990 als auch hinsichtlich der Gewinne und Einlagen/Entnahmen in den Jahren 1990 und 1991). Eine steuerliche Ergänzungsbilanz für Dr. ***Bf2*** wurde durch den damaligen steuerlichen Vertreter nicht

geführt, weswegen – wie auch im Pkt. 3.3.2. des Beschwerdeergänzungsschriftsatzes vom 29.6.2016 bereits ausgeführt wurde – der Ansatz eines Korrekturpostens zum steuerlichen Kapitalkonto des Dr. ***Bf2*** spätestens im Veräußerungszeitpunkt (31.8.2012) zwingend ist. Mit anderen Worten: ob des dauerhaften Substanzvorbehalts und des erkennbaren Fehlers der Jahre 1990 und 1991 in der steuerlichen Kapitalkontenentwicklung ist dauerhaft der in Pkt. 3.3.2. und Pkt. 4. des Beschwerdeergänzungsschriftsatzes vom 29.6.2016 errechnete Korrekturbetrag in einer gedanklichen Ergänzungsbilanz mitzuführen und bei der Veräußerung des Mitunternehmeranteils am 31.8.2012 zwingend zu berücksichtigen, weil

- der Begriff des steuerlichen Kapitalkontos nach § 24 Abs 2 EStG bei der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils nach der Rechtsprechung den Kapitalanteil in der Gesellschaftsbilanz zuzüglich des Kapitals in steuerlichen Sonder- und Ergänzungsbilanzen umfasst (vgl. zB BFG 16.10.2019, RV/3100398/2012, mit Hinweis auf VwGH 24.10.2013, 2012/15/0028) und
- eine steuerliche Kapitalkontenentwicklung, die erkennbare Mängel aufweist, nach der Steuer-Rsp (vgl. zB UFS Wien 30.11.2005, RV/2429-W/02, oder UFS Graz 6.2.2009, RV/0002-G/08 (zweiter Rechtsgang nach VwGH 28.11.2007, 2005/15/0134), sowie bestätigend zu UFS Graz 6.2.2009 auch VwGH 21.12.2010, 2009/15/0076) in möglichst naher Anlehnung an die historische Realität für Zwecke der Veräußerungsgewinnbesteuerung (§ 24 EStG) zu korrigieren ist.

Daher sind die gedanklich in einer steuerlichen Ergänzungsbilanz des Dr. ***Bf2*** befindlichen Korrekturbeträge 1990 und 1991 bei seiner Ermittlung des Veräußerungsgewinns am 31.8.2012 im Sinne der Nettomethode ZWINGEND dem steuerlichen Kapitalkontenstand hinzuzurechnen und reduzieren damit den steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn nach § 24 EStG. Zur mathematischen Approximation der Korrekturbeträge zum steuerlichen Kapitalkonto des Dr. ***Bf2*** darf nochmals auf die Pkt. 3.3.2. und Pkt. 4. des Beschwerdeergänzungsschriftsatzes vom 29.6.2016 hingewiesen werden.

Wir ersuchen daher um eine Stattgabe der Beschwerde des Dr. ***Bf2*** für den Feststellungsbescheid 2012 der Sozietät.“

Mit der Ladung zur mündlichen Verhandlung wurde den Verfahrensparteien eine Zusammenfassung des bisherigen Verfahrensablaufs inklusiver der Vorhaltsbeantwortungen von Juli bzw. August 2024 übermittelt.

Daraufhin brachte die belangte Behörde am **06.09.2024** eine **Stellungnahme** zu den Vorhaltbeantwortungen der beschwerdeführenden Parteien ein und führte darin im Wesentlichen Folgendes aus:

Es könne nicht nachvollzogen werden, weshalb ***B*** vermeine, dass sich der Firmenwert betreffend € 124.713,50 erhöhen müsste. Würde man nämlich davon ausgehen, dass die offenen Gewinnansprüche per 31.08.2012 schon bezahlt wären, so würde sich ein Passivtausch dahingehend ergeben, dass sich das Kapitalkonto ***A*** auf € 0,00 reduzieren und die Bankschulden um € 124.713,50 erhöhen würden.

Zum Ausscheiden per 31.08.2012 sei Dr. ***Bf2*** noch zu 100% substanzbeteiligt gewesen. D.h. sowohl die Aktiva als auch die Schulden seien zu 100% ihm zuzurechnen. Der Arbeitsgesellschafter habe lediglich seinen Gewinnanspruch, der bei vollständiger Bezahlung Null wäre. Die Veräußerungsgewinnermittlung würde sich dann wie folgt darstellen:

Veräußerungsgewinn nach der Nettomethode:

Veräußerungserlös:	424.729,96
zuz. negatives Kapitalkonto ***Bf2*** lt. Bp:	8.566,89
Zwischensumme:	433.296,85
Entnahmen Wirtschaftsgüter in das PV:	8.283,11
Nachversteuerung GFB:	36.466,09
Veräußerungsgewinn nach der Nettomethode:	478.046,05

Veräußerungsgewinn nach der Bruttomethode:

Ansatz Veräußerungserlös:	424.729,96
Entnahme WG in das PV lt. Vergleich:	8.283,11
gewinnerh. Ansatz Verbindlichkeiten gemäß Status:	362.554,83
gewinnerh. Ansatz offene Gewinnansprüche ***A***:	0,00
gewinnerh. Ansatz vorgezogene Erlöse ***A***:	0,00
abz. Aktiva mit 100% AV:	-353.987,94
Nachversteuerung Gewinnfreibetrag:	36.466,09
Veräußerungsgewinn nach der Bruttomethode:	478.046,05

D.h. der Veräußerungsgewinn würde sich auch bei Bezahlung der offenen Gewinnansprüche nicht ändern, sodass sich auch die Berechnung des Firmenwertes nicht ändern könne.

Auf Grund der gravierenden Unstimmigkeiten zwischen den Gesellschaftern sei das Finanzamt davon ausgegangen, dass eine teilweise bestrittene Forderung vorgelegen sei, die zwar dem Grunde nach anzusetzen, aber anschließend wertzuberichtigen sei. Die gravierenden Streitigkeiten ab dem Jahr 2012 seien als erkennbares Risiko bei der Forderungsbewertung des Veräußerungserlöses zu Grunde zu legen. Auf Grund der massiven Vorwürfe gegen Dr. ***Bf2*** sei bereits erkennbar gewesen, dass die Forderung von € 518.324,83 mit Sicherheit nicht in voller Höhe bezahlt werde, weshalb der per Vergleich festgesetzte Veräußerungserlös als Erlös angesetzt worden sei.

Nach Ansicht des Finanzamtes sei es nicht notwendig, das Kapitalkonto von Dr. ***Bf2*** per 01.02.1990 zu schätzen bzw. zu rekonstruieren, weil sich ohnehin alle Bewegungen auf dem Kapitalkonto von Dr. ***Bf2*** laufend in den Aktiven und Passiven der Gesellschaft widerspiegeln würden. Hätte man zu Beginn der Gesellschaft einen Status mit allen Aktiven und Passiven des Einzelunternehmens aufgestellt, so hätte sich das Kapitalkonto Dr. ***Bf2***

unstrittig als rechnerische Differenz ergeben. Dieses Kapitalkonto habe sich von 01.02.1990 bis 31.08.2012 laufend geändert, da durch den 100%igen Substanzvorbehalt alle Buchungen auf den Aktiv- und Passivkonten sich über die gesamten Jahre unmittelbar auf das Kapitalkonto Dr. ***Bf2*** ausgewirkt hätten. Das Kapitalkonto Dr. ***A*** sei als Arbeitsgesellschafter nur durch Gewinnzuweisungen bebucht worden.

Im Status per 31.08.2012 seien unstrittig die Aktiven und Passiven festgestellt worden. Aus Sicht des Finanzamtes sei ferner das Konto des Arbeitsgesellschafters ***A*** in Höhe von € 124.713,50 in seiner Berechnung völlig unstrittig. Demnach könne eine vollständige Bilanz per 31.08.2012 aufgestellt werden. Diese Bilanz habe nicht – wie der steuerliche Vertreter vermeine – einen zufälligen Kapitalkontostand Dr. ***Bf2*** aus einem rechnerischen Abschluss zum Gegenstand. Das Kapitalkonto Dr. ***Bf2*** ergebe sich vielmehr als zwingende Rechengröße aus völlig unstrittigen sonstigen Bilanzpositionen.

Grundsätzlich sei lt. Fachschrifttum die Nettomethode anzuwenden ist. Nichtsdestotrotz könne die Veräußerungsgewinnermittlung selbstverständlich auch nach der Bruttomethode erfolgen. Sichergestellt werden müsse jedoch, dass die Brutto- und die Nettomethode zum selben Ergebnis führen.

Der Beitritt des Arbeitsgesellschafters Dr. ***A*** sei ein steuerneutraler Vorgang gewesen. Dementsprechend sei das steuerliche Kapitalkonto des früheren Einzelunternehmens per 01.02.1990 als steuerliches Kapitalkonto von Dr. ***Bf2*** anzusehen gewesen. Im Zeitpunkt des Beitritts sei das Kapitalkonto von Dr. ***A*** unstrittig mit Null anzusetzen gewesen, weil Dr. ***A*** keine Einlage von Geld oder Sachwerten geleistet habe.

Im Schreibens vom 26.08.2024 werde zugebilligt, dass das Kapitalkonto Dr. ***Bf2*** per 01.02.1990 unmöglich exakt rekonstruierbar sei. Nach Ansicht des Finanzamtes sei das auch nicht notwendig, weil sich ohnehin alle Bewegungen auf dem Kapitalkonto Dr. ***Bf2*** in den Aktiven und Passiven der Gesellschaft widerspiegeln würden. Demgemäß ergebe sich die Berechnung des Kapitalkontos Dr. ***Bf2*** immer (d.h. zu jedem Zeitpunkt, so auch zum 31.08.2012) aus der Saldierung der Aktiva und Passiva (unter Einbeziehung der offenen Gewinnansprüche von Dr. ***A***).

Seitens des Finanzamtes könne nicht nachvollzogen werden, dass der Abzug eines steuerlichen Korrekturpostens im Sinne einer Ergänzungsbilanz zum Veräußerungszeitpunkt anzusetzen wäre (s. Seite 16 des Besprechungsprogrammes). Die Erstellung einer Ergänzungsbilanz sei nur aus folgenden Gründen erforderlich:

- Eintritt eines neuen Gesellschafters an Stelle eines ausgeschiedenen Gesellschafters
oder

- der ausgeschiedene Gesellschafter übertrage seinen Anteil einem bzw. mehreren bereits vorhandenen Gesellschaftern entgeltlich oder
- der ausscheidende Gesellschafter übertrage den Anteil allen verbleibenden Gesellschaftern und ein Gesellschafter habe einen verhältnismäßig höheren Kaufpreis als die anderen entrichtet.

Im Falle des Eintritts eines Arbeitsgesellschafters bestehe keine Notwendigkeit zur Erstellung einer Bilanz, da sich bei Zusammenschluss mit einem Arbeitsgesellschafter die Frage der endgültigen Verschiebung der Steuerbelastung naturgemäß nicht stelle (vgl. *Hübner-Schwarzinger/Six in Kofler* (Hrsg), UmgrStG¹³, § 24 Rz. 141).

Dr. ***Bf2*** habe im Zuge des Beitrittes von Dr. ***A*** keinen Gesellschaftsanteil an diesen veräußert, sodass schon aus diesem Grund keine Ergänzungsbilanz erstellt werden habe können bzw. müssen. Eine Ergänzungsbilanz habe daher im Zeitpunkt des Beitrittes nicht aufgestellt werden dürfen, weshalb per 31.08.2012 auch kein Merkposten abzugsfähig sei.

Die Berechnung des Veräußerungsgewinns in Höhe von € 478.046,05 nach der Brutto- und der Nettomethode lt. Stellungnahme vom 16.07.2024 wurde wiederholt. Hinsichtlich der weiteren Argumentation der BP zur Rekonstruktion des Kapitalkontos (z.B. vermutlich hohe Entnahmen von Dr. ***Bf2*** – Seite 17 des Besprechungsprogramms; laufende Abschreibung des Anlagevermögens sowie Verflüchtigung des Firmenwertes – Seite 17 des Besprechungsprogramms; Ungewöhnlichkeit des Vorliegens eines behaupteten Veräußerungsverlustes bei gutgehender Rechtsanwaltskanzlei – Seite 18 des Besprechungsprogramms) werde auf das Besprechungsprogramm vom 11.04.2017 verwiesen.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung am 03.10.2024 brachte der Vertreter des Bf2 ergänzend vor, dass bezüglich des Veräußerungserlöses Einigkeit mit dem Finanzamt bestehe, dass bereits 2012 eine strittige Forderung vorgelegen sei und diese mit € 424.729,96 anzusetzen sei. Er verglich den Beschwerdefall einer stillen Gesellschaft mit einem Arbeitsgesellschafter, bei der die Gewinnkomponente für den stillen Gesellschafter auszuscheiden wäre, und mit einem „naked in naked out“ nach dem Umgründungssteuerrecht. Das Kapital des Dr. ***Bf2*** sei bei Begründung der Mitunternehmerschaft in einer Art Ergänzungsbilanz fortzuführen. Die Kapitalkontoentwicklung gebe zwar die Ertragsentwicklung wider, es sei aber die Substanzkomponente verloren gegangen. Auch bei der Bruttomethode müsse die „Ergänzungsbilanz“ mitgenommen werden. Die Vertreterin der belangten Behörde erwiderte, dass das Kapitalkonto nicht in einer Ergänzungsbilanz eingefroren werden könne. Über die Jahre sei ohnehin alles in das Ergebnis eingeflossen und am Schluss seien alle Aktiva und Passiva unstrittig aufgestellt worden. Sie beantragte daher die Abänderung des Bescheids im Umfang der Beschwerdevorentscheidung. Der steuerliche Vertreter der Bf1 schloss sich dem Antrag der belangten Behörde an. Der steuerliche Vertreter des Bf2 beantragte die Stattgabe der Beschwerde laut Schriftsatz.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die ***Bf1*** (nunmehr: ***Bf1***) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 29.01.1990 errichtet. Im Zuge der Gründung brachte ***Bf2*** seine bisher bestehende Kanzlei und seine Arbeitskraft ein und war an der Mitunternehmerschaft aufgrund eines entsprechenden Substanzvorbehalts zu 100% beteiligt. Dr. ***A*** brachte lediglich seine Arbeitskraft ein (s. Gesellschaftsvertrag vom 29.01.1990).

Für den Fall des Ausscheidens von Dr. ***Bf2*** wurde die Übernahme der Kanzlei durch Dr. ***A*** gegen Bezahlung eines Abfindungsbetrags in Höhe von 50% des durchschnittlichen Jahresnettohonorarumsatzes der Kanzlei der drei letzten steuerlich festgestellten Jahreshonorarumsätze in indexierten Raten festgesetzt (s. § 5 Abs. 1-5 Gesellschaftsvertrag vom 29.01.1990). Eine aliquote Reduktion dieses Abfindungsbetrags wurde für den Fall, dass in den ersten drei Jahren nach Übernahme der Kanzlei der Jahreshonorardurchschnitt unter den zum Zeitpunkt des Ausscheidens festgestellten Durchschnitt absinkt, allerdings keinesfalls unter 40% des Jahreshonorardurchschnitts vor dem Ausscheiden, vereinbart (s. § 5 Abs. 8 Gesellschaftsvertrag vom 29.01.1990).

Mit 31.08.2012 schied Dr. ***Bf2*** aus der GesBR aus. Der im Gesellschaftsvertrag vorgesehene Abfindungsbetrag wurde zunächst mit € 518.324,83 und die monatlichen Raten mit € 5.903,83 ermittelt (s. Pkt. 1.3 der Vereinbarung vom 15.04.2016).

Bereits im Jahr 2012 kam es jedoch zu gravierenden Unstimmigkeiten zwischen Dr. ***Bf2*** und Dr. ***A***, aufgrund welcher absehbar war, dass der ermittelte Abfindungsbetrag nicht in voller Höhe bezahlt wird oder Gegenforderungen (in Zusammenhang mit dem Fremdgeldkonto) erhoben werden.

Dr. ***A*** stellte mit April 2014 die Ratenzahlung ein und nahm diese ab Juni 2015 in der ursprünglichen Höhe wieder auf. Ab 01.04.2016 wurde die Rate auf den wertgesicherten Betrag von € 6.163,60 erhöht. Der vorerst offen gebliebene Rückstand inkl. Wertsicherung für Jänner bis März 2016 wurde bis April 2016 bezahlt (s. Pkt. 1.3 der Vereinbarung vom 15.04.2016).

Im April 2016 kamen Dr. ***Bf2*** und Dr. ***A*** überein, den Abfindungsbetrag vorläufig mit € 424.729,96 (d.s. 40% der durchschnittlichen jährlichen Nettohonorarumsätzen der Jahre 2009 bis 2011 von € 1.061.824,93) festzusetzen, da dieser Betrag über 50% des Mittelwerts der Folgejahre lag (s. Pkt. 2.1.1, 2.2.2, 2.2.8 der Vereinbarung vom 15.4.2016).

Mittlerweile wurde der im April 2016 fixierte Abfindungsbetrag zur Gänze entrichtet.

Zusätzlich hat Dr. ***Bf2*** im Zuge des Ausscheidens Wirtschaftsgüter im Wert von € 8.283,11 für private Zwecke entnommen. Darunter waren Wirtschaftsgüter, für die Freibeträge für investierte Gewinne (§ 10 EStG 1988) in Höhe von insgesamt € 36.466,09 in Anspruch genommen wurden und bezüglich welcher die Behaltefrist noch nicht abgelaufen war(s. Besprechungsprogramm vom 11.04.2017).

Zum 31.08.2012 beliefen sich die Aktiva auf € 353.987,94, die Verbindlichkeiten inkl. Rückstellungen auf € 237.841,33 und die offenen Gewinnansprüche des Dr. ***A*** (inkl. Erlöskorrekturen) auf € 124.713,50. Daraus resultiert ein negatives Eigenkapital des Dr. ***Bf2*** in Höhe von € 8.566,89. Im Anlagevermögen sind keine nennenswerten stillen Reserven enthalten.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den in Klammer angeführten Unterlagen und aufgrund folgender Überlegungen:

Nicht nur der steuerliche Vertreter des Bf2 erklärte – unter Bezugnahme auf § 1 des Gesellschaftsvertrags vom Jänner 1990 – stets, dass Dr. ***Bf2*** während der gesamten Dauer der Mitunternehmerschaft zu 100% substanzbeteiligt gewesen und Dr. ***A*** reiner Arbeitsgesellschafter gewesen sei, auch der steuerliche Vertreter der Bf1 schrieb in der am 28.03.2014 eingebrachten Selbstanzeige: *„Herr Dr. ***A*** war als Arbeitsgesellschafter nicht an der Substanz des Unternehmens beteiligt. [...] Auch musste von Herrn Dr. ***A*** zur Kenntnis genommen werden, dass die Beträge auf dem Konto ‚Fremdgeld- bzw. Barauslagendurchläufer‘ zum 31.08.2012 ganz überwiegend nicht mehr im Unternehmen auf Anderkonten oder sonstigen Konten vorhanden waren, sondern offensichtlich vom bisherigen Substanzgesellschafter entnommen wurden.“* Auch in einem Schreiben vom 09.09.2016 an den Betriebsprüfer bezeichnete der steuerliche Vertreter Dr. ***A*** als Arbeitsgesellschafter (*„Das Kapitalkonto des Arbeitsgesellschafters Dr. ***A*** [...]“*).

Laut einem E-Mail des steuerlichen Vertreters des Bf2 vom 24.05.2017 hätten sich Diskussionen hinsichtlich einer 50%-igen Beteiligung von Dr. ***A*** am Anlagevermögen frühestens im Jahr 2015 ergeben, zu keinem Zeitpunkt davor sei der 100%-ige Substanzvorbehalt von Dr. ***Bf2*** strittig gewesen. Auch im Vorlageantrag der Bf1 wurde bestätigt, dass Diskussionen über die Höhe des Ansatzes des Anlagevermögens (50% oder 100%) erst während der Vergleichsverhandlungen aufgekommen seien.

Gegenüber der Abgabenbehörde berief sich der steuerliche Vertreter der Bf1 erst im Jahr 2017 darauf, dass laut der 2016 getroffenen Vereinbarung sowie dem einvernehmlich aufgestellten Status 50% des Anlagevermögens bereits vor dem Ausscheiden von Dr. ***Bf2*** Herrn Dr. ***A*** zuzurechnen gewesen seien (E-Mail vom 19.06.2017).

Im Vorlageantrag wurde diese Ansicht der Bf1 damit begründet, dass die Investitionsentscheidungen gemeinsam bzw. einvernehmlich getroffen worden seien, die Anschaffungen auf gemeinsame Rechnung (GesBR) erfolgt seien, die Anschaffungen entsprechend dem Gewinnverteilungsschlüssel im Wege der AfA abgeschrieben worden seien, gemeinsam Investitionsbegünstigungen in Anspruch genommen worden seien, Buchwertabgänge (und etwaige Veräußerungserlöse) von Anlagen von Beginn der Gemeinschaft an aufgeteilt worden seien, Dr. ***A*** durch Belastung seines Gewinnanteils mit anteiliger Abschreibung anteilig zur Finanzierung der Neuinvestitionen beigetragen habe und ohne grundsätzliche Anerkennung eines anteiligen Eigentumsrechts des Dr. ***A*** am gemeinsam erworbenen Anlagevermögen und Qualifizierung der auf ihn entfallenden Abschreibungen als reines Nutzungsentgelt die in den §§ 3 und 4 des Gesellschaftsvertrags getroffenen Vereinbarungen keinen Sinn ergeben würden.

Dem ist entgegen zu halten, dass Arbeitsgesellschafter mit anteiliger Gewinnbeteiligung über ihre Gewinnkomponente automatisch an Abschreibungen, Buchwertabgängen und ggf. Veräußerungserlösen partizipieren, was selbstverständlich nicht dazu führt, dass jeder Arbeitsgesellschafter entsprechend seinem Gewinnanteil auch am Vermögen beteiligt ist. Auch das Treffen gemeinsamer Investitionsentscheidungen durch die Gesellschafter, die künftig mit den angeschafften Wirtschaftsgütern arbeiten, ist üblich und verschafft kein Eigentum daran.

Nach § 1183 Satz 2 ABGB ist der bloße Arbeitsgesellschafter nur am Gewinn, nicht am Hauptstamm beteiligt. Letzteres regelt auch § 1192 Satz 2 ABGB, der ausdrücklich auf die Möglichkeit einer davon abweichenden Vereinbarung verweist. Eine Schätzung der Arbeitsleistung zur Gewinnermittlung verschafft noch keinen Anteil am Hauptstamm. Der Ausschluss von der Beteiligung am Hauptstamm bedeutet auch einen Ausschluss vom Gesellschaftsvermögen (vgl. *Wittmann-Tiwald in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.01} § 1183 Rz 13 (Stand 1.2.2014, rdb.at), mwN).

Die §§ 3 und 4 des Gesellschaftsvertrags regeln für den Fall des Ausscheidens von Dr. ***A*** einen Anspruch auf Abgeltung der Buchwerte im Ausmaß der Gewinnbeteiligung des Anschaffungsjahres und schließen damit explizit eine Beteiligung an den stillen Reserven zum Zeitpunkt seines Ausscheidens, die für eine anteilige Zurechnung des Anlagevermögens sprechen würde, aus. Eine abweichende Vereinbarung iSd § 1192 Satz 2 ABGB liegt daher nicht vor.

Es gibt daher keinen Grund von den Regelungen des Gesellschaftsvertrags (§ 1: „*Herr ***Bf2*** ist und bleibt an der Gesellschaft bürgerlichen Rechts zu 100 % substanzbeteiligt.*“; § 5 Abs. 1: „*Im Falle des Ausscheidens des Gesellschafters ***Bf2*** [...], in dessen Eigentum sich bis zum Ausscheiden die Kanzlei wie sie liegt und steht mit allen Rechten und Pflichten befindet, [...]*“) abzugehen. Dr. ***Bf2*** war daher bis 31.08.2012 zu 100% am Vermögen der GesBR beteiligt.

Der Veräußerungserlös wurde ursprünglich mit € 518.324,83 ermittelt und erst im Jahr 2016 – basierend auf § 5 Abs. 8 des Gesellschaftsvertrags – mit € 424.729,96 festgesetzt.

Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters des Bf2 (s. Vorhaltsbeantwortung vom 26.08.2024) sei im Gesellschaftsvertrag ausdrücklich nicht vereinbart, dass Dr. ***Bf2*** an den Umsätzen oder Erträgen nach dem Ausscheidenszeitpunkt teilnehmen könne und zwar weder im positiven noch im negativen Sinne. Ihm ist zwar insofern zuzustimmen, als Dr. ***Bf2*** nicht an den Umsätzen nach dem Ausscheidenszeitpunkt im positiven Sinne teilnehmen konnte, sehr wohl sieht der Vertrag in § 5 Abs. 8 aber eine „Teilnahme im negativen Sinn vor“, da ein Rückgang der durchschnittlichen Umsätze zu einer Kürzung des Veräußerungserlöses führt.

Grundsätzlich läge somit eine Änderung des Veräußerungserlöses aufgrund erst nach dem Bilanzstichtag eingetretener, wertbestimmenden Umstände (Höhe der Umsatzerlöse der Jahre 2013 bis 2015) vor. Es lagen jedoch bereits 2012 gravierende Unstimmigkeiten zwischen den Gesellschaftern vor, aufgrund derer es unwahrscheinlich war, dass der volle Abfindungsbetrag entrichtet wird.

In der Stellungnahme vom 16.07.2024 führte die belangte Behörde diesbezüglich aus, dass dem Prüfer bereits während der Betriebsprüfung Aktenvermerke aus dem Jahr 2012 vorgelegt worden seien, die die Behandlung der Fremdgelder sowie die Behandlung der vorgeworfenen Überentnahmen von Dr. ***Bf2*** zum Gegenstand gehabt hätten. Auch der steuerliche Vertreter des Bf2 habe das Auftreten der schweren Unstimmigkeiten bereits im Jahr 2012 bestätigt. Auf Grund der gravierenden Vorwürfe gegen den Bf2 sei lt. Ansicht des Finanzamtes bereits 2012 erkennbar gewesen, dass die Forderung mit Sicherheit nicht in voller Höhe bezahlt werden würde, was eine Wertberichtigung der Forderung gerechtfertigt hätte.

Diese Ansicht wird auch durch E-Mails von Dr. ***A*** an den Bf2 vom Dezember 2012 bestätigt (E-Mail vom 16.12.2012: „[...] Ich werde daher möglichst rasch die Unterlagen für die Endabrechnung vorbereiten, damit dann der von Dir zu leistende Betrag zur Glattstellung Deines überzogenen Entnahmekontos genau errechnet und von dir zurückgezahlt werden kann.“; E-Mail vom 17.12.2012: „[...] liegt es auf der Hand, dass Du übermäßige Entnahmen hast, die nicht Deinem Gewinnanteil entsprechen. Wäre das Geld, das nunmehr auf Honorar umgebucht und als Umsatzsteuer und Fremdgeld ausgezahlt wurde bzw. werden muss, auf den Konten, müssten diese am 31.12.2011 und am 31.8.2012 hoch im Plus gewesen sein. [...] Beim Auszahlen der vor dem 31.12.2011 eingelangten Fremdgeldbeträge in deinen Akten, deren Auszahlung du bis 31.08.2012 nicht veranlasst hast, liegt nach Deiner Meinung offenbar sehr wohl ein „***A*** Einzelunternehmung“ vor, da ich diese nunmehr überweisen muss, obwohl das Geld dafür durch Deine Entnahmen jetzt nicht mehr am Konto ist.“).

Im Zuge der mündlichen Verhandlung bestätigte auch der steuerliche Vertreter des Bf2, dass bereits 2012 eine strittige Forderung vorlag.

Es ist daher von einer der Höhe nach bestrittenen Forderung, die zwar dem Grunde nach anzusetzen aber teilweise wertüberichtig war, auszugehen.

Der Veräußerungserlös wurde im Rahmen der Betriebsprüfung – entsprechend der Vereinbarung vom 15.04.2016 – mit € 424.729,96 angesetzt. Dieser Betrag entspricht 40% der durchschnittlichen jährlichen Nettohonorarumsätzen der Jahre 2009 bis 2011 und somit dem in § 5 Abs. 8 des Gesellschaftsvertrags vorgesehen Mindestübernahmepreis. Aufgrund der erheblichen Vorwürfe betreffend Überentnahmen bzw. nicht mehr vorhandener Fremdgelder ist diese Schätzung in Höhe des vertraglich vorgesehenen Mindestpreises plausibel.

Seitens des Bf2 wurde beantragt, den Veräußerungserlös von € 424.729,96 um das „korrigierte steuerliche Kapitalkonto des Dr. ***Bf2*** zum 31.08.2012“ in Höhe von € 574.400,33 zu verringern und damit einen Veräußerungsverlust von € 149.670,37 festzusetzen. Dieses laut Beschwerdeergänzung vom 29.06.2016 „korrigierte steuerliche Kapitalkonto“ wurde dabei wie folgt errechnet:

Stand steuerliches Kapitalkonto 1992 — 31.08.2012 (vor Korrektur um „Ergebnisvorziehung“)	-114.491,62
+ Erhöhung um die „vorgezogenen Gewinn tangenden“ aus der Fremdgeldkorrektur	85.708,55
+ Übergangsgewinn zum 31.08.2012	193.183,40
+ rekonstruierte Erhöhung für 1990	100.000,00
+ rekonstruierte Erhöhung für 1991	40.000,00
+ rekonstruierter Stand des steuerlichen Zusammenschlusskapitals bei Begründung der Sozietät	270.000,00
gesamt	574.400,33

Bei den „rekonstruierten Erhöhungen“ für 1990 und 1992 wurde nur von den ersten beiden Spalten der Beilage 9 zur Beschwerde ausgegangen. Sonstige Änderungen – wie etwa Sonderbetriebsausgaben oder aus Gesellschaftsmitteln entrichtete Privatsteuern – wurden dabei nicht berücksichtigt. Der Stand des Kapitalkontos ist in den als Referenz herangezogenen Jahren 1992 bis 1999 nicht – wie in der Beschwerde behauptet – angestiegen, sondern jährlich um durchschnittlich € 4.876,01 gesunken (s. Beilage 8 zur Beschwerde). Lt. Beilage („Kapitalkonto Dr. ***Bf2***“) zur Beschwerdeergänzung vom 29.06.2016 sank das steuerliche Kapitalkonto von Dr. ***Bf2*** von 01.01.1992 bis 31.08.2012 sogar um € 114.491,62. Ein Anstieg des Kapitalkontos in den Jahren 1990 und 1991 um insgesamt € 140.000 kann daher ausgeschlossen werden.

In der Beschwerde wurde als „rekonstruierter Stand des steuerlichen Zusammenschlusskapitals bei Begründung der Sozietät“ € 270.000 angesetzt, was dem doppelten des erklärten Einheitswerts des Betriebs zum 01.01.1990 entspricht. Gemäß dem am 31.12.1993 außer Kraft

getretenen § 68 BewG 1955 (idF BGBl. Nr. 402/1988) waren die zu einem gewerblichen Betrieb gehörigen Wirtschaftsgüter grundsätzlich mit dem Teilwert und Wertpapiere (über Verweis auf §§ 72 und 13 BewG 1955) mit dem Kurswert anzusetzen. Selbst wenn, wie vom steuerlichen Vertreter vorgebracht wurde, aus Vereinfachungsgründen der Buchwert anstelle des (zumindest gleich hohen) Teilwerts oder Kurswerts angesetzt wurde, kann aufgrund der Buchwertfortführung ohne Aufdeckung stiller Reserven anlässlich der Gesellschaftsgründung das steuerliche Kapitalkonto damals maximal dem Einheitswert entsprochen haben, diesen aber keinesfalls überstiegen haben.

Aus all dem resultiert, dass der Kapitalkontostand laut Beschwerde keinesfalls den Tatsachen entsprochen haben kann.

Seitens des Bf2 wurde mehrfach vorgebracht, dass es völlig unrealistisch sei, dass der Stand des steuerlichen Kapitalkontos des Dr. ***Bf2*** sowohl 1990 als auch am 01.01.1992 exakt null gewesen sei und daher eine korrekturbedürftige Kapitalkontenentwicklung vorliege. Dem ist zwar insofern zuzustimmen, als der Kapitalkontostand 1990 bzw. 1992 nicht null betragen hat, der Stand des Kapitalkontos von Dr. ***Bf2*** zum 31.08.2012 wurde aber nicht auf Basis dieser Annahme ermittelt, sondern ergibt sich als Residualgröße aus der Bilanz zum 31.08.2012. Eine steuerliche Kapitalkontenentwicklung, die erkennbare Mängel – wie z.B. die unrichtige Verbuchung von Entnahmen und Einlagen – aufweist, liegt nicht vor.

Die Aktiva beliefen sich damals unstrittig auf € 353.987,94 und die Verbindlichkeiten inkl. Rückstellungen auf € 237.841,33. Ebenso unstrittig sind die von Beginn seiner Beteiligung an nachvollziehbaren offenen Gewinnansprüche des Dr. ***A*** (inkl. Erlöskorrekturen) mit € 124.713,50. Daraus resultiert – aufgrund der einer Bilanz immanenten Soll-Haben-Gleichheit – zwangsläufig ein negatives Eigenkapital des Dr. ***Bf2*** in Höhe von € 8.566,89.

Bei Gründung der GesBR wurden die in der bis dahin als Einzelunternehmen geführten Kanzlei vorhandenen Wirtschaftsgüter zu Gesellschaftsvermögen. Sofern diese Wirtschaftsgüter am 31.08.2012 noch vorhanden waren, fanden sie daher – im Weg der Buchwertfortführung – ohnehin Niederschlag in der Bilanz bzw. im Anlagenverzeichnis der Gesellschaft. Es wurden damals keine stille Reserven aufgedeckt und versteuert. Für eine Ergänzungsbilanz als zusätzlicher „Merkposten“ bleibt daher kein Raum.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

§ 24 Abs. 1-3 EStG 1988 (idF BGBl. I Nr. 112/2012) lautet:

„(1) Veräußerungsgewinne sind Gewinne, die erzielt werden bei
1. der Veräußerung

- des ganzen Betriebes
- eines Teilbetriebes
- eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist

2. der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes).

(2) Veräußerungsgewinn im Sinne des Abs. 1 ist der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens oder den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt. Dieser Gewinn ist für den Zeitpunkt der Veräußerung oder der Aufgabe nach § 4 Abs. 1 oder § 5 zu ermitteln. Im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist, ist als Veräußerungsgewinn jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen, den er nicht auffüllen muß.

(3) Werden die einzelnen dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebes veräußert, so sind die Veräußerungserlöse anzusetzen. Werden die Wirtschaftsgüter nicht veräußert, so ist der gemeine Wert im Zeitpunkt ihrer Überführung ins Privatvermögen anzusetzen. Für Grund und Boden ist § 6 Z 4 anzuwenden. Bei Aufgabe eines Betriebes, an dem mehrere Personen beteiligt waren, ist für jeden einzelnen Beteiligten der gemeine Wert jener Wirtschaftsgüter anzusetzen, die er bei der Auseinandersetzung erhalten hat.“

Gemäß § 4 Abs. 10 EStG 1988 ist beim Wechsel der Gewinnermittlungsart durch Zu- und Abschläge auszuschließen, dass Veränderungen des Betriebsvermögens (Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben) nicht oder doppelt berücksichtigt werden. 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 (Z 1). Darüber hinaus ist durch Zu- oder Abschläge und durch entsprechende Bilanzansätze sicherzustellen, dass sonstige Änderungen der Gewinnermittlungsgrundsätze (zB hinsichtlich der unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim Übergang von der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 oder 3 auf § 5 oder hinsichtlich der Berücksichtigung von Wertminderungen des Betriebsvermögens beim Übergang auf Buchführung) mit dem Wechsel der Gewinnermittlungsart berücksichtigt werden (Z 2).

Gemäß § 24 Abs. 2 EStG 1988 ist Veräußerungsgewinn der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens oder Anteils am Betriebsvermögen übersteigt. Der Gewinn aus der Veräußerung eines Betriebes kann im Wege der so genannten Nettomethode oder im Wege der so genannten Bruttomethode ermittelt werden. Bei der Bruttomethode wird vom Veräußerungserlös unter Einschluss der vom Erwerber übernommenen Betriebsverbindlichkeiten der Buchwert der Aktiva abgezogen. Bei der Nettomethode wird vom Veräußerungserlös (ohne übernommene

Verbindlichkeiten) der Betrag des Kapitalkontos in Abzug gebracht. Für die Veräußerung eines Mitunternehmeranteiles gilt Gleiches. Bei Anwendung der Bruttomethode ist dabei das vereinbarte Entgelt für die Anteilsübertragung um den Anteil an den mit dem Geschäftsanteil „übergehenden“ Schulden (nach *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuerhandbuch, § 24 Tz 80, ein „Freistellungsanspruch gegenüber den anderen Gesellschaftern“) zu erhöhen. Die Nettomethode besteht wiederum darin, vom Veräußerungserlös den Betrag des Kapitalkontos abzuziehen (vgl. VwGH 21.12.2010, 2009/15/0076).

Da der Veräußerungsgewinn durch Bestandsvergleich nach Maßgabe des § 4 Abs. 1 oder § 5 zu ermitteln ist, ist der Veräußerungserlös nach Maßgabe des Entstehens der Forderung (und nicht nach Maßgabe des Zufließens, § 19) zu erfassen. Bei Ratenzahlung oder Stundung ist dementsprechend die volle, allenfalls abgezinste Kaufpreisforderung anzusetzen (vgl. *Stiastny* in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 24 Rz 122 (Stand 01.03.2018, rdb.at)). Liegen jedoch am Bilanzstichtag Umstände vor, nach denen damit zu rechnen ist, dass die Forderung nicht mit dem vollen (wertgesicherten) Nennbetrag eingehen wird, kann diese entsprechend § 6 Z 2 EStG 1988 wertberichtigt werden.

Wie oben ausgeführt war aufgrund der bereits im Jahr 2012 bestehenden gravierenden Unstimmigkeiten zum Bilanzstichtag 31.12.2012 nicht damit zu rechnen, dass der aufgrund des Gesellschaftsvertrag errechnete Betrag vollständig bezahlt wird. Die Reduktion des Veräußerungserlöses auf den vertraglich vorgesehenen Mindestpreis von € 424.729,96, die in der Beschwerde beantragt und in der Beschwerdevorentscheidung umgesetzt wurde, war daher angebracht.

Rückstellungen sind beim Veräußerer im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes wie Verbindlichkeiten zu behandeln (*Fraberger/Papst* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG § 24 Rz 191 [Stand 01.04.2016, rdb.at]).

Laut Schlussbilanz beliefen sich die Verbindlichkeiten inkl. Rückstellungen zum 31.08.2012 auf € 237.841,33. Zusätzlich bestanden Verbindlichkeiten aus offenen Gewinnansprüchen des Arbeitsgesellschafters Dr. ***A*** in Höhe von € 124.713,50.

Als Wert des Betriebsvermögens iSd § 24 Abs. 2 ist bei Steuerpflichtigen, die den Gewinn gem. § 4 Abs. 3 ermitteln, das Vermögen anzusehen, das sich bei Anwendung eines ständigen Vermögensvergleiches nach § 4 Abs. 1 als Abschlussvermögen ergeben würde); dabei dürfen nur die Anschaffungs- oder Herstellungskosten unter Berücksichtigung der Abschreibungen – nicht aber die Tageswerte – zu Grunde gelegt werden (vgl. *Stiastny* in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 24 Rz 96 [Stand 01.03.2018, rdb.at]).

Bei einer Mitunternehmerschaft ergibt sich der Wert des Anteiles am Betriebsvermögen iSd § 24 Abs. 2 aus dem Anteil der Buchwerte des gesamten Betriebsvermögens der

Mitunternehmerschaft, das in der Gesellschafts-, Ergänzungs- und Sonderbilanz dargestellt ist (*Fraberger/Papst in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*¹⁸ § 24 Rz 171 [Stand 1.4.2016, rdb.at]).

In der Vorhaltsbeantwortung vom 26.08.2024 wurde seitens des Bf2 vorgebracht, dass sich der 100%-ige und dauerhafte Substanzvorbehalt von Dr. ***Bf2*** im Bereich der steuerlichen Ergänzungsbilanz abspielen müsse. Der Substanzvorbehalt betrifft jedoch – nicht wie im dort zitierten Erkenntnis des BFG 16.10.2019, RV/3100398/2012 nur einzelne (in einer Ergänzungsbilanz zu erfassende) Liegenschaften, sondern – das gesamte Gesellschaftsvermögen, an dem zu 100% Dr. ***Bf2*** beteiligt war; Dr. ***A*** hatte als bloßer Arbeitsgesellschafter keinen Kapitalanteil, sondern nur Gewinnansprüche (vgl. VwGH 19. 10. 1988, 86/13/0169). Falls im Zeitpunkt des Ausscheidens des Bf2 im Jahr 1990 eingebrachte Wirtschaftsgüter noch vorhanden waren, sind diese in der (Gesellschafts-)Bilanz bzw. im Anlagenverzeichnis zum 31.08.2012 enthalten. Nicht mehr vorhandene Wirtschaftsgüter können auch nicht in einer Ergänzungsbilanz fortgeschrieben werden.

Aus der – nach Durchführung einer Übergangsgewinnermittlung von § 4 Abs. 3 auf § 4 Abs. 1 – zum 31.08.2012 erstellten Bilanz, die das gesamte damals vorhandene, dem Bf2 zuzurechnenden Vermögen beinhaltet, ergibt sich ein Kapitalkontostand (= Wert des Anteils am Betriebsvermögen) von € -8.566,89.

In der Beschwerdeergänzung vom 29.06.2016 wurde behauptet, dass wenn Dr. ***Bf2*** zwischen 1973 und 2012 (fiktiv) stets nur ein Einzelunternehmen geführt hätte, der Stand seines steuerlichen Kapitalkontos zum 1.1.1990 vom Veräußerungserlös des Jahres 2012 im Sinne des § 24 EStG abzuziehen wäre. Das trifft jedoch nicht zu. Wäre die Kanzlei durchgehend als Einzelunternehmen geführt worden, wäre selbstverständlich nicht der Stand des steuerlichen Kapitalkontos zum 01.01.1990 vom Veräußerungserlös 2012 abzuziehen, sondern nur der Stand des steuerlichen Kapitalkontos zum Zeitpunkt des Ausscheidens, also zum 31.08.2012. Der behauptete Wertungswiderspruch liegt daher nicht vor.

Scheidet ein Mitunternehmer mit negativem Kapitalkonto aus einer Mitunternehmerschaft aus, ist gemäß § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 als Veräußerungsgewinn jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen, den er nicht auffüllen muss. Für den Eintritt der Rechtsfolge des § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 kommt es nicht darauf an, ob das negative Kapitalkonto auf Verluste früherer Perioden oder auf Entnahmen oder auf beides zurückzuführen ist (vgl. z.B. VwGH 29.03.2017, Ra 2015/15/0034).

Scheiden Wirtschaftsgüter, die für die Berechnung der steuerfreien Beträge gem. § 10 EStG 1988 (Freibetrag für investierte Gewinne) herangezogen wurden, vor Ablauf der Behaltefrist im Zuge der Betriebsveräußerung aus dem Betriebsvermögen aus, erfolgt die Nachversteuerung beim Veräußerer im Rahmen des Veräußerungsgewinnes (vgl. *Stiastny in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG* § 24 Rz 127 [Stand 01.03.2018, rdb.at]).

Nach der Bruttomethode errechnet sich der Veräußerungsgewinn damit wie folgt:

Veräußerungserlös:	424.729,96
+ gemeiner Wert der ins Privatvermögen überführten Wirtschaftsgüter:	8.283,11
+ vom Erwerber übernommene Verbindlichkeiten und Rückstellungen:	237.841,33
+ offene Gewinnansprüche Dr. ***A***:	124.713,50
- Buchwert der Aktiva:	-353.987,94
+ Nachversteuerung Gewinnfreibetrag:	36.466,09
Veräußerungsgewinn:	478.046,05

Der Veräußerungsgewinn kann auch nach der Nettomethode – und zwar wie folgt – ermittelt werden:

Veräußerungserlös:	424.729,96
+ negatives Kapitalkonto Dr. ***Bf2*** zum 31.08.2012:	8.566,89
+ gemeiner Wert der ins Privatvermögen überführten Wirtschaftsgüter:	8.283,11
+ Nachversteuerung GFB:	36.466,09
Veräußerungsgewinn:	478.046,05

In typisierender Betrachtungsweise ist der entgeltlich erworbene Kundenstock im Bereich der freien Berufe im Allgemeinen als abnutzbar anzusehen, weil bei freiberuflich Tätigen der Wert des Betriebes weitgehend auf das persönliche Vertrauensverhältnis zwischen dem Unternehmer und seinen Klienten gegründet ist; dieses Vertrauensverhältnis endet mit dem Ausscheiden des (ehemaligen) Kanzleihinhabers allmählich und muss sodann mit dessen Nachfolger neu begründet werden (vgl. VwGH 29.10.2003, 2000/13/0217).

Der Firmenwert wird definiert als Unterschiedsbetrag, um den die für die Übernahme eines Unternehmens(anteils) bewirkte Gegenleistung den (Teil-)Wert der (anderen) erworbenen Wirtschaftsgüter übersteigt. Anders ausgedrückt: Beim Erwerb eines Betriebes kommt ein Firmenwert zum Ansatz, soweit der Kaufpreis (einschließlich der vom Käufer übernommenen Lasten) den Teilwert der (anderen) erworbenen Aktiva des Betriebes übersteigt (vgl. VwGH 28.06.2023, Ro 2020/13/0011, mwN).

Daraus ergibt sich der im Zuge der Betriebsprüfung angesetzte Firmenwert in Höhe von € 433.296,85. Bei einer zehnjährigen Nutzungsdauer ergibt sich somit die in der Beschwerdeentscheidung berücksichtigte Abschreibung von € 43.329,69.

Auf der Grundlage der geltenden einkommensteuerlichen Rechtslage ergibt sich für das Feststellungsverfahren nach § 188 BAO, dass im Feststellungsbescheid darüber abzusprechen ist, ob (prinzipiell tarifbegünstigungsfähige) Veräußerungs- bzw. Übergangsgewinne vorliegen. Wird kein Steuerfreibetrag nach § 24 Abs. 4 EStG 1988 geltend gemacht, stehen dem Mitunternehmer für erzielte Veräußerungs- bzw. Übergangsgewinne dagegen grundsätzlich die (in den meisten Fällen attraktiveren) Tarifbegünstigungen des § 37 EStG 1988 offen. Über sie ist jedoch nicht schon im Feststellungsverfahren, sondern erst im Einkommensteuerverfahren des jeweiligen Mitunternehmers zu entscheiden (vgl. VwGH 25.06.2020, Ra 2019/15/0016).

Sowohl im Erstbescheid als auch in der Beschwerdeentscheidung findet sich der Spruchbestandteil: „Bei der Veranlagung des (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: In Frage kommende Begünstigungen / Besteuerungswahlrechte nach §§ 24, 37 und 97 EStG 1988“ und wurden der Übergangsgewinn und der Veräußerungsgewinn gesondert ausgewiesen.

Es wurde somit darüber abgesprochen wurde, dass tarifbegünstigungsfähige Veräußerungs- bzw. Übergangsgewinne vorliegen. Über den im Zuge der Beschwerde gestellten Antrag auf Halbsatzbegünstigung ist nicht im Rahmen des verfahrensgegenständlichen Feststellungsverfahrens, sondern ausschließlich im Einkommensteuerverfahren, zu entscheiden. Eine Ergänzung des Bescheidspruchs hinsichtlich einer ev. Halbsatzbegünstigung hat daher nicht zu erfolgen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch die o.a. höchstgerichtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt bzw. ergeben sich unmittelbar aus dem Gesetz. Dass dem Beschwerdebegehren kein Erfolg beschieden sein konnte, lag vor allem an der Würdigung des Sachverhalts und nicht daran, dass Zweifel an der Auslegung rechtlicher Vorschriften existierten. Daher ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Linz, am 15. Oktober 2024